

IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS EXPRESAMENTE DECLARADOS DE INTERÉS PÚBLICO POR LEY. EN LOS QUE INTERVENGAN EMPRESAS CONCESIONARIAS DE BIENES DE DOMINIO DIRECTO DE LA NACIÓN

Magistrado Victorino Esquivel Camacho

ABSTRACT: El Acuerdo y Decreto emitidos por el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, los días 27 de junio de 1969 y 10 de octubre de 2002, son inconstitucionales, ya que el Ejecutivo Federal no puede ir más allá de las atribuciones que tiene encomendadas en la propia Constitución y no debe tener una injerencia en el ejercicio de la potestad tributaria que le corresponde originalmente al Congreso de la Unión en materia federal. Inhiben la aplicación de la ley impositiva así como la obtención de los ingresos que debe recaudar el Estado, para los gastos públicos. su aplicación es inconstitucional, y la ley así como la tasa que fija para determinar el monto de la contribución debe prevalecer, la cual hasta hoy sigue vigente al no haber sido derogada por el Órgano que le dio vida.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA. II. ANÁLISIS Y COMENTARIOS RESPECTO DE LA LEY EN LAS QUE INTERVENGAN EMPRESAS CONCESIONARIAS DE BIENES DEL DOMINIO DIRECTO DE LA NACIÓN, ASÍ COMO EL ACUERDO Y DECRETO PRESIDENCIALES DE 27 DE JUNIO DE 1969 Y 10 DE OCTUBRE DE 2002. III. CONCLUSIONES. IV. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En el sistema jurídico mexicano en materia de impuestos se establece una garantía de legalidad contenida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al disponer que es obligación de los mexicanos 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.

El principio de legalidad tributaria contenido en el precepto constitucional antes aludido, exige que sea el legislador quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones con un grado de claridad razonable a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.

Sirva lo anterior como preámbulo para referirme en forma general 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, y de manera especial al Acuerdo y Decreto emitidos por el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, los días 27 de junio de 1969 y 10 de octubre de 2002, respectivamente; a fin de demostrar en este trabajo:

I. Que el Acuerdo y Decretos son inconstitucionales, ya que el Ejecutivo Federal no puede ir más allá de las atribuciones que tiene encomendadas en la propia Constitución y no debe tener una injerencia en el ejercicio de la potestad tributaria que le corresponde originalmente al Congreso de la Unión en materia federal, al modificar con su actuación uno de los elementos esenciales del impuesto, como es su tasa.

II. Que dichos actos, inhiben la aplicación de la ley impositiva así como la obtención de los ingresos que debe recaudar el Estado, para los gastos públicos.

Para concluir que su aplicación es inconstitucional, y la ley así como la tasa que fija para determinar el monto de la contribución debe prevalecer, la cual hasta hoy sigue vigente al no haber sido derogada por el órgano que le dio vida, esto es, el Congreso de la Unión.

Para ello tendré que responder, como primera cuestión, sí las modificaciones que le hizo el Ejecutivo Federal, en su Acuerdo y Decreto se hicieron dentro de las facultades que le otorga la Constitución; y segunda sí se respetaron los principios de las contribuciones que derivan del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

No obstante de que el Acuerdo del Ejecutivo Federal de 27 de junio de 1969 fue abrogado en el artículo Segundo Transitorio del Decreto de 10 de octubre de 2002,

que será objeto de estudio en este trabajo, ya que estimo que las violaciones constitucionales inicialmente se cometieron en este acto y se reiteraron en el segundo.

También valga la aclaración de mi parte, en el sentido de que el estudio que desarrollaré en el presente trabajo, lo haré bajo la óptica de la materia fiscal y no de la materia que regula la Ley Federal de Radio y Televisión.

II.- ANÁLISIS Y COMENTARIOS RESPECTO A LA LEY SOBRE SERVICIOS EXPRESAMENTE DECLARADOS DE INTERÉS PÚBLICO POR LEY, EN LOS QUE INTERVENGAN EMPRESAS Y CONCESIONARIAS DE BIENES DEL DOMINIO DIRECTO DE LA NACIÓN; ASÍ COMO DEL ACUERDO Y DECRETO PRESIDENCIALES DE 27 DE JUNIO DE 1969 Y 10 DE OCTUBRE DE 2002

1.- Ley Sobre servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que intervengan empresas y concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1968, en la parte relativa a la Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, en su artículo NOVENO, nace 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.

A diferencia de las leyes impositivas que expide el Poder Legislativo Federal, la Ley del impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes de dominio directo de la Nación, no tiene una exposición de motivos que dé las razones que tomó en cuenta el Legislativo para el establecimiento del tributo, ni siquiera se estableció en una ley por separado, sino que se insertó el tributo en 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 el 31 de diciembre de 1968.

Lo anterior habla de una mala técnica legislativa, pero no invalida la ley, cuando en ella se señalan claramente sus elementos esenciales como son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa, y la fecha de pago de la contribución.

En este impuesto, el legislador grava los pagos que hagan las personas a los concesionarios de radio y televisión, estableciendo una tasa del 25% sobre el importe total de dichos pagos, dándole el carácter de responsable solidario a las concesionarias quienes se encuentran obligadas a retener el impuesto a los sujetos pasivos; y debiendo realizar el entero del impuesto mediante declaración en las oficinas autorizadas, dentro de los veinte días siguientes al mes de calendario en que se hubiesen recibido los pagos.

Así, en la ley que comentamos se establecen los elementos de la contribución de la siguiente manera:

Objeto: se consideran como tales;

- 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 cualquier otra empresa que intervenga entre el que cubra el costo total del servicio y el concesionario.

Sujetos:

Como sujetos del impuesto señala: a las personas que hagan los pagos a las concesionarias de radio y televisión; y a éstas como responsables solidarias o terceras en el entero del impuesto.

Sujetos Excentos del Impuesto:

Se dispuso así: a la Federación, Estados, Distrito y Territorios Federales y los Municipios; también a las instituciones y asociaciones de beneficencia privada. (Fracciones I y II del artículo 16 Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1968).

Base:

La base del impuesto se constituye con el monto total de los pagos en efectivo o en especie que hagan las personas a los concesionarios por los conceptos señalados.

Tasa:

Sé fijó en el 25%. Así el monto del impuesto se determina aplicando esa tasa a la base.

Retenedor:

Los responsables solidarios, o sea, los concesionarios debían presentar declaraciones mensuales en los que determinarían el monto del impuesto, obligándolos la ley a enterarlo al presentar la declaración dentro de los veinte días siguientes al mes de calendario en que hubieren recibido los pagos.

El impuesto entraría en vigor en toda la República a partir del 1° de julio de 1969, conforme a lo dispuesto por el artículo CUARTO transitorio de la Ley que Establece, Reforma y Adiciona las Disposiciones Relativas a Diversos Impuestos.

A fin de ejemplificar la aplicación de los elementos del impuesto señalado; un caso hipotético en el que los concesionarios recibieran en ese entonces un pago en el mes de julio de 1969, de \$10,000.00, por parte de las personas a las cuales les prestó servicios, el impuesto generado con la aplicación de la tasa del 25%, ascendería a la cantidad de \$2,500.00, el cual se debía enterar por la concesionaria en su carácter de responsable solidaria dentro de los veinte días siguientes al mes de calendario en que se hubiera recibido el pago, o sea el 20 de agosto de ese año.

Hasta lo aquí narrado pareciera que el tributo se estableció cumpliendo en primer término con el principio de legalidad, al haber sido creado por el Poder Legislativo Federal a través de una ley, señalando sus elementos constitutivos como son, objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, fecha y forma de pago.

2.- Acuerdo emitido por el Ejecutivo Federal el 27 de junio de 1969, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de julio de 1969.

Sin embargo, precisamente en la fecha en la que entraría en vigor, el Presidente de la República, señalando como fundamento el artículo 2° fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de 1969, emitió el Acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de julio de ese año, por el que se dijo, autorizaba a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a recibir de los concesionarios de estaciones comerciales de radio y televisión, el pago del impuesto con algunas modalidades.

Para ello, consideró:

“Que es necesario que el Ejecutivo Federal disponga de tiempo para transmisión en las estaciones radiodifusoras comerciales, para el cumplimiento de sus propios fines, siendo atribución del Ejecutivo Federal modificar la forma de pago y procedimiento de liquidación de los gravámenes fiscales, a estimado pertinente autorizar otra forma como podrá cubrir el impuesto (...)”¹

Así acordó, que los concesionarios en su calidad de obligados solidarios al pago del impuesto podrían solicitar se les admitiera como tal, el 12.5% del tiempo diario de transmisión de cada estación.

Para ello, el Estado por conducto del Ejecutivo, haría uso de ese tiempo para realizar las funciones que le son propias de acuerdo con la Ley Federal de Radio y Televisión.

Los tiempos de transmisión, no serían acumulables ni su uso podría diferirse aun cuando no se utilizaran; entendiéndose que el concesionario cumplía con su obligación de pago con sólo poner dicho tiempo a disposición del Estado, y sí el Ejecutivo Federal no utilizare total o parcialmente tales tiempos para transmisión, debería hacerlo el concesionario para sus propios fines, a efecto de no interrumpir el servicio de radiodifusión

Por otra parte, se estableció que el tiempo de transmisión sería distribuido proporcional y equitativamente dentro del horario total de transmisiones por conducto de un órgano que se designaría, mismo que lo constituyó la Comisión de Radiodifusión cuya creación fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de 21 de agosto de 1969; la cual escucharía previamente al Consejo Nacional de Radio y Televisión.

En todo caso, se cuidaría de no poner en peligro la estabilidad económica de las estaciones; tomando en cuenta las características de su programación y con razonable anticipación le notificarían al concesionario, el uso que el Ejecutivo Federal hiciera de los tiempos de transmisión.

Así, el acuerdo acotaba, que cubriendo los requisitos anteriores quedaba cubierto íntegramente el impuesto, liberando a los sujetos pasivos y a los responsables solidarios de él, en relación con su objeto.

¹ DOF, 1 de Julio de 1969.

Además la autorización subsistiría mientras estuviera en vigor el impuesto y sólo en el caso de que el concesionario no proporcionara los tiempos de trasmisión, o no cumpliera con las demás obligaciones del acuerdo, el impuesto sería cubierto en efectivo y se exigiría a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Como se puede advertir en el citado Acuerdo, el Ejecutivo Federal, no sólo modificó la forma de pago del impuesto, sino que además, cambió la tasa de la contribución sin tener atribución constitucional para ello.

Esto es la tasa del 25%, que se debería aplicar al importe total de los pagos que se efectuaran al concesionario que originalmente se estableció en la ley, se modificó, autorizando a los concesionarios (responsables solidarios) a cubrir dicho gravamen con el 12.5% del tiempo diario de trasmisión de cada estación de radio y televisión.

Lo que no podía justificarse por parte del Ejecutivo, en lo dispuesto por el artículo 2º, fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de 1969, que como fundamento de sus atribuciones invocó, ya que esta disposición si bien es cierto lo autoriza a suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias las disposiciones relativas a la administración, control, forma de pago y procedimientos, también lo es, que la misma restringe esta atribución señalando: “que no se deberá variar las relativas al sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa del gravamen”.²

Esto se puede deducir de la aplicación de los elementos de la contribución, si el sujeto pasivo es la persona que realiza el pago a las concesionarias, y estas últimas conforme a ley tienen el carácter de tercero solidario, para entender que el pago se autorizara en especie, sería necesario que el sujeto pasivo lo solicitara y no el responsable solidario, pues este entera al fisco un impuesto que recauda, pero que no incidió en su patrimonio ni es dinero que puso de su bolsa.

Es evidentemente, que tendenciosamente en el Acuerdo se habla de una forma de pago, ya que inicialmente la ley establece que el responsable solidario deberá presentar declaraciones mensuales en las que determinará el monto del impuesto, lo que debe entenderse que su entero es en efectivo, y ahora el Ejecutivo señala que se hará con tiempo aire.

² DOF, 31 de diciembre de 1968.

Sin embargo, lo que en realidad se modifica es la tasa del impuesto, ya que de ninguna manera hay evidencia que la tasa del 25%, que se deberá aplicar al total de los pagos que le efectúen a la concesionaria, corresponda en igual monto o proporción que el 12.5% de tiempo aire señalado en el Acuerdo para poder considerar que no existe ninguna variación a la tasa referida en la ley por el legislador.

Para concluir con el análisis a que me refiero en párrafos anteriores, considero conveniente mencionar, que el Acuerdo de referencia no sufrió ningún cambio jurídico, hasta el año de 2002, en el que fue derogado por el Decreto al que a continuación haré referencia.

3.- Decreto presidencial de 10 de octubre de 2002, publicado en el Diario Oficial de la Federación en la misma fecha.

Ahora bien, con fecha 10 de octubre de 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a recibir de los concesionarios de estaciones de radio y televisión el pago del impuesto que se indica.

El Decreto fue expedido por el Ejecutivo Federal, diciendo que lo hacía en ejercicio de las atribuciones previstas por la fracción I, del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de los artículos 27 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 39 fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

En dicho acto el Ejecutivo Federal hace referencia tanto a la ley que creó el impuesto, así como al Acuerdo de 1° de julio de 1969, al que hemos hecho alusión anteriormente y motiva su emisión en el Plan Nacional de Desarrollo 2001-2006 argumentando que con el objeto de fortalecer la función social de la radio y la televisión en su calidad de medios concesionados, se ve en la necesidad de ajustar los llamados “tiempos fiscales”, a fin de que estos cumplan con las funciones que le son propias.³

Por otra parte, manifestó que *“en el esquema jurídico actual existe incertidumbre en el alcance de audiencia efectiva que tienen los tiempos que administra el Ejecutivo Federal en los medios electrónicos de comunicación, lo que obliga a replantear su uso para que estos puedan cumplir su propósito social.”*⁴

³ DOF, 10 de octubre de 2002

⁴ *Idem*

Agrega:

“(…) que su Decreto pretende ofrecer certeza y seguridad jurídica a los concesionarios de estaciones de radio y televisión, al prever una nueva forma para que las concesionarias cumplan las obligaciones fiscales que se les impuso en 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 el 31 de Diciembre de 1968, relativas al impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por la ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.”⁵

Este Decreto en lo esencial modifica de nueva cuenta la tasa del 25%, señalada en la ley que estableció el impuesto, cometiendo la misma violación constitucional que en su tiempo se cometió en el Acuerdo de 1° de julio de 1969; ya que en los mismos términos se modifica la tasa del impuesto, para quedar de la siguiente manera:

“(…) los concesionarios que tengan la calidad de responsables solidarios al pago de dicho impuesto y por tanto, como terceros interesados en el cumplimiento de esa obligación, pagarán la contribución que se menciona con dieciocho minutos diarios de transmisión en el caso de estaciones de televisión y con treinta y cinco minutos diarios en las de la radio, para la difusión de materiales gravados del Poder Ejecutivo Federal con una duración de veinte a treinta segundos (...)”⁶

Al igual que en el Acuerdo de 1° de julio de 1969, el Ejecutivo Federal de ninguna manera justifica su inconstitucional proceder, con los fundamentos que invoca para sostener sus atribuciones.

4.- Facultad reglamentaria del Ejecutivo Federal

El artículo 89, fracción I Constitucional, establece como facultad del Presidente promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia; en el caso, no se está promulgando

⁵ *Ídem*

⁶ *Ídem*

ninguna ley, no está emitiendo ningún reglamento, en su texto se dice que es un Decreto por el que se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a recibir de los concesionarios de las estaciones de radio y televisión el pago del impuesto que se indica, y aun en el supuesto, de que el acto en análisis constituya un acto reglamentario, de igual manera resultaría violatorio de la Constitución, porque como lo ha sostenido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P/79/2009, la facultad reglamentaria concedida al Poder Ejecutivo Federal, se refiere a la posibilidad de que dicho poder provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes. Esta facultad reglamentaria se encuentra sujeta a un principio fundamental, el de legalidad, del cual derivan, dos principios subordinados: el de reserva de la ley y el de subordinación jerárquica a la misma. De tal manera que en este sentido, el Ejecutivo no podía modificar la tasa del impuesto, pues estaría invadiendo la esfera potestativa del Poder Legislativo Federal.

Dicha jurisprudencia dice:

“FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES.- La Suprema Corte ha sostenido reiteradamente que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal establece la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal, la que se refiere a la posibilidad de que dicho poder provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; es decir, el Poder Ejecutivo Federal está autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias para la ejecución de las leyes emanadas por el órgano legislativo. Estas disposiciones reglamentarias, aunque desde el punto de vista material son similares a los actos legislativos expedidos por el Congreso de la Unión en cuanto que son generales, abstractas e impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de las mismas básicamente por dos razones: la primera, porque provienen de un órgano distinto e independiente del Poder Legislativo, como es el Poder Ejecutivo; la segunda, porque son, por definición constitucional, normas subordinadas a las disposiciones legales que reglamentan y no son leyes, sino actos administrativos generales cuyos alcances se encuentran acotados por la misma Ley. Asimismo, se ha señalado que la facultad reglamentaria del Presidente de la República se encuentra sujeta a un principio fundamental: el principio de legalidad, del cual derivan, según los precedentes, dos principios subordinados: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El primero de ellos evita que el reglamento aborde novedosamente materias reservadas en forma exclusiva a las leyes emanadas del Congreso de la Unión o, dicho de otro

modo, prohíbe a la ley la delegación del contenido de la materia que tiene por mandato constitucional regular. El segundo principio consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida. Así, la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal tiene como principal objeto un mejor proveer en la esfera administrativa, pero siempre con base en las leyes reglamentadas. Por ende, en el orden federal el Congreso de la Unión tiene facultades legislativas, abstractas, amplias, impersonales e irrestrictas consignadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para expedir leyes en las diversas materias que ésta consigna; por tanto, en tales materias es dicho órgano legislativo el que debe materialmente realizar la normatividad correspondiente, y aunque no puede desconocerse la facultad normativa del Presidente de la República, dado que esta atribución del titular del Ejecutivo se encuentra también expresamente reconocida en la Constitución, dicha facultad del Ejecutivo se encuentra limitada a los ordenamientos legales que desarrolla o pormenoriza y que son emitidos por el órgano legislativo en cita.⁷

También es conveniente citar la jurisprudencia número 1a./J 122/2007, sostenida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice:

“FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, faculta al Presidente de la República para expedir normas reglamentarias de las leyes emanadas del Congreso de la Unión, y aunque desde el punto de vista material ambas normas son similares, aquéllas se distinguen de éstas, básicamente, en que provienen de un órgano que al emitirlas no expresa la voluntad general, sino que está instituido para acatarla en cuanto dimana del Legislativo, de donde, por definición, son normas subordinadas, de lo cual se sigue que la facultad reglamentaria se rige por dos principios: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El principio de reserva de ley que encuentra su justificación en la necesidad de preservar los bienes jurídicos de mayor valía de

⁷ Jurisprudencia P/79/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXX, agosto de 2009, p. 1068.

los gobernados (tradicionalmente libertad personal y propiedad), prohíbe que en el reglamento se aborden materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso, como son las relativas a la definición de los tipos penales, las causas de expropiación y la determinación de los elementos de los tributos, mientras que el principio de subordinación jerárquica, exige que el reglamento esté precedido por una ley cuyas disposiciones desarrolle, complemente o pormenore y en las que encuentre su justificación y medida.⁸

Por su parte los artículos 27 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que también cita el Ejecutivo como fundamento, se refieren a las atribuciones de las Secretaría de Gobernación y Secretaría de Hacienda y Crédito Público respectivamente.

Por último, el artículo 39, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, si bien faculta al Ejecutivo Federal para dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, también lo condiciona, a que no se debe variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, cuota, la tasa o tarifa de los gravámenes y como ya lo dije anteriormente, en esta actuación del Ejecutivo Federal lo que en realidad está haciendo, es modificar la tasa del impuesto y no solamente su forma de pago.

Desde luego creo que la violación constitucional cometida en el Acuerdo y Decreto es evidente, ya que el Congreso de la Unión quien estableció la tasa del impuesto en el uso de sus facultades constitucionales, es quien la podría modificar, a través de un proceso legislativo.

5.- Facultad legislativa

Debemos recordar que la potestad tributaria del Estado, consiste en establecer tributos a cargo de los gobernados a través de la creación de una ley; así encontramos que nuestra Constitución prevé la posibilidad que esto lo hagan el Congreso Federal, los Congresos Estatales y la Asamblea Legislativa del Distrito Federal.

⁸ Jurisprudencia 1a./J 122/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXVI, septiembre de 2007, p. 122.

El Congreso de la Unión tiene originalmente la potestad tributaria como se advierte en las fracciones VII y XXIX del artículo 73 de nuestra Carta Magna.

En la fracción VII, se establece como una de sus facultades, la de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de la federación, lo que significa, en principio que este órgano puede establecer cualquier tipo de contribución para cubrir el presupuesto federal, por ello, a esta atribución se le ha considerado como general.

Además, en la fracción XXIX del citado precepto constitucional, se establece que el Congreso de la Unión, cuenta con atribuciones que se conocen como reservadas y especiales, porque se señalan actividades particulares, en donde sólo la Federación puede imponer contribuciones y que son:

Tratándose de las primeras: 1.- Sobre el comercio exterior; 2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la propia Constitución; 3.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguro; 4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; como es el caso del impuesto sobre el que se trata en este trabajo.

Por lo que respecta a las materias especiales, se establecen en: 1.- Energía eléctrica; 2.- Producción y consumo de tabaco labrado; 3.- Gasolina y otros productos derivados del petróleo; 4.- Cerillos y fósforos; 5.- Aguamiel y productos de su fermentación; 6.- Explotación forestal; y, 7.- Producción y consumo de cerveza.

Ahora bien, por lo que toca a la potestad tributaria de los Estados debemos atender lo dispuesto en los artículos, 117 y 118 Constitucionales en los que se establecen limitaciones a esa potestad, como son: el de gravar directa o indirectamente la entrada y salida de su territorio a ninguna mercancía nacional o extranjera, así como la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiriendo inspección o registro de bultos o exigiendo la documentación de la mercancía.

Tampoco pueden expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencia de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de las mercancías, nacionales o extranjeras ya sea que ésta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

También se les restringe su potestad tributaria, al señalarse que no podrá imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, ni establecer derechos de tonelaje, ni algún otro de puertos.

Por otra parte, se prevé en el artículo 115 constitucional, que la Federación no puede limitar la facultad de los Estados para establecer las contribuciones sobre propiedad inmobiliaria, fraccionamiento división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles y los ingresos derivados por la prestación de servicios públicos a su cargo, ya que corresponde a las legislaturas estatales para asignarlos a las Haciendas municipales en sus Estados.

La Asamblea Legislativa del Distrito Federal, tiene su potestad tributaria en el inciso B, fracción V, Base Primera, letra C, del artículo 122 Constitucional en donde se establece la facultad para aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del gobierno del Distrito Federal.

De lo anterior observamos como el Congreso Federal, los Congresos Estatales y la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, tienen constitucionalmente reconocida y delimitada sus potestades tributarias para emitir leyes, decretos o disposiciones en las que se establezcan un impuesto o contribución.

No obstante que en materia federal, la facultad tributaria del Estado recae originalmente en el Poder Legislativo, nuestra Constitución Política permite se delegue esa atribución al Ejecutivo Federal, cuando la ejercerse de manera excepcional en los casos que se prevén en el segundo párrafo de su artículo 131, potestad tributaria de la que debe rendir cuenta al Congreso de la Unión al rendir su informe anual de la gestión de país.

El precepto constitucional referido le permite al Ejecutivo Federal entre otras atribuciones: aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, para crear otras; así como para restringir y 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.

A través de esta disposición el Ejecutivo puede modificar las cuotas, tasas o tarifas relativas exclusivamente, al comercio exterior expedidas por el propio Congreso, estando obligado a rendirle a éste Órgano el uso que hubiese hecho de esa facultad.

En consecuencia, si en el caso a estudio se trata de un impuesto federal, cuya tasa se modificó indebidamente en el Acuerdo y Decreto analizados, ya que éste no es de la materia de la excepción constitucional antes referida, resulta evidente una razón más para considerar la inconstitucionalidad que sostengo.

Por otra parte, cabe señalar que al disponer el artículo 31, fracción IV Constitucional, que los tributos deben destinarse al gasto público, así de la Federación, como el Distrito Federal o del Estado o Municipio en que resida el contribuyente, encierra una obligación de que se destine al pago de gastos que estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad.

Sin embargo, el Ejecutivo Federal en el Acuerdo de 27 de junio de 1969, manifestó que: “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...”⁹

Sin que justifique de manera alguna, que con el tiempo de transmisión se incida directamente en beneficio de la sociedad.

Por su parte, en el Decreto de 10 octubre de 2002, el Presidente de la República considera:

“Que en el Plan Nacional de Desarrollo 2001-2006 se establece la necesidad de fortalecer la función social que les corresponde desempeñar a la radio y a la televisión en su calidad de medios concesionados y permisionados, así como el compromiso de promover una eficiente administración y utilización de los tiempos del Estado, por lo cual es necesario ajustar los llamados tiempos fiscales, a fin de que se cumpla las funciones que le son propias.”¹⁰

⁹ DOF, 1 de julio de 1969.

¹⁰ DOF, 10 de octubre de 2002.

Lo anterior tampoco justificaría modificar la tasa del impuesto, ni el destino de la contribución, ya que precisamente, el objetivo de recaudar los ingresos que el Estado requiere, es para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad.

Por otra parte, la motivación utilizada en el sentido de promover la eficiente administración y utilización de los tiempos del Estado, denota una confusión del Ejecutivo Federal, ya que éstos tienen su fundamento en una ley no impositiva, como lo es, la Ley de Radio y Televisión, que en su artículo 59 hace alusión a como se constituyen “los tiempos del Estado”, que inclusive obliga a las concesionarias otorgarlos de manera gratuita. Respecto del mal llamado “tiempo fiscal”, que se pretende apoyar en el Decreto que nos ocupa.

Mi razonamiento, encuentra sustento en lo expresado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia que dice:

“OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD: El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del texto fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social -dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 Constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, signi-

fica una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.¹¹

En los Diarios Oficiales de la Federación correspondientes a los ejercicios fiscales de 1970 a 2010, me pude percatar que, por lo que corresponde al impuesto por servicios expresamente declarados de interés público por la ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación, se encontraba incluido en la Ley de Ingresos de la Federación de esos años, con la peculiaridad de que las leyes de 1970 a 1981, no consignaban las cantidades que se estimaban recaudar por cada uno de sus rubros en materia de contribuciones; y por lo que respecta a las leyes de 1982 a 2010, aun cuando ya aparecen las cantidades estimadas a recaudar por cada uno de los tributos enumerados, el correspondiente al impuesto que nos ocupa, aparece en unos en blanco y otros en ceros.

Lo anterior me hace suponer que no ingresó al erario federal ninguna cantidad en numerario por la recaudación de este impuesto, que a la fecha sigue vigente y además no se ha registrado en la Ley de Ingresos de la Federación, ningún monto que corresponda al del “tiempo fiscal” que ha recibido supuestamente el Ejecutivo Federal por parte de las concesionarias como pago en especie del impuesto.

III.- CONCLUSIONES

El análisis del Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por la ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes de dominio directo de la Nación, hizo necesario que también analizara dos actos emitidos por el Ejecutivo Federal, ya que consideré que definitivamente repercuten en la aplicación del citado impuesto, estos actos son: el Acuerdo y Decreto emitidos respectivamente, los días 27 de junio de 1969 y 10 de octubre de 2002.

¹¹ Jurisprudencia 1a./J 65/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXX, julio de 2009, p. 284.

El resultado de dicho análisis, me llevó a la conclusión de considerar que, al emitir el Ejecutivo Federal el Acuerdo y Decreto violó los artículos, 31 fracción IV y 73 fracciones VII y XIX Constitucionales, de ahí su inconstitucionalidad y en consecuencia confirma la propuesta que hago en el presente trabajo.

De inicio, al tratar el tema se advierte que, el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por la ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes de dominio directo de la Nación fue creado en el artículo NOVENO de la Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, ejerciendo el Poder Legislativo la facultad tributaria que se encuentra prevista en el artículo 73 fracciones VII y XXIX Constitucional, estableciéndose su objeto, sujeto, base, tasa, fecha y modo de pago; y con ello se cumplió con el principio de legalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Esta disposición fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1968; y se estableció en el Artículo Cuarto Transitorio, que entrará en vigor el 1° de julio de 1969.

Precisamente en la fecha que se señaló para entrar en vigor la ley, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Acuerdo emitido por el Ejecutivo Federal el 27 de junio de 1969, en el que fundamentalmente, modifica la tasa del impuesto de 25% que dispuso el Poder Legislativo, autorizando el pago del impuesto a los concesionarios terceros solidarios, en un importe de 12.5% del tiempo diario de trasmisión de cada estación sin considerar al sujeto del impuesto.

Este Acuerdo, estuvo vigente hasta el 10 de octubre de 2002, fecha en la que el Ejecutivo Federal emite el Decreto de la misma fecha, en la que ordena, sea abrogado, y nuevamente modifica no solamente la tasa del impuesto establecida en la ley, sino también la señalada en el Acuerdo ordenado, que los concesionarios interesados en el cumplimiento de la obligación tributaria pagaran el impuesto con dieciocho minutos diarios de trasmisión en el caso de estaciones de televisión y con treinta y cinco minutos diarios en las de radio.

Es evidente que el Ejecutivo Federal, tanto en el Acuerdo de 1969 como en su Decreto de 2002, vulneró la potestad tributaria federal cuando varía la tasa de 25% prevista en la ley, para aplicar en su Acuerdo de 1969 el porcentaje de 12.5% de tiempo aire; y en el 2002 determinarlo en 1.3% para televisión y 3.8% para la radio,

que son los porcentajes que corresponden a dieciocho minutos diarios de trasmisión en el caso de estaciones de televisión y treinta y cinco minutos diarios en las de radio que se señalan en este último Decreto.

Sin que el Ejecutivo Federal haya actuado en el caso excepcional de la delegación de la potestad tributaria que prevé el artículo 131, párrafo segundo de la Constitución Política, ya que el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por la ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes de dominio directo de la Nación, no trata de materias de comercio exterior, que es a lo que se refiere la disposición constitucional.

Es cierto que el Ejecutivo Federal conforme al artículo 89, fracción I, Constitucional tiene reconocida la facultad reglamentaria para proveer en la exacta observancia de la ley, sin embargo, ésta no le permite variar los elementos legales del tributo, como lo es la tasa; de hacerlo viola el principio de reserva de ley que prevé el artículo 31, fracción IV, constitucional como ocurrió con el Acuerdo y Decreto que emitió.

Por otra parte, estos ordenamientos presidenciales inhibieron la aplicación de la ley que regula la determinación del impuesto, así como el ingreso que se debió recaudar ya que como se demostró en este trabajo, no se trataba de modificar su forma de pago, sino lo que se modificó fue el de la determinación del tributo al variar la tasa; también, desconoce al sujeto obligado pasivo de la contribución al permitirle al responsable solidario quien solo opera como recaudador del tributo la posibilidad de admitirle una forma distinta del entero de la contribución cuando ese derecho le correspondía al sujeto pasivo.

Tampoco se justificó que los porcentajes de tiempo aire fijados, equivalían cuantitativamente el monto del impuesto aplicando la tasa de 25% fijada en la ley, máxime cuando en la Ley de Ingresos de la Federación sólo se señalan el rubro del impuesto y se estima su recaudación en ceros.

Por esto, se puede presumir que no existe recaudación real por este impuesto, ya que el erario federal no obtiene ninguna cantidad, en consecuencia el impuesto no cumple con lo estipulado en el artículo 31, fracción IV Constitucional, en el sentido de que el objeto de que los ciudadanos lo cubran es para contribuir los gastos públicos del Estado.

Así, la respuesta a la primera de las interrogantes que me formulé al inicio de este trabajo, se responde en el sentido, de que el Acuerdo y Decreto del Ejecutivo Federal, por los cuales se hicieron modificaciones al impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés por la ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes de dominio directo de la Nación, *no* se emitieron dentro facultades constitucionales del Presidente de la República y contrariaron las que en su caso tiene el Poder Legislativo en materia tributaria.

La respuesta a la segunda interrogante, es definitivamente que *no* se respetaron los principios constitucionales de legalidad y destino del gasto público que en materia de contribuciones establece nuestra Carta Magna.

Por todo lo anterior, como resultado del análisis que realicé entiendo que debe prevalecer la aplicación de la tasa y forma de determinación del impuesto, que aún se encuentra vigente, puesto que no ha sido derogado por el Órgano que lo creó, esto es, el propio Congreso de la Unión. ¿Hasta cuándo persistirá la inconstitucionalidad de la actuación del Ejecutivo Federal en estos actos?

IV. BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría general del derecho administrativo*, 13ra. ed., México, Porrúa, 1997

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho fiscal*, 3ª. ed., México, Themis, 1986.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Derecho constitucional mexicano*, 2da. ed., México, Porrúa, 1976.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales*, 10ma. ed., México, Porrúa, 1977.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios del derecho tributario*, 2ª. ed., México, PAC, 1986.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 11º ed., México, Porrúa, 1982.

JARACH, Dino, *El hecho imponible*, s.f., Argentina, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A., 1943.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Instrucción al estudio del derecho tributario mexicano*, 7ma. ed., México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1983.

JURISPRUDENCIAS

Jurisprudencia 1a./J 122/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 122.

Jurisprudencia P/79/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, agosto de 2009, p.1068.

Jurisprudencia 1a./J 65/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, julio de 2009, p. 284.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Ingresos de la Federación de 1969 a 2010.

Ley 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.

Ley Federal de radio y televisión.

Reglamento de la Ley Federal de radio y televisión, en materia de concesiones, permisos y contenidos de las transmisiones de radio.