

829



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

"IMPUESTO SOBRE SERVICIOS EXPRESAMENTE
DECLARADOS DE INTERES PUBLICO POR LEY, EN LOS QUE
INTERVENGAN EMPRESAS CONCESIONARIAS DE BIENES
DEL DOMINIO DIRECTO DE LA NACION"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A :
LUZ DE AZUCENA RUEDA DE LEON CONTRERAS

ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES

295869



CIUDAD UNIVERSITARIA

2001



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



VERDAD NACIONAL
 AUTONOMIA
 MEXICO

**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
 FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
 FINANZAS PUBLICAS**

Cd. Universitaria, D.F., 4 de julio de 2001.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
 DIRECTOR GENERAL DE LA
 ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
 Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **RUEDA DE LEÓN CONTRERAS LUZ DE AZUCENA**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"IMPUESTO SOBRE SERVICIOS EXPRESAMENTE DECLARADOS DE INTERÉS PÚBLICO POR LEY, EN LOS QUE INTERVENGAN EMPRESAS CONCESIONARIAS DE BIENES DEL DOMINIO DIRECTO DE LA NACIÓN"**.

Con fundamento en los artículos 8º Fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".



**FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO
 DE
 DERECHO FISCAL**

Atentamente.
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
 La Directora.

[Firma manuscrita]
LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO.

A mi padre, por su amor, apoyo y comprensión incondicionales.

A mi madre, por la dicha de encontrarme en este mundo.

Al Lic. Miguel Angel Vázquez Robles, por las enseñanzas transmitidas y por su invaluable ayuda en la realización de este trabajo.

A todas las personas que me brindan su cariño y lealtad, y que sienten como propia la alegría de este momento.

Y sobre todo... a mi hijo Diego, por ser un ángel que Dios envió a mi vida para llenarla de bendiciones.

CONTENIDO

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO PRIMERO. DE LOS IMPUESTOS EN GENERAL

A. DEFINICIÓN.....	1
B. ELEMENTOS.....	5
1. Los sujetos de la relación tributaria	5
a) Sujeto activo.....	6
b) Sujeto pasivo.....	7
(1) Responsabilidad directa.....	10
(2) Responsabilidad sustituta.....	13
(3) Responsabilidad solidaria.....	16
(4) Responsabilidad objetiva.....	20
(5) Sujetos exentos.....	22
(a) Exenciones objetivas y subjetivas.....	25
(b) Exenciones permanentes y transitorias.....	26
(c) Exenciones absolutas y relativas.....	26
(d) Exenciones constitucionales.....	27
(e) Exenciones económicas.....	27
(f) Exenciones distributivas.....	27
(g) Exenciones con fines sociales.....	27
2. Objeto.....	28
a) Objeto de la obligación fiscal.....	28
b) Objeto del impuesto.....	29
3. Unidad Fiscal.....	30
4. Cuota.....	30

a) De derrama o contingencia.....	31
b) Fija.....	32
c) Proporcional.....	32
d) Progresiva.....	33
e) Degresiva.....	35
f) Regresiva o progresiva inversa.....	36
5. Base.....	36
6. Tasa.....	37
7. Tarifa.....	37
8. Fuente.....	37
C. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.....	38
1. Directos e indirectos.....	38
a) Criterio de incidencia.....	39
b) Criterio administrativo o del padrón.....	40
c) Criterio de la manifestación de la capacidad contributiva.....	40
2. Reales y personales.....	42
3. Específicos y ad valorem.....	42
4. Generales y especiales.....	43
a) Primer criterio.....	43
b) Segundo criterio.....	43
5. Instantáneos y periódicos.....	44
6. Con fines fiscales y con fines extrafiscales.....	44
7. Alcabalatorios.....	45
a) Al tránsito.....	45
b) De circulación.....	45
c) De extracción.....	46
d) De introducción.....	46
e) Diferenciales.....	46

D. EFECTOS DE LOS IMPUESTOS.....	46
1. En caso de omitirse el pago.....	47
a) Evasión.....	47
b) Elusión.....	48
2. En caso de efectuarse el pago.....	49
a) Percusión.....	49
b) Traslación.....	50
c) Incidencia.....	51

CAPÍTULO SEGUNDO. PRINCIPIOS RECTORES EN MATERIA TRIBUTARIA

A. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.....	52
1. Los principios de Adam Smith.....	52
a) Principio de justicia.....	53
(1) Principio de generalidad.....	55
(2) Principio de uniformidad.....	56
b) Principio de certidumbre.....	57
c) Principio de comodidad.....	59
d) Principio de economía.....	59
2. Los principios de Adolfo Wagner.....	60
a) Principios de política financiera.....	61
(1) Suficiencia de la imposición.....	62
(2) Elasticidad de la imposición.....	62
b) Principios de economía pública.....	62
(1) Elección de buenas fuentes de impuestos.....	63
(2) Elección de las clases de impuestos.....	64
c) Principios de equidad o de repartición equitativa.....	64
(1) Generalidad.....	64
(2) Uniformidad.....	65

d) Principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición.....	65
(1) Fijeza de la imposición.....	65
(2) Comodidad de la imposición.....	67
(3) Tendencia a reducir los costos de recaudación de los impuestos.....	67
3. Otros principios.....	68
a) Principio de la capacidad contributiva.....	69
b) Principio del beneficio.....	70
B. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.....	71
1. Principio de reserva de ley.....	72
2. Principio de legalidad.....	76
3. Principio de obligatoriedad.....	80
4. Principio de proporcionalidad y equidad.....	82
5. Principio de generalidad.....	87
6. Principio de igualdad.....	89
7. Principio de destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos.....	90

CAPÍTULO TERCERO. ORIGEN, ANTECEDENTES Y CREACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS EXPRESAMENTE DECLARADOS DE INTERÉS PÚBLICO POR LEY, EN LOS QUE INTERVENGAN EMPRESAS CONCESIONARIAS DE BIENES DEL DOMINIO DIRECTO DE LA NACION

A. GENERALIDADES.....	94
1. De las concesiones.....	94
2. De los bienes del dominio directo de la Nación.....	99
3. De los servicios de interés público.....	105

4. La naturaleza jurídica de la actividad desarrollada por las estaciones comerciales de radio y televisión.....	105
B. LEY QUE ESTABLECE, REFORMA Y ADICIONA LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A DIVERSOS IMPUESTOS.....	109
1. Exposición de motivos de la ley.....	110
2. Creación del impuesto en estudio.....	115
C. ACUERDO POR EL QUE SE AUTORIZA A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO A RECIBIR DE LOS CONCESIONARIOS DE ESTACIONES COMERCIALES DE RADIO Y TELEVISIÓN, EL PAGO DEL IMPUESTO QUE SE INDICA, CON ALGUNAS MODALIDADES.....	118
1. Justificación del Acuerdo.....	120
2. Posibilidad de los concesionarios de efectuar el pago en especie.....	122
3. Peculiaridades de la forma de pago en especie.....	123
a) Utilización de los tiempos de transmisión.....	123
b) Obligación de los concesionarios.....	124
c) La Comisión de Radiodifusión y el Consejo Nacional de Radio y Televisión, como órganos encargados de fijar los tiempos de transmisión.....	125

CAPÍTULO CUARTO. ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS Y CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DEL IMPUESTO EN ESTUDIO

A. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.....	131
1. Los sujetos.....	131
a) Responsables directos.....	132
b) Responsables solidarios.....	132
(1) Obligaciones de los responsables solidarios.....	133

c) Sujetos exentos.....	134
2. El objeto del impuesto.....	135
3. La base del impuesto.....	136
a) Establecida en la Ley.....	136
b) Modificada a través del Acuerdo.....	137
4. La tasa del impuesto.....	138
a) Establecida en la Ley.....	138
b) Modificada a través del Acuerdo.....	138
B. CLASIFICACIÓN DEL IMPUESTO EN ESTUDIO.....	139
C. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.....	141
1. Establecida en la Ley.....	141
2. Modificada a través del Acuerdo.....	141
D. CONSECUENCIAS DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO DEL IMPUESTO DE REFERENCIA.....	142
E. ¿CÓMO OPERA EN LA PRÁCTICA EL PAGO DEL IMPUESTO EN CUESTIÓN?.....	145
1. Ausencia de solicitudes para efectuar el pago en especie.....	146
2. Aplicación de la tasa sobre una base gravable distinta a la señalada por el Acuerdo.....	151
3. No intervención de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en caso de omisión en el pago del impuesto en estudio.....	155
F. PROPUESTA RELACIONADA CON EL IMPUESTO EN ESTUDIO.....	158
CONCLUSIONES.....	160
BIBLIOGRAFÍA.....	164

INTRODUCCIÓN

Mi experiencia laboral, durante cuatro años, como funcionaria de la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía de la Secretaría de Gobernación, me llevó al conocimiento de la existencia del **impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación**, tanto en su aspecto de regulación jurídica, como en su forma práctica de aplicación.

El citado impuesto fue creado por el artículo noveno de la "Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos", publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1968 y, por medio de éste, se grava el importe total de los pagos que los concesionarios reciben por los servicios que prestan a los particulares, cuando tales servicios han sido declarados de interés público, en razón de lo cual, resulta aplicable a las concesionarias de estaciones de radio y televisión, toda vez que las mismas realizan un aprovechamiento del bien del dominio público de la Nación que constituye el espacio aéreo situado sobre el territorio nacional.

En este orden de ideas, aquellas personas que contraten los servicios de tales concesionarios, adquieren el carácter de sujetos pasivos del impuesto en cuestión y, por ello, están obligados al pago del 25% aplicado sobre el costo total de los servicios que reciban. Por su parte, los concesionarios que presten los servicios mencionados, como responsables solidarios del cumplimiento de la obligación fiscal, deben recabar y enterar el impuesto correspondiente.

Tal fue el planteamiento inicial de la ley en cita; sin embargo, mediante Acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 1º de julio de 1969, el entonces Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, Gustavo Díaz Ordaz,

autorizó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a recibir de los concesionarios de estaciones comerciales de radio y televisión, el pago del impuesto a que se hace referencia, modificando la base, tasa y forma de pago fijados por la ley, al permitir que la obligación fiscal inicialmente impuesta fuese cubierta con el 12.5% del tiempo diario de transmisión de la estación de radio o televisión que solicitase esta forma de pago, señalándose que dicho tiempo sería utilizado por el Estado, por conducto del Ejecutivo Federal, a fin de realizar las funciones que le son propias, de acuerdo con la Ley Federal de Radio y Televisión.

Ahora bien, desde el punto de vista constitucional, todos los impuestos, así como sus elementos, deben estar fijados en normas jurídicas emanadas del Poder Legislativo, conforme a los principios de reserva de ley y legalidad, consagrados en los artículos 31, fracción IV, 72 y 73 de la Carta Magna.

No obstante lo anterior, las modificaciones a la base, tasa y forma de pago del impuesto en estudio se realizaron a través de un Acuerdo, en un acto eminentemente inconstitucional y contraviniendo los principios antes citados, toda vez que es el Poder Legislativo el único facultado para modificar dichos elementos, siguiendo el mismo procedimiento que dio origen a la ley.

En razón de lo antes expuesto, he estimado pertinente estudiar los elementos y características peculiares del impuesto de referencia, analizando previamente los aspectos teóricos de los impuestos en general, así como los principios doctrinales y constitucionales que los rigen, a fin de estar en aptitud de aplicar tales conceptos al impuesto que se estudia para, finalmente, concluir proponiendo la abrogación del Acuerdo Presidencial de referencia, así como del impuesto contenido en éste, en virtud de que las modificaciones introducidas por el Ejecutivo Federal a la base, tasa y forma de pago de la contribución que se analizará, vulneran los requisitos y principios que, en materia tributaria, consagra nuestra Ley Fundamental.

CAPÍTULO PRIMERO

DE LOS IMPUESTOS EN GENERAL

A. DEFINICIÓN

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación vigente, los impuestos son *"las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo."*

Como se desprende de la lectura anterior, el ordenamiento legal en cita no aporta una verdadera definición, limitándose a considerar como impuestos, todas aquellas contribuciones que no sean aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos, sin establecer los caracteres propios que permitan diferenciar a los impuestos de las demás especies de contribuciones que el propio Código Fiscal regula.

Por su parte, el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación de 1967, en una definición más aceptable, aunque no del todo exacta, establecía que *"son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que la ley fija con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos."*

Es claro que el precepto de referencia indicaba con precisión los caracteres comunes a todas las contribuciones; sin embargo, nada disponía respecto de las particularidades del impuesto, que permitan distinguirlo de aquéllas.

Ahora bien, la doctrina ha elaborado diversas definiciones acerca de los impuestos, algunas de las cuales son las siguientes:

a) *"El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos."*¹

Se desprenden de la anterior definición los caracteres propios del impuesto, a saber:

- Constituye una prestación *ex-lege*; es decir, surge en el momento en que la conducta del contribuyente se adecua al presupuesto normativo que la regula.
- Implica una obligación de dar que, generalmente, se traduce en el pago en efectivo y, excepcionalmente, en el llamado pago en especie.
- El hecho imponible, es decir, la hipótesis normativa prevista por la ley como generadora de la obligación fiscal, no entraña la obligación del Estado de destinar los ingresos que éste perciba por concepto del cobro de impuestos, en beneficio directo del sujeto pasivo.
- Está a cargo de las personas físicas o morales que se sitúan en el supuesto previsto por la ley y que, por ese hecho, adquieran el carácter de contribuyentes.

¹ GARZA, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, 17ª edición, Editorial Porrúa, México, 1992, p. 337.

- Debe destinarse a cubrir los gastos públicos, lo cual significa que los ingresos que percibe el Estado (entendiéndose en su sentido más amplio, es decir, el que comprende a la Federación, las entidades federativas, el Distrito Federal y los municipios), deben emplearse para la satisfacción de los servicios públicos de aprovechamiento general.

b) *"El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato."*²

Los elementos que se coligen de la definición antes transcrita coinciden esencialmente con los de la definición aportada por el profesor De la Garza; sin embargo, consideramos que es omisa en cuanto a que no establece como elemento propio del impuesto, la circunstancia de que éste surge en el momento en que la conducta de las personas físicas o morales se sitúa en la hipótesis que regula la ley, esto es, cuando tiene verificativo el hecho generador.

c) *"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles."*³

Al tenor de esta definición, podemos apreciar que se considera al impuesto como una prestación que emana del poder de imperio estatal, en razón de lo cual adquiere el carácter de obligatoria y, como consecuencia de ello, el propio Estado se encuentra en aptitud de hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones fiscales, ya

² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Harla, México, 1986, p. 61.

³GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Tomo I, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, p. 273, cit. por QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Derecho Tributario Mexicano, 1ª edición, Editorial Trillas, México, 1988, p. 46.

sea sustantivas o formales, través de la facultad económico coactiva o de otros medios, tales como la determinación de los créditos a favor del fisco, mediante la presunción de ingresos del contribuyente.

d) *"El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria."*⁴

La nota distintiva de esta definición consiste en contemplar la posibilidad de que el sujeto activo de la obligación fiscal pueda estar representado por entidades distintas al Estado, supuesto que será analizado con posterioridad, a fin de determinar si es jurídicamente válida la delegación de la calidad de acreedor de la relación tributaria en personas morales diversas a las señaladas en nuestra Ley Fundamental.

e) El impuesto es *"... la contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, inter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos."*⁵

Las deficiencias de la definición anterior son evidentes. En primer lugar, no señala quiénes están obligados al pago del impuesto, ni hace mención de la obligatoriedad de su cumplimiento, derivada de la potestad tributaria del Estado.

⁴ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo III, 5ª edición, Editorial Porrúa, México, 1992, p. 1638.

⁵ CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, 11ª edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1993, p. 196.

Antes bien, se circunscribe a enunciar algunos de los supuestos que pueden constituir el hecho imponible de la obligación fiscal.

Por nuestra parte, podemos concluir este apartado afirmando que los impuestos son las prestaciones, en dinero o en especie, fijadas por ley, de carácter general y obligatorio, a cargo de los contribuyentes (personas físicas o morales que se sitúen en el supuesto establecido por la ley como hecho imponible) y destinadas a la satisfacción del gasto público, sin que exista la obligación correlativa del Estado de aplicar, en beneficio directo e inmediato del contribuyente, las cantidades que aquél perciba con motivo de su recaudación.

B. ELEMENTOS

Sin lugar a dudas, los elementos del impuesto constituyen el soporte que le da validez y eficacia jurídicas, pues si éstos no se encuentran claramente establecidos en normas emanadas del Poder Legislativo, no podrá considerarse que el impuesto cumpla con todas y cada una de las exigencias constitucionales.

Por lo pronto, analizaremos, uno a uno, los elementos que debe contener toda disposición normativa que determine contribuciones a cargo de las personas físicas o morales, cuya conducta se traduzca en el hecho generador de la obligación fiscal.

1. Los sujetos de la relación tributaria

Característica esencial de la relación tributaria es la existencia de un sujeto activo o acreedor, quien se encuentra facultado para exigir el cumplimiento de la

obligación fiscal, y un sujeto pasivo o deudor, cuyo deber consiste en cumplir con la prestación que a su cargo establezca alguna disposición normativa.

a) **Sujeto activo**

Con base en lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Ley Fundamental, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, en virtud de la potestad tributaria de que se encuentra investido, que constituye uno de sus atributos soberanos y que ejerce mediante el establecimiento de contribuciones por conducto del Poder Legislativo.⁶

En este sentido, la Federación, las entidades federativas, los municipios y el Distrito Federal, como partes integrantes del Estado, adquieren la facultad de hacer exigible, coercitivamente, el cumplimiento de la obligación tributaria, de acuerdo con lo que establezca la norma jurídica impositiva.

Es importante señalar que el sujeto activo de la relación impositiva *"no puede actuar como lo puede hacer cualquier acreedor en el campo del Derecho Privado renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, remitiendo la deuda a cargo del contribuyente."*⁷

Igualmente es de destacarse la discrepancia de criterios que ha surgido en el ámbito de la doctrina, respecto de la posibilidad de que los organismos descentralizados tengan el carácter de sujetos activos en la relación tributaria.

⁶ De acuerdo con lo señalado en el Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo III, p. 1638, *"El único sujeto activo del impuesto es el Estado, porque tiene el poder fiscal derivado de su poder soberano. Por lo tanto sólo el Estado y los entes menores subrogados a él, como los estados y los municipios, pueden exigir el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias."*

⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, pp. 132-133.

Para Gregorio Sánchez León, el Fisco "también está integrado por organismos descentralizados fiscales autónomos (Seguro Social e INFONAVIT), que integran la administración pública paraestatal (federal, estatal y municipal), los cuales modernamente vienen a ser también sujetos activos individualizados del crédito fiscal..."⁸

Por su parte, Raúl Rodríguez Lobato señala que "los denominados organismos descentralizados, aunque colaboran con el Poder Ejecutivo en la administración pública y en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal forman parte de esta administración dentro del sector paraestatal, constitucionalmente **no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal** (énfasis agregado) y, en todo caso, para serlo será necesario reformar la Constitución Federal para prever la hipótesis y facultar al Estado a delegar en estos organismos su potestad tributaria."⁹

Consideramos que el razonamiento anterior es el correcto, puesto que, a pesar de que los organismos descentralizados forman parte de la administración pública, dentro del denominado sector paraestatal, nuestra Carta Magna no contempla la posibilidad de que el Estado, que constitucionalmente es el único sujeto activo de la obligación fiscal, delegue esa calidad en entes jurídicos diversos.

b) Sujeto pasivo

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación dispone que: "*Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas;...*".

⁸ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, 7ª edición, Editorial Cárdenas, México, 1986, p. 260.

⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, pp. 133-134.

Ahora bien, la doctrina ha definido a los sujetos pasivos de la obligación fiscal, en los siguientes términos:

a) *"El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación sustantiva o formal."*¹⁰

De acuerdo con la definición antes señalada, debe distinguirse entre el sujeto pasivo de la obligación fiscal sustantiva o contribuyente de derecho, es decir, la persona cuya conducta constituye el hecho generador del impuesto, y el sujeto pagador del tributo o contribuyente de hecho, que es la persona que efectivamente sufre una disminución en su patrimonio ante la obligación que adquiere de efectuar el pago de la contribución, en virtud de la traslación de la misma.

b) *"Es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal,...pero también el individuo a quien la ley impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél."*¹¹

Distingue el autor en cita entre sujeto pasivo del impuesto, esto es, el que ha quedado definido en la transcripción anterior, y pagador del impuesto, es decir, *"aquel que en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago."*¹²

¹⁰ *Ibidem*, p. 147.

¹¹ FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 30ª edición, Editorial Porrúa, México, 1993, p. 55.

¹² *Ibidem*, pp. 55-56.

Sin embargo, el empleo del término "individuo" dentro de la definición que se comenta, es inexacto, pues excluye a las personas morales que, asimismo, pueden tener el carácter de sujeto pasivo en la relación tributaria.¹³

c) *"En cuanto al sujeto pasivo del impuesto, es todo ente económico al que se le genera la obligación de contribuir por haberse ubicado en el supuesto al que la ley imputa esta obligación tributaria."*¹⁴

A reserva de entrar al análisis de los distintos tipos de responsabilidad que pueden asumir los sujetos pasivos de la relación tributaria, podemos afirmar que tienen tal carácter todas aquellas personas físicas o morales que, de acuerdo con las leyes, estén obligadas al pago del impuesto y que, en nuestro sistema jurídico, reciben el nombre de contribuyentes.¹⁵

Sin embargo, consideramos que debe distinguirse entre sujeto pasivo de la obligación fiscal y contribuyente: la diferencia entre ambas figuras radica en la sujeción jurídica.

De este modo, el sujeto pasivo es toda aquella persona, física o moral, cuya conducta actualiza la hipótesis prevista en la ley como generadora de la obligación fiscal y respecto de quien la propia ley determina la sujeción jurídica, en virtud de que no basta realizar el hecho generador, sino que la ley fiscal correspondiente debe establecer que la persona que actualice el hecho imponible se encuentre sujeta al pago de una prestación tributaria, ya sea una obligación fiscal sustantiva (es decir, la

¹³ Señala el Doctor Ignacio Burgoa que el término individuo "independientemente de su significado filosófico y de su etimología que denota el ser que no se puede dividir, en el ámbito jurídico equivale a la misma persona física." BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, 4ª edición, Editorial Porrúa, México, 1996, p. 236.

¹⁴ Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo III, p. 1638.

¹⁵ "Así, el contribuyente es todo aquel sujeto que debe participar en el financiamiento de los gastos públicos, por haber incurrido en el supuesto previsto por las leyes fiscales." *Ibidem*, Tomo I, p. 729.

que se traduce en una prestación de dar), o una obligación fiscal formal (esto es, la que implica una prestación de hacer, no hacer o tolerar).

(1) Responsabilidad directa

Entendemos por responsabilidad directa aquella que adquiere la persona física o moral cuya conducta se adecua a la hipótesis prevista en la ley fiscal como generadora de la obligación tributaria y que, por ese hecho se convierte en titular del adeudo fiscal.

En opinión de Dino Jarach, el sujeto pasivo principal, también llamado causante o contribuyente, *"es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza."*¹⁶

En este orden de ideas, la calidad de sujeto o deudor directo de la obligación fiscal se adquiere, de acuerdo con lo que dispone el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, en el momento en que *"se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran."*

Para Luis Martínez López, *"los sujetos o deudores directos de los impuestos, son las personas que las leyes tributarias señalan como causantes. No sólo están obligados a enterar la prestación fiscal, sino que deben cumplir con todas las formalidades que las leyes imponen para la vigilancia fiscal, la determinación de la existencia del crédito y su liquidación."*¹⁷

¹⁶ JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, Argentina, 1969, p. 194, cit. por GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 492.

¹⁷ MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, 9ª reimpresión, Editorial ECASA, México, 1988, p. 68.

Ahora bien, según el maestro Flores Zavala¹⁸, la responsabilidad directa puede presentarse en tres diversas formas:

a) Cuando únicamente existe un responsable y, en consecuencia, toda la responsabilidad corre a su cargo.

b) Cuando existen varios responsables directos que individualmente responden por sí y por los demás. En este caso, todos y cada uno de los deudores fiscales son obligados solidarios respecto de la totalidad del crédito fiscal y, por ende, el sujeto activo de la relación tributaria puede exigir a cualquiera de ellos el cumplimiento total de la obligación a su cargo, en cuyo caso el contribuyente que efectúe el pago respectivo, tendrá el derecho de repetir en contra de los demás deudores solidarios.

Pueden situarse en este supuesto los casos en que intervienen varias personas en la celebración de un acto o contrato; los copropietarios y coposeedores y, en general, la adecuación de la conducta de dos o más personas al mismo hecho imponible previsto en la ley fiscal respectiva.

c) Cuando la responsabilidad directa se adquiere con motivo de la sucesión. En este sentido, la hipótesis puede presentarse tratándose de herencias, legados, donaciones o fusión y transformación de sociedades.

En el primer caso, las obligaciones fiscales del *de cuius* son asumidas por sus herederos o legatarios, quienes serán responsables únicamente en proporción a la cuota que hubiesen recibido del autor de la sucesión.

¹⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, pp. 92-95.

Tratándose de donaciones, la responsabilidad del donatario se limita al pago de los impuestos generados por el bien donado, o por su explotación, sin embargo, cuando fuesen varios los donatarios de un mismo bien, existirá entre ellos una responsabilidad solidaria, de modo que el sujeto activo del crédito fiscal puede exigir, a cualquiera de los deudores, el cumplimiento total de la obligación tributaria, otorgándose a aquel que hubiese realizado el pago, el derecho de repetir en contra de los demás obligados solidarios.

Por último, cuando dos o más sociedades mercantiles se fusionan, la nueva sociedad que se crea, o bien, la que subsiste con motivo de la fusión, adquiere las obligaciones fiscales a cargo de aquéllas que se fusionaron o que se disolvieron para dar nacimiento a la nueva persona moral, toda vez que este *"nuevo sujeto deviene titular de todo el patrimonio, anteriormente dividido entre varias sociedades."*¹⁹

Un caso similar se presenta cuando una sociedad se transforma en otra distinta, supuesto en el cual *"el Derecho Tributario debe establecer la responsabilidad directa de la nueva persona moral, por existir la misma situación que en el caso de sucesión de personas físicas."*²⁰

De igual modo, aunque en términos más breves, considera Raúl Rodríguez Lobato que la responsabilidad directa se presenta *"en el caso del deudor directo del tributo o su causahabiente "mortis causa" o "inter vivos", es decir, herederos, legatarios o donatarios a título universal y si se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión."*²¹

¹⁹ ASCARELLI, Tulio, *Derecho Mercantil*, p. 202, cit. por FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 95.

²⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 95.

²¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, pp. 149-150.

La responsabilidad directa, entonces, puede equipararse a la titularidad del adeudo fiscal, es decir, es aquella que adquiere la persona física o moral con cuya conducta se produce la realización material del hecho imponible previsto en la ley y que, por tanto, asume a su cargo la deuda impositiva establecida en la norma jurídica de que se trate.

(2) Responsabilidad sustituta

"La sustitución consiste en el traslado a otra persona de algunas obligaciones que la ley impone al sujeto directo con el objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación de contribuir."²²

Sin embargo, el sustituto en materia fiscal no actúa como mandatario o representante convencional del obligado principal, sino que, en virtud de una disposición legal, asume la representación del deudor directo, con la inherentes obligaciones que ello conlleva, tales como presentar las declaraciones respectivas, además de retener y enterar el impuesto a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Para Ernesto Flores Zavala, el término "responsabilidad sustituta" es inapropiado, toda vez que entre el sujeto pasivo principal y el responsable sustituto no se verifica una verdadera sustitución del primero por el segundo, pues *"habrá siempre una coexistencia de las dos responsabilidades, la directa y la sustituta de manera que el nombre no corresponde a una situación real."²³*

²² MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, *op. cit.*, p. 69.

²³ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 96.

Otros autores han optado por denominar "agentes de retención" o "agentes de recaudación" a los sujetos pasivos con responsabilidad sustituta. En este sentido, Dino Jarach considera que los *"agentes de retención... como los demás responsables por deuda ajena, deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos de éste que hayan retenido. Además tienen la responsabilidad personal y solidaria en el caso de no haber efectuado la retención, de no haber ingresado los importes retenidos."*²⁴

Ahora bien, la sustitución fiscal se puede presentar en dos diversas formas:²⁵

a) Por la vía de la retención indirecta. Este es el procedimiento más común por el que se realiza la sustitución y su ejemplo clásico es el de las sumas que el patrón descuenta de los ingresos que perciben las personas físicas que presten un trabajo personal subordinado.

De este modo, la sustitución se configura cuando, en virtud de una disposición legal que así lo determine, el responsable sustituto o retenedor tiene la obligación de descontar las cantidades que los sujetos pasivos principales de la relación tributaria estén obligados a cubrir al Fisco por concepto de impuestos, deducciones que realiza al momento de efectuar a éstos los pagos de salarios, sueldos u otras prestaciones a que tengan derecho.

En este caso, el retenedor asume la obligación, no sólo de efectuar las retenciones correspondientes y conservarlas en depósito, sino que además debe

²⁴ JARACH, Dino, *op. cit.*, pp. 204-205, cit. por GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 499.

²⁵ GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, pp. 503-504.

presentar las declaraciones respectivas y enterar al sujeto activo las cantidades retenidas.

b) Mediante el procedimiento de la cobranza o recaudación indirecta. En este supuesto, el responsable sustituto está obligado, por una norma jurídica impositiva, a cobrar a su deudor, además de su propio crédito, la suma que corresponda al impuesto que éste deba pagar al sujeto activo de la obligación fiscal.

Este fenómeno se presenta, por ejemplo, cuando los prestadores de servicios telefónicos o de energía eléctrica, que en este caso adquieren el carácter de responsables sustitutos, cobran a los usuarios del servicio - responsables directos del crédito fiscal -, además del costo de los servicios recibidos, las cantidades que estén obligados a cubrir por concepto de impuestos.

Luego entonces, la diferencia esencial entre la retención indirecta y la cobranza o recaudación indirecta estriba en que, en la primera, el responsable sustituto es deudor del sujeto pasivo principal y efectúa el descuento del impuesto respectivo de las propias cantidades que esté obligado a pagarle; en tanto que, en el segundo supuesto, el deudor sustituto del impuesto es acreedor del deudor principal del mismo y, al mismo tiempo que hace efectivo su propio crédito, cobra al contribuyente el impuesto que éste deba cubrir al Fisco.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación no reconoce, como tal, la figura de la responsabilidad sustituta, toda vez que pretende asimilarla a la responsabilidad solidaria, en los términos del artículo 26, fracción I, que dispone:

"Son responsables solidarios con los contribuyentes: I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones."

Sin embargo, es indiscutible que los supuestos contemplados en la disposición legal en comento no corresponden a la figura jurídica de la solidaridad, que será analizada a continuación, sino que se refieren a las vías o procedimientos en que puede operar la responsabilidad sustituta.

En razón de lo anterior, puede afirmarse que la responsabilidad sustituta es aquella en virtud de la cual la persona que tiene a su disposición la fuente del impuesto, adquiere por disposición expresa de la ley, la obligación de retener, determinar y enterar la contribución que deba cubrir el sujeto pasivo principal; o bien, asume la responsabilidad de recaudar el impuesto correspondiente, al mismo tiempo que hace efectivo su propio crédito contra el deudor directo de la relación tributaria.

(3) Responsabilidad solidaria

"La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque por razón de un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal."²⁶

En este orden de ideas, serán responsables solidarios del crédito fiscal los representantes y quienes realicen actos de administración o vigilancia sobre los bienes o actos del deudor directo de la obligación fiscal, cuando omitan efectuar los pagos de los impuestos que correspondan.

²⁶ *Ibidem*, p. 508.

Este supuesto se encuentra regulado en el artículo 26, fracciones V y VI, del Código Fiscal de la Federación, que establecen: *"Son responsables solidarios con los contribuyentes: V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones. VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado."*

Asimismo, adquieren el carácter de responsables solidarios, todas aquellas personas que, detentando algún cargo público o con motivo de la naturaleza de las actividades que realicen, omitan cerciorarse del cumplimiento de la obligación fiscal que corre por cuenta del sujeto pasivo principal.

Asumen entonces tal carácter, de acuerdo con lo dispuesto por las fracciones II, III, VIII, IX, X, XI, XII, XIII y XIV, del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, las siguientes personas:

- Quienes estén obligados a realizar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de esos pagos.
- Los liquidadores y síndicos respecto de todas las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o en quiebra, así como las que se causaron durante su gestión.
- Los que se obliguen voluntariamente a cumplir con las obligaciones fiscales del responsable directo.
- Los terceros que, por cualquier medio, garanticen el interés fiscal.

- Los socios o accionistas respecto de las contribuciones causadas con motivo de la actividad realizada por la sociedad.
- Las sociedades que no comprueben haber retenido de sus socios y enterado el Impuesto sobre la Renta, cuando éste proceda, con motivo de la enajenación de sus acciones o partes sociales.
- Las sociedades escindidas por las contribuciones causadas por los activos, pasivos y capital transmitidos por la escidente, y por las contribuciones causadas por la propia escidente, antes de la escisión.
- Las sociedades residentes en el territorio nacional o en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que se empleen en la actividad de dichas sociedades.
- Quienes reciban servicios personales subordinados o independientes de residentes en el extranjero, por el impuesto que se cause, siempre y cuando tal servicio sea pagado también por residentes en el extranjero.

Otro ejemplo de responsabilidad solidaria es el que se presenta tratándose de los notarios, corredores y demás fedatarios que, debiendo cerciorarse de que el deudor principal haya efectuado el pago de los impuestos a que se encuentre obligado, no lo hicieron; o bien, que calculen o paguen erróneamente las contribuciones a cargo del responsable directo.

Para que la responsabilidad solidaria pueda ser jurídicamente válida se requiere que exista una disposición legal expresa que la establezca. De no ser así, la solidaridad en materia fiscal no podrá presumirse, de acuerdo con lo que señala el primer párrafo

del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación: *"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta."*

En este mismo sentido, opina Dino Jarach que: *"si la ley nada dijera al respecto, no se podría desprender de la simple interpretación que los que administren bienes ajenos son sujetos pasivos responsables de los impuestos de los administrados. Sólo una disposición expresa de la ley puede atribuir esa responsabilidad."*²⁷

Ahora bien, el Código Fiscal no establece las reglas propias de la responsabilidad solidaria, por lo que deben aplicarse supletoriamente las normas del derecho común, toda vez que el segundo párrafo del artículo 5º del ordenamiento de referencia dispone que: *"A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."*

Por lo tanto, algunos autores consideran que cuando el responsable solidario efectúa el pago del impuesto que corresponde al contribuyente de origen tendrá el derecho de repetición en contra de este último, *"en cuanto que el responsable paga una deuda que no le es propia."*²⁸

²⁷ JARACH, Dino, *op. cit.*, Vol. I, p. 197, cit. por GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 510.

²⁸ GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 510.

(4) Responsabilidad objetiva

La responsabilidad objetiva es aquella que se adquiere con motivo de la tenencia de bienes que se encuentran afectos al pago de algún impuesto que no fue cubierto en su oportunidad por su anterior poseedor o propietario.

Tales bienes pueden estar afectos al crédito fiscal *"porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto."*²⁹

Por tal motivo, la persona que adquiere, por cualquier título, determinado bien o derecho que, con anterioridad a la adquisición, hubiese generado el pago de algún impuesto no cubierto en tiempo por el enajenante, asume el carácter de sujeto pasivo de la relación tributaria, pues el adquirente tendrá que responder por todas las obligaciones derivadas de la enajenación y, consecuentemente, de la tenencia del bien o derecho motivo de ese acto jurídico.

Para Dino Jarach, *"... el sujeto que es responsable por su relación con el objeto de la garantía es objetivamente responsable, es decir, no es obligado sino sometido a una carga, no es y no puede ser considerado como deudor, ni a fortiori, como contribuyente."*³⁰

Considera el mencionado autor, por lo tanto, que el único sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona bajo cuya tenencia del bien se verificó el hecho generador del crédito fiscal, sin que pueda atribuirse tal carácter a los ulteriores

²⁹ *Idem.*

³⁰ JARACH, Dino, El Hecho Imponible, 3ª edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982, p. 145.

propietarios o poseedores, quienes sólo *"son objetivamente responsables del impuesto, por efecto de una carga."*³¹

Sin embargo, Jarach confunde la responsabilidad objetiva con la garantía real que en Derecho Fiscal se denomina afección o afectación.

La afección o afectación es una garantía real que el Fisco establece sobre ciertos bienes o derechos para asegurar el cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales y se caracteriza porque: debe estar expresamente establecida en la ley; no requiere de inscripción o registro alguno; se limita a asegurar el cumplimiento de algún impuesto en particular; recae sobre el objeto, independientemente de quién sea su propietario; subsiste hasta que el objeto deje de existir; entraña un crédito preferente a favor del Fisco, y permite a éste la acción real de embargo y, en su caso, la venta del bien afectado.

La afectación de bienes no convierte al tenedor de los mismos en deudor del crédito fiscal, pues no existe relación jurídica entre éste y el sujeto activo de la relación tributaria. Por lo tanto, para liberarse de esa carga, basta con el simple abandono de los bienes afectos a la garantía o con la enajenación de los mismos.

Por otra parte, la responsabilidad objetiva sí constituye una relación jurídica que surge entre el tenedor del bien sujeto al pago de algún impuesto y el anterior propietario o poseedor que debió haber efectuado el pago en su oportunidad. De este modo, el sujeto pasivo con responsabilidad objetiva verdaderamente se convierte en deudor del impuesto correspondiente, conservando el derecho de repetir en contra de quien hubiese tenido la obligación de pagarlo, pues en todo caso habrá cubierto una deuda que le es ajena.

³¹ *Idem.*

Las hipótesis de responsabilidad objetiva que contempla el Código Fiscal, aunque considerándolas erróneamente como casos de responsabilidad solidaria, se encuentran en las fracciones IV y VII del artículo 26, que dispone: "*Son responsables solidarios con los contribuyentes: IV. Los adquirentes de negociaciones , respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma. VII. Los legatarios y donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.*"

(5) Sujetos exentos

El artículo 28 Constitucional establece: "*En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.*"

Algunos tratadistas opinan que la prohibición de exenciones fiscales que determina nuestra Carta Magna es absoluta y terminante, pues admitir su establecimiento implicaría romper con el principio de generalidad que consagra la propia Ley Fundamental en la fracción IV del artículo 31.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en Jurisprudencia visible en la página 165, Tomo I, Séptima Época, del Semanario Judicial de la Federación, ha sostenido lo siguiente:

IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene

la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.

La Jurisprudencia antes mencionada encuentra su antecedente en la Tesis emitida por la propia Suprema Corte, consultable en la página 451, Tomo XVI, Quinta Época, del Semanario Judicial de la Federación, que en términos más breves, indica:

EXENCIÓN DE IMPUESTOS. *La prohibición que contiene el artículo 28 constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas, por medio de leyes que tienen un carácter general.*

Consideramos que los criterios emitidos por el máximo tribunal de la Nación son correctos, pues el establecimiento de exenciones tributarias, no sólo no quebranta los principios de generalidad e igualdad, sino que permite la adecuada aplicación de los mismos, al propiciar que se dé un trato desigual a los que se encuentran en condiciones desiguales.

En efecto, para que las exenciones fiscales sean constitucionales, tal y como lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia, es necesario que estén establecidas en una ley de estricta aplicación y, por tanto, que sean de carácter general, abstracto e

impersonal, a fin de que cualquier persona que reúna los requisitos exigidos por la disposición normativa correspondiente, pueda gozar del beneficio de la exención fiscal.

De este modo, de acuerdo con el espíritu de nuestra Ley Fundamental, las únicas exenciones anticonstitucionales serán aquellas que se establezcan en favor de una sola persona o de un grupo de ellas, pues lo que la Carta Magna prohíbe son las exenciones a título individual, mas no las que se otorguen por medio de normas jurídicas generales, abstractas e impersonales.

En este orden de ideas, la exención surge como *"una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de seguridad, conveniencia o política económica."*⁶²

Visto lo anterior, es preciso distinguir entre la exención, la no causación de impuestos y la tasa del 0%.

En la exención, la persona física o moral actualiza con su conducta el hecho imponible previsto en la ley fiscal y, por lo tanto, adquiere el carácter de contribuyente; sin embargo, en virtud de alguna norma jurídica contenida en la propia ley, no está obligado a efectuar el pago del impuesto correspondiente, por haber satisfecho los requisitos previstos en dicha norma y, por ello, gozar del beneficio de la exención fiscal.

La tasa del 0%, que se regula en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, implica que a ciertas operaciones que la propia Ley indica, les es aplicable la tasa del 0%, de lo cual resulta, en realidad, que el contribuyente no debe efectuar pago

⁶² PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Banca y Comercio, México, 1997, p. 96.

alguno por concepto de impuesto; pero no se trata de una exención, pues los productos se encuentran gravados con la contribución respectiva y, además, el contribuyente puede acreditar el impuesto causado con motivo de las compras efectuadas.

Por último, la no causación del impuesto simplemente significa que la persona no se ha colocado en la hipótesis que la ley contempla como hecho imponible del impuesto.

Hecha la diferenciación anterior, analicemos los diversos tipos de exenciones, de acuerdo con los criterios de clasificación que señala Emilio Margáin:³³

(a) Exenciones objetivas y subjetivas

Las exenciones objetivas son aquellas que se otorgan atendiendo a determinadas características o cualidades del objeto generador del impuesto. En este caso, el hecho imponible es considerado de manera aislada y objetiva, independientemente de cualquier vínculo con el sujeto pasivo del impuesto, v. gr., en el caso de la adquisición de artículos de primera necesidad.

Las exenciones subjetivas son las que se conceden en consideración a determinadas características o circunstancias del contribuyente, esto es, son *in tuitu personae*. Tal es el caso de las exenciones a Instituciones de Beneficencia Privada o a la Cruz Roja, a los autores por las regalías que perciben, etcétera.

³³ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 11ª edición, Editorial Porrúa, México, 1995, pp. 313-314.

(b) Exenciones permanentes y transitorias

Las primeras son aquellas que subsisten mientras la ley que las contiene se encuentre vigente. Además, operan directamente sin que se requiera la intervención de ninguna autoridad, pues basta que el contribuyente se sitúe en la hipótesis que la ley contempla para que pueda gozar del beneficio de la exención, como en los casos que señala la Ley del Impuesto Especial sobre Productos y Servicios.

Las segundas son las que se establecen para tener vigencia durante un tiempo determinado, y requieren que la autoridad intervenga para verificar que el contribuyente reúna las condiciones que la ley exija para gozar de la exención y determine el período en el cual operará la misma a su favor. Este es el caso de las exenciones que concede la Ley de Fomento de Industria Nuevas.

(c) Exenciones absolutas y relativas

Son exenciones absolutas las que liberan al contribuyente de todas las obligaciones fiscales, tanto sustantivas (pago del impuesto, recargos, multas, actualización, etcétera), como formales (presentación de declaraciones, avisos, documentos, informes, etcétera).

Las exenciones relativas, en cambio, sólo eximen al contribuyente de cumplir con las obligaciones fiscales sustantivas, pero no así del cumplimiento de las obligaciones formales.

(d) Exenciones constitucionales

Son las que se encuentran plasmadas en la Constitución Federal o en las Constituciones de las entidades federativas.

En el caso de México, la Carta Magna establece exenciones en sus artículos 27, fracción XVII, y 123, fracción VIII, refiriéndose al patrimonio de familia y al salario mínimo y señalando que los mismos se encuentran exentos de todo gravamen.

(e) Exenciones económicas

Se entienden por tales aquellas exenciones que el Estado, por conducto del Poder Legislativo, otorga a los contribuyentes con el objeto de fomentar el desarrollo de la actividad económica en el país.

(f) Exenciones distributivas

Son las que se establecen con la finalidad de distribuir, de manera equitativa, las cargas fiscales, de acuerdo con el principio de justicia, de tal suerte que se evite imponer contribuciones a personas que carezcan de capacidad tributaria.

(g) Exenciones con fines sociales

Se entiende por exenciones con fines sociales las que se conceden con el ánimo de fomentar el desarrollo cultural de la población, ya sea mediante actividades tecnológicas, artísticas, deportivas, etcétera.

2. Objeto

El segundo elemento que debe contener todo impuesto es el objeto. La doctrina ha señalado que debe distinguirse entre el objeto de la obligación fiscal y el objeto del impuesto.

a) *Objeto de la obligación fiscal*

Al igual que en materia civil, el objeto de la obligación fiscal será aquella conducta que el deudor, es decir, el contribuyente, debe realizar en favor del acreedor, esto es, el Fisco, y que puede consistir en un dar, un hacer o un no hacer.

Para Jorge Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, se entiende por objeto de la obligación tributaria sustantiva *"aquello que el acreedor puede exigir al deudor y que está constituido por una obligación de dar a cargo del sujeto pasivo y a favor del sujeto activo (el fisco)."*⁶⁴

No obstante la definición anterior, no debemos perder de vista que el objeto de la obligación fiscal es un concepto general que abarca cualquiera de las prestaciones que el sujeto pasivo está obligado a realizar a favor del Fisco; en este sentido, no se refiere sólo al pago de la contribución, que se considera la obligación sustantiva por excelencia, sino que comprende, además, el cumplimiento de obligaciones fiscales formales, establecidas conforme a la ley, que pueden consistir en hacer, no hacer o tolerar.

Como ejemplo de prestaciones de hacer, encontramos las obligaciones de los sujetos pasivos de la obligación fiscal de inscribirse en el registro federal de

⁶⁴ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, *op. cit.*, p. 63.

contribuyentes, de presentar declaraciones, avisos y manifestaciones, de llevar libros de contabilidad, etcétera).

Las prestaciones de no hacer pueden consistir, por ejemplo, en la obligación de abstenerse de transportar, dentro del territorio nacional, mercancías que no se encuentren acompañadas, según sea el caso, del correspondiente pedimento de importación, nota de remisión, de envío, de embarque o despacho, o de la carta de transporte.

Por último, como ejemplo de prestaciones de tolerar, refirámonos a la obligación de los contribuyentes de permitir que las autoridades lleven a cabo todas las actuaciones para las que se encuentren facultades, tales como la práctica de notificaciones, de inspecciones o visitas domiciliarias o, incluso, la substanciación del procedimiento económico coactivo.

b) Objeto del impuesto

“El objeto del impuesto es la situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, o sea, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria.”³⁵

De este modo, el objeto del impuesto equivale al hecho imponible, esto es, la hipótesis de incidencia o presupuesto de hecho, de cuya realización material depende el nacimiento de la obligación fiscal.

En efecto, el hecho imponible es la situación de hecho prevista en la ley fiscal respectiva, que habiéndose materializado, con motivo de la adecuación de la conducta

³⁵ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *op. cit.*, p. 269.

de la persona (física o moral) a la hipótesis normativa correspondiente, genera el nacimiento de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente.

Sin embargo, aunque la obligación fiscal no haya nacido, por no haberse colocado la conducta del contribuyente en el supuesto previsto por la ley, es decir, pese a que no se haya verificado el hecho generador, el objeto del impuesto existe en la norma jurídica que lo contiene.

Es por ello que la obligación fiscal no nace gracias a la tipificación del objeto del impuesto, sino hasta que se materializa el mismo, debido a la conducta del contribuyente.

3. Unidad fiscal

Para el maestro Flores Zavala, la unidad fiscal o unidad del impuesto "*es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etc., sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto.*"⁶⁶

Así, la unidad fiscal se determina en kilogramos, litros o cantidades de dinero, que dan la pauta para calcular el pago del impuesto respectivo.

4. Cuota

*"Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento."*⁶⁷

⁶⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 110.

⁶⁷ *Idem.*

El monto que el contribuyente está obligado a cubrir al Fisco por concepto de impuestos se determina de acuerdo con el tipo de cuota que la ley establezca.

Las cuotas se clasifican de la siguiente manera:

a) De derrama o contingencia

Son las que se establecen fijando, en primer lugar, la cantidad total o contingente que el Fisco pretenda obtener con la recaudación del impuesto. Posteriormente, mediante una derrama o repartición, dicha cantidad se distribuye entre todos los sujetos pasivos tomando en consideración la base imponible "o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen"³⁸, para finalmente determinar la cantidad correspondiente a cada una de las unidades fiscales.

Actualmente, las cuotas de derrama o contingencia tienen poca aplicación práctica, en primer lugar porque para su cálculo se requieren procedimientos complejos, aunado al hecho de que no permiten obtener los rendimientos que se generan con otro tipo de cuotas, además de que al hacer la repartición del impuesto entre todos los contribuyentes existe un margen de error que puede repercutir en perjuicio de los deudores fiscales.

³⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 124.

b) Fija

Cuando la ley fiscal establece que el contribuyente tiene la obligación de pagar, por concepto de impuestos, una cifra exacta y determinada, se está en presencia de las cuotas fijas.

En tales casos, *"el mandato de la norma se agota en la especificación de la suma que debe pagarse."*³⁹

c) Proporcional

La cuota proporcional es aquella que permanece invariable aún cuando la base imponible sea distinta. De este modo, la cuota se incrementará de manera proporcional al aumento de la base de la imposición, pues siempre se aplicará el mismo porcentaje, independientemente de la cantidad de materia imponible.

Este tipo de cuota *"queda fijado en la alícuota que permanece inmutable, cualquiera que sea en concreto la extensión del presupuesto, por lo que el importe de la deuda varía en relación a la magnitud de la base imponible."*⁴⁰

³⁹ GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 437.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 442.

d) *Progresiva*

Las cuotas progresivas son las que aumentan el incrementarse la base imponible, de tal suerte que cuando ésta crece sucesivamente, crecerá de manera más que proporcional el monto del impuesto que deba cubrirse, en relación con el valor gravado.

Toda vez que la cuota se sigue incrementando en la medida en que aumenta la base gravable, pudiera presentarse el caso en que el porcentaje a pagar correspondiera al cien por ciento de la riqueza gravada, lo cual se traduciría en el establecimiento de impuestos confiscatorios y, por lo tanto, inconstitucionales.

Con el objeto de evitar una situación de tal naturaleza, cuando la cuota progresiva llega a un cierto límite, deja de incrementarse y se establece una cuota proporcional, aún cuando la base sí continúe creciendo.

Flores Zavala⁴¹ señala que la progresividad puede presentarse en tres diversas formas:

a) Progresividad por clases. En este sistema, la base gravable se divide en clases o niveles de importancia, aplicando a cada uno de éstos un porcentaje cada vez mayor.

De este modo, "se señalan en la tarifa clases o categorías sucesivas cada vez mayores, quedando definida cada clase por la cantidad inferior y la superior, que figuran en la tarifa, con excepción de la última; a cada clase se aplica una cuota cada vez mayor."⁴²

⁴¹ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, pp. 116-118.

⁴² *Ibidem*, p. 116.

Para obtener el monto de la cantidad que el contribuyente debe pagar, basta con aplicar el porcentaje que la ley determine a la base gravable, de acuerdo con la clase en que ésta se encuentre comprendida.

Sin embargo, el establecimiento de cuotas progresivas por clases puede ocasionar los llamados "errores de salto", en virtud de los cuales la cantidad que el deudor fiscal debe cubrir, al pasar de una categoría o clase a otra, se incrementa de una manera completamente desproporcionada en relación con el aumento de la base gravable.

b) Progresividad por grados. Consiste en dividir la base imponible en secciones o fracciones sucesivas y aplicar a cada una de ellas un porcentaje mayor que el que corresponde a la sección anterior.

El establecimiento de esta clase de cuotas pretende evitar los "errores de salto" que ya se han mencionado y, en su lugar, aplicar a cada sección la cuota que le corresponda, *"de forma que el impuesto debido resulta de la suma de tantos impuestos proporcionales cuantos son los grados concretos comprendidos en la base imponible."*⁴³

c) Progresividad por coeficientes. A través de este método, la base gravable se divide en secciones, al igual que en la progresividad por grados, estableciéndose una cuota proporcional que es igual para todas, con la peculiaridad de que se fija un coeficiente porcentual que se va incrementando conforme se incrementa cada sección o fracción.

⁴³ BERLIRI, Antonio, Principios de Derecho Tributario, Volumen II, Editorial Derecho Financiero, Madrid, España, 1964, p. 51, cit. por GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 444.

La forma de determinar el monto del impuesto es la misma que en el caso de la cuota progresiva por grados, es decir, se irán sumando los porcentajes que correspondan a cada una de las fracciones comprendidas en cada grado, hasta considerar la base total gravable del impuesto y determinar la cantidad que deberá cubrirse.

Sin embargo, tratándose de la progresividad por coeficientes, se pretende *"hacer posible el pago de la parte proporcional del impuesto, en el momento de la percepción, a reserva de que se cubra lo que corresponda por cuota progresiva en el momento en que se determine la total percepción anual."*⁴⁴

e) Degresiva

Las cuotas degresivas son aquellas en las que se establece cierto porcentaje para una base gravable, pretendiendo que éste sea el gravamen máximo. Cuando se excede este límite, las cuotas que se aplican son proporcionales; en tanto que, si el valor de la base es inferior al máximo indicado, las cuotas aplicadas también decrecen.

El resultado que se obtiene con la aplicación de estas cuotas es el mismo que se logra con las cuotas progresivas, en tanto que se gravan con porcentajes más altos las bases más altas y, con porcentajes menores, las más bajas.

La diferencia entre ambos sistemas consiste en que, en las cuotas degresivas el porcentaje máximo se aplica sobre una cantidad muy pequeña y los grados o secciones en que se divide la base gravable son poco numerosos, mientras que en las cuotas progresivas son bastante más elevados.

⁴⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 118.

f) *Regresiva o progresiva inversa*

Estas cuotas son aquellas en las que el porcentaje aplicado disminuye en la medida en que la base imponible se incrementa. En otros términos, mientras mayor sea la base gravable, menor será el porcentaje que deberá aplicarse para calcular el monto del impuesto correspondiente.

5. Base

Se entiende por base del impuesto la cuantía sobre la cual se calcula el importe del impuesto que corre a cargo del contribuyente.

Dicho de otro modo, *"la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar de forma concreta cual será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto."*⁴⁵

De esta forma, la base imponible o base gravable es un parámetro integrado por una cantidad de dinero o por bienes susceptibles de valoración económica, sobre el cual se aplica la cuota respectiva a fin de determinar el importe total que el deudor fiscal está obligado a pagar al sujeto activo de la relación tributaria.

En nuestros propios términos, la base es la cantidad expresada en valores pecuniarios, sobre la cual la ley determina que se habrá de aplicar la tasa o tarifa, según corresponda, a efecto de calcular la cuantía del impuesto, es decir, para su determinación en cantidad líquida.

⁴⁵ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, *op. cit.*, p. 64.

6. Tasa

Algunos autores han optado por emplear el término "tasa" para referirse al concepto de cuota que ya ha sido expuesto.

Sin embargo, el significado de ambos términos es exactamente el mismo, por lo que nos remitimos a lo manifestado en el apartado correspondiente.

7. Tarifa

Las listas de unidades y de cuotas que se aplican sobre la base gravable a fin de determinar el monto del impuesto, reciben el nombre de tarifas.

Para cierto sector de la doctrina, el término tarifa equivale al de cuota; sin embargo, consideramos que tal apreciación no es exacta pues, mientras la cuota es una cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, la tarifa es una lista que contiene las distintas cuotas que se deben aplicar *"para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría."*⁴⁶

8. Fuente

Constituyen la fuente del impuesto todos aquellos bienes o riquezas de los cuales el contribuyente obtiene los ingresos necesarios para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

⁴⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 111.

Luego entonces, serán fuente de los impuestos el capital y la renta, entendiendo por el primero el conjunto de bienes pertenecientes a una persona, que pueden producirle rentas y, por la segunda, todos los ingresos en dinero o en especie que percibe un sujeto, ya sea porque tales utilidades sean producto de su propio patrimonio, de sus actividades laborales, o bien, de la combinación de ambas situaciones.

En todo caso, el monto de los impuestos que los contribuyentes están obligados a pagar al Fisco debe determinarse con base en las percepciones y utilidades que éstos obtengan por cualquiera de los medios antes indicados.

C. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

De todas las clasificaciones que se han dado a los impuestos, las que se mencionan enseguida son las más frecuentes.

1. Directos e indirectos

A pesar de que esta clasificación es empleada por un gran número de autores, no existe entre éstos coincidencia respecto del criterio que debe considerarse para distinguir a los impuestos directos de los indirectos.

Es por ello que se invocan tres diversos criterios de clasificación para atribuir tales categorías a los impuestos, que son los siguientes:

a) Criterio de incidencia

De acuerdo con este criterio, son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo de la obligación fiscal no puede trasladar a otras personas distintas a fin de recuperar las cantidades pagadas al Fisco, sino que son contribuciones que inciden directa y únicamente en su propio patrimonio.

Por su parte, los impuestos indirectos son aquellos que el contribuyente puede trasladar a sujetos diversos, por lo que finalmente no repercute en su patrimonio el pago que por este concepto realiza al sujeto activo del crédito fiscal.

Algunos autores, entre ellos Dino Jarach, critican este criterio de clasificación por considerar que es imposible determinar, *a priori*, si un impuesto es o no susceptible de trasladarse a una persona distinta del contribuyente, sobre todo cuando el impuesto se encuentra sujeto a los fenómenos del mercado y, por ello, repercute en los precios de los productos y servicios.

Para el autor en cita, serán razones económicas las que hagan posible la traslación del tributo, por lo que *"es equivocado, pues, fundar una distinción entre impuestos directos e indirectos únicamente sobre la posibilidad de traslación, ya que un impuesto, en ciertas condiciones, puede trasladarse y en otras no."*⁴⁷

⁴⁷ JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Volumen I, pp. 51-52, cit. por GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 388.

b) Criterio administrativo o del padrón

Este criterio toma como punto de partida el sistema de determinación y cobro de los impuestos que se establezca en cada legislación.

Es así que los impuestos directos son los que gravan situaciones permanentes y estables, por lo que es posible elaborar listas o padrones de contribuyentes, por medio de las cuales el Fisco los hace efectivos. En este supuesto se hallan el impuesto predial, el impuesto por el uso o tenencia de automóviles, el impuesto sobre la renta, etcétera.

Por el contrario, serán indirectos todos aquellos impuestos que recaigan sobre hechos aislados o situaciones accidentales o imprevisibles, sobre las cuales no sea posible realizar las listas o padrones correspondientes. Este es el caso del impuesto sobre adquisición de inmuebles o el impuesto sucesorio.

El criterio en comento también ha sido objeto de críticas, ya que, de admitir estas categorías de atribución, el impuesto al valor agregado, que se ha considerado el ejemplo clásico de los impuestos indirectos, dejaría de serlo por el hecho de gravar situaciones periódicas y, hasta cierto punto permanentes; mientras que otros impuestos, que indiscutiblemente se consideran directos, como el impuesto sobre la renta, adoptaría la clasificación contraria cuando se generase con motivo de un hecho aislado, tal como la obtención de un premio.

c) Criterio de la manifestación de la capacidad contributiva

De conformidad con este criterio, los impuestos directos son los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva, tales como el patrimonio

o la renta, que constituyen, respectivamente, los aspectos estático y dinámico de la riqueza.

En tanto que los impuestos indirectos afectan, precisamente, manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, es decir, no se establecen para gravar la riqueza en sí misma, sino una riqueza presunta que se infiere a través de los consumos o transferencias de propiedad.

Para el maestro Rodríguez Lobato, éste es el único criterio que permite establecer la diferencia entre impuestos directos e indirectos, aunque no deja de admitir que es susceptible de críticas *"porque hay casos en los que ni la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, ni la riqueza presunta a la que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias, evidencian la real capacidad contributiva del sujeto pasivo."*⁴⁸

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza opina que ninguno de los criterios antes señalados permite establecer la distinción entre impuestos directos e indirectos, clasificación que a su juicio es por demás irrelevante y poco jurídica, pues no está consagrada en nuestro derecho positivo.

Es por ello que recomienda el citado autor investigar cuál de los tres criterios es el que se sigue en las obras doctrinarias o en la jurisprudencia, a fin de lograr una cabal comprensión de los argumentos ahí expuestos.

⁴⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 68.

2. Reales y personales

Los impuestos reales son los que se establecen sin tomar en consideración las condiciones personales del contribuyente, para atender únicamente a los bienes u objetos gravados, "*aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de la riqueza o capacidad contributiva.*"⁴⁹

Al contrario, son impuestos personales los que se establecen atendiendo a las situaciones peculiares del contribuyente o, en su caso, de la persona que deba pagar el tributo, sin que se valoren los bienes que posea o se investigue el origen del ingreso que se grava.

3. Específicos y ad valorem

Se dice que el impuesto es específico cuando, para su determinación en cantidad líquida, se toma en consideración el peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones propias del bien gravado.

En cambio, el impuesto *ad valorem* es aquel que únicamente atiende al valor o precio del bien que se está gravando.

⁴⁹ JARACH, Dino, *op. cit.*, p. 52, cit. por QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, *op. cit.*, p. 66.

4. Generales y especiales

Respecto de esta clasificación existen dos criterios que sirven de fundamento para establecer la diferencia entre impuestos generales y especiales.

a) *Primer criterio*

El impuesto es general cuando se aplica sobre diversas actividades y operaciones, pero con la condición de que éstas tengan un común denominador, es decir, que sean de la misma naturaleza.

Por su parte, los impuestos especiales son los que recaen sobre actividades determinadas de manera aislada.

b) *Segundo criterio*

Cuando el impuesto atiende a situaciones económicas consideradas en forma global, se dice que se trata de un impuesto general, también llamado sintético, pues *"hace una síntesis de todas las fuentes productoras antes de gravar el importe total."*⁶⁰

En oposición a éste, el impuesto especial será aquel que únicamente atiende a algún elemento de una situación económica, por lo que también se denomina impuesto analítico, toda vez que analiza el elemento en concreto y establece reglas precisas en cada caso.

⁶⁰ GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 392.

4. Instantáneos y periódicos

Se denominan instantáneos los impuestos que tienen como presupuesto de hecho un acto aislado y único que se agota en un mismo momento. También se dice que son aquellos que se cumplen mediante la realización de un pago único, en un sólo ejercicio fiscal.

Los impuestos periódicos, por su parte, son aquellos que recaen sobre situaciones que se repiten con periodicidad o que presentan estados permanentes o de cierta duración. Asimismo, se consideran como tales los que se cubren en pagos aislados y sucesivos o continuos, durante intervalos regulares en un ejercicio fiscal.

5. Con fines fiscales y con fines extrafiscales

Los impuestos con fines fiscales son los que se establecen con la única intención de obtener los ingresos necesarios para cubrir el gasto público.

Por su parte, los impuestos con fines extrafiscales no se crean con la intención de ser recaudados, ni de destinarse a la satisfacción del gasto público, sino que se establecen con finalidades de carácter social, económico, etcétera.

Gregorio Sánchez León afirma que *"los impuestos con fines extrafiscales son los que se decretan sin la intención normal de que el Estado obtenga ingresos, sino principalmente con objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de ingresos para atender los gastos públicos."*⁵¹

⁵¹ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *op. cit.*, p. 254.

Como se analizará con posterioridad, en nuestro sistema jurídico constituye un imperativo constitucional el principio de que las contribuciones se destinen a cubrir el gasto público, en razón de lo cual los impuestos con fines extrafiscales se encuentran prohibidos y, de existir, serían inconstitucionales, pues nuestra Ley Suprema no autoriza el establecimiento de impuestos que no tengan la finalidad antes mencionada.

6. Alcabalatorios

Los impuestos que gravan el tránsito de mercancías de una entidad a otra o, en ocasiones, dentro de la misma entidad, reciben el nombre de impuestos alcabalatorios.

Este tipo de impuestos presenta diversas variantes, a saber:

a) Al tránsito

Son los impuestos que gravan el tránsito de las mercancías por un determinado territorio, cuando éstas provienen de otra entidad y se dirigen hacia una entidad distinta.

b) De circulación

Los impuestos de circulación gravan simplemente la circulación de las mercancías dentro del territorio de una misma entidad.

c) De extracción

Quando se grava la salida de mercancías de un determinado territorio, en virtud de que las mismas serán enviadas a una entidad distinta o, incluso, al extranjero, se está en presencia de los impuestos de extracción.

d) De introducción

Serán impuestos de introducción los que se establezcan para gravar la entrada de mercancías al territorio de una entidad, cuando éstas provienen de otra diversa entidad o del extranjero.

e) Diferenciales

Los impuestos diferenciales son aquellos por medio de los cuales se grava el ingreso o salida de mercancías, con cuotas distintas a las establecidas para los productos similares de fabricación local o para aquellos que se destinan al consumo interno.

D. EFECTOS DE LOS IMPUESTOS

Los efectos de los impuestos pueden referirse a dos situaciones diversas: el caso en que el impuesto es pagado por el deudor fiscal, y el supuesto en el que el contribuyente omite efectuar su pago.

1. En caso de omitirse el pago

Cuando el sujeto pasivo de la obligación fiscal no cumple con la prestación que, conforme a la ley, debe cubrir al Fisco, se pueden presentar los fenómenos conocidos como evasión y elusión que, pese a referirse ambos a la abstención del contribuyente de efectuar el pago del impuesto respectivo, presentan caracteres propios.

a) *Evasión*

Se conoce como evasión el fenómeno por medio del cual el contribuyente se sustrae al pago del impuesto a que se encuentra obligado, empleando para ello conductas que contravienen las disposiciones legales aplicables.

Añade Sergio Francisco de la Garza que es requisito esencial para que se configure la evasión el hecho de que las conductas del contribuyente, ya sea que éstas consistan en acciones u omisiones, se encuentren tipificadas como infracciones o delitos, pues únicamente en ese supuesto *"nos encontraremos frente a la verdadera evasión, esto es, la que se realiza con quebrantamiento de las normas jurídicas positivas."*⁶²

Abordando el tema de las repercusiones financieras y económicas de la evasión fiscal, Ponce Gómez y Ponce Castillo consideran que este fenómeno se debe a las siguientes causas:

- Control deficiente del Fisco hacia los contribuyentes.
- Incremento en las tasas impositivas.
- Diversidad de obligaciones fiscales.

⁶² GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, 403.

- Poca difusión publicitaria de estas obligaciones.
- Desconocimiento de las leyes fiscales
- Corupción de quienes administran y recaudan los impuestos.

A propósito de estas causas, proponen las siguientes soluciones:

- Mayor control de los contribuyentes.
- Incentivar a los agentes fiscales para que recauden los impuestos.
- Establecer sanciones apegadas a la realidad en contra de los evasores fiscales.
- Crear eficaces medios de control para el cobro de impuestos.
- Procurar que la distribución de las cargas fiscales sea equitativa entre todos los contribuyentes.
- Elaborar leyes fiscales claras que puedan ser comprendidas por todos los contribuyentes y, en consecuencia, cumplidas por todos ellos.

b) Elusión

La elusión es una conducta no sancionada por las disposiciones jurídicas que, al igual que en el caso de la evasión, se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto, con la peculiaridad de que en este supuesto el deudor fiscal no recurre a conductas ilícitas, antes bien, *"el contribuyente evita simple y sencillamente la realización del hecho generador que constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria."*⁵³

⁵³ *Ibidem*, p. 402.

Cuando el sujeto pasivo del crédito fiscal elude el cumplimiento de su obligación puede hacerlo en tres diversas formas:⁵⁴

- Omitiendo la realización del hecho generador de la obligación fiscal.
- Procurando pagar el impuesto sobre la menor base gravable posible, mediante el aprovechamiento de todas las prerrogativas y ventajas fiscales.
- Valiéndose de las lagunas, deficiencias o errores que puedan presentarse en la legislación fiscal.

2. En caso de efectuarse el pago

Cuando el contribuyente asume la actitud que de éste espera el Fisco, esto es, cumple con el pago del impuesto, se presenta la posibilidad de que el gravamen sea trasladado a un sujeto diverso.

Este fenómeno se conoce como repercusión y consiste en forzar a una persona distinta del contribuyente a efectuar el pago del gravamen respectivo, en virtud de lo cual será aquél tercero quien sufrirá el impacto económico, pues en su patrimonio incidirá el cumplimiento de la obligación fiscal.

La repercusión se realiza en tres momentos, a saber:

a) Percusión

*"Es aquel efecto o acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo del impuesto, quien lo paga a la administración fiscal."*⁵⁵

⁵⁴ PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, *op. cit.*, p. 87.

⁵⁵ GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 396.

Es en este momento cuando se realiza el hecho generador, es decir, cuando la conducta del contribuyente se adecua a la hipótesis prevista en la ley fiscal; por lo tanto, es aquí cuando nace la obligación tributaria.

En este caso, será el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto quien deberá efectuar el pago correspondiente, pero, en algunos casos, podrá trasladarlo para no absorberlo en su propio patrimonio.

b) Traslación

En virtud de la traslación, el contribuyente que ha realizado el pago del impuesto logra recuperar la cantidad que hubiese desembolsado en razón de que traslada el gravamen a una tercera persona, quien a su vez, puede seguir haciéndolo en otras diversas.

La traslación puede asumir dos variantes:⁵⁶

a) Prototraslación o traslación hacia adelante. Se presenta cuando el contribuyente enajena bienes o servicios, momento en el cual cobra al consumidor, no sólo el precio de aquéllos, sino el impuesto que se hubiese generado y que el propio contribuyente haya tenido que cubrir.

b) Retrotraslación o traslación hacia atrás. En este caso es el adquirente de los bienes quien fuerza al enajenante a que le cubra el importe de los impuestos que se generarán con motivo de la venta de tales mercancías.

⁵⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raül, *op. cit.*, p. 71.

c) **Incidencia**

Este es el momento en el cual el impuesto recae sobre aquella persona que se convertirá en pagadora del mismo, en virtud de que no podrá trasladarlo y estará obligada a realizar su pago.

Será entonces el pagador del tributo quien resentirá en su patrimonio el cumplimiento de la obligación fiscal que estuvo, originalmente, a cargo del contribuyente pero que, en razón del fenómeno de traslación, fue asumida por esa tercera persona.

De la Garza considera que éste es un fenómeno *"por virtud del cual la carga del impuesto recae sobre una persona, el último consumidor de las mercancías o de los servicios, que ya no encuentra ninguna otra persona a quien trasladar la carga del tributo."*⁵⁷

Asimismo, opina que el "incidido", es decir, el pagador real del impuesto, puede adquirir tal carácter a través de dos vías:

- Por vía directa. Cuando siendo el percutido o contribuyente, no traslada el impuesto, o
- Por vía indirecta. Cuando, debido a la traslación, ha recibido la carga trasladada.

⁵⁷ GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 398.

CAPÍTULO SEGUNDO

PRINCIPIOS RECTORES EN MATERIA TRIBUTARIA

Los principios que deben considerarse al establecer los impuestos se pueden estudiar desde dos ángulos diversos: el doctrinario y el constitucional.

La doctrina al respecto es extensa, sin embargo, todos los autores coinciden en afirmar que cualquiera de los principios que rigen los impuestos encuentra su fundamento en los desarrollados por Adam Smith y, posteriormente, retomados por Adolfo Wagner.

Por su parte, los principios constitucionales son aquellos que emanan de las disposiciones consagradas en nuestra Ley Fundamental y que, por ello, se toman obligatorios en nuestro sistema jurídico.

A. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS

Se analizarán en este apartado los principios elaborados por Adam Smith y Adolfo Wagner, así como los principios de la capacidad contributiva y del beneficio que, aunque desarrollados con posterioridad y con gran influencia de los conceptos vertidos por los dos autores mencionados, permiten establecer algunas precisiones relativas a las situaciones que deben considerarse al establecer los impuestos.

1. Los principios de Adam Smith

Adam Smith nació en Kirkcaldy, Escocia, el 5 de junio de 1723 y es considerado como el precursor del liberalismo económico o no intervencionismo, cuya

tesis ha llegado a ser conocida como "*Laissez faire, laissez passer*" (dejar hacer, dejar pasar).

Smith sostenía que el deseo individual de los hombres por mejorar su situación económica, es decir, el afán de lucro, era el motor que permitía incrementar la riqueza de la comunidad, pues consideraba que todos los esfuerzos individuales se conjugaban gracias al orden natural que existe en el universo para componer el bien social. Para alcanzar este objetivo era necesario establecer una política económica libre, en la cual el Estado tuviese la menor injerencia posible en las actividades de los particulares, a fin de obtener los mayores beneficios para todos los miembros de la sociedad.

En 1776 es publicada su obra "Investigación acerca de la Naturaleza y las Causas de la Riqueza de las Naciones" y en el Libro V de la misma, Adam Smith se dedica al estudio de los impuestos, elaborando y desarrollando los principios de justicia, certidumbre, comodidad y economía, los cuales, hasta la fecha y pese a que fueron enunciados hace más de dos siglos, siguen inspirando a la mayoría de las legislaciones modernas en cuanto al establecimiento y fijación de las contribuciones.

a) Principio de justicia

Según este principio, todos los habitantes de un Estado deben contribuir al sostenimiento del mismo, de acuerdo con sus propias percepciones económicas.

Así, Adam Smith consideraba que "*los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo*

*la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.*⁵⁸

La idea primordial de este principio radica en la consideración de que los impuestos deben ser justos y equitativos.

Independientemente del significado que se dé a los términos justicia y equidad, de acuerdo con el pensamiento filosófico de cada época y lugar determinados, debemos entender que un impuesto será justo y equitativo cuando las cargas fiscales impliquen gravámenes iguales a personas que se encuentren en la misma situación, y gravámenes desiguales a personas que se sitúen en condiciones diversas.⁵⁹

De esta manera, un sistema tributario podrá considerarse acertado cuando, entre otras cosas, los impuestos que se establezcan sean justos y equitativos, esto es, cuando atiendan a la riqueza y capacidad económica de cada sujeto, lo cual se traduce en la idea de que, mientras mayor sea la capacidad económica del contribuyente, mayor será el pago de impuestos que deba realizar; en tanto que, a menor capacidad económica, menor será el monto de las cargas fiscales.

El principio de justicia elaborado por Adam Smith se ha desarrollado actualmente por la doctrina a través de dos reglas o principios, denominados de generalidad y uniformidad.

⁵⁸ SMITH, Adam, *La Riqueza de las Naciones*, trad. española, Editorial Aguilar, Madrid, 1956, p. 684, cit. por GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 404.

⁵⁹ Esta idea parte del concepto aristotélico de justicia, según el cual todos los hombres, en esencia, son iguales, por lo que deben recibir iguales tratamientos; sin embargo, existen elementos que obligan a distinguir entre unos individuos y otros, en cuyo caso deberán aplicarse tratamientos desiguales, con base en un juicio de valor que permita apreciar la relevancia de aquellas diferencias que impongan al Estado la necesidad de establecer situaciones de trato especial a ciertos sectores de la población.

(1) Principio de generalidad

Los impuestos deben ser generales, en tanto que cualquier persona puede colocarse en el supuesto establecido por la ley como generador de un crédito fiscal y, por ello, tendrá la obligación de efectuar el pago respectivo por este concepto.

Aparentemente, este principio elimina la posibilidad de otorgar exenciones fiscales; sin embargo, como se señaló en el apartado correspondiente, habrá casos en que, a pesar de que el contribuyente actualice con su conducta el hecho imponible previsto en la ley, no tendrá la obligación de realizar el pago de la contribución que por ese motivo se hubiese generado, en razón de que la excepción al principio en comento está determinada directamente por la propia capacidad económica o contributiva del sujeto pasivo.

En este sentido, se entiende que una persona tiene capacidad contributiva cuando *"percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan."*⁶⁰

Luego entonces, la idea medular del principio en comento radica en que el sistema tributario debe afectar por igual a todos los sujetos, de tal suerte que ninguna persona que goce de capacidad contributiva deje de pagar los impuestos a que se encuentre obligada.⁶¹

⁶⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 62.

⁶¹ El principio de generalidad también se conoce como "equidad horizontal", y se considera que ésta *"implica generalizar todos los impuestos, evitando el fraude y la evasión."* Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo II, p. 1294.

(2) Principio de uniformidad

*"El impuesto es uniforme cuando a los sujetos pasivos que están colocados en la misma situación, se les imponen obligaciones iguales."*⁶²

Atendiendo al principio de uniformidad, inicialmente todas las personas deben ser iguales frente a los impuestos, lo que implica que las disposiciones fiscales deben ser aplicadas por igual a todos los sujetos que se encuentren dentro de un determinado Estado.⁶³

Nuevamente se presenta una excepción a este principio, derivada de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, toda vez que la uniformidad implica que todos los contribuyentes aporten las cantidades necesarias para cubrir el gasto público, pero en proporción directa con los ingresos que perciban.

Ahora bien, sobre este punto se plantea la cuestión relativa al caso en que, teniendo ingresos iguales, las fuentes por las que éstos se perciben sean distintas; esto es, que provengan del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

De este modo, para determinar la uniformidad del impuesto, además del principio de la capacidad contributiva, debe aplicarse el principio que John Stuart Mill llamó "de la igualdad de sacrificio", en virtud del cual habrá uniformidad cuando se establezcan pagos idénticos de impuestos a personas que obtengan la misma cantidad de ingresos, siempre y cuando hayan realizado el mismo esfuerzo para su obtención.

⁶² SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *op. cit.*, p. 272.

⁶³ Así, se considera que el principio de uniformidad, también llamado "equidad vertical", "conlleva la aplicación uniforme de la legislación fiscal en todo el territorio del país." Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo II, p. 1294.

En este orden de ideas, las percepciones obtenidas por el capital, sin mediar mayor esfuerzo por parte del contribuyente, deben ser gravadas con tasas impositivas más altas, mientras que a los ingresos generados con motivo de la combinación entre capital y trabajo, deben aplicarse impuestos más moderados y, por último, para las ganancias que se logran únicamente como resultado del propio esfuerzo personal, deben establecerse impuestos aún más reducidos, ya que para la obtención de estas rentas se requiere un mayor sacrificio que en cualquiera de los dos casos anteriores.

En síntesis, para lograr la uniformidad del impuesto habrá que atender a los criterios de capacidad contributiva (criterio objetivo) e igualdad de sacrificio (criterio subjetivo), *"la capacidad contributiva, que depende de la cuantía de las rentas o del capital; la igualdad de sacrificio, que exigirá una distinción de las rentas o del capital por su fuente, por su origen."*⁶⁴

b) Principio de certidumbre

El segundo principio formulado por Adam Smith es el de certidumbre, por virtud del cual *"el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona."*⁶⁵

⁶⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 140.

⁶⁵ SMITH, Adam, *op. cit.*, pp. 684-685, cit. por GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 405.

La justificación lógica de este principio es evitar actos arbitrarios por parte de las autoridades recaudadoras de impuestos, para lo cual se requiere que la Ley sea clara y específica, fijando con certeza los elementos esenciales del impuesto, así como la fecha y forma de pago, las posibles exenciones, infracciones y sanciones en caso de incumplimiento, de modo tal que los funcionarios encargados de efectuar su cobro dispongan de un margen muy limitado de discrecionalidad al determinar el monto de las cantidades que los contribuyentes deban pagar.

En nuestro sistema jurídico, sin embargo, es frecuente que el principio en comento se vulnere y, de hecho, el artículo 39, fracción II, del Código Fiscal de la Federación admite tal posibilidad, al establecer que *"El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes."*

A pesar de que el precepto en comento no permite que se modifiquen, por resolución del Ejecutivo Federal, los elementos esenciales del impuesto, los cuales han sido estudiados en el capítulo anterior, sí admite que mediante un simple decreto o acuerdo presidencial se puedan establecer cambios en la forma de pago y en los procedimientos señalados para esos fines en la legislación fiscal.

Tal circunstancia, en realidad, conculca el principio de certidumbre pues, en última instancia, los contribuyentes estarán expuestos a sufrir tales variaciones, sin que las mismas estén establecidas en la propia ley que contenga el impuesto que deban cubrir, lo cual impide que tengan la plena certeza del modo y términos en que deberán dar cumplimiento a su obligación fiscal.

c) Principio de comodidad

El principio de comodidad implica que *"todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente."*⁶⁶

Dicho de otro modo, la comodidad se traduce en elegir las fechas o períodos en los cuales, de acuerdo con la propia naturaleza del impuesto, sea más ventajoso al contribuyente realizar su pago.

Evidentemente, la mejor época para efectuar el pago de impuestos es en el momento en que el contribuyente percibe los ingresos que se gravan.

Podemos agregar que el principio de comodidad, en el contexto histórico actual, también debe propiciar que los contribuyentes, de una manera fácil, puedan determinar la cantidad que deberán cubrir por concepto de impuestos y que el cumplimiento de sus obligaciones fiscales sustantivas, tales como la presentación de declaraciones, avisos, informes, etcétera, les represente el menor esfuerzo posible.

d) Principio de economía

Según este principio, en todo sistema tributario debe procurarse que los costos de recaudación, control y administración de impuestos sean lo más bajo posible, a fin de que las cantidades recaudadas prácticamente equivalgan a aquéllas que se aplicarán para la satisfacción del gasto público, es decir, que la mayor parte del rendimiento obtenido se destine a la prestación de los servicios públicos y a la realización de actividades de interés general.

⁶⁶ *Idem.*

.En palabras de Adam Smith, "todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible."⁶⁷

La causa principal por la que no se da cumplimiento al principio de economía se debe a que los sueldos que se pagan al excesivamente elevado aparato burocrático encargado de recaudar los impuestos, absorben una parte considerable de los ingresos que logran recaudarse.

Asimismo, Smith consideraba que otras causas por las cuales no se da cumplimiento al principio en comento eran: el establecimiento de impuestos opresivos a la industria, que desalientan la creación de otras nuevas; las excesivas sanciones pecuniarias aplicadas a los evasores de impuestos, que pueden llevarlos a la ruina y, con ello, evitar que la comunidad se beneficie con el empleo de esos capitales y, por último, las vejaciones, opresiones e incomodidades innecesarias de que son objeto los contribuyentes por parte de los recaudadores fiscales, cuando estos últimos les practican visitas y fiscalizaciones.

2. Los principios de Adolfo Wagner

Si bien es cierto que los principios de Adam Smith constituyen los fundamentos esenciales en la fijación de las cargas fiscales, los formulados por Adolfo Wagner también resultan relevantes por la influencia que han ejercido en la ciencia de las finanzas.

En su "Tratado de la Ciencia de las Finanzas", Adolfo Wagner desarrolló nueve principios que deben observarse al establecer los impuestos, agrupándolos en cuatro categorías distintas.

⁶⁷ SMITH, Adam, *op. cit.*, cit. por FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 144.

Wagner consideraba que estos principios superiores deben deducirse, en primer lugar, del interés colectivo y, después, de los efectos que produce en la población el establecimiento de impuestos.

Afirmaba que tales principios deben atender a la época y lugar específicos de que se trate, en razón de lo cual no debería pensarse en principios absolutos o inamovibles, ni tampoco podría pretenderse la aplicación de todos ellos en todos los casos; por lo tanto, sería necesaria su comprensión de manera general y no aislada, ya que habría ocasiones en que sería necesaria la inobservancia de algunos de tales principios, a fin de lograr la aplicación práctica que más conviniese en una determinada realidad histórica.

En esta forma, sostenía que la aplicación total de los principios sólo era posible en un sistema tributario y no en algún impuesto en particular pues, de acuerdo con sus propias características, algunos de estos principios no resultarían aplicables a ciertos gravámenes fiscales.

a) *Principios de política financiera*

Se refieren a la situación por la cual el Estado, antes de establecer los impuestos, debe analizar las necesidades de la colectividad, a fin de aplicar el monto que se obtenga con su recaudación a la satisfacción de esas mismas necesidades.

Los principios de política financiera son el de suficiencia de la imposición y el de elasticidad de la imposición.

(1) Suficiencia de la imposición

En virtud de este principio, los impuestos que se establezcan deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un período determinado, cuando no sea posible alcanzar esa satisfacción por conducto de otras vías o cuando resulten inadmisibles los posibles medios que pudieran existir.

(2) Elasticidad de la imposición

"El principio de elasticidad proclama que el sistema fiscal debe estar integrado por diversos impuestos que hagan que en un período de coyuntura permitan al Estado recibir todos los ingresos que necesita."⁶⁸

Lo anterior significa que, en un momento crítico para el Estado, en el cual requiera obtener mayores ingresos, los impuestos que se encuentren establecidos admitan la posibilidad de sufrir variaciones a fin de adaptarse a esas nuevas necesidades financieras, de modo tal que, aplicando tarifas mayores, sin que se cause perjuicio a los contribuyentes, el Fisco logre recaudar las cantidades que le sean necesarias.

b) Principios de economía pública

Estos principios atienden a las fuentes que se elijan para determinar los gravámenes fiscales, así como al tipo de impuestos que se fijen en las leyes correspondientes.

⁶⁸ GARZA, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 406.

Se desprenden de estos principios, por lo tanto, la elección de buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de impuestos.

(1) Elección de buenas fuentes de impuestos

Para la fijación de los impuestos es necesario elegir prudentemente cuál será la fuente que se gravará (capital, renta o medios de consumo), tomando en cuenta la situación específica de la economía pública y privada, las consideraciones meramente financieras, las relativas a la política social en materia impositiva y los fines que se persiguen con la obtención y aplicación de los impuestos.

Se considera que la fuente principal de los impuestos es la renta nacional, es decir, *"el monto de bienes o riquezas que está a disposición de un pueblo durante un período determinado."*⁶⁹

Ahora bien, la renta nacional puede consumirse totalmente en un determinado período, sin que ello afecte al capital nacional,⁷⁰ el cual no debe gravarse más que en situaciones excepcionales, pues su disminución puede acarrear consecuencias económicas de enorme trascendencia.

Por lo anterior, es recomendable que los gravámenes fiscales sólo afecten al capital individual y no al capital nacional.

⁶⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 147.

⁷⁰ *"El capital nacional es el conjunto de bienes o riquezas de un país, que en un momento determinado se dedica a producir bienes futuros."* *Idem.*

(2) Elección de las clases de impuestos

Cuando la ley fiscal impone gravámenes a los contribuyentes, únicamente establece hipótesis normativas, cuya realización práctica dependerá de que el sujeto pasivo actualice con su conducta tales supuestos.

En la medida en que los impuestos que se establezcan sean adecuados, el Estado logrará recaudar, ya sea de los propios contribuyentes o, en última instancia, de los pagadores del tributo, las cantidades proyectadas, al haberse verificado los hechos generadores del crédito fiscal.

c) *Principios de equidad o de repartición equitativa*

Estos principios se refieren a que los impuestos deben ser generales y uniformes.

(1) Generalidad

Refiriéndose a la generalidad, Wagner afirmaba que los impuestos deben gravar a todos por igual, sin conceder exenciones fiscales, ni establecer cuotas progresivas.

El postulado anterior ha sido superado por la doctrina tributaria ya que, en ocasiones, es necesario otorgar exenciones generales de impuestos a ciertos sectores de la población que así lo requieran; igualmente, el establecimiento sólo de cuotas fijas no permite, en algunos casos, obtener los ingresos que el Estado requiere para satisfacer el gasto público.

(2) Uniformidad

Por otra parte, la uniformidad *"se entiende en el sentido de que el impuesto debe ser, en lo posible, proporcionado a la capacidad de prestación económica, la cual crece según una progresión más rápida que la renta."*⁷¹

Atendiendo a este principio, resultan admisibles los impuestos progresivos y la imposición de cuotas más elevadas a los ingresos que se obtienen de fuentes diversas al trabajo.

d) Principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición

Estos principios están integrados por la fijeza y la comodidad de la imposición y la tendencia a reducir los costos de recaudación de impuestos.

La aplicación adecuada de tales principios dependerá de la estructura del régimen financiero y de la elección de las bases de impuestos.

(1) Fijeza de la imposición

Como lo afirmara Adam Smith al desarrollar el principio de certidumbre, los impuestos deben ser ciertos y determinados para el contribuyente, y la ley que los contenga debe señalar con precisión sus elementos esenciales, así como la cantidad a pagar, la época de pago y forma en que habrá de realizarse.

⁷¹ *Ibidem*, p. 149.

Retomando esta idea, Wagner elabora una serie de reglas que permitirán que la fijeza en la imposición adquiera una mayor efectividad:

- Mayor preparación profesional y moral de los encargados de determinar los impuestos.
- Simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.
- Indicación exacta y precisa del monto a cubrir por concepto de impuestos, así como el lugar de pago.
- Elaboración de leyes y reglamentos claros que, en la medida de lo posible, resulten accesibles a cualquier persona.
- Admitir que el rigor jurídico y la precisión son una necesidad de las leyes, aunque su realización no siempre es fácil.
- Expedición de circulares y disposiciones que adaren, tanto a los órganos de la administración como a los particulares, los principios establecidos en las leyes.
- Utilización de formas oficiales para dar a conocer las disposiciones relativas a sanciones, defensas y algunos principios fundamentales.
- Empleo de la prensa para informar sobre la existencia de nuevas leyes fiscales.⁷²

⁷² *Ibidem*, pp. 149-150.

(2) Comodidad de la imposición

Para Wagner, la realización del principio de comodidad dependía de las siguientes situaciones:

- Que se establezca que el pago de impuestos debe realizarse en moneda de curso legal.
- Que, por regla general y de ser posible, el domicilio del contribuyente sea el lugar de pago del impuesto.
- Que la época de pago de los tributos sea la más ventajosa para el contribuyente, otorgando plazos cuando los impuestos resulten demasiado elevados.
- Que los procedimientos de control y percepción de impuestos sean, en la medida de lo posible, cada vez menos molestos.

(3) Tendencia a reducir los costos de recaudación de impuestos

Teniendo como base el principio de economía elaborado por Adam Smith, Wagner también consideró que todo sistema tributario debía procurar que los gastos de recaudación de los impuestos fueran mínimos, a fin de que la mayor parte de los ingresos obtenidos por el Estado se aplicase a la realización de las actividades que le son propias, en beneficio de la colectividad.

Sin embargo, la aplicación de este principio no sólo dependerá de una firme intención del Estado en alcanzarlo, ya que *“la reducción del costo es un problema de*

técnica administrativa y depende de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de las clases de impuestos."⁷³

2. Otros principios

Indudablemente, cualesquiera de los principios tributarios desarrollados con posterioridad a Adam Smith, sin pretender restar mérito a las aportaciones realizadas por los diversos doctrinarios que han abordado este tema, se encuentran inspirados en los principios de justicia, certidumbre, comodidad y economía que ya hemos analizado.

En realidad, al margen de los principios de Adam Smith, cualesquiera otras reglas que se establezcan sólo podrán recibir el nombre de principios complementarios, en virtud de que *"únicamente abundan en el contenido y explicación de los Principios básicos que son obra de Adam Smith y que al parecer permanecerán inmutables durante muchos años."*⁷⁴

Tal es el caso de los llamados principios de la capacidad contributiva y del beneficio, planteados por Harold M. Sommers en su obra "Finanzas Públicas e Ingreso Nacional".

⁷³ *Ibidem*, p. 150.

⁷⁴ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, 11ª edición, Editorial Themis, México, 1996, p. 227.

a) Principio de la capacidad contributiva

El principio de la capacidad contributiva implica la circunstancia de que *"los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos."*⁷⁵

La capacidad de pago o capacidad contributiva constituye una herramienta de la política fiscal que permite igualar la distribución del ingreso y la riqueza.

En este tenor de ideas, el inicial concepto de justicia adquiere un nuevo significado, según el cual aquéllas personas que obtienen mayores ingresos, no sólo deben pagar una cantidad mayor de impuestos que quienes perciben ingresos menores, sino que además deben pagar mayores porcentajes de su ingreso por concepto de impuestos.

Esta segunda característica atiende a la idea de que aquéllas personas que ocupan posiciones iguales, por ejemplo, que obtienen los mismos ingresos, deben pagar impuestos iguales, de acuerdo con el principio de "equidad horizontal".⁷⁶

Es evidente que el principio de la capacidad contributiva desarrollado por Sommers reproduce el principio de justicia de Adam Smith, sin embargo, debe reconocerse que lo complementa con dos consideraciones importantes:

⁷⁵ SOMMERS, Harold M., *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional* (trad. De Horacio Flores de la Peña y Marta Chávez), 4ª reimpresión, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1977, p. 153.

⁷⁶ *Vid. supra*, p. 55.

- Que quienes posean mayor capacidad económica deben contribuir al gasto público en una proporción superior que los demás contribuyentes, no obstante que obtengan mayores o menores beneficios que estos últimos por los servicios públicos proporcionados por el Estado.
- Que la capacidad contributiva constituye una herramienta de la justicia social que permite una distribución más adecuada del ingreso y la riqueza nacionales.⁷⁷

b) Principio del beneficio

"El principio del beneficio solamente puede ser distinguido con claridad cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente."⁷⁸

De acuerdo con esta idea, los contribuyentes pagarán los gravámenes fiscales en la medida de los servicios que, individualmente, obtengan del Estado, ya que se pretende *"una distribución de los impuestos conforme a los beneficios recibidos de los fines para los que los impuestos se gastan."⁷⁹*

Es claro que este principio no es aplicable a los impuestos, ya que constituye una de las características de éstos el hecho de que los ingresos que el Fisco perciba con su recaudación se destinen a la satisfacción de necesidades de interés general, pues cuando el contribuyente recibe una contraprestación específica del Estado, en realidad estará efectuando el pago de un derecho y no de un impuesto.

⁷⁷ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 228.

⁷⁸ SOMMERS, Harold M., *op. cit.*, p. 155.

⁷⁹ ECKSTEIN, Otto, *Finanzas Públicas* (trad. de Carlos Gerhard), 1ª edición en español, Editorial UTEHA, México, 1965, p. 111.

El propio Sommers admite esta situación al afirmar que *"la determinación de los beneficios es difícil excepto en el caso de que el impuesto sea en realidad un derecho pagado por un servicio concreto."*⁸⁰

De este modo, y en el entendido de que los impuestos deben destinarse a satisfacer necesidades colectivas y no individuales, *"al proponer este 'Principio del Beneficio', Sommers parece confundir lo que, en estricto sentido, es una justificación de la relación jurídico-tributaria con el problema de las máximas o principios fiscales."*⁸¹

B. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS

Siendo la Constitución Política la Ley Suprema en nuestro sistema jurídico, los principios tributarios que en ésta se encuentran establecidos deben ser observados y acatados por todas las leyes fiscales secundarias que, invariablemente, deben estar subordinadas a la norma constitucional, a fin de evitar la existencia de preceptos legales carentes de validez jurídica por el hecho de ser inconstitucionales.

Los principios que serán analizados en este apartado constituyen, a nuestro juicio, los pilares fundamentales que sustentan el establecimiento de los impuestos, sin que con ello pretenda restarse importancia a otros principios diversos que emanan del propio texto constitucional y que, desde luego, también tienen aplicación en la materia fiscal.

⁸⁰ SOMMERS, Harold M., *op. cit.*, p. 154.

⁸¹ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 228.

1. Principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley encuentra su fundamento constitucional en los artículos 72 y 73 de nuestra Ley Fundamental, y su aplicación en materia de contribuciones se confirma al tenor de lo que establece el precepto 31, fracción IV, del Pacto Federal.

Con base en este principio, el Poder Legislativo es el único órgano facultado para crear leyes, así como para modificarlas, siguiendo el mismo procedimiento exigido por la Carta Magna para su creación.

Ahora bien, este principio se corrobora prácticamente en todos y cada uno de los preceptos de nuestra Constitución Política, en tanto que ésta determina que las materias contenidas en el Pacto Federal deben regularse a través de leyes expedidas por el órgano competente, que cumplan con las formalidades exigidas en el proceso legislativo que, en términos generales, es el conjunto de actos que culminan con la expedición de una ley, y que van desde la presentación de una iniciativa a la consideración de cualquiera de la Cámaras, hasta la publicación de la ley, en el caso de que ésta sea aprobada.

De esta forma, en todos los niveles o grados de la estructura jerárquica del orden jurídico, la norma inferior debe estar supeditada a la norma suprema que le sirve de fundamento de validez.

Refiriéndonos a la materia fiscal, la Constitución es clara en tanto que dispone que la facultad de elaborar las leyes de carácter tributario corresponde exclusivamente al Congreso de la Unión.

En este sentido, los artículos 73, fracción VII, y 74, fracción IV, de la Carta Magna, preceptúan:

"ARTÍCULO 73.- *El Congreso de la Unión tiene facultad:*

"VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;..."

"ARTÍCULO 74.- *Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:*

"IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deberán decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior."

Sin embargo, la discusión de los proyectos de leyes fiscales debe iniciarse, necesariamente, en la Cámara de Diputados,⁸² tal como lo ordena el artículo 72, inciso h), Constitucional, que textualmente establece:

"ARTÍCULO 72.- ...

*"h) La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras **con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos** (énfasis agregado), o sobre reducimiento de tropas todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados."*

⁸² *"Esta excepción para la formulación y discusión de los proyectos de leyes relativas a las contribuciones que prevé el artículo 72, inciso h) de la Constitución, se justifica en virtud de que en la Cámara de Diputados, dentro del sistema bicameral adoptado por nuestra Constitución, son los representantes de los intereses populares, a diferencia de la Cámara de Senadores que, a su vez, es representativa de los estados."* CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, 2ª edición, Editorial Harla, México, 1997, p. 249.

Por su parte, la fracción IV del artículo 31 constitucional dispone que "*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*". (énfasis agregado)

Es en la parte final del precepto en comento donde se localiza el principio que estudiamos, el cual puede definirse como la exigencia constitucional de que "*las contribuciones que se tiene obligación de pagar para cubrir los gastos públicos de la Federación, de los estados y de los municipios, deben estar establecidas por las leyes*".⁸³

En efecto, para que los impuestos (y, en general, cualquier tipo de contribución) sean jurídicamente válidos, es preciso que se encuentren contemplados en leyes, tanto desde el punto de vista formal como material, es decir, en disposiciones emanadas del órgano legislativo federal o estatal, según sea el caso; sin que pueda admitirse la posibilidad de que los tributos se encuentren contenidos en ordenamientos de naturaleza administrativa, tales como reglamentos, decretos, acuerdos o circulares, pues a pesar de ser normas de carácter general y abstracto, no se trata de disposiciones expedidas "*por el Poder que conforme al régimen constitucional está normalmente encargado de la formación de las leyes*".⁸⁴

Sobre este punto, varios autores han empleado el aforismo latino adoptado por analogía del derecho penal, "*nullum tributum sine lege*" (todo tributo será nulo, si no encuentra su origen en una ley), con el propósito de enfatizar la importancia que reviste el principio de reserva de ley.

⁸³ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, *op. cit.*, p. 53.

⁸⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 43.

Ciertamente, la existencia de este principio, como "piedra angular" del derecho fiscal, impide que las autoridades hacendarias realicen o traten de realizar actos para los que no estén expresamente facultadas por la ley correspondiente⁸⁵, al mismo tiempo que otorga a los contribuyentes la posibilidad de conocer de manera precisa el alcance de sus obligaciones fiscales, pues *"sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta donde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco."*⁸⁶

En este sentido, el Tribunal Fiscal de la Federación se ha pronunciado en los siguientes términos: *"El artículo 31 Constitucional, en su inciso IV, declara que es obligación de los mexicanos, la de contribuir para los gastos públicos. Así pues, y dado el tenor de los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, que exigen como requisito para afectar las propiedades de los individuos, la recta aplicación de la ley y una causa legal del procedimiento, cabe afirmar que sólo la ley propiamente tal, puede determinar quiénes son los obligados a cubrir el impuesto, qué personas tienen el carácter de sujetos pasivos del crédito fiscal y de los que de él deriven."*⁸⁷

La relación que existe entre los artículos 31, fracción IV, y 14 de nuestra Carta Magna es evidente si se considera que este último precepto reafirma el principio consagrado en el primero, al disponer que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sin que exista una ley que así lo determine y cumpliendo con todas las formalidades esenciales que el caso requiera.

⁸⁵ En este orden de ideas, el principio genérico de legalidad, que tiene aplicación en todas las ramas del Derecho, proclama que las autoridades únicamente pueden actuar conforme a las atribuciones y facultades que les confieran las leyes, en tanto que los particulares pueden hacer todo aquello que no les esté prohibido por las disposiciones legales correspondientes.

⁸⁶ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 259.

⁸⁷ *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tomo 15, p. 1171, cit. por MARTÍNEZ LÓPEZ Luis, *op. cit.*, p. 55.

2. Principio de legalidad

Toda Ley emanada del Poder Legislativo, en uso de las facultades de las que se encuentra investido, debe ser un ordenamiento cuyas normas creen situaciones jurídicas generales, abstractas, impersonales y obligatorias.

Las leyes de carácter fiscal, además de presentar estas características, deben cumplir con todos y cada uno de los requisitos que se desprenden del contenido del antes citado artículo 31, fracción IV, constitucional, a efecto de dar cumplimiento al principio de legalidad en materia tributaria.

En tal virtud, una ley impositiva deberá establecer situaciones jurídicas por virtud de las cuales se determine la obligación, a cargo de la persona física o moral cuya conducta materialice el hecho imponible, de realizar determinada prestación a favor del fisco, destinada a cubrir el gasto público ya sea de la Federación, o bien, del Distrito Federal, entidad federativa o municipio en que se resida, en forma proporcional y equitativa a los ingresos percibidos por el contribuyente.

Ahora bien, el principio de legalidad no sólo implica que los impuestos deban estar contenidos en leyes de carácter general, abstracto, impersonal y obligatorio, y que éstas contengan todos y cada uno de los requisitos señalados en el párrafo que antecede.

La exacta aplicación del principio de legalidad impone la necesidad de que sean las propias leyes las que determinen todos los elementos y supuestos de la obligación fiscal, es decir, el sujeto pasivo, el objeto, la base gravable, la cuota o tasa, la tarifa, el procedimiento de determinación del impuesto, así como las posibles exenciones, infracciones y sanciones en caso de incumplimiento.

Cuando la ley no señala específicamente todos y cada uno de estos elementos, se vulnera el principio de legalidad tributaria, ante la posibilidad de que las autoridades administrativas, que además son las encargadas de efectuar el cobro de los impuestos, incurran en conductas arbitrarias que afecten a los contribuyentes, conculcando la garantía de seguridad que el principio de legalidad consagra en su favor y que tiene como objetivo primordial que los obligados al pago de impuestos tengan conocimiento pleno de la cantidad que deberán cubrir al sujeto activo de la relación tributaria, así como la forma y términos en que habrán de realizarlo.

Esta idea ha sido brillantemente desarrollada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la jurisprudencia visible en la página 173, Séptima Época, Tomo 91-96, Primera Parte, del Semanario Judicial de la Federación y que, en razón de la trascendencia que adquiere en el desarrollo del presente trabajo, se transcribe a continuación:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. *El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del*

*impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino **fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley,** (énfasis agregado) de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y **los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.** (énfasis agregado)*

La tesis jurisprudencial antes citada confirma el imperativo de que sólo las leyes, emanadas del órgano legislativo, pueden contener, además del establecimiento de impuestos, la determinación de todos sus elementos esenciales.

Sin embargo, la existencia de toda regla o principio admite, regularmente, una excepción y, en el caso del principio de legalidad, ésta se encuentra contenida en el último párrafo del artículo 131 de la Constitución, que señala:

"ARTÍCULO 131.- ...

"El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."

Cuando el Ejecutivo Federal ejerce la facultad que le confiere el precepto antes transcrito, en realidad está realizando actos materialmente legislativos, pues las cuotas de los impuestos de importación y exportación, que constituyen elementos esenciales de tales tributos, deben encontrarse establecidas en leyes emanadas del Congreso de la Unión, de conformidad con el principio de legalidad que hemos desarrollado.

No obstante lo anterior, y dado que la propia Constitución concede facultades extraordinarias a la autoridad administrativa para emitir actos de naturaleza legislativa, éstos no pueden considerarse inconstitucionales, toda vez que están permitidos por la propia Carta Magna, configurándose de este modo, la única

salvedad al principio de referencia que, asimismo, constituye la excepción al sistema de división de poderes que impera en nuestro régimen constitucional.⁸⁸

3. Principio de obligatoriedad

El principio en cuestión emana del texto inicial de artículo 31 de la Constitución que otorga al deber de contribuir al sostenimiento del Estado el carácter de obligación ineludible de orden público a cargo de los sujetos pasivos en la relación tributaria.

La obligatoriedad puede definirse como la situación en virtud de la cual *"toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca."*⁸⁹

El deber de realizar el pago de los impuestos surge en el momento en que el particular actualiza con su conducta el supuesto previsto como hecho imponible en la ley fiscal correspondiente. Es entonces cuando nace la relación jurídica entre el Estado, como sujeto activo de dicha relación, y el contribuyente, en su carácter de sujeto pasivo de la misma.

La obligación fiscal, entendida como el *"vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado, que constriñe a ésta a realizar el pago de una contribución, así como a llevar a cabo acciones o abstenciones consignadas en las*

⁸⁸ *"En virtud de que se considera que el Ejecutivo puede actuar con la inmediatez y flexibilidad que se requiere en las operaciones de comercio exterior, ya que si no se toman las medidas pertinentes, en cierto momento puede afectarse seriamente la economía nacional, bien mediante la escasez ficticia de determinado producto, con el incremento de precios que trae consigo, bien mediante importaciones excesivas que pueden deprimir e incluso destruir las actividades comerciales o industriales del país, etc., se le concede al Presidente de la República facultades para actuar en este sentido cuando así lo acuerde el Congreso. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, comentada por CARTAS SOSA, Rodolfo, Patricia Cano Vargas y José Antonio Bunt Castro, 12ª edición, Editorial Trillas, México, 1996, p. 184.*

⁸⁹ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 242.

leyes fiscales”,⁹⁰ al igual que todas las obligaciones jurídicas, entraña la existencia de un derecho para el acreedor y un deber para el deudor.⁹¹

Ciertamente, el Estado, en ejercicio de la potestad tributaria que deriva de su propia soberanía, está facultado para exigir a los contribuyentes el pago de los impuestos a que se encuentren obligados, contando con los instrumentos jurídicos necesarios para asegurar el cumplimiento de la obligación fiscal, en caso de que el sujeto pasivo omita realizar el pago respectivo de manera voluntaria.

La ejecución forzosa que el Estado puede realizar sobre los bienes de los particulares recibe el nombre de procedimiento económico coactivo, mismo que *“puede culminar en el embargo o secuestro administrativo y en el remate de bienes propiedad del sujeto pasivo, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la contribución de que se trate, más el de los correspondientes accesorios: recargos, multas y gastos de ejecución.”*⁹²

Por último, debe precisarse que, aunque el precepto 31 Constitucional se refiere a “obligaciones de los mexicanos”, el deber de contribuir al gasto público alcanza también a los extranjeros,⁹³ cuando los ingresos que perciban tengan su fuente de riqueza en el territorio nacional, incluso en el caso de que el domicilio del contribuyente no se encuentre establecido en nuestro país.

⁹⁰ *Diccionario Jurídico Mexicano*, Tomo III, p. 2247.

⁹¹ Recordemos que la obligación se define como la relación jurídica en virtud de la cual una persona, llamada acreedor, se encuentra facultada para exigir a otra persona, llamada deudor, el cumplimiento de cierta prestación que puede consistir en dar, hacer o no hacer.

⁹² ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 243.

⁹³ *“Si los mexicanos y extranjeros... gozan de los derechos básicos del hombre. también deben estar colocados en el mismo nivel, en cuanto a sus obligaciones públicas y entre ellas la del pago del impuesto.”* CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 170.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido la Tesis visible en la página 143, Volumen 4, Tercera Parte, Séptima Época, del Semanario Judicial de la Federación, que es al tenor siguiente:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LAS EMPRESAS EXTRANJERAS ESTABLECIDAS FUERA DEL PAÍS, SON CAUSANTES POR LOS INGRESOS OBTENIDOS DE FUENTES DE RIQUEZA SITUADAS EN EL TERRITORIO NACIONAL. Debe considerarse que una empresa extranjera, establecida en el extranjero, es causante del impuesto sobre la renta conforme a lo mandado por el artículo 6º, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando su ingreso gravable deriva del tráfico mercantil de materias primas producidas en México y adquiridas en el país por un comisionista de la empresa extranjera, ya que, en tales casos, debe considerarse que la fuente de la riqueza de que provienen los ingresos que modifican su patrimonio, se halla ubicada en el territorio nacional.

4. Principios de proporcionalidad y equidad

El artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental dispone que la obligación de contribuir al gasto público debe realizarse de manera proporcional y equitativa.

Sin embargo, no existe un consenso general entre la doctrina respecto a si la proporcionalidad y la equidad deben entenderse como conceptos que expresan una misma idea (la de justicia tributaria), o bien, si cada uno de tales términos constituye, en sí mismo, un principio rector en materia impositiva.

Para algunos autores,⁹⁴ la proporcionalidad y la equidad integran un solo principio indivisible pues, en realidad, los términos fueron empleados como sinónimos por el Constituyente, con el propósito de expresar que los impuestos deben ser justos.

Según la idea que se comenta, la proporcionalidad y la equidad son conceptos idénticos que el texto constitucional contiene en una expresión pleonástica, toda vez que la proporcionalidad tiene su fundamento en la justicia y esta última se equipara a la equidad, que es la aplicación de la justicia a cada caso en particular.

En última instancia, ambos términos se refieren al principio de justicia de Adam Smith, *"conforme al cual los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica, que actualmente denominamos capacidad contributiva"*.⁹⁵

Por su parte, otro sector importante de la doctrina⁹⁶ estima que sí es factible establecer diferencias conceptuales entre ambos términos pues, de hecho, constituyen principios independientes cuyo contenido no es contradictorio o excluyente.

Atendiendo a esta corriente doctrinaria, la proporcionalidad es un concepto que se relaciona con la capacidad económica de los contribuyentes quienes tendrán la obligación de aportar una parte razonable y justa de sus ingresos para el sostenimiento del Estado, sin que tales aportaciones impliquen una disminución excesiva en el patrimonio de tales sujetos pasivos.

⁹⁴ Entre ellos, Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza, Raúl Rodríguez Lobato, Gregorio Sánchez León, Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo.

⁹⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 44.

⁹⁶ Esta postura ha sido adoptada por Emilio Margáin Manautou, Adolfo Arrijoa Vizcaino, José Rivera Pérez Campos, Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez.

Por esta razón, la aplicación de este principio hace necesario el establecimiento de cuotas progresivas, de tal modo que para cada contribuyente *"el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder, a su vez, a los ingresos obtenidos."*⁹⁷

Es preciso, además, para la aplicación adecuada del principio de proporcionalidad, que el Estado considere la situación de la economía general del país, a fin de que las cargas tributarias sean distribuidas equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza que existan, evitando que sólo alguna de éstas se vea afectada con la imposición de tributos.

Con base en estas ideas, la proporcionalidad puede definirse como *"el Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular."*⁹⁸

Por su parte, la equidad conlleva la necesidad de que las leyes fiscales otorguen un tratamiento idéntico a todos aquellos individuos que se coloquen en situaciones iguales, sin establecer distinciones que contravengan el principio general de justicia.⁹⁹

⁹⁷ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 249.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 256.

⁹⁹ De acuerdo con la teoría aristotélica, la equidad es la aplicación de la justicia a los casos particulares, para lo cual es preciso dar un trato igual a quienes se encuentren en igualdad de circunstancias, y desigual a quienes se coloquen en situaciones diversas.

De esta forma, el principio de equidad debe ser el fundamento para determinar todos los elementos que integran el impuesto, excepto las cuotas, tasas o tarifas (en cuyo establecimiento debe prevalecer el principio de proporcionalidad), de tal suerte que las normas fiscales no permitan discriminaciones o distinciones que puedan ocasionar perjuicio o, incluso, beneficio, a ciertos sujetos pasivos que se encuentren en igualdad de circunstancias.

En este orden de ideas, la equidad se define como *"el Principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."*¹⁰⁰

Ciertamente, la conjunción entre los principios de proporcionalidad y equidad constituye el principio de justicia tributaria; sin embargo, considerando los diversos criterios que existen al respecto, creemos que es factible distinguir entre estas dos nociones, adaptándolas de manera congruente a cada impuesto en particular, con el fin de lograr el objetivo que se persigue con ambos principios: que los tributos sean justos, pues *"la proporcionalidad de un impuesto no es suficiente; se requiere de la equidad para que la justicia y la razón no hagan más onerosa una carga social que, en términos precisos, es de absoluta necesidad."*¹⁰¹

¹⁰⁰ ARRJOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, p. 256.

¹⁰¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, *op. cit.*, p. 61.

Para concluir este apartado, es conveniente señalar que nuestro máximo Tribunal, al interpretar la fracción IV del artículo 31 Constitucional, ha determinado la existencia de dos principios diversos, los cuales han sido definidos por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia, a través de la jurisprudencia visible en la página 144, Tomo 199-204, Primera Parte, Séptima Época, del Semanario Judicial de la Federación, en los siguientes términos:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. *El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menos ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo,*

los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

5. Principio de generalidad

Como quedó precisado en páginas anteriores, todo impuesto debe estar establecido en leyes emanadas del órgano legislativo, atendiendo al principio de legalidad antes expuesto.

En tal virtud, el impuesto comparte los caracteres del acto legislativo que es su fuente y sustento jurídico, siendo tales elementos la generalidad y la abstracción.¹⁰²

Ahora bien, el principio de generalidad encuentra su fundamento constitucional en el artículo 13 de la Ley Suprema que, entre otras cosas, prohíbe la existencia de leyes privativas, y sobre el particular, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia, a través de la tesis jurisprudencial número 222, visible en la página 211, Tomo I, Sexta Época, del Semanario Judicial de la Federación, ha sostenido el siguiente criterio:

¹⁰² Es opinión comúnmente aceptada que la generalidad y la abstracción constituyen los caracteres esenciales de la ley, entendiéndose que la primera se refiere a “*que en el supuesto jurídico de la norma legal no se determina individualmente al sujeto a quien se le imputarán las consecuencias jurídicas que esa norma establece y que dichas consecuencias se deberán aplicar a cualquier persona que actualice los supuestos previstos.*” Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo III, p. 1964.

LEYES PRIVATIVAS. *Es carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o persona a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres, va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 constitucional, y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Estas leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de las leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 constitucional.*

Aplicado a la materia fiscal, el principio en comento tiene su sustento en el propio precepto 31 Constitucional que, al establecer la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, permite deducir que "los impuestos deben ser aplicados a todos los individuos que se encuentren en la situación abstracta e impersonal que señala la ley, quedando exceptuados sólo aquellos determinados expresamente en ella"¹⁰³, por lo que resulta inadmisibles que las leyes tributarias graven a una o varias personas determinadas en forma individual.

En efecto, la generalidad impone la exigencia de que todas las personas, físicas o morales, que actualicen con su conducta la hipótesis normativa contemplada en la ley como hecho imponible, deberán pagar el impuesto correspondiente, en razón de haber ocurrido el hecho generador del crédito fiscal.

¹⁰³ MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, *op. cit.*, p. 57.

Sin embargo, por razones de justicia, el principio de generalidad admite excepcionalmente que se otorguen exenciones fiscales, atendiendo a la capacidad económica del contribuyente, pues el principio en cuestión *"no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto."*¹⁰⁴

6. Principio de igualdad

La obligación consignada en la fracción IV del artículo 31 Constitucional no debe interpretarse en el sentido de que todos los contribuyentes deban efectuar el pago de todos los impuestos establecidos en las normas fiscales, ni tampoco implica que la proporción en que deban contribuir sea la misma para todos ellos.

En realidad, la aplicación del principio de igualdad exige que las leyes tributarias permitan dar un tratamiento igual a aquellas personas que se encuentren en idénticas situaciones en relación con el hecho imponible previsto en la norma correspondiente, para que, en tal virtud, a condiciones análogas correspondan idénticos gravámenes fiscales.

Por tal motivo, el legislador debe considerar las distintas categorías de personas sobre las que pueda recaer la carga impositiva, detectando las desigualdades esenciales que existan entre los diversos núcleos de población y compensándolas mediante el establecimiento de ciertas exenciones fiscales que permitan alcanzar la igualdad de todos los sujetos pasivos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

¹⁰⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 207.

En todo caso, con el principio de igualdad deberá siempre buscarse la obtención del bienestar general de la comunidad y, con base en este parámetro, el legislador deberá realizar clasificaciones o distinciones entre los contribuyentes, siempre y cuando los beneficios que se otorguen a determinados sujetos no representen perjuicio a otros.

7. Principio de destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución dispone que las contribuciones deben destinarse a la satisfacción del gasto público, ya sea de la Federación, del Distrito Federal, o bien, de la entidad federativa o municipio en que resida el contribuyente.

Sin embargo, a pesar de que la disposición constitucional es precisa respecto del destino que el Estado debe dar a los ingresos percibidos con motivo de la recaudación tributaria, surge, en primer término, la necesidad de establecer el concepto de gasto público, toda vez que la carta Magna no lo define.

Para el maestro Ernesto Flores Zavala, *"por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad."*¹⁰⁵

Analizando este aspecto, el autor en cita estima que no debe considerarse como característica del gasto público el hecho de que éste se destine únicamente a la satisfacción de necesidades colectivas, o bien, que sólo queden comprendidas en esta definición las erogaciones que realiza el Estado en la prestación de los servicios

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 217.

públicos, a la manera en que lo ha interpretado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Por su parte, Luis Martínez López señala que *"los gastos públicos a que se refiere el inciso IV del artículo 31 de la Constitución Federal, son aquellos que considera el Presupuesto de Egresos, a fin de que el Estado cumpla sus funciones y preste los servicios a que lo obligan las leyes. Es decir, sólo tienen el carácter de gasto público las erogaciones que el Estado hace con los fines indicados, y no aquellos que verifica sin autorización."*¹⁰⁶

La definición anterior reafirma la idea de que en nuestro régimen jurídico están prohibidos los impuestos con fines extrafiscales, los cuales fueron estudiados en el capítulo que antecede.

En relación con lo anterior, el artículo 126 de la Constitución dispone que *"No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior"*, de lo que se colige que la administración de los fondos públicos no se encuentra al arbitrio de los funcionarios encargados de manejarlos, quienes en todo momento deben someterse a las disposiciones del Presupuesto de Egresos, sin que les asista la facultad para aumentar o modificar las cantidades previamente autorizadas para cada partida presupuestaria.

Para Emilio Margáin Manautou, el gasto público debe reunir ciertas características, a saber:

a) Que la erogación sea hecha a través de la administración activa, entendiéndose por tal a las Secretarías de Estado y demás Poderes de la Unión y, excluyendo, por tanto, a los organismos descentralizados.

¹⁰⁶ MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, *op. cit.*, p. 66.

b) Que la erogación se destine a satisfacer las funciones de los entes que conforman la administración activa de la Federación.

c) Que la erogación esté prevista en el Presupuesto de Egresos.

d) Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo.¹⁰⁷

Partiendo de tales características, el autor en comento señala que *"por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades en los términos previstos en el presupuesto."*¹⁰⁸

Asimismo, se considera que *"el gasto público es el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos, para cubrir el servicio de la deuda y para realizar diversos pagos de transferencia -pensiones, jubilaciones, subsidios- "*¹⁰⁹

Consideramos que esta última definición corresponde más adecuadamente a las diversas clases de erogaciones que el Estado, en cualquiera de los tres niveles de gobierno: federal, estatal o municipal, puede realizar en el ejercicio de sus funciones.

¹⁰⁷ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, pp. 141-142.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 142.

¹⁰⁹ Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo II, p. 1525.

De este modo, toda cantidad que el Estado recaude por concepto de impuestos, deberá destinarse a cubrir los distintos renglones que se encuentren contemplados en el Presupuesto de Egresos pues, en última instancia, el gasto público constituye la justificación de las cargas impositivas, por lo que, cuando el Estado no requiera satisfacer estas necesidades, tampoco existirá la obligación de contribuir.

CAPÍTULO TERCERO
ORIGEN, ANTECEDENTES Y CREACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE
SERVICIOS EXPRESAMENTE DECLARADOS DE INTERÉS PÚBLICO
POR LEY, EN LOS QUE INTERVENGAN EMPRESAS CONCESIONARIAS
DE BIENES DEL DOMINIO DIRECTO DE LA NACIÓN

Una vez analizados los elementos de los impuestos, así como los principios que deben regir su establecimiento, procederemos a entrar al estudio del tema que nos ocupa.

A. GENERALIDADES

Conviene, en primer término, hacer alusión a las nociones contenidas en el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, las cuales pueden desglosarse en la siguiente forma:

1. De las concesiones

Entendemos por concesión *"el acto administrativo a través del cual la administración pública, concedente, otorga a los particulares, concesionarios, el derecho para explotar un bien propiedad del Estado o para explotar un servicio público"*¹¹⁰, con el cual se pretende siempre la satisfacción de necesidades de interés general.

¹¹⁰ Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I, p. 566.

Tenemos entonces que *"la concesión puede otorgarse para la explotación, uso y aprovechamiento de bienes que pertenecen al dominio público de la Federación o para prestar servicios públicos."*¹¹¹

En el primer caso, el concesionario hace uso de bienes de dominio público de la Federación, aprovechando los beneficios que le representa la explotación de los mismos; mientras que en el segundo supuesto, el concesionario compensa las inversiones privadas que debe realizar a fin de llevar a cabo la prestación del servicio, con la remuneración que obtiene de los particulares que hacen uso de éste.¹¹²

De tal suerte, encontramos que los elementos personales de la concesión son: a) el concedente, es decir, la autoridad federal, estatal o municipal que, conforme a la ley, goce de capacidad para otorgar concesiones a los gobernados; b) el concesionario, esto es, la persona física o moral en cuyo favor se otorga la concesión, y c) el usuario, a saber, la persona física que se beneficia con la prestación del servicio público o la explotación del bien de dominio público concesionado.

La concesión es un acto administrativo típicamente unilateral y discrecional, en tanto que el Estado no tiene la obligación de otorgarla, aún cuando el solicitante reúna los requisitos exigidos por las disposiciones legales aplicables.

¹¹¹ ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 11ª edición, Editorial Porrúa, México, 1993, p. 791.

¹¹² La base constitucional para el otorgamiento de las concesiones se encuentra en los artículos 27, párrafo sexto, y 28, párrafo décimo, ambos de la Carta Magna, que disponen: *"En los casos a que se refieren los dos párrafos anteriores, (sustancias minerales, espacio situado sobre el territorio nacional, aguas marinas interiores y aguas nacionales de todas clases) el dominio de la Nación es inalienable e imprescriptible y la explotación, el uso o el aprovechamiento de los recursos de que se trata, por los particulares o por sociedades constituidas conforme a las leyes mexicanas, no podrá realizarse sino mediante concesiones otorgadas por el Ejecutivo Federal, de acuerdo con las reglas y condiciones que establezcan las leyes."* *"El Estado, sujetándose a las leyes, podrá en casos de interés general, concesionar la prestación de servicios públicos o la explotación, uso y aprovechamiento de bienes de dominio de la Federación, salvo las excepciones que las mismas prevengan..."*.

Tal característica la distingue de las figuras jurídicas del permiso, la licencia y la autorización, en las cuales *"el particular tiene un derecho preexistente cuyo ejercicio se encuentra restringido porque puede afectar la tranquilidad, la seguridad o la salubridad pública y esa restricción sólo se levanta mediante aquellos actos."*¹¹³

Tratándose de concesiones, la fuente de los derechos adquiridos por el concesionario es el propio Título de Concesión que le permita usar, aprovechar y explotar los bienes de dominio público de la Nación o prestar servicios públicos.¹¹⁴ Los derechos otorgados al concesionario, que son de carácter personalísimo¹¹⁵, lo facultan para disponer del bien concesionado, en los términos que marque la ley aplicable y el propio Título de Concesión, permitiéndole gozar de los beneficios económicos que tal disposición le genere.

Pero además de derechos, las concesiones imponen a sus titulares la obligación de cumplir, en estrictos términos, con el fin para el que aquéllas fuesen otorgadas, acatando las condiciones que se fijen en cada Título de Concesión, así como las disposiciones de la Ley General de Bienes Nacionales y las leyes y reglamentos aplicables al bien de dominio público concesionado de que se trate.

¹¹³ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 13ª edición, Editorial Porrúa, México, 1969, p. 254.

¹¹⁴ El artículo 20 de la Ley General de Bienes Nacionales preceptúa que *"Las concesiones sobre bienes de dominio público no crean derechos reales; otorgan simplemente frente a la administración y sin perjuicio de terceros, el derecho a realizar los usos, aprovechamientos o explotaciones, de acuerdo con las reglas y condiciones que establezcan las leyes y el acto o título de la concesión."*

¹¹⁵ Sólo con la aprobación de la autoridad concedente es posible que el concesionario transfiera a una tercera persona los derechos derivados de la concesión otorgada a su favor.

Básicamente, las obligaciones que asume el titular de una concesión consisten en ejercerla de manera personal y directa; cuidar los bienes concesionados; prestar los servicios públicos con la mayor diligencia posible y, desde luego, cumplir con el fin para el que se hubiese otorgado la concesión, absteniéndose de dar al bien objeto de la misma un uso distinto del autorizado o, incluso, dejar de usar dichos bienes sin causa justificada.

Para el otorgamiento de una concesión es preciso seguir los lineamientos que marquen las disposiciones legales aplicables a la materia específica de la concesión de que se trate. Sin embargo, en términos generales, el procedimiento para otorgarla inicia con una convocatoria que emite la administración pública, o bien, con la solicitud expresa del particular que aspira a obtener la concesión de un bien o servicio público; posteriormente, la autoridad deberá analizar la documentación que se le presente, determinado, en primer lugar, si el solicitante cuenta con la capacidad personal, técnica y financiera que se exija en cada caso particular, para luego analizar si se cumple con los demás requisitos legales y, finalmente, resolver de manera unilateral sobre el otorgamiento de la concesión solicitada.¹¹⁶

En caso de que la concesión sea otorgada, y dependiendo de su trascendencia, el Título de Concesión, que es el documento donde consta la decisión del Poder Ejecutivo, así como la aceptación del particular¹¹⁷ y en el que se plasman los derechos y obligaciones del concesionario, deberá publicarse en el Diario Oficial de la Federación, o bien, en los órganos oficiales de difusión de la entidades federativas.

Visto lo anterior, sólo resta mencionar las causas de extinción de las concesiones, a saber:

¹¹⁶ Cada ley en específico debe contemplar los recursos con los que cuenta el particular para combatir las determinaciones de la autoridad.

¹¹⁷ MARTINEZ MORALES, Rafael, Derecho Administrativo, 1er. y 2º cursos, 3ª edición, Editorial Harla, México, 1996, p. 238.

- a) Cumplimiento del plazo.- La duración de las concesiones varía de acuerdo con lo que disponga la ley en lo particular. De cualquier forma, su vigencia debe constar en el propio Título de Concesión.

Ahora bien, cuando el ordenamiento legal lo permite, la concesión puede prorrogarse o refrendarse, siempre y cuando el interesado lo solicite expresamente y la autoridad considere procedente tal petición.

- b) Falta de objeto o materia de la concesión.- Ante la extinción del objeto o materia de la concesión, necesariamente cesan los efectos de ésta.
- c) Rescisión.- Esta causa de extinción sólo sería aplicable si se considerase a las concesiones como actos contractuales, de tal suerte que sus efectos terminarían como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones a que se encuentra sujeto el concesionario.
- d) Revocación.- De acuerdo con nuestra legislación, esta figura jurídica opera cuando el concesionario incurre en faltas graves a las condiciones establecidas en el Título de Concesión. Al verificarse este supuesto, la autoridad concedente, de manera oficiosa, iniciará el procedimiento administrativo correspondiente, cuya finalidad consistirá en extinguir los efectos de la concesión que se hubiese revocado.
- e) Caducidad.- La caducidad se produce como resultado de la inactividad del concesionario, cuando éste no inicia los trabajos o la prestación de los servicios dentro de los plazos señalados.
- f) Rescate.- En este caso, la autoridad concedente decide poner fin a la concesión, obviamente antes de su fecha de vencimiento, siempre que existan

motivos justificados de interés público con los cuales se acredite que no es conveniente que el concesionario continúe prestando los servicios o utilizando los bienes de que se trate.

- g) Renuncia.- Esta figura se presenta cuando el concesionario decide dejar de ejercer los derechos y de cumplir con las obligaciones que derivan de la concesión y la autoridad concedente acepta tal decisión.
- h) Muerte del concesionario.- Como se ha señalado anteriormente, las concesiones otorgan derechos personalísimos y, por tanto, intransmisibles, salvo que la autoridad concedente permita lo contrario. En algunos casos, por necesidades de interés colectivo y previa anuencia de la autoridad, a la muerte del concesionario, los derechos y obligaciones derivados de la concesión se transfieren a la sucesión, la cual continúa utilizando los bienes o prestando los servicios, hasta en tanto se resuelva sobre la titularidad de tales derechos y obligaciones.

2. De los bienes del dominio directo de la Nación

El impuesto en estudio se refiere específicamente a las concesiones sobre bienes del dominio directo de la Nación, referidas al caso particular de las concesiones para operar estaciones de radio y televisión, a través de las cuales se hace uso del espacio situado sobre el territorio nacional, que constituye el medio en que se propagan las ondas electromagnéticas. Cabe entonces analizar la naturaleza jurídica de esta clase de bienes, distinguiéndolos de los bienes de dominio público y de los bienes de propiedad originaria de la Nación.

a) Bienes de propiedad originaria de la Nación

El primer párrafo del artículo 27 constitucional señala que: "*La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponde originariamente a la Nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo la propiedad privada.*"¹¹⁸

Respecto del concepto de propiedad originaria existe un extenso debate doctrinario; sin embargo, la tesis con mayor aceptación considera que este término se equipara a la noción de dominio eminente que "*en su acepción moderna... consiste en la potestad soberana del Estado sobre su territorio... por ello... representa la expresión jurídico-política de su soberanía interna.*"¹¹⁹

b) Bienes de dominio público de la Federación

En relación con los bienes de dominio público de la Federación, el artículo 2º de la Ley General de Bienes Nacionales dispone que éstos se integran por:

"I. *Los de uso común.* Éstos, a su vez, en los términos del artículo 29 de la ley en cita, son los siguientes:

1. ***El espacio situado sobre el territorio nacional*** (énfasis agregado)...;
2. ***El mar territorial...***;

¹¹⁸ El artículo 42 de la Carta Magna dispone que el **territorio nacional comprende**: (énfasis agregado) "*I. El de las partes integrantes de la Federación; II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes; III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo, situadas en el Océano Pacífico; IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; V. Las aguas de los mares interiores, en la extensión y términos que fija el derecho internacional, y las marítimas interiores, y VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.*" (énfasis agregado)

¹¹⁹ Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo III, p. 1208.

3. *Las aguas marinas interiores...;*
4. *Las playas marítimas...;*
5. *La zona federal marítimo terrestre;*
6. *Los cauces de las corrientes y los vasos de los lagos, lagunas y esteros de propiedad nacional;*
7. *Las riberas y zonas federales de las corrientes;*
8. *Los puertos, bahías, radas y ensenadas;*
9. *Los caminos, carreteras y puentes que constituyen vías generales de comunicación...;*
10. *Las presas, diques y sus vasos, canales, bordos y zanjas, construidos para la irrigación, navegación y otros usos de utilidad pública...;*
11. *Los diques, muelles, escolleras, malecones y demás obras de los puertos, cuando sean de uso público;*
12. *Las plazas, paseos y parques públicos cuya construcción o conservación esté a cargo del Gobierno Federal;*
13. *Los monumentos artísticos e históricos...;*
14. *Los monumentos arqueológicos inmuebles, y*
15. *Los demás bienes considerados de uso común por otras leyes.*

"II. *Los señalados en los artículos 27, párrafos cuarto, quinto y octavo, y 42 fracción VI, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.* En tal virtud, los bienes a que se refiere la fracción en comento son todos los recursos naturales de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; las sustancias minerales, el petróleo, los hidrocarburos; **el espacio situado sobre el territorio nacional** (énfasis agregado); las aguas de los mares territoriales, las aguas marinas interiores, las de las lagunas, esteros, lagos interiores, ríos y sus afluentes, manantiales y aguas del subsuelo, y la zona económica exclusiva.

"III. Los enumerados en la fracción II del artículo 27 constitucional, con excepción de los comprendidos en la fracción II del artículo 3º de esta Ley.¹²⁰

"IV. El lecho y el subsuelo del mar territorial y de las aguas marinas interiores.

"V. Los inmuebles destinados por la Federación a un servicio público, los propios que de hecho utilice para dicho fin y los equiparados a éstos, conforme a la ley.

"VI. Los monumentos históricos o artísticos, muebles e inmuebles de propiedad federal.

"VII. Los monumentos arqueológicos muebles e inmuebles.

"VIII. Los terrenos baldíos y los demás bienes inmuebles declarados por la ley inalienables e imprescriptibles.

"IX. Los terrenos ganados natural o artificialmente al mar, ríos, corrientes, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional.

"X. Las servidumbres, cuando el predio dominante sea alguno de los anteriores.

¹²⁰ La fracción II del artículo 27 constitucional dispone que "Las asociaciones religiosas que se constituyan en los términos del artículo 130 y su ley reglamentaria, tendrán capacidad para adquirir, poseer o administrar exclusivamente, los bienes que sean indispensables para su objeto, con los requisitos y limitaciones que establezca la ley reglamentaria." Por su parte, el artículo 3º, fracción II, de la Ley General de Bienes Nacionales, de acuerdo con la fracción III del artículo 2º de la misma ley, exceptúa de la clasificación de bienes de dominio público de la Federación a los bienes "nacionalizados conforme a la fracción II del artículo 27 constitucional, que no se hubieren construido o destinado a la administración, propaganda o enseñanza del culto religioso."

"XI. Los muebles de propiedad federal que por su naturaleza no sean normalmente sustituibles, como los documentos y expedientes de las oficinas; los manuscritos, incunables, ediciones, libros, documentos, publicaciones periódicas, mapas, planos, folletos y grabados importantes o raros, así como las colecciones de estos bienes; las piezas etnológicas y paleontológicas; los especímenes tipo de la flora y de la fauna; las colecciones científicas o técnicas, de armas, numismáticas y filatélicas; los archivos, las fonograbaciones, películas, archivos fotográficos, cintas magnetofónicas y cualquier otro objeto que contenga imágenes y sonido, y las piezas artísticas o históricas de los museos.

"XII. Las pinturas murales, las esculturas y cualquier obra artística incorporada o adherida permanentemente a los inmuebles de la Federación o del patrimonio de los organismos descentralizados, cuya conservación sea de interés nacional; y

"XIII. Los meteoritos o aerolitos y todos los objetos minerales, metálicos, pétreos, o de naturaleza mixta, procedentes del espacio exterior, caídos y recuperados en el territorio mexicano, en los términos del reglamento respectivo.

Vista la enumeración que antecede, se puede apreciar que los bienes de dominio público adquieren tal característica, bien porque debido a su propia naturaleza, son utilizados por la colectividad, o bien, porque el legislador, siguiendo los criterios de servicio público o utilidad pública, decide incorporar ciertos bienes a este tipo de régimen. En el primer caso, se trata de un dominio natural; mientras que en el segundo supuesto, se configura un dominio artificial.

c) Bienes del dominio directo de la Nación

El artículo 27 constitucional, en su párrafo cuarto, establece que corresponde a la Nación el dominio directo de todos los recursos naturales de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de todos los yacimientos minerales y las piedras preciosas; del petróleo y los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos y gaseosos y del **espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el derecho internacional** (énfasis agregado).

Para algunos autores, el dominio directo equivale al dominio eminente, cuya naturaleza ha sido una cuestión muy debatida; sin embargo, como se analizó en el apartado relativo a los bienes de propiedad originaria, el dominio eminente debe entenderse como un atributo de la soberanía del Estado y no como una forma especial de propiedad.

El dominio directo, de acuerdo con el espíritu de nuestra Carta Magna, es en realidad un verdadero derecho de propiedad, regido por el Derecho Público y afecto a la satisfacción de necesidades colectivas, que tiene el Estado sobre los bienes a que se refiere el párrafo cuarto del artículo 27 constitucional; bienes que reúnen las características de inalienabilidad e imprescriptibilidad y que, por lo tanto, sólo pueden ser usados, aprovechados y explotados a través de concesiones otorgadas por el Ejecutivo Federal.

3. De los servicios de interés público

Por interés público se entiende *"el conjunto de pretensiones relacionadas con las necesidades colectivas de los miembros de una comunidad y protegidas mediante la intervención directa y permanente del Estado."*¹²¹

Para Rafael I. Martínez Morales, *"el interés público es el deseo social para el logro de determinado beneficio común o la realización de ciertas acciones tendientes a la consecución de los fines que persigue un grupo nacional, mismos que pueden estar o no previstos en el orden jurídico."*¹²²

De las definiciones anteriores se desprende que un servicio de interés público es toda aquella actividad, realizada directamente por el Estado, o bien, por particulares mediante el otorgamiento de concesiones, que lleve implícita la intención de satisfacer las necesidades básicas o fundamentales de la colectividad.

4. La naturaleza jurídica de la actividad desarrollada por las estaciones comerciales de radio y televisión

El tema central del presente trabajo de investigación es, precisamente, el análisis del impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación. Sin embargo, éste será estudiado sólo por cuanto hace a su aplicación en la actividad desarrollada por los concesionarios de estaciones comerciales de radio y televisión.

¹²¹ Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo III, p. 1779.

¹²² Biblioteca Dictionarios Jurídicos Temáticos, Tomo III, Rafael I. Martínez Morales, Derecho Administrativo, 1ª edición, Editorial Harla, México, 1997, p. 146.

El artículo 4º de la Ley Federal de Radio y Televisión, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1960, dispone que *"La radio y la televisión constituyen una actividad de interés público, por lo tanto el Estado deberá protegerla y vigilarla para el debido cumplimiento de su función social."*

Es en este precepto donde encontramos la primera característica del impuesto en estudio: por disposición expresa de la ley, la actividad consistente en la prestación de servicios de radio y televisión se considera de interés público.

Establecido lo anterior, refirámonos a la segunda de las características del impuesto en cuestión: los servicios expresamente declarados de interés público por ley (en el caso concreto, los de radio y televisión) deben ser prestados por empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

El artículo 1º de la ley antes citada señala que *"Corresponde a la nación el dominio directo de su espacio territorial y, en consecuencia, del medio en que se propagan las ondas electromagnéticas. Dicho dominio es inalienable e imprescriptible."*

Recordemos que, en términos del artículo 27, primer párrafo, en relación con el numeral 42, fracción VI, ambos de la Carta Magna, el territorio nacional, que es un bien de propiedad originaria de la Nación, comprende entre otros, *"el espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional."*¹²³

Por su parte, el artículo 2º, fracción I, de la Ley General de Bienes Nacionales, otorga al espacio aéreo situado sobre el territorio nacional la naturaleza de bien de dominio público de la Nación, dentro de la categoría de los bienes de uso común.

¹²³ *Vid. supra*, p. 100.

Curiosamente, la fracción II de este mismo precepto vuelve a considerar al espacio aéreo como bien de dominio público, aunque ahora en razón de encontrarse contemplado en el párrafo cuarto del artículo 27 constitucional.¹²⁴

En tal virtud, el uso de las microondas que se propagan a través del espacio aéreo constituye un atributo exclusivo del Estado; sin embargo, éste puede delegar el manejo de los medios electrónicos de comunicación, dando origen a la figura jurídica de la concesión.

Por último, al referirnos a los bienes del dominio directo de la Nación, establecimos que, de acuerdo con el propio párrafo cuarto del artículo 27 de la Ley Fundamental, el espacio situado sobre el territorio nacional asume también esta naturaleza.¹²⁵

Luego entonces, ¿cómo debemos considerar al espacio aéreo?, ¿como bien de propiedad originaria, de dominio público o de dominio directo de la Nación?. Creemos que estas tres nociones deben interpretarse armoniosamente, de modo que no haya lugar a confusiones o aparentes contradicciones.

El espacio situado sobre el territorio nacional es, efectivamente, un bien de propiedad originaria de la Nación, enfatizando que ésta no constituye una forma especial de propiedad, sino un atributo de la soberanía del Estado.

En este orden de ideas, también adquiere el carácter de bien de dominio público de la Nación, en tanto que cualquier persona, libremente, puede hacer uso del espacio aéreo, siempre que dicha utilización sea para fines estrictamente personales o no persiga la obtención de un beneficio económico pues, en caso contrario, es decir,

¹²⁴ *Vid. supra*, p. 101.

¹²⁵ *Vid. supra*, p. 104.

cuando el uso del espacio situado sobre el territorio nacional se destina a la realización de actividades tendientes a satisfacer necesidades colectivas o, de cualquier forma, interfiere en el ejercicio de los derechos de terceros o representa un riesgo potencial que deba ser previsto y evitado por el Estado, asume la naturaleza de un bien del dominio directo de la Nación, cuyo uso, aprovechamiento o explotación sólo es posible a través de las concesiones o permisos que, para esos fines, otorgue el Ejecutivo Federal.

En este sentido, el artículo 2º de la Ley Federal de Radio y Televisión establece que el uso del espacio a través del cual se propagan las ondas electromagnéticas que hacen posible el establecimiento de *"canales para la difusión de noticias, ideas e imágenes, como vehículos de información y de expresión, sólo podrá hacerse previos concesión o permiso que el Ejecutivo federal otorgue en los términos de la presente ley."*

Establecido lo anterior, podemos concluir este apartado afirmando lo siguiente:

Los concesionarios de estaciones comerciales de radio y televisión usan y explotan el bien del dominio directo de la Nación que constituye el espacio aéreo nacional en el que se propagan las ondas electromagnéticas, cuyo aprovechamiento hace posible la instalación, funcionamiento y operación de estaciones radiodifusoras, por los sistemas de modulación, amplitud o frecuencia, televisión, facsímil o cualquier otro procedimiento técnico posible.¹²⁶

En tal virtud, la instalación, funcionamiento y operación de estaciones de radio y televisión constituye un servicio expresamente declarado de interés público, en los términos de la ley de la materia; servicio que persigue la función social de *"contribuir*

¹²⁶ Artículo 3º de la Ley Federal de Radio y Televisión.

*al fortalecimiento de la integración nacional y el mejoramiento de las formas de convivencia humana.*¹²⁷

B. LEY QUE ESTABLECE, REFORMA Y ADICIONA LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A DIVERSOS IMPUESTOS

El 31 de diciembre de 1968 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, bajo el nombre de Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, un ordenamiento integrado por diez preceptos legales de carácter fiscal referentes a materias tales como la minería, el petróleo, la tenencia o uso de automóviles, el comercio exterior, el impuesto sobre la renta, los impuestos sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos y el uso de estampillas para comprobar el pago de impuestos, entre otros.

El artículo noveno de la ley en cita dio nacimiento al impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por Ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, determinando sus elementos esenciales; a saber, los sujetos de la contribución, el objeto del impuesto, la base gravable, la tasa aplicable y las posibles exenciones fiscales.

Ahora bien, antes de analizar cada uno de estos elementos, refirámonos a la exposición de motivos que formulara el Ejecutivo Federal al remitir a la Cámara de Diputados la iniciativa de ley en cuestión.

¹²⁷ Artículo 5º de la Ley Federal de Radio y Televisión.

1. Exposición de motivos de la ley

Como se aprecia en el Diario de Debates correspondiente al 17 de diciembre de 1968, el entonces Presidente de la República, Licenciado Gustavo Díaz Ordaz, hacía saber a la Cámara de Diputados que *"El Gobierno Federal, ante el incesante desarrollo demográfico, económico e industrial del país, se ve en la necesidad de plantear a su consideración diversas modificaciones y en algunos casos, alza moderada de tasas, así como el establecimiento de un nuevo renglón de ingreso, con el propósito de mejorar la administración de los gravámenes y obtener una mayor recaudación, que le permita hacer frente a los servicios públicos que demandan los habitantes de la República."*

En este orden de ideas, refiriéndose concretamente a la creación del impuesto que nos ocupa, se señalaba en la exposición de motivos que *"El Ejecutivo Federal ha considerado necesario crear un impuesto sobre los pagos por servicios en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación, pues se estima justificado que el Estado obtenga de las personas que reciben dichos servicios, la compensación adecuada por el uso de bienes del dominio directo de la nación... Por considerarse que el impuesto debe comprender a todas las personas que efectúen pagos por la prestación de los servicios a que el proyecto de ley se refiere, sólo quedarían exentos del impuesto la Federación, los Estados, Distrito y Territorios Federales y las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, derogándose las exenciones o limitaciones respecto de impuestos federales establecidos en otras leyes."*

La iniciativa de ley fue turnada a las Comisiones Unidas Primera de Impuestos y Primera de Hacienda, las cuales, en sesión del 26 de diciembre de 1968 y refiriéndose al tema que nos ocupa, conduyeron lo siguiente: *"... Se estima que es conveniente la Iniciativa referente a la creación del impuesto sobre los pagos por*

servicios en los que intervienen empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación, cuando dichos servicios hayan sido expresamente declarados de interés público por ley, pues el Estado debe gravar los pagos que se efectúen por los servicios prestados por esas empresas".

En el proyecto de ley en cuestión se estableció literalmente:

"SERVICIOS EXPRESAMENTE DECLARADOS DE INTERES PUBLICO POR LEY, EN LOS QUE INTERVENGAN EMPRESAS CONCESIONARIAS DE BIENES DEL DOMINIO DIRECTO DE LA NACION

"Artículo noveno. Se establece un impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por Ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

"Artículo 1º El impuesto a que esta Ley se refiere grava el importe total de los pagos que se efectúen por los servicios prestados por las empresas que funcionen al amparo de concesiones federales para el uso de bienes del dominio directo de la Nación, cuando la actividad del concesionario esté declarada expresamente de interés público por la ley. El objeto del impuesto comprenderá:

"a) Los pagos al concesionario.

"b) Los pagos a las empresas que por arreglos con el concesionario contraten los servicios y presten los que sean complementarios.

"c) Los pagos a cualquiera otra empresa que intervenga entre el que cubra el costo total del servicio y el concesionario."

"Artículo 2º Son sujetos del impuesto las personas que hagan los pagos que se mencionan en el artículo 1º

"Las personas que reciben pagos responderán solidariamente del cumplimiento de las obligaciones establecidas en esta ley y deberán recabar el impuesto a cargo de los sujetos."

"Artículo 3º Sólo estarán exentos del impuesto la Federación y los sujetos señalados en las fracciones I y II del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación. Las exenciones o limitaciones respecto de impuestos federales, establecidas en otras leyes, quedan derogadas en lo que toca al pago del impuesto a que esta ley se refiere."

"Artículo 4º La base del impuesto será el monto total de los pagos en efectivo o en especie que se hagan por los conceptos señalados en el artículo 1º de esta ley."

"Artículo 5º El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% a la base señalada en el artículo que antecede."

"Artículo 6º Los responsables solidarios deberán presentar declaraciones mensuales en las que determinarán el monto del impuesto, utilizando al efecto las formas que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

"Las declaraciones deberán presentarse en la oficina receptora correspondiente, dentro de los veinte días siguientes al mes calendario en que se hubieren recibido los pagos."

"Artículo 7º Los responsables solidarios deberán enterar el impuesto al presentar la declaración a que se refiere el artículo 6º de esta Ley."

Esta Iniciativa sería sometida a discusión en la sesión del 27 de diciembre de ese mismo año, en la que, una vez dispensada por votación económica la segunda lectura del dictamen de las Comisiones Legislativas antes precisadas, y habiéndose abierto el registro de oradores, la diputación del Partido Acción Nacional, en voz del C. Juan Manuel Gómez Morín, consideró que *"... no es posible aprobar en lo general esta iniciativa que ni siquiera es posible discutirla en lo general. Carece de una materia general que pueda ser objeto de discusión y de aprobación en lo general... Inclusive, en esta ocasión, hay un artículo que establece un nuevo impuesto; hay un artículo que por sí solo constituye una nueva ley en la materia... pido a la Asamblea que esta iniciativa no se apruebe en lo general. Que, en todo caso, se discuta en lo general cada uno de sus artículos y después que se discuta en lo particular cada uno de los*

artículos en los que se dividen los artículos de la iniciativa, pero que no haya una aprobación en lo general..."

Por su parte, las Comisiones a las que fue turnada la iniciativa, por conducto del diputado Guillermo Cosío Vidauri, manifestaron que *"... resulta innecesario discutir en lo general la iniciativa... las Comisiones Unidas Primera de Impuestos y Primera de Hacienda, viene a pedir a esta Asamblea apruebe en lo general la iniciativa de ley puesta a consideración de ustedes y, posteriormente, apruebe en lo particular cada uno de los artículos que contiene dicha ley."*

Una vez efectuada la votación, la iniciativa fue aprobada en lo general por 148 votos, contra 15 que se manifestaron en contra. Posteriormente, al procederse a la discusión en lo particular, y correspondiendo el turno el artículo 2º del artículo noveno de la iniciativa que nos ocupa, el diputado Astolfo Vicencio Tovar, orador inscrito del Partido Acción Nacional, se manifestó en contra de dicho precepto, argumentando lo siguiente: *"... el artículo 2º de esta nueva ley dice: son sujetos del impuesto las personas que hagan los pagos que se mencionan en el artículo anterior. Esto quiere decir que el 25%, que es lo que establece de impuesto esta ley que deban pagar las personas que hagan los pagos que se mencionan en el artículo anterior, según el artículo 2º, son los usuarios de acuerdo con esta ley los que deben pagar el 25%... El concesionario, aparentemente y de acuerdo con esta ley, no tiene la obligación de hacer ningún pago y, sin embargo, el usuario, el que hace uso de ese servicio, es el que debe hacer el pago del 25%... Entonces es el pueblo, es el usuario el que va a tener que soportar ese impuesto y no el concesionario que está obteniendo un lucro de esa concesión... Por eso queremos que se modifique este artículo 2º en el sentido de que el concesionario sea el que pague el impuesto y no el usuario de ese servicio, puesto que el usuario generalmente es el pueblo, es el ciudadano común y corriente y caería sobre sus espaldas ese 25% que pretende esta ley. Pedimos que sea el concesionario el que pague este impuesto."*

En pro del artículo 2º que se discutía, hizo uso de la palabra el diputado del Partido Revolucionario Institucional, Florencio Salazar Martínez, quien señaló: "...es cierto, y la ley es bastante clara en este aspecto, que el que tiene, el que va a pagar el impuesto es precisamente la persona que haga los pagos que se mencionan en el artículo 1º Esto no está en contradicción alguna con ninguna disposición constitucional en materia tributaria, y también es de sobra conocido que la moderna técnica fiscal establece que el sistema mejor para obtener mejor captación de impuestos, es el relativo a los pagos que se hagan por este concepto de consumo. Son impuestos denominados 'indirectos'. El otro sistema es el que se refiere a gravar los impuestos directos, los que realmente gravan la utilidad de las personas que obtienen ingresos. En este sentido, la objeción no me parece que sea de tomarse en consideración, primero, porque establece la ley perfectamente, quién va a pagar este impuesto, lo que está acorde con nuestra tradición jurídica tributaria, y también está de acuerdo con los más modernos sistemas de técnica fiscal."

Habiéndose inscrito para hechos, el diputado Adrián Peña Soto señaló lo siguiente: "... considero que el aumento del 25% que va a apagar la totalidad del pueblo de México, así como el que gana digamos un sueldo superior a los cien pesos diarios, como el que gana escasamente --y digo escasamente porque hay algunos descuentos en algunos casos--, el salario mínimo, todos vamos a pagar ese 25% de aumento... Creo que debe ciertamente aumentarse la tributación, pero aumentarse teniendo en cuenta a la mayoría del pueblo en que no sean ellos los que van a cargar con ese terrible aumento... Creo, por eso, por esas dos razones, que no debe votarse --en este caso particular--, para que el pueblo pague ese 25%. Nosotros tenemos la obligación de hacer mediante nuestras intervenciones, nuestra legislación, que sea congruente para el beneficio del pueblo de México. Por eso pienso que en este caso debemos rechazar ese aumento excesivo del 25% que vendrá a gravar a toda la gente y especialmente los humildes lo resentirán con un impacto mayor en sus presupuestos familiares."

Finalmente, habiendo concluido la discusión, se procedió a realizar la votación económica, de la que resultó aprobado el artículo en debate por 152 votos a favor y 18 votos en contra.

Por último, respecto de los artículos restantes de la iniciativa, mismos que no fueron impugnados, éstos fueron aprobados por unanimidad de 163 votos, con lo que se aprobó tanto en lo general como en lo particular, el proyecto de Ley que establece, reforma y adicional las disposiciones relativas a diversos impuestos, turnándose a la Cámara de Senadores para sus efectos constitucionales.

2. Creación del impuesto en estudio

Una vez que el Organo Legislativo aprobó el proyecto de Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, el artículo noveno de la misma quedó redactado en los siguientes términos:

"ARTÍCULO NOVENO.- Se establece un impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por Ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

"ARTÍCULO 1º.- El impuesto a que esta Ley se refiere grava el importe total de los pagos que se efectúen por los servicios prestados por las empresas que funcionen al amparo de concesiones federales para el uso de bienes del dominio directo de la Nación, cuando la actividad del concesionario esté declarada expresamente de interés público por la ley. El objeto del impuesto comprenderá:

"a).- Los pagos al concesionario;

"b).- Los pagos a las empresas que por arreglos con el concesionario contraten los servicios y presten los que sean complementarios;

"c).- Los pagos a cualquiera otra empresa que intervenga entre el que cubra el costo total del servicio y el concesionario.

"ARTÍCULO 2º.- Son sujetos del impuesto las personas que hagan los pagos que se mencionan en el artículo 1º.

"Las personas que reciben pagos responderán solidariamente del cumplimiento de las obligaciones establecidas en esta ley y deberán recabar el impuesto a cargo de los sujetos.

"ARTÍCULO 3º.- Sólo estarán exentos del impuesto la Federación y los sujetos señalados en las fracciones I y II del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación. Las exenciones o limitaciones respecto de impuestos federales, establecidas en otras leyes, quedan derogadas en lo que toca al pago del impuesto a que esta ley se refiere.

"ARTÍCULO 4º.- La base del impuesto será el monto total de los pagos en efectivo o en especie que se hagan por los conceptos señalados en el artículo 1º de esta ley.

"ARTÍCULO 5º.- El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% a la base señalada en el artículo que antecede.

"ARTÍCULO 6º.- Los responsables solidarios deberán presentar declaraciones mensuales en las que determinarán el monto del impuesto, utilizando al efecto las formas que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

"Las declaraciones deberán presentarse en la oficina receptora correspondiente, dentro de los veinte días siguientes al mes de calendario en que se hubieren recibido los pagos.

"ARTÍCULO 7º.- Los responsables solidarios deberán enterar el impuesto al presentar la declaración a que se refiere el artículo 6º de esta ley."

Puede afirmarse, por una parte, que la contribución de referencia surge de una ley emanada del Congreso de la Unión y, por la otra, que sus elementos esenciales se encuentran claramente determinados en el precepto antes transcrito. Sin embargo, con motivo de la expedición de un Acuerdo Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de julio de 1969, el entonces Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos autorizó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a recibir de los concesionarios de estaciones comerciales de radio y televisión, el pago del impuesto que nos ocupa, modificando la base, tasa y forma de pago fijados por la ley señalada en párrafos anteriores.

En este orden de ideas, y considerando que desde el punto de vista constitucional, todas las contribuciones, así como sus elementos, deben emanar del órgano legislativo, conforme a los principios de legalidad y reserva de ley consagrados en los artículos 31, fracción IV, y 72, inciso h), de nuestra Ley Fundamental, estimamos que las modificaciones introducidas al impuesto que nos ocupa, al haberse efectuado a través de un Acuerdo Presidencial, contravienen los principios antes citados, como se pretende demostrar a continuación.

C. ACUERDO POR EL QUE SE AUTORIZA A LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO A RECIBIR DE LOS CONCESIONARIOS DE ESTACIONES COMERCIALES DE RADIO Y TELEVISION, EL PAGO DEL IMPUESTO QUE SE INDICA, CON ALGUNAS MODALIDADES

Bajo este extenso título, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación correspondiente al 1º de julio de 1969 y vigente a partir del día siguiente¹²⁸, el Acuerdo Presidencial dirigido a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que a continuación se transcribe:

"ACUERDO

"PRIMERO.- Se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para recibir de los concesionarios de estaciones comerciales de radio y televisión el pago del impuesto a que se refiere la el artículo 9º de la Ley que Establece, Reforma y Adiciona las Disposiciones Relativas a Diversos Impuestos, publicada en el 'Diario Oficial' de la Federación, correspondiente al día 31 de diciembre de 1968, en la siguiente forma:

"a).- Los concesionarios que, en su calidad de obligados solidarios al pago de dicho impuesto y por tanto como terceros interesados en el cumplimiento de esa obligación, lo tomen a su cargo, podrán solicitar se les admita el pago de su importe con el doce y medio por ciento del tiempo diario de transmisión de cada estación. El Estado, por conducto del Ejecutivo a mi cargo, hará uso de ese tiempo para realizar las funciones que le son propias de acuerdo con la Ley Federal de Radio y Televisión,

¹²⁸ Llama la atención el hecho de que el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, entrara en vigor en esa misma fecha, de acuerdo con lo que se estableció en el transitorio cuarto de la Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, y que es al tenor siguiente: "El impuesto establecido en el ARTÍCULO NOVENO de este Ordenamiento, entrará en vigor en toda la República el día 1º de julio de 1969."

sin que ello implique que haga transmisiones que constituyan una competencia a las actividades inherentes a la radiodifusora comercial; a cuyo efecto se precisa que cuando aquél realice campañas de interés colectivo, promoviendo el mayor consumo de bienes y servicios, lo hará en forma genérica, en tanto que la industria de la radiodifusión comercial se ocupará de la publicidad y propaganda de marcas, servicios o empresas específicos.

"Esos tiempos de transmisión no serán acumulables, ni su uso podrá diferirse aún cuando no sean utilizados, pues se entenderá que el concesionario cumple con su obligación con sólo poner dicho tiempo a disposición del Estado.

"Si el Ejecutivo Federal no utilizare, total o parcialmente, tales tiempos para transmisión deberá hacerlo el concesionario para sus propios fines, a efecto de no interrumpir el servicio de radiodifusión.

"b).- Los tiempos de transmisión a que se refiere el inciso anterior, serán distribuidos proporcional y equitativamente dentro del horario total de transmisiones de la radiodifusora de que se trate, por conducto del órgano que se designe, el que oirá previamente al Consejo Nacional de Radio y Televisión. En todo caso, se cuidará de no poner en peligro la estabilidad económica de las estaciones, se tomarán en cuenta las características de su programación y se notificará al concesionario el uso de los tiempos de transmisión con una razonable anticipación.

"SEGUNDO.- Con el pago a que se refieren los incisos a) y b) que anteceden, quedará cubierto íntegramente el impuesto establecido por el artículo 9º de la Ley que Establece, Reforma y Adiciona las Disposiciones Relativas a Diversos Impuestos, publicada en el 'Diario Oficial' de la Federación, del 31 de diciembre de 1968. Este pago liberará a los sujetos pasivos y a los responsables solidarios del mencionado impuesto, en relación con los objetos del mismo.

"TERCERO.- Esta autorización subsistirá mientras esté en vigor el impuesto citado.¹²⁹ En caso de que el concesionario no proporcione los tiempos de transmisión a que esté obligado o no cumpla con sus otras obligaciones, el impuesto será cubierto en efectivo y, en su caso, se exigirá a través del procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de las demás acciones que procedan.

TRANSITORIO

"UNICO.- El presente Acuerdo entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el 'Diario Oficial' de la Federación."

1. Justificación del Acuerdo

Invocando el ejercicio de la facultad reglamentaria conferida por el artículo 89, fracción I, Constitucional, el Ejecutivo Federal justificó la expedición del Acuerdo Presidencial que se ha transcrito en el apartado que antecede, empleando los argumentos que conforman los considerandos del Acuerdo en cuestión y que son al tenor siguiente:

"CONSIDERANDO PRIMERO.- Que el artículo 9º de la Ley que Establece, Reforma y Adiciona las Disposiciones Relativas a Diversos Impuestos, publicada en el 'Diario Oficial' de la Federación correspondiente al día 31 de diciembre de 1968, crea un impuesto que a partir del día 1º de julio próximo gravará el importe total de los pagos que se efectúen por los servicios prestados por las empresas que funcionan al

¹²⁹ De conformidad con el artículo 1º, apartado I, numeral 7, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2001, se sigue considerando el Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, como uno de los conceptos por los que la Federación percibe ingresos; en tal virtud, se entiende subsistente el Acuerdo Presidencial que de éste emana.

amparo de concesiones federales para el uso de bienes del dominio directo de la Nación, cuando la actividad del concesionario esté declarada expresamente de interés público por la ley; y que entre dichas empresas se encuentran las concesionarias de estaciones comerciales de radio y televisión.

"CONSIDERANDO SEGUNDO.- Que es necesario que el Ejecutivo Federal disponga de tiempo para transmisión en las estaciones radiodifusoras comerciales, para el cumplimiento de sus propios fines, y siendo atribución del Ejecutivo Federal modificar la forma de pago y procedimiento de liquidación de los gravámenes fiscales, he estimado pertinente autorizar otra forma como se podrá cubrir el impuesto establecido por el artículo 9º de la Ley que Establece, Reforma y Adiciona las Disposiciones Relativas a Diversos Impuestos, publicada en el 'Diario Oficial' de la Federación correspondiente al día 31 de diciembre de 1968..."

Es cierto que el artículo 89, fracción I, de nuestra Ley Fundamental confiere al Ejecutivo Federal la facultad de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión y que, de conformidad con la fracción II del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, también se encuentra facultado para emitir resoluciones de carácter general a través de las cuales se establezcan medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Sin embargo, el último de los preceptos en cita impide expresamente que el Presidente de la República emita acto alguno tendiente a variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, lo cual no hace más que confirmar el principio de legalidad en materia tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

En tal virtud, consideramos que el Acuerdo Presidencial por el que se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para recibir de los concesionarios de estaciones comerciales de radio y televisión, el pago en especie del impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, no sólo modificó la forma de pago de la contribución que nos ocupa, sino que introdujo variaciones esenciales en su base y tasa, contraviniendo con ello los preceptos constitucionales y legales antes citados.

2. Posibilidad de los concesionarios de efectuar el pago en especie

Inicialmente, al tenor de lo establecido en la ley de la que emana el impuesto que nos ocupa, los sujetos pasivos del mismo, es decir, todas aquellas personas que recibiesen servicios de empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, se encontraban obligados a pagar, en dinero, un porcentaje equivalente al 25% sobre el costo total del servicio contratado. Las concesionarias únicamente asumían el carácter de responsables solidarios del cumplimiento de la obligación fiscal a cargo de los contribuyentes.

Sin embargo, con motivo de la expedición del Acuerdo Presidencial que nos ocupa, se posibilitó a los concesionarios de estaciones comerciales de radio y televisión, en su carácter de obligados solidarios al pago del impuesto, para que cubriesen el mismo en especie, concretamente con el 12.5% del tiempo diario de transmisión de cada estación de radio o televisión concesionada.

3. Peculiaridades de la forma de pago en especie

La posibilidad de que los concesionarios efectúen el pago del impuesto que nos ocupa, no con dinero, sino con tiempo de transmisión de las emisoras concesionadas, reviste ciertas particularidades, según se desprende del contenido del multicitado Acuerdo Presidencial.

a) *Utilización de los tiempos de transmisión*

Como se aprecia en el artículo primero, inciso a), del Acuerdo de referencia, el tiempo de transmisión que los concesionarios de las radiodifusoras comerciales pongan a disposición del Estado, por conducto del Ejecutivo Federal, debe ser empleado por éste para realizar las funciones que le son propias, de acuerdo con la Ley Federal de Radio y Televisión.

Pero, ¿cuáles son esas funciones?. En términos de la Ley antes indicada, se traducen en promover el fortalecimiento de la integración nacional y el mejoramiento de las formas de convivencia humana, empleando los medios electrónicos de comunicación para tales fines, mediante la divulgación de programas de orientación social, cultural y cívica¹³⁰ que, básicamente, tiendan a:

"I. Afirmar el respeto y los principios de la moral social, la dignidad humana y los vínculos familiares;

"II. Evitar influencias nocivas o perturbadoras al desarrollo armónico de la niñez y la juventud;

¹³⁰ Artículo 6° de la Ley Federal de Radio y Televisión.

"III. Contribuir a elevar el nivel cultural del pueblo o a conservar las características nacionales, las costumbres del país y sus tradiciones, la propiedad del idioma y a exaltar los valores de la nacionalidad mexicana;

"IV. Fortalecer las convicciones democráticas, la unidad nacional y la amistad y cooperación internacionales."¹³¹

Ahora bien, el Acuerdo en cuestión establece además que las transmisiones que realice el Estado, por conducto del Ejecutivo Federal, no deben constituir una competencia para las actividades inherentes a la radiodifusión comercial, dentro de las que destaca la difusión de anuncios publicitarios de bienes y servicios. En tal virtud, se establece que en los casos en que el Estado promueva el consumo de ciertos bienes o servicios, debe hacerlo de manera genérica, sin incluir marcas comerciales o referirse a empresas o servicios específicos.

b) *Obligación de los concesionarios*

En términos del artículo noveno de la Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, los concesionarios de bienes del dominio directo de la Nación asumían el carácter de responsables solidarios del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos del impuesto que nos ocupa y, en tal virtud, debían recabarlos, presentar declaraciones mensuales en las que determinarían su monto y, en ese mismo acto, enterarlo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Pero como resultado de la expedición del multicitado Acuerdo Presidencial, los responsables solidarios quedan eximidos del cumplimiento de tales obligaciones con

¹³¹ Artículo 5º de la Ley Federal de Radio y Televisión.

sólo poner a disposición del Estado el doce y medio por ciento del tiempo diario de transmisión de cada emisora de radio o televisión concesionada.

Este simple hecho basta para cubrir íntegramente el pago del impuesto y liberar de dicha carga tributaria tanto a los sujetos pasivos como a los responsables solidarios, independientemente de que el tiempo de transmisión no sea empleado por el Estado para realizar sus propias funciones.

En este sentido, el Acuerdo de mérito dispone que los tiempos de transmisión "no serán acumulables, ni su uso podrá diferirse aún cuando no sean utilizados, pues se entenderá que el concesionario cumple con su obligación con sólo poner dicho tiempo a disposición del Estado", agregando que "si el Ejecutivo Federal no utilizare, total o parcialmente, tales tiempos para transmisión, deberá hacerlo el concesionario para sus propios fines, a efecto de no interrumpir el servicio de radiodifusión."¹³²

c) La Comisión de Radiodifusión y el Consejo Nacional de Radio y Televisión, como órganos encargados de fijar los tiempos de transmisión

El artículo primero, inciso b), del Acuerdo Presidencial en cuestión establece que los tiempos de transmisión que los concesionarios de radio y televisión pongan a disposición del Estado, a manera de pago en especie del impuesto que se estudia, deben distribuirse de modo proporcional y equitativo dentro del horario de transmisiones de la emisora, "por conducto del órgano que se designe, el que oirá previamente al Consejo Nacional de Radio y Televisión."

¹³² Esta última disposición se encuentra íntimamente relacionada con el artículo 47 de la Ley Federal de Radio y Televisión que establece: "Las estaciones no podrán suspender sus transmisiones, salvo hecho fortuito o causa de fuerza mayor...".

Atendiendo a estos lineamientos, el 21 de agosto de 1969 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el *Acuerdo por el que se constituye una Comisión Intersecretarial para utilizar el tiempo de transmisión de que dispone el Estado en las radiodifusoras comerciales, oficiales y culturales*. El órgano en comento recibió el nombre de Comisión de Radiodifusión y su estructura y funcionamiento se estableció en los siguientes términos:

"PRIMERO. Se constituye una Comisión Intersecretarial para utilizar el tiempo de transmisión de las radiodifusoras comerciales de que dispone el Estado, conforme al acuerdo dictado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por este Ejecutivo a mi cargo, el 27 de junio último, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 1º de julio en curso, así como del doce y medio por ciento del tiempo de transmisión de las radiodifusoras oficiales y culturales que operan al amparo de permisos, mediante los arreglos que con estas últimas se tengan.

"SEGUNDO. La Comisión a que se refiere el punto anterior se integrará por dos representantes de cada una de las Secretarías de Gobernación, de Hacienda y Crédito Público y de Comunicaciones y Transportes, con el carácter de miembros permanentes, un representante de la Secretaría de Educación Pública y otro de la de Salubridad y Asistencia, como miembros especiales, debiendo ser citados estos últimos cuando se traten asuntos de la competencia de dichas dependencias.

"La Comisión se denominará Comisión de Radiodifusión y será presidida por el primer representante designado por la Secretaría de Gobernación. Las decisiones se tomarán por mayoría de votos y el presidente tendrá voto de calidad en caso de empate.

"TERCERO. Queda facultada esta Comisión para realizar todos los actos necesarios para el aprovechamiento del tiempo de que dispone el Estado en las radiodifusoras comerciales y del doce y medio por ciento de las estaciones oficiales y culturales que operan con permisos y será el único conducto para ordenar la transmisión de los programas que se difundan en esos tiempos. (énfasis agregado)

"CUARTO. La Comisión oirá al Consejo Nacional de Radio y Televisión en los asuntos de su competencia. (énfasis agregado)

"QUINTO. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público proveerá lo conducente para cubrir los gastos que demande el funcionamiento de esta Comisión."

Sin embargo, el 2 de diciembre de 1970, tan sólo dieciséis meses después de haberse creado la Comisión de Radiodifusión, el Ejecutivo Federal determinó la creación de la Subsecretaría de Radiodifusión, dentro de la estructura orgánica de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, justificándola por la necesidad de obtener el máximo racional y acertado aprovechamiento de los tiempos oficiales y crear otras formas de desarrollo en la utilización de los medios electrónicos de comunicación.

Esta nueva Subsecretaría se constituyó como entidad productora de los programas presentados por la Comisión de Radiodifusión, en tanto que esta última se encargaba de fijar las directrices de la programación destinada a cubrir el impuesto creado por el Acuerdo Presidencial del 1º de julio de 1969.

Ahora bien, por lo que hace al Consejo Nacional de Radio y Televisión, dicho organismo coordinador se encuentra regulado en la ley de la materia en los siguientes términos: "Se crea un organismo dependiente de la Secretaría de Gobernación

denominado Consejo Nacional de Radio y Televisión, integrado por un representante de dicha Secretaría, que fungirá como presidente, uno de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, otro de la de Educación Pública, otro de la de Salubridad y Asistencia, dos de la Industria de la Radio y la Televisión y dos de los trabajadores.⁴³³

El ordenamiento jurídico en cita otorga al Consejo Nacional de Radio y Televisión, entre otras, la atribución de "promover y organizar las emisiones que ordene el Ejecutivo Federal"⁴³⁴, en tanto que el Reglamento de dicho cuerpo normativo establece que este Consejo "coordinará transmisiones y fijará los horarios en el tiempo de Estado, oyendo a los concesionarios previamente, en los términos que establece la Ley de la materia."⁴³⁵

Debe precisarse que este Consejo nunca se materializó en los hechos, y aunque recientemente el Gobierno Federal anunció que dicho cuerpo colegiado sería instalado, ello no ha ocurrido hasta el momento.

En efecto, el pasado 7 de febrero de 2001, el Secretario de Gobernación, Licenciado Santiago Creel Miranda, anunció que el lunes 12 de ese mismo mes y año, se instalaría el Consejo Nacional de Radio y Televisión; sin embargo, la tarde del propio 7 de febrero, y como resultado de la reunión sostenida entre el Presidente de la República y los representantes de la Cámara Nacional de la Industria de Radio y Televisión, el Ejecutivo Federal determinó suspender indefinidamente la instalación del Consejo.

⁴³³ Artículo 90 de la Ley Federal de Radio y Televisión.

⁴³⁴ Artículo 91, fracción II, de la Ley Federal de Radio y Televisión.

⁴³⁵ Artículo 52 del Reglamento de la Ley Federal de Radio y Televisión.

En tales circunstancias, las atribuciones y facultades conferidas por las disposiciones legales antes transcritas a la Comisión de Radiodifusión y al Consejo Nacional de Radio y Televisión, han sido asumidas, indebida e ilegalmente, por la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía de la Secretaría de Gobernación, la cual, careciendo de toda atribución competencial en la materia, es hasta el momento la Unidad Administrativa encargada de aplicar el impuesto conocido en la práctica con el seudónimo de "tiempo fiscal del 12.5%", ordenando a los concesionarios de la radio y la televisión la difusión de las campañas o "spots" oficiales producidos por las distintas Dependencias Federales, y fijando el número de impactos a transmitirse, así como los horarios en que habrán de efectuarse dichas transmisiones.

Esta inconstitucional injerencia se sustenta en el artículo 23, fracción XXIII, del Reglamento Interior de la Secretaría de Gobernación, que establece:¹³⁶

"ARTÍCULO 23.- *La Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía tendrá las siguientes atribuciones:*

"XXIII. Proveer lo necesario para el uso del tiempo que corresponda al Estado en las estaciones de radio y televisión..."

¹³⁶ Desde que la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía fue contemplada por primera vez como una Unidad Administrativa dependiente de la Secretaría de Gobernación, conforme al Reglamento Interior de esa Dependencia Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de julio de 1977, asumió la facultad de disponer de los tiempos de Estado, tal como se estableció en la fracción XVI del artículo 18 del citado ordenamiento, cuya redacción era la siguiente: "*Corresponde a la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía: XVI. Hacer uso, conforme lo establezca el reglamento respectivo, del tiempo que corresponde al Estado en las estaciones de radio y televisión...*".

En tal virtud, al margen de que durante el desarrollo del presente trabajo se pretenda alcanzar el objetivo propuesto, es decir, demostrar la inconstitucionalidad del Acuerdo Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de julio de 1969, puede afirmarse que la autoridad encargada de aplicarlo y de disponer del tiempo de transmisión que constituye el pago en especie del impuesto contenido en dicho Acuerdo, actúa en franca violación al "*...principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior...*"¹³⁷, pues si bien cierto que el Reglamento Interior de la Secretaría de Gobernación faculta a la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía para intervenir en la regulación de los tiempos de transmisión que corresponden al Estado en las estaciones de radio y televisión, también lo es que este ordenamiento legal no puede tener mayor jerarquía que la propia Ley Federal de Radio y Televisión, la cual contempla la existencia de autoridades diversas, a las que confiere expresamente sus facultades.

¹³⁷ *Vid. supra.*, p. 78.

CAPÍTULO CUARTO
ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS Y CARACTERÍSTICAS
PARTICULARES DEL IMPUESTO EN ESTUDIO

A. ELEMENTOS DEL IMPUESTO

Después de habernos referido genéricamente al impuesto que motiva el presente trabajo de investigación, abordemos el estudio de sus elementos esenciales.

1. Los sujetos

Como se señaló en el apartado respectivo¹³⁸, sólo el Estado, entendiéndose en su expresión más amplia, es decir, aquella que comprende la Federación, las entidades federativas, los municipios y el Distrito Federal, puede asumir la calidad de sujeto activo en la relación tributaria.

En el caso concreto, atendiendo al carácter federal del tributo que se analiza, corresponde a la Federación la calidad de acreedor del mencionado crédito fiscal.

Ahora bien, según se desprende del artículo 2º, contenido a su vez en el artículo noveno de la Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, los sujetos pasivos de la obligación fiscal establecida en dicho cuerpo normativo son todas aquellas personas que contratan los servicios de empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación y por los que

¹³⁸ *Vid. supra*, pp. 6-7.

efectúan los pagos correspondientes, cuando tales servicios se consideran expresamente por la ley como actividades de interés público.¹³⁹

a) Responsables directos

En tal virtud, de acuerdo con el espíritu de la norma en cita, son los propios particulares quienes, además de pagar el costo de los servicios prestados por los concesionarios, deben cubrir el importe de la multicitada contribución, en virtud de tener el carácter de responsables directos de la carga tributaria.

b) Responsables solidarios

El artículo 2º del precepto citado en párrafos precedentes considera responsables solidarios de la obligación fiscal a las propias empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, o a cualquiera otra empresa que, por arreglos con el concesionario, tenga alguna intervención en la prestación del servicio, quienes reciben los pagos de los particulares a quienes prestan sus servicios y, por ello, responden "solidariamente" del cumplimiento de la obligación fiscal, debiendo recabar el monto del impuesto a cargo de los sujetos pasivos.

No obstante que el ordenamiento legal que se comenta emplea el término "responsabilidad solidaria", consideramos que, en estricto sentido, los concesionarios y demás empresas obligados a recabar de los particulares el impuesto en cuestión, no son responsables solidarios, sino sujetos pasivos con responsabilidad sustituta en el cumplimiento de la obligación fiscal, que deben actuar mediante el procedimiento de la cobranza o recaudación indirecta, estando constreñidos "*por una norma jurídica*

¹³⁹ Nos remitimos a lo manifestado en páginas anteriores respecto de la naturaleza jurídica de la actividad desarrollada por los concesionarios de estaciones comerciales de radio y televisión. *Vid. supra*, pp. 105-108.

*impositiva, a cobrar a su deudor, además de su propio crédito, la suma que corresponda al impuesto que éste deba pagar al sujeto activo de la obligación fiscal.*¹⁴⁰

En efecto, estimamos que las obligaciones impuestas a las empresas concesionarias o a las que, de cualquier forma, intervengan en la prestación del servicio, no revisten las características de la responsabilidad solidaria que se analizaron en el apartado relativo¹⁴¹, sino que presentan las particularidades de la responsabilidad sustituta.

Sin embargo, no es extraño que el ordenamiento legal en cuestión confunda estas dos figuras jurídicas, pues recordemos que el propio Código Fiscal de la Federación no distingue entre ambas formas de responsabilidad, limitándose a establecer diversos supuestos en los que se considera que opera la responsabilidad "solidaria".¹⁴²

(1) Obligaciones de los responsables solidarios

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 2º, 6º y 7º del multicitado artículo noveno, los responsables solidarios (que en nuestro concepto son responsables sustitutos) tienen las siguientes obligaciones inherentes al cumplimiento de la carga tributaria:

¹⁴⁰ *Vid. supra*, p. 15.

¹⁴¹ *Vid. supra*, p. 19.

¹⁴² Según lo manifestamos en los apartados correspondientes (*Vid. supra*, pp. 13-22), los supuestos que establece el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación no sólo corresponden a la responsabilidad solidaria, sino que también se contemplan casos de responsabilidad sustituta y objetiva, aunque no con tales denominaciones.

- Recabar el monto del impuesto a cargo de los sujetos pasivos, es decir, de las personas que solicitan los servicios de los propios concesionarios;
- Presentar declaraciones mensuales en las que se determine el monto del impuesto, dentro de los veinte días siguientes al mes de calendario en que se hubieren recibido los pagos y,
- Enterar el impuesto a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el momento mismo de presentar la declaración.

c) *Sujetos exentos*

El artículo 3º del numeral en cita establece que sólo estarán exentos del pago del impuesto, la Federación y los sujetos señalados en las fracciones I y II del artículo 16 del entonces vigente Código Fiscal de la Federación.

En relación con lo anterior, en la exposición de motivos de la ley que dio origen al impuesto que se analiza, se estableció literalmente: *"Por considerarse que el impuesto debe comprender a todas las personas que efectúen pagos por la prestación de los servicios a que el proyecto de ley se refiere, sólo quedarían exentos del impuesto la Federación, los Estados, Distrito y Territorios Federales y las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, derogándose las exenciones o limitaciones respecto de impuestos federales establecidos en otras leyes."*

Sin embargo, la remisión al artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, actualmente resulta inoperante, en virtud de que el texto vigente de este precepto se refiere a una situación completamente ajena a la exención de impuestos.

En tales condiciones, y de conformidad con el artículo 3º contenido en el numeral noveno de la Ley que nos ocupa, sólo la Federación estaría exenta del pago del impuesto que se estudia; sin embargo, tal disposición también resulta actualmente inaplicable, en virtud de que, en los términos del artículo 1º, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, ésta "... queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente" y, en el caso concreto, la Ley en cuestión no contiene tal señalamiento expreso; por el contrario, contempla el hecho de que la Federación no estará obligada a cumplir con esta carga fiscal, situación que, hoy por hoy, lejos de constituir una excepción, debe considerarse como la regla aplicable en el supuesto de que la Federación deviniese sujeto pasivo de la relación tributaria.

2. El objeto del impuesto

De acuerdo con el artículo 1º del antes citado artículo noveno, el objeto del impuesto comprende:

- a) Los pagos al concesionario;
- b) Los pagos a las empresas que por arreglos con el concesionario, contraten los servicios y presten los que sean complementarios, y
- c) Los pagos a cualquiera otra empresa que intervenga entre el que cubra el costo total del servicio y el concesionario.

Es evidente que la disposición en comento confunde el objeto con la base de la contribución que se estudia, en virtud de que, como señalamos en páginas

anteriores,¹⁴³ el objeto del impuesto es equiparable al hecho imponible, es decir, la hipótesis prevista en la ley como generadora de una obligación fiscal.

En este orden de ideas, el objeto del impuesto que estudiamos consiste, en realidad, en la contratación de los servicios que prestan las empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, cuando tales servicios sean declarados expresamente de interés público por ley.

Las cantidades que deban cubrirse con motivo de la prestación de dichos servicios constituyen la base del impuesto, como se demostrará a continuación.

3. La base del impuesto

a) *Establecida en la Ley*

Entendiendo que la base imponible es "*... la cantidad de dinero o bienes susceptibles de valoración económica, sobre la cual se aplica la cuota respectiva...*"¹⁴⁴, es claro que, de acuerdo con el texto legal que dio nacimiento al impuesto que se estudia, la base de éste se encuentra constituida por el importe total de los pagos que los usuarios de servicios declarados de interés público, prestados por empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, efectúan con motivo de su contratación y cubren tanto al propio concesionario, como a cualquiera otra persona que, por arreglos con aquél, intervenga en la prestación del servicio.

¹⁴³ *Vid. supra*, pp. 29-30.

¹⁴⁴ *Vid. supra*, p. 36.

b) Modificada a través del Acuerdo

Como ya se analizó anteriormente, las facultades conferidas al Ejecutivo Federal por el artículo 39, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, no le permiten modificar, a través de resoluciones de carácter general, los elementos esenciales de los impuestos; más aún, dicho precepto prohíbe expresamente variar "... las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas...".

No obstante lo anterior, con motivo de la expedición del Acuerdo Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de julio de 1969, la base del impuesto en estudio fue sustancialmente modificada.

En efecto, el artículo primero, inciso a), del Acuerdo de mérito, establece que "*Los concesionarios que, en su calidad de obligados solidarios al pago de dicho impuesto y por tanto como terceros interesados en el cumplimiento de esa obligación, lo tomen a su cargo, podrán solicitar se les admita el pago de su importe con el doce y medio por ciento del **tiempo diario de transmisión de cada estación** (énfasis agregado)...*"

Resulta entonces que la base fijada en la ley fiscal que creó el impuesto que nos ocupa, y a la que nos referimos en el apartado que antecede, inconstitucionalmente es modificada por virtud de este Acuerdo Presidencial, y en su lugar se establece como base gravable el tiempo diario de transmisión de cada emisora de radio o televisión concesionada, toda vez que sobre este parámetro, conformado por unidades de tiempo, se aplica la tasa cuota fija del 12.5% a que aludiremos a continuación.

4. La tasa del impuesto

a) *Establecida en la Ley*

La Ley que dio nacimiento al impuesto que se estudia establece una tasa o cuota fija equivalente al 25%, aplicado sobre la base gravable analizada en el numeral que antecede, es decir, sobre el importe total de los pagos que los usuarios de servicios declarados de interés público, prestados por empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, efectúan con motivo de su contratación y cubren tanto al propio concesionario, como a cualquiera otra persona que, por arreglos con aquél, intervenga en la prestación del servicio.

b) *Modificada a través del Acuerdo*

En evidente violación al principio constitucional de legalidad en materia tributaria, el Acuerdo Presidencial de mérito modificó la tasa aplicable al impuesto en cuestión, estableciendo en su lugar una tasa equivalente al 12.5% del tiempo diario de transmisión de cada estación de radio o televisión concesionada.

De este modo, aplicando esta tasa sobre la base gravable se obtienen las unidades de tiempo que habrán de ponerse a disposición del Estado, a fin de efectuar el pago en especie del impuesto de referencia.

B. CLASIFICACIÓN DEL IMPUESTO EN ESTUDIO

De acuerdo con las características de la contribución que se analiza, consideramos que se trata de un impuesto indirecto, atendiendo a los tres criterios indicados en páginas anteriores.¹⁴⁵

En efecto, siguiendo el criterio de incidencia, es un impuesto indirecto en tanto que los contribuyentes, es decir, todas aquellas personas que efectúan pagos por los servicios prestados por empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, pueden trasladar el tributo a una persona distinta.

Asimismo, de acuerdo con el criterio administrativo o del padrón, puede afirmarse que el hecho imponible previsto en la ley, es decir, la contratación de los servicios declarados legalmente de interés público que realizan los sujetos pasivos de este impuesto, es una situación que no puede ser prevista por el Fisco, pues no se trata de una circunstancia periódica o permanente y, en consecuencia, da al impuesto el carácter de indirecto.

De igual forma, considerando el criterio de la manifestación de la capacidad contributiva, también es un impuesto indirecto, en virtud de que no grava la riqueza en sí misma considerada, es decir, el capital o la renta, sino que atiende a la riqueza que se presume a partir del consumo que los contribuyentes efectúan en relación con los servicios prestados por empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

¹⁴⁵ *Vid. supra*, pp. 39-41.

Por otra parte, se trata de un impuesto real, toda vez que atiende a una situación objetivamente considerada, que se traduce en la utilización de los servicios declarados por ley de interés público, que se prestan por virtud del otorgamiento de concesiones de bienes del dominio directo de la Nación; de este modo, para la determinación del impuesto no se toman en cuenta las circunstancias económicas personales del usuario del servicio.¹⁴⁶

Se trata, asimismo, de un impuesto *ad valorem*, pues para su determinación se atiende al costo total que representa la contratación de los servicios prestados por concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

Es además, un impuesto especial, en virtud de que grava una situación determinada aisladamente, analizando un elemento concreto que consiste en la prestación de los multicitados servicios de interés público.

Por último¹⁴⁷, es un impuesto instantáneo pues tiene como presupuesto un hecho aislado, consistente en la contratación de los servicios de interés público prestados por concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

¹⁴⁶ Si la cuantía del impuesto en estudio se determinara en dinero, como establece la ley que le dio origen, y no en especie, conforme a las modificaciones introducidas en el Acuerdo Presidencial del 1° de julio de 1969, podríamos advertir claramente su naturaleza de impuesto real, en tanto que su determinación en cantidad líquida dependería del costo que representara para el usuario la contratación de los servicios prestados por las concesionarias de estaciones de radio o televisión. Así, por ejemplo, de acuerdo con la información contenida en el Directorio de Tarifas y Datos de Medios Audiovisuales, la contratación de un minuto de tiempo aire a través de la emisora XECMQ-AM, 1150 Khz., en el Distrito Federal tiene un costo de \$9,000.00; mientras que contratar el mismo tiempo en la emisora XEFR-AM, 1180 Khz., también en el Distrito Federal, le cuesta al usuario \$18,000.00. Pese a la enorme diferencia de costos, el impuesto resultaría de aplicar la tasa del 25% a cualquiera de esas cantidades, según fuera el caso.

¹⁴⁷ Aunque en el apartado correspondiente a la clasificación de los impuestos (*Vid. supra*, pp. 38-46), también incluimos las categorías de impuestos con fines fiscales y con fines extrafiscales, así como los impuestos alcabalatorios, ninguna estas clasificaciones resulta aplicable al impuesto que se analiza. En efecto, en nuestro sistema jurídico se encuentra expresamente prohibido que las contribuciones se destinen a otro fin que no sea el de cubrir el gasto público, por lo tanto, sólo pueden existir impuestos con fines fiscales. Y por lo que hace a los impuestos alcabalatorios, en virtud de que éstos gravan el tránsito de mercancías, por obvias razones dicha categoría no puede ajustarse al impuesto que nos ocupa.

C. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

1. Establecida en la Ley

En términos de los artículos 6º y 7º del numeral noveno de la Ley que se analiza, la obligación fiscal contenida en dicho precepto se extingue en el momento en que las personas que reciben los pagos por los servicios prestados, presentan ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las declaraciones correspondientes, en las que determinan el monto total de la contribución, dentro de los veinte días siguientes al mes de calendario en que se hubieran recibido los pagos, enterando en ese mismo acto la cantidad que deba cubrirse por concepto del impuesto.

2. Modificada a través del Acuerdo

Los artículos primero, inciso a), segundo párrafo, y segundo del Acuerdo Presidencial que se estudia, establecen que las concesionarias de estaciones de radio o televisión que pongan a disposición del Estado, por conducto del Ejecutivo Federal, el 12.5% de su tiempo diario de transmisión, independientemente de que este tiempo sea o no utilizado por el sujeto activo de la relación tributaria, por ese solo hecho, cubren íntegramente el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, liberando, con esa misma conducta, a los sujetos pasivos y a los responsables solidarios de las obligaciones a su cargo.

En tal virtud, habiéndose cubierto el impuesto conocido como "tiempo fiscal del 12.5%", se considera íntegramente pagado el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, contenido en el artículo

noveno de la Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos.

Esta situación evidencia nuevamente una clara violación a los principios de legalidad y reserva de ley, en virtud de que el Ejecutivo Federal, mediante la emisión de este Acuerdo, prácticamente abroga la Ley de la que emana el impuesto, sustituyéndola por un acto de naturaleza administrativa que, por disposición constitucional, no puede invadir la esfera de facultades exclusivas del Poder Legislativo, relativas al establecimiento de contribuciones, conforme a los artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII, del Pacto Federal.

D. CONSECUENCIAS DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO DEL IMPUESTO DE REFERENCIA¹⁴⁸

Como sucede en todos los casos en que el contribuyente se abstiene de dar cumplimiento a la obligación consistente en el pago de la contribución que debiera cubrir, "... *el Estado, para hacer efectivos los créditos fiscales que tiene a su favor, dispone de lo que tradicionalmente se conoce como la facultad económico-coactiva y que el Código Fiscal de la Federación regula como el procedimiento administrativo de ejecución.*"¹⁴⁹

En este sentido, los artículos 145 a 196 del citado Código, regulan el procedimiento en cuestión, cuyo desarrollo, en síntesis, es el siguiente:

¹⁴⁸ En este apartado no haremos referencia a las consecuencias derivadas del incumplimiento al Acuerdo Presidencial analizado, pues ese tema será tratado a continuación, al estudiar cómo opera en la práctica el pago del impuesto en cuestión.

¹⁴⁹ PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, *op. cit.*, pp. 182-183.

Una vez que el crédito fiscal se ha hecho exigible, en virtud de que el contribuyente ha omitido efectuar, dentro del plazo legal, el pago de la contribución a que se encontrase obligado, la autoridad hacendaria competente se constituye en el domicilio del deudor tributario, a efecto de requerirlo del pago correspondiente; si éste no lo efectúa en ese momento, se procede al embargo de bienes suficientes para cubrir el adeudo.

Estos bienes son posteriormente sometidos a un avalúo y, a continuación se establecen las bases para su remate; se emite la convocatoria para el mismo; se efectúa la presentación de postores; se realizan las pujas respectivas y, finalmente se lleva a cabo la adjudicación de los bienes embargados para que el producto del remate sea aplicado a cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales.

También puede ocurrir que, habiéndose requerido de pago al deudor, sin que éste lo haya efectuado, la autoridad fiscal, en lugar de embargar bienes, proceda a intervenir la caja o administración del contribuyente. En este caso, la intervención se realizará hasta que se hayan obtenido los ingresos que permitan cubrir el crédito fiscal y los accesorios que se hubiesen generado.

En cualquier momento de la tramitación del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que sea antes de la adjudicación de los bienes embargados, el contribuyente puede solicitar la suspensión del mismo, cumpliendo con los siguientes requisitos:

- La solicitud debe formularse por escrito ante la autoridad ejecutora.
- Debe acompañarse la copia sellada del recurso de revocación o de la demanda de nulidad en contra de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal del que emane el procedimiento administrativo

de ejecución; o bien, copia sellada de la autorización que se hubiere otorgado al contribuyente para efectuar el pago de la contribución omitida en plazos, en los términos del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

- El solicitante debe garantizar el interés fiscal, en cualquiera de las formas previstas en el propio Código en cita, es decir, a través de prenda o hipoteca; mediante depósito en efectivo en una institución de crédito; por medio de fianza expedida por compañía autorizada; a través del secuestro en la vía administrativa (esto es, cuando se ofrecen en garantía los mismos bienes embargados), o bien, a través de la obligación asumida por un fiador.

Este debiera ser el procedimiento aplicable en caso de omisión en el pago del impuesto que se estudia, si de facto éste se cubriese en dinero, tal y como lo señala el artículo noveno de la Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, es decir, si la determinación del mismo se realizara aplicando la tasa del 25% a la base consistente en el monto total de los pagos que el usuario efectuara al concesionario, con motivo del servicio contratado.

Sin embargo, como se tratará en el apartado siguiente, el pago del impuesto que motiva el presente trabajo se efectúa en especie, a saber, con el 12.5% del tiempo diario de transmisión de cada emisora de radio o televisión concesionada, por lo que su cobro forzoso mediante el procedimiento administrativo de ejecución se torna imposible.

E. ¿CÓMO OPERA EN LA PRÁCTICA EL PAGO DEL IMPUESTO EN CUESTIÓN?

Es un hecho indiscutible que el Acuerdo Presidencial que nos ocupa se encuentra viciado de inconstitucionalidad, al vulnerar los principios de reserva de ley y legalidad en materia tributaria. En consecuencia, el impuesto establecido en el mismo, conocido coloquialmente como "tiempo fiscal del 12.5%" también es una contribución inconstitucional.

Sin embargo, este impuesto nunca ha sido combatido legalmente por los concesionarios de estaciones de radio y televisión, convirtiéndose, por ese hecho, en un "acto consentido" que la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía ha venido aplicado hasta el presente momento.

La razón de ese "consentimiento tácito" por parte de los concesionarios, probablemente obedezca a que para ellos es preferible negociar con la autoridad administrativa el pago del 12.5% del tiempo diario de transmisión de las emisoras concesionadas, que enterar al Fisco, ineludiblemente, el 25% de los ingresos que perciben con motivo de la prestación de sus servicios.

Ahora bien, además de que el impuesto del "12.5%" y el Acuerdo del cual emana son contrarios a nuestra Carta Magna, es preciso destacar la forma en la que su aplicación se lleva a cabo, toda vez que ésta tampoco se ajusta a lo establecido en el propio Acuerdo Presidencial.

1. Ausencia de solicitudes para efectuar el pago en especie

Según se desprende de la lectura del artículo primero, inciso a), del Acuerdo que nos ocupa, el pago en especie del impuesto que se estudia constituye una opción para los concesionarios que decidan tomar a su cargo el cumplimiento de esta obligación fiscal y quienes "... **podrán solicitar se les admita el pago de su importe con el doce y medio por ciento del tiempo diario de transmisión de cada estación.**"

Luego entonces, de la lectura de este precepto se colige que, en todo caso, el concesionario debe solicitar al Fisco que se le admita el pago en especie del impuesto y, en caso de no efectuar esta solicitud, se entiende que continúa con la responsabilidad de recaudarlo de los sujetos pasivos principales y enterarlo, en dinero, a las autoridades hacendarias, tal y como se estableció inicialmente en la Ley que le dio origen.

Sin embargo, en la práctica ocurre una situación distinta, pues el pago en especie, lejos de representar una opción para los concesionarios, se convierte en una obligación directamente a su cargo que se consigna, incluso, en los propios títulos de concesión por los que el Estado permite la operación comercial de las estaciones de radio y televisión.

Efectivamente, todos y cada uno de estos títulos o refrendos de concesión, contienen una condición por virtud de la cual el concesionario queda obligado a poner a disposición del Ejecutivo Federal el 12.5% del tiempo diario de transmisión de la emisora concesionada, independientemente de que aquél no hubiese optado por efectuar el pago en especie de este impuesto.

A manera de ejemplo, nos referiremos al título de concesión otorgado a favor de Televisión Azteca, S.A. de C.V., para operar comercialmente 90 canales de televisión en distintas plazas del país. La condición vigésima quinta de dicho documento establece literalmente: ***"EL CONCESIONARIO, en los términos del Acuerdo Presidencial de fecha 27 de junio de 1969, cubrirá el impuesto a que este se refiere poniendo a disposición del Ejecutivo federal el 12.5% del tiempo diario de transmisión de la estación concesionada. El Estado, por conducto de la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía de la Secretaría de Gobernación, hará uso de este tiempo (énfasis agregado) para realizar funciones que le son propias, de acuerdo con la Ley Federal de Radio y Televisión, sin que ello implique que haga transmisiones que constituyan una competencia en las actividades inherentes a la radiodifusión comercial... Cuando el Estado realice campañas de interés colectivo, promoviendo el mayor consumo de bienes y servicios, lo hará en forma genérica, en tanto que EL CONCESIONARIO se ocupará de la publicidad y propaganda de marcas, servicios o empresas específicas... Si el Ejecutivo Federal no proporciona el material para utilizar los tiempos de transmisión que le corresponden, deberá hacerlo EL CONCESIONARIO aprovechando sus materiales de programación acordes con los objetivos del Artículo 5º de la Ley Federal de Radio y Televisión, a efecto de no interrumpir el servicio de radiodifusión... Los tiempos de transmisión a que se refiere esta Condición, serán distribuidos proporcional y equitativamente dentro del horario total de transmisión de las estaciones por la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía de la Secretaría de Gobernación, la que oírá previamente al Consejo Nacional de Radio y Televisión. En todo caso, se cuidará de no poner en peligro la estabilidad económica de EL CONCESIONARIO y se tomarán en cuenta las características de su programación, y se notificará a EL CONCESIONARIO el uso de los tiempos de transmisión con una razonable anticipación... En los tiempos a favor del Estado, EL CONCESIONARIO no podrá anunciarse ni darle uso comercial y se utilizará la identificación que corresponda al Estado"***.

Encontramos, en primer lugar, que el concesionario ya no está en aptitud de elegir si habrá de pagar el impuesto en dinero o en especie; antes bien, el título de concesión categóricamente establece que el concesionario "... cubrirá el impuesto... poniendo a disposición del Ejecutivo federal el 12.5% del tiempo diario de transmisión de la estación concesionada".

Esta situación pone de manifiesto que la naturaleza fiscal de la contribución que nos ocupa ha sido desvirtuada y, en su lugar, se ha convertido en una obligación de carácter administrativo que los concesionarios deben acatar, pues constituye una de las condiciones a las que se sujetan los títulos o refrendos correspondientes.

Asimismo, constatamos que mediante actos de autoridad de naturaleza administrativa, el Ejecutivo Federal intenta justificar la intervención de la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía para hacer uso del llamado "tiempo fiscal" y distribuirlos durante el tiempo de transmisión de cada emisora.¹⁵⁰

En efecto, los títulos y refrendos de concesión facultan a la Dirección General antes mencionada para disponer de estos tiempos de transmisión y administrarlos, no obstante que, en los términos del multicitado Acuerdo Presidencial, así como del *Acuerdo por el que se constituye una Comisión Intersecretarial para utilizar el tiempo de transmisión de que dispone el Estado en las radiodifusoras comerciales, oficiales y culturales*, tales atribuciones corresponden a la ahora inexistente Comisión de Radiodifusión.

Igualmente, la referencia que el título de concesión hace al Consejo Nacional de Radio y Televisión, carece de aplicación, pues dicho organismo coordinador,

¹⁵⁰ *Vid. supra.*, p. 129.

regulado en la Ley Federal de Radio y Televisión, jamás se ha materializado en los hechos.¹⁵¹

En tales condiciones, la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía, pretendiendo sustentar su actuación en el artículo 23, fracción XXIII, del Reglamento Interior de la Secretaría de Gobernación, que ya hemos comentado en el capítulo anterior, así como en las disposiciones de los títulos de concesión, administra y ordena la transmisión de los "tiempos fiscales", mediante un sencillo procedimiento que puede esquematizarse en los siguientes términos:

La Dirección General supra citada recibe las solicitudes de apertura de "tiempo fiscal", provenientes de las dependencias y entidades del Ejecutivo Federal, e incluso, de los órganos Legislativo y Judicial federales, a efecto de difundir sus respectivas campañas publicitarias.

Realizando una interpretación estricta del artículo primero, inciso a), del multicitado Acuerdo Presidencial, obtendríamos que sólo las dependencias y entidades de la administración pública federal tendrían derecho a solicitar la apertura de tiempos a su favor, en virtud de que el uso de los mismos, en los términos del precepto en cita, corresponde al Estado, por conducto del Ejecutivo Federal.

Sin embargo, con base en los criterios definidos por los funcionarios que, en su momento, se encuentren a cargo de la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía, ésta puede autorizar la apertura de "tiempos fiscales" a favor de órganos y organismos distintos del Poder Ejecutivo, tomando en consideración la importancia nacional de la información que pretenda difundirse.

¹⁵¹ *Vid. supra*, pp. 127-128.

Una vez que se determina la procedencia de la solicitud formulada, la citada Dirección General expide sendos oficios dirigidos a todas y cada una de las estaciones de radio y televisión en el país, a través de los cuales, con fundamento en el Acuerdo Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de julio de 1969, les ordena la transmisión de las campañas oficiales correspondientes.

En dichos documentos se señala el nombre de la campaña; la dependencia a la que pertenece; el número de impactos que deberán transmitirse diariamente; la duración de los mismos que, por lo regular, es de treinta segundos, y el período de vigencia de la propia campaña.

Sin embargo, los oficios de referencia no se envían a las concesionarias, sino a las dependencias y entidades solicitantes, a efecto de que éstas los hagan llegar a las emisoras de radio y televisión, acompañados de las grabaciones del material que habrá de difundirse, en la versión que aparecerá a través de los medios electrónicos de comunicación.

En tales circunstancias, esa Dirección General carece de los elementos para establecer un control real respecto de las campañas cuya difusión hubiese ordenado, pues puede ocurrir que cierta dependencia o entidad no entregue la orden de transmisión a la emisora, que la entregue después de la fecha en que, conforme al documento, debiera iniciar la difusión de la campaña, o que, simplemente no se hagan llegar las grabaciones del material a transmitirse, situaciones todas, que muy comúnmente ocurren en la práctica y de las que sólo se tiene conocimiento en forma eventual, pues los acuses de recibo de las órdenes de transmisión, prácticamente nunca son devueltos a la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía, a menos que ésta los solicite en un caso particular.

Por lo tanto, los reportes de incumplimiento en la transmisión de campañas oficiales que se generan en el área de monitoreo de la Dirección General que nos ocupa, en la mayoría de los casos no son exactos, en tanto que únicamente toman como base las pautas de transmisión ordenadas por esa autoridad, sin considerar las situaciones a las que nos referimos en el párrafo anterior.

Luego entonces, es común que una aparente omisión en la transmisión de cierta campaña, presumiblemente imputable al concesionario, en realidad no lo sea, en virtud de que éste no hubiese recibido la orden correspondiente y/o el material a transmitirse, o bien, dichos documentos se le hubiesen entregado en forma extemporánea.

2. Aplicación de la tasa sobre una base gravable distinta a la señalada por el Acuerdo

Como se estableció en páginas anteriores, la base gravable del impuesto que se estudia, modificada inconstitucionalmente por el Acuerdo Presidencial de referencia, se integra por el tiempo diario de transmisión de cada emisora de radio o televisión concesionada.

Sin embargo; en el mes de agosto de 1981, se llevó a cabo una negociación entre la Cámara Nacional de la Industria de Radio y Televisión y la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía, encabezada entonces por la señora Margarita López Portillo, cuyos resultados fueron dados a conocer a través de la circular número 2422, dirigida por el Presidente y el Secretario de la Cámara a todos los concesionarios.

Esta circular se refería a la aplicación del "tiempo fiscal" únicamente tratándose de estaciones de radio y, en síntesis, señalaba que para llevar a cabo la difusión de campañas o "spots" oficiales, cuya duración normalmente es de 30 segundos, el 12.5% se aplicaría sólo sobre el tiempo susceptible de comercialización en la emisora¹⁵²; mientras que para la transmisión de programas gubernamentales, el porcentaje antes mencionado se aplicaría al tiempo destinado a programación.

Aunque la circular que se comenta no lo mencionaba, estos mecanismos de aplicación del "tiempo fiscal" se emplean también, hasta la fecha, en el caso de las estaciones de televisión.¹⁵³

De acuerdo con este esquema que divide la aplicación del "tiempo fiscal", la disponibilidad del mismo en estaciones de radio y televisión se obtiene según los datos contenidos en las siguiente tablas, atendiendo a la duración de las transmisiones de cada emisora:

¹⁵² En las estaciones de radio, según lo establece el artículo 42, fracción II, inciso a), del Reglamento de la Ley Federal de Radio y Televisión, el tiempo destinado a propaganda comercial no debe exceder el 40% del tiempo total de transmisión.

¹⁵³ En el caso de las estaciones de televisión, el tiempo comercializable equivale al 18% del tiempo total de transmisión de la emisora, de acuerdo con la fracción I, inciso a) del artículo 42 del Reglamento de la Ley Federal de Radio y Televisión.

Estaciones de radio

Horas de Transmisión	12.5%	60% del 12.5%**	40% del 12.5%	(comercializable)*
	(horas)	(horas)	(horas)	(impactos de 30")
24:00	3:00	1:48	1:12	144
23:00	2:52	1:43	1:09	138
22:00	2:45	1:39	1:06	132
21:00	2:37	1:34	1:03	126
20:00	2:30	1:30	1:00	120
19:00	2:22	1:25	0:57	114
18:00	2:15	1:21	0:54	108
17:00	2:07	1:16	0:51	102
16:00	2:00	1:12	0:48	96
15:00	1:52	1:07	0:45	90
14:00	1:45	1:03	0:42	84
13:00	1:37	0:58	0:39	78
12:00	1:30	0:54	0:36	72
11:00	1:22	0:49	0:33	66
10:00	1:15	0:45	0:30	60

* Tiempo destinado a la transmisión de campañas promocionales de interés social (campañas oficiales)

** Tiempo susceptible de aprovecharse con programación gubernamental

Estaciones de televisión

Horas de transmisión	12.5%	82% del 12.5%**	18% del 12.5%	(comercializable)*
	(horas)	(horas)	(horas)	(Impactos de 30")
24:00	3:00	2:28	0:32	64
23:00	2:52	2:21	0:31	62
22:00	2:45	2:15	0:30	60
21:00	2:37	2:08	0:28	56
20:00	2:30	2:03	0:27	54
19:00	2:22	1:56	0:25	50
18:00	2:15	1:50	0:24	48
17:00	2:07	1:44	0:23	46
16:00	2:00	1:38	0:21	42
15:00	1:52	1:32	0:20	40
14:00	1:45	1:26	0:19	38
13:00	1:37	1:20	0:17	34
12:00	1:30	1:14	0:16	32
11:00	1:22	1:07	0:15	30
10:00	1:15	1:01	0:13	26

* Tiempo destinado a la transmisión de campañas promocionales de interés social (campañas oficiales)

** Tiempo susceptible de aprovecharse con programación gubernamental

Ahora bien, lo que realmente ocurre en la práctica es que el "tiempo fiscal" únicamente se utiliza para la difusión de campañas o "spots" oficiales, incluso, excediendo el porcentaje del 12.5% aplicado sobre el tiempo comercializable de las emisoras; mientras tanto, los espacios que podrían ser empleados para la transmisión de programas gubernamentales, es decir, aquéllos que resultarían de aplicar el 12.5% sobre el tiempo destinado a programación en cada emisora, son completamente desaprovechados, en virtud de que la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía ha ido perdiendo presencia, recursos humanos, técnicos y

presupuestales, dando como resultado que se encuentre imposibilitada para actuar como entidad productora de programas gubernamentales.

Encontramos, entonces, una peculiaridad más en la aplicación fáctica del impuesto del "12.5%": su determinación se realiza considerando una base gravable distinta a la establecida en el Acuerdo Presidencial que le dio nacimiento.

3. No intervención de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en caso de omisión en el pago del impuesto en estudio

El artículo tercero del Acuerdo Presidencial que creó el "tiempo fiscal del 12.5%" establece, en su parte conducente, que *"En caso de que el concesionario no proporcione los tiempos de transmisión a que esté obligado o no cumpla con sus otras obligaciones, el impuesto será cubierto en efectivo y, en su caso, se exigirá a través del procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de las demás acciones que procedan"*.

A pesar de la existencia de esta disposición, es un hecho que la autoridad hacendaria no interviene en forma alguna cuando los concesionarios se abstienen de efectuar la transmisión de las campañas oficiales, que la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía les ordena difundir, en uso del llamado "tiempo fiscal".

Esta circunstancia obedece a que la naturaleza del impuesto en cuestión se encuentra completamente alterada, en virtud de que para los concesionarios ya no representa una carga tributaria, sino una obligación de índole administrativa, que deben acatar ineludiblemente, pues los propios títulos de concesión los constriñen a ello.

Una prueba clara de que la propia autoridad administrativa no considera que el denominado "tiempo fiscal" es un impuesto, la encontramos en un fragmento de la glosa del IV Informe de Gobierno del Presidente Ernesto Zedillo, realizada por el entonces Secretario de Gobernación, Francisco Labastida Ochoa, en septiembre de 1998.

Durante la comparecencia del funcionario ante el Congreso de la Unión, el diputado del Partido Acción Nacional, Felipe Urbiola Ledezma, le formuló el siguiente cuestionamiento: *"¿Desde cuándo, decidieron cancelar, en la práctica, al Consejo Nacional de Radio y Televisión establecido por ley? ¿Desde cuándo y con base en qué, el gobierno administra, sin supervisión del consejo respectivo, el tiempo oficial y el fiscal? ¿A quién rinde cuentas de la forma en la que se aplica el impuesto del 12.5 por ciento en radio y televisión?..."*

En respuesta a estos cuestionamientos, el entonces Secretario de Gobernación se limitó a contestar: *"... el 12.5 por ciento del tiempo de radio y televisión no es un impuesto, es un derecho que el Estado tiene reservado por mandato del Congreso, su uso está regulado por la ley y corresponde al Ejecutivo su administración. Le enviaremos al señor diputado los datos que ha planteado sobre este particular. Los tiempos en radio y televisión utilizados en horas, lo que tenemos registrado hasta el momento son de 257 mil horas, incluyendo todo el tiempo utilizado por los partidos conforme a las normas que rigen el IFE..."*¹⁵⁴

Este tipo de afirmaciones no hacen más que confirmar que, incluso los propios funcionarios que tienen a su cargo la aplicación del Acuerdo Presidencial que creó el impuesto del "12.5%", desconocen cuál es su naturaleza jurídica y pretenden considerarlo como un derecho del Estado, reservado por mandato del Congreso, sin que, desde luego, esta opinión se encuentre sustentada en precepto legal alguno.

¹⁵⁴ "Glosa del Informe", El Nacional, México, miércoles 9 de septiembre de 1998, p. 3.

Entonces, ¿qué ocurre cuando los concesionarios no cumplen con la obligación de pago en especie del impuesto en comento?

De conformidad con lo establecido en el artículo 101, fracción XXII, de la Ley Federal de Radio y Televisión, una de las infracciones a dicho cuerpo normativo consiste en *"No transmitir los programas que el Estado ordene en el tiempo cuyo uso le corresponde en los términos de esta Ley u otros ordenamientos"*.

La sanción aplicable a la conducta infractora antes detallada, en los términos de los artículos 103 y 106 de la ley en cita, consiste en una multa que puede oscilar entre quinientos y cinco mil días de salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, al momento de cometerse la infracción.

Es así que, tomando como fundamento estas hipótesis normativas, la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía puede iniciar procedimientos administrativos de aplicación de sanciones en contra de los concesionarios que no hubiesen difundido las campañas oficiales ordenadas, esto es, que no cumplieren con la obligación de pago contenida en el multicitado Acuerdo Presidencial del "12.5%".¹⁵⁵

En tal virtud, la autoridad hacendaria queda excluida de cualquier intervención en la materia, pues si ésta intentara realizar el cobro coactivo del llamado "tiempo fiscal", con los correspondientes accesorios que se hubiesen generado, es decir, multas, recargos, actualización y gastos de ejecución, se presentaría una curiosa interrogante: ¿cómo podría cuantificarse en dinero el 12.5% del tiempo diario de transmisión de cada emisora concesionada?

¹⁵⁵ Recordemos que, en términos del Acuerdo Presidencial del "12.5%", los concesionarios cumplen íntegramente con la obligación de pago poniendo a disposición del Estado, por conducto del Ejecutivo federal, ese porcentaje de tiempo diario de transmisión de cada emisora. Por lo tanto, el único medio con que cuentan los concesionarios para demostrar que pusieron a disposición del Estado los tiempos de transmisión a que éste tiene derecho, conforme al Acuerdo en comento, es la difusión misma de las campañas y/o programas ordenada por la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía.

El tiempo, en sí mismo, no es un bien susceptible de valoración económica, por lo que la determinación en cantidad líquida del impuesto en estudio sólo puede realizarse con base en los costos de los servicios que cada concesionaria de radio o televisión hubiese prestado a los particulares. A la cantidad obtenida por este concepto se le aplicaría la tasa del 25%, a efecto de obtener la cuantía, en dinero, de la multitudada contribución, tal y como se encuentra establecido en el precepto 5º del artículo noveno de la Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos.

Lo anterior evidencia la imposibilidad de exigir, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, el cumplimiento de las obligaciones contenidas en el Acuerdo Presidencial publicado el 1º de julio de 1969, en virtud de que la omisión en el pago de los "tiempos fiscales" no es susceptible de cuantificación económica.

F. PROPUESTA RELACIONADA CON EL IMPUESTO EN ESTUDIO

Estimamos, sin lugar a dudas, que el Acuerdo Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de julio de 1969, es inconstitucional por violentar los principios de legalidad y reserva de ley; por lo tanto, el impuesto contenido en el mismo, que se conoce como "tiempo fiscal del 12.5%" también se encuentra viciado de inconstitucionalidad.

En tales circunstancias, proponemos la inminente abrogación de este acto de autoridad, que atenta contra nuestra Ley Fundamental, y cuya desaparición, creemos, será prontamente solicitada por los propios concesionarios, durante el proceso de reforma integral a la legislación en materia de medios electrónicos de comunicación, que ya se ha anunciado para celebrarse en breve término.

Sin embargo, no debemos pasar por alto que los distintos órganos que conforman el aparato gubernamental del Estado, tienen a su cargo la realización de actividades de interés público que deben difundirse entre la población.¹⁵⁶

Partiendo de esta idea, y considerando que el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, debería aplicarse también en el caso de los concesionarios de radio y televisión, en los mismos términos en que se encuentra regulado legalmente, parte de los ingresos que obtuviese la Federación por concepto de este tributo, podrían destinarse al otorgamiento de partidas presupuestales a cada uno de los órganos de gobierno, a efecto de que éstos contaran con la capacidad financiera para contratar espacios publicitarios en las estaciones de radio y televisión, que les permitieran difundir sus actividades, en beneficio de la población.

De este modo, también se evitarían los excesos en que se ha incurrido con motivo de la aplicación de este "tiempo fiscal", pues es evidente que el mismo ha representado un espacio discrecional de difusión del régimen político y del partido en el poder y una aberración de nuestro sistema jurídico que ha subsistido durante 32 años, sin haberse combatido jamás.

¹⁵⁶ En relación con este tópico, es importante destacar la existencia de los tiempos oficiales o tiempos de Estado, que resultan completamente independientes del "tiempo fiscal", y que se regulan por los artículos 59 de la Ley Federal de Radio y Televisión y 12 de su Reglamento, en los siguientes términos: *"Las estaciones de radio y televisión deberán efectuar transmisiones gratuitas diarias, con duración hasta de 30 minutos continuos o discontinuos, dedicados a difundir temas educativos, culturales y de orientación social. El Ejecutivo federal señalará la dependencia que deba proporcionar el material para el uso del dicho tiempo y las emisiones serán coordinadas por el Consejo Nacional de Radio y Televisión... Es obligación de las estaciones de radio y televisión, incluir gratuitamente en su programación diaria 30 minutos, continuos o discontinuos, sobre acontecimientos de carácter educativo, cultural, social, político, deportivo y otros asuntos de interés general, nacionales e internacionales, del material proporcionado por la Secretaría de Gobernación. El tiempo mínimo en que podrá dividirse la media hora, no será menor de 5 minutos."*

CONCLUSIONES

- 1ª Impuestos son las prestaciones, en dinero o en especie, fijadas por ley, de carácter general y obligatorio, a cargo de los contribuyentes y destinadas a la satisfacción del gasto público, sin que el Estado tenga la obligación de aplicarlos en beneficio directo e inmediato del contribuyente.
- 2ª Los elementos del impuesto son: los sujetos (activo y pasivo), el objeto, la base, la tasa o cuota y la tarifa.
- 3ª Son sujetos activos de la relación tributaria, la Federación, las entidades federativas, los municipios y el Distrito Federal que, de acuerdo con las leyes, tienen derecho a percibir determinados ingresos por concepto de contribuciones.
- 4ª El sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada a pagar la contribución, por haber actualizado con su conducta el hecho generador del crédito fiscal.
- 5ª En nuestro sistema jurídico, constituye un imperativo constitucional que todo impuesto cumpla con los principios de reserva de ley, legalidad, obligatoriedad, proporcionalidad y equidad, generalidad, igualdad y destinación a satisfacer los gastos públicos.
- 6ª De acuerdo con el principio de reserva de ley, sólo el Poder Legislativo está facultado para crear y modificar las leyes que regulen todas y cada una de las materias contenidas en el Pacto Federal, cumpliendo en todos los casos, con las formalidades propias del proceso legislativo. En consecuencia, conforme a

los artículos 72, 73 y 31, fracción IV, constitucionales, corresponde exclusivamente a ese órgano expedir leyes de carácter fiscal

- 7ª Conforme al principio constitucional de legalidad en materia tributaria, los caracteres esenciales de las contribuciones, así como la forma contenido y alcances de la obligación tributaria, únicamente pueden establecerse en leyes emanadas del órgano legislativo correspondiente.
- 8ª EL 31 de diciembre de 1968, se crea el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación, el cual continúa vigente, en virtud de encontrarse contemplado en la Ley de Ingresos de la Federación para el presente ejercicio fiscal.
- 9ª Este impuesto grava con el 25%, el importe total de los pagos que los usuarios de servicios declarados de interés público, efectúan al concesionario o a cualquiera otra persona que intervenga en la prestación del mismo.
- 10ª En consecuencia, son sujetos pasivos principales de este crédito fiscal, las personas que contratan los servicios prestados por las concesionarias, pues además de pagar el costo de los mismos, deberán cubrir el impuesto equivalente al 25% aplicado sobre esa base gravable.
- 11ª En términos doctrinarios, las empresas concesionarias son sujetos pasivos con responsabilidad sustituta (aunque la ley de la materia las considera responsables solidarios), que actúan mediante el procedimiento de cobranza o recaudación y determinación indirecta.

- 12^a En los términos de la Ley Federal de Radio y Televisión, las concesionarias de estos medios electrónicos prestan un servicio considerado expresamente de interés público, por lo que resulta aplicable a su actividad el impuesto mencionado.
- 13^a El 1º de julio de 1969 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un Acuerdo Presidencial que modificó sustancialmente la base, tasa y forma de pago de este impuesto, autorizándose a las concesionarias de estaciones de radio y televisión para cubrirlo en especie.
- 14^a Dicho Acuerdo establece que las concesionarias que así lo decidan, podrán tomar directamente a su cargo la obligación fiscal, y cumplirla con el sólo hecho de poner a disposición del Estado el 12.5% del tiempo diario de transmisión de cada emisora concesionada, a fin de que éste lo utilice para realizar las funciones que le son propias de acuerdo con la Ley Federal de Radio y Televisión.
- 15^a Según se estableció en este Acuerdo Presidencial y en uno diverso publicado el 21 de agosto de 1969, el pago en especie, conocido como "tiempo fiscal del 12.5%" debe ser administrado por una Comisión Intersecretarial denominada "Comisión de Radiodifusión", quien para la fijación de los tiempos de transmisión que correspondan al Estado, deberá oír previamente al Consejo Nacional de Radio y Televisión, organismo coordinador regulado en la Ley de la materia.
- 16^a Los organismos facultados para aplicar y coordinar el "tiempo fiscal" no se encuentran constituidos en la actualidad, y sus atribuciones han sido asumidas ilegalmente por la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía de

la Secretaría de Gobernación, quien de facto tiene a su cargo la administración de los tiempos oficiales, en flagrante violación al principio general de legalidad.

- 17^a Además de ser aplicado por autoridad incompetente, el impuesto del "12.5%", así como el Acuerdo Presidencial que lo origina, están viciados de inconstitucionalidad, en virtud de vulnerar los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria, en tanto que el Ejecutivo Federal no puede variar, mediante resoluciones de carácter general, las normas relacionadas el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de las contribuciones, ni las infracciones o sanciones aplicables por incumplimiento.
- 18^a Con independencia de su evidente inconstitucionalidad, el impuesto conocido como "tiempo fiscal del 12.5%" se determina, en la práctica, en forma diversa a la señalada en el Acuerdo que lo origina, pues la tasa del tributo se aplica sobre una base gravable distinta.
- 19^a El incumplimiento en el pago del "tiempo fiscal" no tiene como consecuencia la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución, sino la imposición de sanciones de naturaleza administrativa, aplicadas por la Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía, en virtud de que la naturaleza jurídica de este impuesto se encuentra completamente desvirtuada, pues se le considera una obligación administrativa propia de los concesionarios.
- 20^a En consecuencia, el Acuerdo del "12.5%" debe ser abrogado y el impuesto analizado debe aplicarse en los estrictos términos de la Ley que lo creó; proponiéndose, además, que una parte de los ingresos obtenidos por el Estado con su recaudación, se destine a partidas presupuestales que permitan a los distintos órganos de gobierno difundir sus actividades a través de los medios electrónicos de comunicación.

BIBLIOGRAFÍA

1. **Acosta Romero, Miguel**, Teoría General del Derecho Administrativo, 11ª edición, Editorial Porrúa, México, 1993.
2. **Arrijo Vizcaino, Adolfo**, Derecho Fiscal, 11ª edición, Editorial Themis, México, 1996.
3. **Boeta Vega, Alejandro**, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial ECASA, México, 1992.
4. **Carrasco Iriarte, Hugo**, Derecho Fiscal Constitucional, 2ª edición, Editorial Harla, México, 1997.
5. **Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto**, Principios de Derecho Tributario, 2ª edición, Editorial Pac, México, 1986.
6. **Eckstein, Otto**, Finanzas Públicas (trad. de Carlos Gerhard), 1ª edición en español, Editorial UTEHA, México, 1965.
7. **Faya Viesca, Jacinto**, Finanzas Públicas, 1ª edición, Editorial Porrúa, México, 1981.
8. **Flores Zavala, Ernesto**, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 30ª edición, Editorial Porrúa, México, 1993.
9. **Fraga, Gabino**, Derecho Administrativo, 13ª edición, Editorial Porrúa, México, 1969.
10. **Garza, Sergio Francisco de la**, Derecho Financiero Mexicano, 17ª edición, Editorial Porrúa, México, 1992.
11. **Jarach, Dino**, El Hecho Imponible, 3ª edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982.
12. **Jiménez González, Antonio**, Lecciones de Derecho Tributario, 3ª edición, Editorial ECASA, México, 1993.

13. **López Ruiz, Miguel**, Elementos metodológicos y ortográficos básicos para el proceso de investigación, 2ª edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1989.
14. **Margáin Manautou, Emilio**, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 11ª edición, Editorial Porrúa, México, 1995.
15. **Martínez López, Luis**, Derecho Fiscal Mexicano, 9ª reimp., Editorial ECASA, México, 1988.
16. **Martínez Morales, Rafael**, Derecho Administrativo, 1er. y 2º Cursos, 3ª edición, Editorial Harla, México, 1996.
17. **Ponce Gómez, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo**, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Banca y Comercio, México, 1997.
18. **Porras y López, Armando**, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Textos Universitarios, México, 1970.
19. **Pugliese, Mario**, Instituciones de Derecho Financiero, 2ª edición, Editorial Porrúa, México, 1976.
20. **Quintana Valtierra, Jesús y Jorge Rojas Yáñez**, Derecho Tributario Mexicano, 1ª edición, Editorial Trillas, México, 1988.
21. **Ramírez Valenzuela, Alejandro**, Introducción al Derecho Mercantil y Fiscal, 1ª edición, Editorial Limusa/Noriega, México, 1981.
22. **Resendez Muñoz, Eduardo**, Política e impuesto, 1ª edición, Editorial Miguel Angel Porrúa, México, 1989.
23. **Rodríguez Lobato, Raúl**, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Harla, México, 1986.
24. **Sánchez León, Gregorio**, Derecho Fiscal Mexicano, 7ª edición, Editorial Cárdenas, México, 1986.
25. **Sánchez Piña, José de Jesús**, Nociones de Derecho Fiscal, 5ª edición, Editorial Pac, México, 1991.

26. **Somers, Harold M.**, Finanzas Públicas e Ingreso Nacional (trad. de Horacio Flores de la Peña y Marta Chávez), 4ª reimp., Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1977.
27. **Villegas, Héctor B.**, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 5ª edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1993.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

1. **Burgoa Orihuela, Ignacio**, Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, 4ª edición, Editorial Porrúa, México, 1996.
2. **Cabanellas de Torres, Guillermo**, Diccionario Jurídico Elemental, 11ª edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1993.
3. Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 5ª edición, Editorial Porrúa, México, 1992.
4. **Martínez Morales, Rafael I.**, Biblioteca Diccionarios Jurídicos Temáticos, Tomo 3, Derecho Administrativo, 1ª edición, Editorial Harla, México, 1997.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

1. Código Fiscal de la Federación, 17ª edición, Ediciones Fiscales Isef, México, 2001.
2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, comentada por Cartas Sosa, Rodolfo, Patricia Cano Vargas y José Antonio Brunt Castillo, 12ª edición, Editorial Trillas, México, 1996.
3. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2001, Diario Oficial de la Federación del domingo 31 de diciembre de 2000.
4. Ley Federal de Radio y Televisión, Diario Oficial de la Federación del martes 19 de enero de 1960 y reformas posteriores.
5. Ley General de Bienes Nacionales, Diario Oficial de la Federación del viernes 8 de enero de 1982 fes de erratas de 12 de febrero y 24 de marzo de 1982 y reformas posteriores.
6. Reglamento de la Ley Federal de Radio y Televisión, Diario Oficial de la Federación del miércoles 4 de abril de 1973.
7. Reglamento Interior de la Secretaría de Gobernación, Diario Oficial de la Federación del miércoles 6 de julio de 1977.
8. Reglamento Interior de la Secretaría de Gobernación, Diario Oficial de la Federación del lunes 31 de agosto de 1998 y reformas posteriores.

OTROS DOCUMENTOS

1. "Administración de los Tiempos Oficiales", Dirección General de Radio, Televisión y Cinematografía de la Secretaría de Gobernación, noviembre de 1997.
2. "Circular # 2422", Cámara Nacional de la Industria de Radio y Televisión, lunes 24 de agosto de 1981.
3. "Glosa del Informe", El Nacional, México, miércoles 9 de septiembre de 1998, p. 3.
4. "La Comisión de Radiodifusión", Subsecretaría de Radiodifusión de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, 1976.
5. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Diario de los Debates, México, año II, tomo II, núm. 29, martes 17 de diciembre de 1968, pp. 98-100.
6. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Diario de los Debates, México, año II, tomo II, núm. 34, jueves 26 de diciembre de 1968, pp. 17-25.
7. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Diario de los Debates, México, año II, tomo II, núm. 35, viernes 27 de diciembre de 1968, pp. 4-19.
8. Delgado, Alvaro, Antonio Jáquez y Fernando Ortega, "La instalación del Consejo Nacional de Radio y Televisión, aplazada indefinidamente", Proceso, México, núm. 1269, 25 de febrero de 2001, pp. 36-41.