



Reg. 53

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

ANALISIS DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL
SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS

T E S I S
QUE PARA OBTENER
EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
JOSE MARIA CAMPOS ESTRADA

MEXICO

1982



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

INDICE

	PAG.
Introducción	I
Capítulo Primero	
1.- La Reforma Administrativa	1
1.1.- Fundamentos y objetivos de la Reforma Administrativa	9
1.2.- La Reforma Fiscal	18
1.2.1.- Políticas fiscales	24
1.3.- Importancia de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. El ámbito de la tributación fiscal federal	28
1.3.1.- Necesidad de una reordenación fiscal en los conceptos de Producción y Servicios	29
1.3.2.- Generalidades de la Ley	30
1.3.2.1.- Simplificación en las formas de fiscalización y de los controles de elaboración de productos	30
1.3.2.2.- Aspectos normativos principales que se señalan en los transitorios de la Ley	35
1.3.3.- Breve análisis comparativo entre IVA, ISR y Especial de Producción y Servicios	41
Capítulo Segundo	
2.- De las Disposiciones Generales de la Ley Especial sobre Producción y Servicios	56
2.1.- Sujetos del impuesto	57

2.2.- Bases para la tributación	60
---------------------------------	----

Capítulo Tercero

3.- De la Enajenación	68
3.1.- Bases para la enajenación	69
3.2.- Productos no sujetos al impuesto	72
3.3.- Momento de la enajenación	74
3.4.- Cálculo del impuesto	76
3.5.- Pago del impuesto	77

Capítulo Cuarto

4.- De la Importación de Bienes	78
4.1.- Concepto y momento de la importación	79
4.2.- Importaciones no sujetas al impuesto	82
4.3.- Cálculo del impuesto	85
4.4.- Pago del impuesto	87

Capítulo Quinto

5.- De la Prestación de Servicios	89
5.1.- Bases para el pago del impuesto	90
5.2.- Cálculo del impuesto	92

Capítulo Sexto

6.- De las Obligaciones de los Contribuyentes	94
---	----

6.1.-	Obligaciones	94
6.2.-	Régimen para las bebidas alcohólicas	101
6.3.-	Régimen de Petróleos Mexicanos	102

Capítulo Séptimo

7.-	Competencia de las Autoridades Fiscales	104
7.1.-	Autoridades que pueden intervenir	105
7.2.-	Competencia de las autoridades fiscales que se mencionan en la Ley del I.V.A e I.S.R.	107
7.3.-	Materias de competencia establecidas por la Ley	111
7.3.1.-	Determinación del valor de las actividades sujetas al impuesto de la Ley Especial sobre Producción y Servicios, en los casos previstos por la Ley del Impuesto sobre la Renta	114
7.3.2.-	Determinación del precio de enajenación de los productos gravados en la Ley. Métodos de determinación	117
7.3.3.-	Determinación presuntiva cuándo se enajenan las mermas declaradas que exceden de ciertos porcentajes	125
7.4.-	Régimen fiscal de Petróleos Mexicanos en relación a la adquisición, volúmenes y enajenación de gasolina	126

Capítulo Octavo

8.-	De las Participaciones a Entidades Federativas y Municipios	130
8.1.-	Régimen de los Impuestos de los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal	139
8.2.-	Régimen de las Participaciones de los Estados no adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal	143
	Conclusiones	146
	Bibliografía	150
	Anexo	153

I N T R O D U C C I O N

IncurSIONAR en el campo fiscal es tarea árdua y poco recomendable si no se tiene interés y decisión por hacer las cosas bien.

El trabajo que a continuación se expone reviste una serie de matices y contrastes susceptibles de crítica. Creo, y así lo espero, ~~que sean variadas las polémicas~~ que pueda suscitar la lectura de este estudio ya que, un trabajo no vale si no es enjuiciado.

Como dije al principio, es bastante árido el penetrar en el campo del Derecho Fiscal, y más aún, si se trata de evaluar y analizar un ordenamiento jurídico nuevo, como lo es el objeto del presente estudio, pues si se tratara de un ordenamiento con algunos años de aplicación el problema sería un poco menos complejo.

Debo decir que uno de los capítulos que más esfuerzo ha costado es el primero. Mis más sinceras disculpas si se ve pobre en información. Pero, en honor a la verdad, sobre Reforma Administrativa, Reforma Fiscal y Políticas Fiscales, es poco o nulo lo que se ha escrito.

Casi todos tenemos una idea de lo que es la Reforma Administrativa y Fiscal. Pero, concretamente son pocos los escritores y tratadistas que profundizan en el tema. De aquí que, - todo lo expuesto en el primer capítulo sea de origen diverso. Sin embargo, he tratado de dar una uniformidad al material con que he contado.

Los capítulos que van del segundo al octavo son tomados de la estructura de la Ley que nos ocupa.

Como se verá, más que análisis, el presente trabajo tiene una orientación de estudio-crítica, aunque no por esto deje de -- verse involucrado el primer concepto.

He tratado de ser congruente con las exposiciones en el sentido de no profundizar mucho para que no se presente como un -- trabajo cansado y aburrido.

También he tratado de adecuarlo lo más posible a la realidad y relacionarlo con lo que la teoría determina. Creo que no -- me toca analizar concienzudamente la Ley objeto de mi estudio porque pecaría de estudioso e inteligente, cosa que no soy. -- Toca al lector hacer sus juicios y criticar mi trabajo.

Este trabajo lo dedico con especial cariño y gratitud a la -- Facultad de Derecho, que a través de sus enseñanzas, debo mi-

integración al mundo cambiante del Derecho. Cambiante en --
cuanto a formas pero no en esencias, que es, al final de ---
cuentas, lo que importa en el ser que vive para trascender y
no para pasar desapercibido.

México, 1981

A D V E R T E N C I A

Debido a que este estudio se concluyó en el mes de diciembre de 1981, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, ha sufrido algunas modificaciones por la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones en Materia Fiscal que apareció publicada en el "Diario Oficial" de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

Conciente de lo anterior, he actualizado en la medida de lo posible y del tiempo, lo referente a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y para esto agregué un "Anexo" al final de mi estudio que contiene todas las modificaciones hechas a la Ley.

En concordancia, con mi estudio, he puesto unas anotaciones en los artículos que fueron reformados, adicionados o derogados. Tal anotación consiste en señalar el artículo que fue reformado, adicionado o derogado. Los comentarios respectivos se encuentran en el "Anexo", ya que, de haberlos incluido en el estudio se hubiera extendido tanto que sería tema de otro estudio.

Por lo tanto, solamente me he centrado en las modificaciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios pues es el tema principal de mi estudio.

Enero, 1982.

Capitulo Primero.

I. La Reforma Administrativa.

"La característica de los gobiernos modernos es la complejidad y variedad que presentan sus estructuras"

Andrés Serra Rojas

Mucho se ha dicho acerca de la Reforma Administrativa. Sin embargo, no nos hemos puesto a pensar detenidamente en qué es; o a qué se debe y en qué consiste. Estas líneas no pretenden ser una revelación de algo nuevo, pero, consideramos conveniente el hacer un bosquejo que nos sitúe un poco más a fondo dentro de la finalidad última que persigue un Estado y que es el bienestar equilibrado de un país.

Debemos tener presentes ciertas ideas que nos indiquen el camino para comprender mejor el concepto de Reforma Administrativa.

El Estado realiza funciones que, atendiendo a un orden de conceptos, éstas se ven íntimamente ligadas al de sus atribuciones.

En efecto, las atribuciones representan la parte sustancial, el contenido de la actividad del Estado, en tanto que las fun

ciones constituyen la parte externa, formal, de dicha actividad.

En otras palabras, las atribuciones son el "qué va hacer" y las funciones el "cómo lo va hacer".

Es doctrina jurídica generalizada que las funciones del Estado actualmente son tres: la ejecutiva o administrativa, la -- legislativa; la jurisdiccional.

Dicha clasificación, en principio, responde a la división de poderes en el Estado moderno: el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial.

En principio, el órgano caracterizaría a la función y así de esta manera podría decirse que función administrativa sería -- aquélla que llevara a cabo el Poder Administrativo y así sucesivamente. Sin embargo, en la práctica no existe una relación exacta entre los Poderes y las funciones, trayendo como consecuencia que muchas veces el Poder Judicial lleva a cabo actos que por su naturaleza propia son considerados como administrativos, o bien, el Poder Ejecutivo realiza actividades -- que revisten un carácter de legislativas de aquí que se estudie esta doble caracterización de la función administrativa -- desde dos puntos de vista, a saber; el formal y el material.

Desde el primer punto de vista, tradicionalmente la doctrina nos ha enseñado que la función administrativa se define como la actividad que el Estado realiza por medio del Poder Ejecutivo.

Este criterio se desentiende del carácter interno del acto y de su repercusión en el mundo del Derecho.

El segundo punto de vista es el más complicado. De acuerdo a nuestro estudio podemos afirmar que los tratadistas no se han puesto de acuerdo.

Para abreviar un poco nuestra exposición hemos seleccionado tres autores a fin de darnos una idea acerca de su postura a nuestro problema.

Maurice Hauriou dice que la función administrativa se caracteriza por "manejar los asuntos corrientes de público, en lo -- que atañe a la ejecución de las leyes de derecho público, y a la satisfacción de los intereses generales, haciendo todo -- esto por medio de la policía y por la organización de los servicios públicos, en los límites de los fines del poder político que ha asumido la empresa de la gestión administrativa".(1)

(1) Maurice Hauriou.- "Derecho Administrativo".-pags.9 y 33.- citas de Gabino Fraga.- "Derecho Administrativo".-5a. edición Editorial Porrúa, S. A.- México, 1952 .- Pag. 62.

4

De esta definición inducimos que el acto administrativo se realiza en vista del funcionamiento de un servicio público.

Gabino Fraga al examinar la función administrativa derivada del análisis de diversas definiciones nos dice "Con todos los elementos apuntados, podemos ya dar un concepto completo de la función administrativa, diciendo que es una actividad del Estado que realiza bajo un orden jurídico y que consiste en la ejecución de actos materiales o de actos que determinen situaciones jurídicas para casos individuales"(2).

El autor piensa que la función administrativa es una actividad constante reglamentada que puede prevenir conflictos por medidas administrativas.

Fritz Fleiner, autor alemán, dice que "La administración, en sentido amplio, a diferencia de la constitución, viene a ser la actividad que el Estado desarrolla para la realización de sus fines esenciales. Así como la Constitución representa en el Estado el elemento estable, permanente, en la administración por el contrario, se nos manifiesta el Estado en actividad". (3)

(2) Gabino Fraga.- ob. cit. pag. 69 y sigts.

(3) Fritz Fleiner.- "Instituciones de Derecho Administrativo" traducción de la 8a. edición alemana por Sabino A. Gendin.- Editorial Labor, S. A.- Barcelona, 1933.- Pag. 3

La administración para dicho tratadista es un conjunto de funciones de naturaleza técnica, intelectual y jurídica, cada una de las cuales tiende a alcanzar resultados útiles para el bien común.

En resumen, y atendiendo a las exposiciones hechas, podemos sacar en conclusión que la naturaleza de la función debe determinarse por el carácter interno del acto y por su repercusión en el mundo del Derecho.

La atribución es el contenido de la actividad del Estado, en tanto que la función es el medio de realizarla. La atribución es el fondo, la función es la forma.

Ahora bien, vamos a dejar un poco el aspecto teórico y adentrarnos en nuestro tema.

Hemos dejado asentado que la Reforma Administrativa se debe basar en las atribuciones del Ejecutivo y se realiza a través de sus funciones. Pero, cabría preguntarnos el por qué de la Reforma Administrativa.

Se ha visto, a través de la historia, que uno de los problemas esenciales que existe y ha existido en los gobiernos es su deficiente organización; los gastos injustificados o innecesarios; los trámites lentos y complejos; el deficiente control de las operaciones; las fugas de material y dinero; la

negligencia de empleados y funcionarios o la falta de capacidad de éstos para la tarea que desempeñan; los salarios injustos y las cargas de trabajo excesivas o desiguales de los empleados, etc, etc. no son, entre otros, más que vicios que entorpecen la labor del Estado.

Sin embargo, no todas estas deficiencias son siempre de origen administrativo. Debemos tener presente que existen países, cuya inestabilidad política, trasciende en concepciones erróneas y a veces en orientaciones mal llevadas por el aparato administrativo.

En todos estos casos hay que considerar, sin ánimos de culpar, que simplemente el aparato administrativo ejecuta lo que se le ordena.

La técnica administrativa es - y debe ser - ciega a juicios trascendentales y debe de trabajar siempre partiendo de un supuesto primordial, a saber: el de que los objetivos, funciones y tareas básicas de la organización administrativa que le corresponde estudiar o manejar han sido correctamente concebidos por quienes tienen a su cargo tan trascendental deber.

Ahora bien, pasando un poco más al tema que nos ocupa vamos a hacer el estudio de la Administración Pública en México.

Sabemos que México ha sido por antonomasia un país con un estilo político muy personal de gobierno que a veces ha olvidado un poco su aparato administrativo con el cual se sirve para llevar a cabo sus funciones.

A partir de 1821 México empieza a tener un carisma propio de lo que es una organización. Vemos que a través del tiempo se fué mejorando el sistema administrativo hasta llegar a lo que hoy conocemos como la Administración Pública Federal.

México tiene una gran ventaja y que es la de estabilidad política. Sin este requisito es factible que todo cambio que pretenda hacerse no pueda llegar a realizarse, pues una administración sin ninguna base sólida, como la nuestra, no podrá -- nunca edificarse nada sobre ella.

Es necesario tomar en cuenta que toda organización al estar - compuesta de seres humanos bien pudiera ser que continuamente se tuvieran fallas que habría ir solucionando conforme se vayan presentando. Pero, organicemos un poco las ideas para exponerlas en forma sistemática, aunque sea un poco breve.

Decíamos que México es un país estable, políticamente hablando, y que como toda nación esta compuesta de seres humanos. - Sabemos bien que tenemos errores, como todos, y que hemos ido tratando de solucionarlos.

Un estado que se congratule de alto servicio necesita como todo buen Estado organizado, saber administrar ya que esto es - lo básico y fundamental en un Estado de servicio.

Partimos de la teoría - como debe hacerse - y pretendemos que todas las exigencias de una reforma administrativa se lleven a cabo en la realidad.

Se plantea la necesidad de adecuar la estructura administrativa actual del Gobierno Federal con sus propósitos de desarrollo, tanto económico, cultural, social y político. De acuerdo a lo anterior podemos " concebir la Administración como un instrumento capaz de racionalizar, capaz de aprovechar la información para sistematizarla, tomar decisiones, realizar -- acciones organizadas y establecer ciclos de retro - alimentación ". (4)

Nuestra administración, vista desde un punto de análisis crítico, debe orientar las acciones políticas y económicas de la - Sociedad, y también, debe considerarsele como un gran generador de bienes y servicios. Se busca, ante todo, que exista - eficiencia y honestidad de todos los que componen el aparato administrativo gubernamental.

(4) José López Portillo, Campaña Presidencial. Palabras pronunciadas ante maestros de las Facultades de Derecho y Ciencias Sociales de la U.N.A.M. México, D.F., Noviembre 14, 1975

Lo anterior nos conlleva a pensar que organizando bien al Gobierno, fácilmente se podrá organizar al país.

No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que una reforma administrativa implica tiempo y acciones coordinadas -- que de antemano estén bien sustentadas, ya que en la época actual que vivimos, no nos podemos dar el lujo de hacer experimentos y menos con un país como el nuestro que tiene todavía bastante riqueza pero que dada la situación mundial prevaleciente hay que estudiar constante y detenidamente las fases -- que se van a implantar, a estas fases las hemos denominado -- fundamentos y objetivos de la Reforma Administrativa, tema -- que será tratado a continuación.

I.1 Fundamentos y objetivos de la Reforma Administrativa.

Se dejó asentado que el Estado busca la eficiencia y honestidad en la Administración Pública y que han sido éstos los objetivos supremos y a la vez las bases para hacer más integral y práctica la actual Reforma Administrativa.

Lo anterior es, a grandes rasgos, lo principal del tema que nos ocupa, sin embargo, pensamos abundar un poco más en el estudio de lo que se persigue con este cambio.

Antes que nada, debemos de hacer un poco de historia para --- aclarar y fundamentar nuestros conceptos.

Nuestro problema en sí ha sido de tipo funcional. "El aparato de la Administración Pública ha crecido en México obedeciendo estímulos circunstanciales, ocasionales decisiones que no siempre se han concebido de modo integral, por lo que hay muchas duplicaciones; pero no sólo es eso: en ocasiones hay deficiencias graves; en otras, insuficiencias; existe competencia entre los organismos y, en fin, una serie de defectos administrativos que debemos corregir."(5)

Efectivamente, podríamos decir que partimos en un principio de la nada hasta lograr tener lo que tenemos.

Pero, cuales son en realidad los orígenes y motivos del cambio?.

Cómo primer motivo se señalan las deficiencias en los siguientes puntos:

- 1.- Excesiva centralización de funciones en los niveles superiores de la jerarquía administrativa del Gobierno.
- 2.- Duplicación de funciones.
- 3.- Impresión de las esferas de competencia.
- 4.- Aprovechamiento inadecuado en las actividades de planeación y apoyo a las decisiones, respecto a las de ejecución.

(5) José López Portillo.- Campaña Presidencial.- Palabras dirigidas a los vecinos de colonia del valle.- México, D. F. -- junio 10 de 1976.

- 5.- Subsistencia de actividades, en algunas dependencias, -- que no corresponden a la naturaleza propia de sus funciones.
- 6.- Fallas en la estructura orgánica.
- 7.- Falta de planeación en la organización administrativa.
- 8.- Falta de uniformidad en la estructura interna de las Dependencias.
- 9.- Problemas relativos al factor humano.
- 10.- Deficiencias en la coordinación administrativa del Ejecutivo Federal.
- 11.- Fallas en el proceso presupuestal.
- 12.- Anacronismo de los procedimientos administrativos.

De acuerdo con lo anterior, México era un país modelo de ineficiencia administrativa. Decimos era, porque con la actual administración se ha pretendido borrar estas manchas que atañen al buen funcionamiento que debe esperarse de una buena organización. Todo el problema radica en una gran diversidad de organismos cuyas funciones se entremezclan y actúan con una interdependencia ficticia y errónea, ya que no se han coordinado sus acciones en forma funcional ni programada.

Con base a lo expuesto por el Sr. Presidente en el sentido de que la "Reforma Administrativa es una reforma para el servicio" debemos considerar que un fin básico en el cambio es la coordinación. Aunado a lo anterior, se pretende la simplificación en lugar de la complicación. Simplificación en

estructuras que sean capaces de programar y de ordenar para coordinar. Esta, debe ser lo suficientemente capaz para que pueda lograrse mayor captación de información necesaria, la cual, nos permitirá fijar las metas decisivas para bienestar del país; y como consecuencia de esta prescripción de metas concretando las acciones que se aplicarían tanto al sector -- productos, sea privado o público, como las de fomento y regulación que corresponden al Gobierno Federal.

Ahora bien, tenemos, a partir de lo anterior, elementos suficientes para reorganizar al país, al menos en forma resumida. Hemos visto que las tendencias del Gobierno son de simplificación, ordenación y coordinación. El más importante de estos aspectos es la ordenación, pues no es posible coordinar si antes no se ha ordenado. La simplificación la consideramos como un aspecto inherente a la coordinación que bien pudiera -- ser considerada como resultante o meta fijada a que se desea alcanzar. Necesitamos que nuestra ordenación tenga un fin definido, toda vez que requerimos planear para organizar. Este fin se lo podemos dar por medio de un Programa. Programa que este bien ubicado y cuyo fin consistiría en lo que queremos -- hacer.

En México hemos caído en el vicio de que para tener que realizar cierta tarea o programa, es necesario crear un organismo específico que lo lleve a cabo. Esto es un defecto que bien pudiera servirnos si acertamos estilizarlos adecuadamente y -

con racionalidad. Esta afirmación viene al caso porque a --
sido el principal error de los gobiernos anteriores y que --
poca atención se le ha prestado en el curso de nuestra histo-
ria. Y es aquí donde a enfocado primordialmente su acción --
principal el actual Gobierno.

Sin embargo, tanto la creación de organismos como su control,
poco a poco ha ido evolucionando hasta llegar a tenerse el --
mínimo de ellos para cumplir satisfactoriamente las metas del
Gobierno Federal.

Nuestra idea es que, habiendo tanto material fértil de produ-
cir bienes y servicios que necesita el Estado, no lo hagamos-
trabajar como debiera ser.

La actual administración, ha planteado un esquema de toma de-
descisiones que van de lo central a lo descentralizado. Par-
tir de un sistema central de planeación que va a descentrali-
zar las ejecuciones. Esto conlleva a totalizar ciertos secto-
res que el Gobierno ha limitado a cuatro como los fundamenta-
les y que son:

- a) Agropecuario, forestal y pesquero,
- b) industrial,
- c) transporte y comunicaciones, y
- d) desarrollo social

A su vez están reforzados o apoyados en las áreas: financiera,

política interna y política externa.

Para lograr esta integración y que se ajuste a la actual organización es necesario la creación de subsecretarías que se conformaran de acuerdo a sistemas de lo que hoy conocemos como "cabezas de sector".

Estas tendrán como función básica la de propiciar la coordinación, como resultante del establecimiento, como anteriormente se dijo, de un orden, orden que contenga metas concretadas y convenidas y que se reflejen en la toma de decisiones.

El Gobierno ha implementado un sistema basado en el desarrollo equilibrado de la nación que consiste en acercar la capacidad de decidir a los sitios en donde se va a ejecutar. Sistema que se denomina descentralización o desconcentración administrativas.

Finalmente, tenemos que a partir de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado de 1958 se contemplaba ya una coordinación estructural en el Régimen de Gobierno de ese entonces y que subsistió hasta el año de 1976 que es cuando entró en vigor la Ley Organica de la Administración Pública Federal. Decimos una coordinación estructural debido a que centralizaba, resultante del "Triángulo de eficiencia administrativa" que se pretendía, las funciones de planeación, de financiamiento y de vigilancia, recíprocamente conectadas, entre tres entida

des gubernamentales: la Secretaría de Hacienda, la Secretaría del Patrimonio Nacional y la Secretaría de la Presidencia.

Sin embargo, había que tomar en cuenta que dado ciertos problemas coyunturales y de estructuración, o para cambiar un poco, de reordenación, se pensó que la descentralización en estas tres entidades debía iniciarse primeramente por la Secretaría de Hacienda.

Lo anterior se explica porque, hemos estado dando solución a nuestros problemas en una forma poco práctica. Se han hecho programas, planes y reformas, etc., y que no han resultado -- del todo provechosos, sí en ciertos campos como lo es el de la industria y desarrollo agropecuarios. Sin duda alguna aspectos básicos que México requiere para su desarrollo, pero -- ésto ha costado, y ha costado muchísimo dinero. En una palabra, se ha invertido el gasto público en forma desmedida y no se ha logrado el equilibrio que se persigue. No obstante, -- para subsanar este problema, a la Secretaría de Hacienda se -- le dieron dos grandes prioridades: una, la descentralización -- en el área de los ingresos logrando con esto una marcada y ordenada recaudación de los ingresos, y que se ha concluído. La otra gran prioridad es concebir al presupuesto no como era -- tradicional, sino como financiamiento de programas para poder evaluarlos de la manera más útil. Es decir, racionalizar el gasto.

Racionalización que tiene cómo fin básico o meta el poder financiar los programas de Gobierno. Ahora bien, a raíz de la actual Reforma Administrativa que lleva a cabo el presente régimen, se vió en la necesidad de instrumentar o respaldar jurídicamente sus acciones o metas.

Mucho se ha logrado en este campo, pues se han ordenado y reordenado todas aquellas disposiciones legales que incumbían de una manera directa o indirecta a las atribuciones y funciones del Estado. De esta manera se han logrado una serie de disposiciones concretas que, como la principal, podemos señalar la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal aparecida en el "Diario Oficial" de la Federación el 29 de diciembre de 1976. Esta Ley reorganiza el actual aparato administrativo ya que hace los ajustes necesarios para evitar las duplicaciones existentes, precisar responsabilidades y simplificar estructuras.

No vamos hacer un comentario extenso sobre el contenido de la Ley, pero sí dejaremos asentado que básicamente la Ley "pretende convertir la compleja estructura burocrática que ha desarrollado la Administración Pública en un instrumento con responsabilidades claras y precisas, que evite la duplicación de las funciones y que permita que las decisiones gubernamentales se traduzcan efectivamente en los resultados que demandan los habitantes del país", (6)

(6) Exposición de motivos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

De entre los sustentos o bases jurídicas que rigen la actual-Reforma tenemos las siguientes:

- 1.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal,
(Diario Oficial, 29 de diciembre de 1976)
- 2.- Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal,
(Diario Oficial 31 de diciembre de 1976)
- 3.- Ley General de Deuda Pública.
(Diario Oficial 31 de diciembre de 1976)
- 4.- Decreto de Reformas y Adiciones a diversos artículos de -
la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.
(Diario Oficial 31 de diciembre de 1976)
- 5.- Acuerdo por el que se establecen las bases para la Promo-
ción y Coordinación de las Reformas Administrativas del --
Sector Público Federal.
(Diario Oficial 28 de enero de 1971)
- 6.- Acuerdo por el que se dispone que los Titulares de cada -
una de las Secretarías y Departamentos de Estado deben --
procurar dar la atención que requiere el Programa de Re--
forma Administrativa de su Dependencia.
(Diario Oficial 5 de abril de 1973)
- 7.- Acuerdo por el que se dispone que las Secretarías y Depar-
tamentos de Estado, Organismos Descentralizados y Empre--
sas de Participación Estatal de la Administración Pública
Federal, procedan a implantar las medidas necesarias, de-
legando facultades en funcionarios subalternos, para la -
más ágil toma de decisiones y tramitación de asuntos.
(Diario Oficial 5 de abril de 1973)

8.- Acuerdo para el establecimiento de unidades de Programa--
ción en cada una de las Secretarías y Departamentos de --
Estado Organismos Descentralizados y Empresas de Partici-
pación Estatal.

(Diario Oficial 11 de marzo de 1971)

9.- Acuerdo por el que las Entidades de la Administración Pú-
blica Paraestatal, a que se refiere este acuerdo, se agru-
pan por Sectores a efecto de que sus relaciones con el --
Ejecutivo Federal, se realicen a través de la Secretaría-
de Estado o Departamento Administrativo que se determina.

(Diario Oficial 17 de enero de 1977)

Una vez que hemos resumido a grandes rasgos lo que significa-
en sí la Reforma Administrativa vamos a iniciar el punto refe-
rente a la Reforma Fiscal que será donde empieza nuestro tema
específicamente hablando.

1.2 La Reforma Fiscal.

Dejamos asentado que la Secretaría de Hacienda va a ser la --
que procurará los medios financieros al Gobierno para que es-
te lleve a cabo sus proyectos. También dijimos, que en base-
a una reordenación fiscal de los impuestos, es en donde se ob-
tendrá el mayor número de divisas posibles.

No obstante lo anterior, vamos a centrarnos en el aspecto tri-
butario que es, a nuestra manera de ver, el punto más impor-
tante en este estudio.

El problema, por excelencia, de la estructura tributaria de los países en desarrollo es el potencial impositivo con que cuentan y su aprovechamiento. México, como país en desarrollo, se ha visto en la necesidad de reorganizar sus sistemas tributarios. Ha tenido necesidad de planear y organizar. Podría sintetizarse en una Planeación para el desarrollo. Planeación basada en planes de gobierno a corto, mediano y largo plazo. No obstante, existen aspectos económicos específicos (devaluación, riqueza excedente, etc.) que influyen, a veces de manera decisiva, en las tomas de decisiones tanto tributarias como políticas. De aquí que se tenga que controlar el crecimiento, económico del país a través de la racionalización del mismo.

"La política tributaria para un país dado y en un tiempo dado está determinada por las circunstancias económicas, políticas y sociales de tal nación. De lo cual se sigue que en la medida que dichas circunstancias cambien, la política tributaria apropiada también cambiará. La reforma impositiva es, en consecuencia, un proceso que nunca termina, nada que pueda ser obtenido de una vez por todas y luego olvidado. Una idea clave en una estrategia para la reforma tributaria es así, la necesidad de construir el proceso dentro de la estructura de decisiones gubernamentales, esto es, institucionalizar la reforma impositiva" (7)

(7) Richard E. Bird, taxation and development. Harvard University Press, Cambridge, Mass., 1970.

Los movimientos renovadores que se manifestaron a partir de 1910 dejó una gran deuda en materia fiscal debido a lo precario del sistema impositivo y a lo poco práctico que resultaba; sin embargo, en 1917 el gobierno Carrancista invitó a un grupo de norteamericanos, especialistas en finanzas, para que realizaran un estudio sobre los problemas fiscales mexicanos, dando como resultado la inclusión del impuesto sobre la renta en 1921, primero en grado de tentativa; en forma más perfeccionada en 1924 y ya definitivamente en 1925.

Esto no significó, aún cuando es el acto más sobresaliente -- que haya hecho México, ni determinó, una reforma global en la estructura tributaria tradicional; puesto que subsistían impuestos indirectos que determinaban pobreza en la canalización de recursos al Estado y representaban parapetos contra la actividad económica.

También, durante estos años lo primitivo de la organización fiscal del país se determinaba por la importancia que mantenían los gravámenes al comercio exterior. Situación que prevaleció hasta los años de 1950. Hasta 1946 se introdujeron cambios importantes en la estructura tributaria, contando entre ellas 7 transformaciones del impuesto sobre la renta. Se incluyeron la unificación de las tarifas a la exportación (1917), la de importación (1922) la creación de una serie de impuestos especiales que gravaban cuantos bienes, productos, actividades y servicios pudieran existir.

En 1947 y con la celebración de la III Convención Nacional -- Fiscal se aprobó la modificación, increíblemente atrasada, del tributo del timbre, por un gravámen general a las ventas, el impuesto sobre ingresos mercantiles que determinó cambios administrativos y jurídicos y, sobre todo, revisión del sistema de imposición directa. El impuesto del timbre, dicho sea de paso, subsistió en actos jurídicos poco relevantes (Contratos, recibos, cartas poder, etc.) pero que a la larga se demostró su poca eficacia dado los nuevos sistemas tributarios y políticas económicas que iban surgiendo y motivados por el aspecto-cambiante del mundo y del propio país.

Otro cambio lo constituye la introducción, en 1962, de la tasa complementaria sobre ingresos acumulados, al derogarse la Ley del impuesto sobre la renta de 1954. La que substituyó a ésta presentó 9 cédulas y dos tasas complementarias: la de -- utilidades excedentes y sobre ingresos acumulados; dividió a los causantes en mayores y menores tomando como base los ingresos brutos; se agregaron dos nuevos renglones a la imposición, como son las utilidades por enajenación de inmuebles y los intereses obtenidos de cédulas hipotecarias y otros valores.

El último cambio fue hecho al impuesto sobre la renta de 30 - de diciembre 1964 para su aplicación en 1965. Se eliminan -- las cédulas por una forma mixta que continúa gravando y agrupando a los causantes, de acuerdo con la fuente de donde provienen dichos ingresos, aunque sobre bases relativamente diferentes. En su exposición de motivos se señala como característica el hacer depender al erario federal de los ingresos-

provenientes de este impuesto, y llevar adelante el abandono-progresivo de los tributos indirectos. También se hizo énfasis de un modo más específico en la gravación de los rendimientos y ganancias de capital que atendía más bien al origen del ingreso y no a la persona física que lo recibía.

En esta etapa, es decir, a partir de 1962 y sobre todo en 1965 significó a los grupos patronales, debido a las reformas fiscales, ventajas fiscales que sí son fáciles de comprobar, como fueron la eliminación del impuesto sobre utilidades excedentes, la desaparición del tributo a herencias, legados y donaciones, y grandes facilidades para eludir el pago del impuesto sobre ganancias distribuibles.

En los años setentas, la reforma fiscal no había avanzado como se esperaba pues resultaba que no se habían afectado a las empresas sino que se les había dado estímulos, ayudas, facilidades, que hacen que "la carga del coeficiente fiscal de las empresas, en estos momentos sea más baja que la existía al inicio de esta administración". (8)

De una elaboración estadística se tomó que los pagos al factor capital habían representado entre el 63 y 69% de los pagos a los factores de la producción. La contribución, en este

(8) Gustavo Petriccioli, "La política fiscal en la realidad mexicana", El Mercado de Valores, Nacional Financiera, México, abril 30 de 1973.

sentido, al impuesto sobre la renta nunca fue mayor de 16.2% a lo largo del período de 1950 a 1967.

Lo anterior se complementa con el hecho de que el rendimiento del impuesto sobre ingresos del trabajo había aumentado a una tasa anual de 15% - en la década de los sesentas - mientras - que el gravámen sobre utilidades de las empresas lo hizo al - 10.7% y el tributo sobre productos de capital lo había hecho - en un 4%.

Lo anterior nos dá como resultado que las actividades econó--micas más importantes como son la fabril, la financiera, la - construcción, la agropecuaria, los servicios y el comercio, - que constituyen en modestísima escala en el renglón tributa--rio y que aunado a las cargas mayores que pesan sobre el sec--tor trabajo y la regresividad y alto nivel de los gravámenes-- indirectos, que nuestro sistema impositivo vaya en detrimento.

Sin embargo, mucho se ha avanzado puesto que la tributación - moderna trata de gravar la persona -física o moral- en su ca--pacidad de obtener ingresos, en sus posibilidades de acumular riquezas y en sus condiciones de efectuar gastos.

En cuanto a los indirectos, se pretende suprimirlos poco a - poco a fin de que se fortalezca el sistema tributario y se --

hagan eficientes para financiar el presupuesto y el desarrollo.

1.2.1 Políticas Fiscales.

México, que como país en desarrollo, que es, ha tenido un sin número de resultados entre la aplicación de sus ingresos y los logros que se generan en la realidad.

Se dice, en términos generales, que una buena política fiscal es el acomodamiento previo de los programas de gasto, ingreso y deuda del Estado, para conseguir estabilidad y desarrollo económico.

México, ha resentido por bastante tiempo las pesadas cargas impositivas que hasta hace poco tiempo ha dejado de tener y que ha menguado en forma sustancial la economía nacional.

El problema se centra en los diferentes gravámenes que existían y en el desordenamiento en que se encontraban. Esto es, no había un Status lógico-práctico. A lo anterior cabe señalar el bajo volumen de ahorro y los gravámenes que hacían casi imposible tal actividad y los gravámenes poco proporcionados a ingresos personales e industriales, etc.

La política fiscal influye en la economía de un modo directo, y se dice que es directo porque lo hace por medio del ingreso que obtiene el Estado y por el monto y la dirección del gasto público.

Dentro de este orden de ideas, podemos decir que México es una de las naciones que menos ingresos tributarios obtiene en el mundo. Y estas bajas entradas por gravámenes, están en relación con la imposibilidad de canalizar recursos de quienes obtienen los ingresos más altos y detentan la riqueza mayor, situación muy relevante en nuestro país.

Todo lo cual hace evidente, que el sistema no tiene la posibilidad de cobrar tributos a los grupos que obtienen la mayor parte de los recursos que se producen en la economía mexicana lo que puede deberse a la obsolescencia del sistema o a que los llamados impuestos directos se trasladan casi en su totalidad, sobre todo la parte del mismo que intenta gravar a las capas con ingresos más elevados y con mayores recursos patrimoniales.

En base a lo anterior y de acuerdo al Plan Global de Desarrollo 1980-1982 la política tributaria se ha enfocado a la redistribución del ingreso al igual que la del gasto público, buscando mejorar la equidad- tratando igual a los iguales y gravando proporcionalmente más a quienes más ganan-, fomentando la eficiencia, estimulando el desarrollo, racionalizando -

el comercio exterior simplificando y modernizando los sistemas recaudatorios para combatir la evasión y alterar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los causantes y, acrecentando los ingresos del Estado en proporción adecuada -- al ascenso del producto nacional para permitirle cumplir con mayor amplitud las responsabilidades económicas y sociales -- que les son propias.

En buena medida lo inadecuado del sistema impositivo se debía a un mecanismo de impuestos indirectos obsoleto. El impuesto sobre ingresos mercantiles, por ejemplo, gravaba los bienes -- en cascada, resultando muy desigual la distribución de la carga fiscal y propiciando otras ineficiencias. A su vez, existía una diversidad de impuestos especiales que comprendían -- 119 tasas ad valórem y 338 cuotas específicas que implicaban una carga muy dispar sobre los bienes que gravaban.

En buena medida el impuesto sobre la renta, como impuesto directo, tiende a la globalización puesto que ha enriquecido -- gradualmente el concepto de ingreso gravable y ha perfeccionado el sistema acumulativo de las diversas fuentes de ingreso de las personas físicas. Actualmente, una parte importante -- de los conceptos de ganancias de capital son acumulables. La única salvedad importante la constituyen los ingresos por intereses pagados por las instituciones de crédito. Esto va en función de fomentar el ahorro, mantener la competitividad con los valores del exterior, para no complicar la administración

tributaria y para no afectar a medianos y pequeños ahorradores.

Por otro lado tenemos, y dentro del campo de la equidad, que la deducción general del salario mínimo ha permitido aumentar la progresividad impositiva y corregir parcialmente el efecto de la inflación en la carga personal.

Los tratamientos tributarios especiales sólo se mantendrán en función de su utilidad para facilitar la recaudación en sectores cuya estructura y operación no permiten la aplicación del régimen ordinario.

Por lo que toca a impuestos indirectos, la introducción del Impuesto al Valor Agregado en 1980 ha dado como resultado un avance en la modernización del sistema tributario mexicano. Este impuesto sustituyó al de Ingresos Mercantiles, a diversos impuestos especiales federales y a múltiples impuestos estatales.

El IVA evita el impuesto en cascada y grava todos los bienes a la misma tasa y reduce ineficiencias en la asignación de recursos. Permite un tratamiento igual a las importaciones y a los bienes que se producen internamente; racionaliza los subsidios a las exportaciones; estimula la inversión, etc. También, y como aspecto importante, unifica, simplifica y uniforma el sistema de los impuestos especiales, ya que muchos de ellos se eliminan y otros se modifican.

Se tiene además, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, con vigencia a partir de 1981. Este impuesto, es el resultado de una acción de congruencia, necesaria para complementar la modernización, que se ha venido desarrollando en el sistema fiscal. (IVA e ISR). Este impuesto adecúa, simplifica y sistematiza los impuestos especiales como son: compra-venta de primera mano de aguas envasadas y refrescos, envasamiento de bebidas alcohólicas, producción y consumo de cerveza, venta de gasolina, tabacos labrados y en el renglón de servicios, los seguros de vida y teléfonos.

1.3 Importancia de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. El ámbito de la tributación fiscal federal.

Se ha visto a través de las exposiciones anteriores, que el Gobierno trata, por todos los medios, de reducir al mínimo, pero sin perder por ello, el control fiscal de las cargas impositivas.

La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios se encuadra en los impuestos llamados indirectos que de acuerdo con el maestro Flores Zavala son aquéllos en los cuales "El Legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión". Debemos agregar que se trata de un impuesto real ad-valorem. Su estructura, como más adelante veremos, es similar a la del IVA.

Con ésta Ley se abrogan siete impuestos especiales, más 18 -- que abrogó el IVA, suman 25, por lo que tenemos que dos im-- puestas federales sustituyen, en esta forma, a 25 impuestos -- especiales.

Aunado a lo anterior, hasta 1979 existían 52 impuestos espe-- ciales y se encontraban vigentes 43 ordenamientos fiscales. - Con las modificaciones señaladas, se abrogaron 28 impuestos - especiales. Además, sólo quedan en vigor 10 impuestos indi-- rectos y la estructura de impuestos internos queda integrada-- por 11 ordenamientos tomando en cuenta la Ley del Impuesto so-- bre la Renta.

1.3.1 Necesidad de una reordenación fiscal en los conceptos-- de producción y servicios.

Al igual que pasó con la Ley del Impuesto al Valor Agregado - en el sentido de agrupar en un sólo ordenamiento diversos im-- puestos que regulaban aspectos de comercio, sucede algo pare-- cido con la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Ser-- vicios.

En efecto, y parafraseando lo expuesto en páginas anteriores, el Gobierno trata y parece que ha logrado simplificar el sis-- tema impositivo.

Lo más característico del ordenamiento objeto de este estudio es que engloba una serie de impuestos cuyas tasas, que en ca-

da uno son diferentes, hacía poco más que difícil el control-fiscal que de ellos se tenía.

Vemos que los conceptos Producción y Servicios se encontraban afectados por distintos ordenamientos y cada uno daba un tratamiento especial a éstos renglones. Por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos: El sujeto del impuesto es el expendedor. Con la Ley del Impuesto Especial, este mismo sujeto, pasa a ser el vendedor. En tratándose de Bebidas Alcohólicas se aumenta la tasa del 3% al 5%. En tabacos labrados se implementan 2 tasas generales.

En prestación de servicios y tratándose de seguros, la nueva Ley grava los seguros individuales en operaciones de vida, -- etc., etc.,.

En fin, tenemos una serie de modalidades que por el momento -- no se analizan, sino que son motivo del siguiente punto.

1.3.2 Generalidades de la Ley.

Para hacer más conciso y no separar mucho este punto, por motivos de orden, vamos a agregar el siguiente punto a éste, o sea, el punto 1.3.2.1 "Simplificación en las formas de fiscalización y de los controles de elaboración de productos".

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios fué promulgada por decreto del 19 de diciembre de 1980 y publicada en el "Diario Oficial" de la Federación el 30 de diciembre del mismo año.

En este nuevo ordenamiento se agrupan los siguientes impuestos especiales: compraventa de primera mano de aguas envasadas y refrescos, envasamiento de bebidas alcohólicas, producción y consumo de cerveza, venta de gasolina, tabacos labrados, seguros y teléfonos.

La fiscalización que lleva a cabo la autoridad, se simplifica enormemente ya que se centra en la contabilidad del contribuyente y en controles que se utilizan en la elaboración de los productos.

No obstante, a la fecha de realización de este estudio todavía no sale el reglamento respectivo, por lo que, en 1980 se mantienen algunos controles físicos.

Las políticas fiscales que se introducen son las siguientes:

En aguas envasadas y refrescos, en envases cerrados, se mantiene la misma carga fiscal, aún cuando existe disminución en la tasa respectiva y esto es para que se ajuste a una base -- que es más amplia. Los productores de jarabes que se utilizan como materia prima para ser enajenados en envases abiertos y utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, la carga fiscal de la ley es menor pasando a ser sujeto del impuesto -- el producto de estos bienes y no el expendedor. Con esto se reduce la fiscalización al reducirse el número de contribuyentes.

En concentrados, polvos, jarabes y esencias destinados al consumidor final de los que pueda obtenerse refrescos, se mantiene la carga fiscal actual.

En cerveza, continúa durante este año el sistema de cuota fija y de tasa hasta diciembre, fecha en que se abrogará este impuesto.

En lo referente a bebidas alcohólicas, el impuesto que causan al enajenarse se mantiene igual a las tasas existentes, hasta diciembre de 1981, a excepción de las que se encontraban gravadas con la tasa del 3% que pasa a ser del 5% y en el caso de los brandies se mantiene durante este año el régimen transitorio a que está sujeto, para que se incorpore el año entrante a la tasa del 40%.

En tratándose de tabacos labrados, se sustituye la tarifa por dos tasas, una general de 139.3% y otra de 20.9% exclusiva para cigarrillos sin filtro de precio popular.

En gasolina se mantiene la tasa actual. En lo relativo a prestación de servicios se gravan los seguros individuales en operaciones de vida, con la tasa que actualmente tienen.

Los servicios telefónicos mantienen las tasas vigentes, dejándose de gravar la enajenación e instalación de centrales o conmutadores telefónicos.

Se gravan las enajenaciones o importaciones de ciertos bienes así como la prestación de determinados servicios. Este impuesto grava la primera etapa de comercialización de los bienes o bien la importación, es decir, que una vez importados los bienes, por la primera enajenación que de éstos se realice en el país ya no se pagará el impuesto.

Se definen algunos bienes y servicios a fin de que no se preste a diferentes interpretaciones los conceptos.

En importaciones se establece que el impuesto debe pagarse directamente en la aduana, coincidiendo los plazos de pago y los períodos de entero con los del impuesto al valor agregado.

En forma similar a la del IVA, se establece la consecuencia fiscal de la devolución de bienes enajenados y la del otorgamiento de descuentos o bonificaciones.

La enajenación se circunscribe únicamente a la primera etapa de comercialización, equiparándose este sistema al que utiliza IVA. Para el caso de la gasolina, considera como primera enajenación la efectuada por los expendios autorizados confrontándose a ésta la que PEMEX consume y la que enajena directamente a consumidores.

El impuesto se calcula aplicando las tasas a las mismas cantidades sobre las cuáles se determina el impuesto al valor agregado, sin incluir impuestos.

El aguamiel y los productos de su fermentación no quedan gravados por este impuesto.

Se adiciona una exención para el aguardiente regional cuya -- producción anual no exceda de 7,500 litros.

Se exentan del pago de este impuesto los bienes que se exportan.

Se otorga una exención a la primera enajenación de aguardiente a granel, así como los concentrados de bebidas alcohólicas cuando sean adquiridos por productores o envasadores teniendo como objetivo final el control de la producción de aguardiente mismo que se asegura con una obligación a cargo de los adquirentes de proporcionar información sobre el producto, o bien, en caso contrario, se pagará la tasa del 40% cuando se enajene el aguardiente a granel independientemente del impuesto que habrá de pagar al enajenarse ya envasado.

En la importación de bienes, se apropia el concepto de importación que contiene la ley del impuesto al valor agregado, ya que no se grava la importación de servicios.

En la importación, se hace concomitante la cantidad sobre la cual se aplica este impuesto con la del impuesto general de importación y con el IVA. Asimismo se hace concomitante el momento de pago. Se dá un tratamiento especial a quienes importen bienes en forma ocasional.

En prestación de servicios se determina en cada caso el momento en que se tendrá obligación de pagar el impuesto, subsistiendo el mismo principio que opera en IVA.

En lo relativo a las obligaciones de los contribuyentes, puede decirse que éstas son similares a las señaladas en el IVA, pero se adicionan dos específicas. Estas obligaciones suministran a la autoridad la información requerida para determinar volúmenes de producción.

Finalmente, en cuanto a las facultades de las autoridades se hacen homogéneas con las que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la del IVA.

En lo referente a participaciones a las entidades federativas va acorde a la estructura de la Ley de Coordinación Fiscal.

1.3.2.2 Aspectos normativos principales que se señalan en los transitorios de la Ley.

La Ley del Impuesto Especial presenta 14 artículos en sus transitorios, de entre los cuáles cabe resaltar los siguientes:

El artículo segundo transitorio nos habla de las disposiciones que se abrogan y derogan, perteneciendo al primer grupo las siguientes:

- I.- Ley del Impuesto sobre Venta de Gasolina
- II.- Ley del Impuesto sobre Seguros
- III.- Ley del Impuesto sobre tabacos labrados
- IV.- Ley del Impuesto sobre teléfonos

Para la Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos, mantiene las mismas cargas fiscales en lo relativo a la enajenación e importación de aguas envasadas o refrescos en envases cerrados; jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos; y concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, destinados al consumidor final, que al diluirse permitan obtener refrescos. (incisos A, B, y C de la fracción I, del artículo 2º de ésta Ley). Estas cargas se mantienen durante 1981 y a partir del 1º de enero de 1982 entran las nuevas tasas señaladas por el artículo 1º, en su fracción I.

Las leyes que se derogan son:

I.- Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza, a excepción de los artículos 10, fracciones II a XXV y XXVII a XXIX y 25, que continúan en vigor hasta el 31 de diciembre de 1981, fecha en que se abroga esta Ley.

II.- Ley Federal de Impuestos a las Industrias del Azúcar, -- Alcohól, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas alcohólicas, a

excepción de los artículos 13 a 16, 52, 53, 54 y 56, que continúan en vigor hasta el 31 de diciembre de 1981, fecha en que se abroga esta Ley.

Los reglamentos de las leyes citadas, se continúan aplicando en lo relativo a los preceptos que quedan vigentes pero sólo durante 1981.

Señala el cuarto transitorio que las obligaciones derivadas de las disposiciones que se abrogan o derogan a partir del 1º de enero de 1981 y que hayan nacido por las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las mismas, durante su vigencia, deberán cumplirse en la forma y plazos establecidos en las citadas disposiciones.

El artículo quinto transitorio nos dice que no se pagará el impuesto establecido por la ley, cuando ya se hayan causado los impuestos federales que se abrogan o derogan o cuando la contraprestación fue exigible antes del 1º de enero de 1981 - en tratándose de la compraventa de primera mano, por el envasamiento, producción, venta, consumo o por los ingresos obtenidos de la prestación de servicios.

Si es exigible con posterioridad al 1º de enero de 1981 sólo se pagará el impuesto por la parte de la contraprestación correspondiente.

En importaciones de bienes, no se pagará el impuesto por los introducidos en el país con anterioridad al 1º de enero de 1981, en los términos del Código Aduanero. En cambio, si se pagará el impuesto en la importación temporal que se convierta en definitiva con posterioridad al 1º de enero.

Los importadores de bebidas alcohólicas que hayan diferido el entero del impuesto hasta que las bebidas se enajenen en territorio nacional, pagarán el impuesto correspondiente en los términos fijados por la Ley Federal de Impuesto a las Industrias del Azúcar, Alcohól, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas.

De importancia es lo señalado en el artículo sexto transitorio al establecer que quedan sin efecto las disposiciones administrativas de carácter general y las resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos otorgados a título particular, en materia de los impuestos establecidos en las leyes o reglamentos que se abrogan o derogan, salvo lo estipulado por el artículo tercero transitorio de la Ley.

El séptimo transitorio establece que las declaraciones de los contribuyentes en ejercicio irregular de la Ley del Impuesto sobre la Renta, presentarán la declaración conjuntamente con la del Impuesto Especial pero únicamente considerando los actos o actividades realizadas entre el 1º de enero y al cierre del ejercicio fiscal.

El artículo octavo transitorio nos dá la tasa aplicable a la enajenación o importación de cerveza y que la ley establece en un 21.5%, la tasa que se aplica es del 18.0% y se agrega una cuota fija de \$0.23 por litro de cerveza producida o importada. Esto es en virtud de la Ley que Reforma y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el "Diario Oficial" el 29 de diciembre de 1979.

Asimismo el noveno transitorio nos dice, y en relación a la fabricación de cerveza, que los contribuyentes deben presentar (dentro de los primeros 15 días del mes de enero de los años de 1981 y 82) ante la S. H. y C. P. una declaración por menorizada en la que se expresen las existencias de cerveza terminada al 31 de diciembre de 1980 y de 1981, avalando dicha declaración los inspectores fiscales.

El décimo transitorio impone la obligación de avisar a la S. H. y C.P. dentro de los 15 primeros días del mes de enero de 1981, sus existencias hasta el 31 de diciembre de 1980 de vinos de mesa, sidras, rompopes y brandies.

Para la enajenación e importación de brandies, (con más del 90% de aguardiente de uva) en 1981 aplican una tasa del 37%, en vez de la del 40% señalada en el inciso G fracción I del artículo 2º de la Ley.

El décimoprimer transitorio señala la obligación de pedir au

torización a la S.H. y C.P. cuando se introduzcan al país bebidas alcohólicas en recipientes mayores. Para la adhesión de los marbetes a los envases menores en bodegas, almacenes o depósitos, los importadores tienen la obligación de pedir una autorización a la S.H. y C.P.

El décimo segundo transitorio nos dice la forma de calcular el impuesto en la enajenación de bienes, al efecto, estipula que al precio pactado se le aplicará la tasa correspondiente señalada en el artículo 2o. En caso de no existir el precio mencionado, se estará al precio máximo en que se enajenaron los productos durante los dos últimos meses de 1980.

Para el tratamiento de la gasolina, el décimo tercero transitorio establece que mientras no se cambie el precio de la gasolina llamada NOVA (\$2.80 por litro) en el Distrito Federal, los contribuyentes de la República obligados al pago del impuesto, lo harán quincenalmente y no semanalmente.

En el segundo párrafo de este artículo se impone la obligación a PEMEX de presentar dos tipos de declaración.

Una, de acuerdo al artículo 7o de la Ley, que consiste en declarar los volúmenes de gasolina enajenados tanto a expendios autorizados, directamente a consumidores y los consumidos por este organismo.

La segunda que consiste en la declaración quincenal a que ha--

bla este transitorio.

No obstante vemos un poco confusa la redacción de éste segundo párrafo, cosa que trataremos más adelante. (Ver cap. VII-punto 7.4).

Finalmente el décimo cuarto transitorio establece que del rendimiento, para 1981, del impuesto por prestación de servicios telefónicos, se destinará el 40% a apoyar el desarrollo de empresas dedicadas a servicios telefónicos.

Esto se hará através de un organismo de la S.H. y C. P.

1.3.3 Breve análisis comparativo entre IVA, ISR y Especial - de Producción y Servicios.

Vamos a hacer el análisis sobre los aspectos más relevantes-- de los impuestos mencionados. Cabe aclarar que debido a cierta heterogeneidad que presenta Impuesto sobre la Renta en relación con IVA y Especial de Producción y Servicios, habrá -- conceptos en los que no se toque el primero. Sin embargo, -- trataremos de unir a los tres lo más que se pueda.

Los puntos sobre los cuáles haremos nuestro análisis son los siguientes:

- 1.- Concepto
- 2.- Objeto

- 3.- Sujetos
- 4.- Bases
- 5.- Tasas
- 6.- Traslación
- 7.- Acreditamiento
- 8.- Período de Acreditamiento
- 9.- Momento de Causación
- 10.- Mecánica para el Cálculo del Impuesto
- 11.- Pago
- 12.- Lugar de Pago
- 13.- Exenciones
- 14.- Obligaciones de los contribuyentes
- 15.- Vigencia.

Concepto (Nota: para el impuesto Especial sobre Producción y Servicios lo denominaremos con las siglas IEPS).

ISR.- Es un impuesto que grava la formación de riquezas. -
Esto es, un impuesto directo al ingreso de las personas físicas y morales.

IVA.- Es el gravámen que corresponde al valor que se genera o agrega en el acto o actividad realizado por una persona en cada etapa de la actividad económica. Impuesto indirecto, ya que grava procesos de producción.

IEPS.- Impuesto que grava las fases de transformación, principalmente, y la prestación de ciertos servicios. Igual que el

anterior es un impuesto indirecto, ya que no incide de manera directa al hecho generador, sino por el contrario, existe una traslación del mismo.

Objeto

ISR.- Ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de un capital o de la combinación de ambos, también los aumentos de capital, pago de pérdidas por accionistas, diferimiento del impuesto a los dividendos que se reinvierten y utilidades distribuidas.

IVA.- Enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, concesión del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios, sin exigir el requisito de la mercantilidad no la característica de la habitualidad.

IEPS.- Primera enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de bienes. Concesión del uso o goce temporal de bienes.

La prestación de servicios. Para ambos casos se señalan los siguientes bienes y servicios.

- I .- Aguas envasadas y refrescos.
- II .- Jarabes o concentrados.
- III .- Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos.
- IV .- Cerveza.

- V .- Vinos de mesa y sidras. (Rompopes)
- VI .- Bebidas alcohólicas.
- VII .- Tabacos labrados.
- VIII.- Gasolina.
- IX .- Seguros individuales en operaciones de vida.
- X .- Servicios telefónicos.

Sujetos

ISR.- Todas las personas físicas o morales; residentes en el extranjero con establecimiento e ingresos en México.

IVA.- Personas físicas o morales que realicen actividades en territorio nacional.

IEPS.- Personas físicas o morales, la Federación, los Estados, el Distrito Federal, los Municipios y los organismos. Todos estos son innovaciones con respecto a ISR e IVA.

Base

ISR.- El resultado fiscal se le aplican las tasas señaladas - por la Ley, salvo cuando existen representantes en el país, - esto es, de residentes en el extranjero.

IVA.- Valor total de la contraprestación gravada, incluyendo cualquier cantidad que lo adicione.

IEPS.- En enajenación sobre el precio pactado y en prestación de servicios sobre el valor normal o comercial.

Tasa

ISR.- Existe la progresividad en los ingresos obtenidos.

IVA.- Tiene 3 tasas a saber: 0%, 10%, y 6%.

IEPS.- Para:

I .-	Aguas envasadas y refrescos	15.7 %
II .-	Jarabes o concentrados	40 %
III .-	Concentrados, polvos, jarabes, etc.,	20 %
IV .-	Cerveza	21.5 %
V .-	Vinos de mesa y Sidras. (Rompopes)	5% y 15 %
VI .-	Bebidas alcohólicas	40 %
VII .-	Tabacos labrados	139.3% y 20.9 %
VIII.-	Gasolina	50% y 138.34%
IX .-	Seguros individuales en operaciones de vida	3 %
X .-	Servicios telefónicos	49.1%, 60%, 26.4% y 35 %

Traslación Obligatoria

ISR.- Impuestos pagados en el extranjero.

IVA.- Se hace al adquirente o usuario.

IEPS.- Se hace al adquirente o usuario, en caso de devolución.

Acreditamiento

ISR.- Los residentes en México podrán acreditar contra el ISR, que les toca pagar en México, el ISR que hayan pagado en el extranjero, por ingresos provenientes de fuente ubicada en el extranjero. También por dividendos o utilidades pueden acreditar el ISR que pagó la sociedad que los distribuye, si optan por el sistema de integración.

IVA.- Se resta del impuesto que se causa, el impuesto trasladado al contribuyente y el pagado por él en la importación.

IPSS.- No hay acreditamiento. (Ver artículo 5º adicionado en el Anexo)

Período de Acreditamiento

ISR.- De acuerdo con los pagos efectuados en el extranjero o a personas residentes en el extranjero .

IVA.- Opera mensualmente contra el impuesto causado en el mismo período.

Momento de Causación

ISR.- De una manera general, el impuesto se causa cuando aumenta el patrimonio de las personas físicas o morales.

IVA.- Se causa cuando se observa la primera manifestación objetiva de la realización del acto o actividad gravados o cuando son exigibles las contraprestaciones.

IEPS.- Para la enajenación cuando se envió el bien al adquirente. A falta de envío, al entregarse materialmente el bien; Se pague parcial o totalmente el precio; se expida el documento que ampare la enajenación.

Para la importación cuando los bienes quedan a disposición -- del importador en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado; en los casos de importaciones temporales cuando se conviertan en definitivas.

Para la prestación de servicios cuando, en tratándose de seguros, se paguen las primas correspondientes.

En servicios telefónicos, cuando sean exigibles las contraprestaciones.

Mecánica para el cálculo del impuesto

ISR.- Para:

Sociedades Mercantiles; se aplica la tarifa del artículo 13 de la Ley al resultado fiscal obtenido en el ejercicio. Los ejercicios son regulares (12 meses) e irregulares. Se efectúan -- 3 pagos provisionales.

Personas Morales con fines no lucrativos: Cabe hacer la aclaración que éstas personas morales no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta. No así sus integrantes.

Efectúan 3 pagos provisionales. Este será el 20% de la diferencia que resulte de disminuir, a los ingresos totales del cuatrimestre anterior, el monto de las deducciones a que se tenga derecho, más el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente.

Personas físicas: Se efectúan retenciones y enteros mensuales (pagos provisionales). Se efectúan 3 pagos provisionales. Existe el acreditamiento. (Impuesto pagado en el extranjero). Se aplican 2 tasas (8% y 15%) para premios.

Residentes en el extranjero: Se aplican tasas (30%, 21%, 10%, 20%, 42%, 8%, etc.) sobre retenciones. Se hacen pagos provisionales.

IVA.- Se calcula por ejercicios fiscales. El impuesto que se causa es el que resulta de aplicar la tasa respectiva a los valores base del gravámen. El impuesto a enterar es el saldo a cargo del contribuyente, después de restar al impuesto que causa, el que le fué trasladado al propio contribuyente o que fué pagado por éste en la importación.

IEPS.- El impuesto se calcula aplicando a los valores de los-

actos o actividades realizados en el ejercicio las tasas que señala la Ley.

Para la 1ª. enajenación, el valor es el precio pactado. Para la importación, el valor es aquel que se dá a los bienes objeto de importación, adicionándosele el monto del impuesto general de importación y los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del IVA.

Para la prestación de servicios, el valor es el total de la -- contraprestación pactada así como las cantidades que además -- se carguen o cobren a quien reciba el servicio por intereses -- normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro -- concepto distinto de impuestos.

Pago

ISR.- Sociedad Mercantil: 3 pagos provisionales a cuenta del impuesto a más tardar el día 15 o al siguiente día hábil de los meses 5º, 9º, y 12º.

Personas Morales con fines no lucrativos: Igual procedimiento.

Personas Físicas: Se efectúan retenciones y enteros mensuales que tienen el carácter de pagos provisionales. Se efectúan -- pagos provisionales a cuenta del impuesto anual en los meses -- de mayo, septiembre y diciembre. Se realizan pagos provisio-

nales por operación de inmuebles. Opera la retención en intereses del 21% y tiene el carácter de pago definitivo.

Residentes en el extranjero: Se efectúan pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

IVA.- Los pagos mensuales se efectúan mediante declaración a más tardar el día 20 o al siguiente día hábil si este no lo fuera.

La declaración anual se presenta dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, debiendo anexar una copia de la misma con la que se formula para efectos del ISR.

En importación de bienes tangibles el impuesto se paga en el momento en que se tiene a disposición el bien o cuando la importación temporal se convierte en definitiva.

En actos accidentales el pago se hace por declaración dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se obtiene la contraprestación.

IEPS.- Se efectúan pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 20 o al siguiente día hábil, si éste no lo fuera, de cada uno de los meses de calendario de ese ejercicio.

Sin embargo, se advierten las siguientes modalidades.

Para importación de bienes, el pago del impuesto establecido por la Ley, tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente con el del impuesto general de importación, inclusive cuando el pago de éste último se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito.

Cuando se trate de bienes por los que no se esté obligado al pago del impuesto general de importación, se efectuará el pago del IEPS a través de una declaración que se presentará en la aduana correspondiente.

En importaciones ocasionales, se pagará el impuesto y tendrá el carácter de definitivo. En la enajenación de gasolina se efectuarán pagos provisionales semanales, a cuenta del impuesto anual, a más tardar los días martes.

Lugar de pago

ISR.- En las oficinas autorizadas.

IVA.- Oficina autorizada correspondiente al domicilio del sujeto. En caso de matrices y sucursales, en la que corresponda al domicilio del establecimiento principal.

En las importaciones, en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado respectivo,

IEPS.- Oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente y, en la aduana respectiva tratándose de importación de bienes.

Exenciones

ISR.- Sociedades Mercantiles: No hay.

Personas Morales con fines no lucrativos: No son contribuyentes.

Personas físicas: Art. 77 fracciones I a XXIX.

Residentes en el extranjero: Ingresos por salarios, prestación de un servicio subordinado pagados en el extranjero. -- Operaciones en bolsa de valores, autorizada en el país y se coloquen en el gran público inversionista. Los intereses percibidos por concepto de bonos, aceptaciones y otros títulos emitidos en moneda extranjera y colocarlos en el extranjero entre el gran público inversionista. Premios menores de \$500.00. Espectáculos contratados por la Federación, Entidades Federativas, Municipios, Organismos Descentralizados, Universidades y Asociaciones y Sociedades Cíviles.

IVA.- Enajenación de:

Leche; construcciones destinadas a la habitación; animales y vegetales no industrializados; carne en estado natural; tortillas, masa, harina y pan; leche natural y huevo; azúcar; sal; libros, periódicos, revistas y derechos de autor; etc.

Prestación de servicios:

los prestados por instituciones públicas de seguridad social- los prestados en forma gratuita; los de enseñanza con validez oficial; transporte público de personas; los prestados al sector agropecuario; etc.

Concesión del uso o goce temporal de bienes:

Suelo; inmuebles para casa habitación; fincas agrícolas o ganaderas; maquinaria y equipo agropecuario; etc.

Importaciones:

Bienes exentos en el país; equipajes y menajes de casa; temporales, de tránsito o transbordo; etc.

Exportaciones:

Todas las exportaciones.

IEPS.- Primera Enajenación:

Bebidas elaboradas con jugo o pulpa de fruta, siempre que el peso del contenido de estas materias primas exceda del 40% -- del peso de la bebida; Aguamiel y productos derivados de su fermentación; Aguardiente regional elaborado por fabricantes- cuyo volumen de producción anual sea inferior de 7,500 litros; Aguardiente a granel y los concentrados de bebidas alcohólicas, siempre que el enajenante proporcione la información sobre volúmenes adquiridos, nombre, domicilio, clave del registro federal del contribuyente del vendedor, e importe de la -

operación y quien los adquiriera sea envasador o productor de -
bebidas alcohólicas; cigarros elaborados por fabricantes cuyo
volumen total de producción sea inferior a 40.000,000 de caje
tillas anuales, que utilicen tabacos producidos en el país, -
en todas sus marcas y que el origen de éstas sea también na--
cional; la de bienes que se exporten con carácter definitivo,
en los términos de la legislación aduanera.

En importación de bienes:

La que en los términos de la legislación aduanera no lleguen-
a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno-
de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito-
o transbordo; las efectuadas por pasajeros en los términos de
la legislación aduanera y por las misiones diplomáticas acre-
ditadas en México, con los controles y limitaciones que esta-
blezca la S. H. y C. P.; los concentrados, polvos, jarabes, -
esencias o extractos de sabores siempre que se importen para-
elaborar refrescos en envases cerrados y el importador cumpla
con los requisitos de información y control que señale el re-
glamento; las bebidas alcohólicas importadas en recipientes -
mayores siempre que se cumplan con los requisitos de informa-
ción y control que señale el reglamento; y las de gasolina.

Vigencia

ISR.- A partir del 1º de enero de 1981

IVA.- A partir del 1º de enero de 1980

IEPS.- A partir del 1º de enero de 1981

Comenzamos así, y a partir de los siguientes capítulos, el --
análisis de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y--
Servicios. Veremos parte por parte el contenido de la misma
y resaltaremos aquéllos aspectos más relevantes de la Ley.

Capítulo Segundo

2.- De las Disposiciones Generales de la Ley Especial Sobre Producción y Servicios.

El capítulo I de la Ley en estudio, en sus artículos 1º al 6º establece las bases, tasas, cálculos, definiciones, deducciones, sujetos y pagos que se tienen que hacer con motivo de la aplicación de los impuestos regulados por esta Ley.

Tenemos en principio que de acuerdo al artículo 5º se dice lo siguiente:

"ARTICULO 5º.- El impuesto se calculará por ejercicios fiscales aplicando a los valores de los actos o actividades realizados en el ejercicio las tasas del impuesto,"
(Ver Anexo)

El cálculo del impuesto para Ejercicios fiscales en la Ley Especial sobre producción y servicios se establece de la siguiente forma:

"A los valores de los actos o actividades", Cada concepto que contiene la Ley lleva una definición, por así decirlo, del valor o valores sobre los cuáles se aplican las tasas señaladas. Esto es, que para la enajenación, lo que debemos entender por valor es el precio pactado. Para la importación de bienes el valor es aquél que se señala o se dá a los bienes objeto del

Impuesto General de Importación. En Prestación de Servicios- el valor es aquél precio total de la contraprestación pactada.

La Ley en estudio no dá una definición concreta de lo que es la enajenación sino que se limita a decir que:

"La primera enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en ésta Ley".

Y más adelante nos define una serie de actos o actividades -- por las cuáles se paga el impuesto, amén de dar la definición de cada uno.

Con todo lo anterior, queremos decir qué debe entenderse por "Disposiciones Generales". Y que no es más que la exposición de la materia y fases de este impuesto. No vamos a ampliar-- nos más, ya que debemos respetar un órden preestablecido y -- desarrollar los temas de acuerdo con él.

2.1 Sujetos del Impuesto.

De acuerdo con la doctrina los hay o mejor dicho, éstos se dividen en 2 clases: Sujeto Activo y Sujeto Pasivo.

Al primero corresponde la función de "exigir el pago de los - tributos".(9) Al segundo, o sea, al sujeto pasivo es aquél --

(9) Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas- Mexicanas". Edit. Porrúa. 21a. Edic. México 1980.P.p. 53.

que tiene la obligación de pagar el impuesto.

La Ley señala como sujetos pasivos del impuesto a las personas físicas y morales, también señala como sujetos del impuesto a la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y los Organismos Descentralizados.

Por lo que toca a las personas físicas y morales. Sabemos -- que una persona física es un ser humano, hombre o mujer. Las personas morales son aquellas agrupaciones o entidades formadas para realizar fines colectivos. El Derecho objetivo, en ambos casos, les confiere capacidad jurídica.

De acuerdo con el artículo 25 del Código Civil, son personas morales "La nación, los Estados y los Municipios".

Sabemos que la obligación de pagar impuestos a cargo de las personas físicas y morales se basa en la fracción IV del artículo 31 Constitucional; y artículo 13 del Código Fiscal de la Federación y así como el 1º de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Para el caso de la Federación, Estados y Municipios, éstos -- tienen obligación de pagar el impuesto dado que la legislación y jurisprudencias mexicanas aceptan la tesis de la doble personalidad del Estado. Es decir, que con fundamento en el artículo 27 constitucional, se acepta que el Estado puede ---

actuar con 2 funciones, a saber: Una que se refiere a actuar como entidad de Derecho Público y, otra como particular, regulando su actividad el Derecho Privado.

En otras palabras, la Federación, los Estados y los Municipios pueden ser sujetos pasivos cuando su actividad no corresponda a funciones propias de Derecho Público.

En cuanto al Distrito Federal, éste carece de autonomía, pues no se gobierna a sí mismo como sucede con los Estados. A diferencia de aquéllos el Distrito Federal es la sede de los Poderes de la nación mexicana. Aunado a esto, el artículo 73 constitucional, en su fracción VI faculta al Congreso de la Unión para que legisle en todo lo relativo al Distrito Federal. Esto quiere decir que cuando actúa el Congreso, su función es equivalente a las facultades de las legislaturas de los Estados. Además debemos tener en cuenta que el Distrito Federal está sujeto a normaciones Constitucionales, como lo es el caso de la fracción VII, XXIX incisos 2, 3, 4 y 5º, de artículo 73 constitucional.

En síntesis, el Distrito Federal, aún cuando no tiene autonomía, ni por ende autodeterminación como sucede con los Estados; en cuanto a su forma de gobierno constitucional, sí le atañen las leyes emanadas por el Congreso de la Unión.

Para los Organismos Descentralizados sólo diremos que son sujetos pasivos del impuesto en cuanto que obran o actúan den-

tro de los supuestos establecidos por la Ley. Además, les --
atañen por prestar servicios concesionados por el Estado como
lo es el caso de PEMEX o Teléfonos de México; etc.

El Código Fiscal de la Federación en su segundo párrafo del -
artículo 16, señala que, como la Ley del Impuesto Especial so
bre Producción y Servicios, es un impuesto federal y señala -
el pago del mismo a Estados, Municipios y Distrito Federal, -
éstos como consecuencia deben pagarlo.

2.2 Bases para la Tributación.

El artículo 1º de la Ley establece que se pagará el impuesto-
especial sobre producción y servicios cuando se realicen los-
actos o actividades, previstos en la propia Ley, tales activi
dades son:

I.- Primera Enajenación en territorio nacional o, en su caso,
la importación de los bienes señalados en la Ley.

II.- La prestación de los servicios señalados en la misma.

Como dejamos acentado anteriormente, a los valores que señale
la ley se le aplicarán las siguientes tasas:

I.- En la primera enajenación o en su caso, en la importación
de los siguientes bienes; (Ver Anexo, art. 2º)

A.- Aguas envasadas y refrescos, en envases cerrados. (En vigencia a partir del 1º de enero de 1982). 15.7%

B.- Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos. (En vigencia a partir del 1º de enero de 1982). 40 %

C.- Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, destinados al consumidor final, que al diluirse permitan obtener refrescos. (En vigor a partir del 1º de enero de 1982). 20 %

D.- Cerveza: 21.5%

Respecto a este producto en 1981 se aplicará la tasa del 18% y una cuota fija de \$0.23 por litro de cerveza. Además deberán presentar ante la S.H. y C.P., dentro de los primeros 15 días de enero de 1981 y 1982, una declaración pormenorizada en la que se exprese la existencia de cerveza terminada al 31 de diciembre de 1980 y 1981.

E.- Vinos de mesa y sidras cuando a la temperatura de 15º centígrados tengan una graduación alcohólicas hasta de -- 14º G.L.; así como los rompopes cuando a la misma temperatura su graduación sea hasta de 15º G.L. 5%

F.- Vinos de mesa, sidras y rompopes no comprendidos en el inciso anterior; así como los vinos denominados aromatizados, quinadas, generosos y vermouths. 15%

G.- Las bebidas alcohólicas no comprendidas en los incisos anteriores. 40%

"Para los brandies que contengan más del 90% de aguardiente de uva, durante 1981 aplicarán la tasa del 37%".

H.- Tabacos labrados:

- | | |
|---|--------|
| 1.- Cigarros | 139.3% |
| 2.- Cigarros populares sin filtro cuyo precio máximo al público al 1º de enero de cada año, no exceda de la cantidad que establezca el Congreso de la Unión, así como puros y otros tabacos labrados. | 20.9% |

I.- Gasolina:

- | | |
|--|--------|
| 1.- La que contenga tetraetilo de plomo y su octanaje no exceda de 82 octanos. | 50 % |
| 2.- La que no contenga tetraetilo de plomo o su octanaje exceda de 82 octanos. | 138.4% |

La tasa aplicable se incrementará cuando la gasolina -- aumente su precio a los consumidores.

II.- En la prestación de los siguientes servicios:

- | | |
|--|-------|
| A.- Seguros individuales en operaciones de vida | 3 % |
| B.- Telefónicos: | |
| a.- servicios locales: | |
| 1.- Abonados residenciales y de telefonía rural | 49.1% |
| 2.- En casos distintos a los residenciales y de telefonía rural. | 60 % |
| b.- Servicios de larga distancia: | |
| 1.- Abonados residenciales y de telefonía rural. | 26.4% |
| 2.- En casos distintos a los residenciales y de telefonía rural. | 35 % |

La Ley señala o mejor dicho dá una definición para cada uno -

de los conceptos antes mencionados y que deben tomarse en cuenta para la aplicación de las tasas y su cálculo, o sea, la aplicación del impuesto a las bases.

La Ley define como: (Ver Anexo, art. 3º)

I.- Aguas Envasadas, las que contienen sustancias minerales, así como las potables gasificadas y envasadas.

II.- Refrescos, las bebidas no fermentadas, elaboradas con agua, jugo, pulpa, extractos o esencias de frutas o con cualquiera otra materia prima, gasificada o sin gas.

III.- Cerveza, la bebida fermentada, elaborada con malta de cebada lúpulo, y agua o con infusiones de cualquiera semilla - farinacea procedente de gramíneas o leguminosas, raíces o frutos feculentos o azúcares como adjuntos de la malta, con adición de lúpulo o sucedáneos de éste.

IV.- Bebidas alcohólicas, las que a la temperatura de 15º centígrados tengan una graduación alcohólica de más de 30 G.L., sin llegar a ser alcohol.

V.-Aguardiente, el producto alcohólico obtenido por destilación cuando a la temperatura de 15º centígrados tenga una graduación alcohólica que no exceda de 55º G.L.

VI.- Vino de uva, el resultante de la fermentación alcohólica, total o parcial, del jugo de las uvas frescas. Se le equiparan los productos obtenidos por fermentación de los líquidos derivados de la maceración de uvas pasas. En la definición anterior quedan comprendidos los siguientes tipos:

a.- De mesa, los vinos de uva a los que únicamente se les adicione sacarosa en la proporción que autoriza la S.H. y C.P.

b.- Generosos, aquéllos a los que se agrega, durante o después de la unificación, aguardiente de uva o espíritu neutro, para elevar el contenido alcohólico hasta 10° G.L., y, en su caso, edulcorados.

c.- Vermuts y aromatizados, los encabezados con aguardiente de uva o espíritu neutro, para elevar el contenido alcohólico hasta 20° G.L., aromatizados con productos vegetales y, en su caso, edulcorados.

VIII.- Rompope, la bebida obtenida por cocción de mezclas de leche y huevos, y alcoholización posterior con espíritu neutro y otro destilado alcohólico, aromatizado optativamente, con productos vegetales inocuas.

IX.- Envases menores, los de capacidades hasta de 5000 mililitros y tratándose de vinos de mesa hasta 18000 mililitros.

X.- Tabacos labrados, los cigarros y los tabacos cernidos, --

picados, de hebra, de mascar, así como el rapé.

XI.- Servicio telefónico local o de larga distancia, los que comercialmente se cobren como tales.

El impuesto se calcula por ejercicios fiscales. Se aplican a los valores de los actos o actividades realizados en el ejercicio las tasas del impuesto, excepto en importaciones ocasionales. En éste caso se pagará conjuntamente con el del impuesto general de importación y tiene el carácter de definitivo.

Los ejercicios fiscales coincidirán con los del impuesto sobre la renta. (Regular e irregular).

Se deben efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 20 o al siguiente día hábil, si aquel no lo fuera, de cada uno de los meses de calendario de ese ejercicio, mediante declaración.

En la enajenación de gasolina se efectúan pagos provisionales semanales (a más tardar los días martes).

El impuesto anual se presenta mediante declaración dentro de los 3 meses siguientes al cierre del mismo ejercicio. (Deducidos los pagos provisionales y los de importación).

Cuando se presente la declaración anual del I.S.R. se presenta también un ejemplar de la declaración anual del Impuesto Especial.

Cuando se tenga fracciones de centavos, con motivo de la aplicación de las tasas señaladas en la Ley, se ajustarán al centavo inmediato superior si equivalen a más de medio centavo y al centavo inmediato inferior si equivalen a menos de medio centavo.

Aún cuando la ley no tiene el sistema de repercusión generalizado, o mejor dicho, casi no lo tiene o no lo usa, se acepta este siempre y cuando haya devolución de bienes enajenados u otorgue descuentos o bonificaciones con motivo de la realización de los actos actividades señalados en la misma.

La repercusión o también conocido como traslación es el acto por el cual se cobra o se carga al adquirente o usuario del bien o al receptor del servicio, una cantidad equivalente al impuesto que se causa.

En nuestro caso ésta repercusión se hace a través de deducir en las declaraciones posteriores mensuales el monto de los bienes enajenados devueltos o descuentos o bonificaciones efectuadas, del valor de los actos o actividades señaladas en la Ley del Impuesto Especial.

Ahora bien, veamos lo referente a la enajenación, materia que

se tratará en el siguiente capítulo.

Capítulo Tercero

3.- De la Enajenación.

La Ley nos señala, como característica principal de la Enajenación, que ésta se efectúe en territorio nacional o bien en tratándose de la importación de bienes mencionados en la misma.

Que debemos entender por enajenación?

Enajenación es la "transmisión legalmente autorizada de una cosa o derecho, de la persona que tiene su propiedad a otra - que la adquiere en virtud de este acto" (10)

En éste orden de ideas, debemos considerar a la Enajenación - como una transmisión de propiedad.

El hecho generador o presupuesto de hecho tendrá su origen y aplicación en las hipótesis establecidas en la Ley.

Los sujetos son: el fabricante ó envasador; adquirente ó consumidor.

(10) De Pina, Rafael. "Diccionario de Derecho". Edit. Porrúa, 4a. Edic. México 1975. P.p. 197.

El objeto: será la primera enajenación que se efectúe en territorio nacional.

3.1 Bases para la enajenación.

Entendemos por Base de aplicación en el impuesto que prevé la Ley Especial sobre Producción y Servicios aquella hipótesis que señala la ley.

Para lo anterior el artículo 7º de la Ley indica qué debe entenderse por primera enajenación. No debemos confundir la definición y lo que abarca el concepto primera enajenación con el momento de la enajenación. Es decir, cuando se produce el presupuesto de hecho que dá origen a la aplicación del impuesto. Esto se explicará más adelante, por ahora sólo hay que tener en cuenta esta aclaración.

Decíamos que el artículo de referencia habla de qué considera como primera enajenación y para esto, dice que debe entenderse por primera enajenación:

I.- Toda transmisión de propiedad de bienes que realice el fabricante o envasador, incluyendo las que se efectúen a través de fideicomiso o mediante adjudicación.

En este caso, los bienes que se señalan son los mencionados en el artículo 2º fracción I.

Se grava la primera etapa de comercialización así como al pro ducto pero no al expendedor.

En algunos casos, el bien enajenable es la materia prima y en otros será el resultado de la mezcla de materias primas o pro cesos. Es decir, el bien es el producto.

En este inciso se engloba al productor, o sea, se refiere al pro ductor en sí; considerado únicamente como tal, o bien llá- mese fabricante o envasador.

La Ley no define lo que debe entenderse por fabricante y enva sador. Pensamos que debería darse una definición a cada uno, pues podría dar lugar a confusiones; Sin embargo, creemos que ésta aparente irregularidad de la Ley se subsana con lo esta- blecido por la Ley del I.S.R. ya que grava a las personas fí- sicas o morales que obtengan ingresos por ejercer alguna acti- vidad empresarial.

Para que opere la transmisión, debe efectuarse en territorio- nacional, o sea, que debe encontrarse el bien en el país al- momento de enviarse al adquirente o cuando no habiendo envío- se realiza en el país la entrega material del bien por el ena- jenante.

La Ley no contempla, como objeto del impuesto, las donaciones que sean deducibles para efectos de la Ley del I.S.R. (frac- ción VII del artículo 25 de la actual Ley). (Ver Anexo)

II.- La venta en la que el fabricante o envasador se reserve la propiedad de la cosa vendida, desde que se celebre el contrato aún cuando la transferencia de la propiedad opere con posterioridad. (Ver Anexo)

La Ley considera como primera enajenación la venta de la propiedad. Tanto para la transmisión como para la venta opera el precio pactado en los bienes. Es decir, la diferencia que se hace entre transmisión y venta es que en el primero se envía el bien al adquirente y no hay pago sino hasta que materialmente lo recibe. En el segundo caso, el precio puede pagarse parcial o totalmente, pero siempre debe haber una cantidad pagada de por medio. Esto es independientemente de que se entregue o no la cosa vendida. Si hay devolución, ésta es deducible. Para la venta la enajenación se dá desde que se celebra el contrato de compraventa.

III.- El faltante de materias primas o de bienes en los inventarios de los contribuyentes, con excepción de los que sean deducibles para efectos de la Ley del I.S.R. (Ver Anexo)

La Ley considera que un faltante de materia prima o de bienes en inventario es equiparable a la venta de los mismos. Es decir, que el faltante es sinónimo de venta. De aquí que se tenga ésta prevención en la Ley.

La excepción señalada se refiere a las mermas de las materias primas y al deterioro de los bienes.

IV.- Tratándose de gasolina, la que se efectúe en los expe--
didos autorizados y la que PEMEX enajene directamente al consu--
midor final. Se equipara a la primera enajenación el consumo
que realice PEMEX.

3.2 Productos no sujetos al impuesto.

El artículo 8º nos señala los bienes por los que no se pagará
el impuesto, tratándose de enajenación. Cabe decir que la --
Ley no hace mención a si se trata de primera enajenación. -
Únicamente se concreta a decir que es sobre enajenación.
(Ver Anexo)

Los bienes son los siguientes:

I.- Bebidas elaboradas con jugo o pulpa de fruta, siempre que
el peso del contenido de estas materias primas exceda del 40%
del peso de la bebida.

Con ésta medida, se trata de nivelar la producción nacional -
con la de las trasnacionales.

II.- Aguamiel y productos derivados de su fermentación. Esta
exención es actual, o sea, no es inovación de la ley.

III.- Aguardiente regional elaborado por fabricantes cuyo vo--
lúmen de producción anual sea inferior a 7,500 litros.

Esta exención es inovación de la Ley.

IV.- Aguardiente a granel y los concentrados de bebidas alcohólicas, siempre que el enajenante proporcione la información señalada en el artículo 19 fracción VII de ésta Ley (Informes sobre volúmenes adquiridos y el nombre, domicilio, clave del registro federal de contribuyentes del vendedor) y quien los adquiera sea envasador o productor de bebidas alcohólicas, cuando el adquirente lo enajene en envases menores, se pagará el impuesto establecido en esta Ley, sobre el valor en que lo enajene en estos envases.

El objetivo que persigue la Ley con esta exención es el control de la producción. Reducción de contribuyentes y mayor ámbito de fiscalización.

V.- Cigarros elaborados por fabricantes cuyo volumen total de producción sea inferior a 40.000,000 de cajetillas anuales, - que utilicen exclusivamente tabacos producidos en el país, en todas sus marcas y que el origen de éstas sea también nacional.

Es obvio el impulso que pretende dar el Gobierno Federal a pequeños productores nacionales de tabacos y el consumo de materias primas nacionales.

VI.- La de bienes que se exporten con carácter definitivo, en los términos de la Legislación Aduanera.

Sin duda que la Ley protege y fomenta la exportación de bienes relacionados con manufactura nacional. Es decir, se pretende dar de esta forma el aliciente necesario para que los productores o fabricantes den a conocer sus productos en el mercado internacional sin restricción alguna.

3.3 Momento de la enajenación.

La Ley, en su artículo 10º señala: "Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en que se realice cualquiera de los supuestos siguientes":

"I.- Se envíe el bien al adquirente";

Es decir, el hecho imponible o generador se establece o mejor dicho nace en el preciso momento en que se envía o envían los bienes del productor al adquirente. No obstante la Ley establece una segunda hipótesis que es: "A falta de envío, al entregarse materialmente el bien".

Para el primer caso, la primera enajenación opera cuando el productor remite o envía el bien al adquirente. Pero, cómo puede determinarse? Desde el momento en que, materialmente, se desprende del bien. Es decir, cuando ya no se detenta la posesión. Cosa similar sucede con el segundo presupuesto, y consiste en dar el bien al adquirente. Parece perogrullada, pero si analizamos un poco estos dos supuestos veremos que --

encierran una serie de matices u opciones o alternativas que pueden dar origen al hecho generador.

Esta presunción de términos nos la dá el propio ordenamiento al señalar, como excepción, lo siguiente: "No se aplicará -- esta fracción cuando la persona a la que se envíe o entregue el bien, no tenga obligación de recibirlo o de adquirirlo".

Amén de considerar que el fin de este enunciado es para aquellas "promociones sin compromiso" que hacen, como publicidad, algunos fabricantes, es necesario hacer hincapie en que un -- sinónimo o común denominador para entreambos será el desprendimiento-físico del bien. Aunado a lo anterior, la caracte-- rística de la transmisión de la propiedad.

Un segundo supuesto o hipótesis nos dice que se efectúa la -- enajenación en el momento en que "Se pague parcial o totalmente el precio". Aquí lo único que hace la Ley es suplir el envío y entrega por el pago parcial o total del precio pactado. Es decir, la transmisión se reduce al pago de un cierto precio.

Finalmente, la tercera fracción del artículo 10 establece que el momento de enajenación se dá cuando "Se expida el documento que ampare la enajenación".

Lo anterior quiere decir que el pago (parcial o total), envío o entrega se subsumen a simple facturación de los bienes que-

se enajenan. Sin embargo, y volviendo a insistir, el denominador común (la propiedad) que se trasmite, subsiste en todos los casos.

3.4 Cálculo del Impuesto.

El impuesto se calcula, tomando en cuenta lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1º de la Ley, aplicando al precio pactado en las enajenaciones las tasas señaladas por el artículo 2º de la propia Ley. (Ver Anexo)

Señala el artículo 11 que el precio pactado incluye "... el de los envases y empaques, no retornables, necesarios para -- contener los bienes que se enajenan, así como las cantidades -- que además se carguen o cobren al adquirente por intereses -- normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro -- concepto distinto de impuestos." Es decir, el precio incluye el total de la venta del bien y sus accesorios.

Para el caso específico de la gasolina, los sobrepuestos autorizados no forman parte del precio pactado. Esto es en virtud de no dañar la economía nacional y por llevar un control fiscal exacto sobre las enajenaciones.

Como disposición general para las penas convencionales e intereses moratorios, la Ley señala que éstos darán lugar al pago del impuesto en el mes en que se paguen.

Cuando no haya o exista el precio pactado, la Ley señala como alternativas para calcular el impuesto el valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo.

3.5 Pago del Impuesto.

Se efectúan pagos provisionales, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 5º de la Ley, que serán mensuales y a cuenta del impuesto anual. Este pago se hará a más tardar el día 20 o al siguiente día hábil si éste no lo fuera, de cada uno de los meses de calendario del ejercicio de que se trate. El ejercicio puede ser regular e irregular. El primero es de 12 meses y comprende del mes de enero al mes de diciembre de un año de ejercicio. El irregular es aquel que comprende un período menor. (Ver Anexo)

Para la enajenación de gasolina, se harán pagos provisionales semanales, a cuenta del impuesto anual, a más tardar los días martes o al siguiente día hábil si éste no lo fuera de cada una de las semanas de calendario del ejercicio de que se trate.

Tenemos un tratamiento especial para la importación de bienes, que será objeto de nuestro siguiente capítulo.

Capítulo Cuarto

4.- De la Importación de Bienes

Este capítulo comprende desde el artículo 12 al 16 que se refieren a la importación de bienes, y que son los mencionados en el artículo 2º. de la misma.

En términos generales, se establece que el impuesto se pagará directamente en la aduana. Los plazos de pago y los períodos de entero del impuesto, coinciden con los del Valor Agregado.

Se adecúa, para el concepto de importación, la definición contenida en el artículo 24 conjuntamente con la fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Para el momento en que se efectúa la importación se hace el mismo procedimiento, pero aplicando el artículo 26 y sus fracciones I y II del ordenamiento invocado.

En estos casos no se grava la importación de servicios. Para la importación de bienes en forma ocasional se dá un tratamiento especial y para el pago, éste coincide con el pago del impuesto general de importación y valor agregado.

La cantidad sobre la cual se aplica el impuesto especial, se precisa con el del impuesto general de importación.

Veamos cada uno de los temas expuestos.

4.1 Concepto y momento de la importación.

El artículo 12 de la Ley, dice lo siguiente:

"ARTICULO 12.- Para los efectos de ésta Ley, se considera importación la introducción al país de bienes....."

Que debemos entender por introducción al país?

En técnica jurídica, la redacción de éste artículo no va acorde, o mejor dicho, no es claro pero se dice que introducir algo al país puede significar pasar las fronteras, cruzar líneas divisorias internacionales o simplemente poner en un buque o aeronave mexicana estacionada en el extranjero los bienes que se pretenden importar.

Creemos que ésta redacción se dejó para su libre interpretación. Y más aún, esto no debería ser, pues inclusive la Ley del Impuesto al Valor Agregado tiene la misma definición de importación.

Es necesario que se dé una definición más detallada de lo que debe entenderse por "introducción de mercancías al país".

Para el caso, se considera aceptable lo dispuesto por la fracción I del artículo 10º del Código Aduanero y que a la letra-

dice lo siguiente:

" I.- La importación comienza al entrar la nave conductora -- de las mercancías en aguas nacionales, o al cruzar las pro-- pias mercancías la línea divisoria internacional;....."

Ahora bien, para el análisis del momento de la importación -- dice el artículo 12 de la Ley que la importación "se estima -- que ésta se efectúa:

I.- En el momento en que los bienes queden a disposición del importador en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado.

II.- En caso de importación temporal al convertirse en definitiva".

Obviamente que el efectuarse la importación se refiere al momento en que se consuma. Es decir, que la Ley considera que la introducción de bienes es equiparable al momento en que es tos se encuentran a disposición del importador en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado.

Sin embargo, vemos que existe una deficiencia en la fracción- I. Dice la Ley que la importación se efectúa cuando quedan a disposición del importador los bienes. Más no dice si ésta -- disposición es libre o sujeta todavía al pago de los impuestos respectivos.

Pensamos que se trata de ésta segunda posición ya que así nos lo dá a entender el párrafo tercero del artículo 15 de la Ley y que señala que los bienes no pueden retirarse de la aduana, recinto fiscal o fiscalizado sin que previamente se hayan pagado los o el impuesto establecido por la Ley.

Para el Código Aduanero, el hecho de que los bienes queden ya a disposición del importador en la aduana y una vez que se -- hayan pagado los impuestos, concluye la importación. Dicho -- en otras palabras, la importación abarca desde el momento en -- que se internan al país los bienes, pasándo por el pago de -- los impuestos respectivos hasta que quedan a la libre disposi -- ción del importador.

La segunda fracción de este artículo 12 establece que se efec -- túa la importación cuando los bienes que se importan en forma -- temporal se convierten en definitivos.

La fracción II del artículo 8º. del Código Aduanero establece que importación temporal es "La introducción de mercancías ex -- tranjeras destinadas a permanecer en el país por tiempo limi -- tado". A su vez, la fracción I de este mismo artículo 8º, -- señala lo que debe entenderse por importación definitiva y -- que es la llegada de mercancías extranjeras destinadas a su -- consumo o uso dentro del país.

Estas definiciones son aplicables a la Ley dado la homogenei -- dad de éste capítulo de la Ley en comentario con el Código --

Aduanero.

No obstante, hay ciertos requisitos que deben cumplirse para las importaciones temporales, pero que veremos más adelante.

Por lo pronto, diremos que opera la conversión de temporales a definitivos en los siguientes casos:

- 1.- Cuando se solicite por el importador o interesado .
- 2.- Cuando no se retornen al extranjero los bienes, vencidos los plazos o prórrogas otorgadas.
- 3.- Cuando se utilicen a un fin distinto al autorizado.
- 4.- La infracción al artículo 365 del Código Aduanero que habla sobre las películas educativas, las que se exhiban preliminarmente y las que se exhiban en las poblaciones de las aduanas fronterizas.

La Ley, dá excepciones para la aplicación del impuesto establecido en materia de importaciones y que será el que trataremos en el siguiente punto.

4.2 Importaciones no sujetas al impuesto.

El artículo 13 de esta Ley señala que no se pagará el impuesto especial cuando: (Ver Anexo)

I.- Las importaciones no lleguen a consumarse, sean temporales, especiales o sean objeto de tránsito o transbordo.

Como comentario solo diremos que en términos generales la Ley se apega a lo establecido por el Código Aduanero en sus diferentes artículos que hablan sobre importación.

A ésta fracción se aplican los comentarios antes expuestos -- (punto 4.1) y se agrega que como importación especial debe entenderse el regreso al país de las mercancías nacionales o nacionalizadas que se hayan exportado en definitiva.

II.- Las realizadas por pasajeros en los términos de la legislación aduanera y por las misiones diplomáticas acreditadas en nuestro país.

Esto es, la de turistas, no inmigrantes, embajadores, cónsules; etc. Incluyéndose los menajes, autos particulares, valijas diplomáticas y artículos personales.

III.- La de bienes cuya enajenación en el país no dé lugar al pago del impuesto establecido en la Ley.

Por analogía, se excluyen aquellos bienes no comprendidos por el artículo 2º, de esta Ley.

Sin embargo, se dice más adelante en ésta fracción II. "No -

quedan comprendidos los bienes a que se refieren las fracciones III y V del artículo 8º. de esta Ley".

Quiere decir que el aguardiente regional y cigarros nacionales no pueden ser objeto de importación.

IV.- Los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores siempre que se importen para elaborar refrescos en envases cerrados y el importador cumpla con los requisitos de control e información (art. 19 fracc. VII).

La Ley señala (art. 2º. fracc. I, inciso c) grava a los conceptos anteriores, pero siempre y cuando no se procesen y se destinen directamente al consumidor final.

Si el importador enajena los refrescos, pagará el impuesto -- que establece la Ley sobre el valor de la enajenación.

V.- Bebidas alcohólicas importadas en recipientes mayores -- (la Ley no define a los recipientes mayores pero creemos que se trata de envases cuya capacidad es de más de 5,000 mililitros y para vinos de mesa los de más de 18,000 mililitros), -- siempre que se cumplan los requisitos de información y control.

Si se enajenan en envases menores, se pagará el impuesto,

VI.- Las de gasolina.

Si llegase a enajenarse por expendios autorizados o sea la -- que enajene PEMEX directamente al consumidor final o la que -- enajene directamente PEMEX para su consumo, se pagará el im-- puesto sobre el valor de la enajenación.

4.3 Cálculo del impuesto.

Establece el artículo 14 de la Ley que para calcular el im-- puesto "se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último impuesto y de los demás que se tengan que pa-- gar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado".

En otras palabras, y en base a lo que estipula la Ley de Valo ración Aduanera, el valor para fines del impuesto general de importación es el valor comercial. A éste valor normal se in tegrar los siguientes conceptos:

- I.- Precio de factura pagado o por pagar;
- II.- Precio usual de competencia;
- III.- Precio probable de venta en territorio nacional;

IV.- Precio efectivo de venta en territorio nacional;

V.- Precio que corresponda a la suma de alquileres.

Estos conceptos se aplican en el orden sucesivo en que se encuentran y por exclusión. Es decir, se toma el que sea aplicable.

Ahora bien, sobre este valor normal se aplica la cuota ad-valorem y demás que podrían pagarse como lo son los importes -- siguientes:

I.- Haberse fabricado con arreglo a patentes de invención, - dibujos o modelos protegidos;

II.- Ostentar marcas de fábrica o de comercio extranjeras; y

III.- Obtener la autorización para utilizarlas con marcas extranjeras, cuando se hayan importado sin ellas.

Cabe mencionar que el impuesto al Valor Agregado no se cobra como impuesto adicionado ya que se trataría de una doble tributación en el sentido de que sólo debe existir un impuesto - principal. En este caso es el especial de producción y ser--vicios.

En tratándose de bienes por los que no se deba pagar el im---

puesto general de importación, se considerará como valor el -- que aparezca en la factura comercial, adicionado en su caso -- con los impuestos que se tengan que pagar, a excepción del -- I.V.A.

Por factura comercial se entiende el precio que se haya pactado entre el comprador y el vendedor y que conste en la misma.

Para bienes importados con anterioridad al 1o. de enero de -- 1981 no se pagará el impuesto especial.

De igual manera, los importadores que introduzcan al país bebidas alcohólicas en recipientes mayores requerirán autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con el -- fin de que se cumplan los requisitos de información y control de producción. (art. 11 transitorio).

4.4 Pago del Impuesto.

El pago del impuesto en importaciones de bienes, tiene el carácter de provisional y se hace conjuntamente con el general de importación, aún cuando éste último se difiera.

Este pago provisional es a cuenta del anual que se tenga que pagar en relación con los bienes importados.

Si se trata de bienes por los que no se está obligado a pagar

el general de importación, se debe presentar una declaración ante la aduana en la que conste el pago del impuesto general. La Ley no señala si este pago es provisional o definitivo, -- sin embargo, pensamos que se trata de un provisional ya que -- se repercute en el pago anual del impuesto especial del o de los bienes importados.

Como regla usual, no se podrán retirar los bienes de la aduana, recinto fiscal o fiscalizado sin que previamente se haya pagado el impuesto especial sobre producción y servicios.

En importaciones temporales que se hayan efectuado antes del 1.º de enero de 1981 y que se conviertan en definitivos en -- éste año, se pagará el impuesto especial.

Mención especial merece la importación ocasional. Si se importa un bien en forma ocasional, el mecanismo que se sigue -- es el de pagar el general de importación junto con los demás -- impuestos adicionales, a excepción del IVA, y sobre el total -- que arroje el monto anterior se aplica el especial de produc- -- ción y servicios pero con la salvedad que éste pago tiene el -- carácter de definitivo ya que se considera que no son importa- -- ciones frecuentes o que revisten el carácter de regulares.

Hasta aquí lo referente a bienes, veamos lo tocante a presta- -- ción de servicios.

Capítulo Quinto

5.- De la Prestación de Servicios.

En este renglón, se prevé el gravamen sobre seguros y servicios telefónicos.

Como en otro capítulo hemos señalado, el apartado en cuestión, grava los seguros individuales, (sin que se especifique en la Ley) y en el caso de servicios telefónicos se deja de gravar la enajenación e instalación de centrales o conmutadores telefónicos. (Ver Anexo)

Las tasas, para ambos conceptos, se mantienen iguales que a las de 1980. Es decir, las tasas consideradas en la Ley del Impuesto sobre seguros y en Ley del Impuesto sobre teléfonos pasan sin modificación a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Como generalidades de este apartado o capítulo, tenemos que las definiciones que nos dá la Ley van acordes con las de Valor Agregado. Se determina casuísticamente el momento en que se tiene obligación de pagar el impuesto. Esto es, que tratándose de seguros el impuesto se causa en el mes en que se paguen las primas, y en el caso de servicios telefónicos, el impuesto se causa en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones.

40

A continuación vamos a desglosar un poco lo comentado anteriormente ya que, en sí, el capítulo es bastante pequeño para poder extenderse.

5.1 Bases para el pago del impuesto.

Señala el artículo 17 de la Ley que se pagará el impuesto de acuerdo a las siguientes modalidades:

I.- Tratándose de seguros, las primas correspondientes en lugar al pago del impuesto en el mes en que se paguen.

La tasa que le corresponda a este concepto es el de 3% de acuerdo con el artículo 20. de la Ley. Va en función de seguros individuales y no colectivos. Además deben ser en pólizas de vida, es decir, que funcionen o se extiendan para cubrir riesgos naturales o no a que está sujeto una persona.

La tasa mencionada es la que anteriormente (1980) tenía la abrogada Ley del Impuesto sobre Seguros.

Como observación, podemos decir que se recoge la misma definición que contiene el artículo 17, que casualmente también coincide el mismo número de artículo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La fracción II dice:

II.- En el caso de servicios telefónicos en el momento en -- que sean exigibles las contraprestaciones a cargo de los usuarios en territorio nacional ~~...~~ el monto de cada una de ellas.

Esta fracción nos señala tres ~~...~~ importantes para la -- causación del impuesto y que ~~...~~

A.- Momento de la exigibilidad ~~...~~ momento de causación del -- impuesto (Hipótesis).

B.- Sujetos obligados.

C.- Cantidades sobre las ~~...~~ se paga el impuesto.

Para el punto A referido a la exigibilidad diremos que el -- hecho generador se origina ~~...~~ momento en que se exigen al usuario el pago del precio ~~...~~, o mejor dicho, del precio que rija o cobren en ese momento ~~...~~ las compañías de teléfonos.

Sin lugar a dudas, éste mismo ~~...~~ se recoge o se toma -- del artículo 17 del I.V.A.

La mecánica del procedimiento ~~...~~ que cuando toque pagar el -- servicio telefónico ya va ~~...~~ el impuesto.

El punto B, es más sencillo ~~...~~ se trata de los sujetos obli

gados. No dice quienes son los sujetos obligados. En este caso serán aquellos sujetos que tomen el servicio o contraten el servicio telefónico. Se agrega que estén en territorio nacional. En este por territorio nacional debemos entender - los que generalmente se encuentren dentro de la República Mexicana. En los consulados o embajadas que, aún cuando son territorio nacional, los impuestos derivados por la prestación de servicios telefónicos se pagan en el país en el que se encuentran.

El punto C. señala el monto del impuesto y debemos entender - que se hará la separación de los servicios telefónicos prestados y sobre la cantidad que resulte de cada uno de ellos se causará el impuesto. Esto es, y de acuerdo al artículo 2º de la Ley, que se pagará, por ejemplo, en servicios locales tratándose de abonados residenciales o de telefonía rural se aplica la tasa del 45.1% sobre la cantidad a cubrir por la contraprestación. Si es distinto a éstos dos conceptos se aplica la tasa del 5%. Y así por el estilo se va causando el impuesto.

Este mismo principio se toma del multimencionado artículo 17- del I.V.A.

Como parte final de este capítulo tenemos el;

5.2 Cálculo del Impuesto.

De acuerdo con lo que hemos mencionado al principio de este estudio (Capítulo II, Punto 2.2) la Ley establece valores para poder calcular el impuesto y que dicho en otras palabras más que cálculo es aplicación del impuesto.

Dice el artículo 18 de la Ley (Que dicho sea de paso coincido en forma casual con lo señalado por el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y por no decir que es igual) - que para calcular (leáse aplicar) el impuesto "se considerará como valor el total de la contraprestación pactada así como - las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de impuestos".

Como principal característica en la prestación de servicios telefónicos es que ya no se grava la enajenación e instalación de centrales o conmutadores telefónicos, como dejamos -- acentado al principio de éste capítulo.

Para finalizar diremos que el valor a que se refiere éste artículo es el establecido normalmente por las compañías de --- teléfonos.

Capítulo Sexto

6.- De las Obligaciones de los Contribuyentes.

Como comentario inicial podemos decir que las obligaciones, - son similares a las que contiene el impuesto al valor agregado, adicionándose dos específicas: La de bebidas alcohólicas y la de gasolina.

Este capítulo de la Ley contiene tres artículos. Del 19 con 7 fracciones, 20 al 21 de los cuáles analizaremos los más importantes:

6.1 Obligaciones.

El artículo 19, estipula que los contribuyentes, aparte de -- las obligaciones señaladas en otros artículos (50, 60, 15, 16, etc.), tendrán las siguientes: (Ver Anexo)

1.- Llevar los libros de contabilidad y registros que señale el reglamento y efectuar, conforme al mismo, la separación de las operaciones, desglosadas por tasas.

Por lo que respecta a ésta fracción, no hay problema para su entendimiento, con la salvedad de que no tenemos el reglamento pero de cualquier forma no hay duda de lo estipulado.

Algo similar establece la fracción I del artículo 32 de la --
Ley del Impuesto al Valor Agregado, que a continuación trans-
cribimos.

"Art. 32.-.....

I.- Llevar los libros de contabilidad y registros que señale el reglamento y efectuar, conforme al mismo, la separación de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto, de aquéllas por las cuáles esta ley libera de pago, así como aquéllas por las que proceda acreditamiento de las que no den lugar a este derecho;".

Quizás sea un poco más explícita la de Valor Agregado ya que, Especial de Producción y Servicios sólo se concreta a decir - que se separen las operaciones por tasas. Es decir, creemos que aún cuando no se menciona en la Ley, debe incluirse aquéllas por las cuales no se pagó el impuesto ya sea que la propia los autorice o simplemente no se causen.

II.- Expedir documentos que comprueben el valor de la contra prestación pactada, repercutiendo en los mismos, expresamente y por separado, el impuesto establecido en esta ley. Cuando se trate de prestación de servicios o de la enajenación de -- bienes que normalmente sean destinados al consumidor final, - en el precio que se pacte se podrá incluir el monto de este - impuesto .

Como cosa curiosa vemos que se nos habla de la repercusión. - Este mecanismo es la esencia del Impuesto al Valor Agregado.- Entendemos pues que en cada acto o actividad que se realice - deberá repercutirse o trasladarse el impuesto establecido en la Ley.

No obstante, esta aparente deducción lógica tiene sus bemoles, toda vez que: Repercutir es el "acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo del impuesto; quien a su vez lo paga a la administración fiscal". (11)

Más adelante, dice el autor citado, que si ese sujeto pasivo quiere recuperar esa carga fiscal de otra persona, se produce la traslación.

Sin embargo, el propio autor señala que a la repercusión también se le llama traslación.

Por nuestra parte, creemos que el sentido de la fracción citada es la de que en los "documentos" se debe asentar o poner, - por separado, el impuesto y no trasladarlo.

La fracción III del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado nos habla de traslación. Esto quiere decir que-

(11) Francisco de la Garza, Ob. Cit. P.p.381.

en el de Especial de Producción y Servicios no haya traslación. Lo que sí puede haber es incidencia en forma directa, debido a que como no hay traslado el impuesto lo causa primera y únicamente, en principio, el productor.

Claro que puede haber aumento de precios y bajo los cuales se "traslade" sin hacerlo expresamente el impuesto. Pero creemos que es un poco difícil ya que existen precios autorizados y ampliamente difundidos y controlados por la Secretaría de Comercio.

Cosa diferente sucede en la segunda parte de esta fracción -- cuando se habla de que el precio pactado (en prestación de -- servicios de enajenación de bienes que sean destinados al consumidor final) podrá incluir el total del impuesto.

Aquí vemos que existe un doble sujeto pasivo que uno es el -- prestador de servicios o enajenante y otro el que recibe los -- servicios o consumidor final. Implícitamente se está trasladando el impuesto por parte del prestador o enajenante. Pero con la diferencia de que el que realmente paga el impuesto es el consumidor final o receptor de servicios.

Esta rareza de la Ley no se determina en otro apartado de la misma. Pienso que si es en este sentido lo que se trata de -- decir en la Ley, debería existir el acreditamiento como en Valor Agregado o simplemente dejarse como lo señala la primera-

parte de ésta fracción II. De lo contrario puede dar lugar a la evasión fiscal por parte de los contribuyentes.

III.- Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en esta Ley. Si un contribuyente tiene varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración, en las oficinas autorizadas y que correspondan al domicilio fiscal del contribuyente.

No se aplica esta fracción a las importaciones dado que se pagan en la aduana y al momento de la importación.

Para los efectos de definición de domicilio se estará a lo -- dispuesto por el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación que dice, entre otras cosas, que para las personas físicas será, el domicilio, el lugar dónde se encuentre el principal asiento de un negocio, y para las morales, el establecimiento ó local en que se localiza la administración principal del negocio.

IV.- Marcar en las etiquetas, empaques o envases y sus accesorios los datos que señale el reglamento.

V.- Tener en sus fábricas los equipos necesarios para determinar la producción y controlar e informar sobre el consumo de materias primas, así como de envases y empaques, conforme lo señale el reglamento. (Aplicable solo a quienes enajenen aguas envasadas, refrescos y bebidas alcohólicas, inclusive cerveza).

VI.- Tener la información que corresponda de los bienes que enajenen o importen respecto de su consumo por entidad federativa e impuesto correspondiente, conforme a lo dispuesto en el reglamento, así como de los servicios prestados por establecimiento en cada entidad federativa.

Con éstas tres fracciones nos damos cuenta de que éstas obligaciones en sí, corresponden a la conformación de una fuente exacta de información que permitirá a las autoridades tener actualizados sus parámetros de fiscalización-control-información necesarias para que en un momento dado se puedan determinar los volúmenes de producción.

De aquí y como lo señala la exposición de motivos de la Ley, la simplificación y efectividad de la misma se funda en los controles de elaboración que requieren los productos.

Es sin duda el punto fuerte de la Ley. Los controles, creemos que, al igual que lo que sucedió con Valor Agregado, la tarea de fiscalización será más congruente y altamente benéfica aún cuando no descartamos la posibilidad de evasión. Pero de cualquier forma, y como quiera verse, el Gobierno lo que trata es que haya o mejor dicho se reduzca el número de productores. Es decir, reducir al máximo las posibilidades de evasión y aumentar o dar más facilidades para que los contribuyentes tomen más conciencia, ya no de pagar sus impuestos como obligación, sino que se inculque poco a poco la necesi--

dad de un auto-control fiscal que a final de cuentas redituará grandes beneficios tanto a particulares, llámese personas físicas o morales, como al Gobierno.

La siguiente fracción se refiere a la exención hecha a la enajenación del aguardiente regional cuyo volúmen de producción anual no sea mayor de 7,500 litros.

VII.- Quienes adquieran los productos mencionados en la fracción III del artículo 8º de esta Ley, deberán informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los volúmenes adquiridos y el nombre, domicilio, clave del registro federal de contribuyentes del vendedor, e importe de la operación.

Esto, en resumen, es el control que requiere la autoridad para que funcione el auto control del contribuyente. Es decir, todo se basa en la confianza que se deposita en el contribuyente.

Ya habíamos comentado, en relación a ésta exención, que es una innovación de la Ley, como ya se explicó en el punto 3.2.

Esto es con la finalidad de proteger y aumentar la competitividad de este producto en el mercado nacional.

Se agrega, a esta fracción, que cuando el enajenante no dé la información mencionada el adquirente retendrá el impuesto y -

sin perjuicio del impuesto que deberá pagarse al enajenar las bebidas que se elaboren con el aguardiente o el aguardiente enajenado en envases menores.

A continuación se señalan dos tipos de obligaciones específicas y que son:

6.2 Régimen para las bebidas alcohólicas.

Nos dice el artículo 20 que los contribuyentes que envasen -- bebidas alcohólicas distintas a la de la cerveza, se hará --- dicho envasamiento en envases menores y para tal efecto se de -- berá solicitar y adherir marbetes en la forma que establezca -- el reglamento, las cuáles no podrán salir del lugar de envasa -- miento sin cumplir con este requisito.

Debemos recordar que envases menores, según nos dice la frac -- ción IX del artículo 3º de la Ley, son aquéllos cuya capaci -- dad es de hasta 5,000 mililitros y que si se trata de vinos - de mesa la capacidad será de hasta 18,000 mililitros.

Las bebidas alcohólicas a que se refiere este artículo son -- los vinos de uva, de mesa, generosos, vermouths, aromatizados, -- sidras y rompopes. Todo esto en relación al artículo 3º de - la Ley.

Como reglas genéricas, se estipula que en importación en enva

ses menores los marbetes se adherirán en la aduana. El reglamento de la Ley señalará ciertos requisitos que si son cumplidos por los importadores, éstos podrán adherir los marbetes - (a los envases menores) en sus almacenes, bodegas o depósitos, gozando de un período de 15 días contados a partir de que se retiren los bienes de la aduana.

Si se trata de importación en recipientes mayores, que ya vimos que no se definen en la Ley, los marbetes se adherirán -- después de concluido el envasamiento.

El otro tipo de obligación específica es el que se refiere a PEMEX y es el que trataremos a continuación.

6.3 Régimen de Petróleos Mexicanos.

La obligación que se señala a PEMEX es en el sentido de presentar una declaración mensual que reúna los volúmenes de gasolina enajenados a expendios autorizados, los directamente a consumidores y los consumidos por él mismo.

Esta declaración es independiente de la declaración semanal - que debe presentar.

Sin embargo, debido al artículo décimo tercero transitorio de la Ley, los pagos en vez de ser semanales serán quincenales.

Igualmente establece éste mismo artículo que los volúmenes de gasolina que informe PEMEX, según lo señala el referido artículo 21 de la Ley, fueron adquiridos por él; el mismo volumen informado (descontándose una merma del 0.74%) fué enajenado por partes iguales por el contribuyente en cada una de las quincenas comprendidas en el informe.

En otras palabras, PEMEX debe informar mediante declaración mensual los volúmenes de gasolina que venda y consuma. Este informe, se presume, fué adquirido y vendido al contribuyente.

Toca ahora ver la competencia de las autoridades que será objeto de nuestro siguiente capítulo.

Capítulo Séptimo

7.- Competencia de las Autoridades Fiscales.

En términos generales, las facultades de las autoridades se centralizan en materias como control y registros. Es decir, que por lo que se refiere a control, los contribuyentes deberán usar y aprovechar para la actividad específica de que se trate todas las adquisiciones de materias primas y productos elaborados que adquieran.

Para los registros, éstos deberán ir acordes a sus propias -- contabilidades para que sean prueba fehaciente en sus declaraciones.

Ahora bien, dichas facultades se hacen homogéneas con las facultades de las autoridades señaladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta y Valor Agregado. Se trata de hacer más objetivo o directo la fiscalización y control de los contribuyentes.

Como sobresaliente de la competencia de las autoridades se -- halla la que se establece para determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes enajenaron los productos señalados en la Ley, por medio de diversos métodos que se aplican.

En resumen, la competencia se objetiviza a los actos o actividades señaladas en la Ley. También se faculta a las autoridades para presumir que fueron enajenaciones las mermas declaradas por el contribuyente cuando exceden de ciertos porcentajes.

Para llevar a cabo este procedimiento es necesario la intervención de la autoridad fiscal que intervino en la liquidación y determinación del impuesto, procedimiento que en el siguiente punto analizamos:

7.1 Autoridades que pueden intervenir.

La Ley, al igual que Impuesto sobre la Renta y Valor Agregado, se limitan a señalar las facultades que tendrán las autoridades fiscales.

La autoridad fiscal o autoridad administrativa es quien desarrolla el procedimiento encaminado a recaudar el tributo y señala las formas de pago. A la autoridad fiscal le corresponde la actividad controladora de revisión de la veracidad e integridad de la determinación y pago del contribuyente.

Lleva a cabo también actividades de vigilancia, a priori y a posteriori y de sanción o castigo para las irregularidades o infracciones que se descubran en el sujeto pasivo. Su actividad está regida por el principio de oficiosidad. Es decir, que puede actuar en el momento en que se necesite y lo juzgue conveniente.

Por lo tanto, y por ser materia fiscal, ésta actividad fiscal-

lizadora y controladora de la obligación tributaria le corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus diferentes oficinas, departamentos y Unidades Administrativas.

Para hacer un poco más explícito lo anterior, vamos a citar la clasificación que hace el maestro Sergio Francisco de la Garza, respecto de estas autoridades.

Las autoridades se pueden clasificar en:

1.- Autoridades de Determinación. Estas son las que tienen la facultad de constatar la existencia del presupuesto de hecho son: El Secretario de Hacienda y Crédito Público; 1.- -- Los Subsecretarios de Ingresos; 2.- De Inspección Fiscal, -- 1.1.- La Dirección General de Recaudación, 1.2.- La Dirección General de Fiscalización, 1.3.- La Dirección General Técnica, 1.4.- Las Administraciones Fiscales Regionales, 2.1.- La Dirección General de Aduanas.

2.- Autoridades Administrativas: Son, entre otras, la Dirección General Técnica con sus Direcciones de Servicios al Contribuyente, de Asistencia al Contribuyente, de Liquidación y de Recursos de Revocación, las Direcciones Generales de Sistemas de Recaudación, de Informática de Ingresos, de Programas, Organización y Presupuesto. Además se considerarán también a las Autoridades de Determinación.

3.- Autoridades de Vigilancia. Encargadas de la comprobación y vigilancia, valga la redundancia, del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Es la Subsecretaría de Inspección Fiscal, con sus Direcciones Generales de Aduanas, Vigilancia de Fondos y Valores y, del - Registro Federal de Vehículos.

4.- Autoridades de Recaudación. Tienen a su cargo el cobro de los ingresos que debe percibir el Estado. Estas son:

La Tesorería de la Federación, Oficinas Federales de Hacienda, Aduanas, y Vehículos.

5.- Autoridades de Represión y/o de Defensa. Estas se encargan de proteger el interés fiscal de la Federación.

Lo es fundamentalmente la Procuraduría Fiscal de la Federación, y aquellas autoridades con facultades de Liquidación y Determinación.

Hecha la clasificación anterior, vamos a detenernos a explicar los Impuestos: Sobre la Renta y al Valor Agregado, ya que tienen algunos puntos de conexión y que lo trataremos en el siguiente punto.

7.2 Competencia de las autoridades fiscales que se mencionan en la Ley del I. V. A. e I. S. R.

Partimos de la base de que: autoridad fiscal, en este caso -

lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Y cuándo se haga mención de autoridad fiscal o bien de Secretaría de Hacienda y Crédito Público se entenderá que nos referimos a la misma institución.

Las facultades de las autoridades fiscales están contenidos en los artículos del 22 al 26 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. (Ver Anexo)

La Ley que tiene más injerencia entre I.S.R. y Valor Agregado, es I.S.R. Esto porque el Impuesto sobre la Renta, abarca, por así decirlo, todas las actividades gravadas por Valor Agregado y el Especial de Producción y Servicios.

Existe un denominador común en las tres Leyes y que es la fiscalización a través de la contabilidad y documentación legal que el obligado debe llevar. Sin duda que esta función de fiscalización es del tipo tradicional y creemos que es el medio más eficaz de control. Básicamente, la Ley se avoca a los conceptos de: materias primas, valor de las actividades, producción y bienes. Amén de tomar en cuenta a los servicios.

El Impuesto sobre la Renta por su parte es más genérico, aún cuando toca aspectos intrínsecamente relacionados con la Ley. El Impuesto al Valor Agregado casi va acorde con lo estipulado por la Ley de Producción y Servicios.

Antes de seguir adelante, el Impuesto sobre la Renta habla de una "utilidad fiscal". Esta la vamos a definir como aquella cantidad susceptible de gravación fiscal. Es decir, la cantidad por la cual se debe pagar el impuesto.

El artículo 62 del Impuesto sobre la Renta señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá determinar los ingresos brutos del contribuyente con datos de la contabilidad y documentación, o bien, que puede tomar en cuenta la última declaración presentada, o bien puede hacer una investigación económica de la situación del contribuyente (Que no es más que un análisis de la situación del mercado en relación con el contribuyente y viceversa), etc., y que para calcular la utilidad fiscal, a los ingresos brutos declarados o presuntos, podrá aplicárseles un coeficiente del 15% o el que corresponda según las actividades que se mencionan en dicho artículo y que para fines de nuestro estudio, concentramos las siguientes:

3% a giros comerciales como lo es el de gasolina.

10% a giros comerciales como lo es el de abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional, cerveza y refrescos embotellados.

20% a giros industriales como lo es el de cerveza y alcohol.

En los demás casos se aplica el 15%. La Ley del Impuesto al Valor Agregado no señala nada al respecto.

Los porcentajes anteriormente señalados, son o mejor dicho, - se aplican en el caso de I.S.R. al total de lo presumido por las autoridades fiscales. En el caso de la Ley, al importe - de la presunción se aplica la tasa correspondiente y que seña la la misma. (art.2º).

Un punto común de los tres ordenamiento es el que habla de la omisión de registros de adquisiciones.

El artículo 23 de la Ley dice que si el contribuyente omite - registrar adquisiciones de materia prima, se presume que és- - tas se utilizarán para elaborar productos que están sujetos - al impuesto, que los mismos se enajenaron en el período en -- que se hizo la adquisición (la Ley dá como referencia un mes) y que el impuesto no se pagó.

Igual analogía se sigue para los empaques, envases y acceso-- rios.

El Impuesto al Valor Agregado, contiene algo similar en el ar tículo 40 y cabe decir que es similar a lo preceptuado por el artículo 63 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a excep- - ción de un tercer párrafo que se adiciona a Valor Agregado y que se refiere a faltantes en inventarios.

Otro punto de conexión entre los tres ordenamientos es el que se refiere a la determinación de Valores y precios por estimación o presunción. Tanto la Ley Especial sobre Producción y Servicios como la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre la Renta, en sus artículos 22, 39 y 64 respectivamente de cada una de las Leyes, señalan o mejor dicho, facultan a las autoridades fiscales para que determinen en base a hechos sin comprobación previa, los valores y precios que no fueron declarados, presentados o registrados por el contribuyente. Esta es una forma especial de sanción, aunque no se diga expresamente, pero que tiene gran efectividad para obligar en actos futuros a que el contribuyente sea más conciente de sus obligaciones.

La Ley, para la determinación del precio, señala métodos que pueden utilizarse y que son: el comparativo; el de costo incrementado; el de precio de reventa y uno especial para productos sujetos a precio máximo. Esto lo estudiaremos más adelante. También la relación que existe entre el artículo 61 de Impuesto sobre la Renta y la Ley Especial sobre Producción y Servicios. Veamos pues estas materias de competencia.

7.3 Materias de Competencia establecidas por la Ley.

Las materias que señala la Ley, son básicamente las siguientes:

1.- La de determinar, el valor de las actividades, tal y como se explica en el punto 7.3.1.

2.- La de valuación en adquisiciones de materia prima omitidas y faltantes en empaques, envases y accesorios. (art. 23).

3.- La de determinar los precios de enajenación como se verá en el punto 7.3.2.

4.- La de determinar mermas enajenadas como se explicará en el punto 7.3.3.

A excepción del inciso 2 anterior, relativo a la valuación en adquisiciones, todos los demás los estudiaremos conforme al orden establecido en el capitulo del presente estudio.

Se faculta a las autoridades, de acuerdo al artículo 23 de la Ley, para presumir o suponer que cuando un contribuyente ha omitido registrar adquisiciones de materias primas, éstas y así lo supone la Ley, se utilizarán para elaborar productos por los que se está obligado a pagar el impuesto especial sobre producción y servicios. Que éstos productos fueron vendidos en el mes en que se hizo la adquisición de las materias primas omitidas y que, finalmente, el impuesto respectivo no fué declarado.

En este caso, la autoridad (creemos que así debe de ser, pues

lo que no hay otra indicación al respecto) deberá hacer efectiva una multa o sanción equivalente al impuesto que se debió pagar en las adquisiciones. Otro tanto por la enajenación de los productos que se hayan elaborado o posiblemente elaborados en base a las tasas de la Ley y, otro tanto por la falta de declaración de impuestos. Esto, independientemente, de la violación a otras disposiciones legales.

Pensamos que para hacer el cálculo de los impuestos omitidos se toma como base para la valuación, el porcentaje de faltantes de adquisiciones de materias primas que se tengan, o bien, se obtiene un promedio de utilización de dichas materias primas en un periodo, de, digamos 3 ó 6 meses para determinar el faltante. Una vez que se tiene lo anterior, o sea el porcentaje de faltantes, se procede a calcular que tantos productos pueden o pudieron elaborarse y que, para no hacer muy extensivo el período de venta, se pone como término o plazo de venta supuesto el del mes en que se hizo la adquisición de materias primas y de las que sí hubo faltantes.

Igual procedimiento se sigue, como señala el párrafo segundo del artículo 23, para faltantes en empaques, envases y accesorios. Estos, los presume la Ley, se utilizaron para el envasado de productos, se enajenaron y se omitió la presentación de la declaración respectiva.

Ya que tenemos el análisis del artículo 23, vamos a seguir --

con los incisos citados anteriormente y empezaremos por el inciso 1º.

7.3.1.- Determinación del valor de las actividades sujetas al impuesto de la Ley Especial sobre Producción y Servicios, en los casos previstos por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Este punto va en relación con el artículo 22 de la Ley y con el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 22 de la Ley dice que "Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente el valor de las actividades por las que se debe pagar el impuesto establecido en esta Ley, en los casos a que se refieren las fracciones I a IV de la -- Ley del Impuesto sobre la Renta". (Ver Anexo)

Vemos que en este artículo se expresa la facultad que tiene la autoridad fiscal para presumir, (salvo prueba en contrario claro está), o estimar, a su juicio la obligación fiscal a -- cargo del contribuyente, en casos, obviamente, en que no se presentaron, ó declararon.

Para efectos de ampliación, vamos a transcribir el artículo 61 del I. S. R., para ver de que hablan las fracciones I a IV.

" Art. 61.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá

determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes a que se refiere este título, en los siguientes casos:

Nótese que se habla de "utilidad fiscal" y que la Ley en su artículo 22 citado, habla de "valor de las actividades". Entendemos que ambos conceptos son similares en cuanto a lo que quieren decir. Así pues, tenemos que por utilidad fiscal es aquélla cantidad por la cual debe pagarse el impuesto establecido en I. S. R.; y, el valor de las actividades es el señalado por la Ley para calcular el impuesto.

I.- Cuando omitan presentar la declaración del ejercicio -- hasta el momento de iniciación de una visita domiciliaria o de la recepción de la solicitud de documentos, datos o informes relacionados con su revisión por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de tales actividades, o se nieguen a recibir la orden o petición respectiva, según sea el caso.

II.- Cuando no presenten los libros de contabilidad, documentación comprobatoria de los renglones de las declaraciones, o no proporcionen los informes que se les soliciten.

III.- Cuando la contabilidad del negocio del contribuyente -- adolezca de alguno de los siguientes vicios:

a) Que omita ingresos que excedan del 3% de los declarados en

el ejercicio.

b) Que omita o altere el registro de existencias que deban -- figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costos, siempre que en ambos ca-- sos, el importe exceda del 3% de los ingresos declarados en -- el ejercicio.

c) Que aparezcan con alteraciones.

d) Que haga constar asientos, cuentas, cantidades o cualquier otro dato falso o inexacto; o

e) Que omita el registro de facturas de compras, cuyo monto -- exceda del 3% del importe total de las declaradas en en ejer-- cicio.

IV.- Por otras irregularidades en la contabilidad que imposi-- biliten el conocimiento de las operaciones del contribuyente".

Como podrá observarse, todo gira en función de registros en -- contabilidad y declaraciones.

Ahora bien, el artículo 22 de la Ley nos dice que para éstos-- casos (fracciones I a IV) se deberá calcular el total de las-- contraprestaciones recibidas por el contribuyente en el ejer-- cicio de que se trate, utilizándose los datos de su contabili-- dad y documentación. Puede también como base los que resul-- ten mayores (datos), de los que hayan sido declarados para -- efectos del Impuesto sobre la Renta o de Valor Agregado y que corresponda al mismo ejercicio o a uno anterior, agregándose--

las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo de la comprobación de las autoridades (revisión), o bien, se presumirán los valores por medios indirectos ya sean de investigación económica o de cualquier otra clase.

Al importe (resultado) de la determinación presuntiva se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la Ley.

Debemos hacer la aclaración que con respecto al artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, éste señala la utilidad fiscal, misma que se traduce en el valor que requiere la Ley para poder aplicar la tasa del impuesto respectivo.

Las contraprestaciones son las cantidades totales pagadas. Por lo demás, creemos que no hay duda de lo claro que resulta el precepto analizado.

Sigamos con el siguiente punto que se refiere al cálculo del precio y sus métodos.

7.3.2.- Determinación del precio de enajenación de los productos gravados en la Ley.- Métodos de determinación.

Este punto tiene relación, al igual que el anterior, con la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Existe una variante en esta Ley del I. S. R., y es que a sus -

supuestos les llama "método". En ambos casos, creemos que en el fondo del asunto es la misma cuestión.

El artículo 24 de la Ley nos dice que "Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente el precio en que los -- contribuyentes enajenaron los productos a que esta Ley se refiere, aplicando cualquiera de los siguiente métodos:

Por su parte, el artículo 64 de I. S. R., nos dice que " La Se cretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación en los siguientes casos: "

Como se verá, ambos preceptos dicen más o menos lo mismo con la variante de que I. S. R., considera la adquisición de bienes y monto de las contraprestaciones distintas a enajenaciones. Salvo éstos dos conceptos lo demás es igual a lo preceptuado por el artículo 24 de la Ley.

El primer método que considera la Ley es el "comparativo" y que consiste en comparar los precios internos con los del mercado exterior o bien a través de un avalúo.

" I.- Los precios corrientes en el mercado interior o exterior y en defecto de éstos el de avalúo que practiquen u orde

nen practicar las autoridades fiscales".

La fracción I del artículo 64 del I. S. R., dice lo siguiente:

" I.- Cuando las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio".

Implicítamente tenemos el análisis comparativo en esta fracción. Por lo tanto, podemos considerarla igual que la fracción I del artículo 24 de la Ley. Salvo que ésta última fracción incluye el avalúo, que no contempla I. S. R.

El segundo método es el llamado " de costo incrementado " y - que consiste en sumarle al costo de los bienes el por ciento - de utilidad bruta con que se opere. El por ciento se saca de los datos que contengan las declaraciones o declaración del - Impuesto sobre la Renta (del ejercicio de que se trate o de - la última). Se determina dividiendo la utilidad bruta entre - el costo declarado. Si no hay declaración, la Ley señala como cifra para la utilidad bruta el porcentaje de 50%.

" II.- El costo de los bienes incrementado con el por ciento - de utilidad bruta con que opere el contribuyente. Dicho por ciento se obtendrá de los datos en la declaración presentada - para efectos del impuesto sobre la renta en el ejercicio de - que se trate o de la última que se hubiere presentado y se --

determinará dividiendo la utilidad bruta entre el costo declarado. A falta de declaración se entenderá que la utilidad bruta es de 50%."

La fracción III del artículo 24 de la Ley nos indica el método denominado de precio de reventa. Consiste principalmente en disminuir o restar al precio de adquisición el coeficiente de utilidad fiscal. Es decir, de cierta manera se está refiriendo a los intermediarios porque nos habla de los bienes -- que enajena una " X " persona de un contribuyente que en este caso podría ser una empresa, etc. Los coeficientes, que los vimos al principio de éste capitulado, son los contenidos en el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que no obstante de haberlos mencionado con anterioridad, los vamos a señalar a continuación para ampliar más el contenido de la -- fracción III:

El artículo 62 de I. S. R. señala que para fijar la utilidad fiscal se podrá aplicar a los ingresos brutos declarados (en relación al artículo 61 de I. S. R.) o presuntos el coeficiente del 15%.

Más adelante éste artículo 62 nos señala otros coeficientes -- para otras actividades, pero nos concretamos a señalar solo -- las que atañen a la Ley de Producción y Servicios.

Las actividades y coeficientes son:

3% Para giros comerciales como lo es el de gasolina.

10% Para giros comerciales como abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional.

20% Para giros industriales como lo es el de cerveza y alcohol.

La fracción II del artículo 64 de I. S. R. resume, por su contenido, las dos fracciones anteriores de la Ley.

Nos dice esta fracción que se determinará el precio de adquisición o enajenación o monto de las contraprestaciones en operaciones distintas a enajenación, "Cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones".

Salvo la mención de coeficientes, en términos generales nos habla de operaciones realizadas a menos del precio de mercado, si prueba el contribuyente que hubo incremento de precios o

o bien que hubo una depreciación o mejor dicho desgaste natural de los bienes o, que se tuvo que hacer la enajenación en tales condiciones (al costo o menos del costo) por necesidad o urgencia.

No obstante de lo dicho en referencia en el Impuesto sobre la Renta, existe un artículo que es parecido al 24 de la Ley Especial sobre Producción y Servicios, salvo algunas variantes, y en relación a establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero que envían o reciben bienes de su oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero. Para éstos casos, nos dice el artículo 65 de I. S. R. que la Secretaría de Hacienda para determinar presuntivamente el costo de los bienes, precio de adquisición o de enajenación o el monto de las contraprestaciones, podrán considerarse algunos casos. Nótese que se agrupan los conceptos precio, costos y contraprestaciones. La Ley en su artículo 24 sólo se refiere a precios.

Dichos casos son los siguientes:

" I.- Los precios corrientes en el mercado interior o exterior y en defecto de éstos el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales.

II.- El costo de los bienes incrementado con el porciento de

utilidad bruta con que opera el contribuyente determinado de conformidad con el último párrafo del artículo 63 de I. S. R. dice: "El por ciento de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la declaración presentada por el contribuyente, para efectos del impuesto establecido en esta Ley en el ejercicio de que se trate o de la última que hubiere presentado y se determinará dividiendo la utilidad bruta declarada entre el costo declarado. A falta de declaración se entenderá que la utilidad bruta es de 50%".

III.- El precio en que una persona enajene bienes adquiridos del contribuyente, desminuido con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicha persona le correspondería conforme al artículo 62 de esta Ley".

Como se observará, ya en este artículo 65 y sus fracciones se engloban las fracciones del artículo 24 pero con matiz diferente.

Finalmente, la fracción IV del artículo 24 de la Ley, nos -- señala un método específico para productos sujetos a precio máximo al público.

Esta fracción dice lo siguiente:

" IV.- Tratándose de productos sujetos a precio máximo al público, el que resulte de restarle, el margen máximo autoriza-

do al comercio y el impuesto correspondiente".

El "impuesto correspondiente" es el señalado en las tasas por la Ley.

Para éstos productos, hay, sin embargo, unas reglas que nos indican la manera de calcularlo para los productos. En este caso y en relación a la enajenación de aguas envasadas y refrescos, único caso particular, dice la Ley que el margen de comercialización de éste producto se considerará que es del 25%, cuando la enajenación se realice por medio de terceros fuera de una faja de 20 kilómetros que circunde a la localidad en que esté ubicada la fábrica. Es decir, que hay un "tope" en el monto a ganar en aguas envasadas y refrescos ya que se tiene un margen de 25% de comercialización.

Como una especie de sanción, si así podemos llamarle, la Ley autoriza a las autoridades fiscales a considerar que la producción del último ejercicio fiscal de un contribuyente fue enajenada a un precio superior al que se declaró, si de la aplicación de cualquiera de los métodos señalados anteriormente resulta lo anterior. Esto es, que si la autoridad determina que un contribuyente enajenó sus productos a un precio superior al declarado, podrá estimar que la producción del último ejercicio se enajenó al precio superior resultante.

7.3.3.- Determinación presuntiva cuándo se enajenan las mermas declaradas que exceden de ciertos porcentajes.

Siguiendo con nuestro estudio de las autoridades, el artículo 25 de la Ley faculta a las mismas para determinar presuntivamente qué bienes son los declarados como mermas, y que se exceden de ciertos porcentajes; en estos casos la autoridad considera o puede considerar que fueron enajenados. En tales casos es aplicable el artículo 25 de la Ley Especial sobre Producción y Servicios, ya que "Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente que se enajenaron los bienes que el contribuyente declara como mermas en los procesos de producción, envasamiento o comercialización, cuando éstas excedan de los siguientes porcentajes:

I.- 3%, en aguas envasadas y refrescos.

II.- 12.3%, en cerveza.

III.- 5%, en las bebidas alcohólicas, distintas de la cerveza, que se añejen en barricas que se encuentren en lugares cubiertos, 10% cuando dichas barricas se encuentren en lugares descubiertos y 1.5% cuando el añejamiento se realice por otros sistemas; y 1% por su envasamiento.

IV.- 0.74%, en gasolina, sobre volúmenes adquiridos".

Cabe decir que estos porcentajes son idénticos a los que contenían los ordenamientos abrogados. (Ley del Impuesto sobre venta de gasolina, Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de cerveza, Ley del Impuesto sobre compraventa de Primera-Mano de Aguas Envasadas y Refrescos, etc, etc.).

Es claro el artículo; si al hacer su determinación la autoridad comprueba que hay un excedente en las mermas, según los porcentajes señalados, se considerará que hubo enajenación. Para determinar el valor de la enajenación, se considerará el precio más alto en que el contribuyente venda los productos. Es decir, se aplicará el precio más alto a los productos que sean mermas y sobre el mismo se impone la tasa correspondiente, siempre y cuando excedan de los porcentajes señalados.

Como regla especial, a la excepción contenida en la fracción I del artículo 7º de la Ley que se refiere a las donaciones que son deducibles del Impuesto sobre la Renta, la Ley les señala un porcentaje del 3%. Esto es que, las donaciones tienen un margen de 3% sobre mermas, salvo cantidades que sean destinadas a promociones. En este último caso, no se aplicará o considerará el 3% de merma. Si excede de este porcentaje se estimará que fueron enajenaciones.

7.4.- Régimen fiscal de Petróleos Mexicanos en relación a la adquisición, volúmenes y enajenación de la gasolina.

Como último punto de este capítulo, tenemos el tratamiento -- que hace la Ley a Petróleos Mexicanos.

El artículo 26 establece lo siguiente:

" Art. 26 .- Las autoridades fiscales podrán presumir, salvo-prueba en contrario, que los volúmenes de gasolina informados por Petróleos Mexicanos, en los términos del artículo 21 de esta Ley, fueron adquiridos y que el mismo volumen de gasolina, descontando la merma de 0.74% fue enajenado por el contribuyente, por partes iguales, en cada una de las semanas "completas de calendario comprendidas en el informe".

Vamos a hacer un pequeño resumen del régimen que tiene PEMEX dentro de la Ley.

De acuerdo con el artículo 2º, la gasolina tiene dos tasas a-saber:

- 1.- La que contiene tetraetilo de plomo y el octanaje no excede de 82 octanos, se le aplicará la tasa del..... 50%
- 2.- La que no contiene tetraetilo de plomo o su octanaje excede de 82 octanos, se le aplicará la tasa del..... 138.34%

El artículo 4º, señala a PEMEX la obligación de pagar el impuesto establecido en la Ley.

El artículo 5º en su párrafo 3º, indica a los contribuyentes que enajenen gasolina, la obligación de efectuar pagos provisionales semanales, a cuenta del impuesto anual, a más tardar los días martes de cada una de las semanas de calendario de su ejercicio. Sin embargo, señalamos que de acuerdo al artículo déclmotercero, se establece que mientras no suba el precio de la gasolina NOVA (\$2.80) en el Distrito Federal los contribuyentes de la República harán pagos quincenales en vez de los provisionales-semanales.

Para la enajenación, el artículo 7º, nos dice que es lo que se entiende por primera enajenación, la enajenación efectuada por expendios autorizados de gasolina y la que PEMEX enajene directamente al consumidor final. Luego se señala que se equipara a la primera enajenación el consumo que realice PEMEX.

En la importación, la gasolina está exenta del pago del impuesto, salvo que se enajene en los términos del artículo 7º-fracción IV, ya comentado en el párrafo anterior.

Ahora bien, PEMEX, y de acuerdo al capítulo V de la Ley, tiene diversas obligaciones como contribuyente tales como:

- A.- Llevar libros de contabilidad y Registros.
- B.- Expedir documentos que comprueben el valor de la contra-

prestación pactada. Se repercute y por separado el impuesto.

C.- Presentar las declaraciones y pagos provisionales en oficinas autorizadas. (Las Oficinas Federales de Hacienda).

D.- Tener equipos necesarios para determinar la producción y controlar e informar sobre el consumo de materias primas.

Finalmente, tenemos lo preceptuado por el artículo 26 ya expuesto.

Hemos visto, en uno de los capítulos más importantes de éste estudio, la competencia de las autoridades relacionada con -- las materias antes señaladas. No obstante, cabe decir que la actividad de las autoridades, llevadas a otro plano, redundan en beneficio de todos los contribuyentes. Esto es, que existe la participación de las entidades federativas como marco complementario al sistema tributario federal y en consecuencia, nuestra Ley del Impuesto Especial, por ser materia federal, le concierne en éste sentido. Veremos a continuación, - en el siguiente capítulo, lo referente a la participación de las entidades federativas.

Capítulo Octavo

8.- De las Participaciones a Entidades Federativas y Municipios.

Las participaciones a las Entidades Federativas, a que se refiere este capítulo de la Ley, va acorde con la Ley de Coordinación Fiscal que establece el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Nuestro estudio se va a centrar sólo en dos aspectos, a saber: Los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y, los no adheridos.

La Ley de Coordinación Fiscal actual, es lo que podríamos -- llamar, un enlace juridico-tributario entre la Federación y -- los Estados. Ya habíamos dicho antes que la Federación la integran los Estados y El Distrito Federal. Pero que la dife--rencia estaba o radicaba en la autonomía o soberanía de cada uno de los integrantes. De aquí que puedan escoger o decidir sobre lo que más convenga al desarrollo socio-económico de -- cada uno.

Ahora bien, el objeto de la Ley de Coordinación Fiscal es, -- valga la redundancia, "coordinar el Sistema Fiscal de la Federación con los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa-

entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento". (12)

Algunos de los antecedentes históricos más sobresalientes de la Coordinación Fiscal y que debemos mencionar, lo son el Acta Constitucional del 31 de enero de 1824 que seguía el sistema americano en cuanto que no disponía una distribución de poderes entre la Federación y los gobiernos de los Estados.

Posteriormente aparece la Ley sobre Clasificación de Rentas Generales y Particulares (4 de agosto de 1824) la cual ya hace un intento de distribución de poderes tributarios. En efecto, la Ley reservaba al Gobierno Federal los derechos de importación y de exportación, los derechos del 15% de internación, las ventas sobre tabacos, salinas y minas, la lotería y disponía además que todas las rentas pertenecían a los Estados. También, disponía que los Estados debían pagar una contribución al Gobierno Federal a fin de subsanar el déficit de las rentas federales necesarias para hacer frente a los gastos federales, distribuyéndose tal contribución sobre la base de derrama de acuerdo con la población de los Estados.

El sistema federal que prevaleció de 1824 a 1835 fue sustitui

(12) Artículo 1º de la Ley de Coordinación Fiscal.

do por un sistema centralista, cuando en 1836 se adoptaron -- las Leyes Constitucionales como ley suprema. Los gobernado-- res podían establecer únicamente aquellas contribuciones que fueren autorizadas por las leyes expedidas por el Congreso -- Central y, por tanto, no podían existir conflictos entre poderes tributarios.

En 1846 se restauró la Constitución Federal de 1824 y en el mismo año se aprueba una nueva ley de Clasificación de Rentas. Al Gobierno Federal se atribuyeron los impuestos y derechos -- sobre el comercio exterior, el consumo de artículos extranjeros, la acuñación de moneda, el tabaco, el correo, la lotería nacional, y el ingreso, pero obligó a los Estados a pagar una contribución al Gobierno Federal sobre la base de una canti-- dad basada en la población.

En 1856 el Congreso, convocado por el Presidente Comonfort, -- aprueba la Constitución Federal del 5 de febrero de 1857. -- Esta siguió el mismo sentido de la anterior Constitución de -- 1824 y restableció la concurrencia o poderes tributarios entre la Federación y los Estados sobre la mayor parte de las -- fuentes posibles de rentas.

El 30 de mayo de 1895 se reforma parte de la Constitución y -- se prohíbe a los Estados acuñar moneda, imprimir billetes, es-- tampillas o papel sellado, gravar el tránsito de personas o --

mercancías que cruzaran sus territorios, prohibir o gravar directa o indirectamente la entrada a sus territorios o la salida de ellos de cualquier mercancía nacional o extranjeras con impuestos o derechos cuya recaudación se hiciera a través de aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o documentación que acompañara la mercancía, etc, etc.

La Constitución Federal de 1917 contiene el mismo sistema de concurrencia de poderes tributarios, con solo unas cuantas materias reservadas a favor del Gobierno Federal.

Entre 1917 y 1943 se celebraron dos Convenciones Nacionales Fiscales que mucho fué lo que aportaron pero no se les tomó muy en cuenta que digamos ya que sus conclusiones no se llevaron al terreno práctico. Para no entrar muy en detalle y ampliar demasiado este tema se verá sólo aspectos importantes que nos puedan dar una ubicación más exacta de la coordinación fiscal.

A partir de 1943 se establecen reformas importantes en la constitución ya que se introdujeron cambios en los artículos 73 Constitucional fracción XXIX y 117 fracciones VII y IX. Estas reformas disponen que los Estados deben participar en el rendimiento de los impuestos especiales exclusivos federales, como lo son los de energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina, cerillos y fósforos, agua--

miel y explotación forestal.

Posteriormente y a raíz de la tercera Convención Nacional Fiscal surge la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (1948) la cual viene a reforzar la idea de la coordinación estableciendo dos tasas, una que era federal de 1.8% y otra de 1.2% para los Estados que aceptaran el sistema de coordinación derogando sus impuestos locales al comercio y a la industria. No obstante, y aún cuando el Gobierno Federal aumentó en un 10% su participación en otros impuestos federales a los Estados, la idea de la coordinación sólo había arrojado una adhesión al sistema de coordinación de 15 Estados -- hasta 1970.

No fué sino hasta 1971 en que se logró la coordinación de todos los Estados. Esto se debió a que se obligó de manera indirecta, y mediante la Ley federal de Ingresos Mercantiles, la adhesión de todos los Estados al sistema de coordinación fiscal. Esto, por un lado, porque a consecuencia de una reforma a la Ley de Ingresos Mercantiles se aumentó o mejor dicho se creó una tasa especial del 10% la cual era de aplicación general en toda la República y en la que se preveía una participación a los Estados de un 40% si se coordinaban pero que de todos modos se causaría si no se coordinaban.

En 1973 se reforma la tasa de la Ley de Ingresos Mercantiles y se eleva del 3% al 4% y se aumenta la participación a los -

Estados del 40% al 45% y la participación mínima a los Municipios del 15% al 20% en la participación estatal.

Por decreto del 29 de diciembre de 1972 que adicionó al artículo 45 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para celebrar convenios de coordinación con los Estados de la República.

Ya para 1978 la coordinación va tomando otro carisma pues se lograron importantes avances no solo en materia de recaudación sino que también en el area fiscalizadora.

El 22 de diciembre de 1978 se aprueba la nueva Ley de Coordinación fiscal que substituyó a la de 1953.

Este nuevo sistema ya no otorga participaciones sólo respecto de ciertos impuestos federales, sino que la parte que corresponde a los Estados y Municipios se determina en función del total de impuestos federales, incluyendo aquéllos que tradicionalmente se consideraron de recaudación exclusiva de la Federación, como son los impuestos a las importaciones y a las exportaciones.

El nuevo sistema propone la alternativa de adherirse o no. -- Los Estados que se adhieran dejan en suspenso algunos impuestos que ya tenían internamente o bien se abstienen de estable

cerlos. Los que no se adhieran establecen los impuestos que constitucionalmente puedan imponer.

La adhesión se efectúa mediante convenio celebrado entre la Entidad Federativa y la S. H. y C. P., el cual debe ser aprobado por la Legislatura Estatal.

En caso de violación al convenio, se le puede reducir a la entidad su participación en los Fondos, previa audiencia a la entidad y tomando en cuenta el dictámen de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

Las entidades federativas tienen derecho a participar en dos fondos. Uno que es el Fondo General de Participaciones que se constituye con el 13% de los ingresos totales anuales que obtenga la Federación por concepto de impuestos. Se incluyen no solo impuestos federales participables hasta ahora, sino todos los impuestos federales, incluyendo los de recaudación exclusiva de la Federación. El motivo de que se haya adoptado éste porcentaje fué el hecho de que para evitar que se siguieran deteriorando las carencias financieras de los estados, se aumentaría la participación del 12.07% que se tenía al 13% actual.

La cantidad que a cada entidad corresponda en el Fondo General se determina de la siguiente manera:

I.- El monto de la participación que corresponda a una entidad proveniente del Fondo General en el año anterior a aquél para el que se efectúe el cálculo, se dividirá entre la recaudación federal percibida en la entidad en el mismo año anterior.

II.- El monto de la recaudación federal obtenida en la entidad en el año para el que se haga el cálculo, se dividirá entre la recaudación federal percibida en todo el país, en el mismo año.

III.- Se multiplicarán entre sí los cocientes obtenidos conforme a las fracciones I y II.

IV.- Se sumarán los resultados que se obtengan de acuerdo a la fracción III, calculados para todas las entidades y se determinará el tanto por ciento que el resultado que corresponda a cada una de ellas represente en el total.

Ahora bien, el otro fondo lo es el Fondo Financiero Complementario de Participaciones que se integra con el 0.37% de los ingresos totales anuales que obtenga la Federación por concepto de impuestos.

La función de éste fondo es el de ayudar a los Estados de menor desarrollo económico. Se distribuye entre los Estados en proporción inversa a las participaciones que reciban del Fon-

do General y al gasto corriente en materia educativa que realice la Federación en cada una de las Entidades. Se toma en cuenta, además, la población de cada entidad.

Los cálculos se hacen para todas las entidades, aunque no estén adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, y las participaciones se calculan por ejercicios fiscales de la Federación.

Finalmente, tenemos que para los Municipios es obligación de los Estados entregar cuando menos el 20% de las participaciones que correspondan a aquellos.

No se establecen otras medidas en beneficio, ya que de acuerdo al artículo 115 Constitucional esto es facultad y responsabilidad de las Legislaturas de los Estados. Como un agregado, cabe decir que como consecuencia de la disolución de las Juntas Federales de Mejoras Materiales, que tenían asignadas a su favor los impuestos adicionales de 3% sobre importaciones y 2% sobre exportaciones, ahora dicho impuesto en proporción de un 99% se participa a los Municipios que se hagan cargo de los servicios que prestaban las Juntas Federales.

Las participaciones se pagan directamente por la Federación a los Municipios.

Como resumen general de lo antes expuesto diremos que se pre-

tende, en base a la coordinación, distribuir las participaciones conforma al grado de desarrollo de las entidades federativas. De esta forma se logrará un crecimiento más equilibrado, conforme a los recursos obtenidos, y las entidades atenderán más eficazmente sus necesidades y dejarán de depender, en la misma proporción, de las asignaciones federales.

No obstante, se ha logrado eliminar en forma gradual la concurrencia impositiva entre la Federación y los Estados a base de una participación mayor por éstos en los ingresos federales y a veces por una participación substitutiva de los impuestos locales.

En nuestro caso específico, mucho se ha adelantado en la coordinación fiscal (impuestos sobre producción de aguardiente y envasamiento de bebidas alcohólicas, refrescos, etc.).

8.1 .- Régimen de los impuestos de los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Nos habla el Capítulo VII de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de las Participaciones a las Entidades Federativas. Primeramente, y como lo he planteado en este estudio, se tratará la situación jurídica de los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Señala el artículo 27 de la Ley que los Estados que estén ---

adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no mantendrán impuestos locales o municipales sobre:

I.- Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto que esta Ley establece o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción, introducción, distribución o almacenamiento de bienes - cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto.

II.- Los actos de organización de los contribuyentes del impuesto establecido en esta Ley.

III.- La expedición o emisión de títulos, acciones u obligaciones y las operaciones relativas a los mismos por los contribuyentes del impuesto que esta Ley establece".

El segundo párrafo de este artículo 27 de la Ley, señala que el Distrito Federal "no mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo". Esto en virtud que la Ley de Coordinación Fiscal en su artículo 10; 4º párrafo, señala que el Distrito Federal queda incorporado al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Por lo que respecta, en términos generales, a la Coordinación Fiscal, ésta se suscribe a través de convenios que para ello se ha autorizado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para suscribirlos. El Convenio deberá ser autorizado por

la Legislatura local que lo solicite.

La adhesión se lleva a cabo integralmente y no sólo en relación con algunos ingresos de la Federación. La recaudación se hace por las oficinas autorizadas por las Entidades (Estados). Si la Entidad llegase a recaudar ingresos federales, los concentrará directamente a la Secretaría de Hacienda. -- Por su parte la Secretaría de Hacienda hará el pago a las Entidades de las cantidades que les correspondan.

Los Estados adheridos al Sistema de Coordinación Fiscal participan en el total de los impuestos federales.

Como rasgo característico de esta Ley de Coordinación, puede mencionarse el hecho de que existen dos fondos de los cuales se dá un porcentaje a las Entidades adheridas al Sistema Nacional de Coordinación, tales fondos y sus porcentajes, son:

I.- Fondo General de Participaciones, con un porcentaje del 13.0% de los ingresos totales anuales que obtenga la Federación por concepto de impuestos. Este fondo se incrementará con el porciento que represente, en dichos ingresos de la Federación, la recaudación en un ejercicio de los gravámenes locales o municipales que las Entidades convengan en derogar o dejar en suspenso al adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Es decir, el porcentaje que resulte en un ejercicio de los ingresos que deben recaudar las Entidades de acuerdo con el artículo 27 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

II.- Fondo Financiero Complementario de Participaciones, con un porcentaje del 0,50% de los ingresos totales anuales que obtenga la federación por concepto de impuestos. Este fondo se distribuye entre las Entidades y se favorece a aquéllas en las que proporcionalmente hubiere sido menor la erogación por habitante, tomando en cuenta la población de cada Entidad.

Ahora bien, en el caso de los impuestos adicionales (importación y exportación, 3% y 2% respectivamente) se participará el 95% a los Municipios donde se encuentren ubicadas las aduanas fronterizas o marítimas por las que se efectúe la importación o exportación.

Para el impuesto adicional del 1% sobre el impuesto general de exportación de petróleo crudo, gas natural y sus derivados se participa a los municipios en un 95%.

Existen ciertos requisitos de entre los cuales podemos citar el hecho de que la proporción de las participaciones federales que reciban los Municipios provenientes de ambos fondos no será inferior al 20% de las cantidades que correspondan al Estado; las participaciones que correspondan a las Entidades se calcularán por ejercicios fiscales de la Federación; las -

participaciones que correspondan a las Entidades son inembargables, no pueden afectarse a fines específicos, ni están sujetas a retención salvo pagos de deudas contraídas por las Entidades y registradas ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

8.2.- Régimen de las participaciones de los Estados no adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Se ha dejado acentado que el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es una opción dentro del ámbito fiscal federal para -- que aquéllos Estados que quieran un mejor desarrollo tanto -- económico como recaudatorio y social se les presenta éste sistema o método para unificación técnica-fiscal en cuanto a tributos se refiere.

También se dejó acentado que es por resolución del Congreso Local de los Estados el optar por adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Claro está que se ofrecen muchas ventajas al adherirse al Sistema de Coordinación ya que no es un sólo concepto o conceptos por los que se puede percibir o hacer partícipe a los Estados de los ingresos federales sino que son todos los ingresos federales en la parte proporcional que corresponda y que determine la Federación. Esto sin perjuicio de otros estímulos que consecuentemente se otorgan y -- que no por ello dejan de tener tanta redituabilidad como los primeros.

Sin embargo, hay quienes no quieran adherirse al Sistema. Para estos casos la Ley de Coordinación Fiscal en su artículo 10º, último párrafo, dice que los Estados que no deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal tendrán participación en los impuestos especiales señalados en el inciso 5º, fracción XXIX del artículo 73 Constitucional.

Estos impuestos especiales son: energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal, y; producción y consumo de cerveza.

Por su parte, el artículo sexto transitorio de la Ley de Coordinación Fiscal expresa que los Estados no adheridos seguirán percibiendo las participaciones de los impuestos especiales señalados en el inciso 5º, fracción XXIX del 73 Constitucional.

Queda claro que sólo se percibirá lo que la Ley secundaria determine para estos aspectos, siendo en este caso y en particular, la Ley secundaria vendría siendo nuestra Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Nuestra Ley, en su artículo 28 señala que los Estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal tendrán participación en la recaudación realizada en sus territo

rios conforme a las siguientes bases:

" I.- Del importe recaudado sobre cerveza:

- a).- 2.8% a las entidades que la produzcan.
- b).- 36.6% a las entidades donde se consuma.
- c).- 7.9% a los municipios de las entidades donde se consuma.

II.- Del importe recaudado sobre gasolina:

- a).- 8% a las entidades federativas.
- b).- 2% a sus municipios.

III.- Del importe recaudado sobre tabacos:

- a).- 2% a las entidades productoras.
- b).- 13% a las entidades consumidoras.
- c).- 5% a los municipios de las entidades consumidoras".

Finalmente tenemos que los Estados no adheridos al Sistema de Coordinación Fiscal gozan de una prerrogativa en el sentido de poder gravar la producción, acopio o venta de tabaco en rama con impuestos locales o municipales pero con la condición de que éstos considerados en conjunto no excedan de \$1.50 por kilo y que solo podrán decretarse en las entidades en que se cultive el tabaco.

CONCLUSIONES

A través del estudio que he realizado, creo que, aún cuando - no es mucha la aportación realizada por el presente, es bien cierto que la actividad tributaria del Estado es cada día más cambiante y con un criterio simplificador de los esquemas tributarios.

Toca ahora hacer una evaluación de todo lo expuesto anteriormente y pienso que quizá de todo lo dicho sea lo más difícil.

Evaluar una ley no es cosa sencilla y más si tomo en cuenta - mis pocos conocimientos sobre políticas financieras, crediticias, de desarrollo, económicas, etc. Pero, no obstante, quiero hacer mi propia evaluación de acuerdo a los conocimientos adquiridos.

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no es más que una aportación del Gobierno federal para hacer congruente su sistema fiscal con la realidad.

En sí, ésta Ley tiene la misma mecánica de operatividad que - la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Salvo variantes que como es lógico pensar debe presentar la Ley.

Si analizamos la política fiscal del Estado veremos que se están agrupando, en pocos ordenamientos, la diversidad de impuestos especiales existentes. Alguien diría que se va del análisis a la síntesis, de lo complejo a lo concreto.

Con el Impuesto sobre la Renta se gravan todas las actividades susceptibles de aumentar la riqueza patrimonial de los sujetos.

Con el Impuesto al Valor Agregado se complementa, junto con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la otra parte o margen de actividades que se pueden gravar.

Realmente creo que esta Ley del Impuesto sobre Producción y -- Servicios tiene más de Producción que de Servicios, toda vez -- que, el 85% de la Ley está referida al aspecto Producción ya -- que de los siete impuestos que absorbe la Ley de referencia, -- dos de ellos son únicamente referidos a Servicios. De aquí que -- creo sería conveniente unificar en una sola disposición el -- reglon de Producción.

No existe conexión lógica el de unificar servicios con pro---- ducción. Pero considero que la decisión se debió a un crite-- rrio bastante amplio por querer solucionar el problema de los -- impuestos especiales.

México tiene la característica de querer resolver problemas -- con toda la mejor intención posible, aunque a veces falle. -- Claro que en última instancia es el conciente contribuyente el -- que debe pagar.

Creo que sería más conveniente (aunque no fácil) el de unifi-- car en un sólo ordenamiento jurídico todo lo referente al con-- cepto de Producción; y en otro, el concepto Servicios.

Es notable la simplificación que se hace de los impuestos abro-- gados. Esto si que es de resaltarse, pues nunca antes se había -- visto tal actitud de congruencia. Generalmente, por cada acti-- vidad o acto que varía en el plano jurídico conllevaba una re-- glamentación inherente al caso, resultando el sinnúmero de im-- puestos que poco a poco el Gobierno Federal ha ido disminuyén-- do.

Cabe resaltar también la reducción de contribuyentes que se logra con esta Ley. Se pretende dar más confianza a los contribuyentes en el sentido de que les da más oportunidades para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Esto aunado, no solo a las facilidades que otorga la Ley del Impuesto Especial, sino a todas aquellas que están brindando las demás disposiciones legales como lo es el Código Fiscal de la Federación, el Impuesto al Valor Agregado, etc.

Ya en un plano estricto de análisis podría decir que existen ciertos errores en la Ley que no se resolvieron. Por ejemplo: no se señala o define claramente el concepto de importación; el artículo 3o. de la Ley que se refiere a definiciones, en su fracción XI no se da una definición de la Actividad ya que habla de la definición del valor de la contraprestación; el artículo 7º, que habla de la enajenación, en su fracción III dice que se considerará primera enajenación el faltante de materias siendo que debería estar, esta fracción, en otro artículo y diciendo que "se equipara a la primera enajenación el faltante de materias primas"; etc.

Ahora bien, respecto del plano normativo en que se mueve la Ley, considero que se trata de encajar piezas sueltas y de unir otras tantas, ya que la variedad de dispositivos conjunta una pluralidad de criterios, que si bien es cierto fueron dados con buena intención, ya no son operativos en el actual marco de acciones del Gobierno Federal, y resulta cierto su ineficiencia tanto como la falta de praxis en la realidad.

El hecho de abrogar siete impuestos especiales y conjuntarlos en uno solo, me da la idea de que se quiso comprimir al máximo una bola de esponja. Es decir, aún cuando es loable y titánica ésta labor de reunir en un solo ordenamiento siete impuestos, pienso que va a ver necesidad de seguir implementando una serie de directrices complementarias, en especial la creación del Reglamento respectivo, y que deben de ser más explícitos -

en el sentido de poder obtener el máximo de provecho de la Ley del Impuesto Especial.

Finalmente y ya para terminar, espero que éste pequeño estudio de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios - reporte una utilidad práctica en su aplicación, ya que, la teoría a veces no es congruente con la realidad y es necesario - tomar en cuenta que muchas veces, por no decir generalmente, - es más fácil para el contribuyente entender lo que se espera - de cierto impuesto y que ganancias, facilidades y estímulos -- puede tener derecho.

Esto en un plano de franqueza. Porque bien es cierto que la mayoría de las veces, y tal como pretende el Gobierno Federal en sus políticas de confianza y conciencia fiscal para con el contribuyente, uno como causante, por ignorancia o por no entender bien, no concebimos la idea de la confianza en el pago de nuestros impuestos que se nos trata de inculcar, idea que representa un tremendo esfuerzo por parte del Gobierno.

Siempre pensamos que cuando sale un impuesto nuevo es con el fin de agobiar más nuestra economía o riqueza patrimonial. Pero, pocas son las veces en que nos ponemos a analizar detenidamente, las ventajas y provechos que puede uno sacar de ciertos impuestos; claro que lo anterior se lleva de la mano con el cumplimiento fiel de nuestras obligaciones fiscales.

Una gran ventaja que ofrece la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es el auto-control fiscal. Diríamos que es la fiscalización efectuada por el propio fiscalizado, tal y como se pretendió con el Impuesto al Valor Agregado.

De esta manera se va creando más conciencia de cumplir efectivamente con nuestras obligaciones, y de mejorar la situación económica de todos y del país.

BIBLIOGRAFIA

- ALATRISTE JR., SEALTIEL. "La Estructura del Control Externo de los Organismos Descentralizados". Colecc. Fuentes para el Estudio de la Administración Pública Mexicana. Serie B. Bibliográfica No. 5. Dirección General de Estudios Administrativos. México. 1976.
- ARNALDO FRANCO, JOSE. "Instrumentos para la Reforma Administrativa". Organo de la Asociación Nacional de Administradores Públicos. NO. 1. México. 1969.
- CARRILLO PATRACA, JOAQUIN. "La Naturaleza Intrínseca de la Función Administrativa". Revista de Administración Pública. No. 4 México. 1956.
- CUEN BARRAGAN, FERNANDO. "Fundamentos para una Reforma Administrativa". Revista de Administración Pública. No. 3. México. -- 1956.
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. "Derecho Financiero Mexicano".- Edit. Porrúa, S.A. Décima Edic. México. 1981., y Octava Edic.- México. 1978.
- DE PINA VARA, RAFAEL. "Diccionario de Derecho". Edit. Porrúa, S.A. Cuarta Edic. México. 1975.
- FLORES ZAVALA, ERNESTO. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Edit. Porrúa, S.A. Vigésima Segunda Edic. México. 1980.
- FRAGA, GABINO. "Derecho Administrativo". Edit. Porrúa, S.A. Decima Octava Edic. México. 1978.
- GALINDO GARFIAS, IGNACIO. "Derecho Civil". Edit. Porrúa, S.A.- Primera Edic. México. 1973.
- GARCIA VALENCIA, ANTONIO. "Reforma Administrativa y Relaciones Públicas". Revista de Administración Pública. No. 17. México.- 1964.
- JEANNETTI D., ELENA. "Planificación y Descentralización Administrativa". Organo de la Asociación Nacional de Administradores Públicos. Vol. 1. No. 1. México. 1969.
- JIMENEZ GAMAS, ANTOLIN. "Impuestos Especiales de la Federación". Ediciones Fiscales Antolin Jiménez Gamas, Sucesores. Tomos I, II y III. México. 1964. Con Reformas y Actualizaciones.

MARTINEZ CABANAS, GUSTAVO. "Bases para una Reforma Administrativa". Revista de Comercio Exterior. México. 1966.

RAMIREZ GRONDA, JUAN D. "Diccionario Jurídico". Edit. Claridad, S.A. Buenos Aires, Argentina. Sexta Edic. Buenos Aires, Argentina. 1965.

RETCHKIMAN K., BENJAMIN. "Política Fiscal Mexicana". Textos - Universitarios. Instituto de Investigaciones Económicas. U.-- N.A.M. Primera Edic. México. 1979.

RODRIGUEZ R., ALVARO. "Diagnósis Administrativa del Gobierno Federal". Revista de Administración Pública. No. 16. México.- 1964.

SIERRA CASASUS, CATALINA. "Estudios sobre la Administración - Pública en México". Revista de Admnsitración Pública. No. 1. México. 1956.

SERRA ROJAS, ANDRES. "El Pensamiento Jurídico de México en el Derecho Administrativo". Biblioteca Mexicana. Librería de Manuel Porrúa, S.A. Colecc. Fuentes para el Estudio de la Administración Pública Mexicana. Serie B. No. 5. Dirección General de Estudios Admnsitrativos. México. 1976.

TENA RAMIREZ, FELIPE. "Derecho Constitucional Mexicano". ---- Edit. Porrúa, S.A. Decima Sexta Edic. México. 1978.

COMISION DE ADMINISTRACION PUBLICA. "Informe sobre la Reforma de la Admnsitración Pública Mexicana". Coordinación General de Estudios Admnsitrativos. Colecc. Fuentes para el Estudio de la Administración Pública Mexicana. Serie A) Documental -- No. 1. México. 1977.

COORDINACION GENERAL DE ESTUDIOS ADMNSITRATIVOS. "Bases Jurídicas de la Reforma Admnsitrativa del Gobierno Federal". --- Presidencia de la República. Coord. Gal. de Estudios Admnsitrativos. México. 1977.

COORDINACION GENERAL DE ESTUDIOS ADMNSITRATIVOS. "Leyes, Reglamentos, Decretos y Acuerdos del Gobierno Federal. 1976-19-82". Presidencia de la República. Coord. Gal. de Estudios -- Admnsitrativos. México. 1979.

DIFUSION FISCAL, REVISTA DE. "La Facultad Tributaria de la Federacón y de las Entidades Federativas". Dirección General - de Difusión Fiscal de la S.H y C.P. Nov-Dic. México. 1976.

DIRECCION GENERAL DE ESTUDIOS ADMINSTRATIVOS. "Boletin de Estudios Adminsitrativos. Nos. 1 y 2 ". Secretaría de la Presidencia. Coord. Gral. de Estudios Adminsitrativos. México. --- 1977.

IEPES-PRI. "El Pensamiento Político de José López Portillo. - La Campaña Presidencial". Instituto de Estudios Políticos, -- Económicos y Sociales. Partido Revolucionario Institucional, México. 1979.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. "Apuntes sobre el - paquete de Reformas Fiscales 1970-1980". México. Folleto.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. "Revista Numérica", Dirección General de Prensa de la S.H y C.P. No. 38, 1977; -- Nos. 41, 45 y 49. México. 1979.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. "Tercera Convención Nacional Fiscal". Memoria. México. 1947.

TIEMPO, REVISTA. EDICION ESPECIAL. "Plan Global de Desarro--- llo". Vol. LXXVII, No. 1983. Mayo. México. 1980.

A N E X O

En primer lugar voy a presentar las reformas, luego las adiciones y por último las derogaciones.

Reformas:

Artículo 2º.-.....

Fracción I.-.....

Inciso E).- "Vinos de mesa, sidras y rompopes, así como los vinos denominados aromatizados, - quinados, generosos y vermutos..... 15%"

COMENTARIO.- Este inciso cambia el texto que tenía el anterior, suprimiendo las graduaciones alcoholicas. Había una repetición de conceptos en cuanto a vinos de mesa y sidras, y por ende una repetición en las tasas. Ahora se tiene una sola.

Inciso F).- "El aguardiente y las bebidas alcohólicas no comprendidas en el inciso anterior, así como sus - concentrados..... 40%"

COMENTARIO.- Se cambia el texto que tenía el artículo anterior. Se reordenan los conceptos y se agrega el concepto --- aguardiente que no existía en el anterior. La tasa se unifor
ma.

Inciso G).- "Gas avión..... 50%"

COMENTARIO.- Este es un nuevo concepto que se incluye.

Fracción II.- "Cigarros populares sin filtro elaborados con tabacos oscuros con tamaño máximo de 77 milímetros de longitud, cuyo precio máximo al público al 1º de enero de cada año, no exceda de la cantidad que establezca el Congreso de la Unión, así como puros y otros tabacos labrados.....20.9%"

COMENTARIO.- Se introduce la materia prima con que se elaboran los tabacos en relación con el artículo anterior y asimismo se especifica el tamaño.

Artículo 3º.-.....

Fracción III.- "Jugo de frutas, las bebidas elaboradas con jugo o pulpa de fruta, no fermentadas, siempre que el peso del contenido de estas materias primas exceda del 40% del peso de la bebida".

COMENTARIO.- Esta fracción es nueva. La anterior subsiste pasando a ser la fracción IV.

Fracción V.- "Bebidas alcohólicas, las que a la temperatura de 15º centígrados tengan una graduación alcohólica de más de 3º G.L., hasta 56º G.L., incluyendo al aguardiente y a los concentrados de bebidas alcohólicas, aún cuando tengan una --

graduación alcohólica mayor".

COMENTARIO.- Se amplía la anterior fracción en esta nueva, aumentándose los rangos de alcohol. Esto en correlación a la reforma del inciso F del artículo 2º.

Fracción VI.- "Aguardiente regional, la bebida alcohólica cuya producción, enajenación y consumo se realiza en la misma región".

COMENTARIO.- Esta es una nueva definición que aparece. Esto debido a que se hablaba de una manera general del aguardiente. Se le daba el mismo trato al aguardiente como al aguardiente regional. Ahora ya se hace la distinción. No obstante, subsiste la tasa del 40%.

Fracción XI.- "Tabacos labrados, los cigarros, los puros y los tabacos cornidos, picados, de hebra, de mascar, así como el rapé".

COMENTARIO.- Se introduce la reforma de incluir a los puros, haciéndolo acórdese con la fracción I, inciso H, subinciso 2 -- del artículo 2º de la Ley.

Fracción XIII.- "Gas avión, el combustible para avión que no contenga dicloruro de etileno y su punto de congelación sea inferior a menos de 60º centígrados".

COMENTARIO.- Esta es una nueva definición que se hace acorde con la reforma del inciso G, fracción I del artículo 2º. Así mismo, forma parte como adición al artículo 3º de la Ley.

Fracción XIV.- " Seguros individuales en operaciones de vida, los que así defina la Ley General de Instituciones de Seguros"

COMENTARIO.- Esta definición hacía falta en el contexto de la Ley, toda vez que no se sabía cuales eran. También, falta ba dicha definición en la Ley; igualmente ésta definición -- pasa a formar parte como adición a la Ley.

Artículo 5º.- "El impuesto se calculará por ejercicios fiscales aplicando a los valores de los actos o actividades realizados en el ejercicio de las tasas del impuesto, excepto en el caso de importaciones ocasionales de bienes en el que se estará a lo dispuesto en el artículo 16 de esta Ley".

COMENTARIO.- Se modifica el texto dándosele otro significado más conciso. Es decir, se aclara el concepto de "ejercicio de las tasas del impuesto". Anteriormente decía "ejercicio de las tasas del impuesto". Parecía que éste último concepto se refería al ejercicio fiscal. Pero no, se refiere al ejercicio de aplicar las tasas. Además, se suprime el renglón que hace referencia a que los ejercicios fiscales coincidirán con los del I. S. R.

"Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales a más tar-

dar el día 20 de cada uno de los meses del ejercicio, mediante declaración que presentarán en las oficinas autorizadas. - El pago provisional se calculará aplicando las tasas del impuesto a los valores de los actos o actividades realizados en el mes de calendario anterior, a excepción de las importaciones".

COMENTARIO.- Las reformas en este segundo párrafo del artículo 5º son sólo de forma. En el texto anterior se hace mención a "pagos provisionales mensuales". Ahora se suprime lo de mensuales, ya que, un pago provisional puede ser o no mensual. Se hace más congruente la redacción de éste párrafo con I. S. R.

Artículo 7º.- " Para los efectos, de esta Ley, se entiende -- por primera enajenación la que realice el fabricante o envasador, en los términos del Código Fiscal de la Federación, así como el faltante de materias primas o de bienes en los inventarios de los contribuyentes, con excepción de los que sean deducibles para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta".

COMENTARIO.- La presente reforma se hace de acuerdo al nuevo Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, no hay mucha -- novedad en éste nuevo texto de la Ley, porque las definiciones que traía de primera enajenación se han pasado o se pasaron al nuevo Código Fiscal de la Federación aparecido el 31 - de diciembre de 1981.

"Tratándose de gasolina, se entiende por primera enajenación- la que se efectúe en los expendios autorizados y la que Petróleos Mexicanos enajene directamente al consumidor final. Se equipara a la primera enajenación el consumo que realice Petróleos Mexicanos".

COMENTARIO.- Este segundo párrafo, en realidad no sufrió reforma puesto que se tomó íntegramente de la fracción IV del artículo 7º de la Ley, y se puso como párrafo segundo.

"La donación no se considera transmisión gravada, salvo que la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta".

COMENTARIO.- Este tercer párrafo está tomado de la segunda parte de la fracción I del artículo 7º de la Ley. La modificación o reforma consiste en ampliar más el concepto de donación, ya que, ahora se hace la aclaración de que si se gravará dicha donación cuando las empresas que lo realicen el donativo no tenga efectos de deducción para su pago de impuestos. También, es de mencionarse que se especifica que sean empresas las que pueden hacer las donaciones.

Artículo 8º,-.....
Fracción 1.- "Jugo de fruta".

COMENTARIO.- Esta fracción no cambia sustancialmente debido a que se suprimieron palabras que estaban de más y se pasaron

como definición en el artículo 3º fracción III. Además, a la definición se le agrega el concepto de "no fermentadas". Esto porque si fuera fermentada ya no sería jugo de fruta, sino que, se transformaría en otro producto,

Fracción III.- "Aguardiente regional elaborado por personas físicas, cuya capacidad de producción anual no exceda de --- 25,000 litros y den aviso de esta situación al inicio de cada ejercicio fiscal y cumplan con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

COMENTARIO.- Esta fracción, mejor dicho, el numeral de esta fracción no concuerda con el señalado en el ARTICULO OCTAVO de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones en Materia Fiscal y que se refiere a las reformas a la -- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Sin embargo, creo que fué un error de impresión ya que la frac--- ción III del artículo 7º no reformado habla de "aguardiente regional" y la reforma a ésta fracción se refiere a "aguardiente regional".

Hecha la aclaración anterior, como comentario a esta reforma cabe decir que se amplía el volumen anual de producción de -- 7,000 litros a 25,000 litros; además, se cambia la denominación de "fabricantes" a "personas físicas" y se especifica, -- como requisito, que den aviso a la Secretaría de Hacienda y -- Crédito Público de su capacidad productiva y como complemento

que cumplan con las reglas que la misma Secretaría dictará al efecto.

Artículo 13.-

Fracción IV.- " Los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores siempre que se importen para elaborar refrescos en envases cerrados y el importador cumpla con los requisitos de información y control que establezca el Reglamento. Cuando el importador enajene los refrescos se pagará el impuesto establecido en esta Ley sobre el valor de la enajenación; En el supuesto de que el importador no cumpla con los requisitos señalados, pagará el impuesto por la importación aplicando la tasa a que se refiere el inciso C) de la fracción I del artículo 2º de esta Ley".

COMENTARIO.- La reforma que presenta esta fracción es en cuanto a señalar que la omisión, por parte del importador, de los requisitos dará lugar al pago del impuesto por importación aplicándosele la tasa del 20% en dicho pago.

Artículo 19.-.....

Fracción I.- " Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, y efectuar conforme a este último la separación de las operaciones, desglosadas por tasas".

COMENTARIO.- Esta fracción, a diferencia de la anterior, ---

hace alusión a llevar los sistemas de contabilidad que señale el Código Fiscal, Reglamento del Código y Reglamento de la Ley. A excepción del Reglamento del Código y del Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el único ordenamiento que ha aparecido es el nuevo Código Fiscal de la Federación. Sobre este respecto, una de las modalidades que presenta el nuevo Código Fiscal es que los asientos contables deberán ser analíticos debiéndose realizar dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se lleven a cabo las actividades respectivas y, también que la contabilidad deberá llevarse en el domicilio del contribuyente.

Fracción II.- " Expedir documentos que comprueben el valor de la contraprestación pactada".

COMENTARIO.- Esta fracción está bastante reformada. Se ha suprimido la obligación de repercutir el impuesto en dichos documentos. Asimismo, se suprimió el hecho de incluir en el precio pactado, en tratándose de prestación de servicios o de la enajenación de bienes que sean destinados al consumidor final, el monto del impuesto señalado por la Ley.

Fracción III.- " Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en esta Ley, excepto en los pagos provisionales tratándose de importaciones de bienes. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración, semanal, mensual o del ejercicio, según se trate, en las oficinas autorizadas correspon-

dientes al domicilio fiscal del contribuyente".

COMENTARIO.- La única reforma que presenta esta fracción es en el sentido de integrar y hacer más conciso el segundo párrafo que contenía la anterior fracción III. Dicha reforma es la excepción contenida en la propia fracción III y que se refiere a que no se presentarán las declaraciones en las oficinas autorizadas cuando se trate de pagos provisionales por importación de bienes, ya que, éstos se hacen directamente en la aduana o recinto fiscalizador.

Fracción VII.- " Quienes adquieran los productos mencionado en la fracción IV del artículo 8º de esta Ley, en las condiciones que el mismo establece, deberán informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los volúmenes adquiridos, su graduación alcohólica y el nombre, domicilio, clave del registro federal de contribuyentes del vendedor e importe de la operación".

COMENTARIO.- A esta fracción se le cambia el numeral de la fracción a que hace referencia ya que el nuevo numeral se refiere al aguardiente a granel. El anterior numeral se refería al aguardiente regional, sin embargo, con las nuevas reformas (ya expuestas) ya se estipula el control y el tipo de información que debe de hacerse en el mismo.

La otra reforma es en el sentido de que dentro de la información que debe rendirse a la Secretaría de Hacienda se incluya

la referente a la graduación alcohólica de los volúmenes adquiridos del aguardiente regional. Esto para cerciorarse de que efectivamente es el tipo de aguardiente que se señala en la Ley.

Artículo 22.- "Al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda y en su caso el acreditamiento a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 5º de esta Ley."

COMENTARIO.- En pocas palabras, se puede decir que la reforma sustancial en este artículo es que se hace acorde al nuevo Código Fiscal. Se hace más concreta la redacción de este artículo ya que, ya no hace alusión a los casos señalados por el I. S. R. por los cuales las autoridades fiscales estaban facultadas para determinar presuntivamente el valor de las actividades por las que se debía pagar el impuesto. Se deja el acópio de información y los procedimientos a lo señalado en el nuevo Código Fiscal.

Artículo 24.-.....

Fracción III.- " El precio en que una persona enajene bienes adquiridos del contribuyente o de intermediarios, disminuido con el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal les correspondería, conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta"

COMENTARIO.- A esta fracción se le agrega a los intermedia--
rios ya que también tienen injerencia en la enajenación de --
bienes.

Pasamos a ver las adiciones que sufrió la Ley del Impuesto --
Especial sobre Producción y Servicios.

A D I C I O N E S

Artículo 3º.-.....

Fracción XIII.- Ya se comento y se anexó en la parte de Refor
mas.

Fracción XIV .- Igual comentario que la fracción anterior.

Artículo 5º.-.....

.....

Se adicionan dos párrafos finales para quedar como sigue:

"Tratándose de enajenación de aguas envasadas y refrescos, en
envases cerrados, cuando ésta se realiza por medio de terce--
ros fuera de una faja de 20 kilometros que circunde a la loca
lidad en que esté ubicada la fabrica, del monto del impuesto
que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 2º
de la presente Ley, podrá acreditarse el 25% cuando se cumplan
con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de--
esta Ley. En ningún caso la reducción dará lugar a un impues

to inferior al 75% del impuesto que resultaría de conformidad con la fracción IV del artículo 24 de este ordenamiento".

COMENTARIO.- Esta adición introduce el concepto acreditamiento. Substituye a lo que estipulaba el penúltimo párrafo del artículo 24 ya que fué derogado. Anteriormente se denominaba "margen de comercialización" a la reducción del 25% en el precio de enajenación. Ahora, como dije antes, se le denomina "acreditamiento".

Se establece, como característica principal, que en ningún -- caso la reducción dará lugar a un impuesto inferior al 75% -- del impuesto que resultaría de conformidad con el penúltimo -- párrafo del artículo 24 de la Ley. Es decir, el artículo 24- en su penúltimo párrafo establece que tratándose de productos sujetos a precio máximo al público, para que la autoridad pueda determinar en forma presuntiva el precio de enajenación, - se deberá restar el margen máximo autorizado al comercio y el impuesto correspondiente. De aquí se obtiene un precio y a -- este se le aplica la tasa correspondiente, sacandose un im-- puesto a pagar, mismo a que se refiere el párrafo en cuestión. Este, en ningún caso será inferior en un 75% a la reducción - autorizada.

"Las cantidades que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, se acreditarán en las declaraciones mensuales y del ejercicio".

SIN COMENTARIO.

Artículo 8º.-.....

Se adiciona con un párrafo para quedar como sigue:

"Para los efectos de la fracción III de este artículo, la capacidad de producción se entenderá referida a los aparatos de destilación, ya sea que se obtenga explotando conjuntamente - un solo equipo o la que un sólo productor alcance con varios equipos".

COMENTARIO.- Esta adición contempla una definición relativa a la capacidad de producción de las personas físicas que elaboren aguardiente regional. Se infiere que pueden ser varias personas que trabajen un sólo equipo o bien una sola con varios equipos.

D E R O G A C I O N E S

Las derogaciones que presenta la Ley del Impuesto Especial - sobre Producción son dos, a saber:

Del artículo 5º se deroga el penúltimo párrafo actual y queda el que hemos comentado anteriormente.

Del artículo 24 se deroga el penúltimo párrafo y queda el ya comentado antes.

Es así como se presentan las reformas que sufrió la Ley del --
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y que apareció
publicada en el " Diario Oficial" de la Federación el 31-
de diciembre de 1981.

Enero, 1982.