



**UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO**

---

**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES**

**DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO**

**“LA DISCRIMINACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN LA  
DECLARATORIA GENERAL DE INCONSTITUCIONALIDAD”**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:**

**MAESTRA EN DERECHO CON OPCIONES EN  
PROCESAL CONSTITUCIONAL**

**P R E S E N T A**

**LICENCIADA CAROLINA CAMPOS DURAN**

**DIRECTOR DE TESIS**

**DOCTOR JORGE ÁLVAREZ BANDERAS**

**MORELIA, MICHOACÁN, OCTUBRE, 2016**



## **DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTOS**

A mis padres José Luis y María Elena, por su infinito amor hacia mi persona, por apoyarme y darme la oportunidad de superarme en la vida.

A mis hermanos Elena, Yunuén, Sergio y Andrea, por ser mis compañeros de vida y estar presentes en todo momento.

A mi novio David, por impulsarme para iniciar esta nueva etapa académica y profesional, y por su apoyo y ánimos durante el ciclo de la misma.

A mi asesor de tesis Doctor Jorge Álvarez Banderas, por sus aportaciones y atenciones brindadas durante sus asesorías.

A todos muchas e infinitas gracias

## ÍNDICE

|                                                                                                                       | Pág.       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>GRÁFICAS.....</b>                                                                                                  | <b>III</b> |
| <b>SIGLAS.....</b>                                                                                                    | <b>IV</b>  |
| <b>RESUMEN.....</b>                                                                                                   | <b>V</b>   |
| <b>ABSTRACT.....</b>                                                                                                  | <b>VI</b>  |
| <b>INTRODUCCIÓN.....</b>                                                                                              | <b>VII</b> |
| <br><b>CAPÍTULO I</b>                                                                                                 |            |
| <b>NOCIONES ELEMENTALES DE LA DISCRIMINACIÓN Y DEL DERECHO<br/>EN MATERIA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA Y FISCAL.....</b> | <b>10</b>  |
| 1.1 Generalidades de la discriminación.....                                                                           | 11         |
| 1.2 El principio de igualdad y no discriminación.....                                                                 | 16         |
| 1.3 Marco normativo y defensa de la igualdad y no discriminación de los<br>contribuyente en México.....               | 20         |
| 1.4 El Derecho Constitucional y Derecho Procesal Constitucional.....                                                  | 29         |
| 1.5 Concepción del Derecho Tributario y Derecho Fiscal.....                                                           | 38         |
| 1.6 Principios tributarios constitucionales.....                                                                      | 44         |
| 1.7 Conclusiones capitulares.....                                                                                     | 51         |
| <br><b>CAPÍTULO II</b>                                                                                                |            |
| <b>EL AMPARO Y LA DECLARATORIA GENERAL DE INCONSTITUCIONALIDAD</b>                                                    | <b>57</b>  |
| 2.1 El amparo su concepto y fundamento constitucional.....                                                            | 57         |
| 2.2 Los tipos de amparo .....                                                                                         | 65         |
| 2.2.1 Amparo indirecto y su procedencia.....                                                                          | 65         |
| 2.2.2 Amparo directo y su procedencia.....                                                                            | 70         |
| 2.3 La sentencia en el juicio de amparo y el principio de relatividad (Fórmula<br>Otero).....                         | 76         |

|                                                                                                                                                                  |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2.4 Noción fundamentación y procedimiento de la declaratoria general de inconstitucionalidad.....                                                                | 80         |
| 2.5 Los efectos de la declaratoria general de inconstitucionalidad ( <i>erga omnes</i> ).....                                                                    | 88         |
| 2.6 Conclusiones capitulares.....                                                                                                                                | 90         |
| <br><b>CAPÍTULO III</b>                                                                                                                                          | <br>94     |
| <b>LA DECLARATORIA GENERAL DE INCONSTITUCIONALIDAD EN COLOMBIA.</b>                                                                                              |            |
| 3.1 Aspectos generales de la Corte Constitucional de la República de Colombia.....                                                                               | 95         |
| 3.2 La inconstitucionalidad e inexequibilidad en Colombia.....                                                                                                   | 110        |
| 3.3 Análisis de la sentencia de la Corte Constitucional de la República de Colombia en relación a la declaración de inexequibilidad de una norma tributaria..... | 113        |
| 3.4 Conclusiones capitulares.....                                                                                                                                | 140        |
| <br><b>CAPÍTULO IV</b>                                                                                                                                           |            |
| <b>DECLARATORIA GENERAL DE INCONSTITUCIONALIDAD EN MÉXICO.....</b>                                                                                               | <b>146</b> |
| 4.1 La reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de amparo.....                                                              | 146        |
| 4.2 Iniciativa de reforma del representante popular Ricardo Villareal García afiliado al Partido Acción Nacional.....                                            | 160        |
| 4.3 Ventajas de adoptar la declaratoria general de inconstitucionalidad en materia tributaria.....                                                               | 167        |
| 4.4 Inclusión de la materia tributaria en la declaratoria general de inconstitucionalidad.....                                                                   | 173        |
| 4.5 Conclusiones capitulares.....                                                                                                                                | 179        |
| <b>CONCLUSIONES.....</b>                                                                                                                                         | <b>182</b> |
| <b>FUENTES DE INFORMACIÓN.....</b>                                                                                                                               | <b>186</b> |
| <b>ANEXOS.....</b>                                                                                                                                               | <b>196</b> |

## GRÁFICAS

|                                                                                                | <b>Pág.</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| Gráfica 1. Amparos en revisión. Materia de los amparos en revisión en la SCJN (2000-2013)..... | <b>170</b>  |
| Gráfica 2. Acciones de inconstitucionalidad. Temas de las normas impugnadas (1995-2014).....   | <b>171</b>  |
| Gráfica 3. Acciones de inconstitucionalidad. Sentido de la resolución (1995-2014).....         | <b>172</b>  |

## SIGLAS

|          |                                                                                                                        |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| CPEUM    | Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos                                                                  |
| SCJN     | Suprema Corte de Justicia de la Nación                                                                                 |
| DGI      | Declaratoria General de Inconstitucionalidad                                                                           |
| PRODECON | Procuraduría de la Defensa del Contribuyente                                                                           |
| CONAPRED | Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación                                                                       |
| LAR      | Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos     |
| CCC      | Corte Constitucional de Colombia                                                                                       |
| CPC      | Constitución Política de Colombia                                                                                      |
| ET       | Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales (Ley 1739 de 2014) |

## **RESUMEN**

La presente investigación comprende el análisis y estudio sobre los efectos de la no inclusión de la materia tributaria en la declaratoria general de inconstitucionalidad, sobre un panorama discriminatorio y en igualdad de derechos de los contribuyentes. A partir del contexto jurídico mexicano, y posteriormente enfocado al derecho comparado específicamente sobre una resolución de la Corte Constitucional Colombiana que permite dar una perspectiva más amplia sobre el tema en particular aplicado en dicho país.

En este sentido se busca contribuir para lograr una apertura de la visión jurídica que tiene México en materia de constitucionalidad, y tomar como referente las aportaciones que se obtengan con esta comparación.

Este objetivo parte de una investigación de tipo documental que consta de la revisión, selección, análisis y ordenación de las diversas fuentes de información, que sustentaron todos y cada uno de los capítulos que confirman el presente trabajo, haciendo uso del método analítico, deductivo y jurídico, utilizando la técnica documental.

Lo anterior permite determinar las ventajas de incluir la materia tributaria dentro de la declaratoria general de inconstitucionalidad reconocida en México, para que los contribuyentes gocen así de los beneficios de la protección constitucional vigente en un plano de igualdad.

Palabras claves: constitución, discriminación, igualdad, medios de control constitucional, declaratoria general de inconstitucionalidad, materia tributaria, México, Colombia.

## **ABSTRACT**

This investigation includes analysis and study of the effects of the non-inclusion of tax matters in the general declaration of unconstitutionality, on a discriminatory panorama and equal rights of taxpayers. From the Mexican legal context, and later focused on comparative law specifically on a resolution of the Colombian Constitutional Court which allows to give a broader perspective on the subject in particular applied in that country.

In this sense it looking for contribute to achieve an opening of the legal vision that Mexico's constitutionality, and take as a reference the contributions obtained from this comparison.

This objective part of an investigation of documentary consisting of the review, selection, analysis and management of the various sources of information, that supported each and every one of the chapters that confirm this work, using the analytical, deductive method and legal, using documentary technique.

This allows to determine the benefits of including tax matters within the general declaration of unconstitutionality recognized in Mexico, for taxpayers and enjoy the benefits of the existing constitutional protections on an equal footing

Keywords: constitution, discrimination, equality, means of constitutional control, General declared unconstitutional, taxation, Mexico, Colombia.



## **INTRODUCCIÓN**

El presente trabajo de investigación aborda una problemática social, en un ámbito que resulta de suma importancia para soportar la economía del país, ello atendiendo a la obligación tributaria de los ciudadanos denominados contribuyentes, en relación con sus derechos fundamentales, sin dejar de lado el cumplimiento de sus obligaciones, reconocidas y previstas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de conformidad con los principios estipulados en el artículo 1º y 31 fracción IV.

Lo anterior a partir de la reforma constitucional en materia de amparo de fecha 6 de junio de 2011, en la que se hacen diversas modificaciones a los artículos 94, 103, 104 y 107 constitucionales, así como el decreto por el cual se expidió la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que reformó y adicionó diversas disposiciones de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del artículo 105 de la Constitución.

En esta Ley de Amparo se establecieron diversas figuras y procedimientos que destacaron la obligación constitucional del Poder Judicial de la Federación de proteger los derechos fundamentales, retomando el curso del juicio de amparo como la garantía constitucional por excelencia de protección de derechos humanos. Y en específico de una figura de suma importancia y que tiene una íntima relación con el tema de investigación, que es el relativo a la declaratoria general de inconstitucionalidad.

La citada declaratoria resulta importante dado que es aquella figura del juicio de amparo por medio de la cual el Poder Judicial de la Federación, de conformidad con las facultades que le otorgan los artículos 103, fracción I, y 107, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, declara previo un procedimiento establecido la invalidez de una norma general con efectos

generales hacia todos los gobernados o efectos *erga omnes*, (locución latina que significa frente a todos), es decir, la expulsa del sistema jurídico para que ésta no vuelva a ser aplicada a ningún particular, por su incompatibilidad con el texto constitucional.<sup>1</sup>

No obstante, la trascendencia de este logro jurídico, y es aquí donde resulta más que importante tomar en cuenta esta problemática, es que la presente ley excluyó de su protección general constitucional a la materia tributaria, es decir, establece que las declaratorias generales de inconstitucionalidad no podrán hacerse en materia tributaria, lo que trae aparejado una notoria discriminación de un grueso de la sociedad, por distinguir a los contribuyentes del resto de la sociedad, y no lograr con ello el beneficio de esta nueva figura.

En este contexto el presente trabajo de investigación se integra de cuatro capítulos que abordarán de manera amplia el contenido aquí señalado. El primero de los capítulos hace referencia a los conceptos básicos y generales que darán un sustento teórico en relación a la discriminación, sus tipos, el marco normativo de la igualdad y no discriminación, así como el Derecho Constitucional, Derecho Procesal Constitucional, Derecho Tributario, Fiscal y conocer los principios constitucionales tributarios.

Por su parte en segundo capítulo se aborda tal tema del juicio de amparo y la figura de la declaratoria general de inconstitucionalidad, sus conceptos, marco normativo y efectos que presentan en el ordenamiento jurídico mexicano.

En seguida en un tercer capítulo se desarrolla el análisis de la figura de la declaratoria general de inconstitucionalidad en el caso Colombiano, lo que dará lugar a un análisis de una resolución emitida por la Corte Constitucional de la

---

<sup>1</sup> López Peña, Mario, "Declaratoria General de Inconstitucionalidad", *Canal Judicial*, México, 2013, disponible en: <https://canaljudicial.wordpress.com/2013/04/05/declaratoria-general-de-inconstitucionalidad/>, consultado 6/11/2014, 18:20 hrs.

República de Colombia, y la figura de la inexequibilidad que es la que en nuestro país se conoce como declaratoria general de inconstitucionalidad.

Finalmente en el cuarto y último capítulo se enfoca a la visión de la figura de la declaratoria general de inconstitucionalidad en México, a partir de la reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de amparo, artículo 107 constitucional, así como una iniciativa de reforma del representante popular Ricardo Villareal García, y las ventajas de adoptar la citada figura en materia tributaria, concluyendo con el estudio de la inclusión de la materia tributaria en la declaratoria general de inconstitucionalidad.

## **CAPÍTULO 1**

### **NOCIONES ELEMENTALES DE LA DISCRIMINACIÓN Y DEL DERECHO EN MATERIA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA Y FISCAL**

**SUMARIO:** 1.1 Generalidades de la discriminación. 1.2 El principio de igualdad y no discriminación. 1.3 Marco normativo y defensa de la igualdad y no discriminación de los contribuyentes en México. 1.4 El Derecho Constitucional y Derecho Procesal Constitucional. 1.5 Concepción del Derecho Tributario y Derecho Fiscal. 1.6 Principios tributarios constitucionales. 1.7 Conclusiones capitulares.

En el presente capítulo se analizan las nociones elementales y algunos conceptos jurídicos que ayudarán a comprender el problema planteado y objeto de investigación, el cual deriva del estudio de la Carta Magna y sus disposiciones normativas, para ello se inicia con la conceptualización de la discriminación, con el principio de igualdad, y su marco normativo.

De igual manera se definen las disciplinas que comprende el estudio del Derecho Constitucional, Procesal Constitucional, Derecho Tributario y Derecho Fiscal, para tener una base teórica de los temas que contempla el presente trabajo; asimismo se estudian los principios tributarios constitucionales contenidos en el artículo 31 fracción IV, de normatividad suprema del país, dada la necesidad de ser respetados por las distintas autoridades al emitir y/o llevar a cabo los actos administrativos y conductas que la ley los faculta, además de que éstas limiten el poder de imperio que tienen en sus actuaciones con los contribuyentes.

## 1.1 Generalidades de la discriminación

El tema de la discriminación se encuentra íntimamente relacionado con los derechos humanos, ya que de ellos derivan el respeto y garantía de los derechos de las personas, y han retomado gran fuerza y polémica dentro del ordenamiento jurídico mexicano e incluso internacionalmente.

En este sentido son entendidos como aquellos atributos inherentes a la dignidad humana superiores al poder del Estado, es decir, aquellos derechos que le corresponden y son propios al ser humano, y por dignidad se puede definir por decirlo de alguna manera como el origen, la esencia y el fin de todos estos derechos u otros necesarios para que los individuos desarrollen integralmente su personalidad.

Ello implica una calidad única y excepcional a todo ser humano que debe ser respetada y protegida integralmente sin excepción alguna, por ello se considera necesaria a su protección, pues son una restricción al ejercicio del poder estatal, que requieren de un máximo resguardo en beneficio de las personas.<sup>2</sup>

De tal manera que se encuentran regulados en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en adelante CPEUM, específicamente en el artículo 1, en su último párrafo que dispone la prohibición de todo tipo de discriminación, sin embargo, no sólo basta con que se encuentren regulados o previsto en la normatividad máxima, sino que también se garantice su cumplimiento, que para el presente caso es evitar o erradicar todo tipo de discriminación a la sociedad mexicana.

Precisado lo anterior lo prudente es determinar en qué consiste la discriminación, para ello el autor Jesús Rodríguez Zepeda, considera que deberá

---

<sup>2</sup> Mac-Gregor Ferrer, Eduardo *et. al.*, "Derechos humanos en la constitución, comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana", *Suprema Corte de la Justicia de la Nación*, México, 2013, t. I, disponible en: [http://www.sitios.scjn.gob.mx/codhap/sites/default/files/acc\\_ref/Dh%20en%20la%20Constitucion%20comentarios%20TOMO%201.pdf](http://www.sitios.scjn.gob.mx/codhap/sites/default/files/acc_ref/Dh%20en%20la%20Constitucion%20comentarios%20TOMO%201.pdf), p. 5, consultado 12/11/2014, 11:10 hrs.

catalogarse en el horizonte de los derechos humanos y libertades fundamentales, lo que traerá como consecuencia una evidente necesidad de eliminarse la discriminación al trastocarse estos derechos, para poder alcanzar una sociedad libre, igualitaria y justa.<sup>3</sup>

Postura que se ajusta a las disposiciones constitucionales, ya que se requiere eliminarse o erradicarse de tajo con la discriminación, para así no hablarse de violaciones o vulneraciones de los derechos a agravio de las personas.

En esa tesitura define a la discriminación como aquella conducta, culturalmente fundada, sistemática y socialmente extendida, ya que mucho depende la cultura de una sociedad determinada para que exista la discriminación y desprecio contra una persona o grupo de personas para traer un perjuicio negativo presentando un desventaja inmerecida, que tendrá por efecto sea intencional o no dañar sus derechos y libertades fundamentales.<sup>4</sup>

Es de resaltar que efectivamente tiene mucho que ver, el comportamiento de las personas pues al vivir en una sociedad que convive en el día a día, es ésta misma la que contribuye a la realización de tales conductas ilegales y lejos de erradicarse se promueve a la misma con los actos cometidos en agravio de unos cuantos.

Por ello el derecho a la no discriminación, no debe y no puede estar sujeta al estado de ánimo o gusto de las personas, sino que tiene que concretarse como una acción de los poderes públicos y como una obligación correlativa a todo ciudadano, por ser un derecho básico y propio de toda persona, toda vez que con frecuencia se tiene la impresión de que se trata de una legislación establecida sólo

---

<sup>3</sup> Rodríguez Zepeda, Jesús, ¿Qué es la discriminación y cómo combatirla?, *Cuadernos de la igualdad*, México, núm. 2, mayo 23 de 2007, disponible en: [http://www.conapred.org.mx/documentos\\_cedoc/CI002.pdf](http://www.conapred.org.mx/documentos_cedoc/CI002.pdf), p. 19, consultado 20/04/2016, 10:50 hrs.

<sup>4</sup> *Idem*.

para la protección de minorías o para atención de casos socialmente excepcionales.<sup>5</sup>

Ciertamente existen algunos grupos de la sociedad que se encuentran agraviados de manera considerable, toda vez que se pueden encontrar posiblemente en un grado de vulnerabilidad o desventaja frente a otros, llámese gente con pocos recursos económicos, discapacitados, niños, ancianos, por su origen étnico, por su preferencia sexual, entre otras; pero no, por encontrarse en esta situación la población en general puede disponer de sus derechos para afectarlos o agraviarlos y no es a capricho de cada persona a respetarlos o violarlos, sino que efectivamente los poderes públicos o el Estado a través de sus diversas dependencias, deben de luchar contra este mal social y culturalmente existente.

Sin embargo, para el autor Jesús Rodríguez Zepeda, no puede confirmarse que existe un derecho especial para un cierto grupo determinado que se identifique fácilmente al haber sufrido de discriminación, ello según el autor es erróneo ya que no se puede hablar de la existencia de un derecho exclusivo o específico de un grupo, por ejemplo al referirse a las mujeres, niños, personas con discapacidad, homosexuales, etcétera, ya que la discriminación opera de manera universal, es decir, para todas las personas que conforman una sociedad.

A lo cual ciertamente se está de acuerdo, ya que no puede reducirse un derecho a un grupo específico de personas que cumplen una calidad especial dentro de la sociedad en general, ya que la discriminación opera desde cualquier ámbito, por ser las propias personas o incluso instituciones de gobierno a través de sus representantes, así como los poderes públicos, quienes la ejecutan en la vida diaria en el ejercicio de sus funciones y actividades propias. Toda vez que para ello existen en el país una serie de leyes que tratan de ajustarse a derecho para que se garantice la protección de todos los derechos de los que goza el ser humano.

---

<sup>5</sup> *Idem.*

Es por ello que éste autor hace alusión a la no discriminación describiéndola de una manera directa y recíproca con la idea de igualdad, con respecto del *tratamiento igual*, y el *derecho a ser tratado como un igual*.<sup>6</sup>

Se tiene que en el primer supuesto *tratamiento igual o igualdad de trato*, a que hace mención refiere al derecho a una distribución igual de alguna oportunidad, recurso o carga, en este sentido la no discriminación es igualitaria ya que se obliga a no establecer diferencias de trato y arbitrarias basadas en el perjuicio y el estigma de una sociedad, es decir, ponerse en un plano de igualdad a todas las personas.<sup>7</sup>

Lo anterior se entiende como el hecho de ubicar a las personas en un plano de igualdad sin distinción alguna, como un equilibrio de iguales oportunidades o en su caso de iguales cargas.

Esta forma de igualdad tiene un poderoso efecto antidiscriminatorio, por no existir ninguna excepción o arbitrariedad justificada, ya que la norma legal se debe establecer y aplicar como si fuera ciega a las diferencias entre las personas.

El segundo de los supuestos o forma es el *derecho a ser tratado como igual o igualdad constitutiva*, se refiere a ser tratado con el mismo respecto y atención de cualquier otra persona, es decir, recibir un trato de la misma manera y sin discriminación alguna, lo que supone una protección igual y efectiva para todas ellas.<sup>8</sup>

Ya no sólo ubicar en un plano de igualdad a las personas sino que además debe darse un trato adecuado y sin distinción alguna, gozando de una defensa o cuidado igualitario éntrela sociedad en general.

Sin embargo, existe la posibilidad de aprovechar los derechos y oportunidades de una manera desigual, ya que durante muchos años se ha reflejado una desventaja a su acceso, viviendo en un plano de desigualdad de

---

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 31.

<sup>7</sup> *Idem*.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 32.



origen, por estar arraigada en la costumbre, en las leyes, las instituciones, la cultura, y algunos otros elementos de vida colectiva definidas en las relaciones que se presentan entre grupos sociales.<sup>9</sup>

Es así que la discriminación presenta dos vertientes una positiva y otra negativa, al referirse de manera positiva se traduce en una obligación del Estado de dar fin a ciertos fenómenos sociales de marginación, lo que se materializa a través de leyes y políticas públicas que implemente para terminar de tajo con ella.

Y por el otro lado la vertiente negativa se traduce en una prohibición de segregar, separar, rechazar, o repudiar, tanto en los actos como en las leyes. Que traerán como consecuencia que la discriminación tenga una dimensión de igualdad en la ley, en la medida de que las leyes no pueden marginar por razones previamente previstas en la CPEUM, ello traerá como resultado que no pueden hacerse distinciones por determinadas causas.<sup>10</sup>

Lo que debe entenderse, en este sentido es, que los ordenamientos legales no pueden ir en contra de dispuesto en la propia Carta Magna, para que exista entonces una igualdad en la ley, y sean precisamente las leyes que de ella emanen las que se ajusten a la norma suprema.

En este sentido la relación que guarda el principio de igualdad y la discriminación se entiende bajo el supuesto de que el primero de éstos es un deber impuesto al legislador para que no discrimine, tanto el contenido como el propósito de la norma, y para que el juzgador evite hacerlo al momento de la aplicación de la norma.<sup>11</sup>

Lo que viene a precisar que el creador de leyes o poder legislativo debe ajustarse a los principios constitucionales reconocidos, ya que al dar origen a una nueva ley o en su caso una ley ya existente, deben estar siempre encaminadas a

---

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 34.

<sup>10</sup> Soberanes Díez, José María, *La igualdad y la desigualdad jurídica*, México, Porrúa, 2011, p. 95.

<sup>11</sup> Pérez Portilla, Karla, "Principio de igualdad: alcances y perspectivas", *UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México*, 2005, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1589>, p. 129, consultado 23/04/2016, 18:20 hrs.

promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, según lo previsto en el artículo 1 de la CPEUM, que dispone que cualquier autoridad en el ámbito de sus competencias deben de cumplir con esta obligación.

## **1.2 El principio de igualdad y no discriminación**

En primer lugar es necesario definir en qué consiste término igualdad, éste deviene del latín *aequitas*, y significa la correspondencia entre un número de diferentes objetos, personas, procesos o circunstancias, que tienen las mismas cualidades en por lo menos algún aspecto, pero no en todos, es decir, debe considerarse alguna características en específico.<sup>12</sup>

Es así que al referir la igualdad no es hablar específicamente de alguna cosa, objeto, o persona que cumplen con las mismas condiciones, sino por el contrario presentan una cierta característica, pero nunca totalmente iguales entre sí.

Debe entenderse que cada uno de los seres humanos es único e irrepetible por naturaleza, pero en esencia son diferentes ya que se poseen rasgos distintivos que hacen una diversidad entre unos y otros, como ejemplo el sexo y la edad, sin embargo, en general todos pertenecen a la especie humana, por ello deben ser tratados de manera igualitaria.<sup>13</sup>

Por ello se debe tener presente que todas las personas son iguales aún y cuando son diferentes a la vez por cuestiones de diversidad, es así que aunque presenten tales diferencias, no puede limitarse el pleno derecho de acceder al goce y garantía de los derechos humanos reconocidos constitucionalmente.

---

<sup>12</sup> *Ibidem*, p. 5.

<sup>13</sup> Figueroa Bello, Aída, "Igualdad y no discriminación en el marco jurídico mexicano: alcances y perspectivas", UNAM, *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigación Jurídicas*, México, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3079/4.pdf>, p. 62, consultado 26/04/2016, 19:05 hrs.

Ahora bien, la igualdad también es considerada como un principio toda vez que marca el criterio que rige la conducta a seguir en situaciones determinadas y permea al ordenamiento jurídico en su conjunto, cuando unifica a los sujetos en la titularidad de aquellos derechos que son llamados universales o fundamentales, ejemplo el derecho a la vida, la libertad, seguridad, entre otros.<sup>14</sup>

Una característica de la igualdad para que pueda ser entendida como principio, puede ser su delimitación y precisión para cada hecho, acto o situación, aunado a que se toma como fundamento para la solución de una controversia, ya que lo establecido en el principio se debe cumplir, tanto así que los propios jueces los utilizan o se sirven de ellos para tomar decisiones en un caso concreto.

Por otro lado la igualdad también puede ser entendida como un derecho, ya que atañe a aquella facultad atribuible a todo ser humano para ser respetado y gozar de todas aquellas prerrogativas reconocidas constitucionalmente, sin importar cualquier situación específica, pues corresponde a un derecho que se posee para no ser discriminado por alguna condición.<sup>15</sup>

Es relevante resaltar que al hacer referencia a la igualdad, no implica que todos los individuos se encuentren en todo momento y bajo las mismas circunstancias de absoluta igualdad, por el contrario refiere a la igualdad jurídica, que es entendida como el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que otros en similares situaciones, siempre y cuando existe para ello una justificación razonable e igualmente objetiva.<sup>16</sup>

En este sentido la propia ley debe ser precavida para que todas las personas reciban una igualdad de trato en análogos escenarios, ajustados a derechos favoreciendo en todo momento a las personas en su protección más amplia.

Lo que trae como consecuencia que el Estado tiene la obligación al momento de crear o establecer su ordenamiento jurídico, ser previsor y cauteloso

---

<sup>14</sup> Pérez Portilla, Karla, *op. cit.*, nota 11, p. 15.

<sup>15</sup> Figueroa Bello, Aída, *op. cit.*, nota 13, p. 59.

<sup>16</sup> Mac-Gregor Ferrer, Eduardo *op. cit.*, nota 2, p. 266.

para no emitir normatividades de carácter discriminatorio y erradicar las practicas de esta índole, para no afectar al grueso de la sociedad en el pleno goce de sus derechos reconocidos legalmente. Lo que implica que el Estado deberá prever normas y en su caso las medidas pertinentes para reconocer y asegurar la efectiva igualdad ante la propia ley frente a todas las personas.

Como se mencionó anteriormente cuando se hace alusión al término de la discriminación, refiere lo inadmisibile, puesto que viola los derechos humanos, por ello éste término hace alusión a toda exclusión, restricción o privilegio que no sea objetivo y razonable.<sup>17</sup>

De tal suerte que el principio de igualdad supone la invalidez de los actos o reglas que conllevan un tratamiento desigual, y la no discriminación además de prohibir e invalidar los actos discriminatorios buscará remediar el problema, a través de medidas específicas que favorezcan y promuevan la integración e igualdad de los individuos y grupos con los demás, eliminando de raíz estos actos discriminatorios.<sup>18</sup>

Por ello se puede considerar que tanto el principio de igualdad como de no discriminación se encuentran relacionados entre sí o puede entenderse en este sentido al precisar que el primero pondera y busca la protección de las personas en un plano equilibrado en igualdad de circunstancias, y la no discriminación rechaza todo aquel acto que pretenda diferenciar, suprimir o distinguir cualquier tipo de derecho, entre ellos, precisamente la igualdad.

Por otro lado es prudente resaltar que el principio de igualdad presenta una clasificación o connotaciones en dos supuestos que son: la igualdad en la aplicación de la ley e igualdad ante la ley.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 264.

<sup>18</sup> Pérez Portilla, Karla, *op. cit.*, nota 11, p. 132.

<sup>19</sup> Carbonell Miguel, "Los derechos fundamentales en México", Biblioteca Jurídica Virtual de la UNAM, 2004, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1408>, p. 173, consultado el 24/04/2016, 20:11 hrs.

En primera instancia en relación a la igualdad en la aplicación de la ley, consiste en aquel mandato de un trato igualitario por parte de las autoridades encargadas de aplicar la ley, es decir, le corresponde tanto al poder ejecutivo y poder judicial.<sup>20</sup>

Por ello este tipo de igualdad tiene una integración progresiva, toda vez que al hablar de una igualdad ante la ley, produce efectos significativos por consecuencia en la aplicación o ejecución de la ley. Se trata de que esta aplicación por parte de las autoridades o poderes públicos se haga sin excepciones y consideraciones personales.<sup>21</sup>

Puede entenderse que en la aplicación de la ley se presenta una violación al principio de igualdad, cuando en un mismo precepto se aplique en casos similares con notoria desigualdad por cuestiones arbitrarias, no fundadas o por alguna causa de discriminación explícita o genéricamente reconocida constitucionalmente, incluso puede extenderse esta desigualdad tanto para el legislador que hizo la norma, como para quien la aplica.<sup>22</sup>

Lo que refleja la importancia que tiene la aplicación de la ley en un plano igualitario por parte de las autoridades que tengan esa actividad siempre ajustarse a un plano equilibrado en pro de la sociedad.

Y en segundo lugar al referir la igualdad ante la ley, consiste en aquel mandato dirigido al poder legislativo para que no establezca en las disposiciones legales diferencias no razonables o no justificadas, para con aquellas personas que se encuentran en similares situaciones, o en caso contrario no regule de la misma manera y de forma injustificada a personas que se encuentran en circunstancias desiguales.<sup>23</sup>

Lo que se logra alcanzar con esta igualdad, es rechazar privilegios y someter en este sentido al conjunto de ciudadanos a un ordenamiento jurídico

---

<sup>20</sup> *Ibidem*, p. 174.

<sup>21</sup> Pérez Portilla, Karla, *op. cit.*, nota 11, pp. 61 y 62.

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 73.

<sup>23</sup> Carbonell Miguel, *op. cit.*, nota 19, p. 174.

igual para todos, por ello su existencia significa que el orden social en el otorgamiento de derechos y la imposición de deberes, debe hacer caso omiso de ciertas desigualdades.<sup>24</sup>

Se puede concluir que el principio de igualdad tiene incidencia tanto en el diseño o elaboración de las normas generales, como en la imposición de tratos razonables y no discriminatorios por parte de las autoridades encargadas de aplicar estas normas generales.<sup>25</sup>

Por lo anterior se enfatiza en la obligación de todas las autoridades en el ámbito de sus competencias para promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos constitucionalmente reconocidos, sea en la elaboración de las normas por parte del poder legislativo, como en la aplicación de estas hechas por algunas otras autoridades en el ejercicio de sus facultades, sea ejecutivo y judicial.

### **1.3 Marco normativo y defensa de la igualdad y no discriminación de los contribuyentes en México**

Es este orden de ideas es necesario conocer la existencia de la normatividad vigente que dispone México, con respecto al tema de la discriminación y la igualdad, que actualmente son temas de interés en el país, precisamente por las grandes desigualdades que existen y la preocupación que denota atenderse de manera oportuna.

En el contenido de la CPEUM, en su Título Primero, Capítulo I, denominado de los derechos humanos y sus garantías, se prevé y dispone el artículo 1, el cual se integra por cinco párrafos según las recientes reformas que se han hecho a este numeral, las referente en materia de derechos humanos, de fecha 10 de junio

---

<sup>24</sup> Pérez Porilla, Karla, *op.cit.*, nota 11, p. 48.

<sup>25</sup> Carbonell Miguel, *op. cit.*, nota 19, p. 174.

de 2011, que dio a lugar a que este artículo quede estructurado de la siguiente manera.<sup>26</sup>

El primero de los párrafos establece el principio de *igualdad en derechos fundamentales*, y sobre los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.

Lo que se dispone de manera oportuna desde el inicio de la normatividad suprema, el tema de la igualdad, precisando la obligación de cumplir con lo estipulado por este máximo ordenamiento y que dispone además ajustar todo actuar de las autoridades a aquel abanico o catalogo de derechos reconocidos por el Estado Mexicano, de manera igualitaria en el territorio nacional.

El segundo de los párrafos prevé que las normas que se refieren a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con la propia constitución, y las disposiciones internacionales debidamente reconocidas, en base al principio pro persona, es decir, favoreciendo en todo momento a las personas en su protección más amplia.

Con respecto al tercero de los párrafos aquí enunciados dispone la obligación de las autoridades del Estado para prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, a favor de la sociedad.

Por su parte el cuarto párrafo hace alusión a la prohibición de la esclavitud en el país, y por último y el más importantes en relación a la presente investigación en conjunto con el primero arriba citado, es el referente a la *prohibición de discriminación*, que de manera textual señala “Toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o *cualquier otra que atenten contra la*

---

<sup>26</sup> Carbonell, Miguel, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 173 ed., México, Porrúa, 2014, p. 20.

*dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas*".<sup>27</sup>

Este párrafo sustenta y regula a su vez el tema que se aborda, pues constitucionalmente se prohíbe todo acto discriminatorio, por cualquier situación que la motive, que si bien no específica o se enlista de manera precisa, discriminación por distinción, exclusión o restricción por motivo o a consecuencia de una norma general, deja abierta la pauta pues hace referencia a cualquier otra que atente contra la dignidad humana, que menoscabe o anule algún derecho, que como ya se mencionó anteriormente el propio legislador tiene la obligación de ajustarse a los principios constitucionales al momento de realizar sus funciones en el ámbito de su competencia, es decir, prevenir y reparar las violaciones a los derechos humanos, que para el caso concreto es la *igualdad*.

Y que en dicho acto legislativo no se establezcan diferencias no razonables, rechazando a su vez privilegios, para someter a la ciudadanía a un ordenamiento jurídico igual para todos.

En dicho numeral se establece que los derechos humanos de los mexicanos son aquellos que se encuentran reconocidos en la Carta Magna, así como aquellos tratados internacionales adoptados por el Estado Mexicano, que deberán interpretarse favoreciendo en todo tiempo a las personas en su protección más amplia.

Esta situación trajo una dicotomía en cuanto a la forma en la que las propias salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en adelante SCJN, interpretaron dicho artículo, por un lado le daban mayor fuerza al principio *pro homine*, y por otro lado tuvieron más peso las restricciones constitucionales.

Aunado a ello y dada una contradicción de tesis que presentaron los Tribunales Colegiados de Circuito, el pleno de la SCJN, resolvió el expediente

---

<sup>27</sup> *Ibidem*, pp. 20-21.



registrado con el número C.T. 293/2011, para resolver la forma o manera en que debía interpretarse el artículo 1 constitucional.

La citada resolución tuvo cuenta en el mes de septiembre de 2013, en la que se determinó por votación mayoritaria de diez ministros contra uno, que en casos de conflictos y antinomias,<sup>28</sup> que se presenten entre derechos humanos reconocidos constitucional e internacionalmente en México, deben resolverse de acuerdo al principio *pro homine*, es decir, de conformidad con la norma que más favorezca a la persona humana, y no así en términos jerárquicos, sin embargo, aparece una excepción, que cuando en el contenido constitucional exista una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos, deberá estarce a lo que se indica en la propia norma constitucional.<sup>29</sup>

Ello dio como resultado que el Ministro José Ramón Cossío, oponente único a este fallo, hiciera la precisión de que lo anterior provoca el descarte en términos absolutos del principio *pro homine*, frente a las restricciones constitucionales expresas, de tal manera que no se respeta el contenido del artículo 1 constitucional, en el que se obliga favorecer a la protección más amplia a la persona, pues contrariamente se logró un sistema opuesto que viene a darle más peso y más favoritismo a estas restricciones por encima de los derechos humanos, lo que deja un vacío en el contenido y objeto de la reforma constitucional de 2011.

---

<sup>28</sup> Antinomias o conflictos de leyes. Criterios de solución. Situación en la que dos normas pertenecientes a un mismo sistema jurídico, que concurren en el ámbito temporal, espacial, personal y material de validez, atribuyen consecuencias jurídicas incompatibles entre sí a cierto supuesto factico, y esto impide su aplicación simultánea. 165344, 1. 4º. C. 220, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXI, febrero 2010, p. 2788, disponible en: <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Documentos/Tesis/165/165344.pdf>, consultado el 29/04/2016, a las 9:50 hrs.

<sup>29</sup> Silva García, Fernando, Derechos humanos y restricciones constitucionales: ¿reforma constitucional del futuro vs. interpretación constitucional del pasado? (comentario a la C.T. 293/2011 del pleno de la SCJN), *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 30, enero-junio de 2014, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/CuestionesConstitucionales/30/cj/cj11.pdf>, consultado el 15/05/2016, a las 22:50 hrs.

Lo anterior, representa en cierto sentido un retroceso al avance que se había logrado con esta reforma, por un lado se entiende que el máximo ordenamiento a nivel interno lo es la Carta Magna, y siendo ésta la que regula la vida de los mexicanos, así como determina la estructura del país, no puede por ningún motivo contener normas que contrariamente afecten los derechos humanos, siendo estos el sustento que le da fuerza y vida al país, pues sí no existieran las personas no tendría alguna validez el documento constitucional como tal, ya que sería un papel que no tiene a quien aplicarse, por tanto no posee razón de existencia, por ello debe coexistir un equilibrio entre ambos.

Es así que resulta contradictoria la reforma en materia de derechos humanos, primero dispone una amplia protección en los derechos humanos, como la igualdad y la no discriminación por ejemplo, y por otra limita el goce pleno de los mismos, la constitución debe en todos los casos procurar esa garantía de protección, y no inclinarse por las limitaciones que en ella misma se disponen.

Bajo este panorama un caso específico lo es, el candado que refleja en su numeral 107 fracción II cuarto párrafo de la CPEUM, en donde se dispone que las normas tributarias no serán aplicables al derivar en una Declaratoria General de Inconstitucionalidad, en adelante DGI, como el resto de las normas generales vigentes en México que sí podrán ser objeto de ello, *restricción constitucional expresa* vigente actualmente. Vulnerando y agravando en el derecho de igualdad y no discriminación a los contribuyentes, frente al resto de la sociedad en general.

Habría que destacarse en este apartado que si bien, se habla de una restricción constitucional, también lo es que dicha restricción la originó propiamente una reforma o modificación hecha por los propios legisladores del país o poder originario, quienes de alguna manera crean, modifican o reforman el contenido de la Carta Magna, por ello a través de sus funciones fueron los propios representantes populares quienes dieron vida a estas restricciones o limitantes de derechos humanos, que ahora están afectando a un grupo integrante de la

sociedad conocidos como contribuyentes, por seguir soportando normas que son contrarias a las disposiciones constitucionales.

Lo que resultan un tanto incoherente, sí bien la SCJN máxima autoridad del poder judicial, determinó que se debe estar a lo dispuesto en la propia Constitucional General, también lo es qué, el poder legislativo en ejercicio de sus funciones ordenadas en dicha carta suprema, vulnera el propio orden y supremacía constitucional.

Es así que tanto el poder legislativo como el poder judicial, siguen actuando en perjuicio de la sociedad y en desventaja de los contribuyentes, e incluso vulnerando la supremacía constitucional cómo bien se dispone en el artículo 133 de la CPEUM.

Ahora bien, por otro lado es importante destacar de que medios dispone el gobernado para protegerse en contra de la discriminación y desigualdad, y para el caso específico el contribuyente.

En primer lugar legalmente se encuentra regulado el tema de la discriminación en la Ley Federal para Prevenir y Eliminar la Discriminación, la cual la define como cualquier situación que niegue o impida el acceso en igualdad a cualquier derecho o pérdida de derechos.<sup>30</sup>

Y esta ocurre o se presenta cuando existe una conducta que muestre una distinción, exclusión o restricción, a causa de alguna característica propia de las personas que pueda traer como consecuencia anular o impedir el ejercicio de un derecho.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación, *página oficial de la Secretaría de Gobernación*, México, disponible en: [http://www.conapred.org.mx/index.php?contenido=pagina&id=84&id\\_opcion=142&op=142](http://www.conapred.org.mx/index.php?contenido=pagina&id=84&id_opcion=142&op=142), consultado el 23/05/2016, a las 13:15 hrs.

<sup>31</sup> *Idem.*

Desafortunadamente la discriminación es una práctica cotidiana, en el que se da un trato desfavorable o desprecio que no merecen las personas, que en ocasiones no se perciben pero que son causadas en alguno momento y que también se pueden recibir en su entorno.

Haciéndose distinciones entre las personas, se les excluye en ciertas circunstancias y se les restringen incluso del goce de sus derechos, que puede ser en cualquier ámbito de la sociedad, incluso en la creación de las propias normas que rigen a toda una población.

En esta tesitura al hablar de discriminación implica una pérdida de uno o varios derechos, y cuando exista una conducta que demuestre diferencia, negación o reducción de derechos, observándose un trato desfavorable hacia las personas, y según el ámbito que tiene la presente investigación se enfoca a hacia un grupo de personas denominadas contribuyentes, que les impide o niega gozar de derecho de igualdad, por recibir un trato en un plano de desigualdad frente al resto de la sociedad, y por ello menoscabados en dicho derecho.

Lo anterior, por no verse beneficiados con la figura de la DGI, pues la misma presenta un candado a nivel constitucional, ya que sí bien, se puede determinar una norma general en materia tributaria contraria a la constitución, también lo es que ésta no puede tener efectos generales hacia toda la población, sino sólo para aquel que promovió su juicio respectivo, en este sentido no opera en el presente supuesto la DGI a favor de los contribuyentes.

Legalmente en México como ya se dijo cuenta con una ley de aplicación federal, cuyo objetivo es prevenir y eliminar cualquier forma de discriminación que se practiquen en agravio o en contra cualquier persona en los términos del artículo 1 de la CPEUM, que promueve una igualdad de oportunidades y de trato de las personas.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, "Ley federal para prevenir y eliminar la discriminación", LXIII Legislatura, México, disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/262.pdf>, consultada el 02/02/2016, a las 10:52 hrs.

Por otro lado y no menos importante es prudente mencionar que en el país, también existen órganos de protección no jurisdiccional de derechos humanos, el primero de ellos es en defensa específicamente de los contribuyentes, conocida como la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en adelante PRODECON, la cual es un organismo público descentralizado que trabaja en pro de los derechos de los contribuyentes.

Que viene a contribuir para alcanzar una consolidación de los principios democráticos del Estado de derecho, que le permite a la sociedad vivir en condiciones de igualdad, para lograr una buena relación entre el fisco y el contribuyente, privilegiándose por supuesto el respeto de sus derechos.

En cuanto al marco normativo de la PRODECON, deviene de la Carta Magna, así como de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y los lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en las cuales se establece el origen, integración, función, estructura, organización, derechos de los contribuyentes, y facultades de dicho organismo.<sup>33</sup>

El segundo de los organismos no jurisdiccionales de derechos humanos es el denominado Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación, en adelante CONAPRED, cuya finalidad es promover políticas y medidas para favorecer al desarrollo social y cultural, para progresar en la inclusión social, y garantizar el derecho a la igualdad.

---

<sup>33</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, página oficial de Gobierno de la República, México, disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/nosotros/logo-institucional>, consultada el 7/01/2016, a las 11:20 hrs.

Asimismo recibe y resuelve reclamaciones y quejas por presuntos actos discriminatorios que pueden cometer los propios particulares así como las autoridades en el ámbito de sus facultades. Para ello este organismo despliega acciones para proteger a las personas de toda distinción o exclusión que impida o anule el reconocimiento o ejercicio de sus derechos y la igualdad, consagrados en el ordenamiento jurídico mexicano.

Existen varias atribuciones que realiza la CONAPRED, pero sólo se citaran algunas de ellas por considerarse las más oportunas en relación al presente tema:

Tiene la facultad de diseñar estrategias e instrumentos y promover programas, proyectos y acciones enfocadas a prevenir y eliminar la discriminación motivada por origen étnico o nacional, sexo, edad, discapacidad, condición social o económica, condición de salud, embarazo, lengua, religión, opiniones, preferencias sexuales, estado civil y otras circunstancias que puedan ser motivo de distinción, exclusión o restricción de derecho.

Claro está que en este caso, se entenderá que se ubica dentro de las condiciones relativas a aquellas que tengan por objeto hacer una distinción entre los contribuyentes para con el grueso de la sociedad, es decir, que los excluyan de los beneficios que se han logrado a raíz de las distintas reformas hechas a la Carta Magna, en materia de derechos humanos y de amparo, en primer lugar por no garantizar, proteger, ni respetar el derecho de igualdad que también gozan los contribuyentes para con el resto de la población.

Y en segundo lugar por no beneficiarlos al momento de que se declare una norma general en materia tributaria contraria a la constitución general, esta no podrá ser objeto de una DGI, y por consecuencia no tendrá efectos generales para toda la población sino para unos cuantos, sólo aquellos que tuvieron la posibilidad de tramitar un juicio de amparo, y por consecuencia no gozaran de este beneficio no obstante los logros que se han alcanzado en materia de amparo con la reforma hecha el 6 de junio de 2011, en el artículo 107 de la CPEUM.

La siguiente atribución es la relativa a que este organismo realiza estudios sobre los ordenamientos jurídicos y administrativos vigentes inherentes a esta materia, y podrá en su caso proponer las modificaciones que correspondan, resulta de gran importancia ya que la CONAPRED, tiene esta atribución de revisar y en consecuencia proponer alguna modificación a ciertas disposiciones legales que considere pertinentes cuando exista a su consideración actos de discriminación en cualquiera de sus tipos.

Por último podrá emitir su opinión en relación a los proyectos de reformas en materia de discriminación que envíe el Presidente de la República al Congreso de la Unión, además de los proyectos de reglamentos que elaboren las instituciones públicas, es interesante destacar que la CONAPRED tiene esta autoridad para pronunciarse en los proyectos de modificación cuando claro exista a su punto de vista actos discriminatorios, es importante ya que se abre la oportunidad de escuchar a este tipo de organismos de opinar a nombre de la ciudadanía, ya que no es del todo fácil la participación de la población con respecto a las reformas que se pronuncian en el ordenamiento jurídico mexicano.

Mencionado lo anterior se da un panorama general pero acertado, de lo que es la discriminación, el principio de igualdad, las disposiciones normativas que lo regulan y los organismos autónomos defensores de derechos antes enunciados, lo cual es de suma importancia conocer ya que sirven de guía o parámetro de apoyo en un momento dado para la defensa de los contribuyentes en el país.

#### **1.4 El Derecho Constitucional y Derecho Procesal Constitucional**

La Carta Magna es un documento político-jurídico, en el que se constituyen las bases para la organización de los poderes públicos del Estado Mexicano, y para

lograr su comprensión, convergen dos campos del conocimiento, denominados la Teoría Constitucional y el Derecho Constitucional.<sup>34</sup>

Al hacer referencia a la constitución mexicana, desde su nombre se denota que constituye un instrumento político cuya finalidad es organizar a los poderes que conforman la República Mexicana, en donde se establece su funcionamiento, sus integrantes, su elección, periodo, sus reglamentos entre otros diversos, por ello se requiere de la existencia de ciertas disciplinas que realicen su estudio dando origen a la Teoría Constitucional y por su puesto la disciplina que lo regula que el propio Derecho Constitucional.

En este sentido, el estudio de la constitución tiene el objetivo esencial de dar sustento al origen y contenido de los documentos constitucionales y del análisis que se ha realizado a la normatividad constituida en este documento, estableciéndose así una disciplina denominada Derecho Constitucional.<sup>35</sup>

Luego entonces, sirve de apoyo para el Derecho Constitucional, lo que en la constitución se pretende dar a conocer y explicar, que es la importancia y trascendencia de la misma, lo que tiene como consecuencia una adecuada comprensión del análisis de la fundamentación jurídica-política de la organización y funcionamiento del Estado. Por ello algunos autores, consideran que el Derecho Constitucional debe tomarse como un elemento del Estado, ya que a través de este derecho es que se conocen los fines del propio Estado. Uno de los autores que afirman esta postura fue el jurista Ignacio Burgoa Orihuela.<sup>36</sup>

Bajo esa tesitura, se entiende que la constitución es el principal ordenamiento jurídico, en el cual podemos encontrar el funcionamiento del Estado y las medidas a las cuales se encuentra sujeto el mismo para reglar su actuación bajo ese poder de imperio del cual goza. En razón de lo anterior, se confirma que

---

<sup>34</sup> Ramírez Millán, Jesús, "Derecho y teoría constitucional", primera parte, México, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1461/4.pdf>, consultado el 21/11/2014, a las 20:45 hrs.

<sup>35</sup> *Idem.*

<sup>36</sup> *Idem.*



el estudio del contenido de las constituciones, no sólo de la CPEUM, es en este sentido el Derecho Constitucional.

Ahora bien, a través del tiempo ha surgido una diversa concepción relativa al Derecho Constitucional, logrando coincidir la mayoría de los autores en que es una rama del derecho público, afirmando que su objeto de estudio es la constitución política y social de un Estado.<sup>37</sup>

Ciertamente esta disciplina forma parte del derecho público pues regula las entidades u órganos que comprende el poder público en ejercicio de sus propias facultades, estipuladas y reconocidas en la Carta Magna.

Uno de los autores que logran definir esta disciplina es Rafael de Pina, quien considera que es una rama del derecho positivo integrado por un conjunto de normas jurídicas contenidas en la constitución política del Estado, así como en sus leyes complementarias. Considera además que es un derecho que se caracteriza precisamente por su naturaleza política.<sup>38</sup>

Además de que estudia los principios y naturaleza de la norma constituyente, encargada de regular la validez del orden normativo, así como de las bases organizativas del Estado y los fenómenos políticos de la sociedad.<sup>39</sup>

Su objeto de estudio, comprende únicamente la norma constituyente. Pero ello no significa que el objeto de estudio se restrinja al estudio de una constitución específica, ya que fundamentalmente se incluye la naturaleza de las normas constituyentes de cualquier país y época, el establecimiento de los principios que la rigen, su validez y su aplicación, además de su modificación y sus mecanismos de control.<sup>40</sup>

Se observa en este sentido se observa que el estudio de la norma suprema se limita sólo a las normas que lo integran, sino que también se incluye un todo

---

<sup>37</sup> *Idem.*

<sup>38</sup> De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de derecho*, 37 ed., México, Porrúa, 2008, p. 232.

<sup>39</sup> Sánchez Bringas, Enrique, *Derecho constitucional*, México, Porrúa, 1995, p.44.

<sup>40</sup> *Ibidem*, p.43.

para que pueda ser entendida y comprendida, es decir, una serie de principios consagrados en ella, su ámbito de aplicación sea personal o temporal, su proceso de modificación, e incluso aquellos medios procesales que en ella se establecen y que son los mecanismos de control constitucional, que la van a venir a defender y prevenir en caso de que se pretenda alterar su orden constitucional.

Luego entonces, se puede señalar que el objeto de estudio del Derecho Constitucional, como ya se mencionó en líneas precedentes es la norma constituyente, entendiéndose por esta aquella que determina las reglas fundamentales que rigen el fenómeno político de un Estado y sus gobernados, así como el factor político determinante de la vida del ser humano en sociedad.<sup>41</sup>

Ahora bien, se debe entender que la norma constituyente deberá encontrarse en un documento solemne y formal que sienta las bases que orienten a todos los fenómenos políticos de la sociedad, además de que en dicha norma se deberán expresar los valores políticamente predominantes productos de la convivencia del ser humano en sociedad y/o en atención al fenómeno social que se preséntese.<sup>42</sup>

Ello refiere que la propia constitución debe contener las bases de los fenómenos en material política que marcaron una pauta en la sociedad, en cuyas normas se establecerán aquellas reglas o medidas que procuran y garantizan una convivencia pacífica dentro de la población o territorio específico, basadas en las experiencias o fenómenos actuales en que se vive.

Así las cosas, el Derecho Constitucional es inherente a cuestiones jurídicas y establece una serie de condiciones, como son la aplicación de la justicia que implica instauración de un orden y seguridad, y la limitación de los poderes que conforman un Estado<sup>43</sup>

Básicamente lo que conforma este derecho, es el establecimiento de un orden, logrando garantizar acertadamente esa seguridad a la población que tiene

---

<sup>41</sup> *Idem.*

<sup>42</sup> *Idem.*

<sup>43</sup> Calzada Padrón, Feliciano, *Derecho constitucional*, México, Oxford, 1998, p. 145.

bajo sus preceptos, e instaura un equilibrio de poderes que integran al Estado, para que no caigan en una desviación en cuanto a las funciones que desempeñan los representantes.

Y su tarea fundamental del Derecho Constitucional es la de dar un ordenamiento legal a la organización y funcionamiento del Estado, que se avoca además al estudio de una determinada constitución, en lo que respecta a sus normas, y paralelamente es una disciplina jurídica, que examina y guía a las demás disciplinas jurídicas en función de las normas constitucionales que regula.<sup>44</sup>

Ahora bien, la esencia del Derecho Constitucional tiene como propósito el generar la norma fundante del sistema jurídico nacional, determinando las bases organizativas del Estado, así como los mínimos de libertad de los gobernados y establecer un estándar social justo y digno. Reconociendo en todo momento que el Derecho Constitucional constituye la base y la cúspide de todo orden jurídico, al incorporar los principios fundamentales de un Estado de derecho, partiendo de ahí las normas del mismo.<sup>45</sup>

Como se ha venido señalando a lo largo del presente capítulo el Derecho Constitucional, al tratar la norma suprema, es materia de toda regulación sobre la creación normativa; las cuales determinan las bases organizativas del Estado, refiriéndonos con esto a los dispositivos creadores de los órganos de gobierno, así como de los que se les dan competencia y atribuciones a los mismos.<sup>46</sup>

Reconociendo con esto, los mínimos de libertad de los gobernados, lo que tiene como resultado delimitar las esferas de acción de los particulares y, en sentido negativo, de las fronteras para la actividad autoritaria; al encuadrar el establecimiento de un estándar social justo y digno, imponiendo las condiciones

---

<sup>44</sup> *Ibidem*, p. 146.

<sup>45</sup> Garza García, César Carlos, *Derecho constitucional mexicano*, México, Mc Graw-Hill, 1997, p. 13.

<sup>46</sup> *Ibidem*, p. 14.

sociales que implican los mínimos garantizables para generar un estado de bienestar.<sup>47</sup>

Bajo estas posturas se tiene que la mayoría de los autores consultados durante el desarrollo del presente trabajo de tesis coinciden en señalar que el objeto de Derecho Constitucional es la génesis del sistema jurídico y el encuadramiento jurídico de los fenómenos políticos y sociales, el cual tiene como finalidad fundar y sostener un sistema jurídico; como decía André Haurio, *lograr dentro de un marco de Estado-Nación, la coexistencia pacífica entre el poder y la libertad*, y por último, establecer y promover un estándar social justo y digno.<sup>48</sup>

Ahora bien, una vez definido el concepto de Derecho Constitucional, resulta importante establecer la concepción del Derecho Procesal Constitucional, con la finalidad de poder comprender los sustentos teóricos del tema que se investiga.

Se considera el primero en llamar o denominar a esta disciplina cómo Derecho Procesal Constitucional, es Niceto Alcalá Zamora y Castillo, dentro del mundo hispánico, en conferencias y artículos de los años treinta, más tarde Héctor Fix Zamudio, en una de sus obras denominada *El Juicio de Amparo*, en 1964, desde estas fechas y mucho antes este término ha ido en expansión.<sup>49</sup>

Domingo García Belaunde considera que al hablar de justicia o jurisdicción constitucional como sinónimos, es evidente que se habla del Derecho Procesal Constitucional, dado que éste concepto no tiene aún un uso generalizado, ello por la inmadurez o juventud de la disciplina.<sup>50</sup>

Sostiene el autor que el Derecho Procesal Constitucional es parte del Derecho Constitucional, es como decir que el Derecho Civil no se entiende sin el Derecho Procesal Civil, lo mismo pasa en materia constitucional. Aunado a ello,

---

<sup>47</sup> *Idem.*

<sup>48</sup> *Ibidem*, pp. 13 y 14.

<sup>49</sup> García Belaunde, Domingo, "Derecho Procesal Constitucional", UNAM, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2206/9.pdf>, consultado el 17/04/2015, a las 12:38 hrs.

<sup>50</sup> *Idem*

refiere que Fix Zamudio ha sostenido que al lado del Derecho Procesal Constitucional, disciplina procesal que precisamente estudia los mecanismos operativos e instrumentales para hacer efectivas determinadas instituciones constitucionales, existe un Derecho Constitucional Procesal, que pareciera como un juego de palabras, pero que en rigor no es procesal sino constitucional, ya que dentro de éste último se han incorporado principios de derecho financiero, laboral, social, penal, civil, internacional, mercantil, etc., así como instituciones básicas del Derecho Procesal elevados a rango constitucional, como el debido proceso, entre otras.<sup>51</sup>

Algunos otros autores consideran que el Derecho Constitucional, es una disciplina que estudia a la Constitución o aquello que pueda ser un fenómeno constitucional, en este sentido el Derecho Procesal Constitucional, comprende una serie de instituciones procesales, tendientes a prevalecer la parte sustantiva, medio para alcanzar un fin.<sup>52</sup>

Ferrer Mac-Gregor, señala que el Derecho Procesal Constitucional, es aquella disciplina jurídica que se encarga del estudio sistemático de la jurisdicción, magistratura, órganos y garantías constitucionales, entendiendo a estas últimas como los instrumentos predominantemente de carácter procesal dirigidos a la protección y defensa de los valores, principios y normas de carácter fundamental.<sup>53</sup>

El Derecho Procesal Constitucional es la disciplina procesal que tiene como finalidad, realizar un estudio minucioso de los instrumentos que se encuentran en los diversos ordenamientos jurídicos cuyo objetivo es encontrar una adecuada solución a los conflictos o controversias de carácter constitucional.<sup>54</sup>

---

<sup>51</sup> *Idem*.

<sup>52</sup> Eto Cruz, Gerardo y Palomino Manchego, José F., "El Derecho Procesal Constitucional", *Instituto Iberoamericano de Derecho Procesal*, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2206/3.pdf>, consultado el 15/10/2014, a las 21:39 hrs.

<sup>53</sup> Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *Panorámica del derecho procesal constitucional y convencional*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2013, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3384/5.pdf>, consultado el 14/11/2014, a las 14:26 hrs.

<sup>54</sup> Rendón, Raymundo, Gil, *Derecho procesal constitucional*, Fundap, México, 2004, pp. 18-20.

Del contenido del Derecho Procesal Constitucional se tiene que se encuentra una trilogía estructural:

- 1) La acción;
- 2) La jurisdicción; y,
- 3) El proceso constitucional;<sup>55</sup>

Por acción se entiende a aquella capacidad que se tiene para recurrir a los órganos de los Estados, donde se busca satisfacer las pretensiones solicitadas, por parte de sus titulares que pueden ser los particulares y otros órganos del Estado. Al hablar de jurisdicción es un atributo del Estado, que se lleva a cabo dentro de los Tribunales mediante procesos de diversa naturaleza, para resolver las pretensiones de las partes que forman parte de un litigio. Y por proceso constitucional es el camino por el que se desarrolla la jurisdicción y donde se definen las pretensiones o intereses de las partes.<sup>56</sup>

Por otro lado el Derecho Procesal Constitucional, según Fix-Zamudio se encuentra integrado por:

- a) Juicio de amparo (artículo 103 y 107 constitucional);
- b) Las controversias constitucionales (artículo 105, fracción I, constitucional);
- c) La acción abstracta de inconstitucionalidad (artículo 105, fracción II constitucional);
- d) El procedimiento investigador de la Suprema Corte de Justicia (artículo 97, párrafos segundo y tercero constitucional);
- e) El juicio para la protección de los derechos político-electorales (artículo 99, fracción V constitucional);
- f) El juicio de revisión constitucional electoral (artículo 99, fracción IV constitucional);
- g) El juicio político (artículo 109 constitucional); y,

---

<sup>55</sup> *Idem.*

<sup>56</sup> García Belaunde, Domingo, *op. cit.*, nota 49.

h) Los organismos autónomos protectores de los derechos humanos (*ombudsman*), (artículo 102 apartado b, constitucional); <sup>57</sup>

De los cuales, sólo se tomará el primero de la lista, es decir, el juicio de amparo previsto en el artículo 103 y 107 de la CPEUM, para llevar a cabo el estudio de la presente investigación, el cual se abordará de manera precisa en el capítulo segundo.

Una vez citado lo que estos autores definen al Derecho Procesal Constitucional, concuerdo con que efectivamente éste derecho, forma parte del Derecho Constitucional, ya que no se puede concebir la una sin la otra, que por decirlo de alguna manera es la materia sobre la que versa el presente derecho, precisamente lo constitucional *estudio o fenómeno constitucional*, y lo que viene a aportar lo netamente procesal pues el Derecho Procesal Constitucional, el cual goza como cualquier otra rama procesal, de la trilogía estructural acción, jurisdicción y proceso, lo que permitirá dirimir los litigios presentados por las partes.

De las citadas concepciones se considera la más completa la citada por Ferrer Mac-Gregor, por lo que en ella define al Derecho Procesal Constitucional, al señalar que es una disciplina jurídica que tiene por encomienda el estudio de la jurisdicción que como ya se vio es el atributo propio del Estado para dirimir litigios en los Tribunales, así como la magistratura tema relativos o correspondiente a sus integrantes y órganos jurisdiccionales a los que les corresponde impartir justicia, y aunado a estas se encuentran las garantías constitucionales, entendidas como los instrumentos predominantemente de carácter procesal dirigidos a la protección y defensa de los valores, principios y normas de carácter fundamental.

En conclusión el Derecho Procesal Constitucional es una disciplina jurídica procesal que tiene como finalidad el estudio de la constitución o fenómeno Constitucional, la jurisdicción, y las garantías constitucionales, entendidas como

---

<sup>57</sup> Gil Rendón, Raymundo, *op. cit.*, nota 54, pp. 18-20.

los instrumentos predominantemente de carácter procesal dirigidos a la protección y defensa de los valores, principios y normas de carácter fundamental.

## **1.5 Concepción del Derecho Tributario y Derecho Fiscal**

Para poder comprender exactamente el objeto de la existencia de estos derechos, resulta prudente entender que el Estado cuenta con la obligación de proporcionar un bienestar colectivo a la sociedad, como es la salud, educación, medios de comunicación, medios productivos, entre otros que se presentan en el día a día, pero para que todo ello sea posible los gobernados tienen la obligación prevista a nivel constitucional de participar en gasto público, para que en este sentido el Estado cuente con los recursos necesarios y cubrir con los gastos que ello conlleva. Es por ello, que para estar en condiciones de obtener estos ingresos tributarios se requiere de la existencia de normas jurídicas que respalden un Estado de derecho, en cuanto a las actividades financieras del Estado relativas a la obtención de sus ingresos, su administración y su erogación.<sup>58</sup>

Antes de entrar al estudio de los conceptos del Derecho Tributario y Derecho Fiscal, resulta necesario establecer, en qué consiste el Derecho Financiero ya que como se verá de manera acertada de éste deriva precisamente la actividad del Estado con respecto a los ingresos, recursos públicos y su adecuada aplicación.

En este sentido por Derecho Financiero se entiende como aquel conjunto de normas de carácter jurídicas que tienen como finalidad regular aquella actividad del Estado respecto a las finanzas, desde tres momentos, como lo son el establecimiento de los tributos, la obtención de una diversidad de recursos, y en la erogación de recursos para los gastos públicos<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> Sol Juárez, Humberto, "Derecho fiscal", Red Tercer Milenio, 2012, disponible en: <http://www.upg.mx/wp-content/uploads/2015/10/LIBRO-6-Derecho-Fiscal.pdf>, consultado el 03/10/2014, a las 12:11 hrs.

<sup>59</sup> De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 16a. ed., México, 1990, Porrúa, p. 17.



Además tiende a regular las relaciones jurídicas que en el ejercicio de la mencionada actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre órganos y los particulares, en su carácter de acreedor o deudor del propio Estado.<sup>60</sup>

Ahora bien por su parte el autor Juan Manuel Ortega Maldonado, dice que además de llevar a cabo las citadas actividades, también realiza una planeación, recaudación de ingresos, el control y correcta aplicación de los recursos públicos, así como vigilar el adecuado desempeño de los objetivos que se establecen en los programas públicos. Pero especifica que cada una de estas etapas cuenta con su propio contenido, disciplina y legislaciones distintas.<sup>61</sup>

Este autor considera que esta actividad financiera a lo largo de los tiempos ha sufrido cambios, en la medida en que el Estado pretende alcanzar, con mayor intensidad fines distintos en los diversos campos de la vida social, ya que lleva cada vez más actividades tendientes a la obtención de recursos.<sup>62</sup>

Como bien se observa este derecho regula esas actividades que lleva a cabo el Estado para establecer, obtener, y manejar aquellos recursos que forman parte de lo que es el gasto público, de este ente, mismo que es otorgado por los ciudadanos.

En este sentido se podrá afirmar que el derecho mencionado seguirá cambiando una vez que la actividad el Estado vaya ampliando sus facultades de recaudación, al ajustarse a las condiciones que se vivan en la actualidad y con el paso de los días, que traerá como consecuencia su expansión en el campo de actividad para estabilizar precisamente el gasto público. Ahora bien, como consecuencia de la existencia del Derecho Financiero, se deriva una disciplina especial encargada del estudio y regulación de la material fiscal, es decir, el establecimiento de los ingresos públicos.

---

<sup>60</sup> *Idem.*

<sup>61</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2012, p.

2.  
<sup>62</sup> *Idem.*

En ese orden de ideas, el autor Humberto Delgadillo señala que se debe delimitar el campo de acción del Derecho Fiscal, al considerar que parte de la materia que tiene el origen que es el Derecho Financiero, ello es así, ya que se debe atender y comprender las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado, que recibe por diversos medios o actividades. Por esto el Derecho Fiscal, se enfocará exclusivamente hacia la obtención de recursos o ingresos.<sup>63</sup>

Señala además que la palabra *fiscal* deviene del término latino *fisco*, que significa tesoro del emperador, al que las provincias pagaban el *tributum* que le era impuesto. Y la palabra *fisco* deriva de *fiscus*, denominación con la que se conoció a la cesta que servía de recipiente para la recolección de los higos, la cual utilizaban aquellos que se dedicaban a recaudar y recolectar el *tributum*. Así todo tipo de ingresos recibidos por el *fisco* tenía el carácter de ingreso fiscal.<sup>64</sup>

Se puede establecer que el Derecho Fiscal, comprende el conjunto de normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de recursos y las relaciones que genera esta actividad.<sup>65</sup>

Es decir, tiende a vigilar y normar el acto por el que una persona se encuentra obligada al pago de un impuesto con la entrega de una cierta cantidad de dinero a la Hacienda Pública, que realizan los que se encuentran obligados. Así como las atribuciones de las autoridades administrativas relacionadas con estos fines.<sup>66</sup>

Ahora bien el contenido del Derecho Fiscal, ha provocado una confusión ya que tienden a confundirlo con el Derecho Financiero y con el Derecho Tributario, sin embargo, se coincide en el sentido de que las normas que lo integran regulan

---

<sup>63</sup> Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 5a. ed., México, Limusa, 2012, p. 21.

<sup>64</sup> *Ibidem*, p. 22.

<sup>65</sup> *Idem*.

<sup>66</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, nota 61, p. 7.

las relaciones que se derivan de la actividad del Estado para la obtención del ingreso.<sup>67</sup>

Por ello si se parte del origen etimológico de la palabra, se tiene que, en efecto, lo fiscal se refiere a todos los ingresos, es decir, a todo lo que ingresa en el *fiscus* o *erario*, como bien se le conoce a razón de que finalmente la hacienda del Estado se formó con dos tesoros, el del emperador (fisco) y el del pueblo (erario).<sup>68</sup>

Y en la postura del derecho sustantivo se encuentra que, al referirse a lo fiscal se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la federación, como lo es: contribuciones, productos, aprovechamientos y sus accesorios, todos regulados por la Ley de Ingresos de la Federación, misma que año con año emite el Congreso de la Unión, en este sentido se puede afirmar que el Derecho Fiscal viene a regular todo lo relativo a los ingreso que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones.<sup>69</sup>

Una vez que precisó en qué consiste el Derecho Fiscal, es procedente dilucidar el significado del Derecho Tributario, que es definido como el conjunto de instituciones jurídicas que se encargan del establecimiento de las contribuciones y el cumplimiento de estas, así como el control de los deberes a cargo de los sujetos obligados por ese motivo, es decir los contribuyentes.<sup>70</sup>

Como bien se observa a diferencia del Derecho Fiscal, el Derecho Tributario tiende a regular la obtención de las contribuciones que lleva a cabo el contribuyente así como su debido cumplimiento, y ya no la obtención de ingresos del Estado.

En este sentido el contenido del Derecho Tributario se ha agrupado tradicionalmente en dos grandes partes:

---

<sup>67</sup> Delgadillo, Luis Humberto, *op. cit.*, nota 63.

<sup>68</sup> *Idem.*

<sup>69</sup> *Idem.*

<sup>70</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, nota 61, p. 8.

Primeramente se hablará de la parte denominada general, la cual se encarga de estudiar todos y cada uno de los conceptos básicos para entender lo que es el tributo, el cual se encuentra íntimamente ligado con el estudio de las fuentes normativas reguladoras del tributo, de lo anteriormente señalado se deberá hacer un estudio con mayor énfasis en denominados principios constitucionales, al ser de vital importancia para evitar el abuso del poder de imperio con el que cuenta el Estado para con los contribuyentes, es decir, los entes públicos con poder y facultades tributarias.<sup>71</sup>

Lo que permitirá conocer qué es el tributo, cómo se establece y regula y quién lo establece y aplica, además se debe abordar el estudio del resultado que tendría para el contribuyente el incumplimiento de las normas tributarias, aludiendo con esto a las infracciones y sanciones tributarias.

La otra parte se denomina especial, tendiendo como objeto el estudio a fondo de los distintos sistemas tributarios aplicables en los ámbitos de competencia de las autoridades en razón de su competencia territorial, es decir atendiendo si es federal, estatal o municipal según el caso de que se trate.<sup>72</sup>

Ahora bien, uno de los aspectos que dio lugar a la constitución de la disciplina del Derecho Tributario, es que algunos tratadistas orientados a las finanzas públicas se enfocaron únicamente al estudio de la regulación de la actividad del Estado, relativo a la obtención de recursos con imposición a los contribuyentes cuyo poder de imperio le corresponde al Estado.<sup>73</sup>

Puede entenderse como una actividad desarrollada por un ente que goce de fuerza para poder realizar esta disciplina tan delicada, pues de ella dependen las finanzas de una sociedad determinada, aunque en la actualidad pudiera concebirse que se hace necesario de la existencia de un órgano autónomo a ésta, que revisara su función por la relevancia que desempeña.

---

<sup>71</sup> *Idem*, pp. 7-8.

<sup>72</sup> *Idem*, p. 8.

<sup>73</sup> Delgadillo, Luis Humberto, *op. cit.*, nota 63, p. 22.

Para Luis Humberto Delgadillo el iniciador de esta disciplina es Dino Jarach, al crear su obra clásica intitulada el “Hecho Imponible”, siendo esto en el año de 1943 y logrando con ello que se sentaran las bases de esta disciplina, precisando su naturaleza en relación con la relación jurídica impositiva y la actuación administrativa del Estado.<sup>74</sup>

En ese orden de ideas y en relación a lo manifestado con antelación se tiene qué, una vez sentadas las bases del Derecho Tributario, se fueron desarrollando diversas teorías de gran importancia y por ende su estudio adquirió una dimensión de magnitudes considerables.

Por otro lado el mismo Dino Jarach, define al Derecho Tributario, como el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos, cuyo objeto de conocimiento son estas mismas.<sup>75</sup>

Sergio Francisco de la Garza, define al Derecho Tributario, como el conjunto de normas jurídicas, relacionadas con el establecimiento de los tributos, contemplando con esto los impuestos, derechos y contribuciones especiales, así como las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento.<sup>76</sup>

Como bien se observa, en ocasiones se puede confundir en qué consiste tanto el Derecho Fiscal como el Tributario, pues para el presente caso se considera que son diferentes, dado que uno obtiene los ingresos del Estado y otro regula las contribuciones que se hacen por parte de los ciudadanos que tienen la obligación de conformidad con ley para contribuir al gasto público del Estado.

Es importante no perder de vista esta consideración, para lograr un entendimiento acertado del tema que se abordará en la presente investigación.

---

<sup>74</sup> *Idem.*

<sup>75</sup> *Ibidem*, p. 23.

<sup>76</sup> De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, nota 59, p. 26.

## **1.6 Principios tributarios constitucionales**

El siguiente apartado es de vital importancia, en virtud de que del mismo se puede apreciar cuales son los principales principios tributarios constitucionales, es decir y como su nombre lo dice, tienen como base y punto de partida la CPEUM, siendo la norma suprema que rige a la sociedad mexicana y por ende el Estado deberá sujetar su actuación a dichos principios.

En este sentido la esencia jurídica del tributo, que puede extraerse del texto constitucional en su artículo 31, párrafo primero, fracción IV, menciona de manera textual lo siguiente :

**Artículo 31.** 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.

Del citado numeral se tiene que es la base normativa constitucional de los principios tributarios, ya que prevé el principio de gasto público, principio de proporcionalidad, principio de equidad y principio de legalidad.

Se puede pensar que no habría contribución si no se hablara del gasto público, es decir, una prestación en dinero y que puede ser excepcionalmente en especie como lo contempla el Código Fiscal Federal cuando se lleva a cabo un embargo, impuesta por un poder del Estado, o bajo el imperio del mismo, ya que los tributos no se originan en actos negociables o en acuerdo de voluntades, sino que surgen por que el propio Estado así lo dispone, prescindiendo de la voluntad del gobernado, determinando qué tributos han de pagarse, en qué montos, y quienes los han de cubrir, para financiar en este sentido el gasto público, de conformidad con las leyes que se dispongan para este fin, en las que se debe

reconocer que esta contribución debe ser de manera proporcional sin afectar al contribuyente.<sup>77</sup>

Para comprender en qué consisten cada uno de los mencionados principios, será necesario conceptualizarlos, primeramente resulta prudente precisar que existen algunos autores que manejan algunos otros principios, sin embargo, para efectos de la presente investigación sólo se tomarán los aquí enunciados.

Ahora bien, del artículo 31 constitucional, primer párrafo, fracción IV, se desprende una serie de principios fundamentales que los contribuyentes deben conocer, esto con la finalidad evitar abusos por parte de las autoridades.

El primero de estos es el principio de proporcionalidad, que como se mencionó con antelación se encuentra contenido de manera textual en el texto constitucional de la siguiente manera: *de la manera proporcional que dispongan las leyes*.

El autor Antonio Jiménez, argumenta que para que los tributos que sean impuestos por el Estado sean proporcionales, deben reunir dos condiciones:

- a) El contribuyente que tenga la obligación de soportar el tributo que le sea impuesto, lo haga en función de su capacidad de contribuir y/o capacidad económica; y,
- b) El monto que se fije para su cargo se haga acorde con su capacidad contributiva;<sup>78</sup>

Circunstancias que deberían ser respetadas por la autoridad, teniendo como finalidad que a través del citado principio de proporcionalidad, se imponga al legislador la pretensión de que quien sea llamado a contribuir para los gastos públicos sea básicamente por su capacidad contributiva, máxime que es un principio constitucional y por ende debería de ser respetado, tomando en cuenta

---

<sup>77</sup> Jiménez González, Antonio, *Curso de derecho tributario*, México, Tax Editores Unidos, 2014, pp. 219-220.

<sup>78</sup> *Ibidem*, p. 229.

las condiciones del contribuyente para poder prescindir de una parte de su dinero para destinarlo al gasto público, entendiendo con esto que deja a salvo recurso suficiente para satisfacer sus necesidades vitales.

Luego entonces, la proporcionalidad se representa a través de un porcentaje para determinar el monto de una contribución a pagar por parte del contribuyentes, misma que afecta de manera directa sobre su capacidad económica, y se debe de establecer en proporción a la riqueza del mismo.<sup>79</sup>

Por otra parte, en México, la Carta Magna no consagra de manera expresa el principio de capacidad contributiva; sin embargo, es el Congreso Constituyente de Querétaro (1917), al plasmar el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, decretó: “Contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, como del Estado y Municipios en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.<sup>80</sup>

Por tanto, en su mayoría existen una serie de opiniones que coinciden en señalar que se han vinculado la proporcionalidad o equidad, o cuando menos la proporcionalidad, al llamado principio de capacidad contributiva y a la equidad tributaria.<sup>81</sup>

La propia Carta Suprema señala que la obligación de contribuir será de la manera proporcional que dispongan las leyes, en este sentido tanto las contribuciones y las mismas leyes será proporcionales.

En materia tributaria la proporcionalidad ha sido representada a través de un porcentaje, y sin duda es un concepto que se utiliza para determinar el monto de una contribución a pagar, por parte del contribuyente, y que afecta de manera directa sobre su capacidad económica.<sup>82</sup>

---

<sup>79</sup> Curiel Villaseñor, Omar, *Principios tributarios*, México, Fondo Editorial Ediciones Fiscales Isef, 2002, p. 63

<sup>80</sup> Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2010, p. 67.

<sup>81</sup> *Idem*.

<sup>82</sup> Curiel Villaseñor, Omar, *op. cit.*, nota 79.



Por lo anterior debe tomarse en cuenta que el legislador deberá cumplir con el principio de proporcionalidad o capacidad contributiva expidiendo leyes que establezcan impuestos proporcionados.<sup>83</sup>

Otro de los principios enunciados constitucionalmente es el conocido como equidad, este principio al igual que el anterior encuentra su fundamento en la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Federal, en específico la parte que establece que los mexicanos estamos obligados a contribuir de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.<sup>84</sup>

El principio de igualdad, señala el autor Ernesto Lejeune, nació derivado de una inconformidad a un sistema de privilegios y discriminaciones, con la finalidad de demostrar el descontento ante las arbitrariedades cometidas por el Estado.<sup>85</sup>

Ahora bien, al igual que el principio de proporcionalidad, en el principio de equidad, figura en común el hecho de que se mencione la capacidad contributiva, quedando conformada fundamentalmente como un principio legitimador del tributo. En un segundo sentido también se habla del principio de igualdad, como una base de los impuestos, para contribuir en relación o proporción a su capacidad económica. Se tiene entonces que el principio de igualdad nace como una igualdad ante la ley, y no busca desde luego, una igualdad de hecho entre todos los hombres<sup>86</sup>

En razón de lo anterior, el profesor José Juan Ferreiro Laptza, visualizó en la capacidad económica del particular, una manera de entender la generalidad e igualdad en materia tributaria, entendiendo con esto que, la capacidad económica no es un principio, es más bien una forma de aplicar la generalidad y la igualdad.<sup>87</sup>

Por su parte, el autor Addy Mazz, considera que el tema de la igualdad en los sistemas europeos, se menciona como una mera enunciación de un principio,

---

<sup>83</sup> Uresti Robledo, Horacio, *Los impuestos en México*, 3ª ed., México, Tax, 2011, p. 136.

<sup>84</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, nota 61, p. 158.

<sup>85</sup> Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, nota 80, p. 71.

<sup>86</sup> *Idem.*

<sup>87</sup> *Idem.*

cuya violación tiene una sanción. Ahora bien, en Latinoamérica, sí se le tiene como límite al poder fiscal y a su ejercicio, que de ser violado por el Poder Legislativo, podría llevar a los jueces a invalidar la norma así creada.<sup>88</sup>

El autor Eusebio González García señala que la capacidad contributiva, la igualdad y la progresividad no son tres principios diferentes, sino que son vertientes del principio de igualdad, esto en el entendimiento de su doble acepción de igualdad material e igualdad formal.<sup>89</sup>

La SCJN, ha sustentado que la equidad deberá de residir en la igualdad que exista entre la ley tributaria y todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.<sup>90</sup>

Entonces, se tiene que el conflicto radica en precisar si la igualdad debe entenderse en función de todos los contribuyentes independientemente de los impuestos que causen, o si debe considerar solamente a los sujetos de una misma ley impositiva al margen de la hipótesis de causación.<sup>91</sup>

Por otra parte y en relación al principio de equidad tributaria es esencialmente la igualdad ante una misma ley de todos los sujetos pasivos, entendiendo con esto que todos sin excepción deberán recibir un trato igual en cuanto a hipótesis de causación, determinación del ingreso gravable, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera. Y en el caso de que exista diferencia en la actividad y en el tipo de gastos la norma será equitativa siempre que la tasa de impuesto sea similar, de forma que a mayores ingresos mayores impuestos.<sup>92</sup>

Al igual que los principios mencionados a lo largo del presente apartado, el principio de legalidad tributaria se dispone en la última parte del artículo 31, fracción IV, de la constitución federal, que indica que todos los mexicanos estamos obligados a contribuir de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.<sup>93</sup> Por ello, se debe tener muy presente que las contribuciones sólo se

---

<sup>88</sup> *Ibidem*, p. 72.

<sup>89</sup> *Idem*.

<sup>90</sup> Uresti Robledo, Horacio, *op. cit.*, nota 83, p. 161.

<sup>91</sup> *Idem*.

<sup>92</sup> *Ibidem*, p. 184.

<sup>93</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, nota 61, p. 161.

establecen mediante leyes que provengan de los órganos legislativos, las cuales deben de cumplir con las características materiales de ser generales, abstractas, y obligatorias, debiendo respetar el procedimiento de creación de las leyes previsto en la Constitución.<sup>94</sup>

Por lo que ve al principio de legalidad, el autor Eusebio González García expone que el principio de legalidad tributaria exige que sólo puedan ser impuestas por el Estado mediante ley, por ser expresión de una voluntad soberana manifestada en la forma solemne establecida”.<sup>95</sup>

En razón de lo anterior, se debe entender que la ley que regula la relación jurídica sus elementos y su desarrollo, determina los casos en los cuales el impuesto es debido, las personas obligadas al pago, el monto de éste, los modos y las formas en las cuales el tributo debe ser determinado y recaudado.<sup>96</sup>

Cabe hacer mención que este principio se debe entender cómo un verdadero derecho del cual goza el particular y el mismo debe ser garantizado por el Estado, refiriéndonos a la legalidad tributaria mas no así a la legalidad en los artículos 14 y 16 de la Carta Magna.<sup>97</sup>

Como se ha señalado es fundamental que las leyes tributarias que pretenda hacer valer el Estado serán fuente de obligaciones en materia tributaria, y por ningún motivo este ente podrá imponer contribuciones que no encuentren fundamento debido en la Ley.<sup>98</sup>

Luego entonces, el principio de legalidad se describe por el principio que señala: *nullum tributum sine lege*, que implica que no puede cobrarse un tributo sin ley expresa que lo establezca.<sup>99</sup>

---

<sup>94</sup> Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, nota 80, p. 48.

<sup>95</sup> *Idem.*

<sup>96</sup> *Idem.*

<sup>97</sup> Curiel Villaseñor, Omar, *op. cit.*, nota 79, p. 69.

<sup>98</sup> *Idem.*

<sup>99</sup> Uresti Robledo, Horacio, *op. cit.*, nota 83, p. 120.

Se puede considerar que es contrario al principio de legalidad, la autorización del Legislativo al Ejecutivo para suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias disposiciones que se refieran a la administración, control o forma de pago y procedimientos fiscales. El titular del Poder Ejecutivo no puede modificar una ley ya que no se lo autoriza el precepto constitucional.<sup>100</sup>

Por último se tiene el principio denominado gasto público, que prevé que la obligación de contribuir se vea correspondida con la garantía de que el producto de la recaudación de los tributos tenga por destino el financiamiento de los gastos públicos.

Se entiende entonces que el deber de soportar la obligación de contribuir se encuentra en el gasto público, mismo que se refiere a los rubros que comprende el presupuesto de egresos del Estado.<sup>101</sup>

Por lo anterior de la interpretación literal del citado precepto, se entiende que las contribuciones deben estar vinculadas exclusivamente a la satisfacción del gasto público, sin embargo, se debe considerar más preciso la interpretación armónica de los artículos 31, fracción IV, 25, 123-A y 131 constitucionales, por ende las contribuciones deben estar vinculadas a las satisfacciones de las *necesidades sociales*, en virtud de que, el término es comprensivo al gasto público pero no lo agota.<sup>102</sup>

Ello se encuentra sustentado bajo el argumento de que en estos tiempos, el tributo no sólo constituye un instrumento a través del cual el Estado puede allegarse recursos económicos para satisfacer el gasto público, más bien ahora por conducto de los poderes públicos se busca la satisfacción de otros fines distintos a los recaudatorios, como son los de índole social, político y económico.<sup>103</sup>

---

<sup>100</sup> *Ibidem*, p. 123.

<sup>101</sup> Jiménez González, Antonio, *op. cit.*, nota 77, p. 219.

<sup>102</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, nota 61, p. 142.

<sup>103</sup> *Ibidem*, p. 143.

La doctrina entiende que en el primer caso hace alusión a contribuciones de carácter fiscal y en el segundo ante contribuciones con fines extra fiscales o de ordenamiento.<sup>104</sup>

Ahora bien, no se debe perder de vista que el principio dirigido al gasto público, debe significar que el monto de lo recaudado por ingresos fiscales debe aplicarse a la satisfacción de necesidades públicas de la Federación, Estados o Municipios, entendiendo con esto que principio, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, puesto que el gasto público debe enfocarse fundamentalmente en beneficio de la colectividad.<sup>105</sup>

## 1.7 Conclusiones capitulares

**PRIMERA.** La discriminación e igualdad ante la ley, es un tema de relevancia toda vez que refieren aspectos relativos a los derechos humanos, mismos que fueron concebidos como aquellos atributos inherentes a la dignidad humana que suelen ser superiores incluso frente al poder del Estado mismo, y que deberán respetar y proteger sin ninguna excepción alguna. Tanto así que por disposición constitucional, específicamente en su artículo 1, así lo consigna, al hablar de estos, así como del principio de igualdad, y la prohibición de la discriminación.

Como bien se analizó al hablar de igualdad, es hablar de un principio o un derecho, ya que surge como fundamento para solucionar una controversia, tanto así que los propios jueces lo utilizan frecuentemente para solucionar un determinado juicio.

También se especificó que la igualdad ante la ley, se relaciona íntimamente con el derecho a la no discriminación, pero ello no implica que todos los individuos se encuentren en todo momento bajo las mismas circunstancias de igualdad, sino por el contrario es entendida jurídicamente como el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que algunos otros en similares situaciones.

---

<sup>104</sup> *Idem.*

<sup>105</sup> Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, nota 80, p. 60

En cuanto a la discriminación se entiende como una conducta culturalmente fundada, sistemática y socialmente extendida ya que mucho participa la sociedad en la discriminación, que demuestra desprecio en contra de una persona o grupo y logra un perjuicio que tendrá por efecto intencional o no, dañar sus derechos y libertades fundamentales.

Por ello el Estado tiene la obligación de dar fin a estos fenómenos de marginación, a través de leyes y políticas públicas, conocida como una vertiente positiva, y prohibir la segregación llámese en actos o en la propia ley, cómo vertiente negativa.

Es así, que la relación que presentan la igualdad y la no discriminación, deriva de un deber impuesto al legislador para que no discrimine ni en el contenido ni el propósito de la norma, y para que el juzgador no lo haga al momento de la aplicación de la norma.

Es preciso mencionar que en el tema de la igualdad y no discriminación, en referencia al contenido del artículo 1 constitucional, se destacó el conflicto de interpretación de dicho numeral, pues la propia SCJN ha marcado una limitante en cuanto a la forma de ponderación del principio *pro homine*, frente a las restricciones constitucionales, en donde se determinó que pesan más éstas últimas que el pleno goce y garantía de los derechos humanos reconocidos en ella misma, vulnerando el derecho de igualdad y no discriminación de los contribuyentes, al no permitir que las normas generales en materia tributaria puedan ser objeto de estudio de inconstitucionalidad y que derive en este supuesto en una DGI.

Aunado a ello puede entenderse que por una parte el poder judicial representado por la SCJN, como el poder legislativo representado por los diputados y senadores electos por elección popular, en cierto, sentido vulneran el principio de supremacía constitucional, al violar lo dispuesto por el artículo 133 de la CPEUM.

Irónicamente al ser la Ley Suprema de la Unión consagra la protección y garantía de los derechos humanos, además dispone la organización y atribuciones que debe realizar cada uno de estos poderes, respetando en todo momento lo dispuesto en esta Carta Suprema, y es en ella misma que se anteponen los intereses de estos representantes del pueblo.

Lo anterior es así ya que la restricción constitucional pesa más que inclusive el pleno goce, garantía y protección de uno o varios derechos, que en el presente caso se limita el derecho de igualdad y no discriminación a favor de los contribuyentes.

**SEGUNDA.** Al hablar del Derecho Constitucional y Procesal Constitucional, se determinó que el Derecho Constitucional, es una rama del derecho público, integrado por un conjunto de normas jurídicas contenidas en la constitución. Cuyo objeto de estudio es el origen y contenido de las constituciones, así como del análisis de la normatividad constituyente prevista en ella que puede ser de cualquier país y época, además de la modificación y sus mecanismos de control en relación con las normas constituida. Y la tarea esencial de este derecho, es dar un ordenamiento legal con respecto a la organización y funcionamiento del Estado, como parte del ordenamiento fundamental y supremo del país.

Por su parte el Derecho Procesal Constitucional, es una disciplina jurídica procesal que tiene como finalidad el estudio de la constitución o fenómeno constitucional, la jurisdicción, y las garantías constitucionales, entendidas como los instrumentos predominantemente de carácter procesal dirigidos a la protección y defensa de los valores, principios y normas de carácter fundamental.

Debe quedar muy claro el Derecho Procesal Constitucional forma parte del Derecho Constitucional, y no se puede concebir la una sin la otra, sino que deben entenderse de manera conjunta.

**TERCERA.** Precisiones del Derecho Financiero, Fiscal y Tributario, como bien se observó el Estado tiene la obligación de cubrir con ciertas necesidades requeridas por la sociedad como es la salud, educación, alumbrado público, entre otros

servicios, para su bienestar, para ello se requiere de la aportación o tributación de los gobernados ya que de otra manera sería posible que el Estado cubra con estos gastos, es así que se hizo necesario establecer aquellas normas jurídicas que normaran esta actividad, dando origen a lo que es el Derecho Financiero y legislaciones o disciplinas especializadas para tal efecto.

Es así que por Derecho Financiero se debe entender como el conjunto de normas jurídicas que tienen la finalidad de regular esta actividad del Estado con respecto a sus finanzas, a partir de tres momentos específicos, el primero el establecimiento de los tributos, segundo la obtención de sus recursos, y tercero la erogación de los recursos para los gastos públicos. Sin embargo, cabe especificar que éstas no son todas las actividades desarrolladas por el Estado relativas con sus finanzas, ya que con el paso de tiempo y dada las circunstancias que se viven en la actualidad han dado pie a una serie de cambios, por ello también realiza la planeación, recaudación de ingresos, el control y correcta aplicación de sus recursos, entre otras diversas, y donde surge para cada una de estas actividades una disciplina específica y legislación para su estudio.

De aquí se tiene qué, a raíz de estas actividades que lleva a cabo el Estado dentro de sus finanzas surge lo que se conoce como el Derecho Fiscal y Tributario, se observa entonces que no es lo mismo hablar de Derecho Financiero, Fiscal y Tributario, como si fueran una sola disciplina, sino por el contrario del Derecho Financiero deviene el origen de las otras dos, las cuales tienen cada una dentro de su campo de acción y estudio fines distintos, y la similitud que presentan es por el tipo de normas que los integran ya que regulan las relaciones que se derivan de la actividad del Estado para la obtención de los ingresos con los contribuyentes.

En este sentido por Derecho Fiscal se entiende como el conjunto de normas jurídicas que regulan la actuación del Estado, que se enfocan al estudio exclusivo de la obtención de recursos o ingresos y todas las relacionadas generadas con esta actividad. Lo que hace a partir de vigilar y normar el acto por medio del cual la persona obligada lleva a cabo el pago de impuesto, así como la atribución de las



autoridades administrativas para llevar a cabo este fin. Que bajo la postura del derecho sustantivo se entiende como todo tipo de ingresos por ejemplo las contribuciones, productos, aprovechamientos, y sus accesorios, todos regulados por la Ley de Ingresos de la Federación.

Por su parte se especificó que el Derecho Tributario es definido como el conjunto de normas jurídicas que regulan y se encargan de establecer las contribuciones y su cumplimiento, además del control de los deberes a cargo de aquellos sujetos obligados constitucionalmente, conocidos como contribuyentes.

**CUARTA.** En relación a los principios tributarios constitucionales, la base normativa de estos se encuentra en el artículo 31 Fracción IV de la CPEUM, pues dicho numeral establece el principio de gasto público, principio de proporcionalidad, principio de equidad y principio de legalidad, sujetos a toda actividad financiera del Estado.

Se puede determinar que el principio de proporcionalidad, se encuentra vinculado con la capacidad contributiva y equidad; se determinó que en materia tributaria la proporcionalidad se utiliza para determinar el monto que deberá pagar el contribuyente que se verá representado de manera directa sobre su capacidad económica, y se representa a través de un porcentaje.

Por ello debe tener presentar dos condiciones para que sean proporcionales, primero que el contribuyente pueda soportar el tributo en función de su capacidad económica, y segundo que el monto fijado sea acorde a su capacidad contributiva y proporcional, es decir, se tiene que establecer una cantidad económica ajustada a la capacidad del contribuyente, para que pueda soportar esta obligación, de lo contrario no le será posible cumplir con ello.

Al hablar del principio de equidad, al igual que el anterior principio, figura la capacidad contributiva, también se habla de igualdad para contribuir en proporción a la capacidad económica; la equidad nace como una igualdad ante la ley, pero se puede afirmar que no se busca por supuesto una igualdad de hecho entre todos los hombres, pues cada caso varia, pero la leyes a aplicarse deben de ser en un

plano de igualdad entre todos los contribuyentes, o entre todos los ciudadanos, si hoy en día se habla de una máxima de protección de los derechos humanos, en donde no se hace distinción de las personas por presentar una calidad determinada, sino se busca una progresividad y universalidad, en beneficio más amplio de las personas según la reciente reforma en esta materia a nivel constitucional.

Por otro lado, la SCJN, por su parte ha sustentado que la Equidad, deberá de residir en la igualdad que exista entre la ley tributaria y todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, es decir, deberá existir una igualdad prevista entre la ley y los tributarios.

Por su parte el principio de legalidad, básicamente implica que cualquier tributo que el Estado imponga al contribuyente debe estar sujeto a la disposición de una ley, la cual debe ser emitida por el poder legislativo, en base a sus facultades otorgadas por la propia disposición constitucional, en la que se determinará los casos en los cuales el impuesto es debido, las personas obligadas al pago, el monto de éste, los modos y las formas en las cuales el tributo debe ser determinado y recaudado. Así que no debería cobrarse un tributo sin que exista por medio una ley que los disponga.

Por último el principio de gasto público, con él se establece de manera precisa que el tributo recaudado y soportado por los contribuyentes, es exclusivamente para satisfacer el gasto público, vinculadas en teoría para cubrir con las necesidades sociales de la colectividad, aunque en la realidad no se cumpla, ya que al parecer se lleva a cabo esta recaudación pero para satisfacer otros intereses distintos a los de índole social, político y económico.

## CAPÍTULO 2

### EL AMPARO Y LA DECLARATORIA GENERAL DE INCONSTITUCIONALIDAD

**SUMARIO:** 2.1 El amparo su concepto y fundamento constitucional. 2.2 Los tipos de amparo. 2.2.1 Amparo indirecto y su procedencia. 2.2.2 Amparo directo y su procedencia. 2.3 La sentencia en el juicio de amparo y el principio de relatividad (Fórmula Otero). 2.4 Noción fundamentación y procedimiento de la declaratoria general de inconstitucionalidad. 2.5 Los efectos de la declaratoria general de inconstitucionalidad (*erga omnes*). 2.6 Conclusiones capitulares.

El presente capítulo abarca diversos conceptos relativos al juicio de amparo, así como el fundamento constitucional y sus tipos establecidos en la ley de la materia, que son el amparo indirecto y directo, así como las partes que intervienen dentro del mismo, además se citará el concepto de sentencia y el principio de relatividad, también llamado Fórmula Otero.

Se menciona de igual manera un tema medular de la presente investigación que es la figura de la DGI, y el procedimiento que se lleva a cabo para llegar a ella, conociendo los efectos que tiene en el ordenamiento jurídico mexicano.

#### 2.1 El amparo su concepto y fundamento constitucional

El amparo reviste gran importancia en el país, ya que representa por un lado la tutela más radicada para la protección de los derechos fundamentales de las personas, como son la vida, la libertad, el patrimonio y seguridad jurídica, cuando sean violadas por normas generales y cualquier acto de autoridad.<sup>106</sup>

---

<sup>106</sup> Silva Ramírez, Luciano, "Algunas consideraciones sobre la reforma constitucional al juicio de amparo artículos 103 y 107 constitucionales", *Revista Cultura de la UNAM*, disponible en:

Es decir, cuando una persona sea física o moral se siente afectado o agraviado en algún derecho podrá por esta vía solicitar a los órganos judiciales federales la protección de los mismos para que les sean restituidos los mismos y puedan gozar plenamente de ellos.

Así también funge como un medio de control constitucional o medio de defensa constitucional, cuya finalidad es garantizar la prevención o en su caso la anulación o castigo de las autoridades e inclusive del gobernado, que tengan por objeto violar precisamente el orden constitucional o las normas consagradas en ellas. Importante mencionar que esta defensa constitucional es una función que sólo le compete al gobierno del Estado por medio del Poder Judicial de la Federación, para resolver problemas de constitucionalidad, quien anula o invalida los actos de entes públicos contrarios a la constitución, para ser efectiva la supremacía constitucional. Por ello los actos de particulares no son materia de impugnación en vía de control constitucional.<sup>107</sup>

Se debe precisar entonces que con el fin de mantener, prevenir, y en su caso castigar el orden y contenido de la CPEUM, el amparo puede ser un medio eficaz para lograrlo, ya que puede resolver cuestiones tanto de competencias, límites, y controversias que se susciten entes órganos, poderes y entes de los Estados, Municipios e inclusive el Distrito Federal actualmente Ciudad de México, así como resolver de igual manera la inconstitucionalidad de leyes previstas en la propia constitución.

Para complementar y entender de manera más precisa en qué consiste el amparo, es prudente señalar algunas definiciones según juristas que se consideran prudentes tomar en cuenta, con la finalidad de tener una visión más amplia de su existencia y su finalidad.

---

[http://www.derecho.unam.mx/investigacion/publicaciones/revista-cultura/pdf/CJ2\\_Art\\_4.pdf](http://www.derecho.unam.mx/investigacion/publicaciones/revista-cultura/pdf/CJ2_Art_4.pdf). 73, consultado el 26/11/2014, a las 12:42 hrs.

<sup>107</sup> Del Castillo del Valle, Alberto, *La defensa jurídica de la Constitución en México*, Educación Cumorah A.C., México, 2004, p. 58.

En primero término se recurre al Doctor Jorge Carpizo Mac Gregor, quien indica que el amparo es una institución de índole procesal, la cual tiene como finalidad hacer presente la idea de democracia, al hacer realidad el concepto de libertad, dignidad y justicia.<sup>108</sup>

Sin embargo, a esta consideración esta definición no cumple con su cometido puesto que no siempre se logra la justicia, la dignidad y la libertad, como bien se mencionó en líneas precedentes, ya que existe cierta discriminación y desigualdad hacia un sector de la población, es decir, los contribuyentes, tema que será analizado al final del presente capítulo al hablar del efecto que tiene la DGI, lo cual deja entre dicho la existencia de la justicia, la dignidad y la libertad, derechos humanos contenidos en propia CPEUM y que no son respetados a pesar de promover este medio de defensa, máxime que no puede hablarse de que exista una democracia.

A su vez la democracia se entiende como un sistema de gobierno caracterizado por la participación de la sociedad, totalmente considerada, en la organización del poder público y en su ejercicio. La democracia se funda en la consideración elemental, de sentido común, según las cosas que interesan o afectan a todos se deben de tratar y resolverse con el concurso de todos.<sup>109</sup> Lo cual es claro, no existe o no le interesa al legislador, al no tomar en cuenta la participación de todos los ciudadanos en su calidad de gobernados y por ende vulnerar sus derechos discriminando al sector de los contribuyentes.

Por su parte el Doctor en Derecho Mauro Capelleti, define al juicio de amparo como un juicio constitucional, cuyo núcleo corresponde la garantía de los derechos de la libertad. Pero también funciona como un amparo contra leyes.<sup>110</sup>

---

<sup>108</sup> Carpizo Jorge, "La constitución mexicana de 1917", UNAM, *Biblioteca Jurídica Virtual*, México, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3841>, consultado el 09/10/2014, a las 09:55 hrs.

<sup>109</sup> De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, *op. cit.*, nota 38, p. 222.

<sup>110</sup> Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, "Mauro Capelleti el derecho procesal constitucional comparado", Centros de Estudios Políticos y Constitucionales del Ministerio de la Presidencia Española, disponible en:

Esta definición abre un poco más el panorama de lo que es entendido como juicio de amparo, ya que no sólo se puede concebir como un medio para proteger y respetar derechos de un particular cualquiera que este sea, sino que va mas allá, ya que también amplía el panorama de importancia del presente juicio, al entenderse que abarca un enfoque de protección constitucional, es decir, que busca mantener el orden en ella prevista, al prever un amparo contra leyes, que pudieran ser contrarias a la propia constitución.

Ahora bien el abogado Eduardo Pallares Portillo, define al amparo como un proceso jurisdiccional ya que siempre supone la existencia de un litigio y la necesidad de que mediante un acto jurisdiccional se le ponga fin.<sup>111</sup>

Se coincide con esta definición en virtud de que, para que exista un juicio de amparo debe existir una pugna entre dos o más partes como lo es cuando se involucra a un tercero con interés o son varias las autoridades demandadas, por lo cual existe un litigio y obviamente debe intervenir el Estado mediante los órganos facultados para llevar a cabo el proceso jurisdiccional y por ende la culminación de éste deberá ser meramente un acto que emita el órgano jurisdiccional en este caso la sentencia que ponga fin al mismo.

Por su parte el autor José Becerra Bautista, dispone que el juicio de amparo es un proceso impugnativo extraordinario de carácter federal, que produce la nulidad del acto reclamado y de los que de él derivan.<sup>112</sup>

Indudablemente debe entenderse al amparo, como un proceso de carácter federal por la competencia que tienen los distintos órganos del Poder Judicial de la Federación, aunque ocasionalmente pudiera conocer un órgano jurisdiccional local por la naturaleza del hecho como podría ser una suspensión provisional contra una orden de aprehensión y/o una desaparición forzada, teniendo como consecuencia la nulidad del acto reclamado y los efectos que deriven de este.

---

file:///C:/Documents%20and%20Settings/CAROLINA%20CAMPOS/Mis%20documentos/Download s/Eduardo.Ferrer.Mac-Gregor.AlbJC13.pdf, consultado el 09/10/2014, a las 10:38 hrs.

<sup>111</sup> Padilla Arellano, José, *El amparo mexicano, estudio exegético y comparativo*, México, Esfinge, 2004, p. 28.

<sup>112</sup> *Idem*.

Por último el jurista Héctor Fix Zamudio, conceptúa al amparo como un proceso constitucional a través de un procedimiento de constante aplicación y con resultados efectivos, para contrarrestar y equilibrar las relaciones entre los ciudadanos en su calidad de gobernantes y gobernados, así como entre los órganos del Estado, permitiendo con esto la protección de los derechos humanos y de la misma CPEUM.<sup>113</sup>

Esta definición se asimila a los conceptos anteriores, pero se destaca en ella un aspecto de suma importancia como son los derechos humanos consagrados en la Carta Magna con la finalidad de que se restituya al promoverte del juicio de amparo en el goce de sus derechos vulnerados.

Una vez definido en qué consiste el amparo según estos autores, se entiende que presentan varias similitudes, coinciden que es de índole procesal o procedimental de índole legal o bien constitucional, en el que intervienen las partes que lo integran cuya finalidad es la protección y garantía de sus derechos como la libertad muy citada por cierto, la dignidad, la justicia, entre otros, que van a venir a lograr un equilibrio entre los órganos de los Estados, las mismas autoridades y los gobernados, logrando con ello tener resultados efectivos de la protección de los derechos humanos.

Ahora bien, por su parte la SCJN define al amparo como aquel medio de defensa, cuyo objetivo primordial es la protección y salvaguarda de los derechos humanos consagrados en la CPEUM y los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano forma parte y de los cuales gozan los gobernados, mismos que deberán ser restituidos cuando exista una trasgresión, con la finalidad de conseguir su protección de manera inmediata y directa.<sup>114</sup>

Como se ha venido mencionando el presente juicio es el medio de defensa por excelencia más utilizado por los gobernados, que busca la restitución de los

---

<sup>113</sup> *Ibidem*, p. 29.

<sup>114</sup> Manual del justiciable, 2ª. ed., México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2010, p.20.

derechos que fueron vulnerados, siempre y cuando acudan a solicitar el amparo y protección de la justicia federal para que pueda cumplirse con su objetivo.

Es prudente precisar que a partir de la reforma constitucional del día 6 de junio del año 2011, no sólo se puede interponer este juicio contra actos de autoridades, sino además contra particulares frente a normas generales, actos u omisiones por parte de los poderes públicos o de particulares en los casos señalados en la Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en adelante LAR, como lo señala el último párrafo del artículo 1º, dejando atrás esa particularidad que por muchos años existió como limitante en el presente juicio, claro que no se debe perder de vista que existen ciertas limitantes contenidas en la LAR, para poder promoverlo contra un particular.

Otro aspecto importante al que hizo alusión el jurista Ignacio Burgoa Orihuela, es el denominado principio de definitividad, ya que al ser el amparo un medio de defensa extraordinario, tiene como principio rector que procederá únicamente contra actos definitivos, es decir, que el promovente deberá agotar todos los medios de impugnación ordinarios con que cuenten para lograr que el acto de autoridad sea anulado, revocado o modificado y una vez agotados los medios de defensa que existan en las distintas legislaciones, según sea el caso el gobernado podrá acceder sin problema alguno a promover el juicio.<sup>115</sup>

Se tiene en este sentido que para poder solicitar la protección de la justicia federal a través de este juicio, se deben agotar los medios de defensa ordinarios que existan en las legislaciones atendiendo al caso en particular, lo cual es de suma importancia para evitar un colapso en los órganos jurisdiccionales, en virtud, de que muchas personas presentaría demandas de amparo sin agotar los medios de defensa ordinarios que contemplan las leyes secundarias. Y su finalidad estriba en restituir a las personas en el goce pleno de sus derechos violados, por ello con la resolución se buscara anular todo acto contrario o que perjudique a la persona que lo solicite.

---

<sup>115</sup> *Idem.*



En conclusión se entiende al amparo como un juicio ventilado ante el órgano judicial federal, para hacer cumplir y respetar los derechos de las personas sean físicas o morales, ante las arbitrariedades que puedan cometer las autoridades e incluso los particulares, cuyas violaciones sean con motivo de normas generales, actos u omisiones.

Una vez precisado en qué consiste el juicio de amparo, lo prudente es establecer su fundamento constitucional, que básicamente lo constituyen los artículos 103 y 107 de la Constitución General, siendo esta la legislación principal y punto de partida, en el que disponen su procedencia y sus bases constitucionales como es el tipo de interés, las partes, los efectos de las sentencias, violaciones al procedimiento, la procedencia del amparo en materia administrativa, la competencia, entre otras. Derivando de dichos numerales su ley reglamentaria o fundamento legal, publicada el día 2 de abril de 2013 en el Diario Oficial de la Federación.

En primer lugar el artículo 103 constitucional se establecen tres fracciones en las que se enuncia los casos en lo que los Tribunales de la Federación resolverán los siguientes supuestos:

La fracción I, refiere la resolución de conflictos ocasionados por normas generales, actos u omisiones de autoridad que trasgredan los derechos humanos y las garantías constitucionales de protección.

Siendo esta fracción la parte medular por la cual la mayoría de los gobernados acuden a solicitar la protección de la justicia federal, en virtud de que, con frecuencia las leyes que emanan de los poderes legislativos tanto federales como estatales contienen artículos que son inconstitucionales y por ende violatorios de derechos humanos, así como por actos u omisiones de las autoridades, por lo tanto se recurre a este medio de control de legalidad o constitucionalidad para solicitar la restitución de los derechos vulnerados.

Por su parte la fracción II, se prevé la resolución de controversias que se produzcan por normas generales, actos u omisiones de la autoridad federal que

vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la esfera de competencias del Distrito Federal actualmente Ciudad de México.

Esta señala la característica esencial que se presenta entre la autoridad federal que infrinja la soberanía de los Estados frente a los demás o de Distrito Federal.

Por último la fracción III, alude los conflictos ocasionados por normas generales, actos u omisiones de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal ahora Ciudad de México, que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.

Se observa con claridad que refiere conflictos de competencias entre autoridades de los Estados y del Distrito Federal, que invadan la esfera que les corresponde, es decir, que actúen o quieran actuar más allá de su circunscripción.

Por su parte el numeral 107 de la CPEUM, se establece las bases fundamentales del juicio referido teniendo como única excepción la materia electoral, ya que se cuenta con los recursos, medios y tribunal pertinentes ante la presencia de violaciones o actos contrarios a las disposiciones legales en esta materia.<sup>116</sup>

Dicho numeral constitucional consta de dieciocho fracciones en los que se prevén y enuncian los supuestos de procedencia de manera específica, que en líneas posteriores serán mencionadas.

Ahora bien, se dispone que su tramitación se rija por ciertos principios procesales como son el de relatividad de las sentencias, de definitividad, de estricto derecho, e instancia de parte agraviada.<sup>117</sup>

---

<sup>116</sup> *Ibidem*, p.23.

<sup>117</sup> Navarrete Naranjo, Areli Yamilet, "Procedimiento constitucional en el amparo indirecto modificado por la jurisprudencia de la novena época", *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, México, 2011, disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/41/pr/pr5.pdf>, consultado el 14/12/2014, a las 22:17 hrs.

Por principio de relatividad se refiere a que sólo aquella persona que promovió e instó la actividad jurisdiccional podrá ser beneficiada o tendrá efectos la sentencia que se emita para tal efecto, el cual será tomado para su estudio en líneas posteriores; respecto al principio de definitividad hace alusión a agotarse todos los medios ordinarios antes de promover el juicio aquí citado, toda vez que es un medio extraordinario de defensa; y por su parte el principio de instancia de parte, refiere que se inicie el juicio mediante el ejercicio de la acción, es decir, se excluye la posibilidad que se inicie de manera oficiosa.

## **2.2 Los tipos de amparo**

De conformidad con los numerales 103 y 107 constitucionales en relación, y en concordancia con el artículo 2° de la LAR, se desprende que el juicio de amparo se tramitará vía directa o indirecta, conocidas más comúnmente como juicio de amparo indirecto y juicio de amparo directo.<sup>118</sup>

Bajo esa tesitura, se citarán las vías y/o tipos con las que cuenta el juicio de referencia y que son la vía indirecta o también llamada bi-instancial, y la vía directa o también llamada uni-instancial; esta última procede contra sentencias judiciales y, la primera por excepción contra el resto de los actos de autoridad.<sup>119</sup>

Cabe precisarse que la procedencia de una u otra vía, depende en mucho del tipo de resolución que se pretende impugnar lo que va a ser el factor específico para determinar qué tipo de juicio se va a interponer

### **2.2.1 Amparo indirecto y su procedencia**

El amparo indirecto, encuentra su fundamento legal en el título segundo de la LAR y se compone de dos instancias, motivo por el cual se le conoce también como

---

<sup>118</sup> Soberanes, Mendoza, José Antonio, "Generalidades del Juicio de Amparo", disponible en: [http://www.paginaspersonales.unam.mx/files/1671/GENERALIDADES\\_JUICIO\\_DE\\_AMPARO.pdf](http://www.paginaspersonales.unam.mx/files/1671/GENERALIDADES_JUICIO_DE_AMPARO.pdf), consultado el 28/05/2016, a las 18:46 hrs.

<sup>119</sup> Navarrete Naranjo, Areli Yamilet, *op. cit.*, nota 117.

amparo bi-instancial, deberá ser promovido a instancia de parte agraviada ante los juzgados de distrito o, excepcionalmente, ante los tribunales unitarios de circuito.

Para el jurista Ignacio Burgoa Orihuela, el término de amparo indirecto es incorrecto, ya que el nombre idóneo debería ser amparo bi-instancial por ser más lógico y jurídico dicho término, pues es más conveniente, en virtud del desarrollo que tiene el juicio ya que su tramitación se desarrolla normalmente en dos instancias, la primera ante un Juzgado de Distrito y la segunda ante la SCJN o un Tribunal Colegiado, de conformidad con lo estipulado en las reglas de competencia.<sup>120</sup>

Refuerza el término de bi-instancial el autor Rigoberto Delfino Almanza Vega, quien coincide en que este juicio comprende con dos instancias.<sup>121</sup>

Existe una tendencia a denominar al amparo en base a las instancias a las que se recurre para su desahogo, sin embargo, no es algo que afecte su finalidad u objeto, pues claro está que para los que promueven este juicio lo importante radica en que por medio de él, se les pueda reparar del daño causado, garantizar o proteger de sus derechos constitucionalmente reconocidos.

Por lo anterior se puede precisar la importancia que tiene nuestro sistema jurídico al disponer constitucionalmente este tipo de vías de procedencia del amparo sobre aquellas resoluciones que aunque no ponen fin a un juicio de manera definitiva, si logran vulnerar en diversos supuestos los derechos humanos.

Por ello lo conducente es conocer en términos generales la procedencia del amparo indirecto, previsto en la LAR en el numeral 107,<sup>122</sup> que precisa de manera detallada los supuestos que este apartado refiere, constan de nueve fracciones siguientes:

---

<sup>120</sup> Espinoza Barragán, Manuel Bernardo, *Juicio de amparo*, México, Oxford, 2000, p.124.

<sup>121</sup> Almanza Vega, Rigoberto Delfino, *La reforma constitucional en materia de derechos humanos y los nuevos paradigmas del juicio de amparo*, México, Porrúa, 2015, p.102.

<sup>122</sup> Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Textos actualizados prácticos de derecho, México, Editores Palacio del Derecho, 2013, p. 17.

En este sentido en la fracción I, señala que procede contra normas de carácter general que por su sola entrada en vigor o con motivo del acto de aplicación causen perjuicio al gobernado, es decir, que sean de carácter autoaplicativo, que por su sola entrada en vigor trasgredan los derechos humanos, o ya sea de carácter heteroaplicativo que requieren una condición para causar un perjuicio.

Ahora bien, por normas generales se disponen las siguientes: a) Los tratados internacionales, b) Las leyes federales, c) Las constituciones de los Estados y el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal hoy Ciudad de México, d) Las leyes de los Estados y del Distrito Federal, e) Los reglamentos federales, f) Los reglamentos locales y g) Los decretos, acuerdos y todo tipo de resoluciones de observancia general.

Como bien se observa de la lectura de este numeral, se aprecia que el mismo hace la precisión de las normas entendidas como generales, pero existe una limitante a resaltar, es decir, se deja abierto este catálogo de normas pues hace la alusión a que pueden existir otras más pero no son enunciadas certeramente.

Por su parte la fracción II, refiere la procedencia contra actos u omisiones que provengan de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo.

En relación a la fracción III, dispone la procedencia contra actos, omisiones o resoluciones teniendo como particularidad que deben tener como origen un procedimiento administrativo, específicamente llevado a cabo como un juicio, además de reunir las siguientes hipótesis:

La primera cuando en la resolución definitiva se hubieren cometido violaciones en la misma o durante el desarrollo del procedimiento, y a consecuencia de dichas violaciones se hubiere dejado en estado de indefensión al gobernado, teniendo una afectación en el resultado de la resolución.

Y en la segunda de las hipótesis hace referencia contra actos en el procedimiento que sean de imposible reparación, siendo estos los que afecten materialmente derechos humanos tutelados por la Carta Magna.

Referente a la fracción IV, se observa que este tipo de amparo procede contra actos de tribunales judiciales, administrativos, agrarios o del trabajo realizados fuera de juicio o después de concluido, contra actos de ejecución de sentencia, y sólo podrá promoverse contra la última resolución dictada en el procedimiento, la que ordena el archivo definitivo del expediente.

Por otro lado la fracción V, señala su proceder contra actos en juicio que tenga como consecuencia efectos de imposible reparación, entendiéndose por ellos los que afecten materialmente derechos humanos.

Respecto a la fracción VI, prevé su procedencia contra actos dentro o fuera de juicio que afecten a personas extrañas, por ejemplo un embargo en un juicio ejecutivo mercantil donde se embarguen propiedades de un tercero ajeno a juicio.

Lo dispuesto en la fracción VII, señala que contra las omisiones del Agente del Ministerio Público en la investigación de los delitos, así como las resoluciones de reserva, no ejercicio, desistimiento de la acción penal, o por suspensión de procedimiento cuando no esté satisfecha la reparación del daño.

Además la fracción VIII, prevé que contra actos de autoridad que determinen inhibir o declinar la competencia o el conocimiento de un asunto. Ya que en ocasiones sucede que un juzgado se declara incompetente para no tramitar el mismo, existe entonces la posibilidad de que por medio de un juicio de amparo indirecto se pueda proteger al quejoso.

Por último, en la fracción IX, supone la procedencia contra normas generales, actos u omisiones pero ya de manera específica con respecto a algunas instituciones u órganos como son la Comisión Federal de Competencia Económica y del Instituto Federal de Telecomunicaciones, emanadas de un

procedimiento seguido en forma de juicio pudiéndose impugnar únicamente la que ponga fin al mismo.

Como bien se observa este juicio procede tanto por normas generales las cuales ya se citaron de manera oportuna, que pueden ser heteroaplicativas o autoaplicativas, que de ello depende el momento en que entre en vigor o se aplique la norma, y tratándose además de actos, omisiones o resoluciones cometidas por autoridades, que tengan como finalidad transgredir en ambos supuestos los derechos humanos, tanto de las partes como de terceros que pudiera resultar afectados.

En cuanto a la presentación de la demanda de amparo indirecto según la propia LAR en su artículo 108, dispone que deberá formularse por escrito o por medios electrónicos debidamente autorizados por la ley, señalando además las partes que intervienen en dicho juicio, como son el nombre y domicilio del quejoso y del que promueve en su nombre, el nombre y domicilio del tercero interesado, la autoridad o autoridades responsables, la norma general, acto u omisión que se reclame, los hechos acontecidos, los preceptos normativos, y los conceptos de violación.

Se observa la importancia de cumplir con estos requisitos pues son tan necesarios al momento de su presentación, que de no se cumplirse con ellos, el órgano jurisdiccional podrá hacer requerimientos pertinentes e incluso desecharla.

Por último, para ir adentrando acertadamente el presente trabajo es menester precisar que constitucionalmente en el artículo 107 fracción VIII, se prevé la existencia de un recurso de revisión, contra las sentencias que pronuncien en amparo los Jueces de Distrito o los Tribunales Unitarios de Circuito, conociendo de estas la SCJN.

Y será de dicho conocimiento cuando el motivo de impugnación sean normas generales al ser estimadas cómo violatorias o contrarias a lo previsto constitucionalmente, y cuando se refieran normas generales o actos de autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la competencia de

la actual denominada Ciudad de México, y viceversa cuando se refiera la invasión de competencias de las autoridades de los Estados o del anterior Distrito Federal para con la autoridad federal.

Se hace mención a este recurso, ya que como bien se observa es un medio que se prevé constitucionalmente para hacer frente a normas generales que sean contrarias a estas disposiciones, ya que es la vía idónea para tramitar la inconstitucionalidad de leyes y que posteriormente se analizara en la figura de la DGI, ello a través del juicio de amparo indirecto en revisión, sustento medular para hacer efectivo la salvaguarda del orden constitucional o depuración del ordenamiento jurídico respecto de aquellas normas generales que son contrarias a las disposiciones en la carta suprema.

### **2.2.2 Amparo directo y su procedencia**

Por otro lado al hablar del juicio de amparo directo, se tiene que desde la Constitución de 1917,<sup>123</sup> fue introducido este medio de defensa tan importante, con el propósito de tutelar y vigilar el respeto a los derechos humanos antes garantías individuales, el cual era de gran importancia ya que este juicio de una sola instancia ya era competencia exclusiva de la SCJN.

Posteriormente en 1928 fue asignado a las salas, posteriormente sufrió reformas en 1951, pero la reforma que marcó mayor trascendencia fue de 1968, la cual señala que corresponde también a los Tribunales Colegiados de Circuito, eliminando la segunda instancia o revisión, de los juicios de amparo que versaran sobre sentencias definitivas, circunstancia que hasta el día de hoy ha trascendido de buena manera, es decir, se continúa utilizando en él, la vía directa.<sup>124</sup>

Para la presentación de la demanda de amparo directo se realiza ante los Tribunales Colegiados de Circuito. Normalmente se sustancia en una sola instancia, por lo que se denomina también amparo uni-istancial.

---

<sup>123</sup> Bazdresch, Luis, *El juicio de amparo*, 7ª. ed., México, Trillas, 2005, p. 233

<sup>124</sup> *Ibidem*, p. 234.



Dicho amparo uni-istancial es procedente contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin o decidan el juicio, dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no proceda algún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados.<sup>125</sup>

Debe entenderse como tal a aquellas resoluciones que decidan el juicio en lo principal y pongan fin al mismo.

Su fundamento constitucional se encuentra previsto en el artículo 107 fracción V, y su fundamento legal se dispone en el numeral 170 de la LAR, y se rige por el título II, y capítulo segundo de esta ley que regula y establece el procedimiento para su desahogo.

En cuanto a la procedencia prevista en el numeral 170 de la LAR, señala un listado de supuestos que son:

En la fracción I, se dispone como ya se mencionó anteriormente que procede contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictadas por tribunales judiciales, administrativos, agrarios o del trabajo, ya sea que la violación se cometa en ellos, o que cometida durante el procedimiento, afecte la defensa del quejoso trascendiendo al resultado del fallo.<sup>126</sup>

Hace una excepción en materia penal, donde menciona que las sentencias absolutorias y los autos que se refieran a la libertad del imputado podrán ser impugnadas por la víctima u ofendido del delito en los casos establecidos por el artículo 173 de la LAR, ahora bien, para la procedencia del juicio, deberán agotarse previamente los recursos ordinarios que se establezcan en la ley de la materia, por virtud de los cuales aquellas sentencias definitivas o laudos y resoluciones puedan ser modificados o revocados, salvo el caso en que se permita la renuncia de los recursos.<sup>127</sup>

---

<sup>125</sup> Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *op. cit.*, nota 122, p. 23.

<sup>126</sup> *Idem.*

<sup>127</sup> *Ibidem*, p. 24.

Requisito indispensable pues no se puede pasar por alguno de los recursos previstos en la ley para hacer valer sus derechos antes de presentarse a promover un juicio de la vía que aquí nos ocupa.

Por otro lado la fracción II, se determina que procede contra sentencias definitivas y resoluciones que pongan fin al juicio dictadas por Tribunales de lo Contencioso Administrativo cuando éstas sean favorables al quejoso, para el único efecto de hacer valer conceptos de violación en contra de las normas generales aplicadas.<sup>128</sup>

Básicamente como requisito indispensable para que proceda el amparo directo es que sólo cabe los supuestos de resoluciones que tengan como finalidad poner fin a un juicio, previo a que se agoten todo los recursos existentes en el ordenamiento mexicano con respecto al mismo, o en su caso cuando durante la substanciación del mismo se afecte gravemente al quejoso, tanto así que pueda modificar el sentido del fallo.

En ese orden de ideas, antes de señalar las partes que intervienen en el juicio de amparo es prudente especificar que de conformidad con el precepto constitucional 107 fracción II, este tipo de juicio se sigue a instancia de parte agraviada, y tiene el carácter quien se dice ser titular de un derecho o de un interés legítimo individual y colectivo, siempre y cuando se alegue que el acto reclamado viola los derechos reconocidos en la constitución, y trae consigo una afectación a su esfera jurídica, sea de manera directa o en base a su especial situación frente al ordenamiento jurídico.<sup>129</sup>

Para el jurista italiano Francesco Carnelutti, el interés no es un juicio, sino es una posición del hombre. Considera que es la posición favorable a la satisfacción de una necesidad con respecto a un bien necesario.<sup>130</sup> Este autor busca con esta

---

<sup>128</sup> *Idem.*

<sup>129</sup> Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 26, p. 184.

<sup>130</sup> Reyes Zapata, Mauro Miguel, "Intereses tutelados jurídicamente en el juicio de amparo", Junio 2012, disponible en:

posición lograr un beneficio con respecto a determinadas necesidades, obviamente enfocada, a un bien que por ser necesario e inherente a las personas se puede considerar a los propios derechos violados o vulnerados por cualquier acto, omisión o resolución de autoridad o hasta de propios particulares.

Por ello resulta importante conocer en qué medida y en qué sentido se puede promover un juicio de amparo, ya que para interponerse no sólo se requiere aducir a violaciones de ciertos derechos, sino saber también en qué medida y quiénes y sobre que supuestos se puede interponer, ya que como bien se dispone en la propia normatividad se debe acreditar el interés sobre el cual se gestiona, existiendo así diversos tipos de intereses.

Relevante es precisar que al hablar del interés simple, no es lo mismo a un interés legítimo, ya que la autoridad pública no puede invocar un interés legítimo por no tratarse de los mismos intereses en base a la calidad de las personas que promueven.

Po su parte el interés colectivo, refiere que cuando conjuntamente dos o más quejosos se vean afectados de manera común tanto en sus derechos como en sus intereses, aunque la afectación se origine en distintos actos, si se causa un perjuicio análogo o provienen además de las mismas autoridades, se podrá promover el juicio de amparo, es decir, existe un interés no sólo de una persona sino de una colectividad o de varios sujetos con una pretensión común.

Ahora bien, con respecto a las partes que integran el juicio de amparo, habrá que remitirse a lo dispuesto por el artículo 5 de la LAR, que refiere son el quejoso, autoridad responsable, tercero interesado y ministerio público<sup>131</sup>.

---

<http://www.ijf.cjf.gob.mx/cursosesp/2012/rubi/Intereses%20Tutelados%20JA%20Junio%202012.pdf> consultado el 11/05/2016, a las 10:40 hrs.

<sup>131</sup> Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *op. cit.*, nota 122, p. 4.

En este sentido se tiene que el quejoso es aquel que invoca ser el titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo individual o colectivo, alegando que ha sido objeto de una violación de sus derechos reconocidos constitucionalmente y como consecuencia produce una afectación real y actual dentro de su esfera jurídica.<sup>132</sup>

Se puede precisar entonces que es muy trascendental establecer qué tipo de interés es el que sustenta tener el promovente, pues de ello depende que el juicio siga su cauce adecuadamente y se pueda dar entrada de manera acertada, ya que existen intereses diversos que se pueden llegar a exigir ante los tribunales, por ello el quejoso debe ser precavido en estas circunstancias. Básicamente tiene la calidad de quejoso aquel que aduce haber sido vulnerado en un derecho subjetivo de manera personal y directa.

Por otro lado, en lo referente a la autoridad responsable, es aquella que con tal carácter dicta, ordena, ejecuta o trata de ejecutar el acto que crea, modifica o extingue situaciones jurídicas en forma unilateral y obligatoria; u omite el acto que de realizarse crearía, modificaría o extinguiría dichas situaciones jurídicas. Existiendo una variante ya que actualmente también existen particulares que puede tener esta calidad, cuando realicen actos equivalentes a los de autoridad.<sup>133</sup>

Es así que la autoridad responsable resulta ser aquella autoridad que en ejercicio de sus funciones y en calidad de superioridad frente al gobernado por decirlo de alguna manera, puede emitir un acto de molestia y ordenar a su vez a sus subordinados la aplicación o ejecución del mismo, que tendrán como finalidad alterar los derechos o situaciones jurídicas de las personas.

Incluso puede presentarse en ciertos supuestos, que los propios particulares sean capaces de vulnerar estos derechos cuando tengan como ya se ha dicho anteriormente funciones de autoridad, al emitir un acto o resolución, u omitir una

---

<sup>132</sup> Reyes Zapata, Mauro Miguel, *op.cit.*, nota 130.

<sup>133</sup> Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *op. cit.*, nota 122, p. 4.

acción en un caso determinado, que tendrán como consecuencia la vulnerabilidad de los derechos de diversas personas.

Ahora bien, en relación a la tercer interesado tiene tal carácter aquella persona que gestione el acto reclamado o tiene en su caso un interés jurídico en que subsista el mismo.

De igual manera tiene esta calidad la contraparte del quejoso, cuando se presente el caso de que el acto reclamado emane de un juicio o controversia del orden judicial administrativo, agrario o del trabajo, o en su defecto se trate de una persona que desconozca del procedimiento pero que de alguna manera tiene y cuenta con un interés contrario al quejoso que promovió el juicio.

En materia penal en dos supuestos el primero cuando la víctima del delito u ofendido, o quien tenga derecho a la reparación del daño o a reclamar la responsabilidad civil, se vea afectado de manera directa en cuanto a esa reparación o responsabilidad, y en segundo lugar el indiciado o procesado en el supuesto de que el acto reclamado sea el no ejercicio de la acción penal o el desistimiento de esta acción penal por parte del Ministerio Público, y ello afecte la continuación de la debida integración del expediente de investigación realizada por esta autoridad. Y el Ministerio Público cuando no tenga el carácter de autoridad responsable, y que intervino de alguna manera en el procedimiento penal del cual haya derivado el acto reclamado.<sup>134</sup>

El último supuesto de las partes que integran el juicio de amparo es el Ministerio Público, cuya intervención que realice en todos los juicios podrá interponer los recursos previamente establecidos legalmente.

Una vez conocido el supuesto de procedencia, así como las partes que lo integran lo conducente, es establecer los efectos de las sentencias que derivan de del juicio de amparo.

---

<sup>134</sup> *Idem.*

### 2.3 La sentencia en el juicio de amparo y el principio de relatividad (Fórmula Otero)

El momento que pone fin a un juicio es precisamente la resolución que emite el tribunal jurisdiccional, una vez realizado todas las diligencias pertinentes y realizar el estudio de las mismas, por ello resulta acertado comprender en qué consiste la sentencia dentro del juicio de amparo.

En este sentido la sentencia es entendida como la resolución judicial que pone fin a un proceso o juicio en una instancia o en un recurso extraordinario.<sup>135</sup> Prácticamente es una resolución emitida por el órgano jurisdiccional cuyo objeto es dar fin o en su caso solución a un conflicto o controversia ventilada dentro de un juicio en particular.

Ahora bien, el acto culminatorio de esta actividad jurisdiccional es pronunciada por la SCJN, el Tribunal Colegiado de Circuito, en su caso el Tribunal Unitario de Circuito, o bien Juez de Distrito, en el que se resuelve sí, se concede, niega o sobresee el amparo solicitado.<sup>136</sup> Estas son las autoridades que en vía de amparo tendrán en sus manos la emisión de la resolución de la controversia o conflicto.

En ese orden de ideas, se dispone en la LAR, en específico en su artículo 73, primer párrafo, que las sentencias que se pronuncien en los juicios en esta materia sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.<sup>137</sup>

En razón de lo señalado por la citada normatividad se entiende que enuncia uno de los principios más importantes contenidos en el presente juicio, conocido como principio de la relatividad, que en palabras simples como ya se refirió

---

<sup>135</sup> De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, *op. cit.*, nota 38, p. 452.

<sup>136</sup> Chávez Castillo, Raúl, *Nuevo Juicio de Amparo*, 14ª ed., México, Porrúa, 2015, p. 229.

<sup>137</sup> Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *op. cit.*, nota 122, p. 13.

atiende a que la sentencia que otorgue el amparo y protección de la justicia federal sólo surtirá sus efectos única y exclusivamente para la persona que promovió el medio de defensa.

Con la finalidad de respetar los derechos las personas que acuden a solicitar el medio de control de legalidad, las sentencias emitidas por los distintos órganos del Poder Judicial de la Federación, deberán contener una serie de precisiones, previamente establecidas en el artículo 74 de la LAR y que consisten en las siguientes:

Una fijación clara y precisa del acto reclamado, resulta ser un elemento esencial ya que de éste acto deviene todas las pretensiones hechas valer por el quejoso de tal manera que el tribunal debe señalar en el cuerpo de la resolución dicho acto con toda claridad.

Aunado a ello debe contener un análisis sistemático de todos y cada uno de los conceptos de violación o agravios que motivaron el juicio, en los que el tribunal deberá acotar de manera ordenada y fundamentada.

Asimismo abarca la valoración de las pruebas que se hicieron llegar al órgano jurisdiccional, que previo desahogo tienden a sustentar las decisiones finales del juzgador.

También comprende las consideraciones y fundamentos que conforman el ordenamiento jurídico mexicano y que darán un soporte legal a los argumentos finales del tribunal, para que conceda, niegue o sobresea el juicio de amparo.

Además determina los efectos o medidas en que se traduce la concesión del amparo, que para en el caso del amparo directo se pronuncian las violaciones procesales que se hicieron valer y aquellas que en caso de procedencia el órgano jurisdiccional advierta en suplencia de la queja.

Y por último contiene los puntos resolutivos, que en síntesis expresa el acto, norma u omisión por el que se conceda, niegue o sobresea el amparo de una manera ya muy precisa.<sup>138</sup>

Como se observa es ineludible que las resoluciones que emita el órgano jurisdiccional al resolver el juicio de amparo cumplan con todas las anteriores precisiones ya que de esta depende que se ajuste a lo dispuesto legal y procedimentalmente, para que así las partes que intervienen gocen de una certeza jurídica.

Ahora bien, en caso de que se conceda el amparo, el objetivo será el de restituir al agraviado en el pleno goce de su derecho violado, como resultado del análisis del acto reclamado contenido en los conceptos de violación expresados en la demanda del juicio constitucional. Y sólo tendrá efectos para el individuo que impugnó el acto que afecta sus intereses dentro de su esfera jurídica, es decir, la relatividad de la sentencia.<sup>139</sup>

Al emitirse una sentencia favorable, ésta deberá ser de observancia obligatoria para la autoridad o autoridades con las cuales se interpuso el amparo tal como lo dispone el artículo 17 párrafos segundo y sexto, de la CPEUM, ya que es un derecho humano de todo gobernado a que se le administre justicia pronta y expedita, concatenado con el artículo 107 fracciones XVI y XVII de la propia normatividad, donde se contemplan los mecanismos que se deberán seguir, en caso de incumplimiento de las sentencias dictadas dentro de los juicios de amparo.

Conforme al sistema jurídico mexicano, la sentencia constituye un acto esencialmente jurisdiccional, pues en ella se conjugan la mayor parte de las veces tanto el aspecto formal como el material de las funciones de Estado.<sup>140</sup>

Función que el gobernado espera se ajuste a derecho, pues es a partir de ella que se llega a una solución del conflicto o controversia.

---

<sup>138</sup> *Idem.*

<sup>139</sup> Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, nota 80, p. 755.

<sup>140</sup> Espinosa Barragán, Manuel Bernardo, *op. cit.*, nota 120, p.177.



Ahora bien, en relación al principio de relatividad de las sentencias de amparo se fundamenta en el artículo 107, fracción II, primer párrafo, de la Constitución Federal, así como el numeral 73 de la LAR.

Este principio, rector de las sentencias obliga a los tribunales de amparo a otorgar su protección sólo respecto del caso particular que haya dado lugar al juicio, es decir, al quejoso que instauró la demanda de amparo y respecto del acto de autoridad que constituyó la materia de juicio, sin poder dar a sus sentencias el efecto general o *erga omnes*.<sup>141</sup>

Dicho principio es uno del más importante y característico del juicio de amparo.<sup>142</sup> Bajo esa tesitura se tiene que, el principio de relatividad en este tipo de sentencias no deben trascender a sujetos que no fueron parte en el procedimiento constitucional, ni tampoco deben incidir en situaciones que no fueron materia de controversia en el procedimiento.<sup>143</sup>

En resumen, conforme a este principio, la sentencia que se dicta en el juicio sólo protege o beneficia a quien o quienes solicitaron el amparo, más no así y de ningún modo a quienes por negligencia, falta de asesoría, situación económica precaria o cualquier otra circunstancia no hicieron tal reclamación en la vía constitucional.<sup>144</sup>

Asimismo se tiene que el artículo 73 de la LAR dispone que estas sentencias se ocuparan de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubieren solicitado, y sólo se limitara a protegerlos en caso de que así proceda una vez analizados y dictada la presente resolución sobre el caso especial que se trate.<sup>145</sup>

Es por ello, que el principio que nos ocupa se constriñe al estudio de la sentencia concedida en el amparo, solamente en beneficio del quejoso, de ahí que

---

<sup>141</sup> Manual del justiciable, *op. cit.*, nota 114, p.54

<sup>142</sup> Espinosa Barragán, Manuel Bernardo, *op.cit.*, nota 120, p. 44.

<sup>143</sup> *Ibidem*, p.45.

<sup>144</sup> *Idem*.

<sup>145</sup> Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *op. cit.*, nota 122, p. 25.

quien no haya sido expresamente amparado no puede beneficiarse con la protección de la justicia federal.

---

## **2.4 Noción fundamentación y procedimiento de la declaratoria general de inconstitucionalidad**

Es prudente señalar el origen de esta figura como tal nació en Europa y entró en vigor en la Constitución Federal Austriaca en 1920, debido al pensamiento del jurista Hans Kelsen, quien al introducir la Corte Constitucional como un organismo judicial especializado para resolver los conflictos que surgieran en la aplicación de dicha constitución, así como de las disposiciones legislativas que se impugnaran por su contradicción con esta ley fundamental, este tribunal al emitir sus fallos declaraba la inconstitucionalidad de normas legislativas cuyos efectos eran generales o *erga omnes*.<sup>146</sup> Efectos que serán analizados posteriormente para su mayor comprensión.

Por su parte en algunos ordenamientos latinoamericanos no ha predominado el sistema europeo sino por el contrario el americano, que implica la desaplicación de las normas generales en procesos concretos en los cuales se plantea la inconstitucionalidad y sólo tendrán efectos hacia las partes que promuevan y ya no efectos generales.

Respecto de la situación en el país, en la Ciudad de México, en el mes de agosto de 1975, se llevo a cabo el primero Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional, en el que se discutió y aprobó, la realización del control de constitucionalidad de las leyes, en el que los tribunales latinoamericanos deberían superar el principio de desaplicación de leyes para consignar el de la declaración general de inconstitucionalidad en cuanto a las particularidades de cada régimen jurídico.<sup>147</sup>

---

<sup>146</sup> Fix Zamudio, Héctor, "La declaración general de inconstitucionalidad, la interpretación conforme y el juicio de amparo mexicano", disponible en: [http://www.ijf.cjf.gob.mx/publicaciones/revista/8/8\\_5.pdf](http://www.ijf.cjf.gob.mx/publicaciones/revista/8/8_5.pdf), consultada el 14/03/2016, a las 17:33 hrs.

<sup>147</sup> *Idem*.

Ello marca un precedente importante ya que básicamente se dio apertura a que en México se llevara a cabo la desaplicación de leyes, pero ya a través de la figura denominada de DGI, que si bien es cierto no tendría los efectos generales, sí abrió la pauta de que se estudiara la contradicción de leyes frente a la Carta Magna.

Uno de los primeros países que cumplieron con esta disposición fue Colombia, a través de la institución calificada como *acción popular de inconstitucionalidad*, que consiste en el derecho que tiene toda persona, sin que exista o demuestre un interés jurídico para solicitar directamente a la Corte Suprema, que declare con efectos generales la inconstitucionalidad de normas legislativas contrarias a su constitución. Aún y cuando ésta facultad ya estaba establecida en la Constitución de 1886, donde se disponía que la Corte Suprema se encontraba facultada para pronunciarse con efectos generales sobre las objeciones de inconstitucionalidad con respecto de aquellas disposiciones legislativas planteadas por el legislativo.<sup>148</sup>

Y fue hasta 1910 que a través de una reforma constitucional se estableció de forma clara la acción popular de inconstitucionalidad, en el artículo 214 de dicha carta fundamental. Para posteriormente en el año de 1991 se estableció que dicha acción debería formularse directamente ante la Corte Constitucional Colombiana, en adelante CCC, cuyos fallos emitidos por esta hacen tránsito en *cosa juzgada*, por lo que ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico legislativo, declarado inconstitucional o inexecutable, término utilizado por la terminología jurídica colombiana.<sup>149</sup>

Resulta interesante destacar la operatividad de la República de Colombia en el tema de constitucionalidad con respecto a leyes, pues al ser un país latinoamericano fue pionero en esta materia al establecer acciones para promover la DGI, que servirá como base para comparar la operatividad colombiana con respecto al tema, en relación con México.

---

<sup>148</sup> *Idem.*

<sup>149</sup> *Idem.*

Por su parte México a partir de la Constitución de 1824, ha imperado el modelo americano de desaplicación de las disposiciones generales en casos concretos, por presentar una influencia marcada en la Constitución de Estados Unidos de 1787, así como la Española de Cádiz de 1812, que consagró un sistema mixto de control de constitucionalidad de las disposiciones generales. Pero a partir de las reformas centralistas con la Constitución de 1836, se intentó establecer un control concentrado que implicaba una DGI de normas legislativas pero encomendado al Poder Judicial, aunque anteriormente a esta fecha ya se estaba tratando de implementar este control.<sup>150</sup>

En este periodo ya se observa un avance con respecto a la visión de México, pues a pesar de las tendencias que tomó como base de Estados Unidos, ya iba considerando la desaplicación de leyes, aunque en este periodo le correspondía al Poder Judicial, aún no se habla de un Tribunal especializado como tal.

Por otro parte el jurista mexicano Mariano Otero, es considerado como uno de los creadores del juicio de amparo, pero también fue partidario de la declaratoria general de leyes, pues consideraba que toda ley que atacara a la constitución será declarada nula por el Congreso, pero esta declaración sólo podría ser iniciada en la Cámara de Senadores, los votos particulares emitidos por Mariano Otero, fueron aceptados por el Congreso Constituyente de 1846-1847, pero no se tomaron en cuenta por los integrantes de 1856-1857 ya que fueron estos últimos quienes consagraron el juicio de amparo con efectos particulares respecto de la impugnación de normas generales.<sup>151</sup>

Basta en reconocer las grandes aportaciones que ha realizado el jurista Mariano Otero en el sistema jurídico mexicano, pues no sólo ha sido el creador del juicio de amparo, sino que también hizo grandes aportaciones a través de sus votos particulares que fueron marcando un precedente para tema de la DGI, es sólo que a él se le atribuye el principio de relatividad de sentencias, que refiere

---

<sup>150</sup> *Idem.*

<sup>151</sup> *Idem.*

que a aquel que promueva un juicio podrá ser el beneficiado, es tan conocido por ello, que dicho principio permanece en la actualidad como la tan conocida Fórmula Otero.

Fue en 1994 cuando a partir de las reformas constitucionales al artículo 105, se previó expresamente la DGI con efectos generales, en que se instaure que proceda en acción de inconstitucionalidad y en controversia constitucional.<sup>152</sup>

Ahora bien en la actualidad esta figura ha sido objeto de estudio en el país, ya que recientemente a partir de la reforma constitucional en materia de amparo el 6 de junio de 2011, cuya finalidad es renovar y fortalecer el juicio de amparo a través de ésta y otras modificaciones de los artículos 94, 103, 104, y en específico el artículo 107 constitucionales, numeral en el que se prevé dicha figura, y de igual manera se expidió la nueva LAR, por lo que resulta ser su fundamento constitucional y legal.

Con estas reformas se pretendió destacar la obligación constitucional del Poder Judicial de la Federación de proteger los derechos fundamentales, retomando al juicio de amparo como excelencia de protección de derechos humanos.

La figura de la DGI encuentra su fundamentación legal en el Título Cuarto, Capítulo VI de la vigente LAR, en los artículos 231 y 232, en la que se otorga a la SCJN la facultad de emitirla, sobre una norma general determinada contraria a la constitución establecida en jurisprudencia por reiteración de criterios por parte del pleno o las salas de esta Corte.

Necesario resaltar que tanto la propia Carta Magna, como lo dispuesto en la LAR, disponen un candado muy interesante, ya que tan sólo en tres líneas hacen una restricción determinante, al prever que la DGI no será aplicable a normas generales en materia tributaria.

---

<sup>152</sup> Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, y Zaldivar Lelo de Larrea, Arturo, "Declaratoria general de inconstitucionalidad", *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, Tomo I, 2014, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/8/3632/8.pdf>, consultado el 07/06/2016 a las 19:51 hrs.

Ello marca una distinción importante entre la sociedad en general para con un cierto grupo de personas que tiene la calidad de contribuyentes frente al Estado, lo que trae consigo una desigualdad de derechos y discriminación, vulnerando sus derechos fundamentales que la propia constitución reconoce a la vez.

Como bien lo dispone el especialista Edgar Corzo de la Universidad Nacional Autónoma de México, quien refiere un problema de desigualdad que se vive en México, ya que sí una persona combatía una ley solamente le beneficiaba a esta misma, al tener los recursos suficientes para acudir con un abogado especialista en amparo, y solicitarlo a su vez a los jueces federales contra una ley y favorecerse de ello; pero eso se resolvió a través de la reforma constitucional en dicha materia pues se logró establecer la figura de la DGI, para que a través de ésta, se vean socorridos todos los gobernados, por los efectos generales que se logran con esta figura, combatiendo con ello con una desigualdad existente.<sup>153</sup>

Sin embargo, dicha reforma le queda a deber a los gobernados, pues sí bien es cierto, existe la figura de la DGI también lo es que marca excepciones para su goce, como es el caso preciso de los contribuyentes al no incluir el análisis de las normas tributarias de su inconstitucionalidad y lograr con ello una DGI de estas normas, cuyos efectos generales benefician a todos por igual.

Una vez precisado lo anterior se dispone actualmente que la DGI es un instrumento establecido en la propia constitución, con el que cuentan los gobernados en el Estado Mexicano para la protección de sus derechos que se encuentran reconocidos en el máximo ordenamiento y en los tratados internacionales de los que el país forma parte.<sup>154</sup> Con ello se trata de fortalecer el contenido de la CPEUM, así como de depurar el ordenamiento jurídico mexicano

---

<sup>153</sup> López Peña, Mario, *op.cit.*, nota 1.

<sup>154</sup> Cordero Estudillo, Lucino, "La oportuna efectividad de la declaratoria general de inconstitucionalidad", *Revista Multidisciplinar del CEDEGS*, número 33, enero-junio 2016, disponible en: <http://letrasjuridicas.com.mx/Volumenes/33/A06.pdf>, p. 93, consultada 8/06/2016, 21:52 hrs.

para que no puedan ser aplicadas normas que son contrarias a las disposiciones de la Carta Suprema.

Ante ello es importante tener presente cuáles son en concreto las normas generales que según el ordenamiento jurídico mexicano dispone, que resultan ser las disposiciones legales en donde se incluyen leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República, los Gobernadores de las entidades federativas y del Distrito Federal ahora Ciudad de México, así como de reglamentos municipales, bando de policía y buen gobierno, los decretos, circulares, y como todas aquellas disposiciones de carácter administrativo de observancia general.<sup>155</sup>

Y que rigen en todo el territorio nacional reconocidos, originados y firmados por las autoridades competentes, cada una de estas normas en el ámbito de sus atribuciones, mismas que son denominadas y englobadas actualmente con el término de *normas generales*.

Ahora bien, por otro lado la figura de la DGI se concreta a través de un procedimiento previo, que se encuentra previsto en el artículo 107 fracción II, de la CPEUM, y legalmente se dispone en el Título Cuarto, Capítulo VI, del artículo 231 al 235, de la LAR.

De igual manera existe un acuerdo general número 15/2013, de fecha 23 de septiembre de 2013, emitido por el pleno de la SCJN, en el que se hace alusión al procedimiento a desarrollarse para la figura que se menciona.<sup>156</sup>

En este sentido se tomará en cuenta lo dispuesto en la LAR, por ser más específica en el procedimiento a seguir para llegar a la DGI.

En primera instancia es importante que exista una norma general que se impugne por ser contraria a la constitución mediante el amparo indirecto,

---

<sup>155</sup> Almanza Vega, Rigoberto Delfino, *op. cit.*, nota 121, pp. 139-140.

<sup>156</sup> Diario Oficial de la Federación, Acuerdo General número 15/2013, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, disponible en: [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5317194&fecha=08/10/2013](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5317194&fecha=08/10/2013), consultado el 7/06/2016, a las 11:23 hrs.

apareciendo como autoridad responsable aquella que emitió la norma, quién al rendir su respectivo informe pueda exponer sus argumentos en pro de la norma.<sup>157</sup>

Posteriormente aún y cuando el Juez de Distrito conocedor del presente juicio resuelva el mismo, no será éste quien emita la respectiva declaratoria, ya que se requiere que exista jurisprudencia por reiteración de criterios con respecto a la norma general que se está debatiendo, y ello sucederá cuando al resolverse el presente amparo contra leyes, las partes del juicio podrán interponer el recurso de revisión para que entonces sea el Tribunal Colegiado quien en ejercicio de sus facultades emita jurisprudencia por reiteración de criterios o en su caso la SCJN, al ejercer su facultad de atracción.

Pero no bastará con que dicho Tribunal Colegiado resuelva sólo un asunto sino que se requiere que conozca y resuelva otros cuatro juicios cuya norma general que se tilda de inconstitucional sea la misma, y por ende estos sean resueltos en el mismo sentido, para que se pueda emitir la jurisprudencia por reiteración de criterios, y ahora sí el pleno de Circuito pueda hacer la solicitud correspondiente a la SCJN para que se inicie con el procedimiento respectivo de la DGI, y en el caso de que sea la propia SCJN quien emitió la jurisprudencia será esta misma la que haga al pleno dicha solicitud de inicio de procedimiento respectivo.

Ahora bien, una vez que el pleno de la SCJN recibe dicha solicitud notificará al órgano emisor de la norma declarada inconstitucional a efecto de que la derogue o reforme, dentro del plazo de 90 días naturales, con la salvedad de que si se trata de un órgano legislativo federal o local, el plazo se computará dentro de los días útiles de los periodos ordinarios de sesiones.

Hecho lo anterior sí no se supera este problema de inconstitucionalidad el pleno de la SCJN tendrá la facultad de emitir la DGI correspondiente.

Cabe hacer la apreciación, de que no obstante dicho pleno, sea la máxima autoridad en control constitucional reconocido, no podrá emitir la DGI de manera

---

<sup>157</sup> Cordero Estudillo, Lucino, *op. cit.*, nota 154, p. 98.



inmediata, sino qué, deberá ser aprobada por cuando menos con ocho votos de los Ministros que integran en pleno, quiere decir, que no tan fácilmente se puede recurrir a esta decisión sino que se obliga una mayoría calificada y no simple de los integrantes, para que se pueda en todo caso expulsar una norma general del ordenamiento jurídico mexicano.

Es así, que ya lograda la DGI lo siguiente es publicarse en el Diario Oficial de la Federación así como del órgano oficial en el que se hubiera publicado la norma general, por un plazo de siete días hábiles.

Es prudente mencionar que la DGI tiene como restricción qué, en ningún caso se podrá modificar el sentido de la jurisprudencia que le da su origen ya que es obligatoria, y tendrá efectos generales, y tratándose en materia penal será retroactiva, en términos del párrafo primero del artículo 14 de la CPEUM.

Por último la declaratoria deberá establecer lo siguiente:

- a) La fecha a partir de la cual surtirá sus efectos; y
- b) Los alcances y las condiciones de la declaratoria de inconstitucionalidad.<sup>158</sup>

La autoridad emisora de la DGI deberá observar la fecha en la que empezará a surtir los efectos de la misma, figando en este sentido los alcances que ésta figura podrá tener, es importante que en ella se disponga así, ya que al ser una norma general la que integra el ordenamiento jurídico mexicano, es prudente establecer estos apartados, pues de ellos se parte sí se aplica o no, y bajo qué condiciones por los demás tribunales a los que les compete en un momento dado conocer de un asunto en el que se vea reflejada una norma general que resultó ser contraria a la CPEUM y en su caso no se vuelva a aplicar.

---

<sup>158</sup> Chávez Castillo, Raúl, *op. cit.*, nota 136, p. 244.

## 2.5 Los efectos de la declaratoria general de inconstitucionalidad (*erga omnes*)

La palabra *erga omnes* es una expresión latina usada para referirse a la eficacia que tienen determinados actos, frente a todos, aún en aquéllos en que no son parte de los mismos, tienen validez general.<sup>159</sup> Es decir, lo que en ella se determine deberá ser aplicable para todas las personas en general.

Se entiende en este sentido que aquellas normas en general deben tener efectos de aplicación frente a todos los gobernados, por el ello la ley, la resolución, y el derecho abarca a todos, siendo o no siendo parte de algún caso en particular.<sup>160</sup>

Es por medio de la DGI que será posible obtener la invalidez *erga omnes*, con efectos generales, de leyes y otras normas abstractas e impersonales, como lo dispone Kelsen *legislador negativo* que expulsa la norma del sistema jurídico.<sup>161</sup> Ya que será el Tribunal Constitucional quien derogue una norma emitida por el poder legislativo, con motivo del análisis de su inconstitucionalidad una vez que se realice el procedimiento pertinente.

Como ya se ha precisado la DGI está regulada constitucional y legalmente y antes lo rigió primordialmente el acuerdo general del pleno del máximo tribunal 15/2013, de fecha 23 de septiembre de 2013, cuya vigencia persiste en lo conducente como se desprende de su artículo transitorio segundo.<sup>162</sup>

Ahora bien, en la LAR en los artículos 77 y 78, se dispone respectivamente los efectos de la concesión del amparo, así como en los casos de que el acto reclamado sea una norma general, se prevé que la sentencia deberá determinar si es constitucional o en su caso es inconstitucional.

---

<sup>159</sup> De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, *op. cit.*, nota 38, p. 271.

<sup>160</sup> Diccionario online general, "Definición *erga omnes*", *Universo Jus.com*, 2016, disponible en: <http://universojus.com/definicion/erga-omnes>, consultado el 02/04/2016, a las 12:35 hrs.

<sup>161</sup> Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Sánchez Gil, Rubén, *El nuevo juicio de amparo*, México, Porrúa, 2013, p.48.

<sup>162</sup> *Idem*.

De igual manera se establece que en el caso de que se haya declarado la inconstitucionalidad de una norma general impugnada, los efectos de ésta resolución se extenderán a todas las normas y actos de cuya validez dependa la norma inconstitucional, y estos efectos se traducirán únicamente respecto al quejoso, que es contrariamente a lo que se dispone la terminación latina *erga omnes*, pero ello es así ya que esta sentencia se ocupa a un caso particular entre las partes que en él intervinieron.

Por el contrario al referirse sobre la inconstitucionalidad de una norma general, de convencionalidad de los tratados internacionales o en su caso de amparos colectivos que resuelva el pleno de la SCJN o Tribunales Colegiados de Circuito, y en su caso proceda la DGI serán aplicables las disposiciones previstas en el Título Cuarto de la LAR.

Es el caso que en el artículo 234 de la citada ley se establece que la declaratoria tendrá efectos generales, estableciendo los alcances y condiciones de la misma.

Por lo anterior es prudente tomar la idea del autor Enrique V. Lavié Pico, quien al hacer alusión al tema de las sentencias, menciona que éstas deben producir efectos no sólo entre las partes, sino que debe ser *extra partes* ya que la finalidad del control judicial de legalidad con respecto a una norma, no puede ser benéfico en sólo una persona, sino al contrario, sí lo que se está buscando con ello es el control de la legalidad, este resultado debe operar en favor de todos y en armonía con el principio de igualdad, máxime si esta garantía comprende el derecho de todos los gobernados, para que en caso contrario no se establezcan beneficios o excepciones que excluyan a unos y a otros en idénticas circunstancias.<sup>163</sup>

De acuerdo con esta última precisión, podría hablarse de una situación incierta, ya que en ciertos casos se hace referencia de una norma que en

---

<sup>163</sup> V. Lavié Pico, Enrique, "Los efectos *erga omnes* de la sentencia", Fundación de Derecho Administrativo, disponible en: [http://www.gordillo.com/pdf\\_unamirada/11laviepico.pdf](http://www.gordillo.com/pdf_unamirada/11laviepico.pdf), consultado el 02/04/2016, a las 13:10 hrs.

ocasiones es legal y en otras es ilegal, por ello es importante que los efectos de la DGI, sean generales sin excepción de personas en particular, para no afectar el derecho de igualdad al que todos tienen acceso.

Lo que favorece a todos y cada uno de los gobernados para ubicarlos en un plano de igualdad, y sin distinción alguna en relación a los efectos de las sentencias que previamente derivan en un estudio de una norma, que resultó contraria de las disposiciones constitucionales.

## **2.6 Conclusiones capitulares**

**PRIMERA.** El presente capítulo tuvo como finalidad estudiar el amparo, que una vez definido por autores importantes, así como las disposiciones de la legislación vigente específicamente el artículo 103 y 107 de la CPEUM, se puede determinar que efectivamente el amparo, es un medio de defensa que presenta un doble control de legalidad y de constitucionalidad.

El primero de ellos, el de legalidad procede para proteger, garantizar y restituir del pleno goce de los derechos humanos de las personas, que se hace a través de un proceso o procedimiento ante el órgano jurisdiccional del Poder Judicial de la Federación en el que tenga como fin restituir estos derechos violados o vulnerados por la autoridad o por propios particulares, cometidos a consecuencia de normas generales, actos u omisiones, respetando en este sentido lo dispuesto por la propia constitución y los tratados internacionales de los que México forme parte.

El segundo de los controles conocido como de constitucionalidad, versa prácticamente como un medio de defensa constitucional, previsto en la propia Constitución Mexicana, para garantizar la permanencia y eficacia de la constitución, para lo cual se prevendrá, anulará o sancionará a las autoridades o particulares que tengan como objetivo violar el orden constitucional.

**SEGUNDA.** De igual manera se determinaron los tipos de amparo reconocidos en el sistema jurídico mexicano, que de manera precisa son el directo que procede contra sentencias judiciales, y que tiene como propósito de tutelar, vigilar y garantizar el respeto a los derechos humanos, también conocido como uni-istancial ya que se desarrolla en una sola instancia.

Y el amparo indirecto que por excepción procede contra el resto de los actos de autoridad, y sobre aquellas resoluciones que aunque no ponen fin a un juicio de manera definitiva, si logran vulnerar en diversos supuestos los derechos humanos. Se promueve a instancia de parte agraviada o dicho en otros términos por aquel que resultó ser vulnerado en sus derechos, y considerado por algunos autores como bi-istancial, en virtud de que cumple con dos instancias para su tramitación en un primer momento por parte del Juzgado de Distrito o el Tribunal Colegiado o la SCJN en su caso para resolver el conflicto.

Por lo que respecta a los supuestos de procedencia ambos se disponen en la LAR, así como las partes que intervienen en cada uno de estos juicios.

Aunado a ello se conoció que la sentencia es la resolución del órgano jurisdiccional que conoce del caso específico y que puede ser SCJN, Tribunal Colegiado de Circuito, Tribunal Unitario de Circuito, Juez de Distrito, y con ella ponen fin al juicio.

Asimismo esta resolución tiene efectos relativos, es decir, los tribunales sólo podrán otorgar el amparo sólo respecto del caso particular que dio inicio al juicio que instó la actividad jurisdiccional con el fin de respetar y garantizar sus derechos. También es conocido o llamado como *Fórmula Otero*, nombre asignado en honor a uno de los precursores del procedimiento constitucional, Mariano Otero en México.

**TERCERA.** Por último, se especificó en qué consiste la figura de la DGI, y se determinó su fundamentación constitucional y legal respectivamente, en el numeral 107, y regulada en el Título Cuarto, Capítulo VI de la vigente LAR, ésta figura deviene precisamente del juicio de amparo indirecto, y posteriormente

interpuesto el recurso de revisión, donde se lleva a cabo el estudio sobre la inconstitucionalidad de una norma general, o dicho de otra manera normas generales que contravienen lo dispuesto en la propia constitución, ante la SCJN, funcionando en pleno o en salas, previo la reiteración de criterios y el desarrollo del procedimiento respectivo.

El citado procedimiento se encuentra previsto en el artículo 107 constitucional y su ley reglamentaria respectivamente donde se detalla de manera más precisa. Por lo que respecta a los efectos que tiene ésta figura resulta ser *erga omnes*, que significa frente a todos, es decir, como resultado de una declaratoria de una norma general que resultó inconstitucional, los efectos que tendrá será aplicable hacia todas las personas en general, y no sólo a unos cuantos o aquellos que hubieran recurrido al amparo, o dicho de otra manera todos los gobernados se verán beneficiados con dicha resolución, y traerá como consecuencia que la norma contraria a la constitución dejará de ser aplicada y se expulsara del sistema jurídico para no volverse a aplicar.

Sin embargo, para precisar y con ello terminar este capítulo, existe aquí un candado muy claro que los legisladores han asentado en la presente reforma que dio como resultado esta figura y sus efectos, ello es así, ya que los beneficios otorgados por la misma, sólo será aplicable a un cierto grupo de personas, aquellas que no tengan la calidad de contribuyentes, puesto que el artículo 107, fracción II, cuarto párrafo de la CPEUM dispone que la figura de la DGI no podrá ser aplicable a normas generales en materia tributaria.

Tema que resulta interesante para su estudio ya que parece inconcebible que en pleno siglo XXI, se siga hablando sobre la erradicación de la discriminación y por otra parte se estén excluyendo, restringiendo y distinguiendo a los contribuyentes con respecto a la totalidad de la sociedad, en relación a sus derechos humanos reconocidos constitucionalmente.

No cabe duda que aún y a pesar de las disfrazadas reformas sigan siendo desproporcionales y limitadas, es por ello que urge y se requiere lograr una

verdadera igualdad entre las personas, para dotar de certeza jurídica para que verdaderamente se encuentren en condiciones de goce y garantía de sus derechos.

### **CAPÍTULO 3**

## **LA DECLARATORIA GENERAL DE INCONSTITUCIONALIDAD EN COLOMBIA**

**SUMARIO:** 3.1 Aspectos generales de la Corte Constitucional de la República de Colombia. 3.2 La inconstitucionalidad e inexequibilidad en Colombia. 3.3 Análisis de la sentencia de la Corte Constitucional de la República de Colombia en relación a la declaración de inexequibilidad de una norma tributaria. 3.4. Conclusiones capitulares.

El capítulo tercero comprende el estudio que para en otro país latinoamericano es lo equivalente a la figura de la DGI reconocida en México. En esa tesitura se toma como referencia a la República de Colombia, quien a través de la institución calificada como *acción popular o demanda de inconstitucionalidad*, cualquier persona solicita a la Corte Suprema, la declaración de leyes contrarias a la constitución cuyos efectos son generales, es decir, de aplicación para todas las personas en general. Lo que da a lugar a la figura conocida como *inexequibilidad*.

En este sentido el presente capítulo se realizará a partir de dos momentos el primero para estudiar algunos aspectos generales de constitucionalidad, y de similitud entre México y la República de Colombia, así como la integración de la CCC, quien tiene la facultad de conocer y resolver cuestiones en materia constitucional, lo anterior con la finalidad de comprender el tema referente a la inconstitucionalidad y la inexequibilidad.

Y en un segundo momento se efectuará un análisis de una resolución emitida por la CCC, en donde se hace referencia a una declaración de inconstitucionalidad y de inexequibilidad de una norma en materia tributaria, lo que servirá como comparación a lo que se vive actualmente en México, toda vez que en el país no se estudia normas tributarias que deriven a su vez en la DGI.



Lo anterior tomando en consideración lo precisado en el contenido del capítulo segundo, en relación a que la República de Colombia es considerada como un país pionero en materia constitucional al establecer acciones para promover la inconstitucionalidad de normas con efectos generales, por consecuencia formará parte sustancial para reforzar la presente investigación.

### **3.1 Aspectos generales de la Corte Constitucional de la República de Colombia**

Históricamente en el siglo XIX existía una influencia en Latinoamérica, para la tutela de los derechos constitucionales con un control constitucional a través del sistema norteamericano, sin embargo, actualmente creció la tendencia a incorporar tribunales o cortes constitucionales, pero de una forma especializada para ejercer este tipo de control,<sup>164</sup> es decir, un sistema conocido como concentrado o europeo.

Aunque exista una marcada distinción entre sistema concentrado o *europeo* y sistema difuso o *americano*, no se encuentra de manera definida o específica en los países latinoamericanos, la adopción de cualquiera de estos sistemas, ya que existe incluso una combinación de los mismos que podría entenderse como un esquema dual o mixto.

En este sentido se presenta la primera coincidencia para el caso Mexicano y Colombiano ya que ambos países se encuentran situados en un *sistema mixto*, por su parte México cuenta con un sistema judicial difuso pero con un cierto grado de mucho más control concentrado por contar con un órgano no especializado en lo constitucional, es decir, lo ejerce la SCJN funcionando en pleno, y formando parte a su vez del Poder Judicial. Aunado a ello dicho pleno, conoce y resuelve no sólo temas de constitucionalidad sino también materia de jurisdicción ordinaria.<sup>165</sup>

---

<sup>164</sup> Pedro Sagues, Néstor, *El sistema de derechos magistratura y procesos constitucionales en América Latina*, México, Porrúa, 2004, p.27.

<sup>165</sup> *Ibidem*, pp. 28 y 66.

Y por otro lado tanto en México como en Colombia, también los jueces comunes controlan la constitucionalidad de normas en casos concretos mediante una defensa o excepción de inconstitucionalidad al estilo norteamericano por ser mixto.<sup>166</sup>

En la actualidad existen Estados de la República Mexicana que también disponen de control constitucional pero con ciertas limitantes, ya que sólo conocen de cuestiones constitucionales que se dispongan en sus propias constituciones locales, es decir, dentro de su territorio y competencia, no invadiendo aquellos casos concretos que únicamente le competen resolver y conocer a la SCJN, por violarse disposiciones de la carta suprema federal.

En este sentido el modelo norteamericano permite a los jueces que integran el Poder Judicial interpretar y aplicar la ley en un caso concreto, respetando sus resoluciones o fallos cuyos efectos son inter partes, al principio de la supremacía constitucional, por ello se dice que todos los jueces mantienen éste control, de legalidad cuestiones individuales o de particulares, y de constitucionalidad cuestiones relativas para mantener el orden constitucional.

Por su parte el modelo europeo tiende a centralizar el ejercicio del control constitucional en un único órgano, que no forma parte del Poder Judicial y que es conocido como Tribunal Constitucional especializado en la materia, teniendo sus resoluciones efectos *erga omnes*, y que en ocasiones por el hecho de invalidar o derogar una ley puede ser considerado éste tribunal como un legislador negativo. Pero en América aparece un tercer modelo, que ubica o sitúa dentro del Poder Judicial a jueces especializados que actuando como sala o corte dentro del Tribunal Supremo, actúan de manera independiente en su función específica del orden constitucional.<sup>167</sup>

---

<sup>166</sup> *Idem*.

<sup>167</sup> I. Highton, Elena, "Sistemas concentrado y difuso de control de constitucionalidad", *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigación Jurídicas de la UNAM.*, disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2894/10.pdf>, pp.108-109, consultado el 03/04/2016 a las 09:22 hrs.

Por ello se puede precisar que México no siguió el modelo europeo de jurisdicción constitucional especializada, sino por el contrario, el modelo americano al incluir el control de la constitucionalidad dentro de las competencias del Poder Judicial Federal ordinario, conociendo por ende de jurisdicción ordinaria y también de jurisdicción constitucional, teniendo así el carácter de Tribunal Constitucional por encima del propio orden federal, estatal o municipal, y por tanto, su actuación se eleva de estos tres niveles para constituirse y funcionar como órgano supremo, encargado de determinar la competencia de las partes que acuden ante ella para solucionar sus diferencias.<sup>168</sup>

Resulta interesante rescatar esta última idea, en el sentido de que México requiere la exista un verdadero Tribunal Constitucional, es decir, que no forme parte del Poder Judicial, sino que actúe de manera independiente, que cuente con autonomía y patrimonio propios, ya que eso le dará mucho más peso y valor a sus decisiones y fallos, dada la transcendencia de la materia en que actúa pues beneficia no sólo a un Estado en particular sino a toda una Nación, al no depender de una influencia ni política, ni social, ni económica, ni de poder, distinto a la que su libre autonomía le permitiría determinar.

Por otro lado para el caso de Colombia, cuenta con más control concentrado en un órgano especializado para la guarda de la integridad y supremacía constitucional, ya que cuenta con un Tribunal Constitucional situado en el Poder Judicial, sin embargo, en este país si tiene este tribunal una autonomía con respecto a los otros órganos judiciales.<sup>169</sup>

Lo anterior se precisa ya que resulta importante conocer cómo es qué, se ejerce este control constitucional en ambos países, pues esto ayuda a robustecer la forma tan similar en que actúan al conocer y resolver cuestiones de constitucionalidad, para destacar que no son tan diferentes y que pueden ser sujetos de comparación a efectos de la presente investigación.

---

<sup>168</sup> De Dienheim Barriguet, Cuauhtémoc Manuel, "El artículo 105 como estabilizador del poder público, *IUS revista jurídica universidad latina de América*, disponible en: <http://www.unla.mx/iusunla1/reflexion/art105.htm>, consultado el 03/04/2016, a las 09:37 hrs.

<sup>169</sup> Pedro Sagues, Néstor, *op. cit.*, nota 164, p. 38.

Ahora bien, para el caso de conocer cuáles son aquellas normas y actos que comprenden el estudio de control constitucional, por lo que respecta a México recoge a todas las normas de carácter general según lo previsto en el artículo 107 de la LAR, y que son los tratados internacionales, leyes federales, constituciones y leyes de los Estados y de la actual Ciudad de México, reglamentos federales, reglamentos locales, decretos, acuerdos y todo tipo de resoluciones de observancia general.

En el caso de Colombia comprenden toda aquellas que tengan el carácter de ley, que pueden ser tratados o convenios pactados con Estados extranjeros u organizaciones internacionales y las leyes que los aprueben, incluso sobre proyectos de ley, tanto por su contenido como por vicios en su procedimiento de formación, decretos y resoluciones, lo anterior según lo dispuesto por el artículo 41 de la Constitución Política de Colombia, incisos 8 y 10, en adelante CPC.<sup>170</sup>

Necesario conocer las leyes y normas que se encuentran sujetas bajo control constitucional para los dos países, dado que de ellas surge el estudio y análisis de constitucionalidad que realizará la SCJN y al CCC, respectivamente en México y Colombia, este último no sólo sujeta a estudio las leyes sino también cuando existan ciertos vicios en su procedimiento de formación.

Por otro lado los procesos constitucionales creados por ambos países para ejercer operativamente el control a que se hace referencia para declarar la inconstitucionalidad de una norma o inaplicación de la misma, será interpuesta ante la SCJN caso México, y la CCC caso Colombia, ambas tendrán efectos *erga omnes*, que produce la declaración de inconstitucionalidad de una norma, su invalidación, derogación o suspensión, por consecuencia producirá su no aplicación por jueces inferiores.<sup>171</sup>

---

<sup>170</sup> Constitución Política de Colombia, “Consejo Superior de la Judicatura”, disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion%20politica%20de%20Colombia%20-%202015.pdf>, consultada el 12/05/2016, a las 10:15 hrs.

<sup>171</sup> Pedro Sagues, Néstor, *op. cit.*, nota 164, p. 68.

En este sentido México cuenta con medios de control constitucional conocidos como el juicio de amparo, las controversias constitucionales y acción abstracta de inconstitucionalidad,<sup>172</sup> es prudente especificar que no son los únicos en el país, pues la propia Carta Magna dispone una diversidad de ellos en su contenido, sin embargo, para los efectos de la presente investigación se retomarán en este apartado y de manera muy rápida los aquí enunciados.

En primer lugar se cita el juicio de amparo que resuelve controversias como ya se ha mencionado anteriormente, por normas generales, actos u omisiones que violen los derechos humanos y las garantías otorgadas para su protección, así como en lo referente a la soberanía de los Estados y competencias de éstos, de conflictos contra leyes, resoluciones y actos de autoridades, cometidos por poderes públicos e incluso por particulares en casos específicos.<sup>173</sup>

Dicho control en ciertos supuestos se puede promover en la vía indirecta para que previo procedimiento previsto en el artículo 107 fracción II constitucional, derive a su vez en una DGI, que conoce y resuelve la SCJN.

En segundo lugar se contempla la acción abstracta de inconstitucionalidad, tienen sus antecedentes en el sistema austriaco y principalmente en el artículo 48 de la Constitución Alemana de 1919, impulsada por Kelsen, y surgió con el objeto de otorgar a las minorías parlamentarias la posibilidad de impugnar ante los organismos de justicia constitucional, las disposiciones legislativas aprobadas por la mayoría, respecto de actos formales y materialmente legislativos /leyes cuyas disposiciones son contrarias a los principios o postulados de la Constitución Federal. Tal y como hoy se conoce la acción de inconstitucionalidad fue introducida al derecho mexicano en 1994, concretamente en la fracción II del artículo 105 de la Constitución Federal, cuyo análisis y resolución quedaron conferidos a la SCJN.<sup>174</sup>

---

<sup>172</sup> Rendón, Raymundo, Gil, *op. cit.*, nota 54, pp. 18-20.

<sup>173</sup> Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *op. cit.*, nota 122, p. 3.

<sup>174</sup> Bravo Melgoza, Víctor Miguel, "Medios de control constitucional entre México y España", Suprema Corte de Justicia de la Nación, disponible en:

Dicha acción puede ser de carácter *previo*, es decir, pueden invocarse durante el procedimiento de discusión y aprobación, antes de la promulgación y publicación de la norma impugnada, o bien a *posteriori*, cuando las disposiciones legislativas ya han sido publicadas, este último modelo es el que se sigue en el ordenamiento mexicano.<sup>175</sup>

Y en un tercer supuesto se encuentran las controversias constitucionales que proceden para resolver conflictos que se susciten entre dos o más Estados de la Federación, el Distrito Federal hoy Ciudad de México, los cuerpos de carácter Municipal, poderes públicos ejecutivo o legislativo tanto a nivel federal como estatal,<sup>176</sup> solicitando a partir de las controversias constitucionales como lo dispone el jurista Juventino V. Castro, la invalidación de normas generales o de actos no legislativos de otros entes oficiales, alegándose que tales normas o actos no se ajustan a lo constitucionalmente ordenado, y además se alega a través de este medio de control cuestiones de competencias y límites entre los Estados.<sup>177</sup> Y se encuentra prevista en el artículo 105 fracción I de la Carta Magna, que conoce y resuelve la SCJN.

Se puede precisar que el amparo, la acción abstracta de inconstitucionalidad, y las controversias constitucionales, no son los mismos, pero coinciden en dos aspectos importantes, primero todos ellos contemplan el estudio de normas generales contrarias a la constitución general, y segundo su substanciación y resolución corresponde a la SCJN, pero distan en cuanto a las partes, los efectos, los términos, y los supuestos de procedencia, ya que cada uno cumple con una función específica, por ello resulta importante resaltar su distinción.

---

[https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/28/Becarios\\_028.pdf](https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/28/Becarios_028.pdf), consultado el 12/05/2016 a las 10:28 hrs.

<sup>175</sup> Fix-Zamudio, Héctor, *Introducción a la Defensa de la Constitución en el Ordenamiento Mexicano*, 2ª. ed., Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica, México, 1998, p. 87.

<sup>176</sup> Bravo Melgoza, Víctor Miguel, *op. cit.*, nota 174.

<sup>177</sup> Ferrer Silva, Carlos, "La controversia constitucional y el municipio", *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3027/10.pdf>, consultado el 12/05/2016, a las 11:14 hrs.

Por su parte Colombia cuenta con diferentes modalidades de control constitucional y por consecuencia de clasificaciones, ya que comprende mecanismos por vía de acción y por vía de excepción. Para el caso de vía de acción se localiza *la acción pública de inconstitucionalidad, acción pública de nulidad y la acción de tutela*. Y por vía de excepción, es decir, que no requieren de las interposiciones de acciones, se encuentran el *control previo, automático y por vía de excepción*.<sup>178</sup> Que corresponden a la competencia de la CCC para la guarda e integridad de su Carta Suprema, conocidos como los controles de constitucionalidad.

La *acción pública o demanda de inconstitucionalidad*, se promueve por cualquier persona que tenga interés, para demandar una ley o decreto, que tenga fuerza de ley, y que es considerada contraria a la constitución, como lo señalan los numerales 241 y 242, ordinal 1 de CPC.<sup>179</sup> Reconociendo que los fallos que se emiten a consecuencia de ésta harán cosa juzgada constitucional.<sup>180</sup>

En este tipo de control no se requiere contar con algún tipo de interés específico, para instar la actuación en cuestiones de constitucionalidad ante la CCC ya que todo ciudadano puede presentar dicha inconformidad con respecto a una ley, toda vez que cualquier persona puede en un momento dado ejercer esta facultad lo que beneficiara desde luego a toda la población en general y no sólo a aquel que promovió dicha acción.

Un dato interesante de resaltar es que éste control es recurrido en Colombia con carácter general o *erga omnes*, y es ejecutado con estos efectos desde 1910, por ello resulta ser uno de los países pioneros en la materia

---

<sup>178</sup> Universidad de Antioquia, "Formación ciudadana y constitucional", *Facultad de Derecho Vicerrectoría de Docencia*, disponible en: [http://docencia.udea.edu.co/derecho/constitucion/control\\_no\\_accion.html](http://docencia.udea.edu.co/derecho/constitucion/control_no_accion.html), consultado el 14/05/2016, a las 10:48 hrs.

<sup>179</sup> Pamanes Torres, Susana, "Los tribunales constitucionales de Colombia y Brasil y su comparación con la suprema corte de justicia de la nación", *SUA Revista Amicus Curiae de la División de la Universidad Abierta y Educación a Distancia de la UNAM facultad de Derecho*, número 1, año V, disponible en: [http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/amicus18/Art%20Tribunales%20Constitucionales%20Colombia%20y%20Brasil\\_feb\\_2012.pdf](http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/amicus18/Art%20Tribunales%20Constitucionales%20Colombia%20y%20Brasil_feb_2012.pdf), consultado 15/06/2016, a las 22:19 hrs.

<sup>180</sup> Pedro Sagues, Néstor, *op.cit.*, nota 164, p. 69.

constitucional pues incursionaban de manera original al emitir resoluciones con dichos efectos, por ello es un país latinoamericano que marca gran relevancia en cuestiones de constitucionalidad.<sup>181</sup>

Lo que robustece aún más la importancia de elegir a Colombia como integrante latinoamericano al igual que México, pues da sustento para la presente investigación, ya que presentan semejanzas que se han ido precisando en este capítulo, para que se dé la pauta o guía de referencia para futuras actuaciones de México en materia de constitucionalidad.

La *acción pública de nulidad*, presenta dos modalidades la primera es la acción de nulidad por inconstitucionalidad y la segunda la acción pública de nulidad tradicional. La primera procede contra decretos del gobierno que sean dictados a consecuencia del ejercicio de función distinta a la administrativa, y es a conocimiento de la Sala Plena del Consejo de Estado, y puede interponerse por cualquier persona, que de manera excepcional compete al Consejo del Estado conocer de la acción de nulidad por inconstitucional de los decretos dictados por el Gobierno Nacional, que no son competencia de la CCC.<sup>182</sup>

Y la segunda la acción tradicional, tiene el propósito de respetar el ordenamiento jurídico que procede contra actos administrativos y que son de conocimiento del Consejo del Estado, cuando el ordenamiento sea de orden nacional, si fuera el caso que es de orden territorial corresponde a los Tribunales Administrativos Departamentales.<sup>183</sup>

Básicamente esta acción tradicional hace alusión a conocimiento de actos o hechos de carácter meramente administrativos ejecutados por la autoridad perteneciente a la administración pública del Gobierno Colombiano.

---

<sup>181</sup> García Belaunde, Domingo, “Los tribunales constitucionales en América Latina”, Perú, Mayo 2003, disponible en: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/12843a.pdf>, consultado el 15/06/2016 a las 22:17 hrs.

<sup>182</sup> Universidad de Antioquia, *op. cit.*, nota 178.

<sup>183</sup> *Idem*.



En referencia al *control previo de constitucionalidad de objeciones presidenciales de un proyecto de ley, y proyectos estatutarios*, respecto del primer supuesto de proyecto de ley procede cuando al Presidente antes de que sancione una ley formula su veto, remitiendo su proyecto a la CCC, para que en el lapso de seis días se decida sobre su exequibilidad o constitucionalidad, y en el caso que así sea dicha ley será sancionada; ahora bien, para el segundo supuesto de proyectos estatutarios el Presidente del Congreso remite posterior al segundo debate el proyecto de ley estatutaria a la CCC para su estudio, dicho control se encuentra previsto en el artículo 241 ordinal 8 constitucional.<sup>184</sup>

Este control en particular determina de alguna manera, un derecho de veto con respecto a un proyecto de ley por razones de constitucionalidad, que para este supuesto es facultado el Presidente o en su caso el Congreso en caso de proyectos estatutarios, y sean estos quienes remitan a la CCC, para que estudie y resuelva sobre el tema en particular.

El *control automático* hace alusión a los casos en que se aprueba o expide un acto en dos supuestos específicos, el primero relativo a los decretos legislativos relacionados con el tema de declaración de guerra, Estado de conmoción interior, o en caso de emergencia económica, social o ecológica del país, y segundo relativo a los tratados internacionales y de leyes que los aprueben, en ambos supuestos la CCC conoce de oficio sobre su constitucionalidad, según lo dispuesto en los artículos 212, 213 y 215 de la CPC.<sup>185</sup>

Y permite incluso la revisión de la constitucionalidad de una norma por parte de ciertos organismos aún y cuando nadie lo solicite, por tratarse de cuestiones en estado de excepción.<sup>186</sup>

Resulta interesante distinguir esta posibilidad que otorga dicho país, pues aunque se toquen temas tan delicados como la guerra y casos de emergencia a

---

<sup>184</sup> Pamanes Torres, Susana, *op. cit.*, nota 179.

<sup>185</sup> *Idem.*

<sup>186</sup> Pedro Sagues, Néstor, *op. cit.*, nota 164, pp. 69 -73.

nivel nacional y tratados internacionales, se otorga la oportunidad de que la CCC actúe de inmediato y sin mediar procedimiento de por medio, sino que ésta facultad es permitida a nivel constitucional, por la premura que el caso reviste a pesar de que ya se encuentre autorizado el decreto o tratado que sea sujeto de revisión.

Referente al control de *procesos por vicios de forma*, este procede en el caso de que sea la propia CCC quien encuentre vicios de procedimiento de algún acto referente a cuestiones reformativas a la constitución, la convocatoria a un referendo o a una asamblea constituyente para reformar la constitución, los referendos sobre leyes, de consultas populares y de plebiscitos de orden nacional por vicios en su convocatoria y realización, en caso de leyes y de decretos con fuerza de ley en cuyos actos exista la posibilidad de ser subsanables, supuestos en los que la CCC procede a ordenar su devolución a la autoridad que la emitió para que en caso de que sea posible lo modifique, ajuste o enmiende, y una vez hecho lo anterior se decide sobre la exequibilidad o constitucionalidad para que continúe vigente en su ordenamiento jurídico, dicho control se localiza en el artículo 241 de la CPC.<sup>187</sup>

Control que resulta interesante puesto que también se analiza sobre la constitucionalidad de aquellos actos que cuenten con vicios en su procedimiento tanto de creación y/o elaboración, ya que puedan ser modificados y sujetos a estudio para que posterior a ello sea propia CCC quién decida si continua o no vigente. Por ello es relevante conocer y descubrir el actuar de otros países que pueden orientar la materia que se estudia.

Respecto a la *acción de tutela*, se prevé en el artículo 86 de CPC, que refiere el derecho de reclamar ante sus jueces, la protección inmediata de los derechos fundamentales cuando resulten vulnerados o amenazados por la acción u omisión realizada por cualquier autoridad.<sup>188</sup>

---

<sup>187</sup> Pamanes Torres, Susana, *op. cit.*, nota 179.

<sup>188</sup> Constitución Política de Colombia, *op. cit.*, nota 170.

Incluso puede proceder en contra de particulares que presten algún servicio público, que le corresponde resolver y conocer para este caso específico a las Salas de Revisión y de Selección de Tutelas.<sup>189</sup>

Resulta ser el equivalente a lo que en México se conoce como el amparo, y en cuyo caso los efectos que tienen los fallos son particulares ya que únicamente vinculan a las partes que participaron en el juicio.

Como bien se conoció ambos países cuentan con vías procesales, a decir del jurista Néstor Pedro Sagués, cuya finalidad es la de garantizar los derechos de la constitución.<sup>190</sup>

Que para el caso no importa la denominación que se les quiera dar, sea de vías, controles, medios, o mecanismos de constitucionalidad, lo relevante es que cumplan su cometido exitosamente y que mantengan en todo supuesto el orden constitucional, ya que resulta ser el ordenamiento interior máximo de cada país.

Según se observó en líneas anteriores todos y cada uno de estos medios de control constitucional, tienen la esencia primordial de proteger tanto el contenido de la constitución como su orden evitando su violación, ya sea antes de la publicación o aplicación de la norma, durante su creación, al momento de su aplicación y una vez que se ejecuta, siendo los más beneficiados y en gran parte la población en general, pues a ésta va dirigida el contenido y regulación de la carta suprema.

Se entiende que tanto en México como en Colombia, se cuenta con mecanismos pertinentes para la protección no sólo para mantener el orden constitucional, sino que también para la salvaguarda de los derechos de los particulares, aspecto que marca una vez más la similitud de dichas naciones.

Sin embargo, se aprecia cómo en Colombia se tiene una amplia facultad o legitimación para actuar dentro de los procesos de constitucionalidad, pues se da la facultad a los ciudadanos de a pie, para intervenir en estos temas tan

---

<sup>189</sup> *Idem.*

<sup>190</sup> Pedro Sagués, Néstor, *op. cit.*, nota 164, p. 73.

importantes, ya que pueden dar su opinión sobre la constitucionalidad de normas generales para defenderlas o en su caso para impugnarlas.

Por otro lado, es de tomarse en consideración los efectos que tienen sobre los actos o leyes sujetos al estudio al emitirse el fallo o resolución en ambos países, como ya también se ha especificado, toda vez que los fallos que valoran de inconstitucionalidad una ley o norma general, las deroga con efectos generales o *erga omnes*.<sup>191</sup>

En este supuesto México en su artículo 107 fracción II constitucional, remite tal contexto de alcances y condiciones a lo previsto en la LAR, que a su vez dispone en el artículo 234, el carácter de obligatorio de los fallos que emita la SCJN, con respecto a la DGI cuyos efectos son generales, es decir, aplicable a todas las personas.

Para Colombia referente a las normas generales por vía de acción de inconstitucionalidad, de revisión previa o de control automático de constitucionalidad, los fallos tienen efectos *erga omnes*, para la aplicación de las normas en general.<sup>192</sup>

Otro punto a resaltar como similitud de dichos países, es que ambos cuentan con efectos generales para el caso de sus fallos que emiten por cuestiones de constitucionalidad, lo que va aparejando de alguna forma la semejanza en el tema de constitucionalidad de normas.

Es importante destacar que a lo largo del estudio de estos aspectos generales de la CCC, así como de sus controles de constitucionalidad, en ninguno de estos aparece alguna limitante con respecto de excepción de estudio de constitucionalidad de normas en materia tributaria con efectos generales, caso contrario sucede en México, ya que en éste supuesto no se realiza el estudio de constitucionalidad de normas tributarias, que deriven en una DGI cuyos efectos resultar ser generales.

---

<sup>191</sup> *Ibidem*, p. 84.

<sup>192</sup> Pamanes Torres, Susana, *op. cit.*, nota 179.

Una vez precisado los temas referentes a los controles constitucionales, resulta prudente señalar cómo está integrado y qué funciones lleva a cabo la CCC, para comprender el análisis de resolución o fallo que emita ésta en cuestión de inconstitucionalidad de una norma en materia tributaria.

Primeramente se precisa que Colombia es un país que ha evolucionado en el ámbito jurídico-constitucional, ya que sentó las bases de un modelo de control constitucional desde el siglo XIX, y conforme al paso de los años ha avanzado considerablemente.<sup>193</sup>

Ya a inicios del siglo XX, se expide el acto legislativo número 3 de 1910, que hace alusión a la reforma de artículo 41 constitucional, en el que se dispuso que se confía la guarda de la integridad y supremacía de la constitución a la Corte Suprema de Justicia.<sup>194</sup>

Y con el paso de los años se fueron dando una serie de reformas que trajeron como consecuencia que en la actual y vigente CPC, se estipulará en el máximo ordenamiento en la materia la Corte Constitucional, dentro de la rama judicial, que se encuentra integrada por la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado, el Consejo Superior de la Magistratura, la Fiscalía General y los demás tribunales y jueces existentes, cabe hacer la precisión que fue creada en 1991, e instalada por primera vez el 17 de febrero de 1992 reemplazando a la anterior Sala Constitucional dependiente de la Corte Suprema de Justicia; actualmente, si bien es cierto, la CCC forma parte del poder público, también lo es que, cuenta con total autonomía tanto administrativa como funcional, y con el tiempo ha tenido una marcada actividad en la materia, creando jurisprudencia en los casos que conoce, por todo ello ha sido colocada en un lugar destacado dentro de la América Latina.<sup>195</sup>

---

<sup>193</sup> García Belaunde, Domingo, *op. cit.*, nota 181.

<sup>194</sup> Cerra Nolasco, Eduardo, "El control de constitucionalidad análisis de la doctrina de la corte en 10 años de vigencia constitucional", *Revista de Derecho Universidad del Norte*, 16, 2001, [http://ciruelo.uninorte.edu.co/pdf/derecho/16-2/9\\_El\\_control\\_de\\_constitucionalidad.pdf](http://ciruelo.uninorte.edu.co/pdf/derecho/16-2/9_El_control_de_constitucionalidad.pdf), consultado el 04/07/2016, a las 12:48 hrs.

<sup>195</sup> García Belaunde, Domingo, *op. cit.*, nota 181.

Esto es un aspecto que se requiere en México, para que el país cuente con una total autonomía en su toma de decisiones al realizar estudio, análisis y resoluciones, y también de su actuar en general, sino buscar la manera que facilite abiertamente su actuación.

En esa tesitura la CCC es la entidad judicial del poder público, que tiene el encargo de velar por la integridad y supremacía de la constitución, lo que hace a través de las disposiciones previstas en los artículos 241 al 244 en ella prevista.<sup>196</sup>

La Ley 270 de 1996 Estatutaria de la Administración de Justicia, en su artículo 11 relativo a la integración y competencia de la rama judicial, en su fracción I, inciso c, establece la jurisdicción constitucional, donde respectivamente en su inciso 1, prevé la CCC.<sup>197</sup>

Según lo dispuesto por el artículo 239 de la CPC, la Corte tendrá un número impar de los miembros que la integran, conforme a lo previsto en el numero 44 de la Ley 270 de 1996, Estatutaria de la Administración de Justicia.<sup>198</sup>

Es así que la CCC se integra de 9 Magistrados con periodos individuales de 8 años, cuya elección corresponde al Senado de la República de una serie de ternas que son presentadas de la siguiente forma: 3 por el Presidente de la República, 3 por la Corte Suprema de Justicia y 3 por el Consejo de Estado. Sin posibilidad de reelección ya que no está permitido.<sup>199</sup>

Estas ternas deben conformarse con integrantes abogados que tengan distintas especialidades del derecho, para que al momento de la elección que

---

<sup>196</sup> Corte Constitucional de la República de Colombia, página oficial del gobierno de Colombia, disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/>, consultado el 04/07/2016, a las 12:55 hrs.

<sup>197</sup> Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá, D.C., "Ley 270 de 1996 Estatutaria de la Administración de Justicia", disponible en: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6548>, consultado el 04/07/2016, a las 13:18 hrs.

<sup>198</sup> *Idem*.

<sup>199</sup> Osuna, Néstor, "Panorama de la justicia constitucional colombiana", *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2894/25.pdf>, consultado el 04/07/2016, a las 13:29 hrs.

realice el Senado, se procure la integración de la CCC comprendida de una diversificación de especialidades en los Magistrados.<sup>200</sup>

En cuanto a las funciones que realizan se encuentran previstas en el artículo 41 de la CPC, algunas de estas se han mencionado dentro del estudio de los medios de control constitucional, que no serán retomadas en este apartado con el ánimo de no verse reiterativo en cuanto el contenido de la investigación.

Respecto a la ejecución de sus funciones uno de los aspectos que marca una distinción de ésta CCC se dice que es su rapidez en el desahogo de sus procesos constitucionales que le ha otorgado un factor de legitimidad a la justicia constitucional. Por otro lado en cuanto a sus resoluciones son un poco extensas ya que el propósito es motivar en extenso sus decisiones, de tal manera que permite a su vez a los operadores jurídicos conocer con cabalidad el proceso de argumentación de cada fallo.<sup>201</sup>

Un dato relevante a tomarse en consideración es respecto de las decisiones de la CCC con respecto a las cuestiones constitucionales en relación a temas económicos, que marca la diferencia con respecto a las providencias que se toman en México en materia de constitucionalidad.

Para ello se retoma el estudio que realiza el autor Eduardo Cerra Nolasco, en su artículo denominado *El control de constitucionalidad análisis de la doctrina de la corte en 10 años de vigencia constitucional*, en el que hace un análisis de ciertas controversias generadas en la CCC a diez años de vigencia del control constitucional, con respecto al desarrollo jurisprudencial que presentan grandes implicaciones en los temas económicos y políticos. En el contenido de éste artículo se hace alusión a opiniones de algunos analistas económicos, referente a que los fallos dictados por la CCC y otros tribunales del país, le cuestan al Estado más de 8 billones de pesos anuales, que por consecuencia traen un desajuste al

---

<sup>200</sup> Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá, D.C., *op. cit.*, nota 197.

<sup>201</sup> Osuna, Néstor, *op.cit*, nota 199.

presupuesto público, inclusive frustran las medidas de saneamiento fiscal adoptados por el gobierno que se encuentre en turno.<sup>202</sup>

Ante dicho estudio los Magistrados que integran la CCC, han destacado que su función se limita a la guarda de la integridad y supremacía constitucional, sin medir los efectos económicos que se pudieran presentar al emitir sus fallos.<sup>203</sup>

Es sobresaliente destacar la manera de obedecer el mandato constitucional de los Magistrados que integran la CCC, pues a pesar de que, con sus resoluciones puedan afectar la economía del país, ha sido de más contrapeso cumplir con su encomienda constitucional.

Pues aunque el tema económico es de relevancia para la consolidación de un país cualquiera que este sea, debería prever un mecanismo de protección para no verse afectado por las decisiones jurisdiccionales en materia constitucional, pues ante tal caso cada país tendría que analizar tanto su normatividad como operatividad, para no afectar el orden constitucional que trae aparejado los derechos humanos reconocidos de la población en general, no sólo de un poder, una institución, una estructura, sino de toda una sociedad.

### **3.2 La inconstitucionalidad e inexequibilidad en Colombia**

En el apartado anterior se detallaron los controles constitucionales con los que la República de Colombia cuenta para mantener la guarda e integridad de la carta superior por parte de la CCC.

Pero en este momento resulta prudente especificar en qué consiste por un lado la inconstitucionalidad y por otro la inexequibilidad, ya que existen opiniones encontradas por diversas fuentes colombianas.

El Senado de la República de Colombia, define a la inexequibilidad como aquella clase de sentencia que emite la CCC, en la que se determina que una ley

---

<sup>202</sup> Cerra Nolasco, Eduardo, *op. cit.*, nota 194.

<sup>203</sup> *Idem.*



es contraria a la constitución, y por tal motivo debe de desaparecer total o parcialmente.<sup>204</sup>

Por su parte la Universidad de Antioquia Colombia, se denomina o concibe a la acción de inexequibilidad, como una acción pública de inconstitucionalidad, que se traduce en la facultad que tiene cualquier ciudadano de impugnar ante la CCC, por considerar actos violatorios a la norma fundamental.<sup>205</sup>

Para algunos especialistas en la rama, han marcado la pauta para distinguir ambas acciones, pues aunque se perciban de igual manera y tengan una relación similar referente al vicio de una ley o norma contraria a la constitución, implican diferencias que no puede dar lugar a su confusión.<sup>206</sup>

Por un lado disponen que una norma es *inconstitucional* cuando resulta contraria a las disposiciones constitucionales, y puede ser el caso que sea declarada así, pero puede aún formar parte del ordenamiento jurídico. Y por otro lado es *inexequible* cuando ha sido expulsada del ordenamiento jurídico por contrariar a la constitución, y expira o fenece una vez que se llevó a cabo su estudio de constitucionalidad, y por consecuencia se retira del ordenamiento vigente.<sup>207</sup>

La enciclopedia jurídica de Colombia, define a la inconstitucionalidad como la inconformidad de normas inferiores de carácter jurídico con principios y normas constitucionales, que da a su vez el origen a la acción por inexequibilidad. Por otro lado define a la inexequibilidad como el acto por medio del cual la CCC declara sin efecto una norma por contradecir a la constitución, ó a los principios que se

---

<sup>204</sup> Senado de la República de Colombia, Inexequibilidad, disponible en: <http://www.senado.gov.co/glosario/Glosario-1/Inexequibilidad-19/>, consultado el 04/07/2016, a las 14:24 hrs

<sup>205</sup> Universidad de Antioquia, *op. cit.*, nota 178.

<sup>206</sup> Riobó Rubio, Alonso, "Inconstitucionalidad e inexequibilidad diferencias", Gerencia.com, blog electrónico, Julio 2014, <http://www.gerencia.com/inconstitucionalidad-e-inexequibilidad-diferencias.html>, consultado el 04/07/2016, a las 14:53 hrs.

<sup>207</sup> *Idem.*

disponen en ella, cuyos efectos consisten en cesar la norma en su aplicación para el futuro.<sup>208</sup>

Se entiende en todos estos supuestos que la inconstitucionalidad es la inconformidad o contrariedad de las normas frente a la constitución, y la inexequibilidad es el acto de la CCC por el que una vez analizada esa contrariedad de la norma, la suprime del ordenamiento jurídico para que no pueda ser utilizada en ninguna circunstancia.

Coincide en esta misma postura el Consejo de Estado de Colombia, el cuál a través de pronunciamientos en casos concretos ha precisado a la inexequibilidad como la expulsión de las normas inconstitucionales del ordenamiento jurídico.<sup>209</sup>

En síntesis puede entenderse que no es lo mismo la inconstitucionalidad que la inexequibilidad, ya que la primera es el estudio o análisis con respecto a la norma que contraría a la constitución, y la segunda es el acto que produce la supresión o expulsión de esta norma declarada como inconstitucional para no volverse a utilizar, por ello una es la consecuencia necesaria de la otra.

Y por tanto, no pueden confundirse aún y cuando dentro del lenguaje jurídico colombiano, en ocasiones se citan o mencionan indistintamente, para hacer referencia a los actos o acciones de inconstitucionalidad, como el resultado de su estudio.

Por ejemplo en el caso de México se hace el estudio de constitucionalidad de una norma por medio de la SCJN, y una vez concluido el procedimiento previsto en el artículo 107 fracción II constitucional, entonces y sólo entonces, se procederá a emitir lo que se conoce cómo la DGI; es así que sería el equivalente para Colombia la inexequibilidad.

---

<sup>208</sup> Enciclopedia Jurídica Online, Colombia, "Inconstitucionalidad e inexequibilidad", <http://colombia.leyderecho.org/inconstitucionalidad/>, consultado el 04/07/2016, a las 18:04 hrs.

<sup>209</sup> Riobó Rubio, Alonso, *op. cit.*, nota 206.

### **3.3 Análisis de la sentencia de la Corte Constitucional de la República de Colombia en relación a la declaración de inexequibilidad de una norma tributaria**

El contenido de este apartado comprende la segunda parte del capítulo tercero, consistente en un análisis de una resolución que emite la CCC, respecto de una inconstitucionalidad que deriva en una inexequibilidad, instada de una acción pública de inconstitucionalidad de un Estatuto Tributario.

Ello permitirá conocer el contenido y el sentido del fallo emitido por la CCC, en el que previo análisis y estudio de constitucionalidad determina su inexequibilidad.

Se pretende con ello resaltar la importancia y referente que marca Colombia para con México, país en el que no pueden ser objeto de estudio en una DGI, las normas tributarias.

Para ello se eligió una resolución en base a las últimas sentencias emitidas por la CCC, por considerar que cumple con los más novedosos y últimos criterios de interpretación; misma que se encuentra publicada en su portal oficial, por tal motivo es de acceso público, sin embargo, cabe hacer la precisión que será adoptada con fines meramente académicos y reservada para tal fin.

#### **Antecedentes**

En este sentido se toma como referente la sentencia constitucional registrada bajo el número C-668/15, de fecha 28 de octubre del año 2015, que resuelve a su vez el expediente D-10678, relativo a la *Demanda de Inconstitucionalidad* en contra del *párrafo 4° del artículo 206 del Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*, tal como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, por medio del cual se modifica el Estatuto Tributario la Ley 1607 de 2012, en adelante ET, donde se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones;

promovida en vía de acción pública de inconstitucionalidad, por los Ciudadanos Colombianos Alejandro D. y Daniel D., en su carácter de particulares facultad prevista en los artículos 241 y 242 de la CPC, bajo el estudio y conocimiento de la Magistrada Ponente Gloria Stella Ortiz Delgado.<sup>210</sup>

Dicha resolución es emitida por la Sala Plena de la CCC, integrada por la Magistrada Presidente María Victoria Calle Correa, los Magistrados Myriam Ávila Roldán (E), Luis Guillermo Guerrero Pérez, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, Gloria Stella Ortiz Delgado, Jorge Iván Palacio Palacio, Jorge Ignacio Pretelt Chaljub y Alberto Rojas Ríos, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, previstas en el numeral 4º del artículo 241 de la CPC.

Es prudente mencionar que del estudio o análisis de la norma que se tilda de inconstitucional en Colombia, no sólo puede ser objeto una norma o un artículo como tal, sino que también se estudian los incisos, numerales, párrafos, incluso expresiones o palabras acusadas como contrarias a la CPC, qué para el presente caso, el estudio aquí propuesto lo es precisamente el contenido del ET, en su artículo 206, pero específicamente de una *expresión* que forma parte del contenido de dicho numeral.

### **Texto o normatividad demandada**

Consiste en el ET con la cual se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones. Dichos artículos disponen entre otras cosas lo siguiente:

El artículo 26 de la ley 1739 de 2014 modifico el párrafo 4 del artículo 206 del Estatuto Tributario con el objetivo de igualar los costos y deducciones de la categoría tributaria de empleados. El articulado señala:

---

<sup>210</sup> Corte Constitucional de Colombia, "Sentencia C-668/2015, relativa a la acción pública de inconstitucionalidad expediente D-10678", disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2015/C-668-15.htm>, consultada el 06/07/2016, a las 14:26 hrs.

**ARTÍCULO 26.** Adiciónese el parágrafo 4o al artículo 206 del Estatuto Tributario, el cual quedará así.<sup>211</sup>

**Artículo 206.** Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal reglamentaria, con excepción de los siguientes:

- 1....
- 2....
- 3....
- 4....
- 5....
- 6....
- 7....
- 8....
- 9....

**10.** Numeral modificado por el artículo 6 de la Ley 1607 de 2012. El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT. El cálculo de esta renta exenta se efectuará una vez se detraiga del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las demás renta exentas diferentes a la establecida en el presente numeral.

**Párrafo 1º.**

**Párrafo 2º.**

**Párrafo 3º.**

**Párrafo 4º.** La exención prevista en el numeral 10 procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en los artículos 329 y 383 del Estatuto Tributario. Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante. Lo anterior no modificará el régimen del impuesto sobre las ventas aplicable a las personas naturales de que trata el presente parágrafo, ni afectará el derecho al descuento del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, en los términos del artículo 488 del Estatuto Tributario, siempre y cuando se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas”.<sup>212</sup>

En base a estos numerales debe entenderse primeramente que existe en Colombia el gravamen de impuesto sobre la renta y complementarios, en la totalidad de pagos o abonos que provienen de una relación laboral o legal, pero se

<sup>211</sup> Secretaria del Senado Colombia, “Ley 1739 de 2014”, Avance Jurídico, Junio 2016, disponible en: [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_1739\\_2014.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1739_2014.html), consultado el 06/07/2016, 21:40 hrs.

<sup>212</sup> Gobierno de Colombia, “Decreto 624 de 1989, estatuto tributario de los impuestos administrados por la dirección nacional de impuestos nacionales”, Avance Jurídico, Junio 2016, disponible en: [https://normativa.colpensiones.gov.co/colpens/docs/estatuto\\_tributario\\_pr009.htm](https://normativa.colpensiones.gov.co/colpens/docs/estatuto_tributario_pr009.htm), consultado el 06/07/2016, 22:00 hrs.

reconoce a su vez una serie de excepciones previstas en el artículo 206 relativo a las rentas de trabajo exentas, del ET en cuestión.

Entre ellas la de un 25% del total de los pagos laborales prevista en el punto 10, sin embargo, en el párrafo 4° del mismo artículo, se reconoce la exención prevista en el punto 10, con respecto de personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria, que a su vez limita a esta última categoría de trabajadores, en el sentido de que no podrán solicitar su reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados, cuyos servicios personales o actividades económicas son por cuenta y riesgo del contratante y no directamente de estos.

Se observa en este sentido una limitante entre dos tipos o categorías de trabajadores los que son dependientes de una relación de trabajo o por cuenta y riesgo del contratante, y por otro lado aquellos empleados que no provengan de una relación laboral sino por cuenta y riesgo propio. Quienes según la calidad que ostenten podrán gozar de las exenciones previstas en el numeral 206 del ET objeto de estudio.

Según lo dispone el propio artículo 329 del ET,<sup>213</sup> se hace referencia a la clasificación de personas naturales reconocidas en Colombia, mismas que se clasifican en categorías tributarias, que son a) empleados y b) trabajadores por cuenta propia.

Los empleados corresponden a todas aquellas personas naturales que residan en el país, cuyos ingresos provienen en una parte igual o superior a un 80% de una prestación de servicios de manera personal o de una actividad económica por cuenta y riesgo del que lo emplea o contrata, que se origina por una vinculación laboral o legal y reglamentaria o en su caso de cualquier naturaleza, se incluyen en este apartado a los trabajadores que presten servicios

---

<sup>213</sup> *Idem.*

profesionales o técnicos siempre y cuando el porcentaje de ingresos sea igual o superior al especificado anteriormente.

La segunda categoría son los trabajadores por cuenta propia, que son a su vez todas aquellas persona naturales que residan de igual manera en Colombia, cuyos ingresos provienen en una proporción igual o superior a un 80% de la realización de una de las actividades económicas señaladas en el Capítulo II del Título V del Libro I del ET.

Dicha disposición prevé que pueden ser actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento, agropecuario, silvicultura y pesca, comercio al por mayor, comercio al por menor, comercio de vehículos automotores, accesorios y productos conexos, construcción, electricidad, gas y vapor, fabricación de productos minerales y otros, fabricación de sustancias químicas, industria de la madera, corcho y papel, manufactura alimentos, manufactura textiles, prendas de vestir y cuero, minería, servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones, servicios de hoteles, restaurantes y similares, y por último servicios financieros.

Una vez especificado dichos referentes es prudente señalar algunos aspectos más sobresalientes de la demanda presentada por los particulares en vía de acción popular.

### **Contenido de la demanda y pretensiones**

Los actores estimaron que la disposición objeto de censura constitucional contenida en el artículo 206 del ET, contraviene lo dispuestos en los artículos 13, 95.9 y 363 de la CPC.

Primeramente porque según el numeral 13 constitucional, hace alusión a la igualdad y libertad de la que gozan todas las personas por nacimiento en Colombia, por ello recibirán igual protección y trato de las autoridades, gozando además de los mismos derechos, libertades y oportunidades, sin ninguna discriminación. Ante ello el Estado tiene la obligación de promover las condiciones

para que la igualdad sea real y efectiva, en esta circunstancia deberá adoptar medidas pertinentes en materia de discriminación, incluso se reconoce la protección estatal de las personas por su condición económica, física o mental.

En segundo lugar el artículo 95.9 constitucional, hace mención a la obligación que tienen todos los Colombianos en cumplir con la CPC y las leyes, además del deber que tienen de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, pero dentro de los conceptos de *justicia* e *equidad*.

Finalmente el numeral 363 hace referencia a ciertos aspectos relevantes del contenido y objeto de estudio del fallo que es precisamente el sistema tributario, el cual se debe de fundar en los principios de *equidad*, eficiencia y progresividad, cuyas leyes no deben aplicarse retroactivamente.

Siendo estos los aspectos normativos que sustentan el ejercicio de la acción popular, básicamente están fundando su actuar en la desigualdad, falta de equidad y justicia que contraviene y vulnera el numeral 206 del ET, que son reconocidos a nivel constitucional, por ello no deben contravenirse, pues implica el en un sentido el goce y en otro la censura constitucional.

Es así que por un lado se dice que el ET *viola el principio de equidad tributaria*, al hacer distinciones en cuanto a las agrupaciones de los trabajadores dependientes e independientes en la categoría de *empleados*, en cuanto a la prestación personal de servicios, haciendo diferencias notorias que resultan en la transgresión de dicho principio como consecuencia de la extensión de los límites al reconocimientos de costos y gastos de impuestos para con los trabajadores dependientes.

Ya que mientras un trabajador dependiente o sujeto a una relación laboral, el patrón le suministra los elementos necesarios para realizar sus actividades como pueden ser la papelería, los equipos de oficina, servicios de comunicación, entre otros, contrariamente el trabajador por cuenta propia está obligado a proveer cada uno de estos elementos además de asumir los riesgos de su actividad.



En este caso los trabajadores sujetos a la relación laboral o empleados están plenamente justificados en sus costos o gastos asociados a esta prestación de servicios no deducibles, ya que los mismos son suministrados directamente por el empleador, quien los deduce de su propia renta gravable, contrariamente la extensión de esta limitación a los trabajadores por cuenta propia se desconoce la dinámica del ejercicio profesional que desempeñan y se les impone una mayor carga tributaria en relación con los sujetos con calidad de empleados.

Es así que los actores refieren la violación al principio de equidad ya que se transgrede *por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual*.

Otro de los aspectos que resaltan los actores de la acción, es lo relativo al monto, en el sentido en que se constituye la base gravable del tributo del empleado trabajador independiente, frente al empleado por cuenta propia. Ya que la extensión de la limitación del reconocimiento de los gastos y costos genera que tanto la base gravable del empleado como del trabajador por cuenta propia sea similar, y ello trae como consecuencia que la carga de tributación igual, a pesar de que el primero de estos se construye a partir de ingresos netos mientras que el segundo tipo de trabajadores se construye sobre sus ingresos brutos, con los cuales deberá asumir los gastos de su actividad.

Lo anterior implica que el impuesto de la renta desconozca la verdadera capacidad económica del trabajador por cuenta propia, pues impide que la misma se determine de acuerdo con los gastos y egresos de la prestación de los servicios, y aún así ambos tipos de trabajadores generan el mismo tributo, a pesar de que parte de los ingresos del trabajador por cuenta propia debe ser destinado al ejercicio de su labor.

Regulándose en este sentido, a decir de los actores un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual sin justificación suficiente, existiendo una discrepancia evidente.

El segundo de los cargos que fundamenta la demanda es la *violación del principio de igualdad*, por considerarlo conexo al argumento de violación al principio de equidad. Y ello se da por el hecho de hacer la distinción entre el tipo de empleados, sea dependientes o independientes o por cuenta propia.

### **Intervenciones**

En el caso de CCC una vez que admite la demanda de inconstitucionalidad debe informar si hay o no intervinientes dentro del proceso en la parte procedimental asignada a esta Corte, indicándose en qué calidad lo harán.<sup>214</sup>

Existe una apertura destacada en cuanto a la función que realiza la CCC, ya que aún y cuando con sus decisiones comprenden una complejidad por el tipo de resoluciones que emiten, ya que pueden beneficiar o por el contrario afectar a la sociedad en general al estudiar la constitucionalidad de las normas que tienen aplicación hacia la población colombiana, de tal suerte que tienen la facultad de allegarse de opiniones y conceptos que refuercen el estudio tan complejo de esta materia, a través de otras personas sean profesionistas o no en la materia como más adelante se observará.

Es así que una vez que se admitió la demanda por el Magistrado Sustanciador, se ordena comunicar la iniciación del proceso en el caso concreto, al Presidente del Congreso de la República, al Ministerio de Justicia y del Derecho, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, para que de considerarlo pertinente, intervengan con la intención de impugnar o defender la constitucionalidad de la disposición sujeta a estudio. O invariablemente se puede comunicar a quienes participen de igual manera en la elaboración de la norma.

---

<sup>214</sup> Olano García, Hernán Alejandro, "Cómo analizar sentencias de la Corte Constitucional, Documentos de apoyo", disponible en: [http://wsr.registraduria.gov.co/download/normas\\_electorales/Conceptos\\_Generales/documentosentenciasdelacorte.pdf](http://wsr.registraduria.gov.co/download/normas_electorales/Conceptos_Generales/documentosentenciasdelacorte.pdf), p. 340, consultado 12/06/2016, 20:34 hrs.

Por otro lado la CCC tiene la potestad de invitar a entidades públicas, organizaciones privadas y/o a expertos en las materias relacionadas con el tema que se analiza, para que por escrito presenten sus conceptos sobre la constitucionalidad o impugnación a la norma, que ayudaran al análisis de puntos relevantes para la elaboración del proyecto de fallo; o en su caso, previo a la resolución podrán participar en una audiencia pública para que la CCC profundice sus argumentos o aclaren hechos relevantes para definir su decisión, lo anterior según lo dispuesto por el artículo 13 del Decreto 20167 de 1991.<sup>215</sup>

En el presente asunto la CCC invitó al Presidente de la Academia Colombiana de Jurisprudencia y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario. De igual manera a los decanos de las Facultades de Derecho de las Universidades de Antioquia, Externado de Colombia, del Atlántico, UIS, San Buenaventura, Los Andes, Libre, Gran Colombia, EAFIT, del Rosario, del Norte, Pontificia Javeriana, del Sinú, Pontificia Bolivariana, Santo Tomás, Sergio Arboleda, del Valle y Autónoma de Bucaramanga, para que, intervinieran con la finalidad de rendir concepto sobre la constitucionalidad del precepto demandado.

En este sentido y de acuerdo a las invitaciones que se enviaron a dichas dependencias se recibieron sólo algunas contestaciones, que mediante escrito señalaron lo conducente, unos recurriendo a la inexequibilidad y otros sosteniendo la constitucionalidad de la norma bajo estudio.

En primer lugar la Academia Colombiana de Jurisprudencia solicitó que se declare la *inexequibilidad* de la disposición bajo revisión, es decir, el artículo 206 del ET, ya que la prohibición para todos los contribuyentes calificados como *empleados*, de restar costos y deducciones, diferentes de los admitidos en la ley para los asalariados, desconoce ostensiblemente el principio de equidad del sistema tributario, aunado a que la capacidad contributiva de los asalariados

---

<sup>215</sup> Corte Constitucional de Colombia, “Decreto 2067 de 1991 por el cual se dicta el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deban surtirse ante la Corte Constitucional”, Portal oficial, Colombia, septiembre de 1991, disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/lacorte/DECRETO%202067.php>, consultado 13/06/2016, 19:33 hrs.

difiere de los contribuyentes que ejercen profesiones liberales o servicios independientes, y sus costos y deducciones para producir la renta se encuentran a cargo de los contratantes o empleadores, en tanto que para los trabajadores por cuenta propia sus erogaciones deben ser sufragadas por los propios contribuyentes.

En segundo lugar la Universidad de Santo Tomás, instó que se declare *inexequible* la disposición que se demanda, por trasgredir lo dispuesto en los artículos 13, 95 numeral 9 y 363 superiores, ya que asimilan a los trabajadores dependientes e independientes a pesar de la distinción en que prestan sus servicios, otorgando un tratamiento de equidad horizontal a sujetos que se encuentran en situaciones materiales diferentes y por consecuencia les corresponde la aplicación de criterios de equidad vertical.

En tercer supuesto el Instituto Colombiano de Derecho Tributario refiere que se declare la *inexequibilidad* de la disposición acusada, ya que a su juicio las situaciones fácticas entre trabajadores empleados y por cuenta propia son diferentes, ya que el segundo de estos trabajadores, es decir, por cuenta propia asemeja la actividad de un empresario pues su actividad económica es por cuenta y riesgo, situación que por el contrario diferencia a los empleados, ya que esta actividad se encuentra a cargo de su empleador; por ello resulta necesario que se les trate de manera divergente, pues la asignación de una misma regla de sus rentas desconoce los principios de igualdad y equidad.

Una vez precisadas las posturas de estos tres participantes quienes solicitan se declare la *inexequibilidad* del ET, a través de sus argumentos se coincide de manera particular, ya que efectivamente dicha normatividad hace una diferenciación entre los trabajadores, en sentido negativo toda vez que se les equipara o asimilan bajo las mismas circunstancias en cuanto a los gastos y costos, entre los trabajadores empleados y trabajadores por cuenta propia, haciendo una distinción evidente entre ambos trabajadores.

Los participantes de alguna manera resaltan la importancia que tiene, el que se declare contrario el ET a la disposición constitucional de este país, ya que se habla de una igualdad ante la ley, de trato y de derechos entre los ciudadanos estipulada en su máximo ordenamiento, debiéndose evitar cualquier tipo de discriminación, en la que el Estado incluso promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, en este sentido sí el fallo declarará la inexequibilidad de la norma impugnada estaría en cierto punto la CCC, logrando su cometido y encomienda constitucional.

Contrariamente el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por obvias razones se inclinan por declarar la *exequibilidad* o constitucionalidad de la norma impugnada, y se dice así ya que al momento de pertenecer estas instituciones a la administración pública, de alguna manera se deben sustentar criterios que no afecten al patrimonio público.

La primera dependencia refiere dos criterios, el primero consistente en que se declare inhibida la CCC de conocer del presente asunto, ya que la demanda no cumple con el requisito de certeza y pertinencia, toda vez que los actores no presentaron cargos contra normas distintas a las que se pretendían declarar inexecutable, y en segundo lugar destacó la libertad de configuración legislativa en materia tributaria y en lo referente a la creación y al límite de las deducciones en la medida en que constituyen en elemento inherente al diseño de los tributos.

Así las cosas la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por su parte defiende la constitucionalidad de la norma acusada, ya que la reforma del ET busca superar la diferenciación de las personas naturales basadas en el tipo de vínculo, con el fin de evitar inequidad entre sujetos con el mismo nivel de autonomía e idéntica actividad, pero con diferente clase de contratación.

Agrega además qué, para simplificar el sistema de tributación de las personas naturales y evitar distorsiones, el legislador estableció diferentes sistemas de determinación de renta. Por último señaló que los cambios introducidos en el presente ET están encaminados a obtener la base gravable del

impuesto sobre la renta acorde a la capacidad de pago del contribuyente, en concordancia con los principios de equidad y progresividad.

Es prudente mencionar en este apartado qué, si bien en cierto, en un primer momento el Magistrado conocedor de la causa no admitió el escrito de demanda, fue por el hecho de que las acusaciones formuladas no cumplían con los requisitos necesarios, ya que no surgía una duda mínima sobre la discrepancia de la disposición demanda, pero los accionistas para superar este criterio radicaron un escrito de subsanación y el Magistrado Sustanciador admitió la demanda; por ello el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, solicitó la inhibición de conocimiento del presente asunto a la CCC, sin embargo, este precepto no prospero, tanto así que fue admitida en términos precisos la demanda.

Por su parte la Universidad Externado de Colombia solicita a la CCC se declare inhibida para estudiar los cargos formulados contra la disposición acusada, ya que dispone que para hacer una valoración e igualar a los trabajadores empleados con los trabajadores por cuenta propia, y para determinar esa transgresión se requiere se realice un test de igualdad, sin embargo, los demandantes no fueron claros al presentar sus argumentos y evidenciar esta circunstancia con los elementos arrojados por dicho test, siendo el motivo principal por el cual la CCC no debe estudiar el presenta asunto.

Dicha Universidad agrega que en el presente caso no se logró demostrar por parte de los actores la configuración de alguna modalidad de afectación del principio de equidad, desarrollada por la jurisprudencia constitucional. Y en referencia al principio de equidad sostiene que dicha diferencia de tratamiento se fundamenta en la libertad de configuración del legislador y que el actor no demostró de manera clara el término de comparación.

Resulta a ésta visión una contradicción que sea una Universidad quien solicita esta inhibición de la CCC ya que el actor no se hizo allegar de un instrumento o prueba conocida como test de igualdad, para sustentar sus pretensiones, en un primer momento se tiene que tomar en consideración que

ésta demanda se inició por una acción popular de inconstitucionalidad, la cual puede promoverse por cualquier persona, y no precisamente un especialista en la materia constitucional, para que conozca cuáles serán las pruebas o medios necesarios que le ayudaran a acreditar su dicho.

De tal manera que siendo ésta una Universidad, allegada de estudiosos y conocedores un poco más en la materia que cualquier otro ciudadano de a pie, debe considerar en un momento dado algún tipo de oportunidad o capacitación para la población para que estén en condiciones de conocer, este tipo de medios o mecanismos o pruebas, para acreditar su dicho.

Ya que la presente materia resulta ser tan relevante que al final de los días, no sólo beneficia a aquellos que promovieron la acción, sino a la población en general, de ahí que este tipo de instituciones escolares debería haber tomado en consideración estas precisiones. Y no sólo para ese país, ya que resultaría interesante destacar que en algún otro país en donde se gozara de estas facultades de participación en estos asuntos se diera esta apertura y difusión de conocimiento en materia constitucional.

Finalmente en cuanto al concepto emitido por el Procurador General de la Nación, quien tiene una obligación de participación directa,<sup>216</sup> solicitó a la CCC que declare *inexequible* de forma condicionada la disposición que se acusa. En un primer momento coincidió en señalar que, sí existen diferencias relevantes entre los empleados asalariados y los no asalariados en lo relativo a costo y gastos.

Para sustentar su postura llevó a cabo un análisis de la regulación laboral, y su relación con el orden constitucional, y posteriormente la comparó con la remuneración de los trabajadores no asalariados en lo referente a los costos y gastos, y que posterior a esta revisión determinó que para el caso del empleado no asalariado, sí se incurre en una vulneración a sus principios de justicia y equidad tributarios.

---

<sup>216</sup> Olano García, Hernán Alejandro, *op. cit.*, nota 214, p. 340.

Por ello considera el Procurador General, que lo prudente es determinar la declaración de inconstitucionalidad de la aplicación para el empleado no asalariado de la exención de rentas de trabajo, es así que bajo este entendido sólo procede esta inconstitucionalidad cuando el empleado no asalariado se limita a emplear su capacidad de trabajo intelectual, profesional, técnico para cumplir con sus servicios.

De ésta intervención se destaca que se realizó un estudio o análisis un poco equilibrado, ya que en un primer momento determina que sí existe una desigualdad entre los trabajadores asalariados y no asalariados, pero busca su protección al recurrir a otros ordenamientos, que previo análisis determinó en un mejor de los casos condicionar esta inconstitucionalidad para un momento específico relativo a la exención de rentas de trabajo con respecto a los empleados no asalariados.

Se observa qué es, y no a la vez, inconstitucional la norma impugnada pues basta con que se haga un estudio a la misma y a través de ella deshilar, que se puede rescatar la misma, sin necesidad de desaplicarla de tajo en su totalidad y desecharla del ordenamiento jurídico vigente. Pero para ello se requiere un estudio y análisis profundo con otros ordenamiento que sustenten dicha determinación.

### **Consideraciones de la Corte Constitucional**

En un primer momento se lleva a cabo el estudio de la competencia para conocer y resolver del presente asunto, que para el presente caso resulta competente para tal efecto en virtud de que se trata del estudio y análisis de un texto que hace parte de un ley de la República, de conformidad con lo previsto por el artículo 241, inciso 4, de su carta suprema.

Para tal supuesto se advierte que basta con sustentar su capacidad de decidir sobre el mismo, al hacer referencia que el objeto de análisis o estudio es



una ley, indistintamente sea por su contenido material o por vicios del procedimiento de su formación, sin hacer ninguna otro análisis al respecto. Asimismo se enuncian los cargos que hace valer el actor en su demanda de inconstitucionalidad, y los conceptos que argumentaron los intervinientes que participaron en el caso de estudio.

Posteriormente se realiza un análisis de la aptitud de los cargos, en donde se dispone las condiciones o requisitos mínimos que deben contener la demanda según lo previsto en el artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, los cuales deben ser observados por los ciudadanos, citando uno de estos como el de las razones y motivos por los cuales se estiman que tales normas superiores han sido desconocidas constitucionalmente, como pueden ser entre otros la claridad, la certeza, la especificidad, cargos concretos contra la norma, pertinencia, y suficiencia. Lo que permitirá al juez establecer la existencia de un verdadero problema de índole constitucional.

Bajo esta tesitura en relación al cargo por violación del principio de igualdad, la CCC considera que existe ineptitud de dicho cargo, por no cumplir con los requisitos mínimos, además de que no es claro ya que carece del hilo conductor que denote, en qué consiste la violación argumentada por los actores, aunado a ello el escrito de demanda no muestra una argumentación independiente, además de que no existe una coherencia argumentativa en su contenido.

Por otra parte según el criterio de la CCC la demanda carece de especificidad porque no se incluyen argumentos concretos sobre la contradicción entre la norma acusada y el principio de igualdad, ya que los actores sólo señalaron cinco situaciones que derivan en una afectación, pero al principio de equidad más no de igualdad, por ejemplo la definición de categoría tributaria del empleado, las divergencias jurídicas, operativas y económicas en la prestación de servicios personales entre los ambos grupos de empleados, los efectos tributarios, el reconocimiento fiscal de costos y gastos permitidos, tanto a los trabajadores empleados y trabajadores por cuenta propia.

Considerados todos estos últimos como aspectos generales que no son parte para la construcción de una argumentación concreta para sustentar la violación al principio de igualdad, siendo suficiente para acreditar dicha violación a criterio de la CCC los siguientes elementos o requisitos: los grupos que serán objeto de comparación, la existencia de un trato diverso a través de un parámetro de comparación constitucional relevante, y la inexistencia de razones válidas que justificaran un tratamiento distinto entre ambos tipos de trabajadores, mismos que no se pueden extraer del escrito de demanda.

Ante tal situación los argumentos hechos por los actores no lograron despertar una duda constitucional sobre la vulneración del derecho de igualdad, sin embargo, aún y cuando este argumento no trascendió, la demanda sí procedió por el requisito de *certeza*, toda vez que a pesar de que la argumentación resultó insuficiente, la misma norma encauso el estudio de los Magistrados de la CCC, a pesar de las deficiencias encontradas al escrito de los actores.

Básicamente la CCC no sustentó su estudio respecto del principio de igualdad por considerar que no cumple con los requisitos indispensables para desencadenar su análisis, aspecto que a ésta consideración resulta un tanto exigente ya que dicha demanda se accionó por parte de particulares, de ahí que resulta obvio que no cuentan con la técnica jurídica o argumentación suficiente para encausar ésta acción o cumplir con los requisitos exigidos, sin embargo, la idea sustancial se plasmó en su escrito inicial y se dio paso al estudio del principio de equidad tributaria.

En cuanto a la aptitud del cargo por violación del principio de equidad, se analiza en primer momento la idoneidad de dicho cargo, primeramente se estudió si cumple con los requisitos necesarios para su examen de constitucionalidad, una vez hecho lo anterior la CCC procede a definir en qué consiste la equidad, y la define como un criterio bajo el cual se pondera la distribución de cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes, para que se evite la existencia de una carga excesiva o en su caso beneficios exagerados.

Es como el equilibrio sobre la cual se debe basar tanto los beneficios como las cargas a las que se sujetan o se encuentran los contribuyentes, para no verse afectados de ninguna manera, siempre en una manera intermedia o armónica.

Una vez que la CCC se hace allegar de cuatro resoluciones en las que se ha deliberado anteriormente sobre el principio de equidad, las cuales le sirven de sustento para resolver el presente asunto como son C-833 de 2013, C-169 de 2014, C-492 de 2015, y C-291 de 2015, además de que refuerzan de alguna manera los argumentos pertinentes que la CCC expresará en el contenido del fallo, y que sirvieron para reforzar las peticiones del actor, pues de estas se determinó que, sí es clara la infracción sostenida por los promoventes, en virtud de que sí expusieron una seria de argumentos de forma ordenada y comprensible encaminados a contextualizar la norma bajo estudio.

En este sentido se determina que el cargo de equidad, es innegable porque recae en una proposición real y existente de la norma que se acusa, de tal suerte que existe y se puede entrar a su estudio; además de que contiene razonamientos que buscan demostrar una oposición objetiva entre la carga tributaria que comporta la norma y los principios de equidad y justicia tributaria, aunado a que dicho fragmento que se acusa desconoce un factor que incide en la capacidad económica de las personas naturales que se clasifican como empleados, ya que al afectar su renta debería considerarse para efectos de la determinación de la tarifa impuesta a los mismos.

Por ello el cargo de equidad dice la CCC resulta pertinente ya que las razones que formulan los actores son de carácter constitucional, y buscan demostrar con ello la imposición de cargos superiores a contribuyentes que atienden a diversas capacidades. Y por último resulta suficiente ya que aporta los elementos necesarios para evidenciar una posible afectación del principio que se estudia.

Asimismo refiere éste tribunal que para determinar la transgresión del principio de equidad tributaria no es necesario que se elabore el test de igualdad

como lo sugiere la intervención de la Universidad Externado de Colombia, ya que el principio de equidad no tiene exigencias específicas como el principio de igualdad.

Ahora bien, por lo que hace referencia ya al análisis de la constitucionalidad de la disposición acusada sugiere la CCC, que no es necesario integrar otras disposiciones normativas, ya que el precepto demandado cuenta con un contenido claro y comprensible, y no se encuentra reproducido con otras normas del ordenamiento que derive en extender el control constitucional, además de no estar relacionado con otras disposiciones que a simple vista denote serias dudas de inconstitucionalidad.

Resulta que en dicho apartado este tribunal debe hacer referencia a otras normas que deriven de la que es objeto de estudio para un determinado asunto, ya que de ser el caso ésta autoridad está obligada a tomarlas en consideración, pues claro es qué, si dicha ley resulta contraria a las disposiciones constitucionales, también lo es qué, debe entenderse que sus derivadas puedan resultar inconstitucionales y transgresoras en ocasiones futuras. No obstante a ello, no siempre y en todo momento se requiere acudir a otras normas para el estudio o comprensión de un precepto jurídico, es decir, no es un requisito indispensable para que se proceda al estudio de la norma.

Por otro lado al realizarse el análisis del problema jurídico constitucional planteada en la demanda, a modo de pregunta se especifica lo siguiente:

¿El párrafo 4º parcial del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014 viola el principio de equidad tributaria por prohibir a los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no prevengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de distintos servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante?<sup>217</sup>

---

<sup>217</sup> Corte Constitucional de Colombia, *op.cit.*, nota 210, p. 29.

A partir de esta interrogante se aborda el estudio constitucional planteado, en tres momentos específicos que son: 1) el alcance de la disposición acusada; 2) el principio de equidad tributaria, y 3) el estudio del cargo concreto.

En este entendido el primero de estos el relativo al alcance de la disposición acusada se dispone de manera delimitada y precisa el documento normativo donde se prevé el cargo que se estudia, que para el caso concreto se ubica en el Libro Primero del ET, que consagra las regulaciones relativas al impuesto sobre la renta y complementarios, en el Título I se regulan por su parte diferentes elementos de la renta, como por ejemplo los ingresos, costos, deducciones, renta bruta, renta líquida, renta gravable especial, descuentos tributarios, entre otros; sólo por mencionar algunos de ellos, para ubicar a que hace referencia dicho ET.

Y de manera precisa en el capítulo 7, en su artículo 206 se hace alusión a las rentas exentas de trabajo, en el que se fijan las excepciones a la regla conforme a la cual los pagos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, se encuentran grabados con el impuesto bajo la renta y complementarios.

Posterior a detallar el ordenamiento y sus disposiciones la CCC procede a definir lo que es entendido como trabajador basándose en lo dispuesto por el numeral 329 del ET, dado que resulta necesario para tomar como sustento de la normatividad acusada, concepto que ya fue definido anteriormente.

Una vez que se cita de manera delimitada el ordenamiento, lo conducente es pasar al segundo de los momentos específicos, el principio de equidad tributaria, en esta parte la CCC se hace allegar de una serie de resoluciones o sentencias emitidas en casos previos que le ayudaran a argumentar y sustentar su decisión, tomando como base las siguientes:

De la Sentencia C-222 de 1995, se obtiene el argumento de la amplia libertad que tiene el legislador para crear, modificar y eliminar los impuestos; atendiendo a una política tributaria en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal. Sin embargo, es de precisarse que por otro

lado se destaca la mención que se hace con respecto a estas normas, en el sentido de que mientras no se opongan a los mandatos constitucionales, deben reconocerse atendiendo al principio de autonomía otorgado al legislador.

Nótese que aún y cuando se reconoce ésta amplia facultad no se deja de lado el sustento de que dichas normas pueden ser contrarias a la constitución, pues de alguna manera se destaca la protección de este orden constitucional, nada por encima de lo que en ella se establezca.

Por su parte de la Sentencia C-643 de 2002, se retoman las regulaciones del sistema tributario las cuales en todo momento deben respetar los derechos fundamentales, ajustándose de igual manera a los principios constitucionales en la materia, como son el principio de legalidad, certeza e irretroactividad de los tributos, equidad, eficiencia y progresividad.

Por principio de *legalidad* se entiende como la necesidad que tiene todo tributo para su existencia, y que consiste en la presencia de una ley previa que lo establezca o disponga, y dicha facultad o competencia de creación de leyes estará impuesta al Congreso, las Asambleas Departamentales, y los Consejos Municipales. Por su parte el principio de *certeza* dispone que la norma en la que se establece el impuesto, tenga la obligación de fijar las partes que integran al tributo como son sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, la base gravable y la tarifa, con el ánimo de que se encuentren establecidas al momento de imponerse los tributos a los contribuyentes, y así estos tengan conocimiento certero a lo que se encuentran obligados, sin detonar en una afectación o vulnerabilidad, como resultado del desconocimiento de alguno de ellos.

Respeto al principio de *irretroactividad* se refiere a que cuando una ley prevé un impuesto no puede aplicarse a hechos ocurridos hasta antes de su vigencia, es decir, no debe aplicarse a hechos que no se disponían previo a su existencia sino hacía después de su entrada en vigor. Por otra parte el principio de *equidad* señala la manifestación del derecho de igualdad en la materia, ya que prohíbe legislaciones que dispongan tratamientos desiguales o diferenciados injustificados,

ya sea por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no existen razones para un tratamiento desigual o desconocimiento de un mandato de regulación diferenciada cuando no existen razones de un trato igualitario.

Referente al principio de *progresividad*, lo que busca el legislador en este caso es que exista una proporcionalidad en cuanto a la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, fijarse un monto de impuestos mayor para aquellos que cuentan con mayores ingresos, para que aporten con más proporción al financiamiento de los gastos del Estado, para no afectar en este sentido a los contribuyentes que no cuentan con suficientes ingresos, y no sea desproporcional la fijación de sus contribuciones para no afectarlos en sus patrimonios.

Por último y en atención al principio de *eficiencia* indica la existencia de un equilibrio entre los costos que se deben asumir para el recaudo del tributo, es decir, lo que se pretende es generar un mayor recurso al menor costo, por ello la administración debe prever que no exista una discrepancia en cuanto a los gastos, importes, valores o cifras económicas ejecutados por el Estado en el ejercicio de sus funciones para recaudar.

De estos principios se dispone que al referir la equidad tributaria se hace mención de que constituye una manifestación de la igualdad, lo que ha traído como consecuencia que en varias demandas de inconstitucionalidad en materia tributaria refieren una vulneración tanto de la igualdad, de equidad y de una vulneración conjunta.

Sin embargo, para explicar estos casos la CCC cita la Sentencia C-1107 de 2001, en la que se determina que existe una distinción entre el derecho de igualdad y equidad, ya que la igualdad corresponde a un criterio de protección de manera universal y no sólo para una materia en específica como es la tributaria, y el principio de equidad adquiere por su parte una especial relevancia en el ámbito tributario, como un límite a la facultad del legislativo al establecer las normas tributarias.

Sustenta este criterio la CCC con la Sentencias C-833 de 2013 y C- 169 de 2014, en las que sostiene el referente de dichas diferencias entre el principio constitucional de igualdad y equidad. Lo que se robustece al señalar que el mandato constitucional hace alusión a una igualdad formal ante la ley e igualdad material, es decir, formal cuando todas aquellas personas que compartan una misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, y cuando aquellas personas se encuentren en situaciones diferentes deberán ser tratadas de manera distinta, pero bajo el contexto de que no exista una discriminación injustificada; y material ya que ordena al Estado para que promueva condiciones para lograr una igualdad real y efectiva, adoptando para tal caso medidas para aquellos grupos vulnerados, discriminados o marginados.

Por lo anterior la CCC resalta, que si bien, la equidad se auxilia de la igualdad, con el propósito de determinar la medida impositiva o la consagración de una exención hacia los contribuyentes, dichos principios no son idénticos, pues son de distinta naturaleza y requieren de ciertas exigencias específicas para su acreditación.

Por otro lado al citar la Sentencia C-169 de 2014, se destacan los elementos para resolver el cargo de inequidad tributaria, ya que la vulneración o violación de éste principio se puede presentar en los siguientes supuestos: cuando el monto a pagar por concepto del tributo no se define en atención a la capacidad de pago del contribuyente; o cuando al regularse un tributo dos o más sujetos en iguales condiciones sin justificación alguna, resultan agraviados de manera desigual; y, cuando exista un tributo que tenga implicaciones confiscatorias, es decir, como un tributo con sentido expropiatorio de facto a la propiedad privada.

De los cuales más adelante se observará en qué supuestos la CCC obtuvo el sustento de la resolución objeto de estudio, por ser aquel que violó el principio de equidad tributaria.

Por último retoma la Sentencia C-249 de 2013, para hacer referencia que aún y cuando el legislador tiene la facultad amplia de emitir una ley como ya se



mencionó, tiene que hacerlo al margen de la configuración normativa que, en un momento dado lo autoriza para incidir en la equidad, con la finalidad de satisfacer otro principio constitucional, es decir, puede existir un sacrificio al principio de equidad, pero este no puede ser violatorio a la propia Carta Superior, y siempre y cuando se justifiquen con la finalidad de otros objetivos tributarios o económicos constitucionales relevantes.

Se entiende en este sentido que puede darse el caso de una abnegación al principio de equidad, pero debe estar sustentada constitucionalmente para que no decline en una violación propia del ordenamiento superior, ya que la pérdida de este principio es precisamente el cumplimiento de otra disposición constitucional, por ende no puede y no debe vulnerarse su contenido.

Una vez analizados estos supuestos y argumentos la CCC, enuncia que la prohibición del reconocimiento fiscal de costos y gastos previsto en el parágrafo 4° parcial del artículo 206 del ET transgrede el principio de equidad tributaria, y lo sustenta al precisar que la medida legislativa desconoce la capacidad de pagos de los empleados por cuenta propia, misma que se ve reducida por los gastos y costos en los que incurren en el ejercicio, por cuenta y riesgo propio en el ejercicio de sus actividades profesionales de los cuales derivan sus ingresos.

De tal suerte que de este desconocimiento se genera una tributación igual entre sujetos que a simple vista denota una capacidad económica distinta. Por ello con nada se justificada la distinción en los gastos y costos tanto de los trabajadores empleados como los trabajadores por cuenta propia.

En conclusión la CCC determinó tres puntos importantes que son:

Primero. La equiparación que realizó el legislador al crear el fragmento normativo en estudio, respecto de los empleados en materia de costos y gastos, impide que los empleados por cuenta propia puedan solicitar el reconocimiento fiscal de los costos y gastos objetos del ejercicio de su profesión, por ello resultan gravados sus ingresos brutos y no así su renta real.

Como se ha observado ésta distinción marca un referente para que los trabajadores por cuenta propia resulten agravados en cuanto a los ingresos brutos para el reconocimiento de los costos y gastos, caso contrario sucede con los trabajadores empleados por un tercero, de quienes sí se obtiene el registro de sus ingresos reales, ya que el patrón cuenta con esta información específica.

Segundo. La norma comporta un sacrificio del principio de equidad tributaria, ya que desconoce la real capacidad económica de un grupo de contribuyentes, ello por la forma en que prestan sus servicios personales que para el caso de los trabajadores empleados no incurren en costos y gastos que cubran por si solos, como contrariamente sucede con los trabajadores por cuenta propia, quienes sí tiene que cubrir con sus costos y gastos al realizar sus servicios profesionales por su cuenta y riesgo.

Tercero. Por lo anterior la CCC considera que no es razonable ni proporcional prohibir el reconocimiento de los costos y gastos en los que incurren los empleados por cuenta propia o independientes, para definir la base gravable del impuesto sobre la renta. Lo que trae consigo el desconocimiento de la capacidad económica de estos contribuyentes, genera una tributación igual entre sujetos con diversa capacidad económica, y crea un impacto regresivo en el sistema tributario.

### **Decisión**

Por todos los argumentos vertidos en el presente fallo la CCC, administrando justicia por mandado constitucional, resuelve que: Declara *inexequible*, únicamente la expresión y no así todo el contenido del párrafo 4° del artículo 206 del ET, siguiente *“Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y para riesgo del contratante”*.

Al final la CCC determinó que efectivamente existe una mala equiparación por el legislador al asimilar los gastos y costos de los trabajadores empleados y los trabajadores por cuenta propia, lo que viene a gravar sus ingresos brutos y no los reales, además de que se desconoció al crear la norma la capacidad económica real de los trabajadores por cuenta propia, lo que no resultó razonable a su consideración, y genera además un impacto regresivo y negativo para con este tipo de contribuyentes dentro del sistema tributario colombiano.

Ante tales circunstancias sólo se ordenó declarar *inexequible* el fragmento que hace tal distinción, y por ende violación al derecho de equidad tributaria en base al monto que define la capacidad económica del contribuyente, y la imposición de un tributo gravado de manera desigual sin justificación suficiente. Que resultan ser dos de los elementos que sostienen la violación del cargo de equidad tributaria.

Por ultimo en esta resolución se adjuntan dos aclaraciones de votos en atención al contenido de la sentencia, el primero de estos lo emitió la Magistrada Myriam Ávila Roldan, quien dispone que sí bien, comparte la decisión tomada por la mayoría de los integrantes de la CCC, de acuerdo a la cual se declaró inexequible la expresión contenida en el parágrafo 4° del artículo 206 del ET, también lo es qué, discierne en relación al punto relativo a la inhibición que se determinó para examinar la constitucionalidad de dicho numeral, por la presunta violación del derecho de igualdad, por considerar que no cumplía con los requisitos de claridad, especificidad, y suficiencia necesarios para hacer el análisis de este cargo en específico.

No obstante dicha decisión justifica la Magistrada en cita, que en lo concerniente los requisitos de suficiencia, estima que dicho juicio fue aplicado de manera muy estricta, exigiendo una carga exagerada a los actores, aunado a que la CCC no pudo exigir a los demandantes elaboren de manera muy detallada el juicio de igualdad, que ello incluso puede suponerse como un límite al acceso de las acciones públicas de inconstitucionalidad.

En cierta medida es entendible y se coincide con esta aclaración, es ilógico que se exija tanta claridad en la elaboración de los cargos de violación, ya que como se ha señalado esta demanda fue presentada por ciudadanos que podría incluso presumirse no tienen alguna capacitación en materia constitucional, ya que este tipo de actos se instan vía acción pública de inconstitucionalidad, y pueden ser promovidas por cualquier persona, de tal suerte que no es requisito necesario que cumplan con conocimiento en la materia constitucional, o en su caso cumplan los profesionistas en derecho con criterios tan específicos que requiere la CCC, para poder dar entrada al estudio de un caso como el particular aquí estudiado.

La segunda de las aclaraciones es a cargo de la Magistrada María Victoria Calle Correa, quien coincide con el criterio de que la Sala debió pronunciarse también sobre el primer cargo, alusivo a la presunta violación del artículo 13 constitucional, relativo al principio y derecho de igualdad.

Lo que no se hizo, porque no se cumplía con los requisitos de suficiencia en la construcción del cargo por desconocimiento en la igualdad, según el estudio de los costos y gastos de los trabajadores empleados y los trabajadores por cuenta propia, y que por ende reciben un trato desigual. Estos argumentos demuestran según el criterio de la Magistrada en cita, que la norma era incompatible con el principio de igualdad y que por consecuencia la demanda sí cumplía con los requisitos de la jurisprudencia constitucional para entrar al estudio propuesto por el accionando.

Efectivamente del contenido de la presente sentencia, así como los argumentos analizados por la CCC, se denota que existe una distinción de trato entre ambos tipos de trabajadores, es por consiguiente que existen criterios pertinentes para haber hecho el estudio al principio de igualdad, el cual no fue tomado en consideración por este tribunal constitucional.

Una vez publicada dicha resolución este numeral aparece vía internet de manera textual en el contenido del ET, de la siguiente manera:

El artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones.

Adiciónese el parágrafo 4o al artículo 206 del Estatuto Tributario, el cual quedará así

***“Parágrafo 4o. <Aparte tachado INEXEQUIBLE> La exención prevista en el numeral 10 procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en los artículos 329 y 383 del Estatuto Tributario. ~~Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.~~ Lo anterior no modificará el régimen del impuesto sobre las ventas aplicable a las personas naturales de que trata el presente parágrafo, ni afectará el derecho al descuento del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, en los términos del artículo 488 del Estatuto Tributario, siempre y cuando se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas”.***<sup>218</sup>

De la consulta hecha al ET así como de otros ordenamientos jurídicos colombianos, se observa a simple vista que no sólo éste numeral sino todos los que en algún momento dado han sido objeto de estudio constitucional, se marcan y se citan de la manera antes señalada vía internet, se hace la indicación o anotación de que ha sido declarado *inexequible*, incluso en algunos ordenamientos se especifica que lo hizo la CCC, y bajo la resolución o sentencia respectiva para tal caso, además en algunos textos de la CPC, se pueden encontrar dichas anotaciones en atención a las sentencias que dieron sustento de algún numeral, y por ende y con mayor razón en algunos ordenamientos inferiores a ella puede presentarse estas anotaciones, que en momento dado pueden servir como referencia para conocer los criterios que emite la CCC en casos similares.

Para el presente caso se destaca la importancia que realiza la CCC referente al análisis de una norma en materia tributaria, la manera en lo que lo hace, las herramientas a las cuales recurre para tomar su decisión, así como los argumentos vertidos a lo largo de la presente resolución.

---

<sup>218</sup> Secretaria del Senado Colombia, *op. cit.*, nota 211.

De igual manera se enfatiza la forma en la que analiza la protección de los derechos de igualdad y equidad, que aún y cuando no se adentró al estudio del derecho de igualdad, de alguna manera lo relacionaron con el derechos de equidad, lo que trajo en cierta medida, la protección de ambos derechos para con los contribuyentes, conocidos como empleados por cuenta propia.

Dicho país resulta un claro ejemplo de qué, cuando se propone la máxima protección de los derechos de la sociedad en general, lo hace sin medir circunstancias, ya que lo que se busca es encontrarse en pro de los derechos humanos inclusive frente a los intereses de los entes públicos o de gobierno.

### **3.4 Conclusiones capitulares**

**PRIMERA.** Para entrar al estudio de la inconstitucionalidad de normas respecto de otro país distinto a México, se tomó como referencia al país latinoamericano de Colombia, por ser considerado pionero en la materia de inconstitucionalidad de normas con efectos generales, lo que de alguna manera logró reforzar el contenido de la presente investigación.

**SEGUNDA.** Existen tradicionalmente dos sistemas reconocidos para el control constitucional como es el concretado o europeo y el difuso o americano, sin embargo, también se reconoce la existencia de un tercer control tomado por algunos países, conocido como dual o mixto, es decir, recaba aspectos del concentrado como del difuso, en este sentido tanto México como Colombia forman parte de un sistema mixto.

Lo que quiere decir que en ambos países los jueces comunes conocen sobre la constitucionalidad de normas en casos específicos mediante una defensa y excepción de inconstitucionalidad al estilo norteamericano; por otro lado México no cuenta con un tribunal especializado, ni menos aún cuenta con autonomía propia para la actuación del estudio y administración en materia de constitucionalidad, ya que dicha facultad es ejecutada por la SCJN funcionando en

pleno, y depende del Poder Judicial de la Federación, sin dejar de conocer cuestiones en materia ordinaria o de legalidad.

Por su parte Colombia puede decirse que sí cuenta con más control concentrado por establecer un órgano especializado, por decirlo de alguna manera ya que el control constitucional se encuentra a cargo de un Tribunal Constitucional, que si bien forma parte del Poder Judicial, también lo es, que tiene una autonomía propia frente a otros órganos judiciales, y este tribunal es conocido como CCC, de la cual se conoció su estructura y función.

Para el caso de México son objeto de estudio de control constitucional todas aquellas normas de carácter general u observancia general, y en el caso de Colombia lo comprenden los tratados o convenios pactados con Estados extranjeros u organizaciones internacionales y las leyes que los aprueben, los proyectos de ley en cuanto a su contenido como por vicios en su procedimiento de formación, decretos y resoluciones. Y en cuanto a los efectos que tienen la resolución o determinación de inconstitucionalidad de estas normas serán para ambos países *erga omnes*.

En cuanto a los medios de control constitucional reconocidos en México, se encuentran el amparo, las controversias constitucionales, y las acciones de inconstitucionalidad, que no son las únicas pero para efectos del presente estudio sólo se retomaron las aquí enunciadas. En Colombia estos medios pueden ser por vía de acción y vía de excepción, encontrando por vía de acción a la *acción pública de inconstitucionalidad, la acción pública de nulidad y la acción de tutela*. Por vía de excepción se encuentra *el control previo, control automático y vía de excepción*.

Se conoció que tanto en México como en Colombia, se cuenta con mecanismos pertinentes para la protección no sólo para mantener el orden constitucional, sino que también para la salvaguarda de los derechos de los particulares, aspecto que marca la similitud de dichas naciones.

Sin embargo, existen algunas discrepancias entre ambos países y que resultan ser benéficos para tomarse como referencia en México, por un lado la CPC da la facultad de interponer en vía de *acción pública de inconstitucionalidad* un juicio de estudio de una norma que se considere contraria a las disposiciones constitucionales, sin que se exija alguna calidad o personalidad en específico, es decir, cualquier persona que tenga simple interés en su estudio lo puede interponer mediante una demanda constitucional.

Y son objeto de estudio para la acción pública de inconstitucionalidad cualquier tipo de ley, incluyendo las leyes tributarias cuyos efectos de las sentencias tienen efectos generales, cosa contrario sucede en México, ya que no se puede proceder al estudio de una norma tributaria cuya determinación de inconstitucionalidad podrá tener efectos generales, a través de la DGI, toda vez que se encuentra limitada esta facultad a nivel constitucional.

Lo que deberían de observar los legisladores mexicanos al crear las disposiciones normativas que forman parte del sistema jurídico, es el hecho de abrir un poco más sus criterios para dar paso a mayor beneficio del goce y respecto de derechos humanos a la sociedad mexicana, como en otro país si acontece.

Un dato importante a tomarse en cuenta es que al resolverse un tema que implica cuestiones económicas, la CCC ha sido tajante al enfrentar sus criterios en defensa de su propia carta suprema, ya que han destacado que su función se limita a la guarda e integridad de la supremacía constitucional, sin medir los efectos económicos que se pudieran presentar al emitir sus fallos. Lo que refleja la manera sobresaliente, de la obediencia del mandato constitucional ya que a pesar de que sus resoluciones puedan afectar la economía de su país, los Magistrados que integran la CCC, tiene más contrapeso cumplir con su encomienda constitucional que les fue asignada.

**TERCERA.** Al hablar de la inconstitucionalidad e inexequibilidad no implica que se trate de una misma actividad, ya que la primera es el estudio o análisis con



respecto de la norma que contraría a la constitución, y la inexequibilidad es el acto que produce la supresión o expulsión de esta norma declarada como inconstitucional para no volverse a utilizar, por ello una es la consecuencia necesaria de la otra.

Por tal razón no deben confundirse, por ejemplo en el caso de México se hace el estudio de constitucionalidad de una norma por medio de la SCJN, y una vez concluido el procedimiento previsto en el artículo 107 fracción II constitucional, entonces y sólo entonces, se procederá a emitir la DGI. Y para Colombia sería el equivalente lo que allá se conoce como la inexequibilidad, la expulsión o desechamiento de la norma declarada inconstitucionalidad de la normatividad suprema.

**CUARTA.** Se realizó el análisis de la resolución número C-668/2015 de fecha 28 de octubre del año 2015, derivada del expediente D-10678, relativo a la *Demanda de Inconstitucionalidad* en contra del *párrafo 4° del artículo 206 del Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*, tal como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, por medio del cual se modifica el Estatuto Tributario la Ley 1607 de 2012.

Expediente que se promovió en vía de acción pública de inconstitucionalidad, presentada por los ciudadanos Colombianos Alejandro D. y Daniel D., en su carácter de particulares, por contravenir lo dispuestos en los artículos 13, 95.9 y 363 de la CPC, bajo el estudio y conocimiento de la Magistrada Ponente Gloria Stella Ortiz Delgado.

Con motivo de esta acción la CCC procedió al análisis y estudio de los cargos demandados por la vulneración del principio de igualdad y equidad, por parte de los legisladores colombianos al crear disposiciones tributarias que tienden a hacer distinciones en cuanto a las agrupaciones de los trabajadores dependientes e independientes en la categoría de *empleados*, en relación a la prestación personal de servicios, haciendo diferencias notorias que resultan en la transgresión de dicho principio, como consecuencia de la extensión de los límites

al reconocimientos de costos y gastos de impuestos para con los trabajadores dependientes.

Ante tales conceptos dicho Tribunal Constitucional tomó en consideración las intervenciones de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, de la Universidad Santo Tomás, del Instituto Colombiano del Derecho Tributario, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de la Dirección de Impuestos, la Universidad Externado de Colombia, del concepto del Procurador General de la Nación, y del estudio de las resoluciones de casos anteriores que sirvieron para sustentar sus argumentos, lo que la llevo a tomar su decisión en los siguientes términos.

Efectivamente existe una mala equiparación por el legislador al asimilar los gastos y costos de los trabajadores empleados y los trabajadores por cuenta propia, lo que viene a gravar sus ingresos brutos y no los reales, además de que se desconoció al momento de la creación de la norma la capacidad económica real de los trabajadores por cuenta propia, lo que no resultó razonable y genera además un impacto regresivo y negativo para con este tipo de contribuyentes dentro del sistema tributario colombiano.

Por lo anterior se ordenó declarar *inexequible* únicamente la expresión y no así todo el contenido del párrafo 4° del artículo 206 del ET, siguiente “*Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y para riesgo del contratante*”.

En síntesis el estudio de la citada resolución pretende abrir el criterio y panorama del estudio constitucional de normas en materia tributaria, que se lleva a cabo en otros países como es el caso aquí propuesto de Colombia, país que en cierta medida tiene algunas similitudes con México, y que en algún momento dado podría servir de parámetro para que los legisladores mexicanos conozcan la forma en que se atiende el problema de control constitucional, con respecto a normas de

cualquier tipo sin hacer distinción de estas, pues debe entenderse que sí existe una norma cualquiera que sea su naturaleza, y es contraria al orden constitucional, debe ser estudiada para determinar su idoneidad de pertenecer al del sistema jurídico mexicano actual.

Ya que al partirse del principio de que las leyes inconstitucionales no deben subsistir, es a través de la figura de la DGI que se pretende fortalecer el principio de supremacía constitucional, así como el sistema de depuración de este ordenamiento, por ello, no debe existir una limitante en cuanto a esta figura en el sentido de que no será aplicable a normas generales en materia tributaria, cuya restricción sigue vigente en México en el artículo 107 fracción II, cuarto párrafo de la CPEUM.

## **CAPÍTULO 4**

### **DECLARATORIA GENERAL DE INCONSTITUCIONALIDAD EN MÉXICO**

**SUMARIO:** 4.1 La reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de amparo. 4.2 Iniciativa de reforma del representante popular Ricardo Villareal García afiliado al Partido Acción Nacional. 4.3 Ventajas de adoptar la declaratoria general de inconstitucionalidad en materia tributaria. 4.4 Inclusión de la materia tributaria en la declaratoria general de inconstitucionalidad. 4.5. Conclusiones capitulares.

A lo largo del presente capítulo se pretende dar un panorama actual sobre la visión que se tiene de la figura conocida como la DGI en México, lo que permitirá conocer cómo es que se creó y dio origen a la misma, así como los argumentos que se dieron para su establecimiento a nivel constitucional.

Por otro lado se conocerá una propuesta de ley por parte del ex representante popular Ricardo Villareal García, afiliado al Partido Acción Nacional, para que dicha figura sufra algunas modificaciones, con el fin de mejorar su cometido hacia el ordenamiento jurídico mexicano, al incluir normas generales en materia tributarias al estudio de la figura constitucional en cita; por último se conocerán algunas de las ventajas que se pueden lograr con dicha inclusión y que será de soporte para justificar la postura de la investigación.

#### **4.1 La reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de amparo**

En México se realizó una importante reforma referente al contenido de la CPEUM que marcó un cambio relevante en materia de amparo, ya que trajo como resultado diversas modificaciones a los artículos 94, 103, 104 y 107, y que fuera

publicada el 6 de junio de 2011, lo que implicó transformaciones sustanciales en el amparo, así como su respectiva LAR vigente a partir del 2 de abril de 2013.<sup>219</sup>

Es así que una vez reformados estos artículos era necesario modernizar su ley reglamentaria, pues no sólo la reforma constitucional deriva en el cambio de un artículo sino que se tienen que adecuar todas aquellas disposiciones normativas que de alguna manera se relacionan o dependen de los mismos.

Por ello con la presente reforma se establecieron diversas figuras y procedimientos que destacaron la obligación constitucional del Poder Judicial de la Federación de proteger los derechos fundamentales, retomando el curso del juicio de amparo como la garantía constitucional por excelencia de protección de derechos humanos.<sup>220</sup>

Asimismo se robusteció el amparo al ampliarse su procedencia, y además se introdujeron algunas innovaciones entre ellas la figura denominada DGI,<sup>221</sup> la cual en los capítulos precedentes ha quedado definida oportunamente.

Siendo así que lo pretendido con esta reforma es un cambio en la cultura jurídica mexicana ya que renueva aspectos estructurales en la eficacia procesal de este juicio, ubicando al sistema jurídico mexicano en la vanguardia en materia de derechos humanos.<sup>222</sup>

---

<sup>219</sup> Pelayo Moller, Carlos María "Las reformas constitucionales en materia de derechos humanos", *Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal*, "México, 2a. ed, 2013, disponible en: [http://cdhdfbeta.cdhdf.org.mx/serv\\_prof/pdf/lasreformasconstitucionalesenmateriade.pdf](http://cdhdfbeta.cdhdf.org.mx/serv_prof/pdf/lasreformasconstitucionalesenmateriade.pdf), p.9, consultado el 13/06/2016, a las 11:40 hrs.

<sup>220</sup> Suprema Corte de Justicia portal oficial de internet, "Reformas constitucionales en materia de amparo y derechos humanos publicadas en junio de 2011", disponible en: <http://www2.scjn.gob.mx/red/constitucion/inicio.html>, consultado el 13/06/2016, a las 11:54 hrs.

<sup>221</sup> *Idem*.

<sup>222</sup> Del Rosario Rodríguez, Marcos y Gil Rendón Raymundo, "El juicio de amparo a la luz de la reforma constitucional de 2011", disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/qdiuris/cont/15/cnt/cnt4.pdf>, p. 65, consultado el 13/06/2016, a las 12:21 hrs.

De ahí que el presente juicio de amparo por consecuencia reviste gran importancia en el país, ya que representa en el país la tutela más antigua para la protección de los derechos fundamentales para el ser humano, como son la vida, la libertad, el patrimonio y seguridad jurídica, cuando sean violadas por normas generales y cualquier acto de autoridad, de ahí la relevancia de su eficacia procesal.

En este sentido se concibe que las reformas deben perfeccionar y mejorar el presente juicio de garantías, y tener así un amparo ágil, sencillo, de pronta tramitación y accesible para la población, y no por el contrario con un juicio costoso, tardado en su tramitación y con presencia de varios tecnicismos, que lejos de ayudar tanto a los defensores también confunden a los propios tribunales que administran justicia.

Dicho lo anterior es necesario conocer cómo es que fue propuesta y por consecuencia originada esta reforma, según el procedimiento respectivo ante el Congreso de la Unión, en el que se desarrolló la exposición de motivos, emisión del dictamen respectivo y las manifestaciones de los que intervinieron en su aprobación, así como el análisis y discusión que se presentaron en su momento.

Siendo el caso que los Senadores Manlio Fabio Beltrones Rivera, Jesús Murillo Karam, Fernando Castro Trento y Pedro Joaquín Coldwell, representantes populares afiliados al Partido Revolucionario Institucional e integrantes de la LX Legislatura del H. Congreso de la Unión, presentaron la iniciativa con proyecto de decreto por el que se reforman y adicionan los artículos 94, 100, 103, 107 y 112 de la CPEUM, con fecha 19 de marzo de 2009, misma que fue turnada a las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y Estudios Legislativos para el estudio y proceso legislativo pertinente, y que será objeto de estudio en el presente subtema. Cabe precisar que para efectos de la presente investigación sólo se

tomaran aquellos aspectos relevantes enfocados específicamente al artículo 107 constitucional, en relación a la figura de la DGI.<sup>223</sup>

Es así que dentro de la exposición de motivos que pronunciaron los senadores en mención, fue entre otros el señalar el objetivo central de la presente iniciativa que consiste en reformar el instrumento de control más importante del ordenamiento jurídico mexicano que es el amparo, por la relevancia de su función en cuanto al medio de protección de los derechos fundamentales y sus garantías, pretendiendo con estos cambios o modificaciones el fortalecerlo para su aplicación, accesibilidad, y en cuanto a su ámbito de protección.

Aunado a ello se persigue fortalecer y perfeccionar la estructura de aquel poder facultado para su aplicación como es precisamente el Poder Judicial Federal, además de consolidar al órgano superior garante de la Carta Magna que es la SCJN.<sup>224</sup>

Para estar en circunstancias de tal cometido se hizo mención de una serie de propuestas y modificaciones al juicio de amparo y sobre algunas disposiciones normativas constitucionales.

En este sentido el objeto de protección del presente juicio no sólo implica el derecho a la libertad y propiedad, sino que también abarca una serie de derechos sociales, económicos y culturales, los cuáles a la par deben contar con iguales garantías y mecanismos para su efectividad, para evolucionar en un Estado social de derecho. Así también se buscó proteger además de las garantías constitucionales, los derechos reconocidos internacionalmente en materia de derechos humanos, de tal suerte que ya no podría llamarse *juicio de garantías*, ya que involucra no sólo a éstas sino todo una lista o catálogo de derechos inclusive

---

<sup>223</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, "Proceso legislativo de la reforma en materia de amparo de 6 de junio de 2011", disponible en: <http://www2.scjn.gob.mx/red/constitucion/PDFs/proceso%20legislativo%20amparo.pdf>, p. 2, consultada el 13/06/2016, a las 12:27 hrs.

<sup>224</sup> *Idem*.

internacionales ratificadas por el Estado Mexicano, incluso va más allá del nombre sino que también sufre un cambio sustancial en cuanto a su contenido.<sup>225</sup>

En este sentido y en relación al artículo 107 constitucional, en cuanto hace al juicio de amparo directo requeriría de un ajuste al contexto actual que se vive en el país, por la antigüedad que representa su ingreso al ordenamiento jurídico mexicano por ser creado en 1917, con el objeto de lograr una protección de garantías individuales como de derechos fundamentales, y para fortalecer al sistema federal referente a la autonomía e independencia de los poderes legislativos y ejecutivos estatales.<sup>226</sup>

Ahora bien y la parte que más interesa en esta investigación es la relativa a las modificaciones propuestas en el artículo 107 fracción II de la CPEUM, que en la exposición de motivos se refiere de manera textual los siguientes párrafos:

En la referida fracción II, segundo párrafo del artículo 107 se propone una reforma sin duda alguna de especial importancia y relieve.

En efecto, se propone otorgar a la Suprema Corte de Justicia de la Nación la facultad de emitir una declaración general en aquellos juicios de amparo indirecto en revisión en los que establezca jurisprudencia por reiteración en la cual determine la inconstitucionalidad o la interpretación conforme de una norma general respecto de la Constitución.

Respecto de la primera cabe señalar que la declaratoria corresponde en exclusiva al Pleno de la Suprema Corte, siempre que la misma hubiere establecido jurisprudencia por reiteración en los términos acabados de apuntar.<sup>227</sup>

Como bien se observa desde un inicio se precisa la idea a una reforma especial, importante y de relieve, y claro está que es así, toda vez que se hace hincapié a la trascendencia que envuelve el hecho de crear una transformación en este sentido relativo a alguna de las facultades otorgadas a la SCJN, para que puede emitir una DGI.

Que surge a través del juicio de amparo indirecto en revisión, siempre y cuando se establezca una reiteración de criterios en el mismo sentido determinado

---

<sup>225</sup> *Ibidem*, p. 3.

<sup>226</sup> *Ibidem*, p. 5

<sup>227</sup> *Ibidem*, p.19.



una inconstitucionalidad de una norma general de la Carta Magna, es decir, se establezca jurisprudencia donde se concluya que la norma en estudio sí resulta contraria a las disposiciones constitucionales.

Es prudente hacer la precisión, que hasta este punto en específico de la exposición de motivos referente a esta reforma, en ningún momento se hace la limitación en algún tipo específico de normas, sino que se hace el señalamiento de normas en general, por ello no surge una restricción para el estudio de inconstitucionalidad que derive en una DGI.

Entonces, es así que desde su origen no existía una reserva para el análisis de normas tributarias, como hoy en día se conoce la reforma en materia de amparo, que conduce a un candado evidente y restricción constitucional del goce de derechos a favor de la sociedad en general y no protección de los mismos.

Posteriormente una vez presentada esta propuesta de reforma se emite el dictamen correspondiente de la Cámara de Senadores con fecha 10 de diciembre de 2009, y se procede a la discusión en lo general, en donde se inscriben para dialogar sobre su contenido y propuesta los Senadores Pedro Joaquín Coldwell, Ricardo Monreal Ávila, Alejandro Zapata Perogordo, Tomás Torres Mercado, Senador Pablo Gómez Álvarez, y el Senador René Arce.<sup>228</sup>

De los mencionados representantes es prudente destacar las aportaciones del Senador Pedro Joaquín Coldwell, quien señala que a su gusto para emitir una DGI no debería existir un elevado número de 8 votos de los Ministros que integran el pleno de la SCJN, así como para las acciones de inconstitucionalidad. Otro aspecto que resalta es en cuanto al trámite de la DGI, para que fuera más expedito.<sup>229</sup>

En esta postura se coincide ya que se habla de un avance en cuanto a la agilidad y sencillez en la tramitación del amparo, y máxima protección que se pretende con el mismo, por consecuencia las figuras que se deriven de éste, como

---

<sup>228</sup> *Ibidem*, p. 35.

<sup>229</sup> *Ibidem*, p. 36.

es el caso de la DGI que debería de cumplir con estos cometidos, y no hacerse un tanto difícil, como es el caso de la exigencia de tanto números de votos de los integrantes del pleno de la SCJN, es decir, se debe actualmente cumplir con una mayoría calificada para su aprobación, 8 votos frente a los 11 Ministros que integran el pleno de la SCJN.

Por su parte en la intervención del Senador Ricardo Moreal Ávila, dispone que tuvieron que ir más allá de lo propuesto en la reforma, señala que se establecieron muchos filtros para que se pudiera emitir una DGI, consistentes en un primer momento de una jurisprudencia reiterada, el segundo referente a su tramitación y que devenga de un juicio de amparo en vía indirecta, y el tercer filtro hace el señalamiento a la mayoría calificada de votos para que se apruebe la DGI, en cuyos casos ya existe antecedentes de juzgados federales.<sup>230</sup>

Sigue especificando que en atención a la mayoría relativa en cuanto a los votos de los Ministros para que se apruebe la DGI, le parece lamentable ya que según su dicho la SCJN se ha convertido en una especie de poder legislativo de facto, toda vez que sus integrantes son representantes de partidos políticos y por ende tienen a defender los principios de éstos entes políticos y de quienes los colocaron en cargo de Ministros, y no propiamente defienden la justicia como tal, por esta razón el senador dispone que debió establecerse la mayoría simple de seis votos de Ministros para que se declarara así una DGI.<sup>231</sup>

Ante tal intervención se destaca la dificultad o complejidad para que se determine una DGI, ya que cierto es, que se debe de cumplir en un primer momento con el requerimiento de que existan necesariamente varios criterios reiterados y sin ninguno en contra, derivados de resoluciones provenientes de varios juzgados federales, quienes a su vez ya han estudiado y concordado en que dicha norma es inconstitucional.

Asimismo debe tomarse en consideración que sí el diseño o la voluntad del legislador fue crear una figura como lo es la DGI en la que tenga como finalidad

---

<sup>230</sup> *Ibidem*, p. 38.

<sup>231</sup> *Ibidem*, p. 39.

depurar el ordenamiento jurídico mexicano, debe ponderarse su existencia y por consecuencia procurarse su cometido y explotarse en beneficio del gobernado, no en vano su creación o de figuras similares a esta al por mayor, sino que debe darse un voto de confianza a la finalidad de la misma, pero sin ponerle muchas pautas que dificulten cumplir con su cometido, por ello debería optarse en cierta medida por facilitar su procedimiento y con ello su propósito y objetivo, no haciéndola por el contrario tediosa o complicada.

Por otro lado y en relación a la aportación de la influencia política de los integrantes de la SCJN, es evidente que en la actualidad pudiera acertarse en esta ideología, sin confirmar que ello influya en la toma de decisiones para los asuntos en la materia, pero de algún modo no se coincide con la elección que se ha realizado en cuanto a los integrantes de los Ministros de la SCJN, de alguna manera pone en duda la autonomía en el ejercicio de sus funciones, pues pudiera entenderse que llegan a estos cargos con una finalidad y compromisos propios de quienes los apoyaron o respaldaron, por ello es un tema muy delicado que no se abunda en este momento puesto que no es un problema a comprobarse con esta investigación, sin embargo, de alguna manera sí influye en la creación y determinación de la DGI y por esto se precisa esta aportación.

Por otra parte el Senador Tomas Torres Mercado, hace mención en que se ha suprimido la Formula Otero, ya que las sentencias que dicta el tribunal de amparo tendrán efectos generales, aunado a que no debería convertirse el Poder Judicial de la Federación en un legislador de última instancia, y resalta que es el Poder Legislativo el que se debe poner a trabajar para modificar una ley que se tilda de inconstitucional. Sin embargo, menciona que si bien se trasciende con la creación de la DGI, también lo es que se hace con ciertos candados.<sup>232</sup>

Ante tal argumento no se coincide en cierto punto referente a la supresión de la Formula Otero, no debe confirmarse tal señalamiento ya que si bien es cierto, con la DGI los efectos que tiene son *erga omnes*, sólo aplica cuando se deriva en ésta figura, quedando a salvo el supuesto de qué cuando una persona promueve

---

<sup>232</sup> *Ibidem*, pp. 43 y 44.

un amparo ante el tribunal competente, el fallo que se emite tendrá alcance sólo para las partes que en él intervinieron y no aplicará para la sociedad en general o frente a todos, por ello se sabe que la llamada Fórmula Otero no ha desaparecido, aún sigue vigente en el ordenamiento jurídico mexicano, y no debe ser objeto de confusión los efectos que tiene tanto la DGI como un juicio de amparo ya que distan los alcances.

Sin embargo, en el sentido de que sean los poderes legislativos los que tienen que trabajar, se coincide con tal supuesto ya que estos deben cumplir con su cometido y tareas otorgadas según sus facultades, deben trabajar para crear normas que se ajusten a las disposiciones constitucionales, para que posteriormente no sean objeto de estudio en una DGI, y para que así no sea el Poder Judicial Federal quien realice su trabajo, por ello deben además trabajar en modificar normas que aún y cuando no han sido objeto de estudio constitucional, se ajusten al orden superior y en posteriores ocasiones no se altere dicho orden.

En cuanto la aportación del Senador Pablo Gómez Álvarez, hace hincapié en defender el número de votos para que se emita la DGI, constante de 8 votos de los 11 Ministros que integran el pleno de la SCJN, propuesta en el dictamen, ya que para el caso de que se quiera modificar la CPEUM se requieren las dos terceras partes de los legisladores presentes en cada una de las Cámaras, para el caso de poder interpretar una norma con efectos generales, debe requerirse la misma mayoría del órgano que lo interpreta que es la SCJN, lo anterior por la naturaleza misma que implica ser la norma ley fundamental del país.<sup>233</sup>

Aún y con el razonamiento anterior no se coincide con este argumento, pues se trata de que uno de los avances del amparo y sus derivados, que en este caso es la DGI, sea más sencillo, ágil y de fácil acceso, debe ponderarse el número de votos para que se emita esta figura, no desprotegiendo en cierta medida el orden constitucional pues las modificaciones o reformas a dicho ordenamiento supremo debe ser preponderado frente alguna otra circunstancia que afecte su contenido o disposiciones.

---

<sup>233</sup> *Ibidem*, p. 46.

Siendo estas las aportaciones más relevantes que se destacan con el tema en particular, se observa en cierta medida la importancia de la figura de la DGI, pero de igual manera se pondera lo difícil que es el derivar en ella, por eso se discute como es que puede hacerse un poco más accesible para que pueda gozarse de sus beneficios.

Una vez que se precisaron estos argumentos en relación con el tema particular, se procedió a hacer el voto del proyecto de decreto en lo general, emitiéndose 89 votos a favor, 0 en contra, y 0 abstenciones,<sup>234</sup> de tal suerte que fue aprobado en lo general el proyecto de reforma en materia de amparo en el sentido antes precisado con respecto al tema que aquí se estudia. Y por 79 votos a favor, 0 en contra y 0 abstenciones, quedaron aprobados los artículos 94, 100, 103 y 107 del proyecto de reforma, en lo general y en lo particular, por haberse discutido el contenido de ciertos artículos, para posterior a ello pase a la Cámara de Diputados para su revisión, discusión o aprobación.<sup>235</sup>

Así las cosas el 15 de diciembre de 2009, se presenta la minuta de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de los artículos 94, 100, 103, 104 y 107 de la CPEUM,<sup>236</sup> por parte de la Cámara de Diputados, destacando en este apartado las aportaciones hechas con respecto a la DGI.

En este sentido en el contenido de la minuta de proyecto de decreto antes citado se dispone de manera textual en el artículo 107 fracción II, de la CPEUM lo siguiente:

Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

II. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

Cuando en los juicios de amparo indirecto en revisión se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, la

---

<sup>234</sup> *Ibidem*, p. 49.

<sup>235</sup> *Ibidem*, p. 64.

<sup>236</sup> *Ibidem*, p. 65.

Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora correspondiente.

Cuando los órganos del Poder Judicial de la federación establezcan jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo notificará a la autoridad emisora.

Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria.<sup>237</sup>

De dicha cita textual se observa que en esta Cámara se hace alusión que cuando se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general dentro de un juicio de amparo en revisión por segunda ocasión consecutiva, y de igual manera cuando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia donde acontezca una inconstitucionalidad de una norma, en ambos supuestos la SCJN lo informará a la autoridad que emitió la norma.

Incluso además ya se especifica de alguna manera el procedimiento a seguir para que se emita la DGI, lo cual no aconteció en la Cámara de Senadores. Y surge aquí el problema objeto de estudio ya que es en este momento donde surge la limitante de no estudiarse la inconstitucionalidad de normas tributarias que deriven en una DGI, toda vez que en tan sólo dos renglones se restringió la aplicación de este tipo de normas para lo dispuesto en este artículo.

Ante ello lo prudente es especificar cuáles fueron esos argumentos que llevaron a los Diputados a determinar dicha limitante, para conocer si dicha propuesta fue lo más pertinente, y entender los pros y los contras de la presente reforma en atención al tema de estudio.

Es así que con fecha 7 de diciembre de 2010, se presentó el dictamen de la Cámara de Diputados, para su discusión correspondiente destacando la aportación

---

<sup>237</sup> *Ibidem*, pp. 68 y 69.

del ex Diputado Jaime Fernando Cárdenas Gracia, afiliado al Partido del Trabajo, quien entre otras cosas dispone que la reforma en materia de amparo está modificando varios principios fundamentales de este juicio, por ello representa elementos de avances importantes, sin embargo, su voto lo ejecutó en contra de la reforma por varias razones entre ellas y la que más importante para este caso es la DGI, ya que se establece como excepción la materia tributaria para ésta figura, refiere que pudo haber sido una gran reforma, y que es por el contrario una reforma que contiene fallas tradicionales ya que no permite el pleno goce de derechos humanos y fundamentales a las personas de una manera amplia.<sup>238</sup>

Esta postura es la primera y única que se destaca en cuanto a las intervenciones que hacen los Diputados, por el hecho de manifestarse en contra a la reforma en materia de amparo, de la cual se coincide y se ha venido precisando a lo largo del contenido de investigación, es menester resaltar que existe una restricción, censura o limitación del goce de los derechos humanos reconocidos en la CPEUM.

Ya que por un lado se habla de una importante y necesaria reforma que reforzará la protección y garantía de estos derechos por parte del Poder Judicial Federal, pero sucede que se presenta retroactividad a estas pretensiones ya que siguen existiendo excepciones para disfrutar de los beneficios innovadores a los que se pretendía llegar con esta reforma.

Ello es así ya que un grupo determinado de la sociedad que tienen la calidad de contribuyentes, no podrán ser beneficiados de las DGI que se emitan de una norma de carácter tributario, ya que su estudio de inconstitucionalidad aún y cuando sea contrario a la disposición suprema seguirá formando parte del ordenamiento jurídico mexicano, porque no será expulsada de la normatividad vigente y por consecuencia seguirá aplicándose a aquellos contribuyentes que no tuvieron las condiciones de promover un amparo para evitar la aplicación de esta norma tributaria en su agravio, lo que sucede contrariamente para con otras normas que no sean tributarias, las que sí podrán otorgar estos logros.

---

<sup>238</sup> *Ibidem*, pp. 79 y 80.

Una vez precisadas las intervenciones conducentes con el dictamen en esta Cámara, se procedió a la votación en lo general del proyecto emitiéndose 361 votos a favor de la reforma, 0 abstenciones y 4 en contra, resultando así una mayoría pronunciada a favor de reforma en materia de amparo.<sup>239</sup>

Se distingue en este sentido que en dicha discusión no hubo la suficiente participación de los Diputados, ya que sólo fueron cuatro los que se manifestaron, y de estos nada más uno de ellos, el ex Diputado Jaime Fernando Cárdenas Gracia, fue el único que se pronunció en contra de la restricción de la materia tributaria respecto de la DGI, y además se reservó para discusión los preceptos 94, 100, 103, y por supuesto el artículo 107 constitucionales, para discutirlos en lo particular.

Se retoma en este apartado las acertadas exposiciones del ex Diputado Jaime Fernando Cárdenas Gracia, en relación al artículo 107 constitucional, ya que resalta nuevamente que la presente reforma resulta insuficiente y no se encuentra a la altura de las circunstancias que el sistema judicial y los derechos de los ciudadanos que demandan del Poder Judicial de la Federación.<sup>240</sup>

Ya que por un lado la reforma permite la invalidación de normas generales, pero resulta curiosa la misma porque, si bien es cierto, el amparo tiene efectos generales, también lo es, que no procede en materia tributaria, es aquí donde el representante referido en líneas precedentes, se pregunta el por qué no tiene estos efectos generales, cuando debería tenerlos, apareciendo así una deficiencia de la reforma en cuestión.<sup>241</sup>

Una vez que expresó dicha interrogante nadie se tomó la molestia de debatir, contestar, argumentar o sustentar tal postura, lo que refleja la apatía de los integrantes de la Cámara de Diputados para con el presente tema.

Por el contrario al terminar con su participación se procedió sin más ni menos, a tomar la votación del resto de los integrantes de la Cámara de Diputados quienes votaron en contra de las aportaciones propuestas por el Diputado Jaime Fernando

---

<sup>239</sup> *Ibidem*, p. 87.

<sup>240</sup> *Ibidem*, p. 88.

<sup>241</sup> *Ibidem*, pp. 89 y 90.



Cárdenas Gracia, elevando su voto únicamente para confirmar el dictamen propuesto con las restricciones que ya se conocen y que siguen vigentes.

Consecuentemente terminando con esta participación quedo aprobada por 336 votos los artículos que fueron reservados para su discusión siendo el 94, 103 y 107, en los términos propuesto por la Cámara de Diputados, devolviéndose al senado para su nueva discusión a la Cámara de origen en los aspectos que hayan de ser modificados, reformando el artículo 107 fracción II, en donde se limita la materia tributaria para objeto de estudio en una DGI.<sup>242</sup>

Una vez agotado todo este procedimiento se destacó la conformidad de la reforma por parte de 16 Congresos Estatales, procediéndose así a la aprobación del decreto en cuestión, y ordenándose su debida aplicación, estando vigente en los términos que se discutió.

Pertinente destacar que aún y cuando existen algunas manifestaciones expresas en el presente dictamen no existe a lo largo de ella alguna justificación, explicación, motivos, detalles, o argumentos, que denoten por qué no se incluyó para el estudio de la DGI, las normas tributarias, ya que sólo se limitan a mencionar que quedaran exceptuadas de dicha figura.

A pesar de que algunos Senadores y Diputados hicieron manifestaciones al respecto todo quedo así, sin más estudio al respecto, sin más debate, sin más argumentos, quedando al aire y bajo la voluntad de quienes propusieron la reforma en materia de amparo relativo al contenido del artículo 107 de la CPEUM, que en dos renglones se limiten, violen o vulnere los derechos de igualdad y no discriminación, que puede gozar la población en general y no sólo unos cuantos, la cual para perjuicio de los contribuyentes ya es una realidad, vigente en la actualidad en dichos términos, quedando en espera de que surja la inquietud de algunos representantes de la población a quienes sí les interese el bienestar social y la protección y garantía de los derechos humanos.

---

<sup>242</sup> *Ibidem*, pp. 97, 98 y 103.

## **4.2 Iniciativa de reforma del representante popular Ricardo Villarreal García afiliado al Partido Acción Nacional**

Para sustentar la postura que se tiene en relación a la inclusión de las normas tributarias en el estudio de una DGI, es prudente conocer las iniciativas de reforma que se han propuesto para que no exista la restricción o limitante en el contenido constitucional como máximo ordenamiento interno que tiene México, por no permitir la emisión de una DGI con respecto a normas tributarias.

En este sentido el ex Diputado Ricardo Villarreal García, fue representante popular y afiliado a su vez al Partido Acción Nacional, proveniente del Estado de Guanajuato, del Distrito 2, de la Cabecera de San Miguel de Allende, Guanajuato, e integrante de la LXII Legislatura de la Cámara de Diputados al Congreso de la Unión, integrante de la Comisión Especial de Fortalecimiento a la Educación Superior y la Capacitación para Impulsar el Desarrollo y la Competitividad, actualmente extinta.<sup>243</sup>

Durante el ejercicio de sus funciones presentó ante la Cámara de Diputados dos iniciativas de reforma del artículo 107 de la CPEUM, la primera de ellas con fecha 4 de abril de 2013, registrada bajo el número 3741-IV, publicado en la Gaceta Parlamentaria y la segunda de fecha 25 de marzo de 2014, registrada bajo el número 3988-IV, e igualmente publicada en la Gaceta Parlamentaria.<sup>244</sup>

Por lo anterior resulta prudente abarcar en este subtema los argumentos que hizo valer ante la Cámara de Diputados, así como las modificaciones propuestas al precepto constitucional 107, y los alcances obtenidos con dicho trabajo.

En primer lugar se refiere la iniciativa propuesta, registrada bajo el número 3741-IV, en la que plantea la reforma a los artículos 107 de la CPEUM, así como

---

<sup>243</sup> Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión LXII Legislatura, México, 2006, disponible en: [http://sitl.diputados.gob.mx/LXII\\_leg/curricula.php?dipt=78](http://sitl.diputados.gob.mx/LXII_leg/curricula.php?dipt=78), consultado 04/06/2016, a las 14:00 hrs.

<sup>244</sup> Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, México, "Iniciativa de reforma de los artículos 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y 231 de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", número 3741-IV, abril 2013, <http://gaceta.diputados.gob.mx/>, consultado 14/06/2016, a las 14:11 hrs.

del artículo 231 de la LAR, en esta ocasión lo que plantea el ex Diputado Ricardo Villarreal García, es incluir en la DGI normas generales en materia tributaria.

En cuya exposición de motivos señaló diversas cuestiones que destacaron la importancia para que procediera la reforma propuesta, como fue resaltar la relevancia del amparo ya que es para los ciudadanos una herramienta para protegerse contra actos arbitrarios de autoridad, el cual desde su origen se hace acompañar del principio de relatividad de las sentencias que únicamente se limita a amparar al quejoso que promovió el juicio, sin que pueda ser objeto de una DGI.

Señala que esta última figura adquiere relevancia en los amparos promovidos en contra de normas generales, qué con la nueva ley de amparo establece la posibilidad de que los tribunales puedan generar la DGI y una vez declarada inconstitucional la norma general no pueda ser aplicada o deje de tener efectos jurídicos, lo que genera un principio de justicia equitativa, es decir, darle a cada uno lo que le corresponde, y obviamente a ninguna persona le corresponde cargar con una norma que ya ha sido declarada contraria a la constitución mediante la figura de la DGI, y ello puede entenderse así aún y cuando alguna persona o personas no tengan la capacidad económica, jurídica u operativa para recurrir a un amparo, por ello destaca la importancia de la aprobación de la DGI con los efectos generales de sus fallos.

Logrando así una justicia equitativa cuando todos los ciudadanos son tratados de manera igualitaria, sin importar, si tuvieron la capacidad financiera de contratar los servicios de un abogado para que les represente ante los tribunales de amparo.

Sin embargo, dispone que no obstante éste logro con la nueva reforma en materia de amparo se estableció la excepción de estas DGI tratándose de materia tributaria, prohibida de manera expresa en el contenido del texto constitucional 107, fracción II, párrafo cuarto.

Con tal motivo la propuesta de reforma hecha por el ex Diputado en referencia, se enfoca en eliminar el cuarto párrafo de la fracción II del artículo 107 de la CPEUM, que impide la emisión de una DGI en materia tributaria, así como la

supresión del segundo párrafo del artículo 231 de la nueva LAR, ya que de igual manera prohíbe la DGI en materia tributaria, ello es así, ya que dicha ley reglamenta el precepto constitucional en referencia, y por consecuencia se entiende que debe de ser concordante en lo que se dispone entre ambos numerales.

Precisa que con dichas restricciones o exclusiones se vulnera el principio de igualdad, evitando con esta iniciativa un trato desigual a los iguales, máximo cuando se refleja una desigualdad económica y social entre la población, en cuyo caso el Estado está obligado a aminorar en favor de la sociedad en el pago de los tributos.

Supuestos que no se pueden permitir toda vez que la mayoría de los contribuyentes que sostienen la economía del país corren el riesgo de seguir pagando un impuesto inconstitucional, únicamente por la falta de una acción jurídica procesal.

Dicho argumento lo sostiene porque discurre que el 90% de los empleos del país son generados por personas físicas de las micro y pequeñas empresas, y con su trabajo mantienen a su familia, generan incluso más fuentes de empleo, y aparte contribuyen con el gasto nacional pagando sus impuestos, por ello en ocasiones no cuentan con la capacidad de contratar los servicios de un abogado para que en un momento dado les promueva un amparo contra un impuesto o tributo que puede ser o es incluso inconstitucional.

Es entendible que la situación económica del país es un tanto difícil, y por ende los contribuyentes aún y con tal situación tienen la obligación constitucional de aportar con el gasto público, pero no por este motivo se encuentran obligados a cargar con un tributo que es inconstitucional, no existe normativa constitucional que así lo disponga, por lo contrario sí dispone una igualdad y progresividad en cuanto al goce de sus derechos y protección de los mismos.

De tal suerte que se coincide con dichos argumentos puesto que pueden ser motivos suficientes para que se elimine el párrafo en mención. Ya que en el

supuesto de que una persona que tiene más capacidad económica recurre a un amparo sobre una ley o tributo que es contrario a la constitución y que derive en una DGI, por equidad se requiere tenga los efectos generales que le permite a su vez favorecer a una mayoría de mexicanos que no tienen por el contrario la capacidad económica de interponer un juicio de amparo, teniendo así desde el primer juicio interpuesto el fallo para no volverse a cargar con un tributo declarado inconstitucional.

Por consecuencia tendrían mayores beneficios todas aquellas personas que no tienen los recursos económicos para promover un juicio, beneficiándose así de los resultados de la DGI, acercando la justicia igualitaria para toda la ciudadanía en general, que es lo pretendido con dicha figura.

No obstante la buena intención del ex Diputado Ricardo Villarreral García, derivada de su iniciativa de reforma, no fue lo suficientemente acertado ya que con base a lo dispuesto en el artículo 89, numeral 2, fracción II, del Reglamento de la Cámara de Diputados la comisión respectiva conocedora de la iniciativa solicitó una prórroga de 90 días para tomar su decisión, sin embargo, no se cumplió con el propósito y toda vez que no se encuentra autorizada una segunda prórroga, se desechó la iniciativa propuesta por no resolverse en el plazo indicado, dejándose como asunto totalmente concluido y remitido por consecuencia al archivo, según lo dispuesto por el artículo 89 numeral 2, fracción, III del citado ordenamiento.<sup>245</sup>

Lo que resulta deficiente y retrogrado para el sistema jurídico mexicano, ya que ni siquiera se dio alguna discusión, análisis, propuesta, o estudio de los integrantes del Congreso de la Unión, ya que por cuestiones inherentes a los tiempos o plazos previstos para tal efecto no se logró dar por lo menos entrada a su estudio, dejando una laguna más en perjuicio de la población, para darse la pauta o posibilidad del goce del derecho de igualdad y equidad que son inherentes toda persona, dejándose en el olvido estos derechos por los propios representantes

---

<sup>245</sup> Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión LXII Legislatura, "Reglamento de la Cámara de Diputados, México, 2006, disponible en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/Reg\\_Diputados\\_130516.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/Reg_Diputados_130516.pdf), p. 28, consultado 14/06/2016, a las 14:38 hrs.

populares, quien de alguna manera se encuentran en ese cargo para proteger y defender en el ámbito de sus facultades, los derechos de los gobernados sin hacer ninguna distinción.

Sin embargo, no llego hasta aquí la inquietud del ex diputado Ricardo Villarreal García, ya que en un segundo intento procedió a promover de nueva cuenta la propuesta otra iniciativa de reforma, registrada bajo el número 3988-IV, del día 25 de marzo de 2014,<sup>246</sup> por medio de la cual plantea la reforma al contenido del artículo 107 constitucional en el sentido de que se elimine el párrafo cuarto de la fracción II del menciona numeral.

Expone para tal caso los motivos que lo impulsaron, y lo justifica entre otras cosas al sustentar que a raíz de la expedición de la nueva LAR, de fecha 2 de abril de 2013, en la cual se incluyó la DGI se dejó de fuera la materia tributaria, lo que demuestra su incompatibilidad con el contenido constitucional.

Es así que con tal disposición todos los ciudadanos incluyendo a aquellos que no tienen las posibilidades de recurrir a un juicio de amparo, no tienen la obligación de obedecer aquellas normas que fueron declaradas contrarias al orden constitucional por el Poder Judicial de la Federación, no obstante a ello incorrectamente se excluye a las normas tributarias, como sí en esta materia no existieran antecedentes de hechos inconstitucionales, limitando a los gobernados del goce de su derecho en igualdad de circunstancias.

En este sentido el ex Diputado Ricardo Villarreal García, sustenta que se vive en un país que presenta grandes desigualdades, en donde muchos gobernados no tienen el acceso a la justicia, y pone como ejemplo que en el periodo de 2002 al 2007, el porcentaje de contribuyentes que promovieron amparos contra leyes fiscales osciló entre el 2% y 3% del total de contribuyentes, y de ésta minoría sólo aquellos que lograron resultados favorables son beneficiados de la protección

---

<sup>246</sup> Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, México, "Iniciativa de reforma del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", número 3988-IV, marzo 2014, <http://gaceta.diputados.gob.mx/Black/Gaceta/Anteriores/62/2014/mar/20140325-IV/Iniciativa-12.html>, consultado 14/06/2016, a las 14:45 hrs.

constitucional, observándose que el resto de los contribuyentes quedan en un plano de desigualdad de circunstancias y por ende se encuentran obligados a pagar los tributos inconstitucionales, porque en un juicio previo ya se estudió el contenido de la norma tributaria, lo que resulta en este sentido inequitativo e injusto.

Ante ello se requiere que la Carta Magna garantice una justicia equitativa y en igualdad de circunstancias en materia tributaria, sin importar las condiciones sociales o económicas, para que los gobernados paguen sus contribuciones injustas que contravengan el contenido constitucional por haber sido declarados en este sentido.

Por todo lo anterior concluye que se derogue el párrafo cuarto del numeral 107 constitucional, pero desafortunadamente y de nueva cuenta fue desechada once meses después, es decir, el 27 de febrero de 2015, bajo el argumento de que no fue resuelta la iniciativa mencionada en el plazo indicado, lo que trajo como consecuencia que se archivara como asunto total y definitivamente concluido, de conformidad con lo previsto en el artículo 89, numeral 2, fracción III del Reglamento de la Cámara de Diputados.<sup>247</sup>

En este sentido nuevamente no podría considerarse que la iniciativa de reforma fue totalmente concluida, puesto que ni siquiera fue objeto de estudio, disertación, discusión o aportación, por parte de los integrantes del alguna de las Cámaras o comisiones de la Unión, sino que por el contrario se archivó por no estudiarse en los términos previstos en el procedimiento legislativo previsto en el Reglamento de la Cámara de Diputados.

Lo que limitó de alguna forma los beneficios que se pudo haber aportado con éstas reformas de ley cualquier que allá sido; sino por el contrario sigue existiendo la restricción de no incluirse las normas tributarias que deriven en una DGI en la actualidad, pues hasta hoy en día no se ha presentado alguna otra iniciativa de reforma o reformas en su caso del numeral 107 constitucional, quedando en la

---

<sup>247</sup> Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión LXII Legislatura, *op. cit.* nota 244, p. 28.

espera de que con el tiempo los contribuyentes puedan gozar de los beneficios otorgados constitucionalmente con la multicitada reforma en materia de amparo, que deviene desde junio del año 2011.

Surge en estos supuestos una interrogante ¿Cabría la posibilidad de que los legisladores incurran en alguna irresponsabilidad por no discutir, aprobar o promulgar leyes en materia tributaria?, facultad que se encuentra delimitada a la Cámara de Diputados, según lo dispone la Carta Magna en su artículo 72 fracción H, ya que deberían de cumplir con sus tareas u obligaciones en beneficio del pueblo ya que son a quienes representan.<sup>248</sup>

Destacando lo anterior en el ámbito de responsabilidades de los servidores públicos sí existe una falta a esta consideración, ya que cualquier funcionario federal que no actúe bajo el principio de legalidad y eficiencia que rigen el servicio público de conformidad con lo previsto en el artículo 7 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, o incumpla por otro lado con sus obligaciones dispuestas en el artículo 8 de esta misma ley, traerán como resultado el procedimiento respectivo así como las sanciones conducentes para cada supuesto sea una amonestación, suspensión, destitución del puesto o incluso una sanción económica.<sup>249</sup>

Por ende no debería existir ninguna consideración puesto que estos servidores públicos actúan en nombre y a favor del pueblo, y toda vez que este tipo de reformas traerían un avance considerable en la garantía de los derechos humanos de los contribuyentes, no obstante a ello, no fue objeto de estudio ninguna de estas dos propuestas o iniciativas de ley, por motivos de plazos en el procedimiento legislativo, que no dio siquiera entrada al estudio de fondo a éstas iniciativas.

---

<sup>248</sup> Armida Muñoz, Diana, "Alcances de la inconstitucionalidad de leyes fiscales", *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Centro de Estudios Superiores en Materia de Derecho Fiscal y Administrativo*, disponible en: <http://200.94.19.138/tesisXXVI/lineC5.html>, consultado el 14/06/2016, a las 17:50 hrs.

<sup>249</sup> Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión LXII Legislatura, "Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos", disponible en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/240\\_180716.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/240_180716.pdf), consultado el 14/06/2016, a las 17:55 hrs, pp. 3-6.



Es un tema interesante que no debería dejarse al olvido ya que no sólo sucedió con estas dos propuestas, sino que puede seguir presentándose en casos futuros que no dan cabida a su estudio o discusión por cuestiones adversas, dejando a un lado los grandes avances que podrían llegar a tener si fueran consideradas para su estudio, discusión e incluso su aprobación.

#### **4.3 Ventajas de adoptar la declaratoria general de inconstitucionalidad en materia tributaria**

A lo largo del presente trabajo se ha mencionado la importancia que tiene la figura de la DGI en el ordenamiento jurídico mexicano, se ha conocido la noción que se tiene sobre ésta, la fundamentación, e incluso los efectos o alcances que tiene con respecto a la norma que se declara inconstitucional, así como sus limitantes o restricciones.

Por tal razón resulta relevante también destacar algunos efectos benéficos o ventajas que se lograrían al incluir a su estudio normas generales en materia tributaria, ya que como se ha especificado anteriormente éstas normas no pueden ser declaradas inconstitucionales con efectos generales.

Uno de los beneficios que tiene la DGI es que se relaciona con el derecho de la igualdad toda vez que debe procurarse la igualdad ante la ley, para no perjudicar a un cierto grupo de personas en la aplicación de una norma, que ya fue declarada inconstitucional, cuando contrariamente algunos otros sí gozan de este beneficio por haber obtenido una sentencia que lo proteja frente a las arbitrariedades de una norma tributaria.

Reflejándose el derecho de igualdad para el presente estudio, con los efectos que tiene la DGI ya de que alguna manera con esta determinación una norma general resulta ser inconstitucional, todas los gobernados gozaran de los beneficios recaídos por no volverse a aplicar esa norma contraria a la constitución, pero para encontrarse en un plano igualitario deberían incluirse a las personas que

tienen el carácter de contribuyentes ya que son parte de los gobernados y no tendría por qué hacerse una distinción de estos, para que puedan gozar de dichos beneficios, es decir, no se trata de que todos los individuos se encuentren en todo momento bajo las mismas circunstancias de igualdad, sino por el contrario es entendida jurídicamente como el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que algunos otros en similares situaciones.

Y no sólo podría hablarse en cuento a la aplicación de la ley por parte del juzgador, sino incluso desde antes de la creación de la norma, ello por la obligación que tiene el legislador para evitar cualquier tipo de discriminación o desigualdad, en el contenido o propósito de la norma instaurada, al crear normas que limitan, restrinjan o distingan tanto derechos como a personas.

Ya que si bien es cierto, el poder legislativo se encuentra facultado para crear las leyes, esta facultad debe estar limitada frente al respecto de los derechos humanos reconocidos tanto constitucionalmente como internacionalmente, lo que se traduce que el legislador podrá emitir una norma pero esta no debe y no puede contradecir los derechos humanos.<sup>250</sup>

Como bien lo sustenta en un criterio la SCJN en la que determina que la facultad del legislador se encuentra limitada por los mandatos constitucionales y el reconocimiento de los derechos humanos reconocidos en la Carta Magna y en los tratados internacionales, en este sentido el principio de igualdad y no discriminación aplican de manera transversal al resto de los derechos humanos, y cualquier distinción, exclusión o preferencia de ambos derechos constituye una violación.<sup>251</sup>

Aparejándose en este sentido tanto el derecho de igualdad como no discriminación, ya que la violación de dichos derechos también es considerado

---

<sup>250</sup> Cordero Estudillo, Lucino, *op. cit.*, nota 154, p. 100.

<sup>251</sup> Tesis: 1a. CCLVIII/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, 2006874, t. I, julio 2014, p. 150, disponible en: <http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=2006874&Clase=DetalleTesisBL&Semanario=0>, consultado el 15/06/2016, a las 12:29 hrs.

según la SCJN, una vulneración a los derechos humanos reconocidos en el país, por ello debe respetarse, protegerse y garantizarse el goce de todos los derechos para entonces así lograr el cometido propuesto con la reciente reforma en materia de derechos humanos emitida el 10 de junio de 2011, la cual casi de manera simultánea se aprobó con la reforma que ha sido objeto de estudio de la presente investigación en materia de amparo hecha el 6 de junio de 2011, al prohibir la discriminación hacia los contribuyentes, debiendo procurarse la concordancia entre ambas reformas en cuanto a la protección más amplia que favorezca en todo tiempo a las personas.

Por otro lado una de las ventajas que se destaca es el tema de la economía procesal, ya que en caso de producirse una DGI, en un sólo fallo se definiría para todos los gobernados, su situación legal en relación con la norma general contraria a la constitución.<sup>252</sup>

Lo anterior se entiende porque los efectos de la DGI son generales lo que implica que resuelve no sólo una sino diversas situaciones a la vez, por decirlo de alguna manera se previene la interposición de varios juicios, ya que con la tramitación de un juicio de amparo en revisión que deriva en la declaratoria no es necesario promoverse otro juicio con respecto a la misma norma, la cual ya fue declarada inconstitucional en un asunto previo.

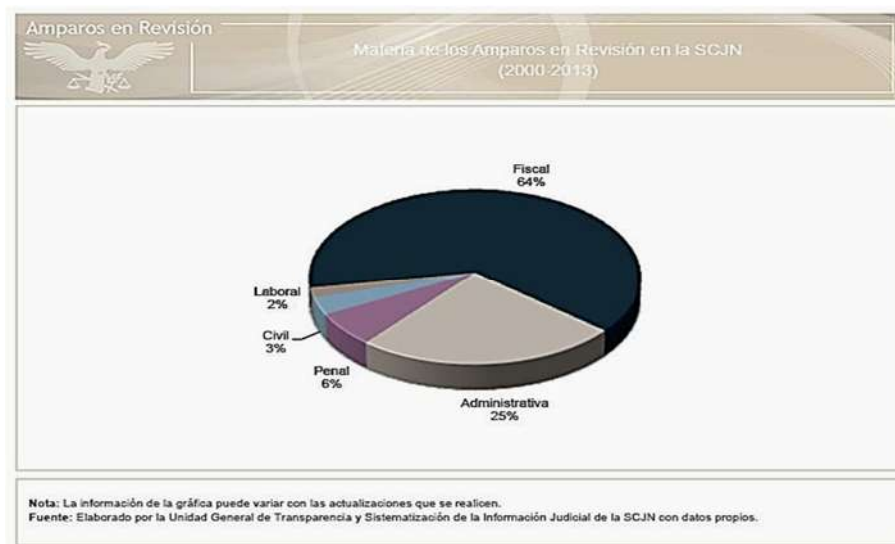
Ahora bien, y tomando en consideración este argumento, al incluir las normas tributarias en la DGI se disminuiría aún más con la carga de trabajo en los tribunales, porque no se interpondrían más juicios de amparo con respecto a la norma atacada de inconstitucional, y de ser así no podría volverse a aplicar, por dicha razón el resto de los contribuyentes no recurrían a interponer un juicio para impugnar la misma norma tributaria inconstitucional.

---

<sup>252</sup> "La declaración general de inconstitucional y el juicio de amparo", UNAM, *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigación Jurídicas*, México, disponible en <http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/2/911/7.pdf>, p. 195, consultado el 15/06/2016, a las 12:33 hrs.

Argumento que se corrobora en virtud de que en la actualidad existen un gran número de normas tributarias o fiscales que son objeto de estudio, vía juicio de amparo en revisión, según los datos estadísticos publicados por Unidad General de Transparencia y Sistematización de la Información Judicial de la SCJN, como bien se observa en la siguiente gráfica.

Gráfica I.  
“Amparos en Revisión.  
Materia de los amparos en revisión en la SCJN (2000-2013)”



Fuente: portal oficial de la SCJN, Unidad General de Transparencia y Sistematización de la información Judicial, disponible en:  
<http://www.internet2.scjn.gob.mx/alex/analisisAcciones.aspx>

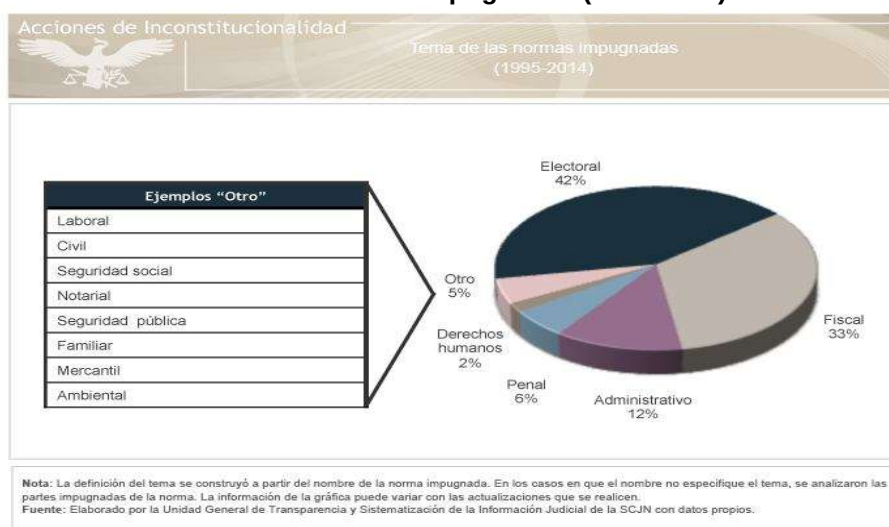
De esta gráfica se desprende que efectivamente tan sólo los registros publicados por la SCJN, respecto de los juicios de amparo en revisión, la materia que representa más antecedentes es la fiscal con un 64% del 100% de los asuntos radicados en el máximo tribunal, del periodo que comprende de 1995 al 2014.

Que como bien se destacó anteriormente, sí bien es cierto, no todos los ciudadanos tiene las posibilidades de acudir a este tipo de juicios, también lo es qué, existe un elevado registro del tipo de materia fiscal radicados para su conocimiento en la SCJN, por consecuencia una vez tramitado un juicio donde se involucre una norma en materia fiscal o tributaria, no habría la necesidad de promover nuevos juicios, que impliquen más carga de trabajo y costos para los

tribunales federales, pues de emitirse una DGI serían muchas las personas beneficiadas con los efectos generales que tiene la misma.

Aunado a este tipo de vía que es el juicio de amparo, también se registran un número considerable de impugnaciones vía acción abstracta de inconstitucionalidad, donde a través de ésta se puede de alguna manera refutar normas que se consideran contrarias a las disposiciones constitucionales, recurribles por algunos de los sujetos legitimados previstos en el artículo 105 fracción II de la CPEUM, del cual no puede tramitar un particular, sino sólo aquellos facultados; se precisa en este sentido los registros arrojados por esta vía, en la siguiente gráfica.

**Gráfica 2**  
**“Acciones de inconstitucionalidad.**  
**Tema de las normas impugnadas (1995-2014)”**

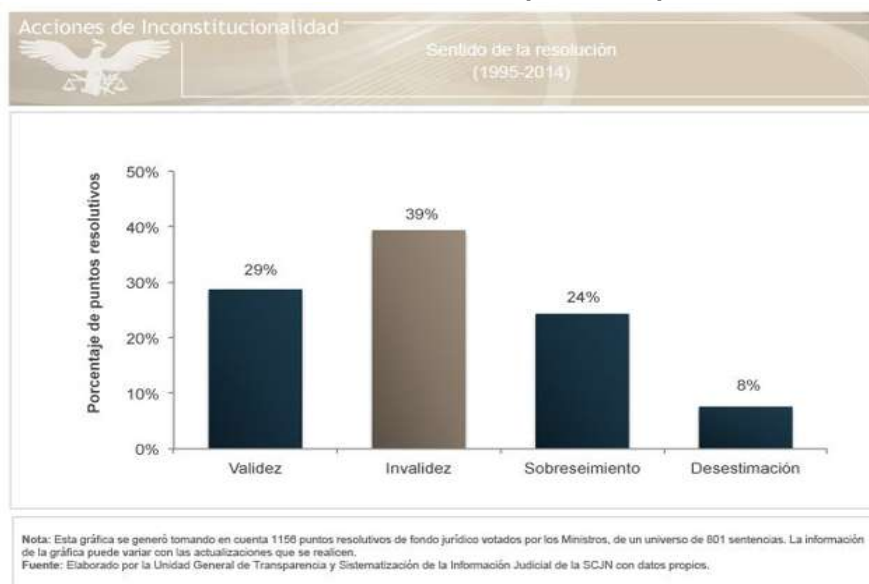


Fuente: portal oficial de la SCJN, Unidad General de Transparencia y  
 Sistematización de la información Judicial, disponible en:  
<http://www.internet2.scjn.gob.mx/alex/analisisAcciones.aspx>

En dicha gráfica se observa que existe un destacado porcentaje de normas impugnadas en materia fiscal, que de un 100% del tema de normas impugnadas que se hacen a través de este medio de control constitucional, resultan ser un 33% las normas objetadas ante la SCJN en dicha materia, dentro del periodo de 1995 al 2014, asuntos interpuestos se reitera no por particulares.

Resulta también interesante destacar el sentido de las mismas, para conocer los resultados o los criterios que emite la SCJN, al estudiar la inconstitucionalidad de normas generales en materia fiscal o tributaria, como bien se aprecia a continuación.

**Gráfica 3.**  
**“Acciones de inconstitucionalidad.**  
**Sentido de la resolución (1995-2014)”**



Fuente: portal oficial de la SCJN, Unidad General de Transparencia y Sistematización de la información Judicial, disponible en: <http://www.internet2.scjn.gob.mx/alex/analisisAcciones.aspx>

Se tiene que el 29% de un total de 100%, bajo un parámetro de porcentaje de tan sólo el 50% de los asuntos, que devienen de un número específico de 1156 puntos resolutivos votados por los Ministros, de un total de 801 sentencias emitidas, dentro del periodo de 1995 al 2014, se declaró la validez de la acción, es decir, que se consideró la inconstitucionalidad de la norma, lo que denota que sí existen un número considerable de normas violatorias al orden constitucional y por ende a los derechos humanos en materia tributaria o fiscal.

Por las anteriores estadísticas se deriva que al hablar de la materia fiscal o tributaria, se habla de una diversidad de normas inconstitucionales que siguen aplicándose de manera ilegal o contradictoria a las postulaciones constitucionales, inequitativamente hacia un grupo determinado de la sociedad llamados

contribuyentes, a quienes por alguna situación no inherentes estos, no pueden recurrir vía amparo indirecto a impugnar dichas normas.

Situación que no tiene razón de ser, ya que sí constitucionalmente se reconociera el estudio de normas tributarias para que derivara en una DGI, toda la población resultaría beneficiada al ponderarse en un primer momento los derechos de los contribuyentes frente a los intereses de los legisladores al crear la norma.

Bajo estas circunstancias existiría una ventaja indudable ya que se disminuiría la carga de trabajo con las DGI, y representaría aún más la disminución de asuntos al incluirse la materia tributaria.

#### **4.4 Inclusión de la materia tributaria en la declaratoria general de inconstitucionalidad**

Se ha observado que a través del juicio de amparo lo que se busca es garantizar constitucionalmente la protección de los derechos humanos, según las virtudes de las reformas que aprobaron los legisladores el 6 de junio de 2011.

Sin embargo, también se ha conocido que lejos de que el juicio de amparo logre su cometido, por lo menos para este caso, no cumple en su totalidad con su objetivo, toda vez que cómo se ha destacado se sigue vulnerando el derecho de igualdad y no discriminación en agravio de los contribuyentes.

Por otro lado se acentúa la inobservancia de lo previsto en el numeral 31 fracción IV de la CPEUM, ello al considerar que el legislador ha ponderado sus intereses, no conocidos en la exposición de motivos de la reforma en materia de amparo, frente a los propios derechos y principios consagrados a nivel supremo, vulnerando así el principio de equidad y legalidad previstos en el presente artículo.

Lo anterior al tomarse en cuenta las interpretaciones que la misma SCJN, ha declarado en atención al principio de equidad que radica medularmente en la

igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos que carguen un con mismo tributo, mismos que en tales condiciones deberán recibir un mismo trato, por consecuencia deben los contribuyentes de un mismo impuesto, guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece tal impuesto.<sup>253</sup>

Lo que refleja de tal suerte una violación al contenido constitucional por parte de los propios legisladores, al diferenciar el trato entre unos y otros contribuyentes, bajo una misma norma tributaria.

En esta tesitura el amparo no puede utilizarse como una herramienta de política fiscal,<sup>254</sup> al menos se supone que éste sea el caso en el problema que aquí se refiere, ya que al parecer pesa más tal circunstancia para los legisladores, con el fin de asegurar y mantener la estabilidad económica, aunque ello derive por lo contrario en la violación o vulneración de uno o varios derechos a beneficio de la sociedad, ya que pudiera sospecharse que al permitirse esta declaratoria, existiría un déficit por las grandes cantidades de dinero que dejaran de recibirse por los tributos que han resultado inconstitucionales, y por ende los contribuyentes dejaran de cubrir.

Para contrastar o resolver de alguna manera ésta problemática, de la defensa y garantía de los derechos humanos frente a las violaciones o vulneraciones que actualmente se encuentran vigentes, se propone como solución al conflicto en dos momentos trascendentes:

En un primer momento se propone la reforma en el contenido constitucional, en el sentido de incluir la materia tributaria en la DGI ya que a nivel

---

<sup>253</sup> Jurisprudencia J.P/2015, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, 389728, t. I, 2015, p. 256, disponible en: <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/389/389728.pdf>, consultado el 15/06/2016, a las 12:45 hrs.

<sup>254</sup> Salgado Ledesma, Eréndira, “Memoria del seminario de repercusión de las reformas constitucionales y proyecto de las legales en materia de amparo”, *Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias*, XLI Legislatura de la Cámara de Diputados, México, septiembre 2011, disponible en: [file:///C:/Documents%20and%20Settings/CAROLINA%20CAMPOS/Mis%20documentos/Downloads/memoria\\_amparo-1%20\(1\).pdf](file:///C:/Documents%20and%20Settings/CAROLINA%20CAMPOS/Mis%20documentos/Downloads/memoria_amparo-1%20(1).pdf), p. 207, consultado 15/06/2016, a las 13:13 hrs.



supremo en el artículo 107 fracción II, se limita el goce de los derechos a los contribuyentes de igualdad y no discriminación, en este supuesto para que sea superada tal problemática se plantea la derogación del cuarto párrafo de la fracción II del numeral 107 de la CPEUM, ya de manera textual en la parte que aquí interesa señala lo siguiente:

**Artículo 107.** Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

I...

II. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

Quando en los juicios de amparo indirecto en revisión se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora correspondiente.

Quando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo notificará a la autoridad emisora. Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria.

Así simple vista pudiera entenderse que el hecho de suprimir éste precepto constitucional, no representa gran avance, sin embargo, ya ha quedado demostrado que puede evitarse y prevenirse la violación de derechos humanos en perjuicio de los contribuyentes, por tal motivo, con el hecho de que se elimine este apartado constitucional, se entiende por consecuencia qué se incluyen las normas tributarias en la DGI.

Lo que abre el panorama para que la SCJN pueda pronunciarse en cuanto a la inconstitucionalidad de una norma general en materia tributaria, la cual beneficiará a la totalidad de la población, por los efectos generales de la declaratoria, gozando así de éstos avances constitucionales, sin medir, la capacidad económica ó cualquiera que esta sea, para promover un juicio de amparo referente a una norma tributaria por parte de los gobernados que no tenían esas posibilidades.

Lo que se pretende en todo caso es lograr una igualdad entre los iguales, como bien lo dispone el artículo 1 de la Carta Magna, en donde se dispone que todos sin excepción alguna en el interior del país, gozarán de los derechos humanos reconocidos tanto a nivel interior e internacionalmente, así como de las garantías para su protección, para lo cual el contenido de la carta suprema será interpretado de tal manera que favorezca en todo tiempo a las personas en su protección más amplia.

Obligándose en este sentido a todas las autoridades del Estado Mexicano para que en el ámbito de sus competencias respeten, protejan y garanticen los derechos humanos, por ello tanto los juzgadores como los legisladores, se encuentran constreñidos para que cumplan con tal mandato.

Por un lado la SCJN se encuentra obligada a procurar y garantizar que no sigan aplicándose normas inconstitucionales en materia tributaria a la población en general, ya que los efectos de los fallos a nivel de la DGI serán favorables a las personas en su totalidad, es así que los grandes logros y avances que se tengan con respecto a normas en esta materia siempre serán para proteger y garantizar los derechos humanos en pro de las personas.

Por su parte el legislador se encuentra obligado a estudiar de una manera coherente, eficiente y permanentemente, para que en la medida de emitir sus leyes lo hagan acorde a las disposiciones constitucionales, lo que prevendrá mayores violaciones y vulneraciones de derechos, y por consecuencia no serán objeto de estudio por parte de la SCJN en el desarrollo de la DGI.

En este sentido al crear los ordenamientos jurídicos lo harán bajo un previo estudio que los encause para que no afecten con ello, la economía del país, logrando un equilibrio entre los derechos humanos y la estabilidad financiera.

Así el legislador debe ejecutar su actuar eficientemente en favor de la población, ya que si bien es cierto tiene la amplia facultad para crear las leyes, también lo es qué, esta facultad se encuentra limitada frente al respeto de los derechos humanos, pues resulta contraproducente hacer una ley o una norma general que sea contraria a las disposiciones constitucionales, lo que refleja a todas luces una falta o desacato al mandato constitucional.

Vulnerando así el principio de supremacía constitucional al crear leyes que son contrarias a las disposiciones previstas en la propia Carta Magna, y porque sólo reconoce los derechos humanos pero no procura certeramente su garantía, violentando así lo previsto desde el primero de los artículos constitucionales en referencia al derecho de igualdad, no discriminación, principio de interpretación conforme, y al principio de obligaciones en materia de derechos humanos, es decir, promover, respetar, proteger y garantizar los derechos inherentes a las personas.

Ante tal situación los legisladores al establecer, crear, modificar o reformar las leyes lo tendrán que hacer ajustándose a los supuestos constitucionales para no vulnerar lo que en ella se prevé, de lo contrario estarían de alguna forma alterando el propio orden constitucional.

En esta tesitura se propone que el artículo 107 fracción II de la CPEUM, quede en los siguientes términos:

**Artículo 107.** Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

I...

II. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a

ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

Cuando en los juicios de amparo indirecto en revisión se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora correspondiente.

Cuando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo notificará a la autoridad emisora. Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria.

Como bien se observa, con sólo derogar o suprimir dos renglones del citado precepto se logra un cambio trascendental en cuanto al orden constitucional y en materia de derechos humanos, se logra quitar un candado o barrera que se había insertado en agravio de los contribuyentes, para no disfrutar del pleno goce de sus derechos, cuando menos en atención al estudio aquí planteado, dando un paso más adelante hacia la reforma hecha en materia de amparo y de derechos humanos, logrando acentuar una coherencia entre ambas, tanto el reconocimiento como la garantía de los mismos.

En un segundo momento se propone la reforma legal que va encaminada básicamente en la concordancia que debe existir entre la norma suprema como en la ley que la regula, que para el presente caso lo es la LAR, específicamente en el contenido del Título Cuarto, Capítulo VI, en su artículo 231, que textualmente dispone:

**Artículo 231.** Cuando las salas o el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los juicios de amparo indirecto en revisión, resuelvan la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, en una o en distintas sesiones, el presidente de la sala respectiva o de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora de la norma.

Lo dispuesto en el presente Capítulo no será aplicable a normas en materia tributaria.

Lo que se pretende con ello es otorgar certeza jurídica, y por supuesto constitucional a la sociedad, de tal suerte que la población tenga certidumbre sobre la situación que guarda frente a la ley, como bien se dispone en el numeral 16 de la CPEUM,<sup>255</sup> en el que se determina que la autoridad debe sujetar sus actuaciones de molestia sobre ciertos supuestos, requisitos o procedimientos que se encuentran previstos previamente tanto en la carta suprema, como en alguna disposición legal.

En definitiva con estas modificaciones en el contenido constitucional y en la ley reglamentaria se pretende garantizar el pleno goce de los derechos humanos de los contribuyentes, por lo menos en el caso aquí propuesto, es decir, ubicándolos en igualdad de condiciones y sin discriminación frente a la totalidad de los mexicanos, a fin de que no sigan soportando normas que ya han sido declaradas previamente contrarias a las disposiciones constitucionales.

Y ante todo no se antepongan las cuestiones económicas o intereses del fisco, frente a la protección y garantía de los derechos humanos, ya que la tendencia actual que se vive en el país, es el cambio de paradigma de las disposiciones constitucionales y del ordenamiento jurídico mexicano, actuando en pro del beneficio de las personas.

#### **4.5 Conclusiones capitulares**

**PRIMERA.** Con motivo de la reforma en materia de amparo se realizaron modificaciones de ciertos artículos constitucionales, entre ellos el numeral 107, que a su vez trajo consigo la nueva LAR. Dentro de las aportaciones de ésta

---

<sup>255</sup> Tesis: IV.2o.A.50 K (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, 2005777, Libro 3, febrero 2014, p. 2241, disponible en: [https://www.scjn.gob.mx/libreria/Decima2013Docs/3\\_FEB.pdf](https://www.scjn.gob.mx/libreria/Decima2013Docs/3_FEB.pdf), consultado el 15/06/2016, a las 13:40 hrs.

propuesta de reforma fue la creación de la figura de la DGI, pero bajo una limitante interesante, consistente en que dicha figura no será aplicable la materia tributaria.

Sin embargo, desde el contenido de la propuesta de reforma hasta la conclusión del procedimiento legislativo, no se señaló cuál era el motivo o la causa para tal restricción, asimismo tampoco fue objeto de discusión, aportación o justificación razonable de dicha prohibición por parte de ninguna de las Cámaras de la Unión. Ya que tan sólo un ex Diputado de nombre Jaime Fernando Cárdenas Gracia, quiso en unos minutos concedidos, poner a discusión el presente tema, pero su intervención no tuvo frutos, ya que ningún otro integrante del Congreso de la Unión, en su momento refuto o sustento tal argumento, ni a favor ni en contra.

**SEGUNDA.** Se destacó la existencia de dos iniciativas de reforma propuesta por el ex Diputado Ricardo Villarreal García, respecto al contenido del artículo 107 de la CPEUM, la primera de ellas con fecha 4 de abril de 2013, y la segunda de fecha 25 de marzo de 2014.

En dichas iniciativas se planteaba de alguna manera la inclusión de la materia tributaria en la figura de la DGI, o en su caso la derogación del párrafo cuarto de la fracción II, del numeral 107 constitucional.

Desafortunadamente aún y cuando en dos ocasiones propuso estas reformas, no procedieron por cuestiones de tiempos o plazos fijados para el procedimiento legislativo dispuesto en el propio Reglamento de la Cámara de Diputados, ya que fueron desechadas por no resolverse en el plazo ordenado, porque se prorrogaron para su estudio.

En este sentido no podría considerarse que dichas iniciativas de reforma fueron concluidas, ya que ni siquiera fueron estudiadas, disertadas, o discutidas por parte de los integrantes de alguna de las Cámaras o Comisiones de la Unión de aquel periodo. Lo que en la actualidad trae como consecuencia que la limitante o restricción de la no inclusión de las normas tributarias en la figura de la DGI siga vigente en el ordenamiento jurídico mexicano.

**TERCERA.** Se detallaron las ventajas de incluir las normas tributarias en la DGI, por un lado se destacó la importancia de protección y garantía de los derechos de igualdad, no discriminación y certeza jurídica de los gobernados en general, para que gocen de este beneficio constitucional.

Otra de las ventajas que se destacó fue el tema de la economía procesal y la reducción de carga de trabajo de los tribunales federales, al no promoverse una variedad de juicios, en donde se impugna una norma tributaria que se tilda de inconstitucional, ya que de incluirse dichas normas que deriven a su vez en una DGI, el resto de los ciudadanos no tendría por qué promover nuevos juicios, ya que ésta norma en particular ya fue declarada contraria a la CPEUM y por tanto expulsada del ordenamiento jurídico mexicano, lo que supone su no aplicación.

Argumentos que fueron sustentados con los registros estadísticos que destacan, que los temas de normas con datos más altos en legalidad y constitucionalidad, son aquellas referentes a la materia tributaria y/o fiscal.

**CUARTA.** Para dar solución al problema aquí citado, se propone la inclusión del estudio de normas tributarias dentro de la figura de la DGI con el fin de lograr una igualdad de la sociedad tanto en la aplicación de la ley, como ante la ley, así como erradicar la discriminación por lo menos en el tema que aquí se alude, respecto de los contribuyentes para con el grueso de la sociedad en general.

Para tal efecto se plantean como solución la modificación constitucional y legal, la primera con respecto al contenido del artículo 107 fracción II de la CPEUM, referente a la inclusión la materia tributaria en la DGI, y la segunda referente a la concordancia que debe existir entre la Carta Magna como son su LAR, en el contenido del numeral 231, para que se suprima tal restricción.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.** En razón de la reforma en materia de amparo hecha el 6 de junio de 2011, se dio la facultad de conocer y resolver a la SCJN, sobre la inconstitucionalidad de una norma general al emitir una DGI, lo que trae como consecuencia la invalidez, derogación o expulsión de una norma general, que contraría las postulaciones constitucionales, como se prevé en el numeral 107 fracción II constitucional, cuarto párrafo, y legalmente en el artículo 231 de la LAR.

**SEGUNDA.** En dicha reforma se destacó además al juicio de amparo como la garantía constitucional por excelencia de protección de derechos humanos. De igual manera dicho juicio también cumple su función como un medio de control constitucional. De tal suerte que en el país sigue siendo de suma importancia, tanto así que se sigue reforzando y renovando con el paso de los años.

**TERCERA.** No obstante el logro jurídico del establecimiento de las DGI a nivel constitucional y legal se estableció un candado al no incluir la materia tributaria en dicha figura. Esta limitante no fue justificada por ninguna de las Cámaras del Congreso de la Unión, ni en el contenido de la iniciativa de reforma a la ley de amparo, ni en contenido del dictamen de la Cámara de Diputados y Senadores, ni en las discusiones que se dieron con motivo de las reforma, observándose la facultad amplia de la que gozan los legisladores en el país para crear, modificar o reformar en su caso las leyes, ordenamientos o la propia Carta Magna.

**CUARTA.** Existe una reserva constitucional que retrasa y obstaculiza el pleno goce de los derechos humanos de una parte de la sociedad, que tienen la calidad de contribuyentes. Se vulnera el derecho a la igualdad por hacer una distinción entre la población en general para con los contribuyentes, al no permitirles jurídicamente el mismo trato que algunos otros en similares situaciones, llevando un trato desigual para con los iguales, agravando el derecho de igualdad ante la ley, y en la aplicación de la ley.



**QUINTA.** Se viola el derecho a la no discriminación por excluir a los contribuyentes con el resto de la sociedad, y por restringirlos en el pleno goce y garantía de la protección de sus derechos, lo que denota menoscabo y desventaja innecesaria.

**SEXTA.** La SCJN al resolver la contradicción de tesis 293/2011, relativa a la forma de interpretación del artículo 1 constitucional, determinó que en caso de antinomias y conflictos de leyes, referentes en materia de derechos humanos reconocidos y ratificados en México, se debe ponderar aquella norma que favorezca más a la persona humana, principio *pro homine*, pero con la excepción de qué, cuando en el contenido constitucional exista una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos, deberá estar a lo que se indica en la propia norma constitucional.

Lo que representa un retroceso en materia de derechos humanos en el país, ya que resulta contradictoria en cierta medida la reforma en esa materia que dispone una amplia protección en dichos derechos, como la igualdad y la no discriminación por ejemplo, frente a la reforma en materia de amparo que limita el goce pleno de los mismos, en este sentido la Carta Magna debe en todos los casos procurar esa garantía de protección, y no inclinarse por las limitaciones que en ella misma se disponen.

**SÉPTIMA.** México y Colombia comparten un sistema de control constitucional mixto, es decir, una combinación del sistema difuso y concentrado. En México realiza el control de constitucionalidad la SCJN, y conoce además de cuestiones de legalidad, mientras que Colombia cuenta con una Corte Constitucional, que sólo conoce cuestiones en materia de constitucionalidad.

Para el caso de México son objeto de estudio de control constitucional todas aquellas normas de carácter u observancia general, y en el caso de Colombia lo comprenden todas aquellas normas que tengan el carácter de ley, incluso aquellas que estén en proceso de formación. Y en cuanto a los efectos que

tienen la resolución o determinación de inconstitucionalidad de éstas normas serán para ambos países *erga omnes*.

En México a través del amparo indirecto en revisión se deriva la DGI, que tiene como resultado la invalidez de una norma general con efectos *erga omnes*, que expulsa del sistema jurídico dichas normas por ser incompatibles con la Carta Magna, con excepción de las normas tributarias que no son objeto de estudio a través de esta figura.

Por el contrario Colombia por medio de la acción pública de inconstitucionalidad en la que se estudia la contradicción de una norma con su Carta Suprema, se deriva en una *inexequibilidad* lo que provoca la expulsión de la norma y su no aplicación también con efectos generales, pero a diferencia de que en este país, no se hace limitación o restricción de normas, sino por el contrario son estudiadas todas las leyes, incluyendo aquellas en materia tributaria.

Para el caso de México los legisladores al crear, modificar o reformar las leyes que comprenden el ordenamiento jurídico, deberían hacerlo ampliando su panorama y aperturandose a experiencias vividas en otros países, para lograr mayor beneficio al goce y respecto de derechos humanos a la sociedad mexicana, como es el caso específico de la República de Colombia. Lugar en el que sí se estudia las normas tributarias cuyos efectos de inconstitucionalidad son generales

Bajo este panorama en caso de que existiera una norma cualquiera que sea su naturaleza, y resultara contraria al orden constitucional, debe ser estudiada para determinar su idoneidad de pertenecer al del sistema jurídico mexicano actual, de lo contrario no debería estar vigente para su aplicación.

**OCTAVA.** El poder legislativo antes de aprobar la reforma en materia de amparo, debió ponderar los derechos de igualdad, no discriminación, certeza jurídica de los contribuyentes frente al interés económico del país, considerando para tal efecto la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, en el que se busca otorgar la máxima garantía y protección de los derechos humanos, favoreciendo en todo momento a las personas.

**NOVENA.** De igual manera el poder legislativo vulneró los principios constitucionales de equidad tributaria y legalidad previsto en el artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna, al diferenciar el trato entre unos y otros contribuyentes, bajo una misma norma tributaria, ya que los contribuyentes deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece un impuesto.

**DÉCIMA.** La materia tributaria debe incluirse en el estudio de las normas generales que deriven a su vez en una DGI con el fin de privilegiar el pleno goce, respecto y protección de los derechos humanos de la población en general.

**DÉCIMA PRIMERA.** Con las propuestas enunciadas tanto constitucional como legalmente, se pretende alcanzar tal objetivo para que los contribuyentes del país no sigan soportando normas que ya han sido declaradas previamente contrarias a las disposiciones constitucionales.

## FUENTES DE INFORMACIÓN

### BIBLIOGRAFÍA

- ALMANZA VEGA, Rigoberto Delfino, *La reforma constitucional en materia de derechos humanos y los nuevos paradigmas del juicio de amparo*, México, Porrúa, 2015.
- BAZDRESCH, Luis, *El juicio de amparo*, 7ª. ed., México, Trillas, 2005.
- CALZADA PADRÓN, Feliciano, *Derecho constitucional*, México, Oxford, 1998.
- CHÁVEZ CASTILLO, Raúl, *Nuevo Juicio de Amparo*, 14ª ed., México, Porrúa, 2015.
- CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *Principios tributarios*, México, Fondo Editorial Ediciones Fiscales Isef, 2002.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 16a. ed., México, Porrúa, 1992.
- DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de derecho*, 37 ed., México, Porrúa, 2008.
- DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto, *La defensa jurídica de la Constitución en México*, Educación Cumorah A.C., México, 2004.
- DELGADILLO, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 5a. ed., México, Limusa, 2012.
- ESPINOZA BARRAGÁN, Manuel Bernardo, *Juicio de amparo*, México, Oxford, 2000.
- FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y Sánchez Gil, Rubén, *El nuevo juicio de amparo*, México, Porrúa, 2013.
- FIX-ZAMUDIO, Héctor, *Introducción a la Defensa de la Constitución en el Ordenamiento Mexicano*, 2ª. ed., Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica, México, 1998.
- GARZA GARCÍA, César Carlos, *Derecho constitucional mexicano*, México, McGraw-Hill, 1997.
- GIL RENDÓN, Raymundo, *Derecho procesal constitucional*, Fundap, México, 2004.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Curso de derecho tributario*, México, Tax Editores Unidos, 2014.

Manual del justiciable, 2ª. ed., México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2010.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2012.

PADILLA ARELLANO, José, *El amparo mexicano, estudio exegético y comparativo*, México, Esfinge, 2004.

PEDRO SAGUES, Néstor, *El sistema de derechos magistratura y procesos constitucionales en América Latina*, México, Porrúa, 2004.

SÁNCHEZ BRINGAS, Enrique, *Derecho constitucional*, México, Porrúa, 1995.

SOBERANES DÍEZ, José María, *La igualdad y la desigualdad jurídica*, México, Porrúa, 2011.

URESTI ROBLEDO, Horacio, *Los impuestos en México*, 3ª ed., México, Tax, 2011.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2010.

## **ELECTRÓNICAS**

FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y Zaldivar Lelo de Larrea, Arturo, “Declaratoria general de inconstitucionalidad”, *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional*, *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, Tomo I, 2014, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/8/3632/8.pdf>.

“La declaración general de inconstitucional y el juicio de amparo”, *UNAM, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigación Jurídicas*, México, disponible en <http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/2/911/7.pdf>.

ARMIDA MUÑOZ, Diana, “Alcances de la inconstitucionalidad de leyes fiscales”, *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Centro de Estudios*

*Superiores en Materia de Derecho Fiscal y Administrativo*, disponible en:  
<http://200.94.19.138/tesisXXVII/lineC5.html>.

BRAVO MELGOZA, Víctor Miguel, “Medios de control constitucional entre México y España”, Suprema Corte de Justicia de la Nación, disponible en:  
[https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/28/Becarios\\_028.pdf](https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/28/Becarios_028.pdf).

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión LXII Legislatura, México, 2006, disponible en:  
[http://sitl.diputados.gob.mx/LXII\\_leg/curricula.php?dipt=78](http://sitl.diputados.gob.mx/LXII_leg/curricula.php?dipt=78).

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión LXII Legislatura, “Reglamento de la Cámara de Diputados, México, 2006, disponible en:  
[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/Reg\\_Diputados\\_130516.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/Reg_Diputados_130516.pdf).

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión LXIII Legislatura, “Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos”, México, disponible en:  
[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/240\\_180716.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/240_180716.pdf).

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión LXIII Legislatura, “Ley Federal para prevenir y eliminar la discriminación”, México, disponible en:  
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/262.pdf>.

CARBONELL Miguel, “Los derechos fundamentales en México”, Biblioteca Jurídica Virtual de la UNAM, 2004, disponible en:  
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1408>.

CARPIZO Jorge, “La constitución mexicana de 1917”, UNAM, *Biblioteca Jurídica Virtual*, México, disponible en:  
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3841>.

CERRA NOLASCO, Eduardo, “El control de constitucionalidad análisis de la doctrina de la corte en 10 años de vigencia constitucional”, *Revista de Derecho Universidad del Norte*, 16, 2001, [http://ciruelo.uninorte.edu.co/pdf/derecho/16-2/9\\_El\\_control\\_de\\_constitucionalidad.pdf](http://ciruelo.uninorte.edu.co/pdf/derecho/16-2/9_El_control_de_constitucionalidad.pdf).

Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación, *página oficial de la Secretaría de Gobernación, México*, disponible en: [http://www.conapred.org.mx/index.php?contenido=pagina&id=84&id\\_opcion=142&op=142](http://www.conapred.org.mx/index.php?contenido=pagina&id=84&id_opcion=142&op=142).

Constitución Política de Colombia, *Consejo Superior de la Judicatura*, disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion%20politica%20de%20Colombia%20-%202015.pdf>.

CORDERO ESTUDILLO, Lucino, "La oportuna efectividad de la declaratoria general de inconstitucionalidad", *Revista Multidisciplinar del CEDEGS*, número 33, enero-junio 2016, disponible en: <http://letrasjuridicas.com.mx/Volumenes/33/A06.pdf>.

Corte Constitucional de Colombia, Decreto 2067 de 1991 *por el cual se dicta el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deban surtirse ante la Corte Constitucional*, Portal oficial, Colombia, septiembre de 1991, disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/lacorte/DECRETO%202067.php>.

Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-668/2015, relativa a la acción pública de inconstitucionalidad expediente D-10678, disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2015/C-668-15.htm>.

Corte Constitucional de la República de Colombia, página oficial del gobierno de Colombia, disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/>.

DE DIENHEIM BARRIGUETE, Cuauhtémoc Manuel, *IUS revista jurídica universidad latina de América*, "El artículo 105 como estabilizador del poder público, disponible en: <http://www.unla.mx/iusunla1/reflexion/art105.htm>.

DEL ROSARIO RODRÍGUEZ, Marcos y GIL RENDÓN, Raymundo, "El juicio de amparo a la luz de la reforma constitucional de 2011", disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/qdiuris/cont/15/cnt/cnt4.pdf>.

Diario Oficial de la Federación, Acuerdo General número 15/2013, del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, disponible en: [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5317194&fecha=08/10/2013](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5317194&fecha=08/10/2013).

- Diccionario online general, "Definición *erga omnes*", *Universo Jus.com*, 2016, disponible en: <http://universojus.com/definicion/erga-omnes>.
- Enciclopedia Jurídica Online, Colombia, "Inconstitucionalidad e inexequibilidad", <http://colombia.leyderecho.org/inconstitucionalidad/>.
- ETO CRUZ, Gerardo y PALOMINO MANCHEGO, José F., "El Derecho Procesal Constitucional", *Instituto Iberoamericano de Derecho Procesal*, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2206/3.pdf>.
- FERRER MAC-GREGOR, Eduardo, Panorámica del derecho procesal constitucional y convencional, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2013, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3384/5.pdf>.
- "Mauro Capelleti el derecho procesal constitucional comparado", Centros de Estudios Políticos y Constitucionales del Ministerio de la Presidencia Española, disponible en:  
<file:///C:/Documents%20and%20Settings/CAROLINA%20CAMPOS/Mis%20documentos/Downloads/Eduardo.Ferrer.Mac-Gregor.AlbJC13.pdf>.
- FERRER SILVA, Carlos, "La controversia constitucional y el municipio", *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3027/10.pdf>.
- FIGUEROA BELLO, Aída, "Igualdad y no discriminación en el marco jurídico mexicano: alcances y perspectivas", UNAM, *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigación Jurídicas*, México, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3079/4.pdf>.
- FIX ZAMUDIO, Héctor, "La declaración general de inconstitucionalidad, la interpretación conforme y el juicio de amparo mexicano", disponible en: [http://www.ijf.cjf.gob.mx/publicaciones/revista/8/8\\_5.pdf](http://www.ijf.cjf.gob.mx/publicaciones/revista/8/8_5.pdf).
- Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, México, "Iniciativa de reforma de los artículos 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y 231 de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", número 3741-IV, abril 2013, <http://gaceta.diputados.gob.mx/>.



Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, México, “Iniciativa de reforma del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, número 3988-IV, marzo 2014, <http://gaceta.diputados.gob.mx/Black/Gaceta/Anteriores/62/2014/mar/20140325-IV/Iniciativa-12.html>.

GARCÍA BELAUNDE, Domingo, “Derecho Procesal Constitucional”, UNAM, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2206/9.pdf>.

-----“Los tribunales constitucionales en América Latina”, Perú, Mayo 2003, disponible en: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/12843a.pdf>.

Gobierno de Colombia, “Decreto 624 de 1989, estatuto tributario de los impuestos administrados por la dirección nacional de impuestos nacionales”, Avance Jurídico, Junio 2016, disponible en: [https://normativa.colpensiones.gov.co/colpens/docs/estatuto\\_tributario\\_pr009.htm](https://normativa.colpensiones.gov.co/colpens/docs/estatuto_tributario_pr009.htm).

I. HIGHTON, Elena, “Sistemas concentrado y difuso de control de constitucionalidad”, *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigación Jurídicas de la UNAM.*, disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2894/10.pdf>.

Jurisprudencia J.P/2015, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, 389728, t. I, 2015, p. 256, disponible en: <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/389/389728.pdf>.

LÓPEZ PEÑA, Mario, “Declaratoria General de Inconstitucionalidad”, *Canal Judicial*, México, 2013, disponible en: <https://canaljudicial.wordpress.com/2013/04/05/declaratoria-general-de-inconstitucionalidad/>.

MAC-GREGOR FERRER, Eduardo *et. al.*, “Derechos humanos en la constitución, comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana”, *Suprema Corte de la Justicia de la Nación*, México, 2013, t. I, disponible en: [http://www.sitios.scjn.gob.mx/codhap/sites/default/files/acc\\_ref/Dh%20en%20la%20Constitucion%20comentarios%20TOMO%201.pdf](http://www.sitios.scjn.gob.mx/codhap/sites/default/files/acc_ref/Dh%20en%20la%20Constitucion%20comentarios%20TOMO%201.pdf).

- NAVARRETE NARANJO, Areli Yamilet, "Procedimiento constitucional en el amparo indirecto modificado por la jurisprudencia de la novena época", *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, México, 2011, disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/41/pr/pr5.pdf>.
- OLANO GARCÍA, Hernán Alejandro, Cómo analizar sentencias de la Corte Constitucional, Documentos de apoyo, disponible en: [http://wsr.registraduria.gov.co/descargar/normas\\_electorales/Conceptos\\_Generales/documentosentenciasdelacorte.pdf](http://wsr.registraduria.gov.co/descargar/normas_electorales/Conceptos_Generales/documentosentenciasdelacorte.pdf).
- OSUNA, Néstor, "Panorama de la justicia constitucional colombiana", *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2894/25.pdf>.
- PAMANES TORRES, Susana, "Los tribunales constitucionales de colombia y brasil y su comparación con la suprema corte de justicia de la nación", *SUA Revista Amicus Curiae de la División de la Universidad Abierta y Educación a Distancia de la UNAM facultad de Derecho*, número 1, año V, disponible en: [http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/amicus18/Art%20Tribunales%20Constitucionales%20Colombia%20y%20Brasil\\_feb\\_2012.pdf](http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/amicus18/Art%20Tribunales%20Constitucionales%20Colombia%20y%20Brasil_feb_2012.pdf).
- PELAYO MOLLER, Carlos María "Las reformas constitucionales en materia de derechos humanos", *Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal*, "México, 2a. ed., 2013, disponible en: [http://cdhdfbeta.cdhdf.org.mx/serv\\_prof/pdf/lasreformasconstitucionalesenmateria.pdf](http://cdhdfbeta.cdhdf.org.mx/serv_prof/pdf/lasreformasconstitucionalesenmateria.pdf).
- PÉREZ PORTILLA, Karla, "Principio de igualdad: alcances y perspectivas", *UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México*, 2005, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1589>.
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, página oficial de Gobierno de la República, México, disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/nosotros/logo-institucional>.

- RAMÍREZ MILLÁN, Jesús, "Derecho y teoría constitucional", primera parte, México, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1461/4.pdf>.
- REYES ZAPATA, Mauro Miguel, "Intereses tutelados jurídicamente en el juicio de amparo", Junio 2012, disponible en: <http://www.ijf.cjf.gob.mx/cursosesp/2012/rubi/Intereses%20Tutelados%20JA%20Junio%202012.pdf>.
- RIOBÓ RUBIO, Alonso, "Inconstitucionalidad e inexequibilidad diferencias", Gerencia.com, blog electrónico, Julio 2014, <http://www.gerencia.com/inconstitucionalidad-e-inexequibilidad-diferencias.html>.
- RODRÍGUEZ ZEPEDA, Jesús, ¿Qué es la discriminación y cómo combatirla?, *Cuadernos de la igualdad*, México, núm. 2, mayo 23 de 2007, disponible en: [http://www.conapred.org.mx/documentos\\_cedoc/CI002.pdf](http://www.conapred.org.mx/documentos_cedoc/CI002.pdf).
- SALGADO LEDESMA, Eréndira, "Memoria del seminario de repercusión de las reformas constitucionales y proyecto de las legales en materia de amparo", *Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias*, XLI Legislatura de la Cámara de Diputados, México, septiembre 2011, disponible en: [file:///C:/Documents%20and%20Settings/CAROLINA%20CAMPOS/Mis%20documentos/Downloads/memoria\\_amparo-1%20\(1\).pdf](file:///C:/Documents%20and%20Settings/CAROLINA%20CAMPOS/Mis%20documentos/Downloads/memoria_amparo-1%20(1).pdf).
- Secretaria del Senado Colombia, Ley 1739 de 2014, Avance Jurídico, Junio 2016, disponible en: [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_1739\\_2014.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1739_2014.html).
- Secretaria General de la Alcaldía Mayor de Bogotá, D.C., "Ley 270 de 1996 Estatutaria de la Administración de Justicia", disponible en: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6548>.
- Senado de la República de Colombia, Inexequibilidad, disponible en: <http://www.senado.gov.co/glosario/Glosario-1//Inexequibilidad-19/>.
- SILVA GARCÍA, Fernando, Derechos humanos y restricciones constitucionales: ¿reforma constitucional del futuro vs. interpretación constitucional del pasado? (comentario a la C.T. 293/2011 del pleno de la SCJN), *Cuestiones*

- Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 30, enero-junio de 2014, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/CuestionesConstitucionales/30/cj/cj11.pdf>.
- SILVA RAMÍREZ, Luciano, "Algunas consideraciones sobre la reforma constitucional al juicio de amparo artículos 103 y 107 constitucionales", *Revista Cultura de la UNAM*, disponible en: [http://www.derecho.unam.mx/investigacion/publicaciones/revista-cultura/pdf/CJ2\\_Art\\_4.pdf](http://www.derecho.unam.mx/investigacion/publicaciones/revista-cultura/pdf/CJ2_Art_4.pdf).
- SOBERANES, MENDOZA, José Antonio, "Generalidades del Juicio de Amparo", disponible en: [http://www.paginaspersonales.unam.mx/files/1671/GENERALIDADES\\_JUICIO\\_DE\\_AMPARO.pdf](http://www.paginaspersonales.unam.mx/files/1671/GENERALIDADES_JUICIO_DE_AMPARO.pdf).
- SOL JUÁREZ, Humberto, "Derecho fiscal", Red Tercer Milenio, 2012, disponible en: <http://www.upg.mx/wp-content/uploads/2015/10/LIBRO-6-Derecho-Fiscal.pdf>.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, "Proceso legislativo de la reforma en materia de amparo de 6 de junio de 2011", disponible en: <http://www2.scjn.gob.mx/red/constitucion/PDFs/proceso%20legislativo%20amparo.pdf>.
- Suprema Corte de Justicia portal oficial de internet, "Reformas constitucionales en materia de amparo y derechos humanos publicadas en junio de 2011", disponible en: <http://www2.scjn.gob.mx/red/constitucion/inicio.html>.
- Tesis: 1a. CCLVIII/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, 2006874, t. I, julio 2014, p. 150, disponible en: <http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=2006874&Clase=DetalleTesisBL&Semanario=0>.
- Tesis: IV.2o.A.50 K (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, 2005777, Libro 3, febrero 2014, p. 2241, disponible en: [https://www.scjn.gob.mx/libreria/Decima2013Docs/3\\_FEB.pdf](https://www.scjn.gob.mx/libreria/Decima2013Docs/3_FEB.pdf).

Universidad de Antioquia, “Formación ciudadana y constitucional”, *Facultad de Derecho Vicerrectoría de Docencia*, disponible en: [http://docencia.udea.edu.co/derecho/constitucion/control\\_no\\_accion.html](http://docencia.udea.edu.co/derecho/constitucion/control_no_accion.html).

V. LAVIÉ PICO, Enrique, “Los efectos *erga omnes* de la sentencia”, Fundación de Derecho Administrativo, disponible en: [http://www.gordillo.com/pdf\\_unamirada/11laviepico.pdf](http://www.gordillo.com/pdf_unamirada/11laviepico.pdf).

## LEGISLACIÓN

CARBONELL, Miguel, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 173 ed., México, Porrúa, 2014.

Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Textos actualizados prácticos de derecho, México, Editores Palacio del Derecho, 2013.

## **ANEXOS**

Sentencia constitucional número C-668/15, de fecha 28 de octubre del año 2015, emitida por la Corte Constitucional de la República de Colombia.

## **Sentencia C-668/15**

Referencia: expediente D-10678

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad en contra del parágrafo 4º (parcial) del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, *“Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones”*

Actores:

Alejandro Delgado Perea y Daniel Delgado Ferrufino

Magistrada Ponente:

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Bogotá D.C., veintiocho (28) de octubre de dos mil quince (2015)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, integrada por la magistrada María Victoria Calle Correa, quien la preside, los magistrados Myriam Ávila Roldán (E), Luis Guillermo Guerrero Pérez, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, Gloria Stella Ortiz Delgado, Jorge Iván Palacio Palacio, Jorge Ignacio Pretelt Chaljub y Alberto Rojas Ríos, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de las previstas en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, cumplidos los trámites contemplados en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente:

**SENTENCIA**

## I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad establecida en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, los ciudadanos Alejandro Delgado Perea y Daniel Delgado Ferrufino presentaron demanda de inconstitucionalidad en contra del parágrafo 4º (parcial) del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, *“Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones”*.

Mediante auto de 20 de marzo de 2015, el Magistrado Sustanciador inadmitió la demanda por considerar que las acusaciones formuladas carecían de los requisitos suficientes, toda vez que de la lectura del libelo no surgía una duda mínima sobre la discrepancia de la disposición demandada con el Texto Superior, que permitiera iniciar un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y haga necesario un pronunciamiento por parte de esta Corporación.

Lo anterior, por cuanto la demanda no satisfacía plenamente los requisitos de claridad, certeza, especificidad y pertinencia necesarios para la debida estructuración de los cargos de inconstitucionalidad, de acuerdo con el Decreto 2067 de 1991 y la jurisprudencia en esta materia.

El 6 de abril de 2015, dentro del término previsto para el efecto, los accionantes radicaron en la Secretaría General de esta Corporación escrito de subsanación.

A través del Auto de 21 de abril de 2015, el Magistrado Sustanciador admitió la demanda, dispuso su fijación en lista y, simultáneamente, corrió traslado al Procurador General de la Nación.

En la misma providencia, ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente del Congreso de la República, al Ministerio de Justicia y del Derecho, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la



República, para que, si lo estimaban conveniente, intervinieran con el propósito de impugnar o defender la constitucionalidad de la disposición acusada.

De igual forma, en el mencionado auto se invitó al Presidente de la Academia Colombiana de Jurisprudencia y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT—. Asimismo, a los decanos de las facultades de derecho de las universidades de Antioquia, Externado de Colombia, del Atlántico, UIS, San Buenaventura, Los Andes, Libre, Gran Colombia, EAFIT, del Rosario, del Norte, Pontificia Javeriana, del Sinú, Pontificia Bolivariana, Santo Tomás, Sergio Arboleda, del Valle y Autónoma de Bucaramanga, para que, intervinieran con la finalidad de rendir concepto sobre la constitucionalidad del precepto demandado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991.

La demanda fue originalmente repartida al Magistrado Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, pero su ponencia fue derrotada en la Sala Plena. El nuevo reparto correspondió a la ahora Magistrada Ponente, siguiente en orden alfabético. La primera parte de esta sentencia se tomó de la ponencia inicial con algunas modificaciones, de acuerdo con la posición mayoritaria.

## II. EL TEXTO DEMANDADO

De conformidad con el Diario Oficial número 38.756 de 30 de marzo de 1989, en el que se publicó el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales y el Diario Oficial No. 49.374 de 23 de diciembre de 2014 en el que se publicó la Ley 1739 de 2014, a continuación se transcribe el texto de la disposición parcialmente acusada y se subraya el aparte demandado:

***“ARTICULO 206. RENTAS DE TRABAJO EXENTAS. <Fuente original compilada: L. 75/86 Art. 35 Inc. 1o.> Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes:***

- 1. Las indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad.***
- 2. Las indemnizaciones que impliquen protección a la maternidad.***
- 3. Lo recibido por gastos de entierro del trabajador.***

4. <Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). El texto con el nuevo término es el siguiente:> El auxilio de cesantía y los intereses sobre cesantías, siempre y cuando sean recibidos por trabajadores cuyo ingreso mensual promedio en los seis (6) últimos meses de vinculación laboral no exceda de 350 UVT.

Cuando el salario mensual promedio a que se refiere este numeral exceda de 350 UVT la parte no gravada se determinará así:

Salario mensual      Parte

Promedio      No gravada %

Entre 350UVT Y410UVT el 90%

Entre 410UVT Y470UVT el 80%

Entre 470UVT Y530UVT el 60%

Entre 530UVT Y590UVT el 40%

Entre 590UVT Y650UVT el 20%

De 650UVT el 0%

5. <Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Numeral modificado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre Riesgos Profesionales, hasta el año gravable de 1997. A partir del 1 de Enero de 1998 estarán gravadas sólo en la parte del pago mensual que exceda de 1.000 UVT.

El mismo tratamiento tendrán las Indemnizaciones Sustitutivas de las Pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional. Para el efecto, el valor exonerado del impuesto será el que resulte de multiplicar la suma equivalente a 1.000 UVT, calculados al momento de recibir la indemnización, por el número de meses a los cuales ésta corresponda.

6. <Fuente original compilada: L. 75/86 Art. 35 Num. 6o.> El seguro por muerte, y las compensaciones por muerte de los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional.

7. <Incisos 1 y 2 INEXEQUIBLES>

<Fuente original compilada: L. 75/86 Art. 35 Num. 7o. Inc. 2o.> <Inciso CONDICIONALMENTE exequible> En el caso de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales\*, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario. Para los Jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario.

<Fuente original compilada: L. 75/86 Art. 35 Num. 7o. Inc. 3o.> En el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales, los gastos de

*representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario.*

*8. <Fuente original compilada: L. 75/86 Art. 35 Num. 8o.> El exceso del salario básico percibido por los oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional y de los agentes de ésta última.*

*9. <Fuente original compilada: D. 2247/74 Art. 60.> Para los ciudadanos colombianos que integran las reservas de oficiales de primera y segunda clase de la fuerza aérea, mientras ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales, solamente constituye renta gravable el sueldo que perciban de las respectivas empresas, con exclusión de las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales.*

*10. <Numeral modificado por el artículo 6 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT. El cálculo de esta renta exenta se efectuará una vez se deduzca del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las demás rentas exentas diferentes a la establecida en el presente numeral.*

*PARAGRAFO 1o. <Parágrafo modificado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> La exención prevista en los numerales 1, 2, 3, 4, y 6 de este artículo, opera únicamente sobre los valores que correspondan al mínimo legal de que tratan las normas laborales; el excedente no está exento del impuesto de renta y complementarios.*

*PARAGRAFO 2o. <Parágrafo adicionado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> La exención prevista en el numeral 10o. no se otorgará sobre las cesantías, sobre la porción de los ingresos excluida o exonerada del impuesto de renta por otras disposiciones, ni sobre la parte gravable de las pensiones. La exención del factor prestacional a que se refiere el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 queda sustituida por lo previsto en este numeral.*

*PARAGRAFO 3o. <Parágrafo adicionado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Para tener derecho a la exención consagrada en el numeral 5 de este artículo, el contribuyente debe cumplir los requisitos necesarios para acceder a la pensión, de acuerdo con la Ley 100 de 1993.*

*PARÁGRAFO 4o. <Parágrafo adicionado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> La exención prevista en el numeral 10 procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una*

*relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en los artículos 329 y 383 del Estatuto Tributario. Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante. Lo anterior no modificará el régimen del impuesto sobre las ventas aplicable a las personas naturales de que trata el presente parágrafo, ni afectará el derecho al descuento del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, en los términos del artículo 488 del Estatuto Tributario, siempre y cuando se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.”*

### **III. LA DEMANDA**

#### **1. Normas constitucionales que se consideran infringidas**

Los demandantes estiman que la disposición objeto de censura constitucional contenida en el artículo 206 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, “*Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones*”, contraviene lo dispuesto en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política.

#### **2. Fundamentos de la demanda**

La demanda plantea dos cargos principales en contra de la disposición acusada, los cuales cuentan con los siguientes fundamentos:

##### **Primer Cargo. Violación del principio de equidad tributaria**

Para el desarrollo del primer cargo los actores parten de la clasificación de las personas naturales prevista en el artículo 329 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, de acuerdo con la cual, para los efectos

de los capítulos I y II del Título V serán empleados: (a) las personas naturales residentes en el país cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación, y (b) los trabajadores que presten servicios personales a través del ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) del ejercicio de dichas actividades.

Respecto a la agrupación de los trabajadores dependientes e independientes en la categoría de “*empleados*”, los demandantes señalaron que el elemento común entre dichos sujetos corresponde a la prestación personal de los servicios, pero que el desarrollo de la actividad revela unas diferencias notorias que, a la postre, son la base de la transgresión del principio de equidad como consecuencia de la extensión de los límites al reconocimiento de costos y gastos impuestos a los trabajadores dependientes.

En concordancia con lo anterior, los libelistas resaltaron las diferencias entre los trabajadores dependientes e independientes. Aludieron a las disposiciones normativas que rigen la prestación personal de servicios (Código Sustantivo del Trabajo/ Leyes Civiles, disposiciones contractuales) y a la forma en que se efectiviza dicha prestación.

Así, resaltaron que mientras que el trabajador dependiente ejerce su labor por cuenta y riesgo del empleador -lo que significa que éste le suministra los elementos necesarios que incluyen desde el lugar de trabajo hasta los elementos para su realización, papelería, equipos de oficina, servicios de comunicación, etc.- el trabajador independiente está obligado a proveer cada uno de los elementos necesarios para la prestación del servicio, así como a asumir los riesgos de la actividad.

De acuerdo con la forma de prestación de servicios por parte de unos y otros, los actores indicaron que en el caso de los trabajadores dependientes está

plenamente justificado que los costos o gastos asociados directamente con la prestación de servicios no sean deducibles, dado que los mismos son suministrados por el empleador, quien, además, está facultado para deducirlos de su propia renta gravable. Sin embargo, la extensión de dicha limitación a los empleados independientes desconoce la dinámica de su ejercicio profesional y le impone una mayor carga tributaria en relación con los sujetos dependientes.

Para los accionantes, el precepto acusado no consulta las ostensibles diferencias que se presentan en la ejecución de la prestación del servicio profesional e inciden en la base gravable del impuesto de renta, lo que conlleva a una violación del principio de equidad en la medida en que les impone a sujetos no asimilables el mismo tipo de limitaciones para depurar la renta líquida gravable. En ese sentido y de acuerdo con lo expuesto por la jurisprudencia constitucional, los ciudadanos resaltaron que el principio de equidad se transgrede *“tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”*<sup>256</sup>.

En concordancia con lo expuesto, en el cargo se refieren los modos en los que la jurisprudencia ha reconocido que puede presentarse la vulneración del principio de equidad y se hace el desarrollo correspondiente con base en la norma acusada:

**a) El monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo la capacidad de pago del contribuyente**

La afectación del principio de equidad fue explicada por los demandantes a partir de la que constituirá la base gravable del tributo del empleado trabajador independiente en relación con el empleado trabajador dependiente. Para los actores, la extensión de la limitación del reconocimiento de los gastos y costos genera que la base gravable del trabajador dependiente e independiente sea similar y, en consecuencia, la carga de tributación igual a pesar de que la base gravable del primero se construye a partir de ingresos netos mientras que la del trabajador independiente se construye sobre sus ingresos brutos, con los cuales deberá asumir los gastos de su actividad.

---

<sup>256</sup> Sentencia C-643 de 2002. M.P. Jaime Córdoba Triviño. Citada en la demanda de inconstitucionalidad. Folio 40 del expediente.

La limitación censurada genera que el impuesto a la renta desconozca la verdadera capacidad económica del trabajador independiente, por cuanto impide que la misma se determine de acuerdo con los gastos y egresos de la prestación de los servicios. Para evidenciar el desconocimiento de la capacidad económica, los accionantes refieren cómo los mismos ingresos de empleados dependientes e independientes generan el mismo tributo, a pesar de que parte de esos ingresos del independiente debe ser destinado al ejercicio de su labor.

**b) Se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual sin justificación suficiente**

Los demandantes argumentan que esa modalidad de afectación del principio de equidad se configura en el presente caso de forma negativa, es decir, que la infracción del principio de equidad se desprende del trato paritario que se le otorga, de manera injustificada, a sujetos diferentes.

Con base en los mismos argumentos referidos en la modalidad (a), los censores cuestionan que se impongan las mismas limitaciones en materia de deducción de costos y gastos a sujetos que presentan ostensibles diferencias en las condiciones de ejercicio de la actividad de la que derivan sus ingresos y que determinan el tributo.

**c) El tributo tiene implicaciones confiscatorias**

Los actores refirieron **los eventuales** efectos confiscatorios del impuesto a la renta como consecuencia de la prohibición de que se reconozcan los costos y gastos en los que incurre el trabajador independiente en el ejercicio de su labor, ya que dichos costos pueden igualar los ingresos o superarlos, y a pesar de ello constituirían la base para el cálculo del impuesto. En consecuencia, la actividad económica del particular resultaría destinada exclusivamente al pago del tributo.

Tras referir las modalidades de afectación del principio de equidad, los accionantes destacaron las cargas excesivas que se le imponen al empleado que presta servicios personales por su propia cuenta y riesgo en relación con las cargas o la situación de: a) las personas naturales que no clasifican en la categoría de empleados y b) las personas jurídicas, quienes sí pueden solicitar el reconocimiento fiscal de los costos y gastos generados en su actividad.

### **Segundo cargo. Violación del principio de igualdad**

Lo primero que conviene destacar es que la demanda inicial refirió a la transgresión del principio de igualdad como un cargo independiente. Sin embargo, en el escrito correctivo se indicó que su vulneración se generó por conexidad. Habida cuenta de esas circunstancias y aunque no se desarrolló el cargo con una argumentación diferenciada, se interpretará la demanda y se extraerán los elementos que contiene, orientados a sustentar dicha violación.

En efecto, los actores caracterizaron unos grupos de sujetos para luego emprender un análisis comparativo entre los mismos respecto a la posibilidad de solicitar el reconocimiento de costos y gastos. En primer lugar, la demanda distinguió los grupos de sujetos que hacen parte de la categoría de empleados, y que corresponden a las personas naturales que perciben el equivalente al 80% de sus ingresos o más de la prestación de servicios personales por cuenta y riesgo de un contratante (E.C.R.C), y quienes derivan la misma proporción de sus ingresos de la prestación de servicios personales por su propia cuenta y riesgo (E.C.R.P)

Tras fijar la primera pareja comparativa, los actores mostraron las diferencias en el ejercicio de la prestación de los servicios personales por parte de los sujetos de cada grupo y destacaron que los E.C.R.P. deben asumir los costos y gastos relacionados con el ejercicio de su actividad mientras que en el caso de los E.C.R.C. los asume el empleador o contratante.

Finalmente, se evidenció el trato paritario que introdujo la norma acusada entre los grupos referidos y las consecuencias, de cara a la conformación de la base



gravable y la determinación del tributo de renta, derivada de la mencionada homologación.

Un ejercicio similar al descrito previamente se adelantó para efectuar una comparación entre los empleados que prestan servicios personales por su propia cuenta (i) las personas naturales que no se clasificaron como empleados y (ii) las personas jurídicas. Estos fundamentos indicaron las diferencias en el cálculo de la renta gravable entre unos y otros.

#### IV. INTERVENCIONES

Vencido el término de fijación en lista, y en cumplimiento de lo ordenado en auto de 21 de abril de 2015, la Secretaría General de esta Corporación informó que de acuerdo a las comunicaciones libradas se recibieron los siguientes escritos de intervención:

##### 1. Academia Colombiana de Jurisprudencia

Mediante escrito allegado a esta Corporación el 12 de mayo de 2015, la Academia Colombiana de Jurisprudencia solicitó que se declare **inexequible** la disposición bajo revisión, por los motivos que a continuación se reseñan.

La interviniente inició su concepto con un recuento sobre el trato legal que se le ha otorgado a la exención de las rentas de trabajo. Destacó que actualmente dicha exención corresponde al 25%, la cual se extendió a todos los sujetos clasificados en la categoría de “*empleados*”, dado que con independencia de la naturaleza del contrato o de la relación laboral, los contribuyentes incurren en gastos de carácter personal, tales como el vestuario, el transporte, la alimentación, etc.

De acuerdo con lo anterior, para el interviniente la extensión de la mencionada exención está justificada. Sin embargo, la prohibición para todos los contribuyentes calificados como “*empleados*” de restar costos y deducciones,

diferentes de los admitidos en la ley para los asalariados, desconoce ostensiblemente el principio de equidad del sistema tributario consagrado en el artículo 363 Superior.

En consecuencia, adujo que la prohibición contenida en la disposición censurada es inequitativa, toda vez que la capacidad contributiva de los asalariados difiere ostensiblemente de la de los contribuyentes que ejercen profesiones liberales o prestan servicios independientes, por cuanto para aquéllos los costos y deducciones necesarios para producir la renta se encuentran a cargo de los contratantes o empleadores, en tanto que para éstos las erogaciones debe ser sufragadas por los propios contribuyentes.

## 2. Universidad Santo Tomás

La Universidad Santo Tomás de Bogotá, mediante escrito allegado a esta Corporación el 14 de mayo de 2015, solicitó que se declare **inexequible** la disposición demandada, al considerarla transgresora de los artículos 13, 95 numeral 9 y 363 Superiores, por cuanto asimila a los trabajadores dependientes e independientes a pesar de las disimilitudes que se presentan en la forma de prestación de los servicios.

En concordancia con los argumentos de la demanda, los intervinientes indicaron que dicha asimilación desconoce que los trabajadores independientes están obligados a asumir los costos y gastos derivados de su actividad, mientras que dichos rubros, en el caso de los trabajadores dependientes, son asumidos por sus empleadores, en consecuencia se otorga *“un tratamiento de equidad horizontal a sujetos que se encuentran en situaciones materiales diferentes y que, por ende, les corresponde la aplicación de criterios de equidad vertical”*<sup>257</sup>

## 3. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

---

<sup>257</sup> Folio 100 del expediente.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, intervino en el trámite de la acción, mediante escrito en el que solicitó que se declare **inexequible** la disposición acusada.

A su juicio, las situaciones fácticas de las personas naturales asalariadas y las de los trabajadores independientes son diferentes, aun cuando ambas realizan una prestación personal de sus servicios y obtienen una remuneración económica por los mismos.

Lo anterior, por cuanto el trabajador independiente se asemeja a un empresario, toda vez que su actividad implica la prestación de su servicio o la realización de su actividad económica por su cuenta y riesgo, circunstancia que no afecta al trabajador empleado asalariado, ya que dicha eventualidad se encuentra a cargo de su empleador, quien asume los costos y expensas correspondientes y puede detraerlos de su renta.

Con fundamento en las situaciones fácticas que diferencian a las dos clases de contribuyentes en alusión, resulta necesario que se les brinde un tratamiento divergente, lo contrario, la asignación de una misma regla de depuración de sus rentas desconoce los principios de igualdad y equidad.

En aras de reforzar la anterior afirmación, sostuvo que la disposición objeto de reproche constitucional otorga un mismo trato a los sujetos en comento, pese a que no tienen igual capacidad económica, ya que ésta se ve disminuida, en el caso de los empleados independientes, por los costos y gastos en los que incurren en el ejercicio de su labor.

De acuerdo con lo anterior, el ordenamiento niega para los asalariados los costos y deducciones -en los que realmente no incurren- relacionados con el desarrollo de su actividad, pero la disposición acusada limita erróneamente dicho reconocimiento frente a los sujetos clasificados como empleados, quienes prestan sus servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que prestan servicios técnicos que no exigen la utilización de materiales o insumos, maquinaria o equipo especializado, desconociendo que quienes realizan la

actividad por su cuenta y riesgo, deben incurrir en costos y gastos indispensables de los cuales se encuentran exentos los asalariados, a quienes el empleador les provee todos los medios y recursos necesarios para su consecución.

Por consiguiente, afirmó que debido a la asimilación hecha al trabajador asalariado por la disposición acusada, dichos egresos no los puede depurar de la base gravable del impuesto, lo cual, indudablemente, comporta una transgresión a los principios de justicia y equidad, porque se brinda un tratamiento igual pese a encontrarse en una situación diferente.

Finalmente, agregó que la declaratoria de inconstitucionalidad del precepto demandado también restablecería la equidad en materia del impuesto sobre las ventas -IVA-.

#### **4. Ministerio de Hacienda y Crédito Público**

Mediante escrito remitido a esta Corporación el 15 de mayo de 2015, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público intervino en el trámite de la presente acción, con el fin de solicitarle a esta Corte que se declare **inhibida** para pronunciarse sobre el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014 o, en su defecto, lo declare **exequible**.

Adujo que la demanda no cumple, por una parte, con el requisito de certeza y, por otra, con el requisito de pertinencia. Lo primero por cuanto los actores presentaron cargos contra normas distintas a las que se pretendían declarar inexequibles, en la medida en que la censura se centró exclusivamente en la clasificación de personas naturales dispuesta en la Ley 1607 de 2012 y, lo segundo, toda vez que gran parte del reproche frente a la disposición acusada y la interpretación que se hace de las medidas tributarias acusadas se funda en consideraciones relacionadas con el régimen laboral.

Manifestó el interviniente que en el evento en el que la Corte no considere procedente la solicitud principal se deberá declarar la constitucionalidad del segmento censurado, dado que el análisis adelantado en la demanda parte de una errónea interpretación de la disposición realmente atacada, es decir del artículo 10° de la Ley 1607 de 2012.

En armonía con lo anterior señaló que la argumentación se construyó principalmente a partir de un desacuerdo con la clasificación de las personas naturales y de los sujetos incluidos en la categoría de “empleados”, pero ese ejercicio ignoró la finalidad de la clasificación, la cual buscó superar las inequidades que se presentaban entre personas que ejercen actividades similares,

pero cuya forma de contratación variaba en aras de extender los beneficios tributarios que se reconocían únicamente a los asalariados.

Como una manifestación del mencionado propósito, la Ley 1739 de 2014 extendió la renta exenta -25%- reconocida en el artículo 206 del Estatuto Tributario a todos los empleados, la cual excluye, en consecuencia, la posibilidad de deducir costos y gastos.

Establecido lo anterior, el Ministerio se pronunció sobre los cargos.

Frente al desconocimiento de la capacidad económica de los trabajadores independientes resaltó que los demandantes ignoraron el rol económico que determinó la fijación de la categoría de empleado, la cual *“implica necesariamente el ejercicio de una profesión en la que no se asumen de manera significativa ni los costos ni los gastos relativos a la prestación de servicios”*<sup>258</sup>.

Esa circunstancia, la de no asumir de forma significativa los costos y gastos de la prestación del servicio se deriva bien de la existencia de una relación laboral en la que aquéllos conceptos los cubre el empleador o de la naturaleza del servicio.

En concordancia con esa percepción, se separó en una categoría independiente a los trabajadores por cuenta propia que corresponde a aquellos sujetos que sí están sometidos a *“un riesgo económico propio al préstamo del servicio”*<sup>259</sup>

El interviniente destacó la libertad de configuración legislativa en materia tributaria y, particularmente, en lo que atañe a la creación y al límite de las deducciones en la medida en que constituyen un elemento inherente al diseño de los tributos.

Finalmente, frente a las comparaciones que se realizaron respecto a las personas naturales no clasificadas como empleados y las sociedades indicó que los argumentos relacionados con esos sujetos buscan controvertir el artículo 329 del Estatuto Tributario y no, la norma acusada. Asimismo que la argumentación se refiere a unas hipótesis particulares y concretas que se apartan del carácter general y abstracto propio del juicio de constitucionalidad.

## **5. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, intervino en el proceso de la referencia para defender la constitucionalidad de la norma acusada, de conformidad con los argumentos que a continuación se reseñan.

En primer lugar, afirmó que la reforma al Estatuto Tributario que derivó en la modificación de la clasificación de las personas naturales buscó superar la diferenciación basada en el tipo de vínculo *“con el fin de evitar inequidad entre*

---

<sup>258</sup> Folio 121 del expediente.

<sup>259</sup> Folio 122 del expediente.

*sujetos que (sic) con el mismo nivel de autonomía y e idéntica actividad pero con diferente clase de contratación*<sup>260</sup>, la cual se centró en la naturaleza del ingreso y del riesgo asumido por el trabajador, en aras de desligarlo del criterio de vínculo laboral.

Para simplificar el sistema de tributación de las personas naturales y evitar las distorsiones que generaban las distintas deducciones, el Legislador, mediante la Ley 1607 de 2012, estableció diferentes sistemas de determinación de la renta para las personas naturales, a saber, IMAN e IMAS, según la categoría a la que pertenezcan de conformidad con la legislación tributaria, cuya finalidad es contrarrestar las múltiples perforaciones de la base gravable. Dicha clasificación atiende al nivel de riesgo que cada persona asume en la actividad que desempeña y de la fuente de sus ingresos. Asimismo, indicó que se mantuvo el sistema de depuración ordinario.

De igual manera, sostuvo que el legislador previó la determinación de la renta para las personas naturales clasificadas como empleados, en aras de evitar la inequidad. También adujo que, de acuerdo con las reglas del Estatuto Tributario, los asalariados solamente pueden deducir de su declaración de renta los gastos que estén señalados por ley, razón por la que no es viable descontar gastos de subsistencia, tales como alimentación, servicios públicos, arrendamientos, calzado, ropa, transporte, diversión, entre otros.

En contra de lo estimado por el actor, manifestó que la disposición brinda un tratamiento fiscal diferente a las personas naturales que se encuentran en diferentes categorías, atendiendo a las diversas condiciones económicas y de riesgo en cada una de ellas, y que los demandantes parten de una premisa falsa al señalar que en la disposición acusada se limitan los costos y gastos de los empleados que no son asalariados, en relación con quienes sí lo son, toda vez que el precepto demandado establece una igualación en ese aspecto.

Con base en lo expuesto concluyó que los cambios en la legislación introducidos por la disposición bajo estudio están encaminados a obtener una base gravable del impuesto a la renta acorde a la capacidad de pago del contribuyente y a la tasación de impuestos más justos, en concordancia con los principios de equidad y progresividad, logrando que quienes obtienen mayores ingresos paguen más.

## **6. Universidad Externado de Colombia**

La Universidad Externado de Colombia presentó escrito en el que solicitó a la Corte declararse **inhibida** para estudiar los cargos formulados contra la disposición acusada.

---

<sup>260</sup> Folio 134 del expediente

En cuanto al cargo relativo a la violación del principio de equidad y de justicia tributaria por el hecho de igualar el tratamiento en el impuesto de renta de los asalariados con el de los empleados que no son asalariados, estima que la determinación de dicha transgresión requiere que se adelante un test de igualdad, pero los demandantes no fueron claros al presentar sus argumentos y evidenciar los elementos propios del test, razón por la que considera que la Corte debería abstenerse de estudiar el cargo. Sin embargo, con base en la forma en la que se presentó y modificó la disposición en el trámite legislativo indicó:

*“se evidencia que en principio la norma quería limitar los costos y gastos relacionados con las actividades económicas por cuenta y (sic) del contratante, pero que en su versión final, por falta de técnica legislativa, se limitaron también los costos y mantiene la categoría tributaria de empleado aunque en realidad son empresarios –tal como lo subrayan los accionantes-*

*”<sup>261</sup>*

En lo que atañe al desconocimiento del principio de equidad horizontal y de justicia tributaria, señaló que en el caso *sub examine* no se logró demostrar la configuración de alguna de las tres modalidades de afectación del principio de equidad, desarrolladas por la jurisprudencia constitucional.

Por otra parte, aseveró que las consecuencias descritas por los accionantes involucran otras disposiciones, *verbigracia*, el artículo 329 del Estatuto Tributario, que no fueron censuradas, y que la clasificación de las personas naturales creadas por la ley estuvo encaminada a un fin razonable que se extrae de la exposición de motivos de la Ley 1739 de 2014.

Asimismo, afirmó que no se probó que el tributo implicara una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de ese grupo particular de empresarios, puesto que si bien es clara la afectación, no se demostró que las utilidades se destinen exclusivamente al pago del tributo y, en consecuencia, no existe ganancia.

---

<sup>261</sup> Folio 164 del expediente.

Respecto de la vulneración del principio de equidad tributaria como consecuencia de la configuración de regímenes tributarios distintos para personas jurídicas y naturales, sostuvo que dicha diferencia de tratamiento se fundamenta en la libertad de configuración del legislador y que el actor no estableció de forma clara el término de comparación.

## **V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN**

El Procurador General de la Nación, mediante concepto No. 5926, del 17 de junio de 2015, intervino en el trámite de la presente acción, solicitándole a la Corte Constitucional que declare **exequible de forma condicionada** la disposición acusada.

La vista fiscal procedió a establecer si existen diferencias relevantes entre los empleados asalariados y los no asalariados en lo relativo a los costos y gastos que deben asumir directamente en el cumplimiento de sus labores para efectos de ser depurados en su declaración de renta. Para ello, revisó la regulación laboral y la relación de la misma con el orden constitucional y, posteriormente, la comparó con la remuneración de los trabajadores no asalariados en lo atinente a los costos y gastos que estos tienen que asumir para desempeñar sus labores.

Una vez realizado ese análisis, el Jefe del Ministerio Público concluyó que frente a la circunstancia en la cual el empleado no asalariado incurre en costos y gastos directos para la ejecución de contrato que pueden superar el porcentaje de gastos generales presumidos por el legislador para el trabajador asalariado se configura una vulneración de los principios de justicia y equidad tributarios, toda vez que el empleado en mención no podría descontar de su base gravable esos gastos para determinar el impuesto de renta a su cargo.

En ese orden de ideas, consideró que lo procedente era la declaración de inconstitucionalidad de la aplicación para el empleado no asalariado de la exención de rentas de trabajo correspondiente al 25%. Sin embargo, de acuerdo con el principio de conservación del derecho, solicitó a la Corte que declare la constitucionalidad condicionada del tratamiento tributario objeto de estudio, bajo el entendido de que sólo procede cuando el empleado no asalariado se limita a emplear su capacidad de trabajo intelectual, profesional, técnico o de apoyo en aras de cumplir con el objeto para el cual fue contratado sin suministrar otro recurso, bien o servicio adicional para dicho fin.



Sólo así, concluyó, se garantizan los principios de justicia y equidad tributaria respecto de los eventos en los que el asalariado debe asumir los costos y los gastos que se requieren en forma directa para ejecutar el objeto para el que fue contratado.

## VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

### Competencia

1. De conformidad con lo establecido en el artículo 241-4 de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para decidir la demanda de la referencia, en virtud a que está dirigida en contra de un texto que hace parte de una ley de la República.

### Presentación del caso y cuestiones preliminares a resolver

2. Los ciudadanos plantean dos cargos en contra de la disposición acusada, de acuerdo con la cual las personas naturales clasificadas como *empleados* cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, sólo pueden solicitar el reconocimiento fiscal de los costos y gastos que les son permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o en la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.

3. El **primer cargo** indica que la norma acusada transgrede el principio de igualdad por una asimilación injustificada en el límite al reconocimiento fiscal de costos y gastos entre grupos de sujetos que, para los demandantes, no pueden equipararse para esos efectos.

3.1. Para evidenciar la transgresión del artículo 13 Superior se identificaron diversos grupos, a saber: (i) las personas naturales, clasificadas en la categoría de empleados, que perciben el equivalente al 80% o más de sus ingresos de la prestación de servicios personales por cuenta y riesgo propio (E.C.R.P.); (ii) las personas naturales, clasificadas en la categoría de empleados, que perciben la misma proporción de sus ingresos de la prestación de servicios personales por cuenta y riesgo de un contratante (E.C.R.C.); (iii) las personas naturales no clasificadas como empleados y (iv) las personas jurídicas.

3.2. Establecidos los grupos de comparación, se resaltaron las diferencias en la prestación de los servicios entre los sujetos de las dos primeras categorías y se hizo énfasis en los costos y gastos en los que los E.C.R.P. deben incurrir y que, de acuerdo con la norma acusada no pueden deducir, como consecuencia de la asimilación con los E.C.R.C., quienes no incurrir en dichos costos y gastos.

4. El **segundo cargo** indica que la norma acusada transgrede el principio de equidad. Como fundamento del cargo, se parte nuevamente de la distinción en la prestación de servicios personales por parte de los E.C.R.P. y los E.C.R.C. con énfasis en los costos y gastos que deben asumir los trabajadores por cuenta propia y cuyo reconocimiento no pueden solicitar, limitación que incide en la base gravable y viola el principio de equidad.

4.1. De acuerdo con esa limitación se aduce que el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo la capacidad de pago del contribuyente, ya que la extensión del límite hace que la base gravable de trabajadores dependientes e independientes sea similar, a pesar de que la base gravable de los primeros se construye sobre ingresos netos, mientras que la de los trabajadores independientes se construye sobre ingresos brutos, con los cuales debe asumir los gastos de su actividad.

4.2. En ese sentido, se censura que se otorgue un trato paritario a sujetos diferentes lo que, además, tiene implicaciones confiscatorias para los E.C.R.P., dado que los gastos en los que incurran en el ejercicio de su labor pueden igualar o superar sus ingresos, y a pesar de ello constituirían la base para el cálculo del impuesto.

5. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Universidad Externado de Colombia le solicitaron a la Corte declararse **inhibida** para estudiar los cargos formulados. La autoridad pública indicó que la demanda no cumple con los requisitos de certeza y de pertinencia, dado que los actores presentaron acusaciones contra normas distintas a la que se pretende declarar inexecutable y porque los reproches se fundan en consideraciones relacionadas con el régimen laboral, impertinentes de cara a la disposición acusada. Por su parte, el ente universitario extrañó los elementos necesarios para adelantar un test de igualdad y aseguró que los argumentos expuestos en la demanda involucran otras disposiciones como el artículo 329 del Estatuto Tributario.

6. La Academia Colombiana de Jurisprudencia, la Universidad Santo Tomás y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario solicitaron que se declare **inexecutable** la disposición demandada por desconocer el principio de equidad del sistema tributario consagrado en el artículo 363 Superior, toda vez que la capacidad contributiva de los asalariados difiere ostensiblemente de la de los contribuyentes que ejercen profesiones liberales o prestan servicios independientes.

7. Para ellos, los costos y deducciones necesarios para producir la renta se encuentran a cargo de los contratantes o empleadores, en tanto que para éstos las erogaciones están a cargo de los propios contribuyentes. Por su parte, el Procurador General de la Nación consideró que la disposición debe declararse **inexequible, de forma condicionada**, en el entendido que el límite al reconocimiento fiscal de costos y gastos de la norma acusada sólo procede cuando el empleado no asalariado se limita a utilizar su capacidad de trabajo intelectual, profesional, técnico o de apoyo en aras de cumplir con el objeto para el cual fue contratado sin suministrar otro recurso, bien o servicio adicional para dicho fin.

8. En contraposición, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Universidad Externado de Colombia y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicitaron que se declare **exequible** la disposición acusada, dado que la categoría de empleados incluye a las personas naturales que no incurren en mayores costos y gastos en el ejercicio de la actividad generadora de renta, al margen de que dicha actividad se ejerza por cuenta y riesgo propios o de un contratante. Como consecuencia de lo anterior, la equiparación en el límite al reconocimiento de los costos y gastos no transgrede el principio de equidad tributaria. También resaltaron la amplia libertad de configuración con la que cuenta el ejecutivo en esas materias.

9. Como quiera que algunos intervinientes cuestionan la aptitud de los cargos presentados e indican que los argumentos se dirigen en contra de otras disposiciones normativas diferentes a la demandada, previo a la fijación de los problemas jurídicos de fondo la Corte resolverá dos cuestiones preliminares.

9.1. La primera, consistirá en determinar si los cargos por transgresión del principio de igualdad y por afectación del principio de equidad cumplen con los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia.

9.2. La segunda, consistirá en establecer si la Corte debe integrar otras disposiciones normativas al control de constitucionalidad que se adelanta en el trámite de la referencia.

10. Definido lo anterior, se efectuará el análisis de fondo correspondiente, que impone precisar el alcance de la disposición acusada y el estudio de las cuestiones de naturaleza constitucional que surjan de la demanda.

### **Análisis de la aptitud de los cargos**

11. Como lo ha señalado la jurisprudencia de esta Corporación en múltiples ocasiones, el artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, fija las condiciones o requisitos

mínimos que deben contener las demandas de inconstitucionalidad, y que deben ser observados por los ciudadanos, quienes deberán señalar, entre otros: (i) las disposiciones legales contra las que dirigen la acusación, (ii) las preceptivas constitucionales que considera violadas y (iii) las razones o motivos por los cuales estiman que tales normas superiores han sido desconocidas.

11.1. Frente a este último requisito, el deber para los ciudadanos es el de *“formular por lo menos un cargo concreto, específico y directo de inconstitucionalidad contra la norma acusada, que le permita al juez establecer si en realidad existe un verdadero problema de índole constitucional y, por tanto, una oposición objetiva y verificable entre el contenido literal de la ley y la Carta Política”*.<sup>262</sup>

11.2. En atención a dichas pautas jurisprudenciales, los cargos que presenten los ciudadanos en contra de las normas acusadas deben estar apoyados en razones *“claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes”*<sup>263</sup> que permitan controvertir a la luz de la Carta Política, la disposición legal acusada.

11.3. Tales exigencias pueden ser descritas de la siguiente manera: (a) *claridad*, que supone la existencia de un hilo conductor en la argumentación que facilite comprender el contenido de la demanda y las justificaciones que la sustentan<sup>264</sup>. (b) *certeza*, que reclama que la demanda recaiga sobre una proposición jurídica real y existente *“y no simplemente [sobre una] deducida por el actor”*<sup>265</sup> e incluso sobre otras normas vigentes que, en todo caso, no son el objeto concreto de la demanda. (c) *especificidad*, de acuerdo con la cual la argumentación debe dar cuenta de la manera en la que la disposición acusada desconoce la Carta Política, para evidenciar *“por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada”*. (d) *pertinencia*, de acuerdo con la cual el vicio que aparentemente se desprende de la norma acusada debe ser de naturaleza constitucional, es decir, fundado en la apreciación del contenido de una norma Superior, que se enfrenta al

---

<sup>262</sup> Sentencia C-561 de 2002. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

<sup>263</sup> Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. Ver también las sentencias C-568 de 2004, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, C-856 de 2005 M.P. Clara Inés Vargas y recientemente la sentencia C-503 de 2014 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, entre otras.

<sup>264</sup> Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

<sup>265</sup> *Ibidem*.

precepto demandado. Y por último, (e) *suficiencia*, que guarda relación con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto demandado, los cuales deberán despertar por lo menos *una duda mínima*, sobre la constitucionalidad de la norma impugnada<sup>266</sup>.

11.4. El éxito de los cargos en un juicio de control abstracto, por consiguiente, dependerá, en gran medida, de que el actor tenga en consideración en su demanda, los requisitos establecidos en el artículo 2° del Decreto 2067 de 1991 y la interpretación que sobre ellos ha adelantado la Corte Constitucional.

### **Ineptitud del cargo por violación del principio de igualdad**

12. Habida cuenta de lo observado por algunos intervinientes sobre la aptitud de los cargos, corresponde a la Sala establecer si: ¿el reproche de inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad, formulado en contra del párrafo 4° -parcial- del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, cumple con los requisitos necesarios para hacer un análisis de fondo sobre su constitucionalidad?

12.1. En el análisis de la demanda, la Sala advierte que el cargo por violación del principio de igualdad no cumple con los requisitos mínimos de claridad, especificidad, pertinencia y suficiencia, y que la única característica que se acredita es la certeza.

12.2. En efecto, el cargo no es **claro**, en tanto carece de un hilo conductor que indique en qué consiste la violación y si ésta se deriva de una confrontación directa del principio de la igualdad como consecuencia de una asimilación injustificada o de una omisión legislativa relativa.

12.3. De otro lado, la estructura de la demanda, no muestra una argumentación independiente y particular orientada a sustentar la transgresión de ese principio. De hecho, en el escrito correctivo de la demanda, los actores no identifican la violación del principio de igualdad, sino que aluden a su transgresión por conexidad. En el acápite sobre las normas constitucionales infringidas, los

---

<sup>266</sup> *Ibidem*.

accionantes indicaron: “la norma acusada infringe los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política en conexidad con el artículo 13 de la Carta”<sup>267</sup>.

12.4. Del razonamiento de los demandantes no se advierte una coherencia argumentativa que le permita a la Corte comprender si, para ellos, la infracción del derecho a la igualdad se generó por dar un trato paritario a sujetos que no tienen ningún elemento en común o, por ordenar un tratamiento similar a sujetos que, aunque presentan semejanzas ostentan diferencias relevantes.

12.5. El cargo carece de **especificidad**<sup>268</sup>, ya que contiene diversos razonamientos globales, pero no incluye argumentos concretos sobre la contradicción entre la norma acusada y el principio de igualdad. En efecto, la censura se construyó a partir de varios aspectos generales:

- (i) la definición de la categoría tributaria de empleado de acuerdo con el artículo 329 del Estatuto Tributario,
- (ii) las divergencias (jurídicas, operativas y económicas) en la prestación de los servicios personales entre los dos grupos de sujetos clasificados como empleados en el artículo 329 del Estatuto Tributario,
- (iii) los efectos tributarios de la categorización prevista en el artículo 329 del Estatuto Tributario,
- (iv) el reconocimiento fiscal de costos y gastos permitido a las personas naturales que no pertenecen a la categoría de empleados,
- (v) el reconocimiento fiscal de costos y gastos permitido a las sociedades.

12.6. Esos aspectos generales no son parte de la construcción de una argumentación concreta en el texto de la demanda sobre la supuesta violación del principio de igualdad. El acápite correspondiente al “*desarrollo argumentativo del concepto de la violación*” enuncia las cinco situaciones para derivar una afectación del principio de equidad, pero no las usa como elementos específicos relevantes para demostrar la infracción del principio de igualdad.

12.7. Los actores no indican de forma concreta, el papel argumentativo de cada uno de esos cinco elementos como fundamentos para que la Corte pueda adelantar el control constitucional por violación de la igualdad, ni dan cuenta de un

---

<sup>267</sup> Folio 30 del expediente. Asimismo, en el concepto de la violación se indica “La norma acusada viola los principios superiores de equidad y contribución equitativa y justa al financiamiento del Estado, y por conexidad con (sic) el principio de equidad tributaria, el de igualdad, previstos en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política” (Folio 31).

<sup>268</sup> Sentencia C-386 de 2015. M.P. Mauricio González Cuervo. “La especificidad de la demanda depende de que logre formularse al menos un cargo concreto de constitucionalidad, es decir que los argumentos no pueden ser vagos, abstractos o globales”.

panorama en el que se presente una asimilación inconstitucional, entre sujetos distintos o con un alto grado de desemejanza.

12.8. De acuerdo con lo anterior, los argumentos relacionados con el reconocimiento de gastos y costos como elemento para la determinación de la base gravable del impuesto de renta, no convergen en una argumentación específica dirigida a evidenciar un trato discriminatorio o injustificado desde el punto de vista constitucional.

12.9. El cargo no es **suficiente**, ya que no contiene todos los elementos necesarios para determinar la violación del principio de igualdad. En efecto, los elementos que la jurisprudencia constitucional ha exigido para el desarrollo de un juicio de igualdad corresponden a: *“los grupos que serán objeto de comparación; las circunstancias de hecho comunes a esos grupos, que justifican iniciar el examen de igualdad; la existencia de un trato diverso, a partir de un parámetro de comparación constitucionalmente relevante; y la inexistencia de razones válidas desde el punto de vista constitucional que justifiquen ese tratamiento distinto.”*<sup>269</sup> Sin embargo, los elementos referidos previamente no se extraen de la demanda.

12.10. El documento incluyó tres parejas de comparación, a saber: (i) empleados cuyos ingresos provienen de la prestación de servicios personales por cuenta y riesgo de un contratante y empleados cuyos ingresos provienen de la prestación de servicios personales por cuenta y riesgo propios (ECRP), (ii) personas naturales no clasificadas como empleados y ECRP, y (iii) personas jurídicas y ECRP.

12.11. Frente al primer grupo de comparación, el cargo logró presentar: (i) los criterios de comparación: el primero que se desprende de la norma acusada que los relaciona para darles un trato paritario en una materia específica y, de otra parte, la calidad de contribuyentes, gravados con el impuesto de renta, cuya principal fuente de ingresos (más de 80%) se deriva de la prestación de servicios personales; (ii) el trato equivalente que la disposición acusada le brindó a los grupos de comparación; (iii) el efecto principal del trato paritario, que consiste en una mayor tributación de uno de los grupos como consecuencia del límite al reconocimiento fiscal de los gastos y costos en los que incurren.

12.12. Con todo, los demandantes omitieron brindarle a la Corte argumentos dirigidos a rebatir la constitucionalidad del fin que persigue la norma acusada, a

---

<sup>269</sup> Sentencia C-283 de 2014. M.P. Jorge Iván Palacio.

demostrar que la medida no tiene un objetivo, o que el móvil que persigue carece de justificación a la luz de los preceptos superiores.

12.13. El cargo no logró despertar una duda constitucional sobre la transgresión del derecho a la igualdad, por cuanto se ocupó ampliamente de evidenciar una asimilación entre sujetos que presentan algunas diferencias y un trato diferente frente a otros sujetos obligados al pago del tributo de renta.

12.14. Aunada a la insuficiencia del cargo desarrollado en torno a la primera pareja comparativa, la Corte advierte que la argumentación sobre las restantes es aún más precaria y no logra evidenciar siquiera la viabilidad de la comparación. El criterio de comparación que fue enunciado por los demandantes con respecto a los grupos restantes se limita a describir la calidad de contribuyentes obligados al pago del impuesto de renta. Tal estándar es insuficiente, incluso los mismos demandantes reconocieron las siguientes consecuencias derivadas de la normativa, sin ningún argumento adicional:

- (i) las personas naturales no clasificadas como empleados no se favorecen de la equiparación de beneficios entre los sujetos clasificados como empleados en la Ley 1607 de 2012,
- (ii) las personas naturales no clasificadas como empleados no tienen derecho a descontar la renta exenta del 25% prevista en el numeral 10º del artículo 206 del Estatuto Tributario (fl.12 cd. ppal.), y
- (iii) las personas naturales y jurídicas tributan de forma diferente, mientras las primeras se rigen por una tarifa escalonada, las segundas se rigen por una tarifa fija. Esa diferencias, en palabras de los demandantes, obedece a que: *“las empresas son una ficción jurídica que, en la estructura del impuesto sobre la renta –entre otros motivos por eficiencia tributaria- cumplen la función de ser agentes intermedios en la tributación de las personas naturales propietarias directas o indirectas de capital”*<sup>270</sup>

12.15. Las disimilitudes en la determinación de la renta gravable para efectos del cálculo del impuesto correspondiente rebaten el único criterio de comparación que se ofreció: la calidad de contribuyentes, debido a que no permiten un ejercicio de comparación entre los sujetos para evidenciar el trato discriminatorio aducido.

12.16. En consecuencia, el cargo carece de suficiencia respecto de la primera pareja comparativa por no incluir las razones alusivas a la falta de justificación del trato paritario y, respecto a los grupos restantes, por no identificar un criterio de comparación relevante, lo que impide que la Corte pueda estudiar o adelantar un

---

<sup>270</sup> Folio 13 del expediente.



juicio de igualdad, en razón a que éste no fue propuesto por los demandantes y mal podría usurpar el derecho ciudadano a presentar un cargo con su determinación oficiosa.

12.17. Finalmente, cabe anotar que el reproche sólo cumple con el requisito de **certeza**, dado que si bien la argumentación es insuficiente, se derivó del contenido de la norma acusada y no de una construcción artificial por parte de los demandantes.

### **Omisión legislativa relativa**

13. Ahora bien, si en virtud del principio *pro actione* la Corte entendiera que, en el presente caso, la violación del principio de igualdad se originó en una omisión legislativa relativa, el análisis se agotaría en el estudio formal de los requisitos del cargo, dado que éste no contiene los elementos que, de acuerdo con la jurisprudencia, deben concurrir para determinar la transgresión de un postulado constitucional por esa vía. Tales criterios son:

*a.- Identificación de la norma sobre la cual se predica la omisión.*

*b.- Señalamiento del contenido normativo excluido, cuya consagración resultaría necesaria para armonizar el texto legal con los mandatos constitucionales.*

*c.- Explicación de la manera en que la omisión excluye de sus consecuencias un caso que, por ser asimilable, debería subsumirse dentro de su presupuesto fáctico.*

*d.- Fundamentación de que la exclusión no obedece a una razón objetiva y suficiente.*

*e.- Demostración de que la omisión produce una desigualdad injustificada entre los casos que están y los que no están sujetos a las consecuencias previstas por la norma.*

*f.- Explicación de las razones por las que la omisión implica el incumplimiento de un deber constitucional del Legislador.<sup>271</sup>*

13.1. Con base en esos presupuestos, la Corte concluye que los argumentos sobre omisión legislativa relativa presentados en esta ocasión no son **claros**

---

<sup>271</sup> Sentencia C-291 de 2015. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

porque carecen de un hilo conductor que evidencie, con nitidez, que la norma acusada no incluyó un ingrediente o condición necesaria para que la asimilación que efectuó entre los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provienen de una relación laboral, o legal y reglamentaria, y los involucrados en la prestación de servicios personales o en la realización de actividades por cuenta y riesgo del contratante, resulte compatible con los postulados constitucionales, particularmente con el derecho a la igualdad.

13.2. No aparece claro el elemento del que adolece la norma y que, para los demandantes, permitiría superar la supuesta transgresión del principio de igualdad. Tampoco se advierten los casos o sujetos que la disposición excluyó y que, por ser asimilables, debieron estar contenidos en el límite al reconocimiento fiscal de los gastos y costos. En efecto, la demanda no extraña que un grupo de sujetos asimilables: (i) a los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, y (ii) a los empleados asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o en la realización de actividades por cuenta y riesgo del contratante, haya sido excluido injustificadamente de las consecuencias jurídicas de la norma acusada.

13.3. Por otro lado, aunque en un ejercicio de interpretación del cargo se concluyera que el ingrediente omitido por la norma corresponde a los costos y gastos en los que incurren los empleados cuyos pagos no provienen de una relación laboral para la prestación de los servicios personales, lo cierto es que no se brindaron razones sobre la ausencia de un principio de razón suficiente.

13.4. En efecto, el ejercicio de argumentación relacionado con la motivación de la medida se agotó en la siguiente afirmación: “[s]in justificación alguna, el legislador colocó en condiciones de igualdad tributaria a dos desiguales”<sup>272</sup>.

13.5. Así las cosas, como quiera que los demandantes no indicaron por qué el ingrediente omitido –costos y gastos de los empleados independientes– es esencial para que la norma acusada armonice con la Carta Política en términos de simple igualdad como criterio relacional, se advierte la ineptitud del cargo.

### **Aptitud del cargo por violación del principio de equidad tributaria**

---

<sup>272</sup> Folio 41 del expediente.

14. Descartada la idoneidad del reproche sobre la transgresión del principio de igualdad, pasa la Sala a determinar la aptitud del cargo restante, que denuncia la afectación del principio de equidad tributaria. En consecuencia, se establecerá si: ¿el cargo de por violación del principio de equidad, formulado en contra del párrafo 4º -parcial- del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, cumple con los requisitos necesarios para adelantar un examen de constitucionalidad?

14.1. Para resolver el problema anunciado, conviene señalar que aunque se ha reconocido que la equidad tributaria es la manifestación del derecho a la igualdad en esa materia, la Corte ha separado dichos principios y les ha otorgado características particulares. Así, en relación con la equidad ha señalado que constituye *“un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de los gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*<sup>273</sup>.

14.2. En concordancia con esa separación del principio de equidad se han desarrollado, igualmente, elementos específicos para el análisis de un cargo por inequidad tributaria que no se corresponden con las exigencias propias de la violación del derecho a la igualdad.

14.3. La distinción entre las exigencias de un cargo que censura el derecho a la igualdad y de un cargo que refiere la violación del principio de equidad tributaria no se consideró por los actores. Estos se ocuparon únicamente de la inequidad tributaria que comporta la norma acusada y que transgrede, por conexidad, el principio de igualdad.

14.4. Esta circunstancia es relevante para el análisis de la aptitud de la demanda, en tanto que no se pueden considerar los elementos propios del juicio de igualdad cuando la argumentación se dirigió, principalmente, a evidenciar una afectación de la equidad tributaria, que exige un estudio bajo los contornos particulares de esa censura.

14.5. En efecto la **Sentencia C-833 de 2013** hizo una distinción entre los principios de igualdad y equidad tributaria en los siguientes términos:

---

<sup>273</sup> Sentencia C-734 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

*“14. El principio de igualdad consagrado en el artículo 13 constitucional establece, entre sus contenidos, un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados.*

*15. Aquellos preceptos encuentran un desarrollo específico en materia de política fiscal, en los principios de generalidad y equidad que, a su vez, están en la base de la idea de justicia tributaria. De acuerdo con lo establecido en los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución, todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (exigencia de generalidad), pero a la vez el diseño del sistema impositivo debe responder a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen límites constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder tributario.*

*16. El principio de equidad (artículos 95 num. 9 y 363 CP.), ha sido entendido como un desarrollo específico del principio de igualdad en materia tributaria<sup>274</sup>. Incorpora el mandato de generalidad de la tributación, en tanto parte de asumir que la carga tributaria se distribuye entre todas las personas con capacidad de pago.<sup>275</sup> Pero va más allá, al fijar criterios sobre la forma en que debe llevarse a cabo dicha distribución de las cargas fiscales, incluyendo una exigencia de equidad horizontal según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones. También postula un mandato de equidad vertical, también identificado con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto.<sup>276</sup>*

---

<sup>274</sup> La Corte se ha referido a la relación entre los principios de igualdad y equidad tributaria en las sentencias C-419 de 1995 (MP. Antonio Barrera Carbonell), C-711 de 2001 (MP. Jaime Araujo Rentería), C-1170 de 2001 (MP. Rodrigo Escobar Gil), C-1060<sup>a</sup> de 2001 (MP. Lucy Cruz de Quiñonez), C-734 de 2002 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa), C-1003 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño), C-913 de 2011 (MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), C-1021 de 2012 (MP. Jorge Iván Palacio Palacio), entre otras.

<sup>275</sup> Sobre la generalidad de la tributación como componente de la equidad, ver sentencia C-913 de 2011 (MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

<sup>276</sup> Así lo ha entendido la Corte en las sentencias C-261 de 2002 (MP. Clara Inés Vargas Hernández), C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa, SPV y AV. Jaime Araujo Rentería), C-1003 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño) y C-1021 de 2012 (MP. Jorge Iván Palacio Palacio), entre otras.

14.6. Por su parte, la **Sentencia C-169 de 2014**<sup>277</sup> se ocupó de los modos en los que puede presentarse la violación del principio de equidad:

*“Para resolver el cargo de inequidad contra la estructura tributaria del arancel, conviene tener en cuenta que la violación de dicho principio puede cometerse de tres modos. Una, cuando el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente. Por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, que podía ser superior a la real capacidad de pago del contribuyente y que, en cuanto tal, violaba el principio de equidad (CP arts 95-9 y 363).<sup>278</sup> Dos, cuando se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente. Es lo que ocurrió en la sentencia C-748 de 2009, donde la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica.<sup>279</sup> Tres, cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias. No puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la*

---

<sup>277</sup> M.P. María Victoria Calle Correa.

<sup>278</sup> Sentencia C-876 de 2002 (MP. Álvaro Tafur Galvis. AV. Jaime Córdoba Triviño y Rodrigo Escobar Gil. SV. Jaime Araújo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra y Clara Inés Vargas Hernández). La norma revisada configuraba la base gravable de un impuesto el patrimonio líquido poseído por un contribuyente a 31 de agosto de 2002. Establecía como presunción que “en ningún caso” este patrimonio líquido podía ser “inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001”. La Corte declaró inexecutable la regulación, pues en su criterio implicaba que aquellos contribuyentes que efectivamente hubieran tenido “una disminución en su patrimonio líquido entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto de 2002” quedaban en todo caso, y sin poder demostrar lo contrario, “obligados a contribuir con base en un patrimonio líquido que no poseen en realidad”.

<sup>279</sup> Sentencia C-748 de 2009 (Conjuez Ponente. Rodrigo Escobar Gil). Se sostuvo en dicho fallo, al caracterizar la equidad horizontal y vertical: “[...] La equidad horizontal se refiere a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente. Por su parte, la equidad vertical, implica que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica”. En cuando al enjuiciamiento de la norma sostuvo: “[...] si bien el otorgamiento de beneficios tributarios es de recibo en el ordenamiento jurídico nacional, mientras se orienten a la consecución de propósitos directamente relacionados con los valores, principios y derechos consagrados en la Constitución Política, lo que no resulta admisible es que su aplicación se realice con exclusión de sujetos que se encuentren en una misma situación fáctica que los destinatarios de la norma que los consagra”.

*iniciativa económica de los particulares.<sup>280</sup> Un tributo es confiscatorio “cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”.<sup>281</sup>*

14.7. Adicionalmente, la **Sentencia C-492 de 2015**<sup>282</sup> reiteró el alcance de los principios de progresividad y de justicia tributaria en los siguientes términos:

*“42. (...) El principio de progresividad en esta materia está referido en el texto constitucional expresamente al “sistema tributario” (CP art 363). Pero según la jurisprudencia esto no hace inviable controlar la constitucionalidad de un tributo o de alguno de sus elementos particulares a la luz de dicho principio. Lo que implica es que el juicio de progresividad consiste, no en establecer si el tributo o elemento, individualmente considerado, se compadece con el principio sino si este o aquel “podría[n] aportar al sistema una dosis de manifiesta [...] regresividad”.<sup>283</sup>*

---

<sup>280</sup> Sentencia C-409 de 1996 (MP. Alejandro Martínez Caballero. Unánime). Antes referida. En esa ocasión, la Corte resolvió desfavorablemente un cargo dirigido contra una norma legal, a la que se acusaba de suponer una exacción confiscatoria. Entre las razones de la Corte se destaca esta: “[...] es en gran parte por una decisión del propio contribuyente que se incurre en un caso en donde los costos terminan siendo superiores a los ingresos después de impuesto, por lo cual el artículo impugnado no es en sí mismo confiscatorio”.

<sup>281</sup> Sentencia C-1003 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño. AV. Jaime Araújo Rentería). En esa sentencia se declaró exequible una disposición que disminuía las deducciones del impuesto sobre la renta, entre otras razones porque a juicio de la Corte no era cierto –como lo alegaba el demandante– violara el principio de equidad tributaria en la medida en que resultaba confiscatorio. La Corporación sostuvo entonces que “[...] un impuesto es confiscatorio cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia. En el caso de la norma acusada, ello no tiene lugar dado que no se está gravando de manera excesiva al contribuyente”.

<sup>282</sup> M.P. María Victoria Calle Correa.

<sup>283</sup> Sentencia C-333 de 1993 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz. Unánime). En esa ocasión la Corte declaró exequible una norma que establecía como obligatorio un aporte especial, a la administración de justicia, del 10% de los ingresos brutos obtenidos por los notarios. La demanda planteaba una violación del principio de progresividad, y la Corte sostuvo que un control de progresividad era viable hacerlo respecto de tributos individualmente considerados. La Corte dijo: “[...] Si bien la cualidad sistémica de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, no puede ser aprehendida en una revisión de constitucionalidad de una ley singular, ello no quiere decir que su examen no pueda llevarse a cabo frente al contenido concreto de la norma acusada cuando la misma, de conservarse, podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad. Finalmente, las leyes singulares son los afluentes normativos del sistema que resulta

*43. El principio de justicia tributaria, por su parte, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones impositivas por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos.<sup>284</sup>”*

14.8. En ese mismo sentido y tras ocuparse de la relación entre igualdad y equidad tributaria la **Sentencia C-291 de 2015**<sup>285</sup> indicó:

*“Esta relación hace explícitas las razones por las que el principio de equidad se auxilia en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares. Con todo, no son principios idénticos, pues los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cargos por violación de la equidad y viceversa.”*

14.9. Dicho lo anterior y evidenciados los contornos propios de la infracción a la equidad tributaria, se advierte que el cargo que ahora ocupa la atención de la Corte es **claro**, en la medida que expone una serie de argumentos de forma ordenada y comprensible dirigidos a contextualizar la norma, identificar los sujetos equiparados por la disposición, evidenciar las condiciones disímiles en el ejercicio de la actividad generadora de renta, la divergencia en la renta percibida y la imposición de una misma carga tributaria.

---

de su integración y, de otra parte, los principios, como se ha recordado, tienen un cometido esencial de límites que, desprovistos de control constitucional, quedarían inactuados”.

<sup>284</sup> Sobre los alcances del principio de justicia tributaria ver sentencias C-690 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero), C-252 de 1997 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz), C-1060<sup>a</sup> de 2001 (CP Lucy Cruz de Quiñonez).

<sup>285</sup> M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

14.10. El cargo es **cierto** porque recae sobre una proposición real y existente, que corresponde a la norma acusada y se erige sobre las consecuencias y finalidad que la misma prevé.

14.11. El cargo es **específico**, ya que contiene razonamientos que buscan demostrar una oposición objetiva entre la carga tributaria que comporta la norma y los principios de equidad y justicia tributaria. La argumentación indica, de forma particular y concreta, la manera en que el fragmento acusado desconoce un factor que incide en la capacidad económica de las personas naturales clasificadas como empleados y que, por afectar su renta, debería considerarse para efectos de la determinación de la tarifa.

14.12. El cargo es **pertinente**, dado que las razones que exponen los demandantes son de carácter constitucional. Los argumentos no se quedan en elucubraciones puramente legales sino que buscan demostrar que, bajo la regencia del precepto acusado, la base gravable que define el impuesto a la renta no atiende a la capacidad de pago de un grupo de contribuyentes y les impone una carga superior, en relación con otros contribuyentes, a pesar de contar con una capacidad de pago inferior que es consecuencia de los gastos en que incurren por la naturaleza de sus trabajos.

14.13. El cargo es **suficiente**, en tanto aporta los elementos necesarios para evidenciar una posible afectación del principio de equidad tributaria y, de acuerdo con las hipótesis previstas por la jurisprudencia constitucional, desarrolla las formas en las que, para los actores, se materializa la afectación del mencionado principio. En síntesis, el cargo logra generar una duda sobre la inconstitucionalidad de la norma.

14.14. Los argumentos mencionados resultan suficientes para predicar la aptitud del cargo por el desconocimiento del principio de equidad tributaria. Cabe precisar que dicha cualidad, la de aptitud del cargo, no resulta afectada por la falta de referencias sobre los motivos que tuvo el Congreso de la República para emitir la norma acusada.

14.15. Si bien las causas de la regulación constituyen un parámetro de análisis, no son el único elemento con base en el cual se puede determinar la inequidad o el carácter irrazonable de una medida tributaria. En esta materia juega un papel importante la plausibilidad de la disposición, la cual se puede derivar de otros elementos tales como la naturaleza del tributo, el criterio de comparación y los



sujetos comparados, aspectos que sí son parte de la argumentación de la demanda.

14.16. La ausencia de referencias sobre los motivos del Legislador tampoco basta para considerar que la Corte Constitucional no cuenta con elementos suficientes de análisis, en tanto que la demanda aportó otros criterios sobre el contexto de la disposición, relevantes para el juicio, por ejemplo: (i) refirió el origen de la equiparación tributaria de los grupos de sujetos asimilados, (ii) indicó los factores que se deben considerar para establecer la base gravable en vigencia de la norma acusada, e (iii) hizo algunas referencias sobre la naturaleza del impuesto de renta.

14.17. En conclusión, la enunciación de los motivos del Legislador para expedir esta norma no determina la claridad del cargo ni le impiden a la Corte establecer la finalidad del precepto acusado, máxime cuando el principio *pro actione* permite considerar elementos adicionales para adelantar el control de constitucionalidad, sin que ello comporte una sustitución de los demandantes o un control oficioso. En efecto, para la comprensión de la norma, la demanda acude a elementos normativos diversos para extraer el alcance del precepto acusado.

14.18. Finalmente, conviene precisar que la determinación de la transgresión del principio de equidad tributaria no exigía de los demandantes la elaboración de un test de igualdad como lo surge la intervención de la Universidad Externado de Colombia<sup>286</sup>. Como ya había sido mencionado, los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cargos por violación de la equidad y viceversa<sup>287</sup>, lo que impide que se considere que la ineptitud de un cargo por vulneración del principio de igualdad se proyecta automáticamente al de inequidad tributaria.

14.19. Por consiguiente, el cargo cumple con los requisitos establecidos por la jurisprudencia constitucional, razón por la que se resolverá en esta sentencia.

**Para el análisis de la constitucionalidad de la disposición acusada no es necesario integrar otras disposiciones normativas**

---

<sup>286</sup> (f1. 7 cd. ppal.).

<sup>287</sup> Sentencia C-291 de 2015.M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

15. Como quiera que (i) el párrafo del que hace parte el precepto acusado remite y se refiere a otras normas tales como los artículos 206.10, 326, 383 y 488 del Estatuto Tributario, (ii) en el cargo presentado por los demandantes se alude a otras disposiciones, por ejemplo, el artículo 329 *ibídem* y (iii) los intervinientes Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la Universidad Externado de Colombia señalaron que la demanda se dirige contra otras normas, le corresponde a la Sala Plena abordar el siguiente problema jurídico:

16. ¿La Corte debe integrar otras disposiciones normativas al control de constitucionalidad, que adelanta sobre el párrafo 4º parcial del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, por violación del principio de equidad a fin de adelantar el juicio de constitucionalidad?

16.1. En el presente caso no es necesaria la integración normativa por cuanto el precepto demandado: (i) cuenta con un contenido claro que lo torna comprensible y devela su sentido, (ii) no está reproducido en otras normas del ordenamiento sobre las que se deba extender el control de constitucionalidad y (iii) no está intrínsecamente relacionado con otra disposición que, a primera vista, presente serias dudas de inconstitucionalidad.

16.2. El precepto acusado contiene todos los elementos para su comprensión. En efecto, se refiere los destinatarios, que corresponden a los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, legal y reglamentaria. También incluye un mandato concreto respecto a dichos sujetos, que consiste en limitar el reconocimiento fiscal de sus costos y gastos. Para la determinación de ese límite fija como parámetro los costos y gastos que se le permiten a los asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o en la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.

16.3. Como fue indicado, el propósito del Legislador se logra advertir del precepto acusado y aunque la determinación de los “*contribuyentes*” se desprende de la frase que antecede al vocablo, esa circunstancia no es suficiente para activar la potestad excepcional de integración de la unidad normativa, ya que el cargo de inconstitucionalidad se concentra en una disposición concreta que, como fue explicado, se limita a la equiparación en el reconocimiento de costos y gastos entre los sujetos que hacen parte de la categoría tributaria de empleados.

16.4. La improcedencia de la integración normativa puede entenderse también desde los efectos que genera para el juicio de constitucionalidad. Por ejemplo, integrar la totalidad del párrafo en el que se encuentra el precepto acusado

obligaría al estudio de constitucionalidad del otorgamiento de la exención prevista en el párrafo 1º del artículo 206 del Estatuto Tributario a los empleados que prestan sus servicios por su propia cuenta y riesgo, lo que desborda la competencia de la Corte, la cual quedó fijada por la demanda que cita sólo un fragmento de la norma acusada y que se refiere a un contenido deóntico específico.

16.5. Sobre el tema conviene destacar, que no siempre que se requiera acudir a otra norma para la comprensión de un precepto se activa la facultad excepcional de integración<sup>288</sup> dada la recurrencia de ese ejercicio, en la medida que los términos jurídicos suelen distar de las acepciones obvias y naturales de las palabras, de manera que la comprensión total de una norma impone, la mayoría de las veces, considerar otros preceptos, los que, no por ello, conforman una unidad normativa.

16.6. Tampoco resulta necesaria, en este caso, la integración como medida de preservación de la coherencia del sistema jurídico, puesto que la eventual inexecutable del precepto acusado no provocaría la pervivencia de una disposición dependiente que, en ausencia de aquél, pierda sentido.

17. Finalmente, cabe señalar que las referencias expuestas en la demanda, respecto de la homologación que el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012 hizo entre los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, y los asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o en la realización de actividades por cuenta y riesgo del contratante, emergen como una estrategia de contextualización, con propósitos hermenéuticos. Si se tiene en cuenta la interpretación integral de la demanda, mal podría concluir la Corte que la argumentación de los actores pretendía cuestionar la clasificación de los empleados, ya que se confrontó, de forma particular y concreta, la asimilación en el límite a la solicitud de reconocimiento fiscal de los costos y gastos. Por el contrario, es posible notar que la demanda no formuló una censura y más bien expresó su anuencia con la igualación de la exención de la renta de trabajo correspondiente al 25%.

---

<sup>288</sup> Sentencia C-105 de 2013. M.P. Luis Guillermo Guerrero. “La aplicación de esta figura es excepcional por dos razones: Por una parte, porque, en cierta medida, implica un control oficioso del ordenamiento jurídico, en la medida en el juicio de validez recae sobre disposiciones que no fueron expresamente demandadas. Y por otra parte, porque restringe el carácter participativo de las acciones de inconstitucionalidad, en cuanto los intervinientes en el proceso no tienen la oportunidad de pronunciarse sobre los preceptos con los que se conformó la unidad y no fueron demandados. Por tal razón, la interpretación de las causales anteriores debe ser restrictiva.”

## **Problemas jurídicos y estructura de la decisión**

18. Comprobada la aptitud del cargo por la confrontación del principio de equidad tributaria y la improcedencia de la integración normativa, pasa la Sala a formular el problema jurídico constitucional que plantea la demanda:

18.1. ¿El párrafo 4º parcial del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014 viola el principio de equidad tributaria por prohibir a los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante?

18.2. Con el objetivo de dar respuesta al interrogante de naturaleza constitucional planteado, la sentencia abordará los siguientes puntos: *(i)* el alcance de la disposición acusada; *(ii)* el principio de equidad tributaria, y *(iii)* el estudio del cargo concreto.

### **Alcance del aparte normativo acusado**

19. El Libro Primero del Estatuto Tributario<sup>289</sup> consagra las regulaciones relativas al impuesto sobre la renta y complementarios, el Título I regula diferentes elementos de la Renta (ingresos, costos, renta bruta, deducciones, renta líquida, renta gravable especial, tarifas, descuentos tributarios).

20. Así mismo, en el capítulo 7 y, concretamente, el artículo 206 se ocupa de rentas exentas de trabajo, fijando las excepciones a la regla conforme a la cual la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria están grabados con el impuesto de renta y complementarios.

---

<sup>289</sup> Decreto ley 624 de 30 de marzo de 1989.

21. Dentro de dichos eventos excepcionales se encuentra el veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, suma limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT. Cabe precisar que el cálculo de esta renta exenta se efectúa una vez se detrae del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las demás rentas exentas diferentes a la establecida en dicho numeral.

22. Para la comprensión del párrafo 4 del precepto *sub judice* debe tenerse en cuenta la definición de *empleado*, que junto con *trabajador por cuenta propia* son las categorías tributarias que establece el artículo 329 del Estatuto Tributario.

23. Según este precepto empleado es *“toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación”*

24. También se considera como empleado a los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que brinden servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje igual o superior a (80%) al ejercicio de dichas actividades.

25. En este contexto, el párrafo 4 del artículo 206 prevé que la citada exención del 25% también procede para las personas naturales clasificadas en la categoría de **empleados** cuyos pagos o abonos en cuenta **no** provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria. Sin embargo, dicho precepto les prohíbe solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.

26. De esta manera, la finalidad del pasaje normativo acusado es impedir que los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal o reglamentaria soliciten el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.

## El principio de equidad tributaria

27. En reiterada jurisprudencia<sup>290</sup> la Corte ha manifestado que, en virtud de los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, el Legislador goza de una amplia libertad de configuración para la creación, modificación y eliminación de los impuestos. Al respecto, la **Sentencia C-222 de 1995**<sup>291</sup> determinó que:

*“la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.*

*Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo.”*<sup>292</sup>

28. No obstante, este alto Tribunal también ha indicado que las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales y ajustarse a los principios constitucionales en la materia, en particular la legalidad, certeza e irretroactividad de los tributos (artículo 338 CP) y a los principios de equidad, eficiencia y progresividad (artículo 363 constitucional). La **Sentencia C-643 de 2002**<sup>293</sup> se pronunció sobre estos temas en los siguientes términos:

---

<sup>290</sup> Ver por ejemplo la sentencia C-664 de 2009.

<sup>291</sup> MP José Gregorio Hernández.

<sup>292</sup> “Ver también, entre muchas otras, las sentencias C-508 de 2008, C-508 de 2006 y C-776 de 2003” cita tomada de la sentencia C-664 de 2009, MP Juan Carlos Henao.

<sup>293</sup> MP Jaime Córdoba.

*“9. Por otra parte, bien se sabe que el constituyente ha determinado los principios con arreglo a los cuales debe regularse el sistema tributario. Tales principios son, por una parte, los de legalidad, certeza e irretroactividad y, por otra, los de equidad, eficiencia y progresividad.*

*Los primeros están consagrados en el artículo 338 de la Carta. De acuerdo con el principio de legalidad, todo tributo requiere de una ley previa que lo establezca y la competencia para imponerlo radica en el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales como órganos de representación popular. En virtud del principio de certeza, la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. Y en razón del principio de irretroactividad, la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia.*

*De otro lado, los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario están consagrados en el artículo 363 del Texto Superior. El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribte formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. Finalmente, el principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo.”<sup>294</sup>*

---

<sup>294</sup> Sentencia C-643 de 2002, reiterada en la sentencia C-664 de 2009.

29. Como puede observarse, el principio de equidad tributaria constituye una manifestación de la igualdad en el campo impositivo. Como consecuencia, muchas demandas de inconstitucionalidad en materia tributaria señalan una vulneración conjunta de estos dos preceptos. La configuración de este tipo de cargos explica que, en varias ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras. El contorno difuso de estos postulados llevó a la **Sentencia C-1107 de 2001**<sup>295</sup> a dar pautas de distinción y afirmó que, mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador.

30. Por su parte, la **Sentencia C-833 de 2013**<sup>296</sup> se refirió a algunas diferencias entre los principios constitucionales de igualdad, equidad y justicia tributaria. El fallo recordó que el principio de igualdad consagrado en el artículo 13 constitucional establece, entre otros, un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que sean diferentes –en términos constitucionalmente relevantes– deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no implique una discriminación injustificada basada en categorías sospechosas. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

31. Estos preceptos encuentran un desarrollo específico en materia de política fiscal en los principios de generalidad y equidad, que están en la base de la idea de justicia tributaria. De acuerdo con lo establecido en los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución, todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (exigencia de generalidad), pero también es constitucionalmente exigible que el diseño del sistema impositivo responda a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, que se erigen como límites constitucionales para el ejercicio del poder tributario.

---

<sup>295</sup> MP Jaime Araujo Rentería.

<sup>296</sup> MP María Victoria Calle.



32. Con todo, la jurisprudencia ha hecho algunas precisiones sobre la naturaleza y escenarios de aplicación del principio de equidad. Por ejemplo la **Sentencia C-169 de 2014**<sup>297</sup> recordó las dimensiones estructural e individual de este principio. En efecto, el artículo 363 de la Carta exige que el sistema tributario –como integridad- sea equitativo, y que la formulación individual de las normas impositivas respete en la mayor medida posible el citado principio constitucional (art. 95-9 CP).<sup>298</sup> La equidad tributaria es *“un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*.<sup>299</sup>

33. Esta relación hace explícitas las razones por las que el principio de equidad se auxilia en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares. Con todo, no son principios idénticos, en tanto que los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cargos por violación de la equidad y viceversa.<sup>300</sup>

34. La jurisprudencia también ha enunciado y desarrollado la doble dimensión del principio de equidad tributaria: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica<sup>301</sup>, esta última comprensión se refiere a la progresividad en la tributación.

---

<sup>297</sup> MP María Victoria Calle.

<sup>298</sup> “Sentencia C-734 de 2002 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SV. Rodrigo Escobar Gil). En esa oportunidad se demandaba, no todo el sistema tributario, sino individualmente un conjunto limitado de normas que contemplaba el Gravamen a Movimientos Financieros. La Corte la declaró exequible. Al examinar el cargo entonces presentado sostuvo expresamente que “la equidad se predica también de cada uno de los impuestos”. Cita tomada de la sentencia C-169 de 2014.

<sup>299</sup> Sentencia C-734 de 2002, MP Manuel José Cepeda Espinosa.

<sup>300</sup> Sentencia C-587 de 2014, MP Luis Guillermo Guerrero.

<sup>301</sup> Sentencia C-748 de 2009, MP Rodrigo Escobar Gil.

35. La doble visión del principio de equidad explica que, a pesar de la preponderancia de su componente estructural, sea posible analizar la constitucionalidad de un tributo o de alguno de sus elementos particulares a la luz del principio de progresividad. Tal juicio consiste, no en establecer si individualmente se compadece con el principio de progresividad, sino en determinar si el tributo o elemento “*podría aportar al sistema una dosis de manifiesta [...] regresividad*”<sup>302</sup> y así lo ha desarrollado reiterada jurisprudencia de esta Corporación.<sup>303</sup>

36. Sobre la metodología de análisis, la **Sentencia C-169 de 2014** enunció varios elementos a considerar para resolver un cargo de inequidad tributaria. Efectivamente, la violación de dicho principio puede presentarse cuando: (i) el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de

---

<sup>302</sup> “Sentencia C-333 de 1993 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz. Unánime). En esa ocasión la Corte declaró exequible una norma que establecía como obligatorio un aporte especial, a la administración de justicia, del 10% de los ingresos brutos obtenidos por los notarios. La demanda planteaba una violación del principio de progresividad, y la Corte sostuvo que un control de progresividad era viable hacerlo respecto de tributos individualmente considerados. La Corte dijo: “[...] Si bien la cualidad sistémica de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, no puede ser aprehendida en una revisión de constitucionalidad de una ley singular, ello no quiere decir que su examen no pueda llevarse a cabo frente al contenido concreto de la norma acusada cuando la misma, de conservarse, podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad. Finalmente, las leyes singulares son los afluentes normativos del sistema que resulta de su integración y, de otra parte, los principios, como se ha recordado, tienen un cometido esencial de límites que, desprovistos de control constitucional, quedarían inactuados”. Cita tomada de la sentencia C-169 de 2014.

<sup>303</sup> Por ejemplo, la sentencia C-776 de 2003, MP Manuel José Cepeda Espinosa, declaró inexecutable una norma tributaria que introducía reformas extensas al IVA, sobre la base de que incorporaba al sistema tributario una manifiesta dosis de regresividad. La sentencia C-1060A de 2001, Conjuez Ponente: Lucy Cruz de Quiñones, declaró también inexecutable una norma tributaria, en virtud de la cual se les adjudicaba la calidad de rentas de trabajo exentas del gravamen a las rentas, a los gastos de representación de algunos altos funcionarios oficiales, y además se presumía que, para efectos tributarios, un porcentaje fijo de sus salarios equivalía a gastos de ese tipo, con lo cual dicho porcentaje se convertía a su vez en renta de trabajo exenta. La Corte consideró que la norma gravaba más severamente las rentas menores que las mayores, con lo cual introducía un trato regresivo.

pago del contribuyente<sup>304</sup>; (ii) se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente<sup>305</sup> y (iii) el tributo es, o tiene implicaciones *confiscatorias* ya que no puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares.<sup>306</sup>

37. La jurisprudencia entiende que un tributo es confiscatorio *“cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”*.<sup>307</sup> La prohibición de impuestos confiscatorios deriva de la protección constitucional a la propiedad y la iniciativa privadas (artículos 58 y 333 de la Carta Política) y de los principios de justicia y equidad tributarias contenidos en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución.

38. En este orden de ideas y como lo recordó la **Sentencia C-249 de 2013**<sup>308</sup>, no cualquier sacrificio del principio de equidad por parte de una norma legal es suficiente para juzgarla contraria al ordenamiento superior, por cuanto el Legislador tiene un margen de configuración normativa que le autoriza para incidir en la equidad –de manera proporcionada– con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro principio constitucionalmente relevante (arts. 150-12 y 338 CP). Como ha dicho la Corte, *“tales sacrificios [al principio de equidad] no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes”*.<sup>309</sup>

---

<sup>304</sup> Por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, MP Álvaro Tafur Galvis, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, que podía ser superior a la capacidad de pago del contribuyente y que violaba el principio de equidad (CP arts 95-9 y 363). La norma revisada configuraba la base gravable de un impuesto el patrimonio líquido poseído por un contribuyente a 31 de agosto de 2002. Establecía como presunción que “en ningún caso” este patrimonio líquido podía ser “inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001”.

<sup>305</sup> Es lo que ocurrió en la sentencia C-748 de 2009 Conjuez Ponente: Rodrigo Escobar Gil, donde la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica.

<sup>306</sup> Sentencia C-409 de 1996, MP Alejandro Martínez Caballero.

<sup>307</sup> Sentencia C-1003 de 2004 MP Jaime Córdoba Triviño. En esa sentencia se declaró exequible una disposición que disminuía las deducciones del impuesto sobre la renta.

<sup>308</sup> MP María Victoria Calle.

<sup>309</sup> “Sentencia C-409 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero. Unánime). En esa oportunidad la Corte Constitucional debía examinar la conformidad con el principio de equidad tributaria, de una norma que establecía límites a los costos deducibles en que un agente económico hubiese incurrido en el exterior. La

39. En consecuencia, y aunque no son los únicos parámetros, no basta con constatar que un tratamiento normativo interfiera en la equidad del sistema tributario (artículo 363 constitucional). Es indispensable además preguntarse si este es razonable, persigue fines constitucionales y es eficaz para obtenerlos. Pero ante todo debe cuestionarse si en efecto hay un sacrificio en el principio de equidad que la Constitución exige del sistema fiscal.

**La prohibición del reconocimiento fiscal de costos y gastos previsto en el párrafo 4º parcial del artículo 206 del Estatuto Tributario transgrede el principio de equidad tributaria**

40. La restricción que impone el precepto demandado transgrede el principio de equidad tributaria, en su dimensión vertical<sup>310</sup>.

41. En efecto, la medida legislativa desconoce la capacidad de pago de los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provienen de una relación laboral, o legal y reglamentaria, la cual se ve reducida por los gastos y costos en los que incurren en el ejercicio, por cuenta y riesgo propio, de su actividad profesional, de la que, a su vez, derivan sus ingresos.

42. Ese desconocimiento genera una tributación igual entre sujetos con diversa capacidad económica: (i) empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provienen de una relación laboral, o legal y reglamentaria y (ii) empleados

---

Corporación señaló entonces que era cierto –como lo aseguraba el ciudadano demandante– que “[...] estas limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación ya había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicán del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Así, ha dicho al respecto la Corte que “la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla”, por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro, sin que ello sea inconstitucional “hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad”” Cita tomada de la sentencia C-249 de 2013.

<sup>310</sup>Sentencia C-291 de 2015.M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. “La jurisprudencia también ha enunciado y desarrollado la doble dimensión del principio de equidad tributaria: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica”.

asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.

43. De acuerdo con la jurisprudencia reiterada de la Corte, la equidad tributaria:

*“(...) persigue proscribir toda formulación legal que consagren (sic) tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación, “tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”<sup>311</sup>. En este sentido, ha dicho la Corte que “[e]l tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas”<sup>312</sup>. Tal planteamiento, a su vez, ha sido recogido en el denominado principio de generalidad, “cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo)”.*<sup>313</sup>

44. En este sentido, nada justifica que quienes deben incurrir en costos y gastos para poder desarrollar su actividad económica sean asimilados a quienes prestan sus servicios sin necesidad de incurrir en dichas erogaciones.

45. Ahora bien, en relación con los argumentos que plantean algunos intervinientes sobre la extensión del beneficio de la renta de trabajo exenta correspondiente al 25% de los pagos laborales (artículo 206.10 E.T.), la Corte advierte que ese tema no se corresponde con la controversia que planteó el cargo admitido y que, en todo caso, dicha extensión no conjura la inequidad entre los grupos de sujetos que hacen parte de la categoría de empleados.

46. Lo anterior, por cuanto esa renta exenta para los trabajadores dependientes se calcula con base en sus ingresos netos, en la medida en que no incurrir en gastos para la prestación de los servicios mientras que la aplicación de ese

---

<sup>311</sup> Sentencia C-643 de 2002.

<sup>312</sup> Sentencia C-804 de 2001.

<sup>313</sup> Sentencia C-913 de 2011.M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo

beneficio, en vigencia del precepto acusado, se aplica sobre la renta bruta de los empleados sin relación laboral.

## Conclusión

47. La equiparación que efectuó el fragmento acusado entre los sujetos pertenecientes a la categoría de empleados en materia de costos y gastos, impide que los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria puedan solicitar el reconocimiento fiscal de los costos y gastos en los que incurren en el ejercicio de su profesión, de esa manera resultan gravados sus ingresos brutos y no su renta real.

48. En consecuencia, la norma comporta un sacrificio del principio de equidad tributaria, en la medida en que desconoce la real capacidad económica de un grupo de contribuyentes y genera una tributación paritaria entre los trabajadores independientes y los empleados asalariados, quienes cuentan con una mayor capacidad económica, ya que por la forma en la que prestan sus servicios personales no incurren en los costos y gastos que deben sufragar los empleados que prestan servicios personales por su cuenta y riesgo.

49. La Corte encuentra, por consiguiente, que no es razonable ni proporcional prohibir el reconocimiento de los costos y gastos en los que incurren los empleados independientes para definir la base gravable del impuesto sobre la renta. Efectivamente, esa prohibición (i) desconoce la capacidad económica de los contribuyentes, (ii) genera una tributación igual entre sujetos con diversa capacidad económica y (iii) genera un impacto regresivo en el sistema tributario.

## VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

### RESUELVE

Declarar **INEXEQUIBLE** la expresión: *“Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante”* contenida en el parágrafo 4º del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014.

Notifíquese, comuníquese, publíquese y archívese el expediente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Presidenta (E)

*Con aclaración de voto*

MYRIAM ÁVILA ROLDAN

Magistrada (E)

*Con aclaración de voto*

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

*Con salvamento de voto*

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

*Con salvamento de voto*

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

ALBERTO ROJAS RIOS

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

*Con salvamento de voto*

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

**ACLARACIÓN DE VOTO DE LA MAGISTRADA  
MYRIAM AVILA ROLDAN  
A LA SENTENCIA C-668/15**

**DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VIOLACION DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD**-Si bien debe cumplir con carga argumentativa mayor no se puede llegar al extremo de pedir de manera detallada el juicio de igualdad/**ACCION PUBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD**-Restricción fuerte que limita el acceso al imponer carga intensa en la estructura del juicio de igualdad (Aclaración de voto)

**DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD DE ESTATUTO TRIBUTARIO Y MECANISMOS DE LUCHA CONTRA LA EVASION EN MATERIA DE RENTAS DE TRABAJO EXENTAS**-Puede resultar contradictorio que a pesar de haber admitido la corrección se concluya que no cumple los mismos requisitos por los que inicialmente fue inadmitida (Aclaración de voto)

Referencia: expedientes D-10678

Demanda de inconstitucionalidad contra:  
Demanda de inconstitucionalidad en contra del parágrafo 4º (parcial) del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014 *"Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones "*.

Magistrado Ponente:  
Gloria Stella Ortiz Delgado

Si bien comparto la decisión tomada por la mayoría, de acuerdo con la cual se declaró inexecutable la expresión *"Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los*



*trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante*", contenida en el párrafo 4º del artículo 106 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, me permito disentir con relación al punto que expongo a continuación.

1. La sentencia se inhibió de examinar la constitucionalidad del párrafo 4 (parcial) del artículo 206 del Estatuto Tributario, por la presunta violación del derecho a la igualdad, al considerar que no cumplía con los requisitos de claridad, especificidad y suficiencia, necesarios para hacer un análisis de fondo.

De un lado se constató que no se indicó en qué consiste la violación y si ésta se deriva de una confrontación directa con el principio de igualdad como resultado de una asimilación injustificada o una omisión legislativa relativa.

Por otra parte, se advirtió que la argumentación relacionada con el reconocimiento de gastos y costos como elemento para la determinación de la base gravable del impuesto, era muy general y no permitía identificar de manera concreta la presunta contradicción entre la norma acusada y el principio de igualdad.

Finalmente, se señaló que la demanda no era suficiente porque no cumplió con los requisitos exigidos por la jurisprudencia para el desarrollo del juicio de igualdad. En este sentido, si bien los demandantes plantearon tres parejas de comparación, no brindaron a la Corte argumentos orientados a demostrar que la medida carece de un objetivo y que el móvil que persigue se encuentra desprovisto de justificación a la luz de la Constitución.

Conforme a lo anterior se consideró que el cargo carece de suficiencia respecto de la primera pareja comparativa -empleados cuyos ingresos provienen de la prestación de servicios personales por cuenta y riesgo del contratante y empleados cuyos ingresos provienen de la prestación de servicios personales (ECRP)-; y respecto de los dos grupos restantes -personas naturales no clasificadas como empleados y ECRP y entre personas jurídicas y ECRP- ni siquiera de identificó un criterio de comparación relevante, i

I

2. Si bien estoy de acuerdo con la decisión inhibitoria por la falta de claridad y especificidad de la demanda, en lo que concierne al requisito de suficiencia, estimo que el juicio fue aplicado de manera muy estricta, exigiendo una carga exagerada a los demandantes.

Sin duda las demandas por violación del principio de igualdad deben cumplir con una carga argumentativa mayor, sin embargo la Corte no puede llegar al extremo de pedir a los demandantes que elaboren de manera detallada el juicio de igualdad en la demanda. Lo anterior supone una restricción fuerte que limita el acceso a las acciones públicas de inconstitucionalidad e impone, dadas las controversias alrededor de la estructura del juicio, una carga intensa a los ciudadanos incompatible con el principio pro actione.

3. De otro lado cabe subrayar que la demanda había sido inicialmente inadmitida, pero que luego de presentado el escrito de corrección la Magistrada decidió asumir su examen. En este orden de ideas, puede resultar contradictorio que a pesar de haber admitido su estudio de fondo tras la corrección, en la sentencia se concluya que no se cumplen los mismos requisitos por los que fue inicialmente inadmitida la demanda.

No obstante es cierto que en la sentencia se puede llegar a tomar una decisión inhibitoria aún cuando se admite por auto la demanda, la Corte debe desarrollar reglas más precisas a la hora de inhibirse frente a demandas que han sido previamente corregidas y luego admitidas.

MYRIAM AVILA ROLDAN

Magistrada (E)

#### **ACLARACION DE VOTO DE LA MAGISTRADA**

**MARÍA VICTORIA CALLE CORREA**

**A LA SENTENCIA C-668/15**

Referencia: expediente D-10678

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad en contra del parágrafo 4º (parcial) del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, *“Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones”*

Actores:

Alejandro Delgado Perea y Daniel Delgado Ferrufino

Magistrada Ponente:

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de la Corte Constitucional, explico las razones que me llevan a aclarar mi voto a la sentencia C-668 de 2015 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

1. comparto el sentido de la decisión asumida por la Sala Plena en la sentencia C-668 de 2015, en el sentido de declarar la inexequibilidad parcial del parágrafo 4º, del artículo, por violación del principio de equidad tributaria. Sin embargo, estimo que la Sala debió pronunciarse también sobre el primer cargo, alusivo a la presunta violación del artículo 13 (principio y derecho a la igualdad).

2. La Corte afirmó que la demanda no cumplía los requisitos de suficiencia en la construcción del cargo por desconocimiento de la igualdad, considerando que la Sala Plena tiene establecido que tales cargos exigen una carga argumentativa calificada.

3. En mi concepto, esa afirmación debe entenderse en el contexto de la importancia del principio de igualdad para el estado constitucional colombiano y de la adecuada distribución de competencias entre el Congreso del Tribunal Constitucional y no como un simple requisito formal. Estimo que en esta oportunidad, la Sala asumió la segunda postura, pues las mismas razones en torno a las que se basó el estudio de la equidad tributaria permitían adelantar un juicio de igualdad.

4. Así, en el caso objeto de estudio, la Corporación declaró la inexequibilidad del parágrafo 4º del artículo 206 del Estatuto Tributario, por violación del principio de equidad tributaria, considerando que la medida “desconoció la capacidad de pago de los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provienen de una relación laboral, o legal y reglamentaria, la cual se ve reducida por los gastos y costos en que incurren en el ejercicio de su actividad, por cuenta y riesgo propios”. En la misma dirección, puntualizó que: “ese desconocimiento genera una tributación igual entre sujetos con diversa capacidad económica: (i) empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provienen de una relación laboral, o legal y reglamentaria y (ii) empleados asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante”. Y, posteriormente, afirmó que no existe justificación para que aquellas personas que deben incurrir en costo y riesgos por cuenta propia reciban un trato igual, en materia de exenciones tributarias, a quienes prestan sus servicios sin necesidad de incurrir en tales erogaciones (ver, considerandos 42-45).

5. Pues bien, esa argumentación demuestra, precisamente, que la norma era incompatible con el principio de igualdad y que la demanda si cumplía los

requisitos de la jurisprudencia constitucional para adelantar el juicio propuesto por el accionante.

6. En ese marco, deseo plantear la siguiente reflexión:

6.1. Es prudente la exigencia de una carga argumentativa especial en las demandas por violación al principio de igualdad por las siguientes razones: la igualdad, en su dimensión formal es un componente esencial del estado de derecho; y, en su faceta material, constituye uno de los aspectos clave del modelo social de un Estado.

6.2. Sin embargo, como lo ha explicado la Corte, toda decisión legislativa involucra, en mayor o menor medida, la distribución de cargas y beneficios, de manera que toda ley implica tratamientos potencialmente distintos.

Es por ello que la Corte, en respeto de las funciones del Congreso, exige a los demandantes identificar los grupos, personas o situaciones entre los que se encuentran las relaciones de igualdad y desigualdad; plantear un parámetro de comparación relevante desde el punto de vista constitucional; y presentar suficientes argumentos para cuestionar la razonabilidad de las decisiones legislativas. Ahora bien, lo plausible de esta exigencia no puede confundirse con un formalismo, ajeno a los procedimientos públicos de inconstitucionalidad. Y ello ocurrió en esta ocasión cuando, después de descartar el estudio del cargo por violación al principio de igualdad, la Corte concluyó (al resolver el segundo cargo) que el legislador dio un trato igual a dos grupos que se encuentran en diversa situación de hecho, y que ese trato carece de justificación. Ello constituye, claramente, una violación al principio de igualdad y, además, coincide con el argumento central de la demanda, en relación con la presunta violación del artículo 13 Superior.

En esos términos, aclaro mi voto,

*Fecha ut supra,*

María Victoria Calle Correa

Magistrada