

# LOS PROCESOS DE CONCENTRACIÓN DE TELECOMUNICACIONES A LA LUZ DE LA IGUALDAD Y LA NO DISCRIMINACIÓN TRIBUTARIAS (CASO MÉXICO)

Armando MIRANDA PÉREZ \*

*Para Aitana*

SUMARIO. I. *Introducción.* II. *Normatividad.* III. *La proyección de la igualdad y no discriminación en las telecomunicaciones.* IV. *Solución de controversias.* V. *Conclusiones.* VI. *Notas bibliográficas.*

## I. INTRODUCCIÓN

Los progresos tecnológicos que se proyectan en los diferentes sectores de la sociedad, produciéndose flujos de información, cambian la forma de los negocios y la política. La libre competencia, como un elemento rector e imprescindible de la ordenación del mercado mundial, junto con la globalización<sup>1</sup> e interdependencia económica, han ocasionado que las empre-

\* El presente ensayo forma parte del proyecto de investigación “Estudio doctrinal y sistematización por voces de la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación en materia constitucional tributaria” con número P/PROMEP/103.5/03/1978, auspiciado por la Coordinación de Estudios de Investigación y Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Chiapas, México, cuyo coordinador es el doctor Ulises Coello Nuño. Doctor en derecho. Investigador de la Coordinación de Estudios de Investigación y Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Chiapas.

<sup>1</sup> El Fondo Monetario Internacional la define: “Globalización refers to the growing interdependence of countris word wide through the increasing volume and of crossborder transactions in good and services and international capital flows, and also through the more rapid and wides pread difusion of technology”.

La globalización ha supuesto la introducción del concepto supranacional en los mercados de telecomunicaciones, se han eliminado los derechos exclusivos de los

sas y los ciudadanos mejoren su competitividad y tomen más en consideración, al momento de efectuar sus actividades, el régimen tributario al que se someterán y la autoridad encargada de solucionar sus posibles controversias, situando la fiscalidad como factor de influencia para la toma de decisiones empresariales, pues la globalización restringe, en ocasiones, el poder tributario de los países.<sup>2</sup>

Es el caso de las telecomunicaciones que llegan a tener problemas económicos y fiscales, pues el alto costo de inversión y arancel alto<sup>3</sup> es soportado sólo por grandes corporaciones concentrándose, la televisión y radiotelefonía en pocas manos;<sup>4</sup> además se produce una notable pérdida de control por parte de los Estados de los elementos principales de sus economías, situándose el problema en el reparto de la competencia tributaria y, en algunos casos, en la alteración de los principios materiales constitucionales.<sup>5</sup> En efecto, hasta hace pocos años eran los países los que controlaban con precisión la riqueza producida en su territorio, existía una relación entre imposición y riqueza nacional. Ahora, como resultado de la liberalización de la economía este vínculo

monopolios introduciendo competencia, además los cambios en el entorno financiero han aumentado el dinamismo de un sector intensivo en capital, caracterizado por grandes inversionistas y retornos de largo plazo. *Cfr.* Huelamo, P. *et al.*, *Mercados de telecomunicaciones: características y evolución*, en Beneyto Pérez, José María (dir.), *Regulación y competencia en telecomunicaciones*, Madrid, Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo CEU y Telefónica-Dykinson, 2003, p. 17.

<sup>2</sup> Es el caso de los países miembros de Unión Europea donde tuvieron que estandarizar el sistema GSM para que los usuarios pudieran utilizar su teléfono por medio del *roaming* en los países comunitarios, absteniéndose de abrir el mercado comunitario a otros agentes.

Otro ejemplo lo tenemos, cuando en 1998 los países miembros de la Organización Mundial de Comercio adoptaron una declaración que introducía una moratoria para los derechos de aduana sobre los suministros electrónicos.

<sup>3</sup> Normalmente se imponen niveles muy altos de aranceles a las computadoras, teléfonos celulares y equipos periféricos. En México, por ejemplo, para el ejercicio fiscal de 2002 se gravó a las computadoras personales, teléfonos celulares, entre otros, por considerarlos “bienes suntuarios”. Al año siguiente por medio del artículo cuarto transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para 2003 se derogó el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios.

<sup>4</sup> Un caso reciente lo tenemos en Brasil donde la empresa mexicana Telmex ha adquirido el control total de las telecomunicaciones privadas en aqueél país produciéndose una posición dominante y un proceso de concentración de telecomunicaciones.

<sup>5</sup> Véase Caamaño Anido, M. A. y Calderón Carrero, J. M., “Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, núm. 14, abril-junio de 2002, pp. 245-247.

se ha fracturado. Ya no es el Estado el que controla, sino que la riqueza nacional queda al amparo de la libre circulación de capitales que decide en qué jurisdicción fiscal se someterá.

La globalización se ve impulsada por la tendencia generalizada hacia la liberalización de los mercados comerciales, la creciente internacionalización de las estrategias empresariales de producción y distribución y el avance tecnológico, gracias al cual se están eliminando rápidamente los obstáculos al intercambio internacional de bienes y servicios y a la movilidad del capital, es decir, la eliminación de barreras arancelarias al comercio y la flexibilidad en los flujos de capital se proyectan sobre las concentraciones de telecomunicaciones. Lo que hoy atraviesa las fronteras ya no son mercancías o bienes, sino tecnología, telecomunicaciones, conocimientos, son flujos financieros, medios de producción, empresas para las que no existen fronteras o barreras aduaneras, provocando competencia entre tecnologías distintas.

El derecho financiero y tributario como la parte del derecho público que establece el régimen jurídico de la Hacienda pública, la cual está constituida por un patrimonio de derechos y obligaciones de contenido económico, cuya titularidad pertenece al Estado, compuesto de un activo y un pasivo, donde hay recursos financieros (contribuciones, deuda pública) que dan lugar a derechos de crédito que producen ingresos, mismos que financian el presupuesto, el cual se compone de contribuciones, no puede quedarse al margen de este crecimiento económico, pues los servicios públicos que concesiona el Estado, como las telecomunicaciones, se ven afectadas, entre otras cosas, por las contribuciones que se tienen que administrar<sup>6</sup> y el gravamen a la propiedad de los medios de telecomunicaciones. El espectro radioeléctrico, las redes de telecomunicaciones y los sistemas de comunicación son vías generales de comunicación

<sup>6</sup> Casado Ollero apunta que el derecho financiero y tributario experimenta, hoy en día, un proceso de ensanchamiento de su ámbito de aplicación subjetivo y objetivo, los cuales determinan la “administrativización” del derecho tributario, en cuanto este sector del ordenamiento pierde el carácter estamental que de manera inadvertida había adquirido, para convertirse en un derecho regulador de la pluralidad de relaciones que vinculan al administrado con la Administración Tributaria, en la realización de la no menor variedad de funciones y objetivos encomendados a las leyes fiscales. Casado Ollero, Gabriel, “La protección de los derechos de los contribuyentes y el deber de contribuir”, *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal*, México, TFJFA, 2001, t. I, p. 235.

por las cuales se cobran derechos de conformidad con la Ley Federal de Derechos y la Ley Federal de Telecomunicaciones.<sup>7</sup>

Otro tanto cabría decir por lo que se refiere a un instrumento total de la política económica: la política presupuestaria. La política nacional en materia presupuestaria<sup>8</sup> se ve atrapada entre unos derechos automáticos que ya están consolidados, y destinados a la financiación de los intereses y de la amortización de la deuda pública, del mantenimiento de unos estándares mínimos del Estado de bienestar que se ven directamente afectados por la globalización y por consiguiente la libertad que tienen los gobiernos para establecer su política presupuestaria se ha reducido drásticamente en los años noventas y principios de siglo, utilizando, en ocasiones, el instrumento fiscal como mecanismo de financiación.<sup>9</sup>

El impacto acelerado del desarrollo tecnológico de las telecomunicaciones en el mundo globalizado provoca un aumento de demanda y comercialización de manera desproporcionada con relación a otros sectores de la economía, hecho común en todos los países industrializados, circunstancia donde el derecho financiero y tributario tiene mucho que decir, pues este sector posee mayor proyección en los países que carecen de recursos para invertir y se ven obligados los Estados a abrir el mercado a la inversión extranjera y regular, así, la competencia en sectores donde antes sólo participaba el Estado.<sup>10</sup>

En otro orden de ideas, los compromisos suscritos en diversos tratados comerciales, como el Tratado de Libre Comercio de América del

<sup>7</sup> Dice el artículo 4o. de la Ley Federal de Telecomunicaciones: “Para los efectos de esta Ley, son vías generales de comunicación el espectro radioeléctrico, las redes de telecomunicaciones y los sistemas de comunicación vía satélite.”

<sup>8</sup> Esta la constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones del Estado, es decir, la estimación de gastos e ingresos a realizar durante el correspondiente ejercicio. Sobre el tema consultar Martínez Lago, M. A., *Manual de derecho presupuestario*, Madrid, Colex, 1992.

<sup>9</sup> En México el presupuesto de 2002 previó un gravamen a las computadoras personales, radiolocalizadores, teléfonos celulares, servicios de Internet, agendas electrónicas, entre otros instrumentos de telecomunicaciones, por considerarlos “bienes suntuarios”.

<sup>10</sup> En México, a través de los contratos de servicios múltiples, se ha abierto el mercado a la inversión extranjera en un área fundamental para nuestra economía: la petroquímica y la explotación de los hidrocarburos. Lo mismo ocurre en el sector eléctrico donde, por medio de contratos de revisión, se ha dado una privatización “secreta” pues la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prohíbe la inversión extranjera en ese sector.

Norte (TLCAN.),<sup>11</sup> hacen que la parte tributaria adquiera evidente protagonismo al hacer efectiva la cláusula de trato nacional por parte de los Estados Unidos de América, pues sistemáticamente México, a través de Telmex,<sup>12</sup> no permite, por ejemplo, la interconexión con los proveedores estadounidenses de servicios básicos de telecomunicaciones, produciéndose una discriminación, prohibida por el ordenamiento internacional. Aún hay más, la Ley Federal de Telecomunicaciones excluye para el otorgamiento de las concesiones a las personas físicas o jurídicas extranjeras, a menos que sólo participen del 49% de inversión y tengan autorización favorable de las autoridades. Circunstancias que pueden ocasionar controversias de naturaleza fiscal.<sup>13</sup>

Por ello, la ordenación jurídica tributaria tiene proyección en las modalidades de las telecomunicaciones al estar en un marco de libre competencia internacional que concilia la demanda de los compradores y la oferta de los vendedores a nivel mundial. Un ejemplo más, es la telefonía móvil, la cual ha crecido desproporcionadamente en relación a la telefonía fija, de ahí que la política de gravar mayormente la telefonía móvil, en relación a la telefonía fija, constituya, a nuestro entender, una desigualdad de trato. Además sólo se grava a la telefonía móvil por contrato y no a la que se realiza por medio del “prepago o tarjetas”, lo que naturalmente podría considerarse una desigualdad de trato.<sup>14</sup> Otro tanto se puede hablar de la televisión por cable o restringida que tiene una fuerte demanda entre los consumidores, produciéndose concentraciones en el mercado en detrimento de la televisión abierta; además, la primera llega a lugares donde la segunda no se recibe, normalmente sitios

<sup>11</sup> NAFTA, por sus siglas en inglés.

<sup>12</sup> Empresa mexicana que hasta hace pocos años tenía el monopolio de las telecomunicaciones. Actualmente tiene una posición fuerte, pues conserva en gran parte el dominio sobre la telefonía doméstica y empresarial, pero ya no es la única opción en México. Aún así concentra servicios de telecomunicaciones en mercados relevantes, hechos prohibidos pues crean o refuerzan la posición dominante en el sector.

<sup>13</sup> El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como tendremos ocasión de analizar, es el órgano jurisdiccional encargado de resolver controversias administrativas en materia de telecomunicaciones.

<sup>14</sup> Dice el artículo 18 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios: “No pagarán el impuesto establecido en esta Ley por la prestación de los siguientes servicios:

...

IX.—Las tarifas por uso de radiotelefonía celular estipuladas bajo el sistema de prepago y cuyo monto sea igual o menor a \$3.50 por minuto de tiempo aire”.

de baja o escasa capacidad económica, ocasionándose “piratería” de señales de televisión.<sup>15</sup> Además, dentro de este campo, se discrimina a los proveedores extranjeros al no permitirles conectarse a circuitos alquilados de una red exterior, actividad que sí se permite a los nacionales.<sup>16</sup>

El caso de las telecomunicaciones, donde se utiliza el dominio público para finalidades privadas, mismas que están sujetas a una prestación patrimonial pública (derechos) supeditadas a la obtención de una concesión o una autorización que corresponde exclusivamente al Estado darla de conformidad con su norma fundamental y ordenamientos correspondientes, es una trascendente fuente de recaudación en una área prioritaria del desarrollo nacional, y ahora protagónica,<sup>17</sup> como tendremos ocasión de analizar, pero al mismo tiempo es un campo donde la libre circulación de capitales es indispensable para la libre prestación de servicios de capitales, que se realizan a través de las telecomunicaciones, que ayudan a mejorar el nivel de inversión en cada país. Por ello esta libertad debe darse en igualdad de circunstancias.

Nuestra intención es efectuar un ejercicio intelectual exponiendo la legislación aplicable en México, los posibles problemas relacionados con el principio de igualdad tributaria (ámbito constitucional) y la no discriminación fiscal (ámbito internacional), y los medios de solución de controversias, y, si acaso, poner un acento o matizar alguna idea ya desarrollada con anterioridad en la doctrina.

<sup>15</sup> Es frecuente en nuestro país que las empresas que venden televisión por cable realicen, sin costo alguno para el consumidor y de manera constante, revisiones a las antenas de los suscriptores, a los aparatos de recepción, cambiando códigos y tarjetas, con la finalidad de erradicar el robo de señales.

La piratería de las telecomunicaciones no debe sorprendernos en un mundo donde un tercio de la población nunca ha hecho una llamada telefónica, donde más de 3,000 millones de personas no disponen de dinero para gastar en servicios de comunicación o viven en zonas rurales y alejadas. *Cfr. Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento*, COM (2001) 770 final. Tecnologías de la información y de la comunicación en el ámbito del desarrollo, Comisión de las Comunidades Europeas, p. 2.

<sup>16</sup> *Cfr.* Arroyo Fernández, Ma. J. y Sanz-Magallón, G., “La globalización en el mercado de las telecomunicaciones: implicaciones regulatorias en el marco del GATS”, en Beneyto Pérez José María (dir.), *Regulación y competencia en telecomunicaciones*, Madrid, Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo CEU y Telefónica-Dykinson, 2003, p. 77.

<sup>17</sup> Hoy, a través de la televisión se denuncian todo tipo de hechos, hasta delictivos, como los recientes casos de corrupción en el gobierno del Distrito Federal, dados a conocer por una conocida cadena de televisión, circunstancia que refleja la poca confianza de las personas en las instituciones.

## II. NORMATIVIDAD

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 28, párrafo quinto, establece la rectoría del Estado en materia de telecomunicaciones:<sup>18</sup>

No constituirán monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva en las siguientes áreas estratégicas: correos, telégrafos y radio-telegrafía; petróleo y los demás hidrocarburos; petroquímica básica; minerales radioactivos y generación de energía nuclear; electricidad y las actividades que expresamente señalen las leyes que expida el Congreso de la Unión. La comunicación vía satélite y los ferrocarriles son áreas prioritarias para el desarrollo nacional en los términos del artículo 25 de esta Constitución; el Estado al ejercer en ellas su rectoría, protegerá la seguridad y la soberanía de la Nación, y al otorgar concesiones o permisos mantendrá o establecerá el dominio de las respectivas vías de comunicación de acuerdo con las leyes de la materia...

Por su parte, en la Exposición de Motivos de la Ley Federal de Telecomunicaciones, se indica:

...corresponde al Estado, como rector de la economía y promotor del desarrollo, establecer las condiciones que permitan la concurrencia de la iniciativa e inversión de los particulares, bajo un marco regulatorio claro y seguro. Una mayor participación privada es congruente con el fortalecimiento de la rectoría del Estado...<sup>19</sup>

Lo anterior quedó plasmado en el artículo 2o. de La Ley Federal de Telecomunicaciones:

Corresponde al Estado la rectoría en materia de telecomunicaciones, a cuyo efecto protegerá la seguridad y la soberanía de la nación.

En todo momento el Estado mantendrá el dominio sobre el espectro radioeléctrico y las posiciones orbitales asignadas al país.

<sup>18</sup> Esta reforma constitucional fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el día 1o. de febrero de 1983.

<sup>19</sup> Exposición de Motivos de la Ley Federal de Telecomunicaciones publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 7 de junio de 1995.

En otro orden de ideas, tenemos que por concesiones, uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación se pagarán derechos de conformidad con la Ley Federal de Derechos, artículo 1o.:

Los derechos... se pagarán por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en funciones de Derecho Público... también son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado...

El artículo 2o. de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios fija la prestación patrimonial de carácter público (tasa) de estos servicios, amparada por la reserva de ley:

Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se les aplicarán las tasas siguientes:

...

Prestación de servicios

...

B) De telecomunicaciones y conexos ..... 10%

Finalmente, el Tratado de Libre Comercio de América del Norte entre México, Estados Unidos y Canadá, por sus siglas en español TLCAN, en su artículo 1302, apartados 1 y 8 y el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, (en adelante AGCS), en especial el artículo XXIX, anexo de telecomunicaciones, regulan respectivamente:

TLCAN:

1. Cada una de las Partes garantizará que personas de otra Parte tengan acceso a, y puedan hacer uso de cualquier red o servicio público de telecomunicaciones ofrecidos en su territorio o de manera transfronteriza, inclusive los circuitos privados arrendados, en términos y condiciones razonables y no discriminatorios, para la conducción de sus negocios...

8. Para propósitos de este artículo, trato no discriminatorio significa términos y condiciones no menos favorables que aquellos otorgados a cualquier otro cliente o usuario de redes o servicios públicos de telecomunicaciones similares en condiciones similares.



AGCS:

...5. Acceso a las redes y servicios públicos de transporte de telecomunicaciones y utilización de los mismos: a) Cada miembro se asegurará de que se conceda a todo proveedor de servicios de otro Miembro, en términos y condiciones razonables y no discriminatorios, el acceso a las redes y servicios públicos de transporte de telecomunicaciones y la utilización de los mismos, para el suministro de cualquier servicio consignado en su lista...

Lo anterior no resulta ocioso, pues nos permite ver el marco normativo, nacional e internacional, en el que desenvuelven las telecomunicaciones en México, pues formamos parte del continente Americano lugar donde más acuerdos de libre comercio existen en el mundo los cuales deben convivir con los principios materiales constitucionales tributarios de cada uno de los países.

### III. LA PROYECCIÓN DE LA IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN EN LAS TELECOMUNICACIONES

#### 1. *El servicio público en la Ley Federal de Telecomunicaciones*

El Estado está obligado a garantizar la existencia y aplicación efectiva, sin distorsiones ni falseamientos, de las reglas del mercado en igualdad de circunstancias.

La igualdad que se invoca como eje de las concepciones ideológicas del Estado social, se fundamenta en la independencia y solidaridad de los hombres,<sup>20</sup> la cual impulsa una protección especial para superar la inferioridad de ciertos grupos. Así se habla de igualdad de oportunidades que implica una equiparación de las condiciones de competencia que supere las desigualdades sociales y económicas, trata de encontrar una nivelación de las situaciones personales por medio de una desigualdad jurídica. La igualdad social supone una supresión de los privilegios y de las discriminaciones que derivan de la estructura económica, esta eliminación de condiciones favorables para un grupo determinado permitirá el

<sup>20</sup> Alexis de Tocqueville se refiere a la igualdad como la "...que hace a los hombres independientes los unos a los otros, les hace contraer el hábito y el gusto de seguir únicamente a su voluntad en sus acciones particulares". Tocqueville, Alexis de, *La democracia en América, II*, edición crítica, Madrid, Aguilar, 1989, p. 335.

desarrollo de toda la colectividad, ya que a través de una regulación igual para los iguales y desigual para los desiguales se obtendrá un equilibrio en las condiciones sociales y económicas. Se trata de una igualdad de trato con diferenciación.

De ahí que en el ámbito interno, la clasificación de los impuestos pueda realizarse con arreglo a diversos criterios, como la finalidad, que distingue los impuestos según sean financieros y de ordenamiento económico. Existen impuestos cuyo fundamento es la capacidad económica, sirviendo a la justicia con criterios de proporcionalidad o de progresividad, y en cambio, otros se conciben como un instrumento económico sin perjuicio de que respondan a criterios objetivos de justicia.<sup>21</sup>

Así todo derecho que se recaude por el servicio público concesionado por el Estado debe respetar los principios tributarios constitucionales y acatar el marco jurídico antes señalado, por ello creemos conveniente antes de abordar la perspectiva tributaria hacer algunos apuntes al respecto.

El servicio público tradicionalmente ha actuado como un instrumento del progreso entre los Estados, al proveer, por medio de la Administración Pública, las necesidades fundamentales de los administrados sin exponerlos a intereses particulares y de libre mercado. Hoy esta situación ha cambiado al otorgarse a la iniciativa privada actividades públicas.<sup>22</sup>

La noción de servicio público posee un doble sentido: unas veces designa el organismo productor del servicio y otras se refiere a la misión de interés general que se confía al organismo. Es precisamente con el propósito de favorecer o permitir el cumplimiento de la misión de interés general para que los poderes públicos puedan imponer obligaciones de servicio público específico al organismo productor del servicio, por ejemplo en materia de transporte terrestre, aéreo o ferroviario, o en materia de telecomunicaciones o energía. Tales obligaciones pueden ser ejercidas a escala nacional o regional.

En México las telecomunicaciones se han privatizado ocasionándose competencia entre los concesionarios y ciertamente con la obligación de prestar el servicio, pero en condiciones no menos favorables o no dis-

<sup>21</sup> Albiñana García-Quintana, César, “Los impuestos de ordenamiento económico”, *Revista Hacienda Pública Española*, Madrid, núm. 71, 1981, pp. 23 y 24.

<sup>22</sup> Existen muchos ejemplos en nuestro país. Quizá el caso más significativo lo constituya la Banca y sus servicios conexos y de manera más reciente la petroquímica y la explotación del gas natural.

criminatorias que el resto de los competidores, hecho que a veces no se consigue.

La política de las telecomunicaciones en México la entendemos como la liberalización total de la capacidad para la comunicación de voz e imagen entre usuarios, incluida la banda de frecuencias, el espectro radioeléctrico, la órbita satelital y la red de telecomunicaciones, tanto privada como pública, bajo los principios de igualdad, transparencia, proporcionalidad y continuidad en el servicio.

Esta apertura comercial del servicio público, insistimos, no siempre se da en igualdad de circunstancias y tampoco se respetan, en ocasiones, los tratados comerciales que México ha suscrito. Lo anterior da como resultado que el servicio de telecomunicaciones, que se otorga al consumidor, dependerá de la capacidad económica de éste y en buena medida del servicio que preste la empresa, pero siempre estará presente, en el caso de México, una corporación (Telmex) que es la que detenta la red de telecomunicaciones.

Es verdad que existen otras empresas en el mercado que compiten por los usuarios y consumidores, sin embargo estas corporaciones se encuentran en desventaja frente a quienes por décadas ha tenido el control de las telecomunicaciones porque no poseen las redes o el espectro radioeléctrico.

#### *A. Igualdad y no discriminación en las telecomunicaciones*

Los derechos fundamentales conforman la esencia del régimen constitucional, son sus componentes estructurales básicos, tanto del conjunto del ordenamiento jurídico objetivo como de cada una de las ramas que lo integran, y constituyen la expresión jurídica de un sistema de valores que, por decisión del Constituyente, ha de informar el conjunto de la organización jurídica y política.

El principio de igualdad, en sus sentidos positivo y negativo —la no discriminación—, instauro el derecho fundamental más importante de nuestro tiempo.<sup>23</sup> Es un hecho notorio que en la sociedad moderna esa

<sup>23</sup> La no discriminación se ha identificado con el principio de igualdad que deberá inspirar la creación de las normas fiscales en cada Estado, en especial de aquellos países miembros de la Unión Europea. *Cfr.* Menéndez Moreno, A., “El principio de no discriminación fiscal: alcance y excepciones a su aplicación en el derecho español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, núm. 116, 2002,

igualdad positiva no supone una igualdad material, y que en ella el pleno disfrute de los derechos fundamentales se ve, en muchas ocasiones, amenazado por desigualdades. Se contempla así la necesidad de dotar de especial protección a determinados grupos sociales, portadores de una especificidad no plenamente reconocida social o jurídicamente (mujeres, niños, consumidores, disminuidos, contribuyentes, etcétera).

Los poderes públicos y órganos del Estado deben aplicar sus esfuerzos para corregir estas desigualdades de hecho. Todos sus ciudadanos son iguales ante la ley, en la aplicación de la ley y poseen los mismos derechos, por lo que el Estado ha de eliminar cualquier discriminación que destruya la eficacia de esa igualdad jurídica.<sup>24</sup> Con esta finalidad vigilante se toma en consideración la existencia de desigualdades fácticas, y se presupone un tratamiento desigual (desigualmente favorable) para los desiguales. Así la igualdad, en cuanto que postulado fundamental de toda moderna construcción teórica y jurídico-positiva de los derechos fundamentales, queda preservada.

Dentro de la Ley Federal de Telecomunicaciones<sup>25</sup> nos encontramos que seis veces hace referencia a la no discriminación, en relación a los concesionarios que prestan el servicio público, y una sola vez a la equidad (igualdad), en relación a los usuarios:

Artículo 41. Los concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones deberán adoptar diseños de arquitectura abierta de red para permitir la interconexión e interoperabilidad de sus redes. A tal efecto, la secretaría elaborará y administrará los planes técnicos fundamentales de numeración, conmutación, señalización, transmisión, tarifación y sincronización, entre otros, a los que deberán sujetarse los concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones. Dichos planes deberán considerar los intereses de los usuarios y de los concesionarios y tendrán los siguientes objetivos:...

II. Dar un trato no discriminatorio a los concesionarios,...

Artículo 44. Los concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones deberán:...

p. 582; Pérez Luño, A., *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*, Madrid, Tecnos, 1995, p. 50.

<sup>24</sup> Pérez Luño, A., *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*, op. cit., nota 23, p. 90.

<sup>25</sup> Ley publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 7 de junio de 1995.

IV. Llevar contabilidad separada por servicios y atribuirse a sí mismo y a sus subsidiarias y filiales, tarifas desagregadas y no discriminatorias por los diferentes servicios de interconexión.

...

VI. Proporcionar de acuerdo a lo que establezcan los títulos de concesionarios respectivos, los servicios al público de manera no discriminatoria.

...

X. Actuar sobre bases no discriminatorias al proporcionar información de carácter comercial, respecto de sus suscriptores, a filiales, subsidiarias o terceros.

Artículo 45. Cuando las condiciones técnicas, de seguridad y operación lo permitan, los derechos de vía de las vías generales de comunicación; las torres de transmisión eléctrica y de radiocomunicación; las posterías en que estén instalados cableados de distribución eléctrica; los terrenos adyacentes a los ductos de petróleo y demás carburos de hidrógeno; así como los postes y ductos en que estén instalados cableados de redes públicas de telecomunicaciones, que se hagan disponibles a algún concesionario de redes públicas deberán hacerse disponibles, de igual forma, a otros concesionarios sobre bases no discriminatorias.

Artículo 48. La Secretaría establecerá las medidas conducentes para que los usuarios de todas las redes públicas de telecomunicaciones puedan obtener acceso bajo condiciones equitativas, a servicios de información, de directorio, de emergencia, de cobro revertido y vía operadora, entre otros.

Artículo 61. Las tarifas deberán registrarse ante la Secretaría previamente a su puesta en vigor. Los operadores no podrán adoptar prácticas discriminatorias en la aplicación de las tarifas autorizadas.

Por último el artículo 12 dice:

Las concesiones a que se refiere esta ley solo se otorgarán a personas físicas o morales de nacionalidad mexicana.

La participación de la inversión extranjera, en ningún caso podrá exceder del 49 por ciento, excepto en tratándose del servicio de telefonía celular. En este caso, se requerirá resolución favorable de la Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras, para que la inversión extranjera participe en un porcentaje mayor.

Con la finalidad de clarificación terminológica y sistematización conceptual de la pluralidad de manifestaciones, significados y exigencias

de la igualdad y la no discriminación en las diferentes normas, decimos que la igualdad presenta una formulación positiva, mientras que la no discriminación es un enunciado semánticamente negativo, restringido y que complementa al anterior, existe igualdad cuando no hay discriminación y discriminación cuando no hay igualdad.

La palabra *discriminación* proviene del latín *discriminare*, que significa “separar”, “diferenciar una cosa de otra”, y se utiliza generalmente para identificar un trato de inferioridad a una persona o colectividad por diversos motivos.

La no discriminación tiene diferentes ámbitos de prohibición. Ámbito nacional, ámbito internacional, ámbito comunitario y ámbito histórico. En cada uno de ellos la no discriminación aparece con un contenido diverso e implicaciones jurídicas diferentes. Sólo haremos referencia al ámbito nacional.

Dentro de los ordenamientos nacionales se habla de igualdad, por tanto no se habla de no discriminación. La no discriminación la definimos como la prohibición de la aplicación desigual de la ley y ante la ley, en una situación donde una persona física o jurídica se encuentra en idénticas condiciones que otra y sea tratada de manera diferente, esto es, con distinto criterio jurídico. Se trata de una situación amparada por la ley y que deja a las personas o grupos de ellas, incluso Estados, sin la posibilidad de ejercer unos derechos que se reconocen al resto de las personas, grupos o Estados.<sup>26</sup>

Por ello, estimamos que se debería emplear mejor, dentro del ordenamiento citado, la idea “bases desiguales” en lugar de “bases no discriminatorias”, pues es la desigualdad el término utilizado en la jurisprudencia constitucional y en la doctrina científica.

En materia tributaria la igualdad suele configurarse en los ordenamientos nacionales como un derecho de los ciudadanos y un principio que obliga a los poderes públicos a garantizar la misma dentro del Estado.

<sup>26</sup> Para un mayor conocimiento del tema consultar: Santa-Bárbara Rupérez, J., “La no discriminación fiscal”. Su análisis en el derecho internacional, la OCDE, el GATT, y la OMC, los tratados regionales (Pacto Andino, Mercosur, Nafta, etcétera). *El derecho comunitario, el derecho comparado y el derecho español*, Madrid, Edersa, 2001 y Miranda Pérez, Armandó, “Fiscalidad indirecta, no discriminación y derecho comunitario”, *Revista Práctica Fiscal, Laboral y Legal-Empresarial*, México, núms. 336 y 337, agosto-septiembre de 2003.

La igualdad como principio general puede definirse como una situación en la que se encuentran todos los seres humanos, en el sentido de gozar la titularidad de los derechos del hombre sin discriminación de sexo, nacionalidad, edad, religión, raza, ocupación, condición económica, ideología, residencia, entre otras.

El principio de igualdad consagrado en la Constitución mexicana, aunado a su carácter de valor y de principio —*stricto sensu*— viene a configurarse dentro del ordenamiento jurídico, como un instrumento específico de realización de la igualdad material; una igualdad que reviste de un doble sentido: igualdad en la ley e igualdad en la aplicación de la ley.

La igualdad tiene carácter general y representa un papel esencial en el derecho tributario. La justicia exige repartir el conjunto de la carga pública entre todos los ciudadanos con criterios de igualdad (artículo 31, fracción IV, de la Constitución).<sup>27</sup> La igualdad en materia fiscal es la aplicación de la ley a un mismo gravamen y al mismo hecho imponible. Además exige que a supuestos de hecho iguales deben aplicarse consecuencias jurídicas idénticas, y ésta debe valorarse dentro de un conjunto de principios como justicia, legalidad, certeza, jerarquía, publicidad, generalidad, tutela judicial efectiva, capacidad económica y progresividad.

El artículo 31 fracción IV, de la Constitución hace referencia a cualquier persona que el ordenamiento jurídico encuentre capacitado para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sin importar su situación subjetiva y nacionalidad.

Las contribuciones desde la perspectiva del 31 fracción IV, se conciben como instrumentos de financiamiento que hace posible el sostenimiento de los gastos públicos de conformidad con la capacidad económica del contribuyente. Las prestaciones del precepto son las prestaciones tributarias contributivas, prestaciones patrimoniales de carácter público a las que solamente les afecta la injerencia de la legalidad tributaria o las exigencias de la reserva de ley,<sup>28</sup> lo cual no impide de modo alguno que el legislador a la hora de establecer las contribuciones no deba tener en

<sup>27</sup> “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”.

<sup>28</sup> Famosos son los enunciados *nullum tributum sine lege*, y en el derecho inglés: *no taxation without representation*.

cuenta también la capacidad económica, al legislador le basta que prevea determinadas dispensas para aquellas personas que están situadas en la zona mínima de imposición.<sup>29</sup>

Las *discriminaciones* por motivos del deber de contribuir, encuentran su encaje en el artículo antes citado, precepto que recoge el principio de igualdad tributaria, íntimamente enlazado al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, sin que, por lo tanto, pueda ser reconducida a los términos del artículo 4o. constitucional.<sup>30</sup> Por tanto, sólo cuando la eventual contradicción con el principio de igualdad resida realmente en una discriminación contraria al artículo 4o. por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, será procedente el Juicio de Amparo,<sup>31</sup> y cuando la desigualdad se funde en elementos objetivos, que es la contemplada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

La igualdad no puede ser entendida como una aplicación rigurosa y uniforme del ordenamiento de la que resulte que en igualdad de circunstancias se tengan las mismas prerrogativas. Para ver si el principio a la igualdad ha sido conculcado es obligatorio llevar a cabo un discernimiento, equiparando la norma jurídica o acto diferenciador y el factor de comparación a fin de analizar si existe desemejanza de trato y en su caso, si ésta es o no razonable y proporcionada.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterio de la Primera Sala, correspondiente a la Novena Época, publicada en el *Se-*

<sup>29</sup> Sobre el tema, consultar Casado Ollero Gabriel, quien dice: “El hecho de que el legislador al estructurar el tributo se decante preferentemente por unas u otras funciones, dependerá de cuáles sean los intereses en conflicto que subyacen en la situación de hecho tipificada o escogida por el legislador como presupuesto normativo, es decir, como soporte material de interés en conflicto. Aunque, naturalmente, las funciones que ya en un momento prenормativo pretenda el legislador conseguir con el tributo, influirán también decisivamente en la elección de unos u otros presupuestos de hecho. *Proyecto Docente de Derecho Financiero y Tributario*, presentado al Concurso-Oposición para la provisión de la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada, Granada, 1986, p. 401, y García Frías, Ángeles, “El mínimo de existencia en el impuesto sobre la renta alemán”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 3, 1994.

<sup>30</sup> “...El varón y la mujer son iguales ante la ley...”

<sup>31</sup> De conformidad con la legislación mexicana el Juicio de Amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite: por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales; por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados; y por leyes o actos de las autoridades de éstos que invadan la esfera de la autoridad federal. Véase por todas: Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Manual del juicio de amparo*, 2a. ed., México, Themis, 1994.



*manario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, tomo XIV, diciembre de 2001, tesis 1a. C/2001, página 192, explica los límites de la igualdad:

IGUALDAD. LÍMITES A ESTE PRINCIPIO. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacionalidad, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, de manera que los poderes públicos han de tener en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Así, el principio de igualdad se configura como uno de los valores superiores del orden jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico para la producción normativa y su posterior interpretación y aplicación, y si bien es cierto que el verdadero sentido de la igualdad es colocar a los particulares en condiciones de poder acceder a derechos reconocidos constitucionalmente, lo que implica eliminar situaciones de desigualdad manifiesta, ello no significa que todos los individuos deban ser iguales en todo, ya que si la propia Constitución protege la propiedad privada, la libertad económica y otros derechos patrimoniales, está aceptando implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas; es decir, el principio de igualdad no implica que todos los sujetos de la norma se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, que debe traducirse en la seguridad de no tener que soportar un perjuicio (o privarse de un beneficio) desigual e injustificado. En estas condiciones, el valor superior que persigue este principio consiste en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propicien efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Para apreciar un trato *desigual en la aplicación* de la ley se deduce del carácter eminentemente *formal*<sup>32</sup> (en contraste con la naturaleza *mate-*

<sup>32</sup> Ollero Tassara, A., *Igualdad en la aplicación de la ley y precedente judicial*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1989, pp. 47-50; Mercader Uguina, J. R., "El imposible derecho a la igualdad en la aplicación judicial de la ley", *El proceso laboral. Estudios en Homenaje al profesor Luis Enrique de la Villa Gil*, Valladolid, Lex Nova, 2001, pp. 609-611.

rial de la igualdad en la ley) del juicio de constitucionalidad. En este sentido —siguiendo a Xiol Ruiz— “el criterio para apreciar la desigualdad en la aplicación de la ley, el criterio igualitario, no es la norma cuya interpretación varía, sino la necesidad de los órganos judiciales de actuar sin contradecir injustificadamente sus propios precedentes”.<sup>33</sup>

Visto lo anterior podemos decir que lo correcto es hablar de igualdad tributaria, pues es el principio a que hace referencia la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y no el vocablo discriminación que sólo se aplica al ámbito internacional y comunitario.

Una vez clarificada la idea de la igualdad y la no discriminación, apuntamos algunas circunstancias donde podrían entrar en conflicto con relación a la fiscalidad de las telecomunicaciones:

a) Sólo se podrán otorgar concesiones en materia de telecomunicaciones a personas físicas o jurídicas mexicanas, lo cual podría violar la cláusula de trato de Nación Más Favorecida prevista en el GATT y en el TLCAN, además una de las causas de revocación de la concesión o permiso es el cambio de nacionalidad.<sup>34</sup>

b) La propiedad de los derechos de imagen se ve afectada por la cantidad de reproducciones que se realizan a través de la “piratería” y la nula posibilidad de someterlas a gravamen alguno.

c) Los derechos de los consumidores, no siempre quedan a salvo porque no se acceden a los servicios en igualdad de circunstancias, como lo dice la Ley, al contrario los usuarios para hacer uso de servi-

<sup>33</sup> Xiol Rius, “El precedente judicial en nuestro derecho, una creación del Tribunal Constitucional”, *Poder Judicial*, Madrid, núm. 3, 1986, p. 25.

<sup>34</sup> La cláusula de la Nación Más Favorecida, en opinión de los profesores de Cruz Miramontes y García Curbelo, en encuentra en “crisis” por la circunstancia de que las ventajas obtenidas entre dos Estados firmantes de un Tratado de Libre Comercio, deben extender sus ventajas a los países miembros de la ALADI, por ejemplo. Así las cosas, en el caso México, nos dice Cruz Miramontes, se planteó la consulta de cómo aplicar el Tratado de Montevideo, especialmente el artículo 44, así las cosas se deberá informar al Comité de Representantes de la existencia de un Acuerdo no previsto en los Tratados de Libre Comercio contemplados en el Tratado de Montevideo. México con fecha 22 de agosto de 1994, depositó ante la ALADI, la ratificación del Protocolo Interpretativo regulado en la resolución 44 (Y-E). Sobre el tema véase Cruz Miramontes, R., “La Cláusula de la Nación Más Favorecida y su adecuación al TLCA en el marco de ALADI”, AA.VV., *Un homenaje a don César Sepúlveda*, México, UNAM, 1995 y García Curbelo, M. C., “Crisis y actualidad de la cláusula de la Nación Más Favorecida”, *Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho*, México, núm. 13, vol. I, Universidad Iberoamericana, 1981.

cios de información, de directorio, de emergencia, de cobro revertido y vía operadora, entre otros, tiene que pagar, pues para utilizar estos servicios, y otros, hay que comprar una tarjeta que es propiedad de una sola compañía, la cual tiene la concesión en telecomunicaciones. No hay posibilidad por otro medio, produciéndose, a nuestro entender, una desigualdad en relación con los usuarios que tienen un contrato fijo o de telefonía celular por los cuáles no pagan esos servicios. Además, las tarjetas son de una cantidad de dinero fija que obligan al consumidor a gastarla en cualquier caso. Aún hay más, a veces se ofrece un servicio obligándose a adquirir otro como por ejemplo que le envíen al cliente una revista, a cargo de éste, sobre los productos que vende la compañía.

d) El alto costo de la innovación tecnológica, arancel alto, junto con el encarecimiento del precio de los contenidos, sólo soportados por operadores económicos poderosos, en detrimento de los operadores con menor capacidad económica, ocasionándose una desigualdad en la competencia. En este caso, también, puede darse el fenómeno a la inversa, donde operadores menores se aprovechen de la tecnología de los grandes operadores para abaratar determinados servicios, es el caso de la tecnología *trunking* que permite conectar teléfonos móviles directamente a unidades de transmisión sin el pago de larga distancia lo que es aprovechado por los proveedores de telefonía celular normal.

e) El gravamen a la propiedad de los medios de telecomunicaciones provoca un desinterés por parte de los inversionistas medianos, en beneficio de los grandes que pueden soportar el gasto de inversión, para luego deducirla vía gasto.

### B. *Cláusula de la Nación Más Favorecida*

La igualdad pertenece a la categoría de los denominados principios fundamentales del derecho. La cláusula de la Nación Más Favorecida es una norma incluida por los países en sus tratados comerciales como instrumento tradicional de aplicación del principio de igualdad de trato, por la que se comprometen a extender inmediatamente a la otra o demás partes, cualquier ventaja, favor o privilegio que concedan en un futuro a cualquier tercer país, que por ello resulte ser, en consecuencia, la nación más favorecida.

La Corte Internacional de Justicia considera que la finalidad de dicha cláusula es “establecer y mantener en todo momento una *igualdad* fundamental... *sin discriminación* entre los países interesados”.<sup>35</sup> Es decir, tiene la virtud de extender todas las ventajas económicas, fiscales y comerciales a todas las naciones que son parte del acuerdo.

Esta cláusula prevista en el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) define en su artículo primero de la parte I lo que debemos entender por igualdad de trato entre Estados:

...cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad, concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedida inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado.<sup>36</sup>

Esta disposición abarca que los derechos y obligaciones de los países firmantes del acuerdo deben ser ejecutados *erga omnes*. Además es la base de la multilateralidad, que evita acuerdos bilaterales que buscan discriminar productos y países.<sup>37</sup>

La igualdad de esta cláusula entraña idéntico trato en sujetos, objetos, y operaciones económicas entre los países miembros del acuerdo. Esta exigencia de la igualdad proyecta en su lado negativo la prohibición de un trato discriminatorio o arbitrario, además, cumple una función económica poniéndose a disposición de los distintos factores que confluyen en las actividades comerciales, evitando distorsiones en la libre competencia.

Las expresiones “producto originario” y “producto similar originario” deben entenderse como aquellos que presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores,<sup>38</sup> teniendo en cuenta que los criterios a aplicar son la analogía y la comparación.

<sup>35</sup> Véase “Asunto de los derechos de los nacionales de Estados Unidos en Marruecos, 1952”, citado por Remiro Brotóns A. *et al.*, *Derecho Internacional*, Madrid, McGraw-Hill, 1997, p. 373 (la cursiva es nuestra).

<sup>36</sup> *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*, Ginebra, julio de 1986.

<sup>37</sup> *Cfr.* Witker, Jorge y Jaramillo, G., *Comercio exterior de México. Marco jurídico y operativo*, México, UNAM-McGraw-Hill, 1996, p. 104.

<sup>38</sup> La defensa de los intereses de los consumidores y usuarios constituye una de las preocupaciones de nuestra sociedad que se ha traducido en la proliferación de una sucesión de normas tendentes a la protección del individuo y su no discriminación en su faceta como consumidor. La protección de los consumidores es una exigencia im-

La cláusula de la Nación Más Favorecida se incorporó al GATT, al igual que la regla de trato nacional y forman parte de las finalidades de éste. Las principales que interesan para nuestro estudio son:

- a) Que las relaciones comerciales y económicas deben atender al logro de niveles de vida más altos;
- b) La consecución del pleno empleo y de un nivel elevado, cada vez mayor, del ingreso real y de la demanda efectiva;
- c) La utilización completa de los recursos mundiales, y
- d) El aumento de la producción industrial y de los intercambios de productos.

Los objetivos anteriores se desarrollan a través de la celebración de acuerdos bilaterales basados en:

- a) *La reciprocidad y las mismas ventajas.* En las negociaciones internacionales, la reciprocidad es la base en las mutuas concesiones sobre cuotas arancelarias entre los Estados; este es el aspecto positivo de la reciprocidad. En su aspecto negativo puede significar represalias por los aumentos de aranceles hechos por otros países;
- b) La reducción sustancial de los aranceles aduaneros y de las demás barreras comerciales, y
- c) La eliminación del trato discriminatorio comercial.

Por otra parte el Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio tiene cuatro principios básicos:

a) *No discriminación en el comercio.* Todas las partes contratantes del GATT están obligadas por la cláusula de la Nación Más Favorecida. Esta evita la discriminación comercial a terceros países, por los iguala en las ventajas correspondientes.

b) *La cláusula de la Nación Más Favorecida.* Antes del GATT se utilizó y todavía se sigue haciendo, como instrumento de promoción en los acuerdos bilaterales de comercio entre los países; correspondió a la

perativa en el derecho, se constitucionaliza, a nivel nacional, como un principio rector de la política social y económica, que se proyecta a través de una norma general. Véase Bercovitz, A., *Estudios jurídicos sobre la protección de los consumidores*, Madrid, Tecnos, 1987, pp. 22 y ss.; González Vaqué, L., “El derecho del consumo: una disciplina autónoma”, *Estudios sobre el consumo*, Madrid, núm. 22, 1991, pp. 15 y ss. Para mayor información consultar: Bermejo Vera, J., “Aspecto jurídico de la protección del consumidor”, *Revista de Administración Pública*, Madrid, núm. 87, 1978; Reyes López, María José (coord.), *Nociones básicas de derecho de consumo*, Valencia, Práctica de Derecho, 1996.

etapa en que el comercio mundial se efectuaba, primordialmente, sobre la base de la bilateralidad. Con la aparición del GATT la cláusula se introduce dentro de un mecanismo multilateral y con tendencia mundial.<sup>39</sup>

c) *Protección arancelaria*. Se otorga protección a la industria nacional exclusivamente a través de aranceles aduaneros, y no mediante otras medidas comerciales. El objetivo de esta norma es lograr que se conozca el grado de protección y que sea posible una competencia.

d) *Procedimiento de consulta*. Principio dirigido a evitar daños a los intereses comerciales de las partes contratantes. Da a las partes contratantes, sean Estados grandes o pequeños, la posibilidad de buscar una solución adecuada cuando estimen que sus derechos se ven amenazados por las otras partes contratantes.

e) *Servir de centro de negociación*. El GATT proporciona un marco dentro del cual los Estados pueden entablar negociaciones o rondas llamadas Negociaciones Comerciales Multilaterales para la reducción de aranceles y otras barreras al comercio mundial.<sup>40</sup>

De esta manera, durante el desarrollo del siglo XX el comercio internacional intenta desprenderse (y en determinadas zonas geográficas lo consigue) de todo tipo de proteccionismos arancelarios a través de la integración económica o de acuerdos comerciales. Para evitar un posible fracaso, previno las probables consecuencias de una liberalización profunda y adecuó las economías de los países a las nuevas reglas mundiales.

Es evidente que los países han buscado instaurar medidas financieras que ayuden al desarrollo de la internacionalización de la economía, unas con carácter unilateral y otras con carácter multilateral, pero la

<sup>39</sup> La Comisión de Derecho Internacional de la ONU de 1964 a 1975, estudió la cláusula de la Nación Más Favorecida y elaboró un proyecto de convención en 21 artículos. Los preceptos 4o. y 5o. establecen lo siguiente: artículo 4o.: “‘Por cláusula de Nación Más Favorecida’ se entiende una disposición de un tratado en virtud de la cual un Estado se obliga a conceder el trato de la nación más favorecida a otro Estado en una esfera convenida de relaciones”. El artículo 5o. dice: “Por el trato de nación más favorecida se entiende un trato otorgado por el Estado concedente al Estado beneficiario, o a personas o cosas que se hayan en la misma relación con un tercer Estado”, véase Osmańczyk, Jan, E., *Enciclopedia Mundial de Relaciones Internacionales y Naciones Unidas*, México, Fondo de Cultura Económica, 1976, pp. 226 y 227.

<sup>40</sup> Cfr. Madrid Malpica, L. de la, *¿Qué es el GATT?* México, Grijalbo, 1979, pp. 15-17 y Caballeras, C., voz: Cláusula de la Nación Más Favorecida, *Diccionario del Derecho Usual*, Buenos Aires, Bibliográfica Ameba, tomo I, 1962, p. 397. También véase Cruz Miramontes, R., “La cláusula de la Nación Más Favorecida y su adecuación al TLCA en el marco de ALADI,” *op. cit.*, nota 34, *supra*, pp. 105 y ss.

movilidad normativa y la competencia entre los distintos sistemas fiscales son factores cuya complejidad se multiplica, y que difícilmente pueden tener soluciones fuera de la legalidad.<sup>41</sup>

Desde luego, la igualdad se concreta en regular del mismo modo las situaciones iguales y de manera diferente las situaciones desiguales, por ello, esta igualdad admite excepciones con la finalidad de no producir discriminaciones, generalmente de naturaleza fiscal, entre las naciones firmantes del tratado, tema que rebasaría la finalidad del ensayo.

Visto lo anterior pasemos al estudio de las contribuciones en materia de telecomunicaciones en México.

## 2. Las contribuciones en las telecomunicaciones

Por principio el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios que grava las telecomunicaciones y servicios conexos no viola los precios y tarifas oficiales pues hablamos de una contribución establecida por la Ley, con arreglo a la misma y de conformidad con la capacidad económica y la igualdad tributarias.

En materia de contribuciones la tasa del impuesto que pagarán los operadores de este servicio, en cualquiera de sus modalidades (radio-difusión sonora, televisión, telefonía móvil o fija, etcétera) por los ingresos brutos por el ejercicio con fines de lucro de la actividad de telecomunicaciones será del 10%. Hablamos de una obligación *ex lege*.

### *Derechos*

Los derechos son contribuciones cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público o la realización por la administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.<sup>42</sup> Se distingue del impuesto al existir una situación de

<sup>41</sup> Cayón Gallardo, A., Presentación a la obra de Lomba Blasco, P. Pozuelo Antón, F., *Práctica Fiscal Internacional*, Zaragoza, Asesoría Ruiseñores, S. C., 1996, p. 17.

<sup>42</sup> El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2o., fracción IV, los define: “Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado por sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.

hecho que constituye una manifestación de capacidad económica, referida sólo a la persona del obligado y a su esfera de actividad, sin relación con la actividad del ente público impostor. El presupuesto de hecho de los derechos consiste en una situación de hecho que se relaciona con el desenvolvimiento de una actividad del ente público que se refiere a la persona del obligado.

La ley que establece este tipo de derechos, a diferencia de los que se generan por la obtención de un servicio público que presta el Estado en sus funciones de derecho público, tiene el carácter de autoaplicativa para todas aquellas personas que se encuentren dentro de la hipótesis de causación, como lo es, por ejemplo, la que establece el pago de cuotas por la explotación, uso o aprovechamiento de telecomunicaciones, en la que basta que se acredite que se cuenta con el título de concesión correspondiente y que se efectúa el pago de este tipo de derechos o que se tiene la obligación de hacerlo por su explotación, para que la norma, por su sola entrada en vigor, afecte los intereses jurídicos del usuario por estar en presencia de un acto de permisión del Estado por el cual los particulares llevan a cabo tales usos privativos o aprovechamientos, por lo que en estas circunstancias, no se necesita de ninguna condición adicional para justificar la individualización de la ley que establece o incrementa el pago de los derechos por esa actividad; de tal manera que para este tipo de personas las obligaciones que impone la norma surgen en forma automática, nacen con ella misma, sin que se requiera, para actualizar el perjuicio, de un acto diverso que condicione su aplicación. Hipótesis distinta sucede tratándose de la ley que establece el pago de los derechos por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, en la que sí es necesario demostrar el acto de aplicación de la norma para estar en aptitud de impugnarla, ya que cuando se recibe la contraprestación del servicio por parte del Estado es que, en su caso, se causa la afectación a los intereses jurídicos del usuario y se estará en aptitud de reclamarla, porque en esta hipótesis las obligaciones de hacer que impone la ley no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere, para actualizar el perjuicio, de un acto

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

Dentro del derecho mexicano hablamos de derechos y no de tasas, como en España. Este último término se utiliza para hacer referencia solo a la “tasa del impuesto”.



diverso que condicione su aplicación, es decir, se trata de una disposición heteroaplicativa.

Los artículos 67, 68 y 71, fracción IV, de la Ley Federal de Telecomunicaciones regulan la verificación del cumplimiento de la ley, la obligación, por parte de los concesionarios y permisionarios sujetos de la ley de proporcionar información contable por los servicios que prestan, así como la infracción en caso de incumplimiento.

Con relación a la contabilidad la norma obliga a proporcionarla a las autoridades, llevarla por servicios y por separado tratándose de concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones. Esta regla podría vulnerar el principio de igualdad, pues a la sociedad que quisiese poder compensar las eventuales pérdidas de su sucursal, esta obligada a llevar, además de su propia contabilidad, que debe ser conforme a las normas tributarias aplicables en el país en el que tenga su domicilio social, una contabilidad separada para las actividades de su sucursal con arreglo a las normas tributarias de México. Dicha contabilidad debe, además, conservarse, no en el domicilio social de la sociedad, sino en el lugar en el que está situada la sucursal, en este caso México, además si quisiera llevar la contabilidad en diverso lugar se deberá recabar autorización de la autoridad administradora correspondiente a su domicilio fiscal, siempre que el lugar se localice en la misma población donde está el domicilio fiscal.<sup>43</sup>

Por su parte, es la Ley Federal de Derechos en el Título Primero “De los Derechos por la Prestación de Servicios”, capítulo VIII, “De la Secretaría de Comunicaciones y Transportes”, y sección primera, “Servicios de Telecomunicaciones”, donde se regulan los derechos en materia de telecomunicaciones. Son 41 artículos en total, 13 vigentes y 28 derogados.

En un principio el artículo 97, apartado A, fracción VI, de la Ley Federal de Derechos, infringía el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, al establecer el correspondiente pago a la verificación del cumplimiento de la normatividad rectora respectiva, porque constituye un tributo cuyo hecho generador tiene lugar con independencia de que se realice o no en forma efectiva, la prestación del servicio individualizado, concreto y determinado a cargo del Estado. En aplicación analógica de este criterio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda Sala, consideró que el artículo 91, apartado A, frac-

<sup>43</sup> Véase artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y artículo 34 de su Reglamento.

ción IV y su último párrafo de la citada ley, resulta inconstitucional porque imponen un tributo anual a los concesionarios y permisionarios del servicio de radiolocalización móvil de personas, independientemente de que se realice o no la actividad individualizada, concreta y determinada por parte del Estado, que justifique el cobro del tributo; es decir establecen la obligación de pagar el derecho anual de que se trata, aun cuando el servicio de verificación no se hubiese realizado, ya que ésta no se establece a partir del número de verificaciones realizadas ni del costo que representa para el Estado la prestación del servicio de verificación, sino que se atiende para fijar el monto del derecho en el ejercicio fiscal de que se trate, al número de equipos terminales reportados al treinta y uno de diciembre del año anterior, ante la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, o bien, al treinta de junio del ejercicio que transcurra si en el año anterior previo no se tuvieron equipos reportados.

Lo anterior tiene su apoyo en el criterio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tesis P/J. 23/98, tomo VII, abril de 1998, publicado en el *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, página 18:

TELEVISIÓN POR CABLE. EL ARTÍCULO 91, APARTADO A, FRACCIÓN VI, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIOLA EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, AL ESTABLECER EL CORRESPONDIENTE A LA VERIFICACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVIDAD RECTORA RESPECTIVA. El citado precepto legal establece que los concesionarios y permisionarios sujetos a verificación, conforme a la Ley Federal de Telecomunicaciones, deberán pagar anualmente el derecho de verificación, cuya base tiene como parámetro el número de equipos terminales al que se preste el servicio de televisión por cable, reportados ante la Secretaría de Comunicaciones y Transportes al treinta y uno de diciembre del año anterior. Ahora bien, dado que los artículos 67 y 68 de la Ley Federal de Telecomunicaciones establecen que la citada secretaría verificará que los concesionarios y permisionarios de redes públicas de telecomunicaciones cumplan con lo establecido en la propia ley, en sus reglamentos y demás disposiciones aplicables, y que cuando aquéllos sean sujetos de la actividad verificadora deben cubrir las cuotas respectivas, debe concluirse que el derecho establecido en aquel precepto se aparta de la hipótesis prevista en este último ordenamiento, porque constituye un tributo cuyo hecho generador tiene lugar con independencia de que se realice o no, en forma

efectiva, la prestación del servicio individualizado, concreto y determinado a cargo del Estado, que justifica su pago; circunstancia que acarrea la desproporcionalidad del citado derecho, en tanto que no guarda relación con el servicio de verificación que debía originar su pago, y entre el monto a enterar y el costo del servicio prestado tampoco existe un razonable equilibrio, pues aquél no se determina a partir del número de verificaciones realizadas, ni con base en el costo que representa para el Estado la prestación del servicio de verificación, sino que en el procedimiento para fijar la base del derecho en el ejercicio fiscal de que se trate, introduce un elemento extraño, el número de líneas terminales reportadas ante la referida secretaría al treinta y uno de diciembre del año anterior y, por ende, resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

### 3. *Elementos*

#### A. *Hecho imponible*

El presupuesto normativo abstracto, indicativo de capacidad económica, de naturaleza jurídica o económica que sirve para configurar cada contribución y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria que en el caso de las telecomunicaciones es la solicitud de la concesión para operar una emisión, transmisión o recepción de signos, señales, escritos, imágenes, voz, sonidos o información de cualquier naturaleza que se efectúa a través de hilos, radioelectricidad, medios ópticos, físicos u otros sistemas electromagnéticos.

En nuestro caso el hecho imponible es la actividad que efectúa la Secretaría de Comunicaciones y Transportes encaminada a la aplicación de la Ley Federal de Telecomunicaciones cuando autoriza concesiones, otorga permisos o verifica el cumplimiento del ordenamiento. Hay que apuntar que no interesa si el sujeto pasivo posee una red propia de telecomunicaciones.

#### B. *Sujeto pasivo*

Es la persona, física o jurídica, titular de una concesión de telecomunicaciones que pone de manifiesto su capacidad económica, al colocarse como deudor de una obligación frente a la Hacienda pública por realizar el presupuesto de hecho tributario que consiste en: a) Usar,

aprovechar o explotar una banda de frecuencias en el territorio nacional, salvo el espectro de uso libre y el de uso oficial; *b*) Instalar, operar o explotar redes públicas de telecomunicaciones; *c*) Ocupar posiciones orbitales, aeroestacionarias y órbitas satelitales asignadas al país, y explotar sus respectivas bandas de frecuencias, y *d*) Explotar los derechos de emisión y recepción de señales de bandas de frecuencias asociadas a sistemas satelitales extranjeros que cubran y puedan prestar servicios en el territorio nacional.

Lo mismo se contribuye por tener una red propia de telecomunicaciones que por no tenerla y solo explotarla a través de derechos. Esto podría vulnerar la igualdad que debe existir hacia el trato con los operadores, además contribuye a reducir el nivel de inversión en telecomunicaciones y tecnología en general.

#### 4. *Cuantificación*

##### *A. Base imponible*

Para calcular el impuesto, de conformidad con la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, se considerará como valor la contraprestación, es decir el impuesto se causa en el momento que se cobre, efectivamente, la contraprestación y sobre el monto de cada una de ellas. En caso de realizar prestaciones parciales, el impuesto se calculará sólo sobre la contraprestación efectivamente percibida.

La base imponible del impuesto debe responder a las cantidades efectivamente percibidas por el contribuyente, no importando si posee red propia o no de telecomunicaciones, lo cual es el resultado de las operaciones de determinación, reconocimiento y sustracción de aquellos montos que recibió. Los montos causados al momento de facturación, no referimos a los ingresos brutos.

##### *B. Tipo de gravamen*

De conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación para 2004 por el uso, goce, aprovechamiento o explotación de telecomunicaciones se pagará un gravamen anual.

## 5. *Devengo*

El devengo de la obligación se produce por y en el momento de realización del hecho imponible del impuesto, siendo el devengo el factor constitutivo de la obligación tributaria. En nuestro caso son: *a)* El momento de la verificación, por parte de las autoridades, de las instalaciones que constituyen las redes de los servicios de telecomunicaciones; *b)* Por estudio de la solicitud, permiso, autorización, ampliación, asignación, instalación, expedición de título, trámite y prórroga de concesiones, en cualquier caso, y *c)* El momento en que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

El impuesto se calculará mensualmente y se pagará a más tardar el día 17 de cada mes siguiente al que corresponda el pago. Los pagos tienen el carácter de definitivos. Éste se obtendrá de la diferencia entre la cantidad que se obtenga de aplicar la tasa que corresponda, que en nuestro caso es del 10%, a las contraprestaciones percibidas en el mes de que se trate, lo cual es compatible con los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

Tratándose de contraprestaciones parciales, el impuesto se calculará sólo sobre lo efectivamente percibido y de acuerdo a lo antes expuesto.

Por su parte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público presentará a la Cámara de Diputados, antes del 31 de julio de 2004, la estimación de ingresos de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, y de todas las demás dependencia, para el mismo año.

### *Exenciones*

No se pagará el impuesto en los servicios siguientes: telefonía rural, telefonía básica local, telefonía pública, conexos de Internet, intermedios, larga distancia el servicio de Internet residencial con renta básica, radiotelefonía celular bajo el sistema de prepago siempre que el costo del minuto por tiempo aire no exceda de \$3.50 pesos. Antes se exentaba a las tarjetas prepagadas cuyo monto no excediera de \$200.00 pesos.

En el ejercicio fiscal del año 2004 estarán exentos los servicios conexos, siempre y cuando sean servicios públicos como los de información, números de teléfonos, direcciones, servicios de hora, servicios de localización de personas y servicios de emergencia.

## 6. *Afectación y destino*

Los derechos que están obligados a pagar los organismos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado en cumplimiento del objeto para el que fueron creados, se destinará al organismo de que se trate en caso de encontrarse en estado deficitario para cubrir sus gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión hasta por el monto de la deficiencia presupuestal. Esta circunstancia y el monto se determinará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que, en su caso, podrá otorgar la autorización. Las cantidades excedentes no tendrán destino específico y se enterarán a la Tesorería de la Federación a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquel en el que se obtuvo el ingreso la entidad de que se trate de conformidad con el artículo 11 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2004.

Los derechos con fin específico estarán sujetos a reglas administrativas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo informar mensualmente las dependencias la recaudación obtenida.

Los particulares pagarán los derechos sobre telecomunicaciones en las oficinas que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

## IV. SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

### 1. *Comisión Federal de Telecomunicaciones (Cofetel)*

La Comisión Federal de Telecomunicaciones (en adelante Cofetel) es el órgano administrativo regulador, creado en 1996 como consecuencia de la Ley Federal de Telecomunicaciones de 1995.

La regulación establece una diferenciación entre la función de regulación y la de explotación. La primera se realiza por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes y la segunda por la Cofetel.

Esta última es un órgano desconcentrado de la Secretaría, dotado de autonomía técnica operativa y con el propósito de regular y promover el desarrollo eficiente de las telecomunicaciones. Se compone de cuatro comisionados, incluyendo a su presidente, son elegidos por el titular del Poder Ejecutivo a propuesta de la Secretaría, siempre que se cumplan los requisitos de idoneidad.<sup>44</sup>

<sup>44</sup> Haber desempeñado actividades académicas, profesionales o de servicio público en el sector de las telecomunicaciones.

La Cofetel tiene atribuciones técnicas, de iniciativa, de vigilancia y de supervisión. Entre la primera destacan elaborar los planes técnicos fundamentales y fijar los procedimientos de homologación y certificación de equipos y aparatos; con relación a la segunda, la Secretaría de Comunicaciones y Transportes es el órgano de decisión sobre las propuestas, licitaciones sobre bandas de frecuencias, entre otras; como de vigilancia y supervisión, citamos el registro de tarifas y la vigilancia de las interconexiones y procesos de concentración de telecomunicaciones. Aquí debería poner mayor atención, especialmente en los contratos con las compañías de teléfonos (móvil o fijo), pues varios servicios se ofrecen, siempre y cuando el consumidor contrate otro servicio adicional.

En otro orden de ideas, la Secretaría de Comunicaciones y Transportes resolverá administrativamente los recursos de revisión que se interpongan con motivo de los actos administrativos definitivos realizados por ella y dictados de conformidad a su esfera administrativa. Éstos podrán combatirse vía Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa con fundamento en el artículo 11, fracción XII, de su Ley Orgánica.<sup>45</sup>

## 2. *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*

El artículo 60. de la Ley Federal de Telecomunicaciones señala la competencia de los Tribunales Federales para el caso de controversias entre autoridades y particulares, por ejemplo el abuso de posición de dominio de un empresa en el mercado. Es el caso del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como tribunal contencioso administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que le señalan las Leyes, el órgano jurisdiccional encargado de dirimir las controversias administrativas entre los particulares y la Administración Pública Federal.<sup>46</sup>

<sup>45</sup> “El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

...

XIII. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo”.

<sup>46</sup> El fundamento del tribunal lo encontramos en los artículos 73, fracción XXIX-H y 104, fracción I-B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales indican que el Congreso de la Unión tiene facultades para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo, dotados de plena autonomía para

Dentro de sus funciones están las de resolver las controversias entre los particulares y las autoridades fiscales y administrativas federales cuando:

I. Determinen la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

II. Nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.

III. Impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.

IV. Causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

V. Nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes a favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

VI. Dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

VII. Dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada.

dictar sus fallos y que tengan a su cargo las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones, de las cuales conocerán los Tribunales de la Federación.

El tribunal fue creado por la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936, misma que entró en vigor el 1o. de enero de 1937. Se trata de un órgano jurisdiccional dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que la Ley establece. Véase por todas: Hedúan Virués, D., *Las funciones del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, Compañía Editorial Continental, 1961; Carballo Balvanera, Luis, "El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Federación", *Boletín Informativo de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa*, núm. 3, marzo de 2000, pp. 1 y ss; y Cortina González-Quijano, Aurora y Miranda Pérez, Armando, "El Estado social de derecho y las reformas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa", *Revista El Foro*, México, duodécima época, tomo XIV, núm. 1, primer semestre de 2001.



VIII. Constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los organismos descentralizados federales o del propio Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

IX. Requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados.

X. Dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. El particular podrá optar por esta vía o acudir ante la instancia judicial competente.

XI. Traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.

XII. Impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

XIII. *Dicten las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.*<sup>47</sup>

XIV. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican anteriormente.

XV. Las demás que señalen las leyes competencia del Tribunal.

Los particulares podrán optar por acudir al recurso administrativo previsto en el artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo<sup>48</sup> o ante el órgano jurisdiccional citado, es decir estamos antes dos caminos, o agotamos el recurso o se interpone el juicio contencioso ante el Tribunal.

En caso de controversia sobre la interpretación o aplicación de una norma administrativa o fiscal relacionada con un tratado comercial suscrito por México, como el Tratado de Libre Comercio de América del Norte o el GATT, que contienen disposiciones relacionadas con las telecomunicaciones, es el Tribunal el encargado de dirimir la controversia, sin perjuicio de lo dispuesto por el tratado internacional. Lo ante-

<sup>47</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>48</sup> “Los interesados afectados por los actos y resoluciones de las autoridades administrativas que pongan fin al procedimiento administrativo o a una instancia o resuelvan un expediente, podrán interponer el recurso de revisión o, cuando proceda, intentar la vía jurisdiccional que corresponda”.

rior se funda en la tesis IV-P-1aS-9, cuarta época, primera sección, año I, núm. 2, septiembre 1998, página 80:

COMPETENCIA DE LAS SECCIONES DE LA SALA SUPERIOR DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.—BASTA QUE LA PARTE ACTORA INVOQUE COMO INFRINGIDO UN TRATADO VIGENTE EN MATERIA COMERCIAL PARA QUE ÉSTA SE SURTA.—De conformidad con la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, en su artículo 20, fracción I, inciso *b*), las Secciones de la Sala Superior son competentes para resolver los juicios en los que la demandante haga valer que no se aplicó en sus términos, entre otros, un tratado en materia comercial vigente para nuestro país, por lo que si la parte actora impugna la resolución en la que se le determina un crédito fiscal argumentando que la autoridad demandada no aplicó el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, se surte plenamente la competencia de las Secciones de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ya que basta la invocación del tratado comercial como infringido por la autoridad demandada en la resolución impugnada, para que el asunto en cuestión sea de la competencia exclusiva de las Secciones de la Sala Superior, quienes deberán conocer del juicio respectivo.

(Tesis aprobada en sesión privada de 21 de mayo de 1998).

Aún hay más, la autoridad está obligada a interpretar las leyes y reglamentos en forma armónica con los tratados, al tratarse normas heteroaplicativas, de conformidad con la siguiente tesis IV-P-2aS-42, publicada en la *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, cuarta época, año I, número 5, diciembre 1998, segunda sección, página 193:

TRATADOS HETEROAPLICATIVOS. EL JUEZ ESTÁ OBLIGADO A INTERPRETAR LAS LEYES Y REGLAMENTOS EN FORMA ARMÓNICA CON LOS MISMOS.—Los Códigos Antidumping, aprobados en el seno del GATT o de la OMC, son tratados heteroaplicativos y no pueden servir para fundar una resolución de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial. En ellos, los Estados Unidos Mexicanos se obligan a adoptar las medidas necesarias para su cumplimiento, por lo que son las leyes y reglamentos, que en su caso se expidan, los que directamente establecen derechos y obligaciones a los particulares y otorgan facultades e imponen deberes a las autoridades; sin embargo, los tratados heteroaplicativos son una fuente privilegiada para interpretar las leyes y reglamentos que como consecuencia de las obligaciones internacionales ad-

quiridas por México, son promulgados, pues como es evidente ni el legislador mexicano ni el presidente de la República pretenden, en una ley o reglamento, violar los compromisos internacionales que el país ha contraído, por lo que corresponde a los jueces interpretar las citadas leyes y reglamentos en forma armónica con los tratados heteroaplicativos. (Tesis aprobada en sesión de 25 de agosto de 1998).

En otro orden de ideas, el Código Fiscal de la Federación actualmente adopta un modelo de jurisdicción contencioso administrativo mixto, a saber: *a)* Objetivo o de mera anulación, y *b)* Subjetivo o de plena jurisdicción. El primero tiene la finalidad de controlar la legalidad del acto y restablecer el orden jurídico violado, teniendo como propósito tutelar el derecho objetivo, esto es, su fin es evaluar la legalidad de un acto administrativo y resolver sobre su validez o nulidad. En el segundo modelo, el tribunal está obligado a decidir la reparación del derecho subjetivo, teniendo la sentencia el alcance no sólo de anular el acto, sino también de fijar los derechos del inconforme y condenar a la administración a restablecer y hacer efectivos tales derechos, es decir, en estos casos será materia de la decisión la conducta de una autoridad administrativa a efecto de declarar y condenarla, en su caso, al cumplimiento de una obligación preterida o indebidamente no reconocida en favor del administrado.

### *Suspensión del acto reclamado*

El artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación<sup>49</sup> contiene el principio de efecto suspensivo dentro del juicio contencioso administra-

<sup>49</sup> “Los particulares o sus representantes legales, que soliciten la suspensión de la ejecución del acto impugnado deberán cumplir con los siguientes requisitos: I. Se podrá solicitar en el escrito de demanda. II. Por escrito presentado en cualquier tiempo, hasta que se dicte sentencia. III. En el auto que acuerde la solicitud de suspensión de la ejecución del acto impugnado, se podrá decretar la suspensión provisional de la ejecución. Contra el auto que decrete o niegue la suspensión provisional no procederá recurso alguno. IV. El Magistrado instructor, dará cuenta a la Sala para que en término máximo de cinco días, dicte sentencia interlocutoria que decrete o niegue la suspensión definitiva. V. *Cuando la ejecución o inejecución del acto impugnado pueda ocasionar perjuicios al interés general, se denegará la suspensión solicitada.* VI. Cuando sea procedente la suspensión o inejecución del acto impugnado, pero con ella se pueda ocasionar daños o perjuicios a la otra parte o a terceros, se concederá al particular si otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnizar por los perjuicios que con ello pudieran causar si no se obtiene sentencia favorable en el juicio de nulidad.

tivo cuyo resultado jurídico es la suspensión temporal de la efectividad del acto administrativo impugnado porque puede realizar daños y devendrían ilegítimos en caso de declararse la nulidad del acto combatido. También el derecho concibe el efecto suspensivo como una medida cautelar o preventiva.

Este artículo resulta especialmente trascendente, tratándose de las telecomunicaciones, pues de obtenerse la suspensión del acto administrativo, no se cobrará el crédito fiscal y se podrá continuar con la actividad sin entorpecimiento alguno hasta que se dicte sentencia dentro del juicio.

La fracción VII del precepto en comento, establece como regla general para que surta efectos la suspensión en materia de contribuciones, el previo depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la Federación o de la entidad federativa, además, contempla la posibilidad de eximir al contribuyente del depósito, entre otros, cuando haya constituido previamente la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora.

Si el interés fiscal se encuentra garantizado ante la ejecutora debe relevarse a la enjuiciante de la obligación de exhibir el depósito a que alude el Código Tributario, en tanto que la suspensión definitiva deberá surtir sus efectos, sin necesidad de constituir una nueva garantía. Lo anterior es congruente con lo previsto en los artículos 125 y 135 de la Ley de Amparo<sup>50</sup> y con las formas de garantía previstas en el Código Fiscal de la Federación en los artículos 65, 141, 142, 144, y 227.

VII. Tratándose de la solicitud de suspensión de la ejecución contra el cobro de contribuciones, procederá la suspensión, previo depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la Federación o de la Entidad Federativa que corresponda. El depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del actor según apreciación del magistrado, o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago; en este último caso se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables. Mientras no se dicte sentencia, la Sala podrá modificar o revocar el auto que haya decretado o negado la suspensión, cuando ocurra un hecho superveniente que lo justifique” (cursivas nuestras).

<sup>50</sup> Artículo 125. “En los casos en que es procedente la suspensión pero pueda ocasionar daño o perjuicio a tercero, se concederá si el quejoso otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnizar los perjuicios que con aquella se causaron si no se obtiene sentencia favorable en el juicio de amparo.

Cuando con las suspensión puedan afectarse derecho del tercero perjudicado que no sean estimables en dinero, la autoridad que conozca del amparo fijará discrecionalmente el importe de la garantía”.

Artículo 135. “Cuando el depósito se pida contra el cobro de contribuciones, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá

En el orden de ideas expuesto, es indiscutible que si el actor prueba que los requisitos establecidos en el artículo 208 bis han quedado satisfechos, debe decretarse la suspensión definitiva, para que las cosas se mantengan en el estado que actualmente guardan y, por tanto, la autoridad administrativa se abstenga de ejecutar los créditos fiscales materia de los actos impugnados a través de la continuación del procedimiento administrativo de ejecución hasta que se pronuncie sentencia definitiva en juicio fiscal respectivo.

En apoyo de las anteriores consideraciones es aplicable el criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito visible en la página 201, tomo 181-186, sexta parte, séptima época del *Semanario Judicial de la Federación*, que dice:

SUSPENSIÓN EN MATERIA FISCAL. EMBARGO PRACTICADO COACTIVAMENTE POR LAS RESPONSABLES, ES GARANTÍA SUFICIENTE PARA QUE SURTA EFECTOS LA MEDIDA, QUEDANDO EN TODO CASO A CARGO DE LAS AUTORIDADES LA PRUEBA DE LO CONTRARIO. El embargo por excelencia es un medio de aseguramiento del interés fiscal, que tienen a su disposición las autoridades, pudiendo realizarlo de manera coactiva. En efecto, la esencia de estas diligencias de embargo se reduce en principio a asegurar los adeudos tanto principales como accesorios, que los particulares tuvieron respecto del fisco, resultando una forma de garantía incluso coactiva, pues la autoridad puede practicarla aun en contra de la voluntad del destinatario. Así, si no es punto controvertido la práctica de un embargo por las responsables sobre bienes de la quejosa, toda vez que desde la demanda de garantías así se afirmó, documento con el que se les corrió traslado a todas las autoridades que en ningún momento negaron o controvirtieron la existencia del aludido acto de aseguramiento, en los términos descritos el juez *a quo* actuó correctamente al considerar que el interés fiscal se encontraba garantizado ante la autoridad exactora, pues fue ésta quien coactivamente y a su satisfacción practicó la citada diligencia sobre los

efectos previo depósito de la cantidad que se cobra ante la Tesorería de la Federación o la de la entidad federativa o municipio que corresponda.

El depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del quejoso, según apreciación del juez, o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago, en este último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables”.

bienes de la agraviada, y si estimaba que la garantía resultaba insuficiente, debió hacerlo saber al juez de primera instancia, acreditando su dicho, para que el funcionario judicial; estuviera en aptitud de exigir garantía a la quejosa de aquella parte del crédito y sus accesorios que no se consideraba asegurada, pues quien afirma debe probar, y resulta incorrecto que la revisionista pretenda revertir la carga de la prueba de la suficiencia o insuficiencia de la garantía del interés fiscal en la demandante de amparo, especialmente en estos casos en los cuales ya se han practicado embargo por las autoridades en los bienes de la quejosa.

Amparo en revisión 1523/83. Línea Chimalhuacán, Aviación Civil y Colonias del Vaso de Texcoco, S. A. de C. V., 15 de mayo de 1984. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

Por otra parte, puede invocarse por analogía el criterio del Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito visible en la página 1290, tomo X, novena época, octubre de 1999, del *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, dice:

**INTERÉS FISCAL. PARA QUE PROCEDA LA SUSPENSIÓN CONTRA SU COBRO, SE DEBE PROBAR FEHACIENTEMENTE QUE ESTÁ GARANTIZADO.** El artículo 135 de la ley reglamentaria de los dispositivos 103 y 107 de la Constitución Federal, establece que cuando el amparo se pida contra el cobro de contribuciones, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos previo depósito de la cantidad que se cobra, ante la Tesorería de la Federación, o de la Entidad Federativa o Municipio que corresponda; que la misma no se exigirá en los siguientes casos: a) Cuando el cobro de las sumas excedan de la posibilidad del quejoso; b) Cuando previamente se hubiere constituido la garantía del interés fiscal ante la exactora; y, c) Cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago, caso este último en que se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables. De la segunda de las hipótesis se colige que, para conceder la suspensión contra el cobro de contribuciones fiscales, no basta que el quejoso “bajo protesta de decir verdad”, asegure que el crédito fiscal se encuentra garantizado mediante el embargo que la exactora trabó en bienes del tributario, sino se requiere que se pruebe de forma fehaciente tal hecho jurídico, para que el Juez Federal no exija al quejoso que lleve a cabo ese depósito ante la tesorería respectiva.

El requisito del depósito ante la Tesorería de la Federación o de la entidad federativa que corresponda, previsto en la fracción VII, estimamos, es de difícil cumplimiento para el sujeto pasivo, pues si no tiene recursos para pagar sus contribuciones no podrá garantizar el crédito por ninguno de los medios permitidos por el derecho.

La garantía ante la autoridad exactora resulta una buena opción para la actora, siempre y cuando la autoridad administrativa haya trabado algún embargo o falte por garantizar una cantidad razonable, tratándose de ampliaciones de garantía.

Existe la posibilidad que el magistrado instructor revoque, siempre antes del cierre de instrucción, la suspensión otorgada cuando ocurra alguna causa superveniente que lo amerite. Entre las causas se encuentran que la autoridad deje sin efectos el acto combatido, que la actora pague el crédito fiscal y en general cuando el acto administrativo combatido no ocasione daños que devendrían ilegítimos.

El depósito no constituye el pago del crédito. Si se obtiene resolución favorable firme el particular podrá solicitar la devolución del pago.

Cuando el acto reclamado consiste en la clausura o medida cautelar adoptada con respecto a medios de comunicación enlazados con las señales de los satélites nacionales, no procede otorgar la suspensión de conformidad con el artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, pues de hacerlo, se contravendría el orden público e interés social, debido a que, conforme a los artículos 1o., 2o., 7o. y 11 de la Ley Federal de Telecomunicaciones, al Estado mexicano queda reservada la rectoría en esa materia, con la finalidad de proteger la seguridad y soberanía nacional; y puede concesionarse a particulares, pero previo cumplimiento estricto de los requisitos que la propia ley previene. De tal suerte, que siendo la seguridad y soberanía de la nación, el bien jurídico que se encuentra de por medio, conceder la citada medida cautelar, implicaría afectar el orden público e interés social, ya que las consecuencias del indebido manejo de la actividad pueden repercutir en forma grave en el Estado mexicano.

## V. CONCLUSIONES

La igualdad no puede ser entendida como una aplicación rigurosa y uniforme del ordenamiento de la que resulte que en igualdad de circuns-

tancias se tengan las mismas prerrogativas. Para ver si el principio a la igualdad ha sido conculcado es obligatorio llevar a cabo un discernimiento, equiparando la norma jurídica o acto diferenciador y el factor de comparación a fin de analizar si existe desemejanza de trato y en su caso, si ésta es o no razonable y proporcionada.

La libertad de mercado y competencia rigen las telecomunicaciones, por ello será cada vez más necesaria la circunstancia que se permita el acceso al conocimiento, la información y las comunicaciones para evitar desigualdades sociales y económicas.

El avance a la mayor infraestructura de telecomunicaciones, constituye una plataforma fundamental en la construcción de una economía basada en la información, para brindar oportunidades reales a los sectores que han sido excluidos del desarrollo. Por ello resulta trascendente discutir la técnica legislativa y aplicación del impuesto especial a las telecomunicaciones, por ser un impuesto que, estimamos, crea mayor diferenciación social al gravar lo mismo a los que disponen de una red propia de telecomunicaciones y los que no poseen una red de telecomunicaciones, atrasa el desarrollo de las telecomunicaciones y no aporta mayor recaudación a la Hacienda pública.

Por otra parte no se deberán introducir nuevas contribuciones que tengan por finalidad un interés recaudatorio, pues ha quedado demostrado que gravar por gravar vulnera los principios tributarios materiales constitucionales, principalmente los de igualdad y capacidad económica, además propicia una reducción en la inversión de nueva tecnología.

Las desigualdades apuntadas en los procesos de concentración de telecomunicaciones ponen de manifiesto la necesidad de respetarlas y hacerlas valer, si queremos que existan condiciones para un mejor desarrollo del proyecto de nación. Además la autoridad debe comprender la competencia de las empresas del sector, así como los riesgos y beneficios que los comportamientos de estas corporaciones tienen para el mercado, pues una rígida o flexible aplicación normativa puede tener efectos negativos en el desarrollo del país.

La Cofetel deberá tener una mejor vigilancia sobre las ofertas de los servicios de telecomunicaciones, en especial la telefonía, pues muchos servicios se ofrecen bajo la condición de contratar otro servicio o sujetarse a un contrato forzoso por tiempo determinado.



VI. NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

*Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*, Ginebra, julio de 1986.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, “Los impuestos de ordenamiento económico”, *Revista Hacienda Pública Española*, Madrid, núm. 71, 1981.

ARROYO FERNÁNDEZ, Ma. J. y SANZ-MAGALLÓN, G., “La globalización en el mercado de las telecomunicaciones: implicaciones regulatorias en el marco del GATT”, en Beneyto Pérez, José María (dir.), *Regulación y competencia en telecomunicaciones*, Madrid, Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo CEU y Telefónica-Dykinson, 2003.

BERMEJO VERA, J., “Aspecto jurídico de la protección del consumidor”, *Revista de Administración Pública*, Madrid, núm. 87, 1978.

BERCOVITZ, A., *Estudios jurídicos sobre la protección de los consumidores*, Madrid, Tecnos, 1987.

CABALLERAS, C., voz: “Cláusula de la Nación Más Favorecida”, *Diccionario del Derecho Usual*, Buenos Aires, Bibliográfica Ameba, 1962, tomo I.

CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, núm. 14, abril-junio de 2002.

CARBALLO BALVANERA, Luis, “El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Federación”, *Boletín Informativo de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa*, núm. 3, marzo de 2000.

CASADO OLLERO, Gabriel, “La protección de los derechos de los contribuyentes y el deber de contribuir”, *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal*, México, TFJFA, 2001, tomo I.

\_\_\_\_\_, *Proyecto Docente de Derecho Financiero y Tributario*, presentado al Concurso-Oposición para la provisión de la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada, Granada, 1986.

CAYÓN GALLARDO, A., presentación a la obra de LOMBA BLASCO, P., POZUELO ANTÓN, F., *Práctica Fiscal Internacional*, Zaragoza, Ase-soría Ruiseñores, S. C., 1996.

- Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento. COM (2001) 770 final. Tecnologías de la información y de la comunicación en el ámbito del desarrollo. Comisión de las Comunidades Europeas.
- CORTINA GONZÁLEZ-QUIJANO, Aurora y MIRANDA PÉREZ, Armando, “El Estado social de derecho y las reformas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”, *Revista El Foro*, México, duodécima época, tomo XIV, núm. 1, primer semestre de 2001.
- CRUZ MIRAMONTES, R., “La cláusula de la Nación Más Favorecida y su adecuación al TLCA en el marco de ALADI”, en AA.VV., *Un homenaje a don César Sepúlveda*, México, UNAM, 1995.
- GARCÍA CURBELO, M. C., “Crisis y actualidad de la cláusula de la Nación Más Favorecida”, *Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho*, México, núm. 13, vol. I, Universidad Iberoamericana, 1981.
- GARCÍA FRÍAS, Ángeles, “El mínimo de existencia en el impuesto sobre la renta alemán”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 3, 1994.
- GONZÁLEZ VAQUÉ, L., “El derecho del consumo: una disciplina autónoma”, *Estudios sobre el consumo*, Madrid, núm. 22, 1991.
- HEDÚAN VIRUÉS, D., *Las funciones del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, Compañía Editorial Continental, 1961.
- HUELAMO, P. et al., “Mercados de telecomunicaciones: características y evolución”, en Beneyto Pérez, José María (dir.), *Regulación y competencia en telecomunicaciones*, Madrid, Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo CEU y Telefónica-Dykinson, 2003. Ley publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 7 de junio de 1995.
- MADRID MALPICA, L. de la, *¿Qué es el GATT?*, México, Grijalbo, 1979.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A., *Manual de derecho presupuestario*, Madrid, Colex, 1992.
- MENÉNDEZ MORENO, A., “El principio de no discriminación fiscal: alcance y excepciones a su aplicación en el derecho español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, núm. 116, 2002.
- MERCADER UGUINA, J. R., “El imposible derecho a la igualdad en la aplicación judicial de la ley”, *El proceso laboral. Estudios en homenaje al profesor Luis Enrique de la Villa Gil*, Valladolid, Lex Nova, 2001.
- MIRANDA PÉREZ, Armando, “Fiscalidad indirecta, no discriminación y derecho comunitario”, *Revista Práctica Fiscal, Laboral y Legal-Empresarial*, México, núms. 336 y 337, agosto-septiembre de 2003.
- OLLERO TASSARA, A., *Igualdad en la aplicación de la ley y precedente judicial*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1989.

- OSMAÑCZYK JAN, E., *Enciclopedia Mundial de Relaciones Internacionales y Naciones Unidas*, México, Fondo de Cultura Económica, 1976.
- PÉREZ LUÑO, A., *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*, Madrid, Tecnos, 1995.
- REMIRO BROTONS, A. *et al.*, *Derecho internacional*, Madrid, McGraw-Hill, 1997.
- REYES LÓPEZ, María José (coord.), *Nociones básicas de derecho de consumo*, Valencia, Práctica de Derecho, 1996.
- SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., “La no discriminación fiscal”. Su análisis en el derecho internacional, la OCDE, el GATT, y la OMC, los Tratados Regionales (Pacto Andino, Mercosur, Nafta, etcétera). *El derecho comunitario, El derecho comparado y El derecho español*, Madrid, Edersa, 2001
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Manual del Juicio de Amparo*, 2a. ed., México, Themis, 1994.
- TOCQUEVILLE, Alexis de, *La Democracia en América, II*, edición crítica, Madrid, Aguilar, 1989.
- WITKER, Jorge y JARAMILLO, G., *Comercio exterior de México. Marco jurídico y operativo*, México, UNAM-McGraw-Hill, 1996.
- XIOL RIUS, “El precedente judicial en nuestro derecho, una creación del Tribunal Constitucional”, *Poder Judicial*, Madrid, núm. 3, 1986.