

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

**IMPUESTO SOBRE PRODUCCION
Y CONSUMO DE CERVEZA
(ANALISIS JURIDICO - FISCAL)**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA

ALFONSO FELIPE ORTEGA Y GUTIERREZ

MEXICO, D. F.

1968



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

A mi Padre Sr.Lic.

Alfonso F.Ortega Villamar.

Con Cariño.

A mi adorada Madre.

Ma.de Jesús G.de Ortega

A mis hermanos.

Francisco y Leonor.

Al Sr.Lic.Fernando Castillo A.
En testimonio de Gratitud y --
Agradecimiento a todas las ---
atenciones que ha tenido para-
con el autor.

Con Agradecimiento al Sr.Lic.
Miguel Valdes Villarreal.

A mis maestros y amigos
Sres.Licenciados:
Jorge I.Aguilar.
Luis Carballo.
Roberto Muñoz.
Pedro G.Zorrilla.
Eduardo Estrada Ojeda.

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

Constituye para nosotros motivo de profunda satisfacción, no sólo el hecho de atrevernos a presentar ésta memoria escrita con el propósito de obtener el título de Licenciado en Derecho, sino también es objetivo primordial, el de llevar al cabo el análisis de una ley impositiva, tal es, la Ley del Impuesto a la Producción y Consumo de Cerveza; con el objeto de investigar su estructura, caracteres y mecanismos, y, dar con ello cima a nuestra modesta labor.

Con éstos objetivos, pasamos a continuación a analizar los antecedentes históricos de ésta bebida, para señalar que los países productores de cerveza que han contribuido de una manera decisiva al desarrollo de la civilización occidental, la han considerado como complemento e imagen de la alimentación y nutrición de sus pueblos.

C A P I T U L O P R I M E R O.

S U M A R I O.

I.- CONSIDERACIONES SOBRE LA PRODUCCION Y CONSUMO DE CERVEZA

Y SUS REPERCUSIONES.

A.- EN LA ECONOMIA INTERNA DEL PAIS.

- a).- En el aspecto industrial.
- b).- En el aspecto ocupacional.
- c).- Influencia en industrias similares.

II.- CONSUMO DE CERVEZA.

A).- ASPECTO SOCIAL.

B).- FOMENTO EN OTROS PAISES A ESTE CONSUMO. RAZONES EXPUESTAS.

III.- EN EL ASPECTO FISCAL.

- a).- Impuesto Especial.
- b).- Impuestos en General.

I.- CONSIDERACIONES SOBRE LA PRODUCCION Y CONSUMO DE CERVEZA
Y SUS REPERCUSIONES.

A).- EN LA ECONOMIA INTERNA DEL PAIS.

ANTECEDENTES HISTORICOS.

En virtud de los estudios históricos que se han realizado, es posible determinar que Tres Mil Años A.C., surge ya en los pueblos del oriente una elaboración rudimentaria de cerveza; Herodoto se refiere a ella y la denomina "vino de malta", aludiendo al elemento esencial para su fabricación, tal es, la cebada, - la cual germinada artificialmente toma el nombre de malta.

Con el transcurso del tiempo, la elaboración y consumo de cerveza, deja de ser privativo de los pueblos del oriente, principalmente Mesopotamia; vemos así que hay indicios de su producción entre los pueblos frigios y tracios, en los cuales prevalece, pasando posteriormente a la Península Itálica con motivo de la conquista realizada por éste pueblo de los anteriores.

En el Imperio Romano continúa la producción y consumo de cerveza, generalizándose ambos aspectos en los países conquistados por Roma, por éste motivo, Cayo Plinio "El Viejo", alude a ésta bebida en su célebre "Historia Natural" y denomina "cervisia" a la que era producida en la península Ibérica y en el Septentrión africano.

SU DESARROLLO EN MEXICO.

Es un acontecimiento histórico que ha sido comprobado que,

aún antes de que el conquistador llegase a nuestro país, existían ciertas bebidas rudimentarias que se ha considerado que guardan similitud con la cerveza, tales bebidas eran: "tesgüino", "sendecho", "izquiate", éste último variedad del "tesgüino", etc.; considero que éstas bebidas sólo pueden ser citadas como meras curiosidades históricas de lo que nuestros antepasados consideraban como cerveza, por lo que exponemos a continuación.

Es, hasta la llegada del conquistador y en las primicias de la Colonia, cuando nos encontramos con el siguiente suceso: cabe al conquistador Alfonso de Herrera el haber sido el primero en solicitar y obtener del emperador Carlos I de España y V de Alemania, la merced de elaborar cerveza en México, la cual, al empezar a producirse, según palabras del propio conquistador, fué bebida con satisfacción por los hispanos residentes en México y por los mismos naturales, quienes, según epístola dirigida al emperador en el año de 1544, ".....la tienen por mejor que sus pulques.....".

Posteriormente, al surgir el México Independiente es posible encontrar vestigios de la elaboración de cerveza; surgen así en el año de 1825, pequeñas fábricas enclavadas en diversas entidades del país; pero, es motivo de su escaso auge la excesiva importación que se hacía de éste producto.

Veinte años después, en 1845, es cuando puede precisarse aún mas, el establecimiento de ésta industria con la existencia de varias fábricas de cerveza en la capital, entre las cuales pueden citarse como de alta fermentación las de "Pila Seca" y la "Candelaria".

Las investigaciones llevadas al cabo en aquélla época, realizadas con el objeto de precisar el consumo de bebidas alcohólicas en nuestro país, de manera muy especial en la capital, no aluden al consumo de cerveza y sí al de aguardiente y pulque, hecho

que nos demuestra que el consumo de éste producto era sumamente pequeño y no así el de otras bebidas de elevada graduación alcohólica.

Entre los esfuerzos realizados para integrar ésta industria, cabe hacer notar los siguientes acontecimientos:

I.- En 1860 es fundada la cervecería "San Diego", misma que opera hasta 1889.

II.- En 1865 se establece la "Compañía Cervecería Toluca", misma que al ser adquirida en 1875 por Santiago Graf, es con el propósito de elaborar cerveza de mas alta calidad.

Es ya en las postrimerías del Siglo XIX cuando surge, con perfiles bien definidos lo que llegaría a ser, con el transcurso del tiempo, la moderna industria cervecera mexicana.

De ésta manera surgen las siguientes fábricas:

I.- La Cervecería "Cuauhtémoc", establecida en 1890 en el emporio industrial de Monterrey, Nuevo León.

II.- En la misma década que la anterior, en 1894, se funda en la ciudad de Orizaba, Veracruz, la Cervecería "Moctezuma".

III.- Dos años después, en 1896, se establece la "Compañía Cervecería de Chihuahua".

IV.- En el mismo año que la anterior, 1896, se erige la Cervecería de Sonora.

V.- En 1897, se funda una cervecería en Guadalajara.

VI.- En 1900, surge en Mazatlán lo que actualmente es la "Cervecería del Pacífico".

VII.- En 1900, en la península de Yucatán se funda la "Cervecería Yucateca".

VIII.- En el año de 1925, en la capital del país, empieza a realizar sus actividades la "Cervecería Modelo".

a).- EN EL ASPECTO INDUSTRIAL.

Actualmente, una visión panorámica de lo que representa la industria cervecera mexicana en su totalidad, nos señala la existencia de diecinueve fábricas de cerveza, a saber:

ANEXO NUMERO UNO.

N O M B R E.	E N T I D A D.
I.- CIA. ARRENDATARIA DE LA CERVECERIA DE CIUDAD JUAREZ, S.A.	CD. JUAREZ, CHIH.
II.- CERVECERIA "CRUZ BLANCA", S.A.	CHIHUAHUA.
III.- CERVECERIA CUAUHTEMOC, S.A.	CULIACAN SIN.
IV.- CERVECERIA CUAUHTEMOC, S.A.	GUADALAJARA, JAL.
V.- CERVECERIA CUAUHTEMOC, S. A.	MEXICO, D.F.
VI.- CERVECERIA CUAUHTEMOC, S.A.	MONTERREY, N.L.
VII.- CERVECERIA CUAUHTEMOC, S.A.	NOGALES, VER.
VIII.- CERVECERIA CUAUHTEMOC, S.A.	TECATE. B.C.
IX.- CIA. CERVECERA DE LA LAGUNA, S.A.	TORREON, COAH.
X.- CERVECERIA DE MEXICALI, S.A.	MEXICALI, B.C.
XI.- CERVECERIA MOCTEZUMA, S.A.	ORIZABA, VER.
XII.- CERVECERIA MODELO, S.A.	MEXICO, D.F.
XIII.- CERVECERIA MODELO DE GUADALAJARA, S.A.	GUADALAJARA, JAL.
XIV.- CERVECERIA MODELO DEL NOROESTE, S.A.	CD. OBREGON, SON.
XV.- CERVECERIA DEL NORTE, S.A.	MONTERREY N.L.
XVI.- CERVECERIA DEL PACIFICO, S.A.	MAZATLAN, SIN.
XVII.- CERVECERIA SABINAS, S.A.	CIUDAD LERDO, DGO.
XVIII.- CERVECERIA DE SONORA, S.A.	HERMOSILLO, SON.
XIX.- CERVECERIA YUCATECA, S.A.	MERIDA, YUCATAN.

Es de observar según el cuadro anterior que, si bien las diecinueve fábricas de cerveza se encuentran enclavadas en diferentes regiones del país, se advierte que por la demanda de éste producto

y, por la existencia de entidades que operan como grandes centros de distribución de mercancías se ha necesitado, para satisfacer a aquella y proveer a la eficaz distribución del producto en otras regiones, el establecer varias fábricas en algunos Estados; vemos así, que en las siguientes entidades existen dos plantas productoras, aquéllas son las siguientes:

Baja California, Sonora, Chihuahua, Nuevo León, Sinaloa, Jalisco, Distrito Federal y Veracruz.

En otras regiones del país, verbi-gratia: Yucatán, Durango y Coahuila son entidades en las que sólo existe una planta productora.

El auge alcanzado por ésta industria, se ve consolidado en las postrimerías de la cuarta década del presente siglo, y, pueden señalarse entre los múltiples factores que hicieron posible éste incremento, los siguientes, en orden de importancia:

I.- El estímulo dado en forma indirecta por el Estado que, atento al objetivo primordial en el aspecto social de combatir el alcoholismo, ha significado su actitud en el sentido de propiciar el consumo de cerveza, por estimar que se trata de una bebida que carece de los inconvenientes que presentan otras, entre ellas, las de elevado porcentaje alcohólico y antihigiénica elaboración.

II.- La introducción, en el aspecto productivo, de la maquinaria mas moderna que se conoce con el objetivo primordial de aumentar su productividad, con la consiguiente eliminación del desperdicio de energía, materia y tiempo.

De ésta manera, casi permanentemente, la industria cervecera viene ampliando y modernizando sus instalaciones con los objetivos ya señalados.

III.- La adecuada política de ventas, tendiente a llevar a las grandes masas de la población éste producto.

IV.- Podemos por último considerar que, el auge es debido

tambien en gran parte, a la aceptación que éste producto ha tenido entre nuestra población.

Con el objeto de demostrar el auge de ésta industria, vamos a referirnos ahora al capítulo de sus inversiones, dividiéndolas para comodidad de nuestro estudio, en dos aspectos, a saber: a).- De capital, b).- De maquinaria y equipo.

a).- De Capital.- De acuerdo con lo manifestado en el censo industrial llevado al cabo en el año de 1940, se estimó que las inversiones realizadas en la actividad cervecera, ascendían a la cantidad de treinta y un millones y medio de pesos, los cuales se dividían de ésta manera:

72% que correspondía al activo fijo.

28% que correspondía al activo circulante.

En el año de 1945, se hallaban invertidos en ésta actividad ochenta y siete millones ochocientos mil pesos, lo que señala que la inversión tuvo un incremento de un 179% con relación a la estimación que se hizo cinco años atrás; sin embargo, la proporción de los capitales vino a quedar de ésta manera:

55% que correspondía al activo fijo.

45% que correspondía al activo circulante.

En el censo de 1950, el incremento de la inversión fué de un 425%, supuesto que el capital invertido era de: cuatrocientos ochenta y siete millones ochocientos mil pesos, los cuales se dividían de ésta manera:

48% correspondiente al activo fijo.

52% pertenecientes al activo circulante.

Debemos por último, manifestar que en lo relativo a las variaciones observadas, por lo que se refiere al activo fijo así como al circulante, las causas de aquéllas se deben principalmente a dos factores:

1.- Aumento de los créditos otorgados a los distribuidores.

2.- Razones de política financiera observada por la industria cervecera.

b).- De maquinaria y equipo.- Las inversiones realizadas en éste aspecto, tuvieron un gran incremento, así, de trece millones invertidos en el año de 1940, se llegó, en el siguiente lustro a la suma de veintinueve millones, lo que manifiesta un aumento de un 123%, teniéndose un promedio de inversión de aproximadamente seis millones de pesos anuales en éste aspecto.

Para demostrar la importancia de éstas últimas inversiones, bástenos señalar que en el año de 1940, la industria cervecera constituyó con las mismas, el 8.1% de la inversión total que por el mismo concepto se realizó por la industria manufacturera, y, el 1.7% de la inversión territorial bruta.

En el lapso comprendido de 1945 a 1947, época de gran inversión en otras industrias, la importancia de la que se realizó en la industria cervecera, disminuyó al 5.3% de la inversión de las manufacturas y al 1.3% de la inversión territorial, ambas inversiones consideradas en su aspecto total.

En el año de 1950, la proporción de la maquinaria y equipo de ésta industria, representó al 7% de la inversión total de la industria manufacturera y el 3.8% de la inversión territorial bruta, hecho que denota un gran aumento en relación a la que comprendía el período de 1945-1947.

Desgraciadamente se desconocen las inversiones de capital y de maquinaria de la última década, por lo cual no es posible apreciar gráficamente el auge logrado por ésta industria en dicho lapso.

Réstanos señalar en éste apartado, que, pese al auge registrado en ésta actividad, la industria cervecera al defender sus utili

dades, lo hace aumentando los precios de sus productos, tratando con ello, adicionalmente, de obtener una mayor producción con el objeto de trasladar los gastos fijos a mayores unidades producidas; la solución de éste problema implica la eliminación del desperdicio de energía, materia y tiempo. El aumento de la producción, así como el del precio de tales artículos, trae una elevación del capital social, pero con el inconveniente de que el aumento del precio tiene un límite que, en última instancia lo establece el consumidor quien puede llegar a considerar el precio excesivo y así, no aceptaría el producto lo cual, sería una de las causas que pueden frenar el avance de esta industria.

Por último, réstanos hablar del aspecto relativo a la localización; éste aspecto se refiere básicamente a dos puntos, a saber: 1.- Terrenos y, 2.- edificios y construcciones.

1.- En cuanto a los terrenos, deben satisfacer los siguientes requisitos:

- a).- La ubicación debe hacerse en lugares donde haya agua en forma abundante y de magnífica calidad; todo ello, porque éste elemento es indispensable para la elaboración de cerveza.
- b).- El terreno de la factoría, deberá tener una gran amplitud, para cualesquier necesidad que se presentare.
- c).- La localización deberá hacerse, de preferencia, en lugares con fácil acceso a las vías de comunicación.

2.- En cuanto a los edificios, se observan los siguientes requisitos:

- 1.- Es común observar que los diferentes edificios que integran una fábrica de cerveza, son bastante altos, esto se debe a que se adopta el sistema del movimiento del grano, del líquido, etc., por gravedad, ya que con esto se evitan gastos superfluos como son el uso de bandas, motores, etc.-

2.- En el aspecto de la ventilación, generalmente las instalaciones no requieren una ventilación especial, no así en otros lugares donde aquélla debe controlarse con aire filtrado y purificado como acontece con el cuarto enfriador del mosto; éste último es explicable dado que el mosto es un caldo propenso para el cultivo de bacterias cuando se encuentra a media temperatura y en contacto con el aire, por lo cual, se procura la purificación de éste con el objeto de evitar infecciones futuras.

3.- En lo que se refiere a la iluminación, se trata de lograr que los edificios cuenten con un alto nivel de iluminación, sea ésta natural o artificial, con las siguientes excepciones:

1.- Por lo que se refiere a los cuartos de reposo y de fermentación que, son normalmente lugares con escasa iluminación artificial.

2.- Los cuartos destinados a enfriar la cerveza, ya que en ellos se busca que la iluminación atraviese vidrios, generalmente de color verde u opacos, supuesto que la luz directa perjudicaría la cerveza.

4.- Acabado.- El objetivo que se pretende en éste aspecto, es el de que los edificios y los pisos sean higiénicos y puedan conservarse en un estado permanente de limpieza, prefiriéndose materiales tales como azulejos, losetas vidriadas en los pisos, etc., con el objeto de que pueda advertirse cualquier impureza y ésta pueda ser eliminada fácilmente.

5.- Almacenes.- Pueden éstos ser de dos clases, a saber:

a).- De materias primas.- Tal es el caso de los silos; éstos evitan el movimiento de costales y facilitan el que grandes cantidades de granos puedan ser almacenados cómodamente.

b).- De materiales y refacciones.- Están destinados a guardar

los vehículos de transporte y los materiales, refacciones, artículos, etc., que constantemente requiere ésta industria.

Resta ahora hacer alusión, para finalizar ésta visión panorámica de la industria cervecera mexicana, referirnos al volumen, valor, ventas y consumo per cápita de cerveza; para ello, basta ver el anexo siguiente que contiene datos estadísticos que nos muestran el aumento que se ha producido en los aspectos antes mencionados, en los años 1960-1965.

A N E X O N U M E R O D O S.

V O L U M E N , V A L O R , V E N T A S Y C O N S U M O
P E R C A P I T A D E C E R V E Z A.

Años	Cantidad (Millones de litros)	Valor (Millones de pesos)	Ventas (Millones de pesos)	Consumo (de litros) (per-cápita)
1960	852, 058	150, 996	823, 086	22.9
1961	854, 051	157, 567	829, 781	22.3
1962	850, 041	164, 787	845, 519	21.9
1963	855, 534	171, 575	832, 330	21.1
1964	1027, 975	206, 247	999, 743	24.7
1965	1107, 884	226, 141	1085, 891	25.8

Fuente: Anuario Estadístico de los Estados Unidos Mexicanos. 1965.

B).- A S P E C T O O C U P A C I O N A L.

El auge alcanzado por ésta industria, se refleja de una manera directa en las prestaciones económicas que por diferentes conceptos perciben alrededor de treinta y cinco mil familias mexicanas, que constituyen aproximadamente ciento veinte mil personas; tales ingresos tienen como origen actividades derivadas de la industria cerve-

cera. Con el objeto de demostrar gráficamente la afirmación anterior, basta observar el siguiente cuadro estadístico que comprende el lugar que va de 1960 a 1965.

A N E X O N U M E R O T R E S .

Personal ocupado en la industria cervecera.

Año	Obreros	Empleados	Total
1960	6701	1860	8561
1961	6399	1927	8326
1962	6133	2194	8327
1963	5530	2360	7890
1964	5403	2503	7906
1965	5776	2895	8671

Fuente: Anuario Estadístico de los Estados Unidos Mexicanos. 1965.

Por lo que se refiere al renglón de salarios, sueldos, etc., los percibidos con motivo de actividades relacionadas con la elaboración de cerveza, ocupaban el cuarto lugar por su cuantía, después de las industrias dedicadas a las siguientes actividades: 1.- Producción de llantas y cámaras de hule, 2.- Ensamble de vehículos automotrices, y, 3.- Industrias dedicadas a la fabricación de vidrio.-

El censo industrial de 1960, nos indicaba que el salario promedio anual, en términos monetarios y en términos reales, era de \$13,983.00 correspondientes a cada trabajador; cantidad que, en el año de 1965, último del que se pudieron obtener datos, ascendió a \$ 18,313.63 por trabajador.

A continuación introducimos un cuadro estadístico que comprende de los años de 1960-1965 en el que puede apreciarse gráficamente, la elevación que han manifestado los salarios y sueldos pagados

por la industria cervecera en el lapso a que se refieren:

SALARIOS Y SUELDOS PAGADOS POR LA INDUSTRIA CERVECERA.

Año	Salarios (Millones)	Sueldos (Millones)	Total (Millones)
1960	93, 697	53, 519	147, 216
1961	97, 289	60, 459	157, 748
1962	99, 751	73, 247	172, 998
1963	88, 117	83, 145	171, 262
1964	97, 044	93, 455	190, 539
1965	105, 779	109, 120	214, 899

Fuente: Anuario Estadístico de los Estados Unidos Mexicanos.- 1965.

Por último, resta hacer alusión a las horas-hombre trabajadas; éstas según el censo industrial de 1963, correspondían a esta actividad 1, 202.921 horas al año, cantidad que constantemente aumenta conforme lo requieren las necesidades de la industria cervecera.

C).- INFLUENCIA EN INDUSTRIAS RELACIONADAS CON ESTA ACTIVIDAD.

La colocación de éste inciso obedece básicamente a nuestro deseo de dejar anotado de una manera general el panorama de ésta industria; creemos nosotros que es conveniente introducirlo para manifestar su influencia en otras ocupaciones.

Como señalamos en el inciso anterior, la influencia que la industria cervecera ejerce en el campo económico se manifiesta no solamente en las treinta y cinco mil familias que reciben ingresos provenientes de actividades emanadas de la industria cervecera, sino que, ella misma ha originado una gran diversidad de industrias que han venido a rivalizar en potencialidad e importancia con aquélla.

Entre éstas industrias y actividades, las mas importantes son las siguientes:

a).- MALTA.- Este cereal constituye la materia prima fundamental entre las que se utilizan en la fabricación de cerveza, supuesto que, no sólo le otorga a aquélla sus poderes extractivos, sino su carácter distintivo; si bien.....genéricamente se denomina malta a cualquier cereal cuya germinación haya sido controlada, en lo específico de la producción cervecera, por malta se entiende la cebada limpiada y seleccionada cuidadosamente a la que, después de dársele la humedad necesaria, se deja germinar durante seis o siete días, secándose y tostándose después que ha alcanzado el desarrollo deseado". (1) A reserva de ocuparnos mas a delante de éste cereal, de modo general vamos a consignar algunos datos en relación con ésta actividad, pues, posteriormente trataremos de ella en el capítulo relativo al impuesto específico que grava ésta bebida.

Como señalamos en líneas anteriores, la malta es extraída de la cebada; ahora bien, éste cultivo ocupa el séptimo lugar en ex tensión de área cultivable contando con 233,640 hectáreas que se localizan en los siguientes Estados- Hidalgo, Tlaxcala, Puebla, México y Sonora; ocupa además el décimo lugar por lo que respecta al valor de la producción y, en cuanto al incremento experimentado en éste cultivo-tres decenios- éste ha sido de un 209.9%. Estas afirmaciones se ven comprobadas en el siguiente cuadro.

PRODUCCION DE MALTA.

Año	Importada (Toneladas)	%	Nacional (Toneladas)	%	Total (Toneladas)
1960	1579	1.5	100582	98.5	102161
1961	1835	1.8	101131	98.2	102966
1962	1960	2.0	98590	98.0	100551
1963	2184	2.2	98456	97.8	100640

1964	1834	1.6	II6650	98.4	II7984
1965	2239	1.8	II20705	98.2	II22944

Fuente: Asociación Nacional de Fabricantes de Cerveza.

De ésta manera la industria maltera nacional, puede ufanarse de producir la casi totalidad de la materia fundamental que se utiliza para la elaboración de cerveza, siendo de advertir, que los porcentajes relativos a la importación se deben a las demandas de fábricas malteras existentes en la Zona Libre de la Baja California que han dado lugar a problemas de importación cuando ya elaborada es trasladada a otras regiones del país; de éstos problemas nos ocuparemos mas adelante.

Con el objeto de obtener una visión de conjunto de ésta industria, introducimos el siguiente cuadro estadístico que conjuga los siguientes datos:

Fábricas de levadura, polvos de hornear, maltas y productos similares;

Suma de Inversiones.	Maquinaria, equipo, etc.	Edificios.
Miles de pesos.	Miles de pesos.	Miles de pesos.
6, 543	2, 902	9, 1

Activo Fijo.

Miles de pesos.

3, 550

Fuente: Anuario Estadístico de los Estados Unidos Mexicanos. 1965.

Con el objeto de mejorar aún mas a la industria maltera, e, indirectamente el cultivo de la cebada, la industria cervecera ha cooperado con aportaciones importantes al Instituto Nacional de Investigaciones Agrícolas y, por medio de subsidios hechos a los agricultores con el objeto de impedir la importación de cebadas malteras y desarrollar nuevas especies; de conformidad con -

éste programa se obtuvo la cebada maltera que se conoce con el nombre de "Toluca I", variedad que ha ido aumentando paulatinamente en la siguiente proporción:

En el ciclo agrícola 1958-1959, representaba el 1.10%, para llegar al 46.51% en el ciclo agrícola correspondiente al bienio 1963-1964.

Con el fin primordial de mejorar la cebada maltera, la industria cervecera instaló un laboratorio completo y dos plantas pilotos de micromaltería y microcervecería en el Instituto Mexicano de Investigaciones Tecnológicas, A.C. dependiente del Banco de México, S.A.

Vamos por último, en relación con éste cultivo, a referirnos a los problemas que se suscitan cuando la cebada extranjera es transformada en malta, y, la solución de la controversia consistente en determinar si ésa cebada al ser enviada al interior del país por las compañías manufactureras de malta, establecidas en la Zona Libre de la Baja California, debía aplicárseles la tarifa vigente en la fecha en que fué introducida la cebada a ésa zona, o, las cuotas que se encontraban en vigor al enviarse al interior del país. Este problema fué resuelto por el Tribunal Fiscal de la Federación el día 10 de noviembre de 1955, al manifestar lo siguiente: "..... es determinante el inciso e) fracción I del Código Aduanero que textualmente expresa: "Las cuotas, - precios oficiales, tipos de cambio y prohibiciones que deberán aplicarse serán:.....e).- Para las mercancías que deban pagar impuestos de importación cuando se internen al resto del país - procedentes de un perímetro o zonas libres o a través de uno u otro, las que rigen en la fecha en que se haga la clasificación arancelaria correspondiente a la internación. " Tal precepto, -

no deja lugar a dudas respecto a su interpretación y del mismo se desprende que deben aplicarse en el presente caso las cuotas de la tarifa, que estaba en vigor en la fecha en que la compañía actora remitió al interior del país las partidas de malta elaboradas con la cebada extranjera, lo cual resulta, además, justificado por el hecho de que el artículo 666 del mismo ordenamiento que invoca la demandante sólo determina que en casos análogos al presente o sea, cuando se reexpidan al interior del país mercancías que hubieren sido introducidas en los perímetros libres y transformados en otro producto elaborado, el cobro de los impuestos debe hacerse sobre la proporción de la materia prima extranjera empleada y conforme a la clasificación arancelaria que la misma haya tenido al ser introducida al perímetro o zona libre, excepto si salen de uno u otros con destino al resto del país, en cuya hipótesis tendrán que cubrir los impuestos aduaneros, en su caso. De éste precepto se deduce claramente que la importación se realiza hasta el momento que las mercancías que se introdujeron en el perímetro o zona libre sean internadas al resto del país, siendo éste último hecho el generador del crédito fiscal correspondiente; por lo tanto, los impuestos de importación deben calcularse de acuerdo con las tarifas vigentes en la época en que se realice tal situación. Por todo lo anterior, debe concluirse que es fundada la resolución de la Dirección de Aduanas materia del presente juicio". (I)

Estimamos que dicha resolución se encuentra apegada a los preceptos legales invocados, supuesto que, el hecho generador del impuesto de importación está constituido por las cuotas que:".....

(I).- Expediente 74/54. Manufacturera de Malta, S.A. Vs. Procuraduría Fiscal de la Federación, Dirección General de Aduanas y otros.

rigen en la fecha en que se haga la clasificación arancelaria correspondiente....".

De otra manera, se violaría lo dispuesto por el artículo 666 del Código Aduanero que determina que al salir los productos de un perímetro o zona libre, con destino al resto del país, deberán cubrir los impuestos aduaneros en vigor al realizarse dicho traslado; por lo tanto, dicha resolución a nuestro modo de ver, es fundada y motivada.

En el renglón de lo que en la industria cervecera se denominan "adjuntos" de la malta y que, son utilizados para evitar la turbidez de la cerveza-fenómeno originado por la precipitación de las proteínas en climas cálidos- se requieren las siguientes cantidades de materias primas, que han aumentado o disminuido según las necesidades de ésta industria, según puede apreciarse de la siguiente gráfica, destacando por su volumen el arroz y el -gritz.

M A T E R I A S P R I M A S, " A D J U N T O S "

Toneladas.

Año	Arroz	Azúcar	Gritz	Maimilo
1960	21,693	3,496	7,989	409
1961	25,568	1,898	4,109	428
1962	27,226	1,798	3,287	428
1963	26,567	1,738	4,252	3,109
1964	26,633	2,042	11,640	5,716
1965	15,156	2,581	22,753	7,211

Fuente: Asociación Nacional de Fabricantes de Cerveza.

b).- Industrias dedicadas a la fabricación de envases y accesorios.

I.- Vidrio.- La industria cervecera requiere anualmente la cantidad de sesenta y dos millones de botellas, las que provienen pri

mordialmente de las siguientes fábricas: Vidriera Monterrey, Vidriera México y de Fábrica Nacional de Vidrio. También, hay fábricas de cerveza que producen sus propias botellas como es el caso de la Cervecería Moctezuma. La industria vidriera nacional, compite con la industria cervecera y tan es así, que el ingreso de sus trabajadores ocupa el tercer lugar entre las actividades mejor remuneradas de la industria manufacturera.

2.- Cartón.- La industria cervecera precisa anualmente, de veinticuatro millones de cajas de cartón, las que provienen en una gran parte de las siguientes fábricas: "Titán" de Monterrey y "United" de México.

3.- Coronas.- Esta palabra significa lo que comúnmente se llama "corcholata", o sea, la tapa de la botella; se requieren anualmente tres mil doscientos millones de tapas "coronas".

4.- Impresión.- Siendo requisito, tanto legal como reglamentario que las botellas u otros envases que contengan cerveza lleven la marca y el nombre de la fábrica productora, cuando de otra manera no aparezcan en el envase, deberán llevar etiquetas en las que consten dichos datos; por ésto, la industria cervecera requiere anualmente tres mil millones de etiquetas impresas.

5.- Transportes.- Este renglón puede subdividirse, conforme a los medios que se utilizan, en los siguientes conceptos:

a).- Por concepto de fletes, la industria cervecera eroga anualmente la suma de ochenta y dos millones de pesos, pagados a camiones, ferrocarriles y barcos.

b).- Por concepto de combustibles, se erogan anualmente sesenta millones de pesos, y

c).- Treinta millones de pesos anuales por concepto de llantas y equipos requeridos,

Los gastos totales de la actividad cervecera, ascendían, por concepto de compra de materias primas en el año de 1962, a la suma de: \$464,088,755.53.

Por último, contablemente hablando, los gastos de las fábricas cerveceras, generales o indirectos, vendrían a ser aquella porción del costo de poseer y operar la fábrica que en forma adecuada se carga a la mercancía vendida. En el caso especial que tratamos, éstos gastos estarían representados por los combustibles y materiales usados para reparar y mantener en funcionamiento el equipo destinado a la fabricación.

II.- CONSUMO DE CERVEZA.

En éste apartado, nos ocuparemos básicamente del problema del alcoholismo; para ello, dividimos el mismo en dos subincisos, relativo el primero de ellos a dicho problema, y, el segundo al fomento que se hace en otros países al consumo de cerveza y las razones expuestas.

a).- Aspecto Social. Alcoholismo.

El término alcoholismo, proviene del vocablo arábigo Al-Kohl, término que a su vez se descompone en el prefijo Al y el substantivo Kohl, término que se utilizaba para designar ".... un polvo fino usado en oriente para pintar las pestañas. El que se aplique actualmente al producto que se obtiene de la destilación de las bebidas fermentadas, se debe al químico renacentista alemán Paracelso, quien le dió ése nombre considerando que sublimado y destilado eran términos equivalentes" (2)

Ahora bien, el alcohol es una substancia que produce en forma natural el organismo humano; o sea, es "...una materia pro--

pia del cuerpo, que se forma por la descomposición del azúcar de los músculos y que se halla permanentemente en la sangre en cantidades que equivalen aproximadamente a un 0.005 por ciento según afirma el Dr. León Greenberg de la Universidad de Yale y de 0.029 a 0.037 gramos por litro, según lo establece el profesor Wilhelm Stepp". (3)

En el Seminario Latinoamericano sobre Alcoholismo, que tuvo verificativo en el mes de noviembre de 1960 en la República de Chile, realizada bajo los auspicios de la Organización Panamericana de la Salud, se definió dicho término con las siguientes palabras: ".....-el alcoholismo- es un trastorno crónico de la conducta caracterizado por la dependencia hacia el alcohol, expresada a través de dos síntomas fundamentales: la incapacidad de detener la ingestión de alcohol una vez iniciada y la incapacidad de abstenerse del alcohol". (4)

Pese a los intentos que se han realizado, no ha sido posible establecer una concepción universalmente admitida de ésta enfermedad-considerada así desde que Thomas Trotter en 1800 le dió éste carácter- supuesto que la teoría o definición que se adopte no puede quedar exenta de críticas. Para los efectos de nuestro estudio, consideramos válida la definición anterior, salvando las deficiencias que presenta.

b).- Causas.-

Entre las que se citan como orígenes del alcoholismo, tenemos las siguientes:

I.- Económicas.- Esta causa es una de las fundamentales para apreciar éste problema; éste hecho se evidencia en virtud de los múltiples estudios hechos en América Latina y en Europa donde juega un papel primordial; ya sea que ésta causa se estime en relación

con el sujeto, individualmente considerado, o, de índole social, interrelaciones humanas, o bien, en relación con la mayor o menor importancia que puedan tener en un país o región determinada, la producción y comercio de bebidas alcohólicas.

Aplicando éste origen o causa del alcoholismo a nuestro país, especialmente en las regiones donde la miseria se halla profundamente arraigada, las personas que las habitan suplen las deficiencias calóricas, derivadas de la pobreza de sus alimentos, con la ingestión de bebidas alcohólicas, cuyo valor, en la casi generalidad de los casos, es mas barata que la de sus alimentos.

Este es el caso, por ejemplo, que presenta la altiplanicie mexicana, en especial los Estados de Tlaxcala e Hidalgo en donde los peones y trabajadores de las fincas productoras de pulque, perciben, como parte integrante de su salario, una ración diaria de ésta bebida a la que se denomina "tlachitole".

Puede suponerse fácilmente, que en aquélla región donde la miseria es extrema y en la cual subsisten métodos de trabajo y de vida, ancestrales en muchos aspectos, corresponde "al jugo de las verdes matas" suplir las deficiencias calóricas de los trabajadores y de quienes se encuentran bajo su dependencia.

En dicho ejemplo, se puede apreciar que la causa inmediata del alcoholismo en ésa región, es la deficiente alimentación de sus habitantes, la cual viene a ser el resultado de la miseria en que viven. Sólomente en éste sentido puede hablarse con cierta validez de un origen económico del alcoholismo.

2.- Precios y Política Fiscal.-

El menor o mayor costo que pueden tener las bebidas alcohólicas, influye en el consumo que se haga de ellas e incide en el índice del alcoholismo; se ha demostrado fehacientemente que es ne

cesario que su costo esté en proporción a su grado alcohólico, intervinendo en ello el Estado por medio de una política fiscal adecuada, o mediante un control de precios idóneo.

La política fiscal en materia de alcoholismo, reclama la atención de cualesquier Estado moderno supuesto que constituye uno de sus objetivos primordiales, como es, el de obtener los ingresos necesarios para satisfacer los gastos públicos, mismos que obtiene en parte, gravando la producción y el consumo de las bebidas alcohólicas.

No sólo es aquél el objetivo primordial perseguido por el Estado, sino también, en nuestro país, "...la finalidad social de combatir el vicio del alcoholismo, que el poder público debe perseguir en acatamiento de precepto expreso de la Constitución".(5)

Ahora bien, la política que ha seguido el Estado, en general, frente al problema del alcoholismo, se puede sintetizar en los siguientes puntos:

I.- ABSTENCION TOTAL.- Esta postura que se practicó en el Estado inglés, le ocasionó gravísimos problemas sociales; dicha postura es un caso excepcional en la actitud que ha observado el Estado con respecto al alcoholismo; para ello, bástenos observar - que, en Francia "...Francisco I dictó una ley combatiendo el alcoholismo, la del 31 de agosto de 1536, en la que disponía que el que por primera vez fuese sorprendido en estado de ebriedad sería sometido a prisión, en la segunda azotado en ella y, en caso de reincidencia, se le arrancarían las orejas en la plaza pública, e, incluso, llegó a decretar el destierro del infractor...."(6)

Ejemplos como el citado, los encontramos a lo largo de toda la historia; con ésto se manifiesta que la postura de Inglaterra, fué un caso de excepción en la actitud del Estado y de sus gobernantes con respecto al alcoholismo.

2.- PROHIBICION.- Como antítesis de la postura anterior, encontramos la que manifiesta que el mejor medio de resolver los problemas del alcoholismo, consiste en el establecimiento por parte del Estado, de restricciones totales con respecto a cualesquier bebida que lo contenga.

Los resultados prácticos de ésta postura, demuestran que la misma no sólo no resuelve el problema del alcoholismo sino que, - en la generalidad de los casos acarrea otros de mayor gravedad.- Como ejemplo de los problemas que acarrea y trae aparejada ésta postura, encontramos el caso de los Estados Unidos; al aprobarse, en diciembre de 1917, la décima octava enmienda a la Constitución, siguió a la misma la expedición de la "Volstead Act" conocida comúnmente con el nombre de "ley seca"; en virtud de la misma se definió como bebida intoxicante cualquier líquido potable que tuviera más de medio por ciento de alcohol, considerándola prohibida de conformidad con lo previsto en la reforma constitucional indicada.

El resultado perceptible de ésta medida lo encontramos manifestado objetivamente en la infinidad de películas y programas de televisión que nos demuestran los resultados de éste sistema, entre otros, los siguientes: adulteración, contrabando, corrupción de funcionarios, crimen organizado, etc. En virtud de las reformas de 22 de marzo de 1933, se legalizó la producción y el comercio de las bebidas con un contenido alcohólico hasta de un 3.2% por peso. Es conveniente señalar, que Franklin D, Roosevelt al ser postulado por el Partido Demócrata a la Presidencia de aquella República, incluyó en su Programa Político la promesa, en caso de triunfar, de permitir la libre venta de cerveza y la derogación de la décima octava enmienda. Al triunfar y realizarse

dicha derogación, se originó posteriormente, el 5 de diciembre de 1933, la vigésima primera enmienda constitucional por virtud de la cual se suprimió como facultad federal el control de las bebidas alcohólicas, quedando con ello terminada una era de funestos resultados en la vida de ese país.

3.- MONOPOLIO ESTATAL.- Este sistema es relativamente reciente, - data de la última década del siglo pasado y se originó en los - países escandinavos; consiste en eliminar total o parcialmente - cualesquier aspecto de lucro en el tráfico de bebidas alcohólicas, reservándose el Estado la producción y el comercio de las mismas.

Este método que manifiesta la preocupación del Estado por el problema del alcoholismo, se traduce en la intervención que el mismo tiene al tratar de controlar el consumo individual de bebidas alcohólicas. Este sistema, operó inicialmente de la siguiente manera: las ventas de bebidas alcohólicas se realizaban única mente por compañías autorizadas; para otorgar aquélla, se investigaban los antecedentes generales de las personas que solicitaban autorización y si dichos antecedentes eran satisfactorios, se les extendía una cartilla o "note book" en el que se indicaban - las cantidades de alcohol adquiridas por las mismas y lo máximo - autorizado; por ejemplo, en Suecia, cuatro litros al mes por persona durante la segunda conflagración mundial. Entre los sujetos a quienes no se les otorgaba la mencionada cartilla, estaban: Al cohólicos, mujeres casadas, convictos de algún delito o falta ad ministrativa cometida bajo el influjo de la embriaguez y, a los menores de veintiún años; la edad anterior, se amplió posteriormente hasta los veinticinco.

Las anteriores medidas fueron reformadas en 1952 pues, no se obtuvieron todos los resultados previstos; los caracteres de la

reforma que imperan actualmente, pueden sintetizarse en los siguientes aspectos: la adquisición de bebidas alcohólicas pueda hacer la cualquier persona que, a juicio de los funcionarios encargados de expender licores parezca mayor de edad y, además, que se halle sobria; ausencia de restricciones en cuanto al volumen de bebidas fuertes que pueden consumirse en los restaurantes, con la salvedad, que sólo se sirven con alimentos; reducción de limitaciones existentes para la venta de bebidas de escaso o medio contenido alcohólico-cerveza-; todo ello con la finalidad de obtener un cambio en el consumo de bebidas fuertes por bebidas débiles; finalmente, se realizan las denominadas "medidas positivas", consistentes en la realización de campañas permanentes de divulgación de los efectos del alcoholismo, la ejecución de programas deportivos para la juventud, el perfeccionamiento en los programas de rehabilitación de alcohólicos, etc. Actualmente, el estado sueco conserva el monopolio de la distribución y venta de las bebidas alcohólicas, fusionándose las empresas locales en una sola. Tales medidas han obtenido resultados satisfactorios y, se continúa adelante en la lucha contra el alcoholismo.

4.- EXPEDICION DE LICENCIAS.- Este es uno de los sistemas que desde hace mucho tiempo es conocido y practicado en el mundo occidental; éste medio de control del Estado, se estructura básicamente en los siguientes principios: a).- La selección hecha de las personas a las que se autoriza el comercio de bebidas alcohólicas; b).- Limitación en cuanto al número de licencias a expedirse según determinaciones que se efectúan por los organismos encargados de velar por la salud pública, o sea, muestra inequívoca de la política sanitaria tendiente a reducir el consumo de bebidas alcohólicas.

Las medidas indicadas, entre otras, se conjugan con disposiciones anexas como las relativas a horarios, edad de la posible clientela, horas de apertura y cierre de éstos establecimientos, etc.

Las licencias que se otorgan en éste sistema, pueden ser de dos clases, a saber: a).- para consumirlas en el establecimiento autorizado y, b).- para su venta en envase cerrado.

Una vez que hemos señalado en términos generales los medios de que se vale el Estado moderno para controlar y, en ciertos casos para reprimir el alcoholismo, pasamos a continuación a señalar las medidas que en nuestro país se han adoptado para tratar de resolver éste problema y, que no pueden encajar plenamente - con las que citamos en líneas anteriores, sino que, tomando ejemplos de cada una en sus puntos favorables, trata de tomar su propia línea de conducta a seguir en éste problema.

En nuestro país la preocupación por combatir el alcoholismo, se ha manifestado preferentemente sobre el supuesto de que, las disposiciones legales de carácter absoluto o prohibitivas, dan resultados contraproducentes; ésta postura se desprende de lo expuesto por el diputado Rubén Martí en el seno del Congreso Constituyente de Querétaro en 1917, manifestando al respecto que: "...el fenómeno que a grandes rasgos se desarrolla detrás de cualquiera prohibición es que en los primeros días casi no hay borrachos, porque, como es natural, no tienen donde beber y no beben; al otro día buscan la bebida surgiendo en seguida muchos comerciantes antes que trafican con la venta de esas bebidas....."; éstas palabras son casi proféticas, pues, lo manifestado fué lo que aconteció en Estados Unidos.

Podemos también indicar que el Doctor José María Rodríguez, también diputado constituyente y a quien se debe la adición he-

oha al artículo 73 constitucional fracción XVI que, salvo escasas modificaciones de forma, constituye los cuatro incisos que, sin reformas posteriores conserva en la actualidad el referido precepto constitucional, y, no obstante que el citado Dr. Rodríguez obtuvo que se prohibiese la venta del pulque, paradójicamente, rebatió la proposición de ".....los señores diputados que deseaban acabar de una vez por todas con el alcoholismo....."; se sumó por el contrario a la postura de Rubén Martí con el objeto de:".... tratare de que se produzca una cerveza barata, para transformar el licor malo a uno bueno...."; quedó de ésta manera fijada la postura que ya es tradicional del estado mexicano con respecto al alcoholismo en el sentido de no optar por medidas de prohibición absoluta, supuesto que, la iniciativa para agregar las prohibiciones propuestas en el artículo 117, no se incorporaron a éste texto constitucional pues, en su lugar, se incluyó un mandamiento dirigido al Congreso de la Unión y a las Legislaturas de los Estados con el objeto de que ambos dicten leyes encaminadas a combatir el alcoholismo.

Independientemente de la disposición anterior, nuestra Constitución consigna otras disposiciones de interés relativas al alcoholismo, como son: El artículo 73 fracción XVI que faculta al Congreso de la Unión para legislar en materia de salubridad general del país, e independientemente de que los incisos de dicho precepto ".....no sólo denotan incongruencia entre las distintas partes que lo integran, sino que alteran también nuestro sistema constitucional.....", pues, ".....es contrario al sistema federal consagrado por el artículo 124, que quiere que sean la Constitución y no las leyes secundarias, el constituyente y no el Congreso ordinario, los que fijen y determinen las materias -

reservadas a la federación....." (7); independientemente de lo anterior, en dicho precepto se refleja ya la inquietud del Constituyente por combatir los males que pueden aquejar al país, entre ellos, el alcoholismo.

En relación con el anterior precepto, el artículo tercero del Código Sanitario de los Estados Unidos Mexicanos de primero de marzo de 1955, previene que, son actividades en materia de salubridad general del país, entre otras, la relativa a la campaña general contra el alcoholismo.

Nuestra Carta Magna, contiene otras disposiciones relativas al alcoholismo como es, la prohibición consignada en el artículo 123 inciso a), fracción XIII, que prohíbe el establecimiento en los centros de trabajo de expendios de bebidas embriagantes, aclarándose, en la Ley Reglamentaria de dicho precepto-Ley Federal del Trabajo- en el artículo 12, que, son bebidas embriagantes - aquellas que tienen un contenido alcohólico superior al 5 %.

Finalmente, entre los preceptos constitucionales que aluden a la cuestión alcohólica, está el artículo 38, fracción IV, conforme al cual: " Los derechos o prerrogativas de los ciudadanos se suspenden: IV.- Por vagancia o ebriedad consuetudinaria, declarada en los términos que prevengan las leyes ".

Independientemente de los preceptos constitucionales y legales arriba citados, mismos que establecen los lineamientos generales de la política social del Estado Mexicano en relación al alcoholismo; la postura de nuestro país frente a éste grave problema, puede sintetizarse en lo manifestado en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Reformas a la fracción XXIX, párrafo Quinto del artículo 73 constitucional, enviada al Congreso de la Unión - y a las Legislaturas de los Estados, con el propósito de federali

zar el Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza, que a la letra decía: " Independientemente de consideraciones aplicables a todas las industrias ramificadas en diversas partes del país, tiene el Ejecutivo Federal el propósito de que la industria de la cerveza cuente con facilidades para su desenvolvimiento, atenta a la finalidad social de combatir el vicio del alcoholismo, que el Poder Público debe perseguir en acatamiento de precepto expreso de la Constitución.- Se estima preferible al efecto el procedimiento de favorecer el consumo de una bebida que por su elaboración higiénica y por su escasa graduación alcohólica substituya ventajosamente al de otros productos, ya que la experiencia ha demostrado tanto en países extranjeros como en el nuestro, que el alcoholismo debe ser combatido mediante medidas indirectas, y no por disposiciones drásticas cuyo resultado final es contraproducente ".- Con estas palabras, ha quedado fincada definitivamente la postura del Gobierno Federal con respecto a la cerveza.

Concuerdan con la Exposición de Motivos anteriormente citada, las Comisiones Unidas de Salubridad y puntos constitucionales de la Cámara de Diputados, en relación al artículo 248 y 250 del Código Sanitario, que establecen la prohibición, a toda clase de autoridades - federales o locales - de expedir licencias para la apertura de expendios de bebidas embriagantes por el lapso de cinco años, disposición que se renovó en 1965 por otro lapso igual, y de la cual, se excluyó la cerveza, pues se expresó: " en el artículo 249 fue excluida la cerveza de las bebidas alcohólicas.- Se tomó en consideración que tal bebida tiene un escaso contenido alcohólico; que no se obtiene por destilación; que su elaboración es higiénica; y que, por último, de aplicar medidas antialcohólicas de drasticidad extraordinaria podrían obtenerse resultados --

contrarios al fin perseguido.... "

Esta postura, deriva de las disposiciones citadas anteriormente y que refuerzan la actitud del gobierno con respecto a favorecer el consumo de cerveza.

Corroborar, por último, la postura del Gobierno Mexicano de combatir el alcoholismo mediante el empleo de medidas indirectas, tales como las de favorecer el consumo de bebidas de baja graduación alcohólica, los artículos 10 y 96 del Reglamento Sanitario de Bebidas -- Alcohólicas, expedido el 31 de mayo de 1963, que precisa que las bebidas de contenido alcohólico inferior a 6 grados Gay Lussac, se denominan bebidas de moderación o de bajo contenido alcohólico y pueden venderse libremente siempre que se encuentren embotelladas. Las disposiciones de éste Reglamento, según se manifiesta en su artículo primero, conciernen a materias de Salubridad General -bebidas alcohólicas- y, consecuentemente obligan a todas las autoridades y ciudadanos.

El único producto que reúne los caracteres que establece dicho Reglamento, es la cerveza, supuesto que, no conocemos otro producto que sinteticamente lo preceptuado en dicho ordenamiento.

Concuerda además, con la postura del Gobierno Federal de favorecer el consumo de bebidas de bajo contenido alcohólico, la ejecutoria pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo en revisión promovido por José Santos Cruz y Coags., que, en la parte relativa manifestó: " Independientemente de que el poblado de Manchital del Estado de Veracruz, constituye un centro de trabajo en los términos del artículo 123, -- Fracción XII y XIII, de la Constitución Federal, como lo pretende la autoridad recurrente y aún en el supuesto de que los expendios de -- cerveza cuya clausura reclaman los quejosos, estén ubicados dentro

de un radio de cuatro kilómetros de ése centro de trabajo, la Ley -- Federal del Trabajo, reglamentaria del precepto constitucional citado, en su artículo 12, establece y define lo que debe entenderse por bebidas embriagantes en el sentido de que son aquéllas cuyo contenido alcohólico excede del cinco por ciento.- La cerveza no está considerada como tal, por no exceder su contenido alcohólico del cinco -- por ciento, ya que la cita de ésta disposición legal en el caso, no se opone a lo dispuesto en el precitado artículo 12 de la Ley Federal del Trabajo, que sólo considera como bebidas embriagantes, aquellas cuyo contenido alcohólico excede del cinco por ciento" (8).

Con lo que hemos señalado hasta ahora, es fácil concluir que la política seguida por el Gobierno Mexicano en relación al alcoholismo, es la de favorecer el consumo de bebidas higiénicas y de baja graduación alcohólica como es la cerveza.

B).- FOMENTO EN OTROS PAISES A ESTE CONSUMO.- RAZONES EXPUESTAS.

Independientemente de la postura de nuestro país, con relación al alcoholismo, otros países latinoamericanos y europeos favorecen igualmente el consumo de bebidas de baja graduación alcohólica, ver bigratia, tal es el caso que se observa en la República de Colombia, donde el presidente doctor Guillermo León Valencia manifestó en términos generales cual era la política que seguía su país para comba - tir el alcoholismo, al expresar: "..... En nuestro país ha tenido - extraordinario desarrollo -la industria cervecera- desde que logra - mos controlar la producción de bebidas nocivas a la salud popular -- por la falta de higiene con que se producían....." y, agregaba: "... ..La cerveza en una bebida de moderación, que no sólomente carece de abundancia alcohólica, sino que dispone también de auténticos bene - ficios para la salud del pueblo....."

La postura así enunciada por el doctor León Valencia, es concordante con la posición que ocupa dicha república en cuanto al consumo de cerveza en latinoamérica, pues le corresponde el primer lugar de consumo de este producto, considerado el mismo en función de la población con un promedio de cuarenta y cuatro litros de cerveza anuales por habitante.

La posición actual del gobierno colombiano viene a ser el corolario de la política del régimen del doctor Mariano Ospina Pérez -1946-1950- quien, merced a una política hábil, conjugó las medidas restrictivas -contra la "chicha"- con las orientadas a fomentar el consumo de bebidas de bajo contenido alcohólico y en las que prevalece una rigurosa higiene.

Años después -1957- el ex-ministro de salubridad doctor Jorge Bejarano, quien llevó a la práctica el programa sanitario del doctor Mariano Ospina, manifestó en la Conferencia Nacional de Alcoholismo que tuvo verificativo en la Ciudad de Lima, que, si bien el consumo de cerveza se había incrementado, precisó que ésto no era un resultado imprevisto o -- fortuito, sino por el contrario, un efecto deseado "...porque es un principio sanitario procurar la substitución de las bebidas malas y nocivas por otras que lo sean en menor grado.- Desde éste punto de vista nadie podrá negar que la cerveza reúne condiciones que la hacen recomendar como substituto del aguardiente, del ron y de tantas otras bebidas altamente nocivas ". (9)

El fomento hecho en Colombia al consumo de cerveza, obedece a la preocupación del gobierno de aquella República, por desterrar el consumo de bebidas antihigiénicas, de alto contenido alcohólico, de gran toxicidad, de falta de control en su fermentación etc.; todas éstas características son aplicables a la "chicha", bebida cuyo origen se remonta a las primeras tribus pobladoras del altiplano de Colombia y,

cuya elaboración se halla terminantemente prohibida y proscrita definitivamente desde el régimen del doctor Mariano Ospina. Merece citarse que los Departamentos o Provincias en los que se consume mas cerveza, son aquéllos en los que existía la "chicha", éstos Departamentos son Boyacá y Cundinamarca.

Vamos por último a mencionar otro Estado, en éste caso europeo, en el cual se ha usado la cerveza como medio para combatir el alcoholismo, éste país es Bélgica; en efecto, éste Estado ocupa el primer lugar en el consumo de cerveza por habitante, con un promedio de trescientos setenta y cinco litros al año, cálculo hecho excluyendo la población menor de veinte años; puede también, considerándose a toda la población establecerse como promedio de consumo de ésta bebida, el de ciento veintiseis litros por habitante.

El origen de ésta política se debe al Ministro Emile Vandebelle, quien al ponerla en práctica en 1919, lo hizo bajo las siguientes bases: 1.- Prohibición total de vender aguardientes para su consumo en lugares públicos, verbi gratia: hoteles, cafés, etc. 2.- La venta de licores sólo pueden realizarla establecimientos autorizados en botellas cerradas y con capacidad inferior a dos litros. 3.- Los establecimientos que se autoricen para la venta de tales bebidas, deben otorgarse a personas que no han sido sancionadas por ningún delito, y, tales lugares deben contar con las mejores condiciones higiénicas; por último, los dueños de éstos establecimientos no deberán poseer en el mismo, ni en su domicilio, si se encuentra adyacente a aquél, bebidas de fuerte graduación alcohólica.

Las medidas adoptadas en dicho país, han dado los siguientes resultados: 1.- El pueblo belga consume actualmente, menos

de la mitad del alcohol que consumía a principios de siglo. 2.- Las faltas por embriaguez y la comisión de hechos delictuosos, señalan un optimista índice de disminución.

Consideramos que, con éstos dos ejemplos-el de Colombia y el de Bélgica- queda demostrado que ambos países han encaminado su política en el sentido de favorecer el consumo de la cerveza, con los resultados benéficos que en los mismos se observan, reduciendo el consumo de bebidas antihigiénicas y de alto contenido alcohólico.-

III.- EN EL ASPECTO FISCAL.

a).- Impuesto Especial.-

Por concepto del renglón impositivo con que se grava la cerveza, tanto en su producción como en su consumo, representa para el erario federal-por ser competencia exclusiva de éste- cuantiosos ingresos que, si se dividieran con el número, muy reducido de causantes-diecinueve- seguramente ocuparía, por lo elevado en su recaudación, uno de los primeros lugares en los renglones impositivos.

Con el objeto de demostrar el auge que ha tomado éste impuesto especial, introducimos el siguiente cuadro estadístico, para apreciar gráficamente la cuantía que éstos ingresos representan para el Estado, considerados globalmente, en el lapso a que se refieren:

I M P U E S T O E S P E C I A L		
Año	Miles de pesos	Indice: 1956-100%
1962	153,266	113.8%
1963	151,631	112.6%
1964	181,697	134.9%

1965 196,779 146.0%

Fuente: Asociación Nacional de Fabricantes de Cerveza.

Por lo que se refiere a la distribución que se hace de éste impuesto especial-participaciones por producción y consumo, según el caso- a favor de las entidades federativas-productoras y consumidoras-Estados y Municipios-; ascendió la de los primeros, en el año de 1963 a la cantidad de \$62,740,982.33, cifra sobre la cual no gravitó gasto alguno de administración; por lo que se refiere a los segundos-Municipios--en un renglón inferior pero, de cierta cuantía, la cantidad que percibieron los mismos, fué de \$9,906,917.10, cifra que constituiría aproximadamente una tercera parte del total de las participaciones que en ingresos federales perciben éstas entidades públicas.

b).- Impuestos en General.-

Dentro del rubro relativo a los impuestos en general, englobamos bajo el mismo los provenientes de las actividades mercantiles, gravadas por la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; en éste renglón, la cantidad cubierta por distribuidores, concesionarios y comisionistas de las fábricas cerveceras, ascendió a la cantidad de \$11,758,573.31 en el año de 1962. Casi un 40% del total de éstas recaudaciones se canaliza a las entidades federativas aún cuando no se encuentren coordinadas con el gobierno federal para el cobro de éste tributo.

También encontramos que las actividades que realiza la industria cervecera, se encuentran gravadas por el Impuesto Sobre la Renta, según lo determina el artículo tercero de dicho ordenamiento al hablar de los sujetos del Impuesto y por quedar dentro de la hipótesis que establece el artículo primero de dicho cuerpo de leyes.- Los ingresos que percibe el erario federal --

por éste concepto, representaban en 1963 la cantidad de - - - -
\$ 120.717,375.00 por concepto de éste impuesto.

La suma total que, por concepto de impuestos percibe el --
erario federal, ascendía a la suma de \$ 238,322,786.00 en el --
año de 1963.

Nos ocuparemos posteriormente de hablar con mas detenimien-
to de alguno de éstos aspectos, y de resaltar entre ellos la in-
constitucionalidad del Reglamento para el pago del Impuesto sobre
Ingresos Mercantiles que causan los comisionistas y distribuido-
res de cerveza que operen directamente con las fábricas, mismo -
que obliga a los fabricantes a retener y enterar dicho impuesto_
sin tener este último fundamento en una Ley Formal como consti -
tucionalmente se preceptúa.

Son aplicables a la industria cervecera, las tarifas rela -
tivas a la importación y exportación que previenen el Código Adua
nero y las diversas leyes especiales relativas a éstos aspectos.

NOTAS AL CAPITULO PRIMERO.

- (1).- Op. citada. Pág. 21. La Cerveza y la Industria Cervecera Mexicana. Asociación Nacional de Fabricantes de Cerveza.
- (2).- Ibidem. Pág. 47.
- (3).- Ibidem. Pág. 47.
- (4).- Ibidem. Pág. 67.
- (5).- Iniciativa de Reformas al Artículo 73 Constitucional-Fracción XXIX, Inciso 5o.
- (6).- Op. citada. Pág. 92. La Cerveza y la Industria Cervecera Mexicana. Asociación Nacional de Fabricantes de Cerveza.
- (7).- Op. citada. Pág. 344.- Derecho Constitucional Mexicano. Felipe Tena Ramírez. Sexta Edición. 1963.
- (8).- Amparo en Revisión 6595/4771a. José Santos Cruz y Coagraviados. Segunda Sala. Fallado el 26 de noviembre de 1947.
- (9).- Op. citada. Pág. 57. La Cerveza y la Industria Cervecera Mexicana.- Asociación Nacional de Fabricantes de Cerveza.

CAPITULO SEGUNDO.

SUMARIO.

ANALISIS DE LA RELACION TRIBUTARIA.

I.- ANALISIS DEL ARTICULO 73 CONSTITUCIONAL FRA CCION XXIX, INCISO 5o. SUBINCISO G).

A).- COMO FACULTAD DE LA FEDERACION.

B).- DISCUSION RESPECTO A SI EL PRECEPTO CONSTITUCIONAL INCLUYE TODAS LAS FASES DEL PROCESO ECONOMICO.

C).- EL SISTEMA DE PARTICIPACIONES OTORGADAS A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.-

II.- LEYES REGLAMENTARIAS DEL PRECEPTO CONSTITUCIONAL.

A).- DISPOSICIONES LEGISLATIVAS Y CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1947.-

a).- Antecedentes Legislativos.

b).- Decreto de 1928.-

c).- Ley de 1931.-

d).- En la Ley de 1936.-

e).- La Ley de 1937.-

f).- La Tercera Convención Nacional Fiscal de 1947.-

g).- Ley de 1954.-

I N T R O D U C C I O N.- Destacada en el Capítulo anterior la importancia que como fuente de ingresos representa para el erario federal la percepción de éste tributo, se analizará la relación tributaria entre la Federación y el particular, tratando previamente del precepto Constitucional relativo a éste impuesto, para estudiar después someramente la legislación secundaria que ha regido y rige a la cerveza.

I.- ANALISIS DEL ARTICULO 73 CONSTITUCIONAL, FRACCION XXIX, INCISO 5o. SUBINCISO G.

A).- COMO FACULTAD DE LA FEDERACION.-

En la estructura del Estado Federal, uno de los problemas que mas delicadeza revisten dentro de la técnica constitucional es el de la asignación originaria de las tareas estatales a los dos campos de competencia, constituidos por el Estado central y los Estados miembros.(I)

Dicho problema de delimitación de competencias ha dado lugar en nuestro país, en el sistema fiscal, que es el que nos interesa, a la concurrencia impositiva; en efecto, al estatuir el Artículo 31 Fracción IV de la Constitución que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, Estados y Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, nuestra Constitución está reconociendo la existencia de tres sujetos activos tributarios, a saber: Federación, Estados y Municipios, quienes genéricamente tienen el derecho de exigir el pago de impuestos.

Ahora bien, de los tres sujetos activos antes mencionados, el Municipio tiene, según la terminología de Pugliesse, Esobe-

ranía tributaria subordinada" por cuanto que no puede establecer por sí mismo sus impuestos ya que éstos le son fijados por la Legislatura Local correspondiente-artículo 115 constitucional. "De éste modo la autonomía financiera, y con ella la libertad municipal, han quedado a merced de la legislatura y del ejecutivo locales quienes, de acuerdo con su conveniencia política pueden aumentar o disminuir los recursos municipales", (2).

Eliminado de ésta manera uno de los tres sujetos que señala el Artículo 31 Fracción IV antes citado, el problema de la delimitación de competencias subsiste por cuanto a las otras dos entidades que gozan de soberanía tributaria plena. En efecto, por lo que respecta a la Federación y a su poder soberano para estatuir impuestos, éste deriva de lo dispuesto por los Artículos 65 Fracción II y 73 Fracción VII que estatuyen que el Congreso se reunirá para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y para decretar los impuestos necesarios para cubrirlo, y para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, respectivamente.

Por lo que toca a los Estados, su soberanía tributaria deriva de lo dispuesto por los Artículos 31 Fracción IV antes transcrita, 40, 41, 115 Fracción II y 124 de la Constitución Federal que preceptúan que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de competencia de éstos, y por los de los Estados en lo que toca a sus regímenes interiores y, que la Hacienda Pública Municipal se formará de las contribuciones que le señalen las Legislaturas de los Esta-

dos; y por último, que las facultades que no están expresamente concedidas por ésta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados, respectivamente.

Del contexto de los anteriores preceptos constitucionales - podemos deducir que en uso de su soberanía los Estados pueden establecer todos los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos -incluyendo en éstos a los Municipios-con la única limitación consistente en no establecer aquellos que la Constitución ha reservado a la Federación-Artículo 73 Fracción--- XXIX- o bien les prohíbe en forma expresa-Artículos II 7 y I 31. De no considerar que están investidos de tal potestad, perderían por completo su soberanía al tener que depender económicamente - de la Federación, supuesto que la autonomía financiera es fiel - reflejo de la autonomía política.

Con apoyo en los preceptos citados anteriormente, se pensó que dentro de las facultades de la Federación para imponer contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto quedaba incluida su potestad para concurrir con los Estados a gravar materias no reservadas expresamente a ella, tal criterio se sustentó en un principio con base en las ideas de Vallarta quien manifestaba: - ".....Las facultades del Congreso Federal y de las Legislaturas de los Estados en materia de impuestos, son concurrentes y no-exclusivas; es decir, aquél puede decretar una contribución que recaiga sobre el mismo ramo de la riqueza pública, ya gravado - por los Estados". (3).

La anterior tesis implicaba que la Federación y los Estados concurrieran a gravar con fuertes exacciones toda clase de productos.

Con posterioridad se abandonó dicha tesis y se colocó en -

su lugar la interpretación de que, los Estados no podían imponer gravámenes sobre determinadas materias que, pese a no estar concedidas expresamente a la Federación, desde el punto de vista -- fiscal, eran sin embargo materia federal, por Ejemplo: Vías Ge--nerales de Comunicación-establecimiento de impuestos a ferroca--rriles- Productos del Subsuelo- impuestos al petróleo, minas, -- etc. (4).

En un pretendido apoyo que se quiso buscar al anterior critterio, se adujo: ".....Si el artículo 73 Constitucional precisa sobre lo que compete legislar al Congreso de la Unión, o sea las facultades delegadas por los Estados a favor de la Federación, - debe entenderse que dentro de la facultad de reglamentar jurídicamente determinada actividad queda comprendida también en forma exclusiva la de naturaleza impositiva; en otros términos, si la Federación es la única que puede legislar en materia de instituciones de crédito-Artículo 73 Fracción X- sólo ella puede gravar las actividades de éstas". (5)

Se ha señalado que tales problemas de concurrencia se presentan debido primordialmente a que ".....no existe en la Constitución mexicana un articulado orgánico, como existe por Ejemplo en la Constitución del Brasil, que determina cuales son los campos impositivos de cada una de las entidades públicas; por eso - ha surgido el problema de la concurrencia de impuestos". (6)

El problema de la concurrencia fiscal subsiste en nuestro país, pese a que se ha afirmado lo contrario al manifestar que se han establecido algunas limitaciones constitucionales (7), entre las cuales se citan:

I.- La enumeración que se ha hecho en la Constitución de las facultades impositivas que corresponden privativamente a la

Federación, entre otras:

- a).- El artículo 131 que establece la facultad privativa de la Federación para gravar las mercancías que circulen por el territorio nacional o bien, que se importen o exporten; así como la de prohibir por motivos de seguridad o de policía la circulación en la república, de toda clase de efectos; el artículo 73 Fracción XXIX, creado por decreto de 1942 (8), que consigna las facultades impositivas del Congreso de la Unión.
- b).- Las prohibiciones constitucionales a los Estados para procurarse arbitrios, Artículo II7.
- c).- Gravámenes que sólo pueden establecer los Estados con consentimiento del Congreso, Artículo IIS.
- d).- Prohibición de establecer gravámenes en forma distinta a los que la Federación autorice, Artículo II7 Fracción IX.

Aunque lo anterior es válido, debemos señalar que la situación impositiva en México no ha sido resuelta, ya que, si bien se adujo anteriormente, en buena técnica federalista que eran necesarias las reformas constitucionales, en las mismas, una vez logradas aquéllas dejó de establecerse cuales serían los ingresos privativos de los Estados y los Municipios, así como hasta donde podrían delimitarse las facultades impositivas de la Federación; el panorama actual es incierto, la Jurisprudencia da tumbos, interpretaciones forzadas y contradictorias se presentan en el análisis de cada caso concreto, díganlo sino las ejecutorias pronunciadas de las cuales a modo de ejemplo introducimos la siguiente, que a la letra dice:

"IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE.- La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema

complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a).- Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso-Artículo 73, Fracción VII y - I24,- b).- Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación- Artículo 73 Fracción X y XXIX-, y c).- restricciones expresas a la potestas tributaria de los Estados-Artículos II7 Fracciones IV,V,VI y VII y II8." (9)

No obstante, ésta jurisprudencia de 1954 se contradice con la manifestada en el amparo 4856/55, que a la letra dice: "LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL CEMENTO publicada el 24 de diciembre de 1954.- El artículo 73 constitucional, que delimita las facultades del Congreso de la Unión, no confiere a éste en la Fracción XXIX, la de establecer contribuciones sobre el cemento, ni la de señalar, a favor de los Estados, participaciones en los impuestos relativos.

" Sostiene la Secretaría de Hacienda que el Congreso de la Unión está facultado por la ley fundamental del país para legislar sobre el cemento y establecer a favor de los Estados participaciones en los impuestos relativos; y se remite fundamentalmente como apoyo de su aseveración a lo dispuesto por el artículo - 73 constitucional fracción VII, X y XXX.

"Ahora bien, aún cuando de acuerdo con la fracción VII invocada, el Congreso está facultado para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, ésta facultad no es limitada, sino que se condiciona a lo establecido por la fracción-

XXIX del mismo artículo 73, en la que se precisa sobre que materias se impondrán esas contribuciones, entre las cuales no se encuentra la relativa al cemento.

"Por último, si bien la fracción XXX del mismo precepto --- constitucional concede al Congreso la facultad de expedir todas las leyes que sean necesarias a fin de hacer efectivas las facultades a que éste artículo se refiere, esto significa que el Congreso, cuando se incluya en la fracción XXIX lo relativo a cemento, podrá legalmente expedir todas las leyes necesarias para hacer efectiva la facultad de establecer contribuciones sobre lo que se relacione con el cemento pero no antes ". (10)

Resumiendo lo hasta ahora expuesto, nos encontramos con:

- a).- Concurrencia impositiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos, por no determinarse con precisión cuales son los campos impositivos de cada una de las Entidades Públicas- Federación y Estados.
- b).- El campo exclusivo de la Federación en materia impositiva se ha enumerado en la Constitución, entre otros preceptos, podemos citar el §3 Fracción XXIX en el que se consignan las facultades impositivas del Congreso de la Unión.
- c).- Dentro del precepto constitucional citado en el inciso anterior, se desprende que la facultad para gravar la Producción y Consumo de Cerveza, es facultad exclusiva del Congreso de la Unión y por tanto, facultad federal.

En efecto, con el objeto de precisar que era un gravámen privativo de la Federación, por reforma de 1949 se adicionó el Artículo 73 Fracción XXIX, inciso 5o., con el subinciso g), para que dar redactado en los siguientes términos: "El Congreso tiene fa-

cultad: XXIX.- Para establecer contribuciones:5.- Especiales sobre:g).- Producción y Consumo de cerveza".

De lo expuesto, puede desprenderse que es facultad privativa de la Federación el gravar dichos actos, atentos los términos de la disposición que hemos citado en el párrafo que antecede.

Ahora bien, antes de seguir adelante con nuestro estudio, - conviene precisar el alcance de los términos empleados por la - Constitución al decirnos "Producción y consumo de cerveza" lo - cual nos será útil para resolver los problemas que trataremos mas adelante. Con el objetivo anterior, pasamos a continuación a hacer una pequeña incursión en el campo de la Economía, con el objeto de ubicar nuestras ideas y resolver cual es el alcance de - los términos empleados.

Si en términos breves entendemos a la Economía como el estudio de los métodos para obtener mas (II), o sea, la manera en que las personas utilizan sus recursos para realizar esa finalidad, aquéllos pueden dividirse en : recursos humanos y recursos naturales. Al aplicar el hombre su fuerza física y su inteligencia a los recursos que le suministra la naturaleza, obtiene algo que satisface sus necesidades; al acto creador que viene a satisfacer necesidades humanas, se le llama producción. Ahora bien, - el proceso productivo no consiste en un sólo acto sino, por el - contrario, en una larga serie de actos realizados por muchas personas, en muchos lugares y en muchos tiempos distintos; estas etapas, incluyendo la final que consiste en vender al consumidor el producto o servicio, forma parte del proceso de producción. (I2)

La etapa final del ciclo económico se conoce con el nombre de consumo, el cual dentro de la terminología económica se defi

ne como el agotamiento de la utilidad de una cosa por el uso final (I3); constituye, en otros términos, el destino final del -- producto, o, fin del proceso económico en que lo producido se usa para satisfacer las necesidades, gustos, deseos, etc. (I4).

La importancia que éstos tres conceptos-Producción, Distribución y Consumo- tienen para la Economía, se manifiesta por el hecho de que tal ciencia ha llegado a ser definida en atención a dichos conceptos, en efecto, Filomusi GUelfi expresa que "... la ciencia que tiene por objeto el fenómeno de la riqueza, el estudio de la legislación relativa a su producción, a su cambio-distribución-, y a su consumo, es la economía política...."(I5)

En consideración al anterior precepto-73 constitucional- el alcance de los términos que utiliza con sus connotaciones económicas, puede concluirse que la facultad para imponer gravámenes a la cerveza, es privativa de la Federación, dado el principio de facultades expresas y limitadas que priva en nuestro derecho y que confirma el artículo I24 de nuestra Carta Magna.

B).- DISCUSION RESPECTO A SI EL PRECEPTO CONSTITUCIONAL INCLUYE TODAS LAS FASES DEL PROCESO ECONOMICO.

El problema a que nos enfrentamos en éste inciso, después de haber establecido la facultad de la Federación para imponer gravámenes a la Producción y Consumo de cerveza y, de precisado el significado y alcance de éstos términos, consistirá en determinar si el precepto constitucional que se refiere a éste renglón de - impuestos, comprende todas las fases del proceso económico que se presentan en relación con su aplicación; en otras palabras, si la redacción de tal precepto es adecuada en sus términos conforme lo señala la doctrina económica y la realidad social imperantes, o

bien, dicho texto no comprende todas las situaciones que pueden presentarse.

En efecto, precisar si la cerveza, en todas las fases del proceso de producción es exclusivamente facultad federal, o si por el contrario, puede ser gravada en alguna de dichas fases por las entidades federativas, es problema que nos presenta el Lic. Emilio Margain quien, al analizar el sujeto activo y referirse a la delimitación de competencias, afirma en relación con el impuesto especial a la cerveza: ".....Por último, al decir-subinciso g), inciso 5o. de la Fracción XXIX del artículo 73 constitucional-"Producción y Consumo de cerveza" ¿significa que los Estados, Distrito y Territorios Federales pueden gravar la cerveza pero por hechos distintos a la producción y consumo como lo serían la enajenación o compraventa?. Las leyes reglamentarias de esa fuente impositiva nos dicen que no puede ser gravada con impuestos locales, salvo con el predial. Sobre esto opino que el legislador al reformar o adicionar el inciso 5o. que se comenta-subinciso g)-debió decir simplemente cerveza, tal como se redactaron los subincisos a), c), d), e) y f), pues con la redacción que adoptó para el subinciso g), debe concluirse en sentido favorable a los Estados, Distrito y Territorios Federales y Municipios, o sea que la ley reglamentaria de este subinciso se excede de las disposiciones a reglamentar". (16)

Vamos a emprender el análisis de la anterior opinión, dividiéndola al efecto en las siguientes partes:

- a).- Concepción económica de la distribución.
- b).- Diversas referencias al concepto de Ventas de Primera Mano - a que alude dicha teoría.

Con las divisiones anteriores, iniciamos el análisis de la discusión que suscita el Lic. Emilio Margain que antes hemos ----

transcrito. En efecto, el maestro Margain considera:

a).- Que atentos los términos en que está redactado el subinciso g), inciso 5o. de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, las entidades federativas pueden gravar válidamente actos distintos a la producción y consumo, como serían la enajenación o la compraventa.

En nuestra opinión, dicho criterio es erróneo por la siguiente consideración:

Porque, de conformidad con las ideas señaladas en el inciso "A" y que fueron tomadas de la Ciencia Económica, el proceso productivo no consiste en un sólo acto, sino por el contrario en una larga serie de actos dentro de los cuales queda incluida la "distribución"; -17, 18, 19, 20, 21 y 22- ahora bien, antes de llegar el producto, por medio de la venta al consumidor, se pasa por una primera etapa, intermedia en el ciclo económico que es la que se denomina distribución. Este término -distribución- se entiende en el lenguaje económico como toda transferencia intermedia de bienes o mercancías, realizada en el estado en que se encuentran aquéllas, sin transformación alguna; en otras palabras, cuando la transferencia de mercancías se realizó en el mismo estado en que salieron producidas, sin agregarles nada.

Por lo mismo, la etapa que consistiría en vender-distribución- al consumidor el producto o servicio, forma parte del proceso de producción. (23)

b).- En cuanto se refiere a las diversas aplicaciones del concepto de ventas de primera mano, encontramos lo siguiente:

I.- En cuanto se alude a la enajenación que se realiza de un producto-cerveza- o, venta de primera mano, ésta va con la producción por cuanto que es su finalidad; en otras palabras, todo lo que

se produce se destina a ser vendido con el objeto de satisfacer las necesidades de los consumidores de ese producto. (24) Por lo mismo, todo aquello que se produzca y que no se destine a ser consumido-cosa que se logra por medio de la enajenación- no tiene sentido hacerlo, porque, producir sin vender es absurdo.

Por lo anterior, la enajenación o venta de primera mano de un producto, que se destina a ser consumido, queda englobado dentro del concepto de producción por cuanto a que viene a ser la finalidad y móvil de aquélla.

2.- Suponiendo que el Lic. Emilio Margain aluda, no a una venta primaria-de primera mano- sino a ventas posteriores del producto, a las últimas transferencias que se realicen para que sea consumida la cerveza, aquéllas quedan englobadas en el término consumo, ya que de no ser así, falta la posibilidad de realizar éste acto.

En efecto, todas y cada una de las transferencias sucesivas de bienes, se realizan con el objetivo de que éstas sean consumidas, es decir, que satisfagan directamente las necesidades; (25) de no razonar de ésta manera, no puede realizarse el acto de consumo que viene a ser la razón y móvil último de toda la actividad económica. (26).

3.- Corroborra nuestra postura, lo siguiente:

a).- La Exposición de Motivos de la Iniciativa de Reformas a la Fracción XXIX del artículo 73 Constitucional inciso 5o., que en la parte relativa manifestó: "La producción está gravada en condiciones completamente desiguales en diversos Estados de la República; y en cuanto al consumo, los impuestos que lo afectan, entrañan a veces medidas proteccionistas que impiden la venta de productos elaborados en otras entidades; y dan lugar al empleo

de procedimientos alcabalatorios prohibidos por la Constitución Federal, que llegan a ser denigrantes para la dignidad humana, y que son empleados con el pretexto de cobrar impuestos sobre la compraventa".

Como se observa de la transcripción anterior, fué ya motivo de preocupación del Gobierno Federal el problema relativo a la compraventa de éste producto- enajenación, venta de primera mano o ventas sucesivas- por lo cual, al federalizar éste gravámen se pretendió y entendió comprendida la "distribución" dentro de la producción; en efecto, dicha interpretación salta a la vista al observar que de no haber sido así, se hubiera incluido el término "distribución" dentro del subinciso g) del artículo que comentamos, pero, dado el término producción no era necesaria la inclusión de dicho concepto por cuanto que éste queda englobado en la significación que asume aquél.

b).- Al discutirse en la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión dicha Iniciativa de Reformas, se dijo: "Es de todos vosotros conocida la anarquía que por lo que respecta a tributos fiscales en materia de cerveza se ha venido observando en el panorama nacional, influyendo con ello la desconfianza, fabricación defectuosa, competencia ilícita y desleal, y, otros perjuicios que se han venido sufriendo por la disparidad cuando éste producto - es llevado al través de algunos Estados de la República". (27)

Para evitar lo anterior, se consideró incluida la "distribución" dentro del concepto de Producción y así, los Estados aceptaron ".....la tesis de que la tributación sobre la producción- distribución- y consumo de cerveza se hiciera federal,....." (28)

c).- Por la literatura económica existente, la llamada "distribución"-enajenación, compraventa o venta de primera mano-siempre -

se entendió comprendida en la producción; en efecto, baste citar a modo de ejemplo las siguientes opiniones tomadas de la Ciencia Económica:

"Todas las etapas, -de la producción- incluyendo la final que consiste en vender al consumidor el producto o servicio, forma parte del proceso de producción". (29)

"Por otra parte, se entiende por distribución el proceso y camino a través del que los bienes producidos llegan a ponerse a la disposición inmediata de sus últimos demandantes. En ésta aceptación, pues, la distribución constituye el sector complementario de la producción". (30)

"Lo que se divide es lo producido....la distribución precede al consumo de los bienes, pues si éstos son para consumirse, necesitan ser apropiados por los consumidores, y para ello es preciso que sean distribuidos entre los mismos". (31)

"La distribución constituye generalmente una parte esencial de la producción, y su organización depende por completo de ella."(32)

De conformidad también con dicha literatura, de seguirse las ideas del Lic. Emilio Margain, al gravar los Estados la distribución de la cerveza-enajenación, compraventa o venta de primera mano- ello implicaría "...en principio la imposición de precios elevados y frenar los esfuerzos de productividad de los productores"; ésta política económica "...está condenada por la mayor parte de las legislaciones relativas a los precios".(33)

De producirse ésta situación, se contrariaría no sólo lo dispuesto por el artículo constitucional en consulta, sino que iría en pugna con todos los antecedentes de la literatura económica, de la concepción que de producción y consumo fué adoptada por el Legislador Constituyente, con la Exposición de Motivos de las

reformas constitucionales, y, además, se olvidaría dicha afirmación del Lic. Margain de que para interpretar una norma legal y en éste caso constitucional, aquélla debe hacerse en congruencia con los términos empleados por dicho código político; al no haberlo así, como lo señalamos líneas arriba, desconoce el contenido y alcance de tales significados—producción y consumo—haciendo por lo tanto, una interpretación incongruente del texto constitucional que ha sido objeto de nuestro análisis.

Réstanos por último, para concluir con éste apartado señalar que nosotros consideramos que no es necesario modificar el texto del subinciso g), inciso 50. de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, por cuanto que estimamos que los términos utilizados por tal precepto, son adecuados, por las consideraciones que hemos señalado líneas arriba; además, dicha redacción comprende de todas las fases que pueden presentarse y por lo tanto la ley reglamentaria del precepto constitucional estudiado, no se excede en manera alguna de las disposiciones a reglamentar como se pretende en tal opinión y como conclusión de la misma.

C).- EL SISTEMA DE LAS PARTICIPACIONES OTORGADAS A LAS ENTIDADES
FEDERATIVAS.

El artículo 73 fracción XXIX, inciso 50. en su parte final expresa: "Las entidades federativas participarán en el rendimiento de éstas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine.....".

Este sistema consagrado por nuestra Constitución no es reciente en la materia tributaria que aludía a la cerveza; en efecto, según se indica en los antecedentes históricos, la legislación secundaria estableció un impuesto adicional que debía ser pagado por los fabricantes de cerveza y que correspondería a los

Estados, Distrito y Territorios Federales quienes lo cobrarían directamente de los causantes. †

Como se observa, el sistema de las participaciones no es nuevo en materia de cerveza pues, independientemente de que en buena técnica federalista podrían considerarse ilegales esas disposiciones, para los fines de nuestro estudio vienen a constituir antecedentes útiles que incluso fueron invocados por el Ejecutivo Federal al tratar de federalizar éste impuesto en 1949.

La idea de la participación en éste impuesto, se desarrolló ampliamente a lo largo de todas las leyes que se ocuparon de regular la materia impositiva relativa a la cerveza; en efecto, pese a las numerosas modificaciones que sufrieron aquéllas, en todas, sin excepción, a partir de la ley de 1928 en adelante, se mantuvo el sistema de las participaciones conocido en aquél entonces como impuesto adicional.

El significado del término participar proviene del latín--- participare que significa tener parte en una cosa; en efecto, en el caso que nos ocupa las entidades federativas tienen una parte en la recaudación del impuesto a la cerveza tanto en su producción como en su consumo.

La inclusión en el rango constitucional del sistema de participaciones se debió y fué consecuencia de la Segunda Convención Nacional Fiscal efectuada en 1933 la cual desarrolló con mayor amplitud la tendencia esbozada por la Primera-1925- a saber: La participación de los dos órdenes-Federal y Estatal- en el impuesto único. Aquello tendría lugar cuando hubiere necesidad de que dos entidades impositivas deriven ingresos de la misma fuente-por no ser exclusiva de ninguna de las dos- 6, cuando por mandamiento constitucional los Estados deban participar en algunos impuestos

privativos de la federación.....(34).

Como consecuencia de la Segunda Convención Nacional Fiscal se llevaron al texto de la Ley Suprema dos reformas en las que - por primera vez se aplicó constitucionalmente el principio de la participación federal y estatal en determinados impuestos. (35)

Por lo expuesto, el Ejecutivo Federal consideró en la Exposición de Motivos de las reformas propuestas al artículo 73 Constitucional que: ".....Para remediar estos graves inconvenientes, -alcabalas, gravámenes desiguales, etc.-el Ejecutivo Federal ha implantado, a través de leyes secundarias, el sistema de otorgar participación en el rendimiento del impuesto federal, a las entidades que no graven la fabricación o consumo de cerveza, y de hecho esta situación existe ya en la gran mayoría de las entidades de la federación". (36)

No se trataba pues ".....de ensayar procedimientos nuevos - en materia fiscal, que tan directamente afectan la economía del país, sino de ampliar un sistema establecido ya con éxito halagador en otros aspectos de la legislación tributaria-impuesto sobre energía eléctrica.....". (37)

Esta situación había sido considerada en la Tercera Convención Nacional Fiscal, la que recomendó que respecto a fuentes comunes de tributación, se estableciera un impuesto único, administrado por una sola entidad y de cuyos rendimientos participarían los demás conforme lo dispongan las leyes secundarias.

Al producirse la reforma constitucional de 1949 el régimen de las participaciones en el impuesto federal sobre cerveza, aun que obligatorio conforme a la Constitución, su porcentaje al ser fijado por el órgano legislativo federal, menoscaba sin duda la

autonomía fiscal de los estados. (38)

No obstante lo afirmado en el párrafo anterior, el maestro Tena Ramírez se contradice al manifestar a continuación que el sistema a base de participaciones es a todas luces mas práctico y realizable, mas respetuoso que el anterior-contribución federal del timbre- de la autonomía de los estados. (39)

De las condiciones, requisitos y obligaciones de los estados para poder participar en éste impuesto, nos ocuparemos en capítulo posterior.

Para terminar con éste inciso señalaremos a modo de comentario que pese a ser cierto lo manifestado por el maestro Tena Ramírez, por cuanto se lesiona la autonomía de los Estados, debemos tambien reconocer que éste sistema de participaciones ha venido a mejorar en parte, no totalmente la penuria económica de los Estados y Municipios ya que como afirmamos en el Capítulo Primero, la participación por concepto de este impuesto significa casi una tercera parte de los que las entidades federativas perciben como participación total en impuestos federales.

II.- LEYES REGLAMENTARIAS DEL PRECEPTO CONSTITUCIONAL.

A).- DISPOSICIONES LEGISLATIVAS Y CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1947.

a).- Antecedentes Legislativos.

Los antecedentes legislativos que podemos encontrar en relación a la cerveza, son muy remotos, empero, nosotros hemos considerado que no son necesarios para los fines de nuestro estudio - supuesto que no nos serían útiles dado que no pueden compaginarse con las legislaciones posteriores que se han ocupado de ésta materia; por ello, y por las limitaciones de nuestro estudio, sólo haremos una breve referencia a las leyes que se han ocupado de -

regir esta materia, a partir del año de 1924 para llegar por último a la vigente ley de 1954 cuyos principales preceptos serán objeto de nuestro análisis en el desarrollo de éste trabajo.

Es en el año de 1924(40), cuando surge un decreto que obliga a los causantes-productores de cerveza de elaboración nacional- a pagar un impuesto federal cuyas principales características eran:

- a).- La causación y recaudación del mismo se hacía en forma de derrama.
- b).- La forma de pago del impuesto se comprobaba por medio de estampillas con el resello cerveza, adheridas a las facturas de venta.
- c).- La cuota del impuesto, era: si se trataba de cerveza de barril 0.02-(dos centavos) y si era de botella, por cada caja-conteniendo veinticuatro- 0.20-veinte centavos.

Los objetivos buscados por ésta ley no fueron satisfactorios; por lo anterior, las autoridades consideraron-en atención a una solicitud de los causantes- decretar un nuevo sistema impositivo cuya tendencia fué: aumentar la cuota por litro de cerveza envasada en barril y reducir la que estuviera envasada en botella; - el pago del impuesto debía realizarse al salir la mercancía de las fábricas.

Los propósitos que motivaron la reforma, a mas de la solicitud de los causantes, pretendía tener un mayor control sobre la producción estableciendo al efecto toda una serie de obligaciones de los fabricantes que iban desde los libros que debían utilizar, hasta las consistentes en adquirir y colocar aparatos y medidores cuando así lo determinare Hacienda. La manera de causarse y recaudarse el impuesto continuó siendo en forma de derra

ma sin perjuicio de efectuar una en forma supletoria dividiendo la diferencia entre los causantes en proporción a las sumas que hubieren pagado.

Esta ley, sufrió diversas modificaciones y adiciones(41), entre las cuales debemos destacar las siguientes:

- a).- Se estableció la exención para la cerveza que se exportase, señalándose que la misma era aplicable retroactivamente a partir de la vigencia de la ley anterior-la que hemos reseñado líneas - arriba- debiendo observarse las disposiciones que al respecto de terminaba la ley- número de litros, envases, etc.
- b).- La cuota del impuesto sería: por litro de cerveza de barril 0.035-tres centavos y medio; por litro de cerveza de botella---- 0.105-diez centavos y medio.
- c).- El impuesto mínimo a pagar se fijó en: \$ 4,800.000.00.
- d).- La vigilancia en la recaudación, los ajustes y la elevación de las cuotas, quedó a cargo de la Junta Inspector de los Impueg tos de Aguamiel y de Alcoholes.
- e).- Lo no previsto en tal ley, debía sujetarse a lo preceptuado por la Ley de la Renta Federal del Timbre.

Por reformas posteriores (42), se habló de que el impuesto debía pagarse en facturas de primera mano al salir las mercancías de la fábrica; a nuestro modo de ver tal reforma era inútil por cuanto a que todavía seguía en vigor la Ley de 25 de abril de -- 1924 que contenía igual disposición y a la que la reforma sólo - agregó "facturas de primera mano". Se estableció una tarifa se-- mestral conforme a ka cual al obtenerse determinada cantidad en la recaudación la cuota sería diferente; para éste efecto, en los meses de mayo y noviembre de cada año, se hacía el cómputo del monto del impuesto cubierto y una vez determinado éste, Hacienda

publicaba en los quince primeros días de junio y diciembre, las cuotas que deberían regir en el semestre siguiente. Con base en dicha autorización, se expidieron diversos decretos que rigieron en ésta forma la causación del impuesto, llegando así a la Ley - de 1931, cuyas principales disposiciones reseñaremos a continuación.

b).- DECRETO DE 1928.-

En virtud de éste decreto(43) se estableció:

- 1.- Un impuesto adicional sobre la producción de cerveza, cuyo rendimiento correspondería a los Estados, Territorios y Distrito Federal, quienes lo cobrarían directamente a los causantes.
- 2.- Dicho impuesto se causaba y recaudaba sobre cerveza de barril o de botella en las proporciones que señalaba dicho decreto.
- 3.- Los requisitos que para su cobro debían observar los Estados y la prohibición a éstos de cobrar otro impuesto que no fuere el que establecía ésta ley.
- 4.- Se facultó a la Secretaría de Hacienda para declarar si era de aplicarse tal impuesto, o bien, que disposiciones debían modificarse o derogarse.
- 5.- El pago se efectuaba por medio de estampillas que se adherían a las facturas de pago del impuesto federal facultándose al Ejecutivo a emitirlas o bien, a ordenar el resello de las que estimare oportunas.
- 6.- Se derogaron las disposiciones que establecían y reglamentaban impuestos sobre producción de cerveza en el Distrito y Territorios Federales.

Hasta la ley de 1931 se dictaron diversos reglamentos, circulares, etc., dictadas con el objeto de precisar ciertos detalles en relación con la cerveza, entre los cuales debemos desta-

car los siguientes:

- a).- El Departamento Técnico Fiscal, Sección de Legislación Federal, expidió una circular-(44)-, en la que se dispuso que la cerveza consumida en las fábricas debía hacerse constar en una factura global mensual.
- b).- En vista de que el impuesto se causaba de modo distinto, - según que el líquido estuviere en barril o botella y dado que el cálculo para pagar el impuesto, por lo que se refería a botellas, carecía de una base fija, se estableció la proporción que de líquido debía tener cada caja o barril de cerveza.
- c).- Sufre variaciones la cuota del impuesto pero casi permanece igual durante el primero y segundo semestres de 1928 y primero - de 1929, en el segundo de éste último, se modifica medio centavo la cuota por litro de cerveza de botella; éstas últimas disposiciones perduran hasta la ley de 1931 que a continuación reseñamos.

b).- LEY DE 1931.-

Por decreto de 1930-(45)- se promulga la Ley de Impuestos sobre la fabricación de cerveza que deroga todas las disposiciones anteriores, salvo el decreto que estableció un impuesto adicional sobre la producción al cual ya nos referimos en líneas anteriores.

Las disposiciones de ésta ley quedaron contenidas en Seis - Capítulos, cuyos subtítulos eran:

- 1.- De la definición, sujeto, objeto, base y cálculo del impuesto.
- 2.- Exenciones.
- 3.- De la determinación, forma de pago, control y vigilancia del impuesto.
- 4.- Obligaciones de los causantes.

5.- De las infracciones y sanciones.

6.- Disposiciones generales.

Entre las principales modificaciones que hizo ésta ley a las anteriores, pueden citarse:

a).- Se define a los sujetos del impuesto manifestándose que lo eran: los individuos, sociedades o empresas que por cualesquier título o motivo explotaren una fábrica; la generalidad de la definición anterior obedeció a que en el Estado de Veracruz existían infinidad de fábricas que elaboraban bebidas provenientes de la zarzaparrilla las cuales al circular en el mercado tomaban el nombre de cerveza. Con dicha definición se pretendió abarcar a todos los fabricantes, poseedores, arrendatarios, etc., de una fábrica de cerveza para evitar evasiones y fraudes fiscales que podían haberse originado.

b).- En relación a la capacidad de contenido, la de las botellas permaneció igual y sólo se determinó la de los barriles, dividiéndolos en enteros, medios, cuartos y octavos con capacidades de 120, 60, 30 y 15 litros respectivamente. En el caso de que se quisiera modificar la capacidad de contenido, debía darse aviso a la Secretaría de Hacienda quien determinaría el contenido de los nuevos envases a utilizar.

c).- En el capítulo de las exenciones estableció que gozarían de la misma:

1.- La cerveza exportada siempre que se cumpliera con los requisitos del reglamento y además, el envase que la contuviere haya sido fabricado en México.-

2.- La cerveza consumida en las fábricas.

3.- La cerveza que producida no pueda llegar a manos del primer comprador por no poder utilizarse para su venta, debido a causas

de fuerza mayor, debiendo avisar a la Secretaría de Hacienda con el objeto de que ésta nombrase un representante que diera fé de que la cerveza se vaciaba en los tanques de la fábrica para sujetarla a un proceso de corrección.

4.- La cerveza comprendida en pérdidas sufridas en su proceso de elaboración, siempre que su volúmen, unido al consumido en la -- fábrica, no exceda del 20 % de la producción total.

d).- Las oficinas receptoras serían las Federales de Hacienda.

e).- En el Capítulo de las sanciones, se castigaba con multa de \$10.00 a \$2,000.00 a las personas físicas que interrumpieren el funcionamiento de los medidores de control y aparte de dicha multa, a quienes mandasen alterar su mecanismo, se les impondría -- con independencia de aquélla, una sanción que oscilaba de tres a seis meses de arresto, según la gravedad de dicha alteración.

f).- La responsabilidad era objetiva por cuanto que las fábricas y los restantes bienes dedicados a la elaboración de cerveza estaban afectos preferentemente al pago del impuesto, recargos y multas.

g).- La cuota del impuesto permaneció igual, elevándose medio centavo la de barril -0.95 la de botella y 0.35 la de barril--las cuales se modificaron a 10.5 y a 0.04 respectivamente permaneciendo sin modificación durante el primero y segundo semestres de 1932 y primero de 1933.

Posteriormente, dentro de la vigencia de ésta ley, se expide un decreto-(46)- por virtud del cual se estableció que la cerveza, de barril o de botella elaborada en la República, pagaría un impuesto de cuatro centavos por litro a partir del segundo semestre de 1933; con lo anterior se abandonó el sistema usado hasta entonces, consistente en aplicar cuotas diferentes a la cerveza, según se

envasara en botella o barril, pues desde la implantación de éste decreto el impuesto fué uniforme y con referencia exclusiva al contenido cerveza y no al envase-barril o botella-que la contuviere.

d).- EN LA LEY DE 1936.

Por decreto de 1936-(47)- se expide una nueva Ley de Impuestos a los Fabricantes de cerveza, cuyas principales disposiciones fueron:

- 1.- Establecimiento de un impuesto específico a la producción de cerveza, a razón de 0.475-cuatro centavos setenta y cinco céntimos- subsistiendo en dicha cuota el impuesto adicional a la producción.
- 2.- Los causantes del impuesto eran los fabricantes de cerveza -destinada al consumo nacional.
- 3.- Para la determinación del impuesto a pagar, la Secretaría -- de Hacienda se servirá básicamente de la fiscalización ejercida por medio de sus inspectores sobre el proceso de elaboración de cerveza, misma que se efectuaría desde la adquisición de las materias primas hasta las existencias o salidas de cerveza.
- 4.- Obligación de los fabricantes de registrar un experto cervecero en Hacienda.
- 5.- Definición fiscal de cerveza y prohibición de usar el término a bebidas que no respondan a aquéllas-

Como la vigencia de ésta ley quedó subordinada a la expedición de su reglamento, en virtud de que éste no se expidió, en consecuencia, no se aplicó ésta ley y siguió rigiendo la de 1931 y las demás disposiciones que ésta pretendió derogar.

Lo importante de ésta fallida ley fué que trató de realizar un sistema anunciado ya por leyes anteriores, consistente en pre

cisar que el hecho imponible era la producción, la que se determinaba como consecuencia de un control absoluto que se ejercía tanto sobre las materias primas usadas en su elaboración como sobre el rendimiento industrial de ellas controlado además por aparatos automáticos.

e).- LEY DE 1937.

En el año de 1937-(48)- se expide una nueva Ley de Impuestos a la Fabricación de cerveza, que siguiendo los lineamientos de las anteriores,-en especial de la de 1936- sólo experimentó - algunos cambios, entre los cuales podemos citar:

I.- La manera de cubrir el impuesto era diaria.(No se agregan los datos a que aludía ésta ley, por ser idénticos a la vigente que será objeto de análisis en el Capítulo siguiente).

Por lo dicho en el anterior punto, puede observarse que la tendencia de ésta ley consistió, en realizar los objetivos de la de 1936 que no llegó a aplicarse, consistentes aquéllos en que-- "si bien el impuesto se causaba sobre la producción, ésta no era la que declaraban los causantes ni la que acusaran sus libros; - sino la determinada por un conocimiento cierto de ella, y rigurosamente demostrada por sus principios y causas, como eran las materias primas empleadas y el rendimiento potencial de ellas en cerveza". (49)

La vigencia de éste decreto, estuvo condicionado por la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1938, a la expedición del reglamento, el cual, al ser expedido entró en vigor conjuntamente con la ley el 1 de enero de 1939, por lo cual, propiamente ésta ley debe denominarse de 1939.

f).- LA TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1947.

El ocuparnos de ésta Convención y no hacerlo de las dos an-

teriores-1925 y 1933- obedece al propósito de dejar precisado que con fundamento en ésta reunión, se dieron las bases que habrían de llevar a la Constitución la adición a la Fracción XXIX del Artículo 73 del mismo ordenamiento, el subinciso g) relativo a la cerveza; puede por lo mismo considerarse que aquélla obedece a las resoluciones que en ésta reunión se aceptaron.

A iniciativa de las autoridades federales, se reunieron en la Capital del país, del II al 28 de noviembre de 1947, representantes de todas las autoridades del país, a saber: Federales, Estatales y Municipales además de representantes del sector privado, con los siguientes objetivos:

- a).- Elaborar un esquema tendiente a consagrar un Plan Nacional de Arbitrios, o sea, un sistema nacional de distribución de todos los gastos públicos entre la totalidad de los contribuyentes.
- b).- Hacer una planeación de tal manera que las tres entidades económicas-Federación Estados y Municipios- se distribuyan, en relación con los servicios públicos a ellos encomendados y en atención a su capacidad de control sobre los causantes respectivos, la facultad de establecer y administrar impuestos, partiendo del principio de reconocerse la facultad o capacidad de legislar o administrar en materia tributaria, sin que ello implicare, en manera alguna, el derecho de aprovechar en forma privativa el rendimiento de los gravámenes establecidos o recaudados por cada autoridad.
- c).- Determinar sobre bases firmes la colaboración entre las diversas autoridades fiscales, así como elaborar proyectos de entendimiento entre ellos y los particulares que permitan reducir a un mínimo los gastos de recaudación y control de impuestos, con el propósito de lograr que el rendimiento se aproveche al máximo

en satisfacer las necesidades colectivas.

Con base en dichos propósitos la representación de Hacienda planteó sugerencias generales, con el objeto de que fueren tratadas en deliberaciones posteriores; las mas importantes a nuestro modo de ver, fueron las siguientes:

I.- Se acentuó el defecto que afrontaba nuestro país en el sistema tributario y que derivaba de que nuestra Carta Magna consagraba facultades concurrentes tanto a la Federación, Estados y Municipios en materia fiscal y la exigencia de abordar tal problema con la necesidad concordante de una reforma constitucional para lograr un ".....régimen de uniformidad, de coordinación y colaboración.....", que si bien ".....difiere del que nuestra Constitución establece, no cabe duda de que, en la misma medida en que estamos seguros de que ése nuevo régimen fiscal es necesario y conveniente para el desarrollo de la economía general del país e indispensable para que la Nación pueda cumplir sus fines esenciales, debemos admitir, en principio, la necesidad de la reforma constitucional. ". (50)

II.- Con el objeto de solucionar el anterior problema, a mas de la reforma constitucional, se estimó la conveniencia de crear un régimen de participaciones que permitiese a las entidades fedrativas lograr ingresos de una misma fuente, dado que ".....veintiún años de observancia de los defectos del sistema imperante y una nueva meditación sobre la forma de corregirlos, hacen pensar que esos intentos de resolver el problema fiscal-(Convenciones Nacionales Fiscales de 1925 y 1933)- resultaron infructuosas principalmente por haber dado una importancia excesiva al procedimiento de atribuir fuentes exclusivas de imposición tanto a la Federación como a las entidades locales y que, por lo mismo la reforma

debe plantearse ahora sobre bases diferentes". (51)

III.- Como meta final se trató de ".....proyectar una reforma de fondo del sistema fiscal del país que tenga como meta o finalidad última, dotar al Estado Mexicano de la fortaleza e independencia económica que es indispensable para que alcance un lugar decoroso en el concierto internacional.....". (52)

Con base en las anteriores sugerencias, Hacienda propuso:

a).- El problema señalado en el inciso I anterior, ya no era el de una delimitación de fuentes impositivas sino delimitación de conceptos de ingreso, con el objeto de que ".....las actividades económicas manifestadas al través de la agricultura, la industria, el transporte y el comercio, queden libres, en principio + de la carga fiscal.....", con el objeto de que a su tiempo determinasen un mayor ingreso que se traduciría en un mayor rendimiento fiscal. (53)

b).- En relación con la sugerencia señalada en el punto II arriba citado, se dijo que ".....ingresos privativos son los que administran, recaudan y disfrutan exclusivamente por una entidad jurídica y los de participación aquellos que se administran, recaudan y disfrutan conjuntamente por dos o mas entidades. Pero como fué menester ir un poco mas lejos, se ha pretendido fijar un criterio que mas o menos se aproxime a las finalidades generales... ..". (54)

La fijación del criterio consistió en determinar los ingresos privativos de la Federación que se hicieron consistir en los conceptos de Impuesto Sobre la Renta y sobre el Comercio Exterior, aunados a los derechos, productos y aprovechamientos propios de aquélla.

Por lo que se refiere a los Estados y Municipios, se les o-

torgó, en la propuesta de Hacienda el ingreso relativo a la propiedad raíz. Empero, acerca del Municipio se dijo: "...merece un capítulo especial sin embargo, el problema de los arbitrios municipales, en razón de que la insuficiencia de los mismos en gran parte, ha determinado un abandono de los servicios públicos que propiamente corresponden a los municipios. En consecuencia, ésta Comisión desea evidenciar la urgente necesidad de consolidar en favor de los municipios algún concepto de ingreso privativo y... procurar que los ingresos de participación que sean propios de los municipios tengan ciertos aspectos de solidez, sea incluyendo a los mismos en el disfrute de conceptos importantes de ingresos, como son los impuestos a la propiedad raíz y los impuestos de venta a los consumos, sea fijándoles una participación mínima como en el caso de los ingresos derivados de los impuestos especiales sobre la explotación de recursos naturales". (55)

c).- La recomendación mas importante fué en el sentido de que, - respecto a fuentes comunes de tributación, se estableciera un impuesto único, administrado por una sóla entidad, de cuyos rendimientos participarían las demás conforme a bases generales.

Para finalizar el esquema de ésta Convención cuyos principales puntos hemos destacado, réstanos hacer alusión a las propuestas del Ejecutivo Federal y a lo que aceptaron los delegados que a aquélla concurren.

El Ejecutivo Federal propuso:

I.- La facultad para impedir las restricciones en el comercio de Estado a Estado debía ptorgarse al Ejecutivo, a efecto de que éste tome las medidas administrativas adecuadas que eviten tales restricciones.

II.- La inclusión en la Constitución de una disposición que pre

ceptúe que una Ley Nacional de Arbitrios establecerá las facultades que para legislar sobre determinados impuestos o derechos correspondan exclusivamente a la Federación y que ésta, otorgará a los Estados y Municipios la participación en los mismos en la proporción que dicha ley fije.

III.- Consecuentemente con el punto anterior, las atribuciones que para establecer contribuciones en determinadas materias corresponden al Congreso Federal, deberán ser derogadas pues el reparto de facultades tributarias no se incluirá en los textos constitucionales permanentes, sino en la Ley Nacional de Arbitrios.

Los Delegados a ésta Convención aprobaron:

1.- Excluir a la Federación de participar en los impuestos privativos de los Estados, debiendo derogar aquélla su impuesto especial sobre expendios de bebidas alcohólicas.

2.- Establecimiento de impuestos de legislación concurrente pero uniformes a la Federación, Estados y Municipios, o sea, Impuestos Especiales tales como: cerillos y fósforos, cerveza. etc.

3.- Creación de un impuesto sobre ingresos en función de ventas mercantiles que establecería la Federación-Ingresos Mercantiles.

4.- Para las entidades que establecieren impuestos al comercio e industria en función de ventas comerciales, se les aplicará la ley local, reconociéndole a la Federación una participación equivalente a los ingresos de impuestos federales que dejen de aplicarse y que nunca podrán exceder del treinta y tres por ciento.

5.- Reconocer a los Estados con derecho a participar en el rendimiento de un impuesto, la facultad de intervenir en la determinación del monto de su participación y de las bases generales de legislación.

6.- Celebrar arreglos la Federación y los Estados, con el propósito de lograr uniformidad en la imposición al comercio e industria, para lograr un sólo impuesto sobre ingresos en función de las ventas comerciales y, cuando fuere posible, la implantación del impuesto al consumo.

No obstante los puntos aprobados por dicha Convención, éstos no fueron cumplidos en su totalidad, puesto que, se abandonó definitivamente la idea de dotar a los Estados con impuestos privativos, por lo cual, el problema de la doble tributación trata de ser resuelto ahora por el camino que siempre nos ha parecido el único viable, a saber, el de las participaciones de la Federación y de los Estados en impuestos únicos. (56)

Como resultado de ésta Convención, se llevó al texto constitucional la adición del subinciso g) al inciso 5o. de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional.

g).- LEY DE 1954.-

Como consecuencia de la federalización del impuesto a la cerveza y de la facultad que para legislar sobre ésta materia correspondía al Congreso de la Unión, por Decreto de 1954-(57)- se expidió una nueva Ley del Impuesto Sobre Producción y Consumo de - Cerveza que, salvo escasas modificaciones y reformas, rige actualmente la actividad cervecera; no hacemos referencia específica a la misma, dado que sus principales aspectos serán objeto de nuestro análisis en los próximos capítulos que integran éste trabajo.

B).- DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS.

I.- En la historia de éstas disposiciones surge, no un reglamento de ley, sino de determinados artículos de aquélla; en efecto, en el recorrido histórico de éstas disposiciones encontramos un Re-

glamento-(58)- relativo a la exención del gravámen, cuyas principales disposiciones eran:

a).- Declarar exenta la cerveza exportada que estuviese embotellada, siempre que el envase que la contenga haya sido fabricado en México.

b).- Obligar a los fabricantes de botellas a suministrar los datos que se les soliciten en relación a la producción y venta de botellas para envasar cerveza.

2.- En relación a las materias primas utilizadas en la elaboración de cerveza, se expidió un reglamento-(59)-, relativo a la importación de malta y el cual dispuso que la cantidad de dicho cereal empleado en la fabricación de cerveza, se calcularía a razón de quince kilos de malta por cada ciento veinte litros de cerveza.

3.- Con referencia a la exportación, se expidió un Decreto-(60)- que estableció el procedimiento para efectuar aquélla.

Por lo anterior puede observarse que no se expidió una reglamentación orgánica de las disposiciones legislativas, sino un conjunto de disposiciones aisladas en relación a algunos preceptos de aquéllas; ésta situación se evidencia mas aún con la ley de - 1935 por cuanto que estando condicionada su vigencia a la expedición del Reglamento y en virtud de que éste no se expidió, quedaron en vigor las disposiciones que pretendió derogar dicha ley, o sea, las disposiciones que aisladamente se dictaron y que hemos reseñado en líneas anteriores.

4.- Es hasta el año de 1938-(61)- cuando se publica ya una reglamentación orgánica de la ley, sin embargo, por las mismas razones por las que no operó la ley de 1936-no expedición del reglamento, protestas de los causantes, etc.-, no operó éste; no obstante, siendo necesario para la vigencia de la ley, hubo necesidad de expe

dir otro que fué publicado el treinta de diciembre de 1938.

Las principales disposiciones de éste reglamento fueron:

Se dividió en cinco Títulos los cuales se subdividían en Capítulos, a saber:

Título Primero. Capítulo Unico. Significado de diversos términos empleados en la ley que se reglamenta y en el presente ordenamiento.

Título Segundo.- De las Fábricas. Capítulo Primero. Del registro de fábricas. Capítulo Segundo.- De los requisitos que deben llenar las fábricas.

Título Tercero.- De los Causantes.- Capítulo Primero.- De la elaboración y envase de cerveza de otras fábricas. Capítulo Segundo.- De los libros.- Capítulo Tercero.- De los avisos, solicitudes y declaraciones que están obligados a presentar los causantes. -

Capítulo Cuarto.- De otras obligaciones a cargo de los causantes.

Título Cuarto.- De la Determinación y Pago del Impuesto.- Capítulo Primero.- De la supervisión.- Capítulo Segundo.- De las deducciones que pueden hacerse para los efectos del pago del impuesto.- Capítulo Tercero.- De la forma de pago del impuesto.

Título quinto.- Disposiciones Diversas.- Capítulo Primero.- De los envases.- Capítulo Segundo.- De la cerveza que se exporte.- Capítulo Tercero.- De las visitas de inspección.-

Como puede observarse éste reglamento contenía disposiciones idóneas para llevar a la práctica los mandatos legales; lo anterior se corrobora por el hecho de que el vigente reglamento, que a continuación veremos, se inspira en éste y, salvo reducción de capítulos coincide totalmente con éste que hemos reseñado. Este reglamento se mantuvo en vigor, salvo escasas modificaciones, hasta que fué derogado por el vigente de 1958.-

5.- Con posterioridad al reglamento anterior, se expidió uno cuyo nombre es el de "Reglamento" sobre métodos oficiales de análisis de las materias primas en la industria cervecera"-(62)-; las principales materias de éste, se contenían en ocho Capítulos, a saber: I.- Muestreo en maltas y cereales. II.- Muestreo en azúcares y jarabes. III.- Determinación de humedad en malta y cereales. IV.- Determinación de humedad en azúcares y jarabes. V.- Determinación de extracto en malta. VI.- Determinación de extracto en malta tostada y malta caramelo. VII.- Determinación de extracto en cereales. VIII.- Determinación de extracto en azúcares y jarabes.

Este "reglamento" no estableció su fecha de vigencia ni el grado en que era obligatorio; Manuel Yañez Ruiz nos señala que tuvo como objeto ".....señalar procedimientos para el análisis de las materias primas empleadas en la industria cervecera y, consecuentemente, que tanto autoridades fiscales como causantes, conocieran los métodos observados para las determinaciones conducentes..."(63). En el próximo Capítulo nos ocuparemos de aludir a éste mal llamado reglamento, por ello, baste con citar aquí dicha opinión.

6.- El reglamento sobre la participación de las Entidades Federativas en materia de Producción y Consumo de Cerveza-(64)-, que establecía las cuotas, requisitos para participar en el impuesto, prohibiciones de gravar actos de empresas cerveceras, cumplir los mandatos contenidos en las fracciones IV a VII del artículo II7 constitucional, etc.; con ello se pretendió evitar actos de los Estados que pudieren desvirtuar las tendencias seguidas por el Ejecutivo Federal, orientadas a establecer un sólo impuesto del que participarían las entidades que cumplieren con tales requisitos.-

7.- El vigente reglamento de treinta de enero de 1958 que, dividido en Cinco Títulos, sigue los lineamientos de su antecesor, el de 1938; como sus principales disposiciones serán objeto de nuestro estudio, no reseñamos éste ordenamiento.

Estas han sido, en síntesis, las principales disposiciones reglamentarias que se han dictado en relación con las Leyes de impuesto a la cerveza.

C).- SUJETO PASIVO.-

De conformidad con el vigente Código Fiscal de la Federación, (artículo 13)- sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal; concretando la generalidad de ésta definición, encontramos que de acuerdo con la ley-la de impuestos a la producción y consumo de cerveza- son sujetos pasivos de éste impuesto especial, por determinación de su artículo tercero "...los productores de cerveza destinada al consumo nacional".

La generalidad de ésta definición acoge los términos mexicana o extranjera, física o moral que contempla el Código Fiscal, pues dados los términos empleados por tal precepto, no ha lugar a dejar fuera de ella tales conceptos que, precisamente por la generalidad de la definición, quedan comprendidos en ella sin necesidad de emplearlos.-

a).- Caracteres.

I.- Nacionalidad.- Dados los términos en que está redactado el artículo tercero de la ley antes transcrito, podemos señalar que es

tán sujetos al pago del impuesto especial, tanto los nacionales como los extranjeros que produzcan cerveza en nuestro país y a-aquella esté destinada al consumo nacional.

2.- Por cuanto se refiere al lugar de ubicación del sujeto pasivo, éste deberá localizarse en el territorio nacional y realizar en el mismo la actividad gravada-producción de cerveza destinada al consumo nacional.

3.- Por cuanto a que el causante de éste impuesto sea persona -- física o moral, los términos del artículo tercero de la ley que grava ésta actividad, permiten, como ya lo indicamos líneas arriba, abarcar ambas clases de sujetos sin necesidad de referirse específicamente a ellos; basta por lo mismo decir fabricantes para entender que pueden serlo las personas físicas o morales que produzcan cerveza en el país.-

NOTAS AL CAPITULO SEGUNDO.

- (1).- Op. citada.- Pág. 356.- Teoría de la Constitución.- Karl Loewenstein.- Biblioteca de Ciencias Políticas. Ediciones Ariel.
- (2).- Op. citada.- Pág. 142 in fine.- Derecho Constitucional Mexicano.- Sexta Edición.- 1963.- Felipe Tena Ramírez.
- (3).- Op. citada.- Pág. 27.- Votos. Ignacio L. Vallarta.- 1894.
- (4).- Op. citada.- Pág. 305.- Derecho Constitucional Mexicano.- Felipe Tena Ramírez.- Sexta Edición.- 1963.-
- (5).- Op. citada.- Pág. 73.- Apuntes del Segundo Curso de Derecho Administrativo.- Emilio Margain Manatou.- En el mismo sentido, Pág. 95 de "La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano.- Universidad Autónoma de San Luis Potosí.- México. 1967.-
- (6).- Op. citada.- Pág. 21.- Panorámica de la tributación en México y la Tercera Convención Nacional Fiscal. La Nueva Legislación.- Ernesto Flores Zavala.- Editorial Jus. México. 1948.-
- (7).- Ibidem.- Págs. 25, 26 y 27.-
- (8).- Diario Oficial de la Federación de 24 de octubre de 1942, por el cual se adiciona la fracción XXIX al artículo 73 constitucional.-
- (9).- Tesis Jurisprudencial 557.- Apéndice al Tomo CXVIII, página 1026 del Semanario Judicial de la Federación.-
- (10).- Toca 4856/55/2a. Cía. Manufacturera de Cemento Portland "La Cruz Azul", S.C.L.- Fallado el 10 de septiembre de 1956.-
- (11).- Op. citada.- Págs. 4 y 5.- Intriducción a la Economía.- John V. Van Sickey y Benjamín A. Rogge.UTEHA.
- (12).- Ibidem.- Págs 4 y 5.-
- (13).- Op. citada.- Pág.489.- Diccionario Jurídico.- Tomo I.- A-C. Editorial Abece. Gonzalo Fernández de León.

- (14).- Ibidem.- Pág. 489.-
- (15).- Op. citada.- Págs. 594 y 595.- Enciclopedia Giurídica.- Francesco Falomusi Gelfi.- Napoli.- Casa Editrice Nicola Juvene e Co. Piazza Trinita Maggiori 13.- 1917.-
- (16).- Op. citada.- Pág 74.- Apuntes del Segundo Curso de Derecho Administrativo.- Emilio Margain Manatou.- En el mismo sentido: Pág 98.- La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano.- Universidad Autónoma de San Luis Potosí.- México.
- (17).- Op. citada.- Págs. 4 y 5.- Introducción a la Economía.- John V. Van Sickey y Benjamín A. Rogge.- UTEHA.-
- (18).- Op. citada.- Pág. 169.- Diccionario de Economía Política.- "Distribución".- W. Heller.- Tercera Edición.- Editorial Labor.-
- (19).- Ibidem.- "Producción".- Pág. 371.-
- (20).- Op. citada.- Pág. 159.- Economía Política.- Felipe López Rosado.- Quinta Edición.- 1953.- Editorial Porrúa.-
- (21).- Op. citada.- Pág. 107.- Economía Política.- A. Bogdenoff.- Editorial Historia Nueva.- 1931.-
- (22).- Ibidem.- Pág. 275.-
- (23).- Op. citada.- Comprende mismas opiniones de citas-15 a 20.-
- (24).- Op. citada.- Pág. 33.- Economía Política.- Raymond Barre.- Editorial Ariel.- Cuarta Edición.-
- (25).- Ibidem.- Pág. 33.-
- (26).- Op. citada.- Pág. 97.- Diccionario de Economía Política.- "Consumo".- W. Heller.- Editorial Labor.- Tercera Edición.-
- (27).- Op. citada.- Pág. I.- Diario de los Debates de la Cámara de Diputados correspondiente al Tomo I, Número 36, Año Tercero, Período Ordinario, Día veintiuno de diciembre de 1948.-
- (28).- Ibidem.- Pág. I.-

- (29).- Op. citada.- Págs. 4 y 5.- Introducción a la Economía.-
John J. Van Sickley y Benjamín A. Rogge.- UTEHA.
- (30).- Op. citada.- Pág.169.- Diccionario de Economía Política.-
"Distribución".- W. Heller.- Tercera Edición.- Editorial Labor.-
- (31).- Op. citada.- Pág.159.- Economía Política.- Felipe López
Rosado.- Quinta Edición.- 1953.-
- (32).- Op. citada.- Pág.275.- Economía Política.- A. Bogdenoff.-
Editorial Historia Nueva.- 1931.-
- (33).- Op. citada.- Pág.- 500.- Economía Política.- Raymond Ba-
rre.- Cuarta Edición.- Editorial Ariel.- 1966.-
- (34).- Op. citada.- Pág. 307.- Derecho Constitucional Mexicano.-
Felipe Tena Ramírez.- Sexta Edición.- 1963.-
- (35).- Ibidem.-
- (36).- Iniciativa de Reformas al Artículo 73 Constitucional, Fracción
XXIX, inciso 5o.-
- (37).- Ibidem.-
- (38).- Op. citada.- Pág. 308.- Derecho Constitucional Mexicano.-
Felipe Tena Ramírez.- Sexta Edición.- 1963.-
- (39).- Ibidem.- Pág. 3II.-
- (40).- Decreto de 2I de febrero de 1924, en vigor el I de abril
de 1924.-
- (41).- Diario Oficial de la Federación de I de agosto de 1924.-
- (42).- Diario Oficial de la Federación de 14 de agosto de 1925.
- (43).- Diario Oficial de la Federación de 16 de enero de 1928.-
En vigor el I de febrero del mismo año.-
- (44).- Circular Número 2I (0I5) "28"/2I, de fecha 23 de marzo de
1928.-
- (45).- Diario Oficial de la Federación del 2 de enero de 1931. Vi-
gente el I de dicho mes.

- (46).- Diario Oficial de la Federación del 16 de junio de 1933, vigente a partir del 1 de julio de 1933.-
- (47).- Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 1936.
- (48).- Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 1937.
- (49).- Op. citada.- Pág. 27.- El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política. Tomo V.- Manuel Yañez Ruiz.- Secretaría de Hacienda.- 1959.-
- (50).- Ibidem.- Pág. 261.-
- (51).- Ibidem.-
- (52).- Ibidem.- Pág. 264.-
- (53).- Ibidem.- Pág. 263.-
- (54).- Ibidem.- Pág. 268.-
- (55).- Ibidem.- Pág. 270.-
- (56).- Op. citada.- Pág. 310.- Derecho Constitucional Mexicano.- Felipe Tena Ramírez.- Sexta Edición.- 1963.-
- (57).- Publicado en el Diario Oficial de la Federación de 24 de diciembre de 1954, en vigor el 1 de enero de 1955.-
- (58).- Diario Oficial de la Federación de 26 de diciembre de 1925.-
- (59).- Diario Oficial de la Federación de 25 de abril de 1928.-
- (60).- Decreto de 29 de marzo de 1933, en vigor el 19 de abril del mismo año.-
- (61).- Diario Oficial de la Federación de 30 de junio de 1938.-
- (62).- Diario Oficial de la Federación de 24 de agosto de 1939.-
- (63).- Op. citada.- Pág. 44.- El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política.- Tomo V.- Manuel Yañez Ruiz.- Secretaría de Hacienda.- 1959.-
- (64).- Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1939.-

CAPITULO TERCERO.

SUMARIO.

- I.- IMPUESTO A LA PRODUCCION Y CONSUMO DE CERVEZA.
 - A).- Impuesto específico a la producción y consumo de cerveza destinada al consumo nacional. Estructura.
 - a).- ¿Qué es la cerveza?.- Proceso de elaboración.
 - B).- Producción y Consumo de cerveza.
 - a).- Análisis del artículo I de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.- Concepto de enajenación de bienes y de comisiones y mediaciones mercantiles.
 - b).- Vicios constitucionales y legales del "Reglamento para el pago del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que causan los comisionistas y distribuidores de cerveza cuando operen directamente con las fábricas".
 - C).- Base gravable para el impuesto.
 - a).- Unidad de volúmen.
 - D).- Impuesto de tasa específica-proporcional.
 - E).- Tiempo para el pago de la obligación tributaria.
 - a).- Nacimiento.
 - b).- Exigibilidad.- Momento del pago.

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

Señalado en el Capítulo precedente a quien corresponde la facultad para imponer gravámenes a la Producción y Consumo de cerveza, toca ahora iniciar el estudio del impuesto específico relativo a aquélla.

Con éste objetivo, iniciamos dicho análisis señalando de antemano que las disposiciones legales y reglamentarias a que aludiremos, salvo indicación en contrario, corresponden a la vigente ley de 1954 y a su reglamento de 1958.-

A).- IMPUESTO ESPECIFICO A LA PRODUCCION Y CONSUMO DE CERVEZA DESTINADA AL CONSUMO NACIONAL. ESTRUCTURA.-

Si por estructura entendemos la distribución y orden de las partes de un todo, la misma, aplicándola a nuestro estudio consistirá en describir las partes en que se divide o compone el impuesto específico a la cerveza.

Al hablar nuestra Constitución de que es facultad del Congreso de la Unión el imponer contribuciones especiales a la producción y consumo de cerveza-artículo 73, fracción XXIX, inciso 5o., subinciso g)-, está aludiendo a la conocida clasificación que divide los impuestos en Generales y Especiales; la connotación que el término especial tiene en nuestra Constitución, es el de que dicho impuesto grava determinada actividad- producción y consumo de cerveza-; en contraposición al concepto de impuestos Generales que gravan diversas actividades u operaciones que tienen de común que son de la misma naturaleza-Ley Federal del Im-

puesto sobre Ingresos Mercantiles.

En efecto, la ley nos señala en su artículo I que: "El ---- impuesto que establece ésta ley, grava la producción y el consumo de cerveza en el territorio nacional"; por lo tanto, dicho -- impuesto es especial por cuanto que está gravando determinada ac tividad-producción y consumo de cerveza.

Por lo anterior, son causantes del impuesto por determina ción del artículo 3: "..... los productores de cerveza destina da al consumo nacional".

Conviene señalar que por los artículos antes transcritos, - se desprende que el objeto del impuesto - circunstancia en virtud de la cual una persona se ve obligada a pagar un impuesto deter minado(1); circunstancia en razón de la cual nace la obligación de pagar el impuesto (2); o, situación o circunstancia que la -- ley señala como hecho generador del crédito fiscal (3);-lo cons tituye la producción y consumo de cerveza en el territorio nacio nal.-

Sin embargo, de los artículos I y 3 antes transcritos se ha dicho: ".....de los artículos anteriores nos percatamos de que - el hecho generador del crédito fiscal sólo lo es la fabricación o producción de cerveza y en medida alguna puede considerarse al consumo como objeto del impuesto....."; pues, ".....Para el pro ductor de cerveza es potestativo trasladar en el precio del pro ducto elaborado el importe del impuesto o absorberlo y con ello resulta evidente que no es el consumo lo que puede considerarse como hecho generador del crédito fiscal y del artículo tercero,

en que se establece el sujeto pasivo concluimos, que siendo éstos los productores, es la elaboración o fabricación el objeto de la imposición o hecho imponible.....". (4)

Nosotros consideramos que no es correcta la anterior interpretación, por las siguientes consideraciones:

I.- Porque nuestra ley Suprema considera como hechos generadores para la imposición de gravámenes por parte del Congreso de la Unión, la producción y consumo de cerveza por las consideraciones que dejamos señaladas en el Capítulo anterior.

2.- La ley que estudiamos se denomina "Ley del Impuesto Sobre Producción y Consumo de Cerveza"; siendo sabido, que los gravámenes fiscales generalmente derivan su nombre del hecho generador del tributo- Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza.

3.- Del artículo 4o. reformado de la ley, que nos manifiesta: ".....La producción y el consumo de cerveza en el territorio nacional....." causan las cuotas del gravamen que el mismo artículo preceptúa.

4.- En la iniciativa de reformas presentada por el Ejecutivo Federal -(5)-, se dijo: ".....se contempla un aumento en la tasa del impuesto con que se grava la producción y el consumo de cerveza.....".

5.- En apoyo de nuestra aseveración, puede citarse la jurisprudencia de la Corte que al afecto dice:

"CERVEZA.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCION Y CONSUMO DE.- Por la denominación de dicho ordenamiento y por lo que el mismo establece en sus artículos I, 5, 8 y en los correlativos del reglamento, se trata de un sólo impuesto, fijado tomando en cuenta

la producción y el consumo, ya que la fijación y distribución -- del monto de cada uno de esos actos requiere especiales procedimientos tendientes a cada una de sus finalidades". (6)

6.- El problema que refiere, consistente en manifestar que el fabricante puede trasladar el impuesto o absorverlo, es ya -- posterior al pago del gravámen hecho por aquél y, en última instancia, su afirmación conduce a buscar quien es el pagador efectivo del impuesto, problema que se refiere ya a la traslación, -- o sea, protraslación del impuesto "al cobrar mas por los bienes y servicios.....". (7)

Esta interpretación puede resolverse siguiendo las ideas de Pugliesse, en efecto, éste autor nos señala y con razón, que la obligación-objeto del impuesto y por tanto del sujeto pasivo- es una obligación de derecho desinteresándose del contribuyente de hecho, que a través de los procesos de traslación puede cargar -- definitivamente con el tributo. (8)

Por las anteriores consideraciones, el contexto de los artículos a los que aludimos, la jurisprudencia y la realidad- imperantes nos demuestran fehacientemente, que son objeto de -- éste impuesto especial, tanto la producción como el consumo de cerveza.-

a).- ¿Qué es la cerveza?.- Proceso de elaboración.-

Precisa ahora señalar que se entiende por cerveza; en efecto, destacar lo que es ésta bebida es interrogante básico por cuanto a que de los artículos citados anteriormente, se habla tanto de producción como de consumo de cerveza, considerándolos hechos generadores del tributo.

El artículo 2o. de la vigente ley, establece a la letra lo siguiente: "La cerveza para los efectos fiscales es una bebida fermentada, elaborada con malta de cebada, lúpulo, levadura y agua o con infusiones de cualquiera semilla farinácea procedentes de gramíneas o leguminosas, raíces o frutos feculentos o azúcares como adjuntos de la malta, con adición de lúpulo o sucedáneos de éste".

Veamos ahora si la anterior definición coincide con el proceso de elaboración de cerveza que se hace en una fábrica dedicada a ésta actividad; para esto, pasamos a continuación a referirnos a dicho proceso, prescindiendo por el momento de la definición legal para después, compaginar dichos aspectos y ver si existe coincidencia o no con tal precepto.

Es común observar en el interior de una fábrica de cerveza, la existencia de enormes recipientes a manera de chimeneas en los que se depositan diversas materias primas; éstos recipientes son los silos, cuya función específica es almacenar la malta, elemento fundamental que se utiliza para la elaboración de cerveza, ya que, no sólo le da sus sustancias extractivas, sino también su carácter distintivo. Si genéricamente se denomina malta a cualquier cereal cuya germinación se haya controlada, en lo específico de la producción cervecera, se entiende por malta la cebada limpiada y seleccionada cuidadosamente a la que, después de dársele la humedad necesaria, se deja germinar durante seis o siete días, secándose y tostándose después que ha alcanzado el desarrollo deseado. La temperatura a que dicho proceso se realiza, determina posteriormente el color de la cerveza; en efecto, si aquélla es baja- 75 a 80 grados centígrados- el color de la malta y de la cerveza que se produzca será claro, por el contra-

rio, si la temperatura es alta- 200 grados centígrados- ambas se rán oscuras.

Además de la malta y con el objeto de evitar el fenómeno de la turbidez de la cerveza, originado por la precipitación de las proteínas- en especial en los climas cálidos-, se utilizan como complemento de aquélla, otros productos a los que se denomina -- "adjuntos"; los principales son el arroz, el gritz y el maimilo.

De los silos, es conducida la malta por elevadores a cri-- bas en las que se le separa toda impureza, pasando después a mo-- linos en los que se la tritura quedando transformada en harina-- gruesa; si se usa como adjunto el arroz, se somete a éste a ope-- raciones análogas, mezclándose una y otra materias con agua a -- ciertas temperaturas.

El agua constituye otra de las materias primas básicas para la fabricación de cerveza; fácil es suponer la influencia -- que por su composición química ejerce ésta en el proceso de ela-- boración y consecuentemente en la calidad del producto termina-- do; los requisitos que debe satisfacer éste elemento son: debe-- ser transparente, pura-bacteriológicamente hablando-, ajena a -- olores y sabores extraños y con el contenido de las sustancias minerales esenciales. No obstante la importancia que tiene éste elemento, sólo una mínima parte del agua consumida en una fábrica de cerveza es utilizada en el procedimiento de elaboración, para ello basta indicar que para producir un hectólitro de cer-- veza se requieren únicamente de 125 a 135 litros en tanto se -- consumen de 1200 a 1500 litros por hectólitro producido.

Terminado el anterior proceso de maceración de la malta a temperatura y tiempos perfectamente definidos cuyo objeto es -- convertir el almidón en azúcares fermentables; se filtra la --

mezcla a fin de separar la materia soluble o mosto dulce del residuo insoluble o bagazo.

Generalmente el desarrollo de ésta fase se efectúa en un recipiente de forma cilíndrica vertical, equipado con un agitador que consiste en una barra horizontal, provista de cuchillos u hojas que giran alrededor de una flecha vertical. Este agitador puede ser levantado o bajado hidráulicamente, ésto es de vital importancia en ésta operación porque, mediante su movimiento se contribuye a que la filtración sea uniforme, destruyendo las grietas que se van formando en la masa y que traerían como consecuencia una extracción deficiente. El citado recipiente tiene un falso fondo con perforaciones que sirven para sostener el bagazo que forma, por sí mismo, el medio filtrante. El fondo real del recipiente tiene perforaciones concéntricas que están conectadas, por medio de tubos de cobre, con una artesa utilizada para observar la eficiencia del filtrado.

El macerado es descargado a éste recipiente después de un breve reposo durante el cual el bagazo se asienta formando así el citado medio filtrante, con lo cual se inicia propiamente la filtración. El mosto dulce va pasando hacia la artesa, y cuando en ella se observa claridad suficiente en el mosto, se le deja pasar hacia la olla de cocimiento, en la cual se efectúa la siguiente fase del proceso; de lo contrario, se bombea de nuevo al recipiente para volverse a filtrar. Al mosto dulce resultante de ésta filtración se le denomina "primer mosto" y de él, se suministra un cierto volúmen al proceso II para reproducir el pie de levadura.

Una vez terminado de filtrar el "primer mosto" se procede a lavar el bagazo, con sucesivas adiciones de agua a 70 gra-

dos centígrados, hasta agotarlo convenientemente. El agua así utilizada es alimentada en forma de aspersión por un distribuidor con que está equipado el recipiente. El mosto, muy diluído, que procede de éste lavado es también enviado a la artesa y finalmente a la olla de cocimiento. La duración de ésta fase depende de la calidad de la materia prima y de la eficiencia que se necesita obtener en la operación, siendo de tres a cuatro -- horas, por término medio.

En la olla de cocimiento se mezcla el "primer mosto" y el proveniente del lavado del bagazo formándose así el mosto final a éste último se le adicionan dos o tres porciones de lúpulo. Haciendo una pequeña digresión en relación con éste elemento -- básico para la elaboración de cerveza y en relación a su valor en ésta industria, ".....las plantas femeninas son las que mayormente nos interesan, pues las masculinas no producen unos -- gránulos denominados precisamente de lupulina, que son los que contienen las resinas amargas y aceites esenciales que imparten a la cerveza su sabor y aroma particulares....."(9); además, podemos indicar que dicha planta posee un energético poder como antiséptico.

Volviendo a nuestro análisis, la cantidad que de ésta materia prima se utiliza en la elaboración de cerveza, varía de -- acuerdo con el tipo a producir pero por lo regular, es de 100 a 300 gramos por hectólitro de mosto.

Al mosto amargo o lupulado, o sea, aquél al que ya se le -- ha agregado y disuelto ésta materia prima, se le pasa a los tanques de sedimentación donde permanece en reposo por un corto tiempo con el objeto de que los sólidos arrastrados se asienten y de ahí se le envía al cuarto de enfriamiento. Este cuarto es un re-

cinto cerrado en el que circula aire previamente filtrado y esterilizado y en el que se hallan los aparatos enfriadores con los cuales se hace descender la temperatura de los mostos de 70 grados centígrados a 6 grados centígrados. Con ésto, la pureza obtenida es completa, lográndose asimismo la aereación necesaria para que un cuerpo unicelular, de forma redonda y de un tamaño que oscila entre seis y diez milésimos de milímetro-levadura de cerveza- pueda actuar en forma normal en el proceso siguiente.

Este proceso es el de la fermentación que en la industria cervecera se entiende como la fase en la que, por la acción de la levadura, se transforman los azúcares del mosto en alcohol y gas carbónico. Este proceso de transformación se realiza así:— una vez incorporado el fermento, o sea, la levadura líquida-obtenida de cocimientos anteriores- en cantidad de 500gramos a un kilo por hectólitro de mosto, se lleva ésta mezcla a los tanques de asentamiento, comenzando a aparecer en aquéllos entre las primeras doce a veinticuatro horas espuma en la superficie, principalmente en las orillas; después de haber transcurrido treinta horas la espuma desciende a los lados del recipiente, concentrándose en el centro, y así se llega a un punto conocido en el lenguaje técnico como estado Kraeusen, caracterizado por la formación de rizo y montones de espuma gruesa originados por la producción de gas carbónico. En ésta etapa, es aconsejable retirar las formaciones oscuras y pesadas y las burbujas café que se juntan en el centro; la generación de calor a que se somete dicha mezcla llega a las temperaturas de 12 grados y trece grados centígrados. Se mantiene durante dos o tres días el producto en los fermentadores hasta que su actividad y temperatura decrecen, sedimentándose paulatinamente la levadura en el fondo de los fermentadores con-

cluyendo con ello su misión. El proceso de fermentación tiene una duración aproximada de siete a doce días lo que depende de factores tales como la densidad del mosto, la naturaleza de la levadura que se emplee y las temperaturas a las que se realiza.

De ahí se trasiega la cerveza-"tierna"- a los tanques de maduración en donde permanece en reposo absoluto por un período de seis semanas a dos meses normalmente, según el tipo de producto de que se trate, hasta adquirir su transparencia peculiar.

Una vez madurada y saturada de gas carbónico, se somete a la cerveza a un nuevo proceso de filtración, con lo cual queda lista para ser envasada, ya sea en botellas, en barriles o en latas. Por último, una vez envasada la cerveza se le somete a la etapa del pasteurizado, que se realiza para que la cerveza no fermente mas después de ser envasada y con el objeto de eliminar las bacterias que puedan haber entrado, efectuándose, por lo regular dicho proceso a una temperatura de 62 grados centígrados durante veinte minutos aproximadamente. Ambos factores deben ser rigurosamente controlados, ya que temperaturas y tiempos mas amplios pueden afectar la estabilidad, la transparencia o el sabor del producto. (10)

Una vez realizado el proceso anterior, las botellas son colocadas mecánicamente en cajas de cartón, ingresando a los almacenes de donde es llevada a los consumidores que la solicitan.

Con el análisis efectuado hasta ahora, puede válidamente sostenerse que la definición legal que se contempla, coincide en sus aspectos fundamentales con el proceso de elaboración de la cerveza; en efecto, la extensión y la terminología usadas por el legislador son apropiadas para describir las materias primas que se utilizan en la producción de cerveza.

El vigente reglamento de la ley en su artículo 1, especifica el significado de los términos empleados por el legislador, - los cuales coinciden con las acepciones técnicas utilizadas en la industria cervecera, por lo cual remitimos al lector a los significados que tal ordenamiento preceptúa.

Otro de los requisitos que exigen los artículos antes transcritos, consiste en que tanto la producción como el consumo de - cerveza se efectúen en el territorio nacional; ésto significa -- que si la producción de cerveza es hecha en el exterior, quedará sujeta si entra al país, únicamente a los impuestos que establezcan las leyes de importación y, por lo que se refiere a la exportación, la producción y consumo de cerveza quedan exentos del pago de éste gravámen. Esta disposición legal- artículo 7- se redactó con el evidente propósito de fomentar la exportación de - cerveza mexicana a otros países fomentando su producción.

B).- PRODUCCION Y CONSUMO DE CERVEZA.-

Antes de proseguir nuestro estudio en relación con el impuesto específico que nos ocupa, detenemos nuestro análisis para referirnos a una disposición secundaria que ha establecido un gravámen a las ventas de cerveza; en efecto, el 20 de febrero de -- 1953 se publicó en el "Diario Oficial de la Federación" un "Reglamento para el pago del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que causan los comisionistas y distribuidores de cerveza cuando operen directamente con las fábricas".

Los artículos -4- en que se divide tal Reglamento, establecen:

I.- Son sujetos del impuesto los agentes, subagentes, distribuidores, representantes y comisionistas de las fábricas de - cerveza, los que pagarán el impuesto federal sobre Ingresos Mer

cantiles únicamente sobre la diferencia entre el precio de compra y el de venta, o sobre la comisión que devenguen, siempre-- que se satisfagan dos requisitos, a saber:

- a).- Que obtengan la cerveza de la fábrica y
- b).- Que exista contrato escrito que los acredite como tales agentes, subagentes, distribuidores, etc.

2.- El impuesto se causa a razón del 30 al millar sobre el monto total de los ingresos gravables, ministrándose a los Estados, Distrito y Territorios Federales en que operen los agentes, aún cuando aquéllos no estén coordinados para el cobro del impuesto.

3.- Obligación de los fabricantes de cerveza de retener y enterar el impuesto, respondiendo solidariamente del pago del impuesto que dejen de cubrir sus representantes o agentes.

4.- Requisitos que debe satisfacer la declaración de los fabricantes de cerveza en relación con éste reglamento.

a).- Análisis del artículo I de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.- Concepto de enajenación de bienes y de comisiones y mediaciones mercantiles.-

Vamos a emprender el análisis de dicho reglamento pero para ello es necesario que previamente hagamos referencia a los ingresos que grava la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, por cuanto a que dicho reglamento pretende, como su nombre lo indica, llevar a efecto determinadas disposiciones de ésta ley; una vez analizados los ingresos que grava la misma, corresponderá precisar lo que tal ordenamiento entiende por "comisión mercantil", con el objeto de señalar si tal disposición----

artículo I fracción IV- grava a los distribuidores de cerveza, y en el caso que no sea así, señalar finalmente los vicios constitucionales y legales que presenta tal reglamento.

Con las divisiones anteriores emprendemos el estudio de los ingresos que grava la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos -- Mercantiles; en efecto, el artículo I de tal ordenamiento dispone: "El impuesto sobre ingresos mercantiles grava, en los términos de los artículos siguientes, los ingresos que se obtengan: .. I.- Por enajenación de bienes; II.- Por arrendamiento de bienes; III.- Por prestación de servicios; IV.- Por comisiones y mediaciones mercantiles".

Ahora bien, de las cuatro fracciones del artículo 1o. arriba citado, que genéricamente establecen el objeto de tal impuesto, dos interesan a nuestro estudio, a saber: las consignadas en las fracciones I y IV relativas a la enajenación de bienes y a las comisiones y mediaciones mercantiles, respectivamente.

Por cuanto se refiere a la fracción I de tal precepto, relativa a la enajenación de bienes, podría pensarse que en los términos en que está redactada pueden gravarse válidamente las enajenaciones de cerveza que realiza una fábrica elaboradora de éste producto; sin embargo, nosotros consideramos y creemos que no es así por lo siguiente:

I.- Los antecedentes de ésta ley de impuestos, nos demuestran que fué propósito de las autoridades fiscales federales no sujetar a los causantes de impuestos especiales a un nuevo gravamen, como sería el establecido por ésta ley; en efecto, para ello basta consignar algunas partes de las conclusiones del dictamen sobre impuestos al comercio en la forma presentada por la Comisión encargada de su estudio, en la cual se dijo:.....

"....Bajo éste aspecto puede considerarse que el dictámen recomienda como regla general que la industria y el comercio se gravan con un impuesto general, pero a continuación, y no pudiendo ignorar las razones que justifican el establecimiento de algunos impuestos especiales, admite éstos bajo ciertas condiciones. No pudiendo desconocer las ventajas del impuesto general al comercio y a la industria, pero debiendo admitir la necesidad de algunos impuestos especiales, el dictámen adopta una posición realista y considera que el impuesto al comercio debe comprender al de la industria, salvo cuando ésta deba ser materia de imposición especial; es decir, que todas las ventas estarán sujetas y afectas al mismo impuesto, pero que estarán exentas de él las ventas que hagan las industrias que están gravadas por un impuesto especial." (II)

Como puede desprenderse de lo anterior, fué ya reconocido - por dicho dictámen, la conveniencia de no sujetar a los impuestos especiales federales al gravámen que establece la Ley de Ingresos Mercantiles, por lo tanto, no quedan sujetos a éste impuesto las enajenaciones o ventas de cerveza efectuadas por una fábrica productora, por encontrarse aquélla gravada por un impuesto especial federal sobre producción y consumo.

2.- Porque, por las razones que hemos dejado señaladas en el Capítulo que precede, fué propósito del Legislador Constituyente que el régimen impositivo que grava la cerveza, no estuviere sujeto mas que a un sólo impuesto que es el que establece la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo; en efecto, como la cerveza se encuentra sujeta a dicho régimen fiscal especial que estatuye dicha ley, no puede por lo mismo establecerse otro gravámen que venga a afectar dicho régimen fiscal como ocurriría

al establecerse que la enajenación de cerveza se encontrare sujeta al impuesto sobre ingresos mercantiles pues, éste producto, se haya sujeto al régimen que en forma especial crea la ley que lo grava.

3.- También dentro de ese régimen fiscal especial a que se haya sujeta la cerveza, y, dado que éste se establece sobre su producción y consumo, por las mismas razones que hemos apuntado en el Capítulo anterior, en el cual consideramos que tanto la enajenación, distribución, compraventa, venta de primera mano o ventas sucesivas, quedaban englobadas dentro del término producción, por ésta otra razón, estimamos que cualesquier enajenación de cerveza queda exceptuada del gravámen que estatuye la Ley de Ingresos Mercantiles.

En apoyo de nuestra aseveración, el artículo 18 fracción VIII de la ley que analizamos, determina: "No causan el impuesto: VIII.- Los ingresos obtenidos por la enajenación de mercancías gravadas por un impuesto especial federal sobre producción, explotación o venta de primera mano, siempre que las mercancías hayan sido vendidas en el mismo estado y condiciones en que fueron gravadas por los impuestos federales citados....."; no obstante la redacción de dicho precepto y los problemas de interpretación que ha suscitado, nosotros estimamos que dicha exención abarca todos los ingresos que se obtengan por la enajenación de cerveza por coincidir éste producto con los requisitos que para gozar de la misma estatuye tal fracción, a saber:

a).- La cerveza es una mercancía gravada por un impuesto especial federal- artículo 73 constitucional, fracción XXIX, inciso 5o., subinciso g).-

b).- La mercancía-cerveza- se enajena en el mismo estado

y condiciones en que fué gravado por el impuesto especial federal, y

c).- Pueden también incluirse como razonamientos para apoyar la exención, los consignados en el Capítulo anterior al referirnos al problema y discusión suscitada en torno a las fases del proceso económico que consigna el subinciso g), inciso 5o., de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional al decirnos "Producción y consumo de cerveza".

Vamos ahora a referirnos a la segunda fracción del artículo 1o. de la Ley de Ingresos Mercantiles que es objeto de nuestro estudio, a saber, la fracción IV que establece que son causantes del impuesto los que obtengan ingresos por comisiones y --mediaciones mercantiles. El artículo 1o. y con él su fracción IV han sufrido diversas modificaciones en su redacción, pues, en su forma original decía que era objeto del impuesto: III.- Comisiones, consignaciones, agencias, agencias de turismo, representaciones, corretajes o distribuciones; dicho precepto permaneció igual hasta las reformas a la ley, mismas que fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1951, en el que se le dió la redacción que actualmente tiene.

En relación con dicha fracción IV del artículo primero, el artículo 7o. del mismo ordenamiento preceptúa lo que debe entenderse por "comisión y mediación mercantil", al decirnos que..... ".....es el mandato otorgado al comisionista para ejecutar actos de comercio por cuenta del comitente; y mediación mercantil" la actividad que desarrolla el mediador para relacionar a los contratantes". El segundo párrafo de éste precepto fué reformado --

por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1960, para hacerlo congruente con el último párrafo del artículo 80. que alude al ingreso gravable del propietario de las mercancías, para quedar redactado aquí en los siguientes términos: "Quedan comprendidos en éste precepto entre otras, las actividades que desarrollan por cuenta ajena los consignatarios, agentes, representantes, corredores y distribuidores, quienes deberán cumplir los requisitos que señala el artículo 80.-contrato escrito estipulando la comisión y presentación de comprobantes-; de no satisfacerlos, causarán el impuesto sobre el ingreso total de la percepción.

De la lectura del artículo 70. en relación con la fracción IV del artículo 10. antes transcritos, se desprende que las actividades de los "distribuidores" quedan sujetas al pago del impuesto sobre ingresos mercantiles; el problema que se suscita en relación con nuestro estudio es precisar si los actos de distribución de cerveza quedan afectos al referido impuesto dado que genéricamente son causantes todos los "distribuidores" como puede apreciarse de la lectura de tales preceptos.

Antes de pasar a exponer las razones por las cuales consideramos que los distribuidores de cerveza no quedan sujetos al impuesto sobre ingresos mercantiles, debemos empero señalar que los casos que se presentaron al Tribunal Fiscal de la Federación, fueron resueltos considerando que los distribuidores de cerveza si estaban sujetos a éste gravámen, como se observa de la sentencia que a continuación transcribimos a modo de ejemplo y en la cual se les consideró como comisionistas, al efecto se dijo:

LOS COMISIONISTAS DEBEN PAGAR EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS

MERCANTILES, NO POR LA CANTIDAD DE MERCANCIA QUE SE LE REMITE, SINO POR LOS INGRESOS PERCIBIDOS EN LA COMISION.- El actor ha comprobado haber sido un comisionista de la "Cervecería Cruz - Blanca, S.A.", respecto de la venta de cerveza verificada en el período de 1948 a 1951 y en tales condiciones debe tomarse como base de los ingresos de aquél, no las cantidades de mercancías remitidas para la venta correspondiente, sino los ingresos percibidos por la comisión señalada a dichas ventas, de acuerdo con la documentación correspondiente que debe ser tomada en consideración por la autoridad demandada". (I2)

En nuestra opinión dicha sentencia es infundada por cuanto a que estimar sujeto al pago del impuesto sobre ingresos mercantiles los ingresos percibidos por comisionistas o distribuidores de cerveza, es desconocer el régimen impositivo que afecta a éste producto, el que no permite, a nuestro modo de ver, que se graven los ingresos obtenidos por la enajenación de ése producto, por las consideraciones que dejamos señaladas en líneas anteriores.

Las razones- a mas de las consignadas líneas arriba- por las cuales nosotros consideramos que no debe gravarse a los "distribuidores" o comisionistas de cerveza, son las siguientes:

I.- Porque, estando sujeta la cerveza al régimen fiscal especial que para ella estatuye la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de cerveza, dentro de aquél se dispone en el artículo 19, lo siguiente: "En los Estados, Municipios, Territorios y el Distrito Federal no se gravarán con el nombre de impuestos, cooperación y otro semejante ni como aportaciones para juntas de mejoras o algún otro organismo descentralizado: II.- El almacenamiento, el transporte o traslado, la distribución, ni la venta de cerveza al mayoreo o al menudeo, cualesquiera que sea la forma ----

y el lugar en que las ventas se realicen....."; podría pensarse que por la redacción de tal precepto la prohibición rige sólo - para las Entidades federativas y no para la Federación, sin embargo, nosotros consideramos que tal prohibición es absoluta y engloba por lo tanto a la Federación, lo cual origina que tanto los productores como cualesquier distribuidor de cerveza, no están obligados a pagar otro gravámen sino sólo el que les señala la ley del impuesto sobre producción y consumo de cerveza, dado que la invocada fracción II del artículo I^o de la ley en - cita, no distingue entre actos de distribución realizados directamente por el productor de los que realicen otros distribuidores con el carácter de comisionistas, favoreciéndose de la exención que estatuye tal fracción, cualesquier distribuidor de cerveza.

En apoyo de lo expuesto anteriormente, puede citarse la Ejecutoria que sentó precedente y que fué pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer lo siguiente:

"CERVEZA, EXENCION A LA DISTRIBUCION DE.- En los términos de la fracción II del artículo I^o de la Ley del impuesto sobre Producción y Consumo de cerveza al establecer que en los Estados, los Municipios, etc., no se gravará la distribución de la cerveza, no distingue que esa distribución la haga el fabricante u otra persona que no sea el productor, por lo que tiene que admitirse que la exención del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles favorece a todo distribuidor de cerveza, sea o no el fabricante. No es aceptable el criterio de que la distribución de la cerveza fuera de la fábrica, por el productor, es la que está exenta del impuesto, ya que si se afirma que de acuerdo con el artículo --

30. de la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza, el gravámen correspondiente sólo afecta a los productores de cerveza, no tendría objeto que la exención de estableciera para los actos de distribución de esos productores, puesto que éstos desde antes de esos actos de distribución ya habrían cubierto el im puesto que les corresponde y no tendría caso suponer que fueran a pagar dos veces el mismo gravámen". (13)

2.- Dentro de ése régimen fiscal especial creado para la cerveza, existen también los artículos 10. y 40. que estatuyen que: "El impuesto que establece ésta ley, grava la producción y el consumo de cerveza en el territorio nacional" y que "La producción y el consumo de cerveza en el territorio nacional...." causan las cuotas del impuesto a que aluden las fracciones de tal precepto, respectivamente; por lo mismo, tanto la producción como el consumo de cerveza quedan sujetos, para los efectos del pago del impuesto, al régimen especial creado por tal ley, lo que se complementa con la fracción II del artículo 19, que antes hemos transcrito, por lo cual, no quedan sujetos al pago del impuesto sobre ingresos mercantiles, las ganancias obtenidas por distribuir cerveza a comisión en los términos de los tres precep tos que hemos señalado. En el mismo sentido que nuestra interpre tación, pueden leerse las siguientes ejecutorias que a la letra dicen:

"CERVEZA.- LOS INGRESOS POR COMISION DE SUS DISTRIBUIDORES, NO ESTAN SUJETOS AL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.- Los in gresos que se perciban como comisión por distribuir cerveza, no están afectados al pago del impuesto sobre ingresos mercantiles, - por estar sujetos al régimen especial que crea la Ley del Impues to sobre Producción y Consumo de cerveza, por lo que es de con-

cluirse que los artículos 1, 3, 8, 14, 15 y demás relativos de la Ley del impuesto sobre ingresos mercantiles, no son aplicables a quien se dedica a distribuir cerveza a comisión. "(14)

"CERVEZA, IMPUESTOS A LOS DISTRIBUIDORES DE.- De acuerdo con los artículos 1, 4 y 19 fracción II de la ley del impuesto sobre producción y consumo de cerveza, tanto la producción como el consumo y la distribución de la cerveza se encuentran sujetos, para los efectos del pago del impuesto, a un régimen especial que crea ésta ley, un régimen fiscal específico para todo lo relativo a la producción, consumo y distribución de ese producto en la República, y existiendo dentro de ese régimen especial la invocada fracción II del citado artículo 19 que prohíbe a los Estados, Municipios, Territorios y Distrito Federal gravar el almacenamiento, el transporte o traslado, - la distribución y la venta de cerveza al mayoreo o menudeo, - cualquiera que sea la forma y el lugar en que las ventas se realicen, tiene que concluirse que ésta prohibición absoluta de la ley da lugar a que ni los productores ni los distribuidores de cerveza estén obligados al pago de otro gravámen, si no únicamente al que señala el ordenamiento de la materia, lo que se corrobora con la circunstancia de que la susodicha --- fracción II del artículo 19 no hace distinción entre actos de distribución realizados por el productor de los realizados -- por otro distribuidor con carácter de comisionista, por lo que la exención de impuestos abarca a todos los distribuidores de cerveza". (15)

Por lo expuesto anteriormente podemos concluir que la enajenación y la distribución de cerveza, quedan exentas del -

gravámen que establece la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, por todas y cada una de las consideraciones señaladas en líneas anteriores.

Para finalizar éste breve análisis, resta hacer referencia a los vicios constitucionales del "reglamento, como veremos a continuación.

b).- Vicios Constitucionales y Legales del Reglamento para el pago del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que causan los comisionistas y distribuidores de cerveza cuando operan directamente con las fábricas.

I.- El pretendido apoyo que quiso buscarse a éste Reglamento-artículo 7o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1953- es infundado, por lo siguiente:

a).- El aludido artículo 7o. de dicha Ley de Ingresos para 1953, facultaba al Ejecutivo Federal para suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias, las disposiciones relativas a la administración, control, forma de pago y procedimientos -- sin alterar las relativas al sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa, infracciones y sanciones; ésta disposición que aún perdura-artículo 2o. de la Ley General de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1968- ha sido declarada inconstitucional por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que a la letra dice:

"INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 5o. DE LA LEY DE INGRESOS PARA 1956.- (Entiéndase 7o. de la Ley de Ingresos de 1953 y 2o. de la de 1968). "Claramente se advierte del texto de ésta disposición que el Congreso de la Unión está otorgando facultades al Ejecutivo Federal para derogar y reformar las leyes fis-

cales; y como de conformidad con los artículos 70, 72 primera parte y fracciones f) y h) de la Constitución General de la República, corresponde exclusivamente al Congreso de la Unión la facultad de derogar y reformar las leyes impositivas que de él emanen, es incuestionable que la facultad que el artículo 50. de la Ley de Ingresos de la Federación para 1956 concede al Ejecutivo Federal es de carácter legislativo; y siendo ésto así, el precitado artículo 50. consigna la delegación de facultades legislativas en favor del Presidente de la República y el ejercicio de ellas mediante la expedición del reglamento relacionado, quebrantan el principio de separación de Poderes que consagra el artículo 49 de la Constitución General de la República". (16)

Aunque es cierto que dicha jurisprudencia es posterior a la vigencia del reglamento-1953- no por ello pierde su sentido y alcance, porque, es claramente explícita al consignar las causas por las cuales es inconstitucional ésa delegación de facultades del Poder Legislativo en favor del Ejecutivo y por lo mismo, aplicándola retrospectivamente a nuestro estudio, dicho fundamento que se pretendió encontrar al referido reglamento es inconstitucional, careciendo por tanto, de las bases en que se pretendió fundar su expedición.

2.- Con independencia de la consideración anterior, si por disposición constitucional-artículo 65 fracción II- el Congreso durante su período ordinario de sesiones examinará, discutirá y aprobará el presupuesto del año fiscal siguiente y decretará los impuestos necesarios para cubrirlo, debemos concluir que la vigencia constitucional de la ley fiscal es de un año; por lo anterior, no digamos una ley, sino un reglamento derivado de ella, no puede tener una vigencia mayor que aquella que le dió origen.

3.- Si como hemos visto con anterioridad, nosotros consideramos que la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, no es aplicable a las enajenaciones de cerveza ni tampoco a los distribuidores y comisionistas de éste producto, el reglamento -viene a modificar la referida ley y, por lo tanto, es ilegal por cuanto que por un lado instituye nuevas obligaciones a cargo de los fabricantes de cerveza-retención del gravámen, declaraciones, responsabilidades, etc.,- sin estar fundado en ley y está por lo mismo apartándose de sus finalidades reglamentarias y contrariando además, el referido artículo 18 fracción VIII de la Ley de Ingresos Mercantiles, no obstante que tal ordenamiento legal, que es el supuesto constitucional necesario de su expedición, no establece, a nuestro modo de ver, tal gravámen sobre la distribución de cerveza, ni tampoco la obligación de retener y enterar el impuesto por parte de los fabricantes, pues con ello se está por un lado contrariando y por otro sobrepasando las normas legales que pretende reglamentar, con lo cual no se ajusta al artículo 89 fracción I constitucional, porque los reglamentos sólo pueden hacer efectivas las leyes y están subordinadas a éstas -- sin que válidamente puedan modificarlas o alterarlas, porque, si un ".....reglamento modifica la disposición respectiva de la ley-artículo 18 fracción VIII- aquél tiene que ser inconstitucional, por cuanto que no es permitido, en los términos del artículo 89 constitucional que el Ejecutivo Federal modifique la ley, aunque sea a título de proveer a su exacta observancia, en sus disposiciones esenciales, pues para tal modificación el único facultado es el Poder Legislativo." (17)

Por todas las consideraciones anteriores, podemos concluir manifestando que la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos mer-

cantiles no puede gravar válidamente-su reglamento- los actos de enajenación, comisión y distribución de cerveza, pues con ello haría nugatorio el régimen fiscal especial a que se haya sujeta tal bebida, por lo cual, dado que el reglamento sigue en vigor, urgente es promover su derogación para que no pugne con las disposiciones legales y constitucionales citadas.

C).- B A S E G R A V A B L E P A R A E L I M P U E S T O .

En términos generales entendemos por base gravable de un -- impuesto, la cuantía, la cantidad total, la suma o el conjunto de unidades sobre las cuales se va a pagar el impuesto; en el - gravámen que nos ocupa, la base gravable estará constituida por la suma o cantidad total de litros de cerveza producida o consu mida.

Corroboramos la anterior afirmación el artículo 4o.-reformado- que manifiesta: "La producción y el consumo de cerveza en el territorio nacional....." causan las cuotas del impuesto a que se refiere tal precepto; por lo expuesto, la base gravable está constituida por la totalidad de litros producidos y consumidos, así por ejemplo: si en un mes se produjeron cien mil litros de cerveza, la base del impuesto se determinará por ésa suma de litros - producida o consumida, a la cual se aplicará posteriormente la - tasa.

Como nos lo señala la doctrina, es siempre preferible que el asiento del impuesto recaiga sobre el producto efectivamente fabricado o consumido que sobre las materias primas o sobre el producto en elaboración. En el caso del impuesto que nos ocupa, podría haberse gravado la materia prima empleada y no el producto

fabricado efectivamente; sin embargo, en el gravámen a la cerveza siempre se ha preferido establecer la base gravable sobre el total de litros producidos y consumidos haciendo abstracción de las materias primas empleadas para conseguir aquélla-cerveza. No obstante la anterior afirmación, de la lectura de los preceptos legales y reglamentarios relativos al pago y a las "determinaciones", se desprende que el legislador, sin prescindir del sistema de gravar el producto fabricado- litros de cerveza producidos o consumidos- no obstante, no se olvida de hacer referencia al índice--presuncional sobre el rendimiento de las materias primas empleadas para dicha producción.

Ahora bien, en relación con dicho índice presuncional sobre el rendimiento de las materias primas empleadas para obtener la cerveza, en nuestro concepto, se altera con ello la base gravable por cuanto que al establecer la presunción de lo que debió producirse atendiendo al quantum de las materias primas empleadas y -pretender aplicar el gravámen sobre tales presunciones, se violan las disposiciones que a continuación citamos.

I.- Si el artículo 10. de la ley del impuesto sobre producción y consumo de cerveza establece que dicho impuesto grava la producción y el consumo de cerveza en el territorio nacional y, el artículo 46. del mismo ordenamiento establece que dicha producción y consumo causan determinado impuesto, resulta claro que dicho gravámen se genera sobre el total de litros producidos y consumidos efectivamente, por lo cual, dicho índice de rendimiento de las materias primas empleadas en la elaboración de cerveza se reduciría a considerar si aquél puede traer como consecuencia la evasión del impuesto, lo cual se refiere a otra cuestión, porque, las medidas de control de la hacienda pública no dan facultades

a dichas autoridades para determinar el gravámen con base en esos elementos, toda vez que éste debe hacerse en atención a la producción efectivamente realizada según lo especifica la ley, de conformidad con los preceptos citados anteriormente; de no hacerse así, se infringe lo dispuesto por tales preceptos y consecuentemente, se altera la base gravable.

2.- Si el impuesto que nos ocupa se genera sobre la Producción y Consumo de cerveza y no sobre su elaboración, al considerar a ésta última como objeto del gravámen, se altera la base gravable del impuesto, constituida por el total de litros producidos y consumidos efectivamente, por lo cual, al otorgarse facultades a la Secretaría de Hacienda para que ésta determine la cantidad de cerveza producida y no acusada por los contadores oficiales automáticos o recipientes de verificación en su caso, debemos asegurar enfáticamente que la concesión de tales facultades a las autoridades fiscales no implica, en manera alguna, que aquéllas puedan determinar el gravámen con base en simples apreciaciones de rendimiento de materias primas, pues nunca, por su carácter de meras apreciaciones, pueden ser objeto de producción y por tanto del gravámen que establece la ley.

3.- Con independencia de los razonamientos anteriores, las citadas determinaciones de la Secretaría modifican los elementos que la ley señala para estimar la base gravable-arts. 1 y 4- introduciendo con ello la incertidumbre, por cuanto que si todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, en éste caso, uno de ellos, el relativo al objeto-producción y consumo- pierde su estabilidad por cuanto a que con tales determinaciones se pretende fijar estimativamente un porcentaje que no se ha producido y que por lo tanto no puede for-

mar parte de la base gravable del impuesto como lo pretenden tales artículos-5o. fracción III y 8o. de la ley.

Por las consideraciones anteriores, estimamos que tales determinaciones realizadas por Hacienda son ilegales porque, como ya lo señalamos anteriormente, nunca, cualesquier medida de control puede dar facultad a las autoridades para determinar la base gravable con fundamento en tales apreciaciones pues al hacerlo, lesiona las garantías de los causantes, toda vez que se altera uno de los elementos básicos del impuesto-producción efectiva de cerveza- por lo cual, infringe lo dispuesto por los preceptos que estatuyen el objeto y base gravable del impuesto, hechos que se traducen en una infracción a nuestra Carta Magna por cuanto a que si el artículo 16 estatuye que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, en el caso que nos ocupa, tales "determinaciones" carecen de fundamento, toda vez que no se apegan a los hechos reales que generan la base gravable-litros efectivamente producidos- sino que se fundan en simples apreciaciones y determinaciones, careciendo por lo tanto de fundamentos reales, lesionando con ello el artículo constitucional en consulta.

a).- U N I D A D D E V O L U M E N .

La unidad de volúmen -litro- de la que ya hicimos alusión, es la unidad fiscal; unidad fiscal o unidad del impuesto "..... es la cosa o cantidad delimitada en medida-litro-, peso, volúmen, etc., sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto". (18)

Por lo expuesto, la unidad fiscal del impuesto objeto de estudio, es el litro de cerveza que se produzca o consuma, o sea, la cosa-cerveza- o cantidad -litros producidos o consumidos- delimitados por la ley en medida, peso o número.

D).- IMPUESTO DE TASA ESPECÍFICA -
PROPORCIONAL.

Si en términos generales entendemos por tasa de un impuesto el coeficiente o cantidad de dinero o en especie aplicado a la base gravable para calcular la cuota correspondiente a aquél, nos encontramos con que el impuesto que grava la producción y consumo de cerveza, revela la existencia de una combinación de tasas; en efecto, la doctrina nos señala la existencia de tres tasas, a saber:

a).- Tasa proporcional.- Podemos apreciar la existencia de una tasa proporcional cuando se aplica el mismo coeficiente, cualquiera que sea la base o proporción gravable; pueden citarse como ejemplos los establecidos sobre las utilidades distribuibles-15%-, sobre los ingresos mercantiles percibidos-3%-, etc.

b).- Tasa progresiva.- Nos encontraremos con una tasa progresiva cuando se aplican distintos coeficientes que aumentan a medida que la base del impuesto aumenta; existen tres clases de tasas progresivas, a saber: por clases, por grados y por coeficientes.

c).- Tasa regresiva.- La tasa regresiva consiste en que a medida que aumenta la base gravable disminuye el coeficiente aplicable, en otras palabras, la tasa del impuesto disminuye a medida que la base aumenta; puede consignarse a modo de ejemplo el exis

tente en nuestra Ley Federal del Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos permitidos.

De la observación de los tres tipos de tasas antes citados, se observa que la del impuesto a la producción y consumo de cerveza, se estructura con base en una combinación de aquéllas; en efecto, el impuesto que nos ocupa se manifiesta como de tasa proporcional aplicada a la base específica; vamos pues a precisar - ésta característica.

a).- Es un impuesto con tasa proporcional por cuanto aplica el mismo coeficiente-veintidós centavos- cualesquiera que sea la base gravable-litros producidos.

b).- Es un impuesto con aplicación a la base específica por cuanto la ley está señalando una cantidad específica- 0.22veinti dos centavos por litro- por cada unidad del objeto gravable-litro producido-; éste gravámen, a diferencia del impuesto ad-valorem, que atiende al valor del producto y con base en él se establece el gravámen, en nuestro impuesto, no se atiende al valor del producto, puesto que se señala una cantidad específica sin ocuparse del precio en que se venda tal artículo.

Podemos pues señalar a modo de conclusión lo siguiente: El impuesto a la producción y consumo de cerveza es de tasa proporcional aplicada a la base específica por cuanto se establece el mismo coeficiente por cada unidad tributaria, cualesquiera que sea la base gravable.

E).- TIEMPO PARA EL PAGO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Si por obligación tributaria entendemos el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado-sujeto activo-exige de un deudor-

denominado sujeto pasivo- el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, dicha definición no difiere básicamente de la noción de obligación como se entiende en el Derecho Civil; en efecto, si por obligación entendemos ".....la - relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir del deudor....." (19)

No obstante la similitud que pueden guardar ambas definiciones, las diferencias existentes entre ambas clases de obligaciones son muy numerosas; siendo muy abundante la literatura que existe al respecto, relativa a determinar las diferencias que se presentan entre ambas obligaciones, sólo señalaremos una que nos servirá para poder emprender nuestro análisis, a saber: la obligación tributaria es una obligación "ex lege", ésto es, sólo y - exclusivamente nace de la ley, y no de cualquiera sino de "..... la emitida por los órganos a los que mas especialmente confía la constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa..."(20)

a).- NACIMIENTO.

Si como señalamos en líneas anteriores la fuente de la obligación tributaria es la ley, consecuentemente, aquélla sólo puede nacer cuando concurren:

- I.- Una ley que reúna los requisitos formales para serlo, y
- 2.- Un hecho previsto por aquélla como generador del crédito fiscal.

En otras palabras, la obligación tributaria nacerá de una manera indubitable cuando se manifiesten los hechos jurídicos por los que la ley impone a una persona-física o moral- la obligación de pagar un tributo; en el caso del impuesto que analizamos exis

tiendo los dos requisitos señalados como básicos, a saber: la existencia de una ley que reúne los requisitos formales para serlo, verbi gratia la ley del impuesto a la producción y consumo de cerveza y, el hecho previsto por aquélla como generador del crédito fiscal-momento en que se produce y consume la cerveza; arts. I, 3, 4 y 5 de la ley-, en ése momento surge, nace o se origina el crédito fiscal; el fijar el momento característico del nacimiento de la obligación es muy importante supuesto que señala el ingstante preciso en que una persona-fabricantes de cerveza-se encuentran obligados con el Estado a una prestación pecuniaria y, de igual manera, el derecho apreciable en dinero que le asiste al Estado en contra de aquélla-artículo 3o.- asimismo, importa deter-minar el nacimiento de la obligación por cuanto a la multiplici-dad de fenómenos jurídicos a que da lugar y que pueden referirse a vigencia de las leyes, prescripción, etc.

Por lo señalado, el nacimiento de la obligación tributaria a cargo de los causantes del impuesto especial a la cerveza, se originará en el momento en que coincidan con el hecho previsto por la ley como generador del crédito fiscal-se produzca y consu-ma la cerveza.

b).- EXIGIBILIDAD.- MOMENTO DEL PAGO.

Por regla general los impuestos deben enterarse dentro de -los términos que el legislador señale en la ley tributaria, de-biendo establecerse aquéllos no sólo en razón a la comodidad del causante, sino también en el momento en que la Hacienda Pública pueda tener un mejor control sobre aquél.

Si etimológicamente entendemos por pago la entrega en dine-ro o en especie de algo que se debe y, como tal significación remite al verbo pagar, por éste se entiende dar a otro lo que se-

debe, el pago será la acción y efecto de pagar, entendiéndose por pagar satisfacer lo que se debe en la mas amplia significación - del término. (2I)

El artículo 5o. de la ley-reformado- nos dice: El volúmen - de la producción se verificará por medio de los contadores oficia les automáticos y de las determinaciones de la riqueza potencial de las materias primas que se utilicen para la elaboración de cer veza, y el impuesto se cubrirá como sigue:

I.- El día hábil siguiente al 1o. y 15 de cada mes la parte relativa a producción, a favor del fisco federal y de las entida des federativas.....descontándose la cerveza retornada a los cuar tos fríos que no hubiere saído de la fábrica.

II.- Dentro de los primeros quince días de cada mes la parte que por concepto de participaciones por consumo corresponden a - las entidades federativas y a los municipales, por las operaciones del mes anterior.

III.- Dentro de los quince días siguientes al momento que fi je el reglamento, la cantidad que corresponda al volúmen de cer veza que según las determinaciones realizadas por la Secretaría resulte teóricamente producido y no acusado por los contadores - automáticos o recipientes de verificación en su caso".

Dentro de los t^{er}minos señalados en las tres fracciones arri ba citadas, debe realizarse el pago del impuesto que nos ocupa; sin embargo, como señala la fracción III en relación con las de terminaciones de que habla, el reglamento preceptúa en su artículo 32 que, realizadas las determinaciones a que alude la ley, se -- tirán las objeciones del causante-con el propósito de respetar - la garantía de audiencia que debe seguir cualquier procedimiento- las que se recibirán en un lapso de quince días y una vez presen

tadas, se fijará el monto del impuesto adeudado, el cual se le notificará al causante y cinco días después de hecha la notificación se deberá cubrir el crédito fiscal.

El pago determinado conforme lo preceptúan los artículos anteriores, debe realizarse en la oficina receptora federal que corresponda según la ubicación de la fábrica, las que expedirán recibos oficiales como comprobantes de pago-arts. 6 de la ley y 31, 32 y 33 del reglamento.

El pago debe ser en efectivo, en efecto, del contexto de los artículos anteriores se desprende que sólo puede pagarse en efectivo; por lo mismo, no puede realizarse parcialmente sino que debe cubrirse en la forma y términos previstas en la ley pudiendo exceptuarse los impuestos, recargos y multas en los que pueden celebrarse convenios con Hacienda; ésta salvedad no está prevista en la ley, pero sí en el Código Fiscal que es supletorio de la misma por disposición del artículo 29 de ésta ley, por lo que puede válidamente establecerse ésa hipótesis de divisibilidad, por encontrarse en un ordenamiento de aplicación supletoria. Puede extenderse tal hipótesis a los pagos realizados con depósito en efectivo por la cantidad total del impuesto, por las mismas consideraciones que hemos señalado líneas arriba. Por cuanto se refiere a la devolución de lo pagado de más o pago de lo indebido, debe estarse también a lo dispuesto por el Código Fiscal y a lo que éste requiere para que opere tal pago.

Por lo que toca a la exigibilidad, el crédito fiscal es exigible una vez que ha transcurrido la fecha de pago- arts. 50. de la ley y 32 del reglamento- sin que aquéllos se enterasen, por lo mismo, mientras no se venzan los plazos o no transcurran las épocas de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto -

activo.

Sin embargo, debemos citar los casos en que varía el momento de nacimiento y la época de pago de los créditos fiscales, y ello se debe a que no todas las leyes impositivas son de la misma naturaleza, ni los hechos generadores del crédito fiscal son --- susceptibles del mismo control por parte del fisco, motivos por los cuales el legislador escoge diversos instantes para que se haga el pago de los tributos.

Tres son los casos que nos señala la doctrina, a saber:

I.- Un crédito se hace exigible antes del nacimiento de la obligación tributaria, por ejemplo: la ley del impuesto sobre explotación forestal-artículo II- nos señala que cuando los productos forestales se destinen al consumo local y no deban por éste motivo ser amparados por una guía, el impuesto se pagará al obtener el permiso de explotación que no es el hecho generador del gravámen, pero, por razones de índole práctica y de control se hace necesario cobrarlo así.

2.- Coinciden el nacimiento de la obligación y la exigibilidad del crédito fiscal, por ejemplo: Ley del timbre; al expedirse un recibo por un acto civil, en ése momento deben cancelarse las estampillas.

3.- Nace la obligación y después se hace exigible el crédito; ésta es la situación que contempla la ley que analizamos, en efecto, de los artículos 50. de la ley y 32 del reglamento se desprende que la obligación de enterar el tributo es ya posterior al nacimiento del hecho generador del gravámen-producción y consumo de cerveza.

NOTAS AL CAPITULO TERCERO.

- 1.- Op. citada: Pág. 99.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Ernesto Flores Zavala.- 1966. Octava Edición.
- 2.- Op. citada: *Ibidem*.-
- 3.- Op. citada: Artículo 2o. del antiguo Código Fiscal de la Federación.
- 4.- Op. citada: Pág. 52.- "Objeto y Sujeto en las leyes fiscales que regulan los renglones de la Fracción III del Artículo 1o. de La Ley de Ingresos de la Federación.- Rodríguez Lugo Joaquín. Tesis Profesional.- México. 1967.
- 5.- Op. citada: Iniciativa de Reformas a la Ley del Impuesto Sobre Producción y Consumo de Cerveza de 12 de diciembre de 1967.
- 6.- Op. citada: Amparo en Revisión 5091/59.- Quejoso: Cervecería Cuauhtémoc, S.A. Resuelto el 7 de agosto de 1960.- Segunda Sala.
- 7.- Op. citada: Sommers Harold.- Finanzas Públicas e Ingreso Nacional.- Citada por Emilio Margain en: Apuntes para el Segundo Curso de Derecho Administrativo.- "Efectos de los Impuestos".
- 8.- Op. citada: Págs. 267-268.- Tratado de Finanzas Públicas.- Guillermo Ahumada.- Tomo I.- Imprenta de la Universidad de Córdoba.- 1956.
- 9.- Op. citada: Pág. 20.- El Lúpulo y su Valoración.- Gabriel Velasco Fernández.- Cuadernos del Instituto de Ciencias.- Universidad Veracruzana.- 1964.
- 10.- Op. citada: Págs. 19 a 28.- "La cerveza y la Industria Cervecera Mexicana".- Asociación Nacional de Fabricantes de Cerveza.-

- II.- Op. citada: Págs. 288 y siguientes.- "Memoria de la Tercera Convención Nacional Fiscal".- Tomo II.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.-
- 12.- Juicio de nulidad 431/53.- Cuarta Sala.- Actor José Maynez Parra.-
- 13.- Op. citada: Amparo en revisión 14/57.- "El Comercio" S. de R.L.- Fallado el 12 de abril de 1962.- Segunda Sala.
- 14.- Op. citada: Amparo en revisión 3935/57.- Carlos Aristi Conde.- Fallado el 15 de marzo de 1962.- Segunda Sala.-
- 15.- Op. citada: Amparo en revisión 179/63.- Distribuidora Cervecera, S. de R. L. de C. V.- Fallado el 16 de febrero de 1964.-
- 16.- Op. citada: Amparo en revisión 2050/57.- Arts. Mundet para embotelladores, S.A. Vs. Actos del Congreso de la Unión, Presidente de la República y Secretaría de Hacienda y Crédito Público.-
- 17.- Op. citada: Amparo en revisión 3878/59.- Super Productos, S.A.- Fallado el catorce de octubre de 1959.- Segunda Sala.-
- 18.- Op. citada: Pág. 100.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Ernesto Flores Zavala.- 1966.- Octava Edición.
- 19.- Op. citada: Pág. 23.- Teoría General de las Obligaciones.- Tomo I.- Manuel Porje Soriano.- México.
- 20.- Giannini, A.D.- Citado por Emilio Margain.- Apuntes para el Segundo Curso de Derecho Administrativo.- Pág. 17.-
- 21.- Op. citada: Pág. 43.- El pago como cumplimiento normal de la obligación tributaria.- Rogelio Martínez Vera.- Tesis Profesional. 1957.-

CAPITULO CUARTO

DETERMINACION DEL IMPUESTO A LA PRODUCCION Y CONSUMO DE CERVEZA

SUMARIO

I.- DETERMINACION DEL IMPUESTO A LA PRODUCCION Y CONSUMO DE CERVEZA.

A).- Presupuestos.-

- a).- Inscripción.-
- b).- Requisitos.-
- c).- Contenido.-
- d).- Libros.-

B).- Declaración de los elementos objetivos.-

- a).- Estructura.-
- b).- Liquidación.-

C).- Determinación por la Secretaría de Hacienda.-

D).- Participaciones otorgadas a las Entidades Federativas Productoras y Consumidoras.-

I.- Requisitos que deben satisfacerse.-

2.- Tiempo en que debe pagarse y a quien debe hacerse.

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

Habiendo señalado en el Capítulo precedente los caracteres que presenta éste impuesto, el tiempo en que debe efectuarse su pago y los problemas relativos a la determinación de la base gravable, así como el suscitado en relación con la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, toca en el presente Capítulo hacer referencia a los presupuestos para la determinación del gravámen que analizamos así como hacer alusión a las participaciones otorgadas en éste gravámen a las entidades federativas - productoras y consumidoras.

Antes de iniciar el análisis del presente Capítulo, conviene advertir que, con el objeto de evitar repeticiones inútiles, las disposiciones que citaremos corresponden, salvo indicación en contrario a la vigente ley de 1954 y a su reglamento de 1958, respectivamente.-

A).- PRESUPUESTOS.-

Por el término presupuesto entendemos aquéllos supuestos-inscripción, aviso de iniciación de operaciones, etc.,-que son necesarios para que pueda imponerse un gravámen; la anterior -significación aplicada a nuestro estudio, consistirá en determinar cuales son los requisitos formales necesarios-inscripción, avisó de iniciación de operaciones, etc.,- para el control del gravámen.

Ahora bien, en relación a dichos requisitos formales- ~~ins-~~

cripción, aviso de iniciación de operaciones, cambios de denominación, etc.-, debemos previamente a su estudio señalar que, el Registro Federal de Causantes establece, concordando con el artículo 93 del vigente Código Fiscal de la Federación, la obligación a que están sujetas las personas físicas o morales afectas en forma habitual al pago de impuestos federales, a inscribirse en el mismo y a cumplir con los preceptos de tal ordenamiento-Artículo 10. del Decreto citado-; por lo anterior, en el curso del análisis de los presupuestos del gravámen a la cerveza, sólo haremos referencia a aquéllos que no estando previstos por tal ordenamiento-Decreto- continúan en vigor atentos los términos del artículo 13 en relación con el 4o. de tal ordenamiento.

a).- I N S C R I P C I O N.-

El primer presupuesto que se nos presenta como antecedente necesario para el control del gravámen, es el relativo a la inscripción; en efecto, la fracción I del artículo 10 de la ley, -preceptúa: "Son obligaciones de los causantes: I.- Inscribirse en el Registro de Productores.....". Por lo mismo, a mas de la obligación que impone el Decreto que creó el Registro Federal de Causantes, los fabricantes de cerveza deben además, inscribirse en el Registro que les señala la ley de la materia.

En relación con el "Padrón" o "Registro" fiscal, éste es una colección oficial de los hechos que sirven para determinar los sujetos y los objetos del impuesto de que se trate, así como el control de los sujetos de impuestos que se reciben periódicamente.

como por ejemplo: el impuesto a la cerveza.

También para el registro debe atenderse a lo dispuesto por el artículo 13 del Reglamento de las Oficinas Federales de Hacienda, mismo que manifiesta que el Grupo de Empadronamiento -- tiene a su cargo el padrón de las personas físicas y morales radicadas en la jurisdicción de cada Oficina, que deban considerarse en forma definitiva o probable como causantes de devengación periódica.

b).- R E Q U I S I T O S.-

Los requisitos o condiciones necesarios para que pueda realizarse la inscripción, a mas de los señalados por el Decreto que creó el Padrón Federal de Causantes, se consignan en el artículo 3o. del Reglamento de la Ley del impuesto que es objeto de nuestro análisis, mismo que establece que a la solicitud de inscripción deberán adjuntarse tres copias con planos y croquis en dimensiones de treinta por cuarenta centímetros que contendrán: I.- Plano general topográfico de la fábrica, señalándose el lugar ocupado por aquélla así como sus colindancias; II.- Planos con proyección horizontal de cada piso, de la casa de cocimientos, de los cuartos fríos, salas de gobierno si éstas existen-es optativa su instalación-, y de los cuartos de envasado; III.- Croquis en proyección vertical de las líneas con conexiones selladas y los aparatos fijos que contengan, y IV.- Asignar número a todos y cada uno de los elementos que deban contener tanto el croquis como los planos anteriores. (Las disposiciones citadas derivan de lo dispuesto por el artículo 10 Fracción V de la Ley).

Cualesquier cambio en la planificación anterior deberá comunicarse a la Secretaría de Hacienda en el lapso de treinta días

contados a partir de la fecha en que se verificó el cambio, adjuntando nuevos planos y croquis-artículo 4o. del reglamento-; el problema que surgió en relación con dichas modificaciones consistió en estimar si el cambio de un aparato fijo por otro-fracción III del artículo 3o. del reglamento- implicaba un cambio en la planificación topográfica y debía comunicarse a Hacienda en el lapso de tiempo que señala el artículo 4o. del reglamento. El Tribunal Fiscal de la Federación por conducto de su Tercera Sala resolvió acertadamente que dicho cambio no implicaba modificación alguna en la planificación topográfica y así lo expresó al señalar:

"Cambios en la planificación topográfica. Reglamento de la Ley de Impuestos sobre la fabricación de cerveza. Artículo 3o. fracción II.- La Tercera Sala emite fallo en el sentido de que la sanción impuesta a la actora alegando la infracción al ordenamiento mencionado es improcedente, ya que cuando la ley habla de cambios en la planificación topográfica quiere referirse-artículo 4o.- a alteraciones en las medidas o ubicación de los locales o cuartos a que se refiere, o modificación en la situación de los aparatos que deben manifestarse en los planos que menciona, de modo que el hecho de cambiar un aparato por otro igual no puede considerarse como un cambio en la planificación topográfica, resultando nula la multa impuesta por ése concepto". (I)

Una vez que han sido satisfechos los requisitos que establecen el Decreto que crea el Padrón Federal de Causantes, la Ley y el Reglamento del impuesto que nos ocupa, la solicitud de inscripción una vez recibida por la Secretaría de Hacienda, hace que ésta expida un registro provisional y, después de realizar los estudios y comprobaciones que estime pertinentes, confirmará si procede o no el empadronamiento definitivo; en el caso de confirmar

marlo enviará un tanto de los planos y croquis adjuntados a la solicitud, a la oficina de la adscripción, otro lo entregará al causante y el último tanto lo conservará para su archivo; asimismo, en relación con la resolución definitiva por parte de Hacienda, en el interin, los causantes podrán solicitar a la Oficina Federal de Hacienda de su adscripción que provisionalmente les asigne un número de registro entre tanto obtienen la autorización para realizar éstas actividades. (Artículos 50. del reglamento de - la Ley y I2 del Padrón Federal de Causantes, respectivamente).

c).- C O N T E N I D O.-

Una vez otorgado el empadronamiento definitivo a que se contrae el artículo 50. del reglamento de la ley del impuesto que - nos ocupa, se establecen además en dicho ordenamiento toda una serie de requisitos que deben satisfacer las fábricas a los que no nosotros englobamos bajo la denominación genérica de "contenido", entendiendo por ello los elementos que debe contener una fábrica elaboradora de cerveza, para salvaguarda de los intereses fiscales de acuerdo con las diecinueve fracciones del artículo 60. del reglamento de la ley.

Ahora bien, dentro de los requisitos consignados en dichas fracciones conviene destacar algunos que por su importancia para la determinación del tributo y para efectos de control sobre la actividad de los fabricantes, se ha exigido que éstos últimos ingtalen en sus factorías; los anteriores elementos que revisten particular importancia para precisar los efectos anteriores, son los contadores automáticos y los recipientes de verificación.

Por lo que respecta a los contadores automáticos y a su impor

tancia para determinar posteriormente el tributo, aquélla se de
taca por el hecho de que el artículo 5o. de la ley preceptúa que:
"El volúmen de la producción se verificará por medio de contad
res oficiales automáticos....." y, que el impuesto por producción
se pagará: "I.-.....de acuerdo con los litros pasados a través de
los contadores oficiales automáticos o recipientes de verificación
en su caso,....."; diversos preceptos de la ley destacan su im-
portancia; en efecto, los artículos 9 fracciones I y III; 10 fraccio-
nes VI, VII, IX, X, XI, XII, XIII y XVIII; todos éstos preceptos
y sus respectivas fracciones imponen una serie de obligaciones a
los fabricantes que pueden resumirse de ésta manera: instalar ta
les aparatos, conservarlos en buen estado, dar avisos en el caso
de descomposturas, solicitar permiso para limpiarlos, no alterar
los, etc.; la importancia que tales aparatos de medición tienen
para el fisco se acentúa al observar que el artículo 22 de la -
ley señala que si en un año contado a partir de su iniciación-
1o. de enero a 31 de diciembre- se comprobaren dos o mas faltas
a los causantes- consistentes aquéllas en envasar y extraer cer-
veza sin pasar por los contadores- se les podrá clausurar su fábri
ca a juicio de la Secretaría de Hacienda. Como la anterior sanción
será objeto de nuestro estudio en Capítulo posterior, por ahora
baste señalarla para destacar tan sólo la importancia que éstos
aparatos revisten para la hacienda pública; por lo anterior, con
tinuemos nuestro estudio y hablemos ahora de los requisitos que
deben satisfacer tales instrumentos.

Por cuanto se refiere a la instalación de éstos aparatos,
aquélla deberá realizarse en los cuartos de envasado para regis-
trar el paso de cerveza a las máquinas llenadoras- fracción IX-;
deben ser rígidas las tuberías que conduzcan cerveza hasta la en

trada a dichos contadores; deberán además constar dichas tuberías de llaves de retención y de conexiones aseguradas a los contadores-fracción X-; si, entre los cuartos fríos y los de envasado hubiere alguna sala o lugar intermedio no perteneciente a los primeros, los contadores deberán instalarse ahí- fracción XIII-; si se establecieran salas de gobierno los contadores se colocarán ahí- fracción XIX inciso d)- cumpliendo los requisitos que establece el inciso e) de la misma fracción y que son los mismos que los señalados en la fracción X.- (Todas las fracciones citadas en éste párrafo, corresponden al artículo 6o. del reglamento).

Para verificar el correcto funcionamiento de tales aparatos, los causantes deberán instalar tãmbres eléctricos u otro dispositivo que permita apreciar las lecturas en los recipientes de verificación y en las sumadoras de los contadores-artículo I7 del reglamento-; o bien, si se descompusiere alguno de ellos se substituirá por otro y a falta de éste se le reemplazará por un recipiente de verificación-artículo I7 fracción II del reglamento-; igual procedimiento se realizará cuando tales aparatos se encuentren en reparación o se efectúe su instalación; en el supuesto de que las líneas de alimentación de cerveza que salen de los cuartos fríos para dirigirse a los de envasado dejen de funcionar y la misma carezca de contador, debe colocársele a aquélla una brida ciega o un tapón dotado de sellos oficiales- fracción IV del artículo I7 del reglamento-; por último, los causantes pueden abrir los contadores sin desconectarlos de las líneas de envasado con el objeto de limpiarlos, empero, tal operación sólo puede ser realizada una vez al mes pues cuando no sea así- abrirlo dos veces- se necesita solicitar permiso a la Secretaría de Hacienda- artículo I7 fracción VI del reglamento.

En relación a la segunda clase de aparatos-recipientes de verificación- la misión de los mismos la precisa el artículo 6o. fracción XIX incisos f) y g) del reglamento, que preceptúan: f).- "EN los casos de descompostura de los contadores automáticos se usarán los recipientes de verificación por el tiempo que sea necesario siempre que la fábrica carezca de contadores de refacción" en el mismo sentido la fracción V del artículo 24 del reglamento, y, g).- "Los recipientes de verificación también se emplearán para constatar el correcto funcionamiento de los contadores....."; en los términos de los incisos anteriores se desprende que tales recipientes son usados cuando se descomponen los contadores automáticos y para constatar su exacto funcionamiento. En el mismo sentido el artículo 17 párrafo segundo del reglamento.

La anterior función de éstos recipientes se ve ampliada por el artículo I fracción XV del reglamento, que expresa: "Los siguientes términos tendrán el significado que a continuación se expresa: XV.- Recipientes de verificación.- Los abiertos o cerrados con las características que fija éste reglamento, para determinar las cantidades de mostos o caldos que se reciban en cuartos fríos; la de cerveza destinada a pasar por los contadores para su envasado y las de cerveza que retorne a los cuartos fríos"; atendiendo a la fracción anterior, precisemos los requisitos que deben satisfacer tales aparatos, a saber: los recipientes abiertos destinados a caldos o mostos deben estar provistos: de una guía de metal fijada invariablemente en un lugar determinado para introducir por ella una regla de metal o encino con tapas de metal, que deberá tener marcada en forma laborrable su escala correspondiente, o, de escalas ciegas y conexiones para adaptar un nivel portátil o un flotador-incisos a) y b) de la fracción VI del artículo 6o. y fracción V del artículo 7o. del reglamento, respectivamente.

Los recipientes de verificación cerrados deberán contener marcas que especifiquen su capacidad señalando ésta en escalas de cinco en cinco hectólitros, debiendo ser aquélla-capacidad- la suficiente para contener como mínimo la cerveza retornada de los cuartos de envasado en veinticuatro horas-fracciones V y XI respectivamente del artículo 6o. del reglamento. Los que se tomen como modelos para medir la producción de mostos o para comprobar el funcionamiento correcto de los contadores serán de metal y además de los requisitos de los recipientes fijos, deberán llenar los siguientes:

1.- Serán abiertos o cerrados los que se utilicen para constatar la producción de mostos o caldos, y servirán además para recibir la levadura y los mostos muestreados sin adición de levadura después de su paso por los muestreadores automáticos;

2.- Serán cerrados los utilizados para comprobar el paso de cerveza a través de los contadores, estarán dotados de niveles de vidrio a escala precisa de cinco en cinco hectólitros y de los mismos saldrá la cerveza para el envasado.(Fracción XIV incisos a) y b) del artículo 6o. del reglamento).

Con el objeto de proteger tales recipientes se colocarán coladores y mirillas en el principio de la línea rígida de alimentación así como para facilitar su aseo; en substitución de tales coladores pueden instalarse en el interior de los recipientes "pinchanchas" que hagan las veces de coladores con aberturas en sus ranuras de no mas de un milímetro de ancho-fracción XVII del artículo 6o. del reglamento.-

Por último, también las fábricas de cerveza deben conservar en buen estado:

a).- Una balanza hidrostática de tipo Mohr que permita apre

ciar hasta un diezmilésimo en la determinación de densidades o en su defecto, el equipo que fuere necesario para la determinación por picnometría;

b).- Dos probetas de pie de tubo de cobre, provistas de coladores para el lúpulo;

c).- Una báscula portátil que alcance a pesar mil kilogramos;

d).- Un recipiente de metal que se utilizará para calibrar recipientes y que sea capaz de contener entre quinientos o seiscientos litros;

e).- Niveles portátiles en número necesario para establecer en las escalas ciegas de los recipientes, el contenido de éstos; y

f).- Básculas para determinar el peso de las materias primas que entren o salgan de los silos u otros depósitos en los cuales el almacenamiento se haga a granel. (Artículo 7o. fracciones I a VI del reglamento, respectivamente).-

d).- L I B R O S.-

También dentro de los requisitos formales necesarios para el control futuro del gravámen que se ha establecido, en el caso de que se llegue a coincidir con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del gravámen - producción y consumo-, se obliga a los causantes a llevar determinados libros de contabilidad; ésta obligación deriva de lo dispuesto por el artículo 10 de la ley, mismo que expresa en su fracción III lo siguiente: "Son obligaciones de los causantes: III.- Adquirir

y llevar los libros que fije el reglamento en los términos de éste y expedir la documentación que el mismo y la presente ley los obligue"; concordando con dicho precepto el numeral 10 del reglamento dispone en su párrafo introductorio que: "Los causantes deberán llevar al día, con los asientos hechos en sus columnas respectivas, en forma indeleble y sin enmendaduras ni respaldas, los siguientes libros, numerados progresivamente y de acuerdo con los modelos que autorice la Secretaría....."; tales libros son los que a continuación citamos junto con los principales caracteres y anotaciones que deben contener:

I.- Libro de Almacén de Materias Primas forma HC Número 70, que deberá contener:

1.- Fechas en que se efectúe el movimiento de las materias de que se trate, especificándose día, mes y año en que se realicen aquéllas.

2.- Numeración progresiva de los registros que se hagan en relación con la fecha de adquisición de aquéllas materias.

3.- Anotar las entradas, salidas y existencias en el almacén, expresando su nombre, clasificación y procedencia.

4.- Observaciones del causante.- (Fracción I incisos a) a d), artículo 10 del reglamento).-

II.- Libro de Cocimientos forma HC Número 80. que contendrá:

1.- Fecha de terminación de los cocimientos, señalando día mes y año.

2.- Número progresivo de los cocimientos empezando cada año la numeración.

3.- Consumo de cada una de las materias primas empleadas para producirlos designando su nombre, clasificación, número de la factura, de la procedencia y el porcentaje de extractos en ma

teria anhidra e hidratada según análisis efectuados por los fabricantes o bien, los de tercera que acuse la Secretaría.

4.- Total de materias primas empleadas excluyendo al lúpulo.

5.- Lúpulo empleado señalando si es americano o europeo.

6.- Volúmen de los mostos producidos y acusados por los recipientes de verificación y el de los tomados para la reproducción de levaduras.

7.- Peso específico de los mostos obtenidos sin incorporarles levadura, determinando el mismo a la temperatura de 20 grados centígrados y refiriéndola a la de 40 grados centígrados.

8.- Observaciones del causante, y

9.- Observaciones fiscales. (Fracción II incisos a) al I) del artículo 10 del reglamento).

III.- Libro de Cuartos Fríos forma HC Número 9 que deberá contener:

1.- Fechas señalando día, mes y año.

2.- Entradas a fermentación, señalando el número del cocimiento, el de las cantidades acusadas por el recipiente de verificación instalado antes de dichos cuartos y el de la entrada a éstos.

3.- Salidas a cuartos de envasado en barril, botella u otros envases, señalando la marca de la cerveza, litros acusados por los recipientes de verificación y los señalados por el contador automático.

4.- Total de cerveza retornada y envasada.

5.- Existencia en cuartos fríos.

6.- Mermas al día último del mes y porcentaje correspondiente.

7.- Observaciones. (Fracción III incisos a) al i) del artículo 10 del reglamento).

IV.- Libro de Almacén de cerveza embarrilada forma HC Número 10, que contendrá:

I.- Fechas especificando día, mes y año.

2.- Marcas de cerveza, cantidad en barriles y su contenido, entradas, salidas y existencia en litros, observaciones, destino de la cerveza y nombre del destinatario o de quien la reciba del almacén. (Fracción IV incisos a) y b) del artículo 10 del reglamento).-

V.- Libro de Almacén de cerveza en botella u otros envases, forma HC Número II, que contendrá las mismas especificaciones que el anterior en relación con el envase a utilizar. (Fracción V del artículo 10 del Reglamento).-

VI.- Talonario de Impuestos forma HC Número 12 que consignará:

1.- Fechas con las especificaciones de día, mes y año.

2.- Número y lectura de los contadores automáticos o recipientes de verificación.

3.- Total de litros de cerveza envasada y retornada que acusen dichos aparatos.

4.- Impuesto acusado por : federal, participación por producción y totales.

5.- Resumen de litros pasados por contadores automáticos a recipientes de verificación descontando la cerveza retornada, la diferencia y el impuesto por liquidar a la Federación y participación por producción.

6.- Número del recibo oficial que se haya expedido al causante. (Fracción VI incisos a) al f) del artículo 10 del reglamento).

VII.- Legajo individual para cada contador automático. (Fracción VII del artículo 10 del reglamento).

Todos y cada uno de los libros y legajos anteriores, deben satisfacer los siguientes requisitos:

- 1.- Deben estar autorizados por la oficina receptora.
- 2.- Se anotarán los datos que se señalan para cada libro.
- 3.- Al presentar la manifestación mensual debe acompañarse una copia de lo asentado en el libro de cocimientos relativa a las operaciones efectuadas en el mes anterior.
- 4.- Se anotarán invariablemente, cuando se trate de:
 - a).- De materias primas, se señalarán en kilogramos.
 - b).- En el caso de líquidos, en litros.
 - c).- Tratándose de barriles, cajas u otros envases, en unidades. (Artículo II fracciones I, II, III y IV incisos a), b) y c) del reglamento, respectivamente).

Asimismo, se entenderá que los libros anteriores se encuentran al día siempre que se corran los asientos correspondientes a las operaciones de la antevíspera. (Artículo II fracción V del reglamento).

Además, cualesquier entrada y salida de materias primas y el lúpulo debe anotarse en la contabilidad extendiéndose al efecto la documentación respectiva, según lo dispone el artículo 12 del reglamento. Para el caso de clausura o interrupción de labores se dispone que deben seguirse llevando los libros anteriores y conservarse la documentación correspondiente hasta concluir las existencias de cerveza en proceso y envasada- artículo 13 del reglamento.

B).- DECLARACION DE LOS ELEMENTOS OBJETIVOS.

Una vez que el causante ha satisfecho todos y cada uno de los requisitos que hemos dejado consignados en líneas anteriores, procederá a consignar en los respectivos libros los hechos generados

res del crédito fiscal con el propósito de presentar a la autoridad hacendaria la declaración que sobre dichos hechos debe realizar, para pasar a la liquidación o determinación matemática -- del impuesto.

a).- Estructura.-

El método para determinar cual es el importe del impuesto a pagar resulta de aplicar el sistema adoptado por la ley a los hechos generadores del crédito fiscal-producción y consumo. La declaración como atañe a los hechos generadores del gravámen, por lo que respecta a la producción y dado que el impuesto se causa diariamente-artículo 31 del reglamento- aquélla debe verificarse todos los días por el causante, lo cual hace por medio de la lectura de los contadores oficiales automáticos o recipientes de verificación en su caso-artículo 50. de la ley, IO fracción VI incisos b) y g) del reglamento. Dentro de la serie de libros a que nos hemos referido anteriormente-inciso d)-, conviene únicamente destacar el consignado en la fracción VI del artículo IO del reglamento. En efecto, la declaración que presenta el causante a la Oficina Federal de Hacienda de la adscripción, se consigna, entre otros libros, en el Talonario de Impuestos forma H C Número I2; efectivamente, como señalamos anteriormente, en dicho talonario se anotan el número y las lecturas de los contadores automáticos o recipientes de verificación que arrojan el total de los litros efectivamente producidos-base gravable- consignándose además, el número e importe de los recibos oficiales que se van expidiendo al causante en atención a los litros por él declarados y anotados en los libros respectivos.

Además de éstas declaraciones, los causantes deben presentar una manifestación mensual-Forma HC Número I4- por quintuplicado a la oficina de la adscripción, al recibir dicha manifestación--tal dependencia conservará un ejemplar de la misma, enviará el original y una copia a la Secretaría dentro de los tres días siguientes al en que la reciba; el cuarto ejemplar lo devolverá al causante debidamente sellado y el quinto lo enviará al personal fiscal comisionado en la fábrica. (Artículo I4 fracción III del reglamento).

Ocupémonos ahora de los requisitos que debe consignar tal manifestación.

a).- En cuanto se refiere al renglón de cuartos fríos deberán anotarse los datos relativos a la existencia de caldos en dichos cuartos el día primero del mes a las cero horas, entradas y salidas de caldos durante el mes, y en cuanto a la salida, debe determinarse en litros lo que corresponda a la cerveza embarrilada, embotellada o en otros envases; existencias al terminar el mes, diferencia resultante y sumas. (Artículo I4 fracción III, inciso b), Números I, 2, 4, 5, 6 y 7 del reglamento).

b).-En cuanto se aluda a las materias primas, deberá consignarse en el renglón respectivo la procedencia y marca de la malta utilizada para elaborar cerveza; en forma análoga se procederá a hacer con el lúpulo señalándose si es americano o europeo (artículo I4 fracción III inciso c), números I a 4 del reglamento.)

c).- Debe también anotarse:

I.- Envasado en botellas u otros envases, exceptuando barriles, especificándose el número de cajas clasificadas por canti-

dad, contenido en envases, marcas y total de litros que les correspondan, para formar un balance de:

- a).- Existencias al día primero del mes a las cero horas.
- b).- Envasado mensual.
- c).- Existencias al día último del mes.
- d).- Salidas para consumo en el país y para el extranjero y, las debidas al retorno de cerveza a los cuartos fríos.
- e).- Existencias al día último del mes.
- f).- Sumas.

Debe además hacerse un resumen del envasado en cajas clasificadas por su contenido en botellas y otros envases y total de litros. En lo relativo a la cerveza embarrilada deberán hacerse las mismas anotaciones que las realizadas en el caso de la cerveza embotellada. (Fracción III inciso d), Números I a 8 e inciso e) del artículo I4 del reglamento, respectivamente).

Relacionado con el envase-su capacidad y marcas utilizadas-, los artículos 8o., 9o., fracciones IV y V del artículo I4 y 34, 35, 37, 38 y 39 del reglamento, establecen los requisitos que deben observarse para elaborar cerveza amparada con marcas de otra empresa así como los plazos para declarar las que produzcan y las que tengan registradas en Industria y Comercio, sus capacidades, avisando también cuando utilicen o registren nuevas marcas señalando la capacidad de éstas últimas, respectivamente.

Se anotarán también en tal manifestación el número y lectura de los contadores automáticos o recipientes de verificación en su caso, correspondientes al día primero de cada mes a las cero horas y las correspondientes al último a las veinticuatro horas. (Artículo I4 fracción III inciso f) del reglamento).

En el renglón relativo a impuestos, debe indicarse:

1.- Número y fecha de los recibos oficiales.

2.- Cantidad de litros objeto del impuesto, especificando la parte correspondiente a la Federación y la participación por producción.

3.- Total decenal y sumas.

4.- Lugar, fecha y firma del causante o de su representante. (Artículo I4 inciso g), Números I a 7, e inciso b) del reglamento).-

Los causantes deben, además, entregar al personal fiscal comisionado en sus fábricas, una copia de los avisos y de las declaraciones que correspondan a los documentos de causación del impuesto, a fin de que dicho personal forme un expediente fiscal de la fábrica. (Artículo I4 fracción VI del reglamento; en el mismo sentido salvo que deben remitirlo a Hacienda el inciso g) fracción VI del artículo IO del mismo ordenamiento).

Toda ésta declaración o manifestación mensual de elaboraciones y salidas durante el mes anterior, debe presentarse en los primeros diez días de cada mes con todos y cada uno de los renglones antes señalados.

En cuanto se refiere al consumo, los causantes deben presentar el informe pormenorizado respectivo, rindiendo además otro a la Comisión Nacional de Arbitrios con copia para la Dirección de Impuestos Interiores, acerca de la distribución y ventas destina das a las entidades federativas durante el mes anterior; dicho informe contendrá:

a).- Entidad de destino.

b).- Cerveza en botella u otros envases, cantidad en cajas, capacidades y total de litros.

c).- Cerveza en barriles, especificándose la cantidad en ba

riles enteros, medios, cuartos y octavos y total de litros.

d).- Monto de participaciones sobre consumo pagadas a las entidades federativas. (Fracción IX incisos a), b), c) y d) respectivamente del artículo I4 del reglamento).

De lo hasta ahora expuesto, observamos que son dos tipos de declaraciones las presentadas por los contribuyentes, a saber:

- 1.- La que se estructura y presenta los días 2 y 16 de cada mes por concepto de producción, la cual se determinó por el número de litros acusados por los contadores automáticos o recipientes de verificación en su caso, así como por el informe pormenorizado respectivo que deben remitir en los primeros quince días de cada mes por concepto de participaciones por consumo correspondiente a las entidades consumidoras, por las operaciones del mes anterior, y
- 2.- La manifestación mensual que los obliga a hacer el reglamento- Forma HC Número I4.-

b).- Liquidación.-

Una vez que el causante conoce el quantum, tanto de la producción como del consumo, datos que aprecia por la lectura de los contadores automáticos o recipientes de verificación en su caso, así como de la distribución de sus productos en otras entidades, procede a determinarse matemáticamente el impuesto a su cargo mediante la liquidación.

Al proceder a hacer la liquidación, el causante seguirá el método objetivo, que incorporado en la ley, consiste en aplicar la cuota señalada-0.22Veintidós centavos- al número de litros producidos o acusados por los contadores automáticos o recipientes de verificación en su caso, y, en cuanto al consumo, atenderá al volumen de litros consumidos por las entidades federativas, multiplicando dicha cuota por el número de litros producidos y consumi

dos, respectivamente.

Para determinar matemáticamente el impuesto a su cargo por concepto de producción, deberá estimar que, de la cuota de 0.22-ventidós centavos-por litro, corresponden 0.11-once centavos-al erario federal y 0.015-centavo y medio- a las entidades productoras; por lo mismo, considerará, al hacer su liquidación, la cuantía de ambos porcentajes a los cuales les aplicará el total de - litros elaborados, descontando la cerveza retornada a los cuartos fríos-artículo 5o. de la ley- y, las mermas- artículo 9o. -- fracción III de la ley y 29 del reglamento-, de las cantidades así obtenidas le resultará el monto del impuesto a su cargo.

Por cuanto se refiere al consumo, aplicará igual procedimiento considerando que corresponden 0.015-centavo y medio- y 0.08-ocho centavos- por litro de cerveza consumida en cada Municipio y Estado respectivamente, por lo cual, el quantum de participación que se determinará matemáticamente se hará con base en el - informe pormenorizado que el causante presenta en su declaración. De ésta participación se excluyen, para el efecto de su liquidación, el tres al millar admitido por consumo interior-artículo 36 del reglamento-. En conclusión, la liquidación o determinación matemática del impuesto que nos ocupa se realiza aplicando la tasa señalada por la ley, al objeto o base gravable-total de litros producidos y consumidos-, o sea, multiplicándola por éstos últimos exceptuando las deducciones que hemos dejado señaladas anteriormente.

C).- D E T E R M I N A C I O N P O R L A S E C R E T A R I A
D E H A C I E N D A.

El artículo 5o.-reformado- de la ley, establece que para ve

rificar el volúmen de la producción, con independencia de los con tadores automáticos, se hará uso también de las determinaciones de la riqueza potencial de las materias primas que se utilicen para elaborar cerveza y, es la fracción III de éste precepto la que estatuye la época en que se hará el pago de dichas determinaciones, disponiendo que aquéllas deberán efectuarse: "III.- Dentro de los quince días siguientes al momento que fije el reglamento, la cantidad que corresponda al volúmen de cerveza que según las determinaciones realizadas, por la Secretaría resulte teóricamente producida y no acusada por los contadores oficiales automáticos o recipientes de verificación en su caso".

Concordando con el anterior precepto, el Capítulo IV del mismo ordenamiento intitulado "De las Determinaciones" preceptúa en los artículos 8o. y 9o. las reglas que deben observarse para llevar a cabo tal determinación, así como las cantidades de cerveza que deben excluirse de aquélla, respectivamente.

Vamos a ocuparnos de analizar cada una de las fracciones a que aluden dichos preceptos, refiriéndonos sólo los aspectos mas importantes y, para evitar repeticiones inútiles, nos remitimos a lo que manifestamos con anterioridad en lo que guarda relación con éste aspecto.

Con las anteriores aclaraciones, iniciamos el análisis de las determinaciones realizadas por Hacienda; el artículo 8o. de la ley preceptúa en su párrafo introductorio que: "Las determinaciones de que trata el artículo 5o. se practicarán cuando menos una vez en cada ejercicio fiscal, sirviendo de base para ellos, la fiscalización que se ejerza sobre.....".

De la lectura del anterior párrafo puede observarse que por imperativo legal la determinación que realiza Hacienda debe ser -

anual, en efecto, dicho precepto comina a la Secretaría a realizar dicha averiguación anualmente, no dejando al arbitrio de la misma realizarla o no.

I.- La fracción I del artículo anterior establece que para efectuar la determinación deberá ejercerse fiscalización sobre:

"I.- Las materias primas empleadas y su rendimiento en extractos según análisis determinados por métodos oficiales"; por cuanto se refiere a las materias primas utilizadas en la elaboración de cerveza, como ya señalamos en los Capítulos I y III de éste trabajo, ellos son: cebada- de la cual se extrae la malta-, lúpulo, adjuntos de la malta- arroz, griz y maimilo-, todo ello con la necesaria adición de agua y azúcares; el rendimiento de éstas materias primas para la determinación del impuesto por parte de Hacienda, se realiza conforme a las prescripciones del reglamento; éste último ordenamiento en su Título Cuarto intitulado " De la Determinación y pago del impuesto", da las normas que deben observarse para efectuar aquélla.

El artículo 24 del ordenamiento arriba citado establece que el personal hacendario: "II.- Para calcular la producción que debió obtenerse, tomará los promedios de rendimiento de las materias primas empleadas según los análisis del causante, y en su caso los terceros análisis practicados en la Secretaría".

Para poder realizar el anterior cálculo el personal de que se trata deberá comparar el resultado de dos análisis relativos al porcentaje de extracto contenido en todas y cada una de las materias primas empleadas, tolerando al efecto una diferencia de 1.5% en extracto base seca para malta, adjuntos o maíz y, un --- 2.5% tratándose del arroz, considerando como base para la comparación un tercer análisis practicado por Hacienda. (Artículo 24 --

fracción III del reglamento).

Partiendo del supuesto de que es el causante el que verifica el análisis de las materias primas-artículo 24 del reglamento- una vez realizada aquél y si el mismo es incorrecto-acusa rendimientos menores a los señalados en el párrafo anterior- se da aviso al causante para que en el lapso de diez días-computados a partir de la fecha en que reciba la comunicación- nombre un químico titulado y registrado en Hacienda para que en unión de los de ésta analicen la segunda porción de la muestra; el rendimiento acusado en éste análisis será definitivo. Si el causante no designa re químico en el lapso de diez días los de la Secretaría procederán a realizar dicho análisis y el resultado que obtengan será el definitivo. (Artículo 16 del Reglamento).

El análisis de la Secretaría se efectúa durante los quince días siguientes a la fecha en que venció el lapso otorgado al causante para que éste nombrare químico- artículo 16 del reglamento.

La Secretaría de Hacienda cuenta con muestras de todas las materias primas empleadas en virtud de la obligación que se ha impuesto a los causantes de enviar aquéllas dentro de los quince días siguientes a su recepción, remitiéndolas en dos porciones visadas por el personal fiscal adscrito a la empresa.-Artículo 15 fracción IV del reglamento. Se establece también en tal precepto que no será necesaria la remisión de azúcares si el causante acepta el cien por ciento de rendimiento.

Por último, la Secretaría efectúa dicho análisis dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que reciba las muestras-artículo 16 del reglamento.-

Se completa la anterior determinación con la observación que

se haga del libro de "Almacén de materias primas" cuyas características y contenido hemos dejado señalados al hablar de los libros que debe llevar el causante, por lo cual, remitimos al lector a lo manifestado en dicho inciso.

Para finalizar con el análisis de ésta fracción, réstamos señalar que los porcentajes establecidos por el reglamento-1.5% en extracto base seca para malta y 2.5% en maíz y adjuntos- son arbitrarios por cuanto a que si el causante demuestra que el rendimiento es menor, no ha lugar, como lo pretende tal ordenamiento, a considerar una producción ficticia con base en un pretendido rendimiento industrial determinado por el reglamento; además, tales disposiciones violan preceptos expresos de la ley como ya lo señalamos en el Capítulo anterior al referirnos a la base gravable del impuesto que nos ocupa, por lo cual, con el objeto de evitar repeticiones inútiles, remitimos al lector a lo manifestado en dicho apartado.-

2.- La fracción II del artículo 8o. de la ley que se comenta, establece: "II.- Cocimientos efectuados"; para determinar la existencia de tales cocimientos, se obliga a los causantes a llevar el llamado "Libro de Cocimientos, en el que deben anotarse todos los datos que especifica la fracción II del artículo 10 del reglamento y al que ya nos referimos al hablar de los libros que obligadamente llevan los causantes, por lo cual, nos remitimos a lo manifestado en dicho inciso.-

El personal fiscal al tener a la vista el libro de cocimientos, en el que verá el número de los efectuados, la manifestación mensual y las actas de comprobación que se han realizado respecto a lo manifestado por el causante, podrá, con vista en dichos datos y constancias escritas, determinar si los cocimientos

efectuados, después de retirar las mermas, corresponden exactamente a lo que acusaron los contadores automáticos.

3.- La fracción III del artículo 8o. de la ley, establece:-
"Volumen de mostos producidos, estimado por su medición en recipientes debidamente aforados, instalados antes de la entrada de los cuartos fríos o dentro de éstos, y su gravedad específica tomada a la temperatura de 20 grados centígrados y referida a 4 grados centígrados, determinada con el uso de una balanza hidrostática del tipo mohr o por picnometría"; ésta fracción coincide con lo que dispone el inciso g) de la fracción II del artículo 10 del reglamento, relativo a la columna de "Peso específico de los mostos obtenidos", misma que se consigna en el libro de "Cocimientos", cuyos caracteres ya señalamos en inciso anterior. En lo que se refiere al volumen de los mostos producidos, se les hace pasar, sin incorporación de levadura, por una línea rígida conectada del enfriador a un muestreador automático-aparato que sirve para obtener muestras y caldos sin incorporación de levadura, provenientes de la casa de cocimientos- recibiendo en recipientes debidamente aforados instalados antes o dentro de los cuartos fríos- artículo 6o. fracciones VII y VIII respectivamente, y, por lo que respecta a los muestreadores el artículo I fracción XIV, ambos del reglamento.

Para que el personal fiscal pueda apreciar dicho volumen y éste sea el realmente producido, los causantes deben abstenerse de hacer pasar por las tuberías que conduzcan vapor, gas, aire y agua, los mostos, pues con ello alterarían el volumen de éstos una vez que han pasado por los cuartos fríos. (Artículos 6o. fracción XVI y 15 fracción V del reglamento y artículo 10 fracción XXVI de la ley, respectivamente).-

Relacionado también con el volúmen de los mostos acusados por los recipientes de verificación y el de los tomados para reproducción de levaduras, también se anotarán en el "Libro de cocimientos" en la columna " Volúmen de mostos producidos", además, los recolectados en la filtración, del pozo de mostos calientes, deben elevarse a la charola del refrigerante para ser medidos en los próximos cocimientos; se tirarán o se llevarán nuevamente a la clla de cocimientos para incorporarlos en las operaciones subsecuentes, según convenga a los fabricantes- Artículo 10 fracción II in ciso f) del reglamento-.

El peso se determinará a la temperatura a que alude la fracción III del artículo 8o. de la ley antes transcrito, misma que coincide con la señalada en el inciso g) de la fracción II del artículo 10 del reglamento como apuntamos anteriormente; para determinar las temperaturas se hará uso del aparato que antes hemos señalado, o sea, de una balanza hidrostática o de cualquier otro que pueda utilizarse para llevar a cabo la finalidad a que alude la fracción III del artículo 8o. de la ley- Artículo 7o. del reglamento.

4.- La fracción IV del artículo 8o. de la ley establece que para las determinaciones deben tenerse en cuenta los datos de:.. "Envase, almacenamiento y salida de los productos elaborados". En cuanto se refiere al envase, éste se determinará por los contadores oficiales automáticos-sus lecturas- instalados en los cuartos de envasado, para registrar el paso de cerveza a las máquinas llenadoras-artículo 6o. fracción IX del reglamento. También debe consignarse el envase en el libro de "Cuartos Fríos", en el de "Cerveza embarrilada" y en "botella", en la manifestación mensual con las especificaciones que hemos dejado reseñadas anteriormente al referirnos a éstos libros. Igualmente, remitimos al lector a lo

manifestado con anterioridad en relación a las capacidades de los envases y de las marcas utilizadas.

Por lo que toca al almacenamiento y salida de productos elaborados ésta deberá consignarse en el libro de "almacén de cerveza embarrilada" o en "botella", en el libro de "cuartos fríos" y en el informe pormenorizado que deben presentar los causantes para determinar las participaciones por consumo, respectivamente.

Finalmente, la determinación a que alude el artículo 80. de la ley, que hemos reseñado, se realiza por los supervisores especializados en el ramo de cerveza, según lo preceptúa el artículo 26 del mismo ordenamiento.

El artículo 90. de la ley que se analiza establece que una vez realizada la determinación anterior, si de la misma resultare alguna cantidad de cerveza por la que no se hubiere cubierto el impuesto, para los efectos del pago del mismo, deberán excluirse:

I.- Las que hayan sido acusadas por los contadores automáticos o recipientes de verificación en su caso; ésta exclusión es obvia por cuanto que tales cantidades de cerveza ya han pagado el impuesto correspondiente y, de no excluirseles de la determinación realizada por Hacienda, se estaría gravando dos veces el mismo objeto. Concordando con tal fracción, el artículo 28 del reglamento establece en su fracción I que, del volumen de cerveza determinado mediante la supervisión, se excluirá: I.- " La que haya sido acusada por los contadores o los recipientes de verificación en su caso, para pasar a las máquinas llenadoras, descontándose la cerveza que por retornar del envasado a cuartos fríos se incorpora nuevamente a las existencias"; ésta exclusión se debe, según se desprende de la Iniciativa de reformas a la Ley del Impuesto

Sobre Producción y Consumo de cerveza enviada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión, a que: "...Estando probada la necesidad industrial de regresar de las salas de envasado a los cuartos fríos parte de la cerveza que, sin haber salido de las fábricas, pasó por los contadores automáticos, para sujetarla a un proceso de corrección, es preciso determinar de modo mas exacto, el volumen retornado, mediante la instalación de medidores automáticos en los tanques aforados de retorno".(2)

Como ya con anterioridad nos ocupamos de los requisitos que deben satisfacer tales aparatos- véase Presupuestos- aquí sólo haremos referencia a los casos en los cuales es obligatoria la instalación de medidores para determinar la cerveza retornada a "cuartos fríos".

El artículo 6o. fracción VI del reglamento, en su párrafo tercero, establece: "Será obligatoria la instalación de dichos medidores cuando en la operación normal diaria el litraje retornado a los cuartos fríos exceda del 2% del volumen envasado computado mensualmente".

"En los casos en que fuera de esa operación diaria, sea preciso por alguna circunstancia retornar cerveza directamente de las salas de gobierno a los cuartos fríos, no será necesaria la instalación de contadores, pero la devolución únicamente podrá hacerse en presencia del personal fiscal que deberá comprobar el volumen regresado, levantando en cada caso el acta correspondiente".

De la lectura de los anteriores incisos, se desprende que sólo es obligatoria la instalación de los medidores automáticos en los tanques aforados de retorno, cuando el litraje retornado excede del 2% del volumen envasado mensualmente, pero no cuando regrese de las salas de gobierno-locales destinados exclusivamente para al

Sobre Producción y Consumo de cerveza enviada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión, a que: "...Estando probada la necesidad industrial de regresar de las salas de envasado a los cuartos fríos parte de la cerveza que, sin haber salido de las fábricas, pasó por los contadores automáticos, para sujetarla a un proceso de corrección, es preciso determinar de modo mas exacto, el volumen retornado, mediante la instalación de medidores automáticos en los tanques aforados de retorno".(2)

Como ya con anterioridad nos ocupamos de los requisitos que deben satisfacer tales aparatos- véase Presupuestos- aquí sólo haremos referencia a los casos en los cuales es obligatoria la instalación de medidores para determinar la cerveza retornada a "cuartos fríos".

El artículo 6o. fracción VI del reglamento, en su párrafo tercero, establece: "Será obligatoria la instalación de dichos medidores cuando en la operación normal diaria el litraje retornado a los cuartos fríos exceda del 2% del volumen envasado computado mensualmente".

"En los casos en que fuera de esa operación diaria, sea preciso por alguna circunstancia retornar cerveza directamente de las salas de gobierno a los cuartos fríos, no será necesaria la instalación de contadores, pero la devolución únicamente podrá hacerse en presencia del personal fiscal que deberá comprobar el volumen regresado, levantando en cada caso el acta correspondiente".

De la lectura de los anteriores incisos, se desprende que sólo es obligatoria la instalación de los medidores automáticos en los tanques aforados de retorno, cuando el litraje retornado excede del 2% del volumen envasado mensualmente, pero no cuando regrese de las salas de gobierno-locales destinados exclusivamente para al

macenar en recipientes de verificación cerveza terminada pendiente sólo de envasarse-artículo I fracción XI del reglamento- a los cuartos fríos.

Por las consideraciones anteriores- evitar gravar dos veces el mismo objeto y por la necesidad industrial de retornar cerveza- debe descontarse de las determinaciones realizadas por Hacienda la acusada por los contadores automáticos o recipientes de verificación y la retornada a cuartos fríos.

2.- La fracción II del artículo 9o. de la ley establece que de la determinación realizada deben excluirse las correspondientes a mermas admitidas por las disposiciones reglamentarias, que nunca excederán del 12% de la producción; asimismo, la fracción II del artículo 28 del reglamento habla de las mermas que resulten en la casa de cocimientos y en los cuartos fríos hasta antes del envasado; el artículo 29 del mismo ordenamiento precisa el sentido y alcance de tal fracción al decir:

"Las mermas admitidas en la fracción II del artículo anterior no podrán exceder del 12% de la producción y comprenderán:

I.- "La diferencia entre el extracto contenido en las materias primas que se empleen, según el análisis respectivo, y el contenido de los mostos sin fermentar y sin aditamento de levadura en los recipientes de fermentación".

II.- "La diferencia que resulte entre el caldo recibido en los cuartos fríos sin adición de levadura, las existencias en las mismas, mas lo entregado en los cuartos de envasado".

Tres observaciones debemos hacer en relación a las mermas a que alude la fracción II del artículo 9o. de la ley y sus correlativos del reglamento, a saber:

a).- El reglamento, al que remite la ley en relación a las

macenar en recipientes de verificación cerveza terminada pendiente sólo de envasarse-artículo I fracción XI del reglamento- a los cuartos fríos.

Por las consideraciones anteriores- evitar gravar dos veces el mismo objeto y por la necesidad industrial de retornar cerveza- debe descontarse de las determinaciones realizadas por Hacienda la acusada por los contadores automáticos o recipientes de verificación y la retornada a cuartos fríos.

2.- La fracción II del artículo 9o. de la ley establece que de la determinación realizada deben excluirse las correspondientes a mermas admitidas por las disposiciones reglamentarias, que nunca excederán del 12% de la producción; asimismo, la fracción II del artículo 28 del reglamento habla de las mermas que resulten en la casa de cocimientos y en los cuartos fríos hasta antes del envasado; el artículo 29 del mismo ordenamiento precisa el sentido y alcance de tal fracción al decir:

"Las mermas admitidas en la fracción II del artículo anterior no podrán exceder del 12% de la producción y comprenderán:

I.- "La diferencia entre el extracto contenido en las materias primas que se empleen, según el análisis respectivo, y el contenido de los mostos sin fermentar y sin aditamento de levadura en los recipientes de fermentación".

II.- "La diferencia que resulte entre el caldo recibido en los cuartos fríos sin adición de levadura, las existencias en las mismas, mas lo entregado en los cuartos de envasado".

Tres observaciones debemos hacer en relación a las mermas a que alude la fracción II del artículo 9o. de la ley y sus correlativos del reglamento, a saber:

a).- El reglamento, al que remite la ley en relación a las

mermas que tal ordenamiento admita, no incluye las que se producen en las salas del envasado y que se originan al agregar a la cerveza el gas carbónico, pues sólo alude a las entregadas en los cuartos de envasamiento y no a las mermas que ahí sufren los caldos entregados.

b).- El tres al millar que se admite por consumo interior- artículo 36 del reglamento- deberá incluirse en el texto de las mermas a que alude el artículo 9o. fracción II de la ley adicionándose el mismo con tal concepto, pues, en la forma en que se encuentra redactado el mencionado precepto reglamentario, parece que éste aumenta en ése porcentaje el 12% a que alude el artículo últimamente citado; sin embargo, ello no es así por que tal precepto-artículo 9o. fracción II de la ley- se refiere sólo a las mermas que se originan con motivo de la producción y, éstas comprenderán: la diferencia que resulte entre el extracto contenido en las materias primas que se empleen, según su análisis, y el contenido de los mostos sin fermentar y sin adición de levadura en los recipientes de verificación y, la diferencia resultante entre el caldo que se reciba en los cuartos fríos sin agregarle levadura, la existencia en los mismos, mas lo entregado a los cuartos de envasado, según lo precisa el artículo 29 del reglamento en sus fracciones I y II respectivamente; por lo anterior, tal redacción se refiere sólo a la producción mas no al consumo por cuanto a que la ley no contiene referencia al último de los conceptos citados- consumo- por lo cual, el tres al millar a que alude el reglamento, debe consignarse en la ley por cuanto a que ésta es omisa en señalarlo. Por lo anterior, para salvar ésa omisión, deberá incluirse en la ley el porcentaje relativo a la producción y al consumo que se admite como merma, bien señalando un

por ciento que comprenda ambos aspectos, como se hacía en leyes anteriores, o bien, señalándose porcentajes separados para cada uno de éstos hechos generadores-producción y consumo.

c).- No obstante el razonamiento anterior, el 12% que se admite como merma es a todas luces indebido, toda vez que si el causante demuestra fehacientemente que las mermas son mayores, éstas deberán aceptársele y no como lo pretenden tales disposiciones, circunscribir aquéllas a determinados porcentajes pues entonces, en caso de ser mayores, se desconocerían los artículos 1o., 3o. y 4o. de la ley, de los que se desprende que el tributo sólo grava la producción y consumo efectivos de cerveza, por lo cual las mermas, al ser mayores al 12% estarían siendo gravadas lo cual es ilegal ".....pues nunca, por su naturaleza misma de "mermas"..." pueden ser objeto de producción y por tanto del impuesto que nos ocupa. (3)

3.- Deben excluirse de la determinación realizada por Hacienda, según lo dispone la fracción III del artículo 9o. de la ley, "Las que por causa de fuerza mayor probadas satisfactoria y debidamente por el causante ante la Secretaría, se hayan destruido o inutilizado antes de pasar por los contadores o recipientes de verificación en su caso"; el artículo 14 del reglamento establece que a mas de los avisos que estatuyen la ley y otros preceptos del reglamento, los causantes deben formular el relativo a dar aviso telegráfico inmediato a la Secretaría con copia a la receptora- fracción II - cuando se hayan ocasionado alguno de los hechos a que alude la fracción III del artículo 9o. de la ley.

La Secretaría de Hacienda al recibir dicho aviso ordenará que de inmediato se practique la investigación procedente y con

vista en el informe que se rinda decidirá si considera comprobada la destrucción o inutilización; asimismo, se aclara que nunca se tendrá por comprobada dicha destrucción o inutilización si el - causante no da el aviso de referencia-artículo 30 del reglamento-; ésta última aclaración es obvia por cuanto a que la Secretaría presume que el proceso de producción se ha realizado normalmente, por lo cual, sino se da ese aviso Hacienda considerará que tales cantidades de cerveza han sido producidas y por lo mismo que son objeto del impuesto.

Por causas de fuerza mayor se entienden aquéllas que el causante no pudo prever ni le son imputables- artículo I fracción - III del reglamento.

4.- La fracción IV y última del artículo 9o. de la ley, establece que deben excluirse de las determinaciones realizadas: "IV.- Las existencias de cerveza que se encuentren en los cuartos fríos"; concordando con ésta disposición el artículo 28 ---- fracción IV del reglamento dispone: "Del volumen de cerveza que se determine mediante la supervisión se excluirá: IV.- Las existencias de mostos y de cerveza en proceso o terminada que se --- encuentre en los cuartos fríos"; éstas disposiciones obedecen a que tales cantidades de líquido aún no pasan por los contadores automáticos y, por lo mismo, no pueden causar el impuesto ya que éste se determina por la cantidad que a granel atraviesa por dichos aparatos.

Los resultados de la supervisión efectuada deben notificarse al causante a mas tardar dentro del ejercicio fiscal siguiente de aquél en que se efectúe o haya practicado tal determinación- artículo 23 in fine del reglamento.

En cuanto atañe al tiempo en que deben pagarse éstas deter-

minaciones, en caso de ser procedentes, remitimos al lector a lo manifestado en el Capítulo anterior, relativo a la forma, término y condiciones para efectuar dichos pagos.

Antes de cerrar éste inciso, conviene señalar que si realizados los cálculos respectivos existiere una cantidad de cerveza teóricamente elaborada debe cubrirse por la misma la parte del impuesto que corresponda a la producción, o sea: si la cuota del gravámen es de 0.22-veintidós centavos- por litro, de ésta cantidad debe deducirse 0.015-un centavo y medio por ser la participación que corresponde a las entidades federativas por producción, deduciéndose también el importe de la participación por consumo que corresponde a aquéllas-0.08(ocho centavos)- de tal manera que la cuota que le corresponde en forma exclusiva a la Federación será la de 0.115-once centavos y medio. La solución que hemos apuntado obedeció a que la autoridad fiscal federal pretendió - fijar en la cuota de la producción la correspondiente al consumo, lo cual era a todas luces ilegal e indebido por cuanto a que no se ha generado el hecho que condicionaría la causación de la cuota respectiva, es decir, el consumo aún no se ha efectuado y por lo mismo no puede válidamente pretenderse que dicha cuota sea aplicada.

El criterio anterior lo sostuvo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al manifestar:

"Si bien es cierto, por otra parte, que el hecho básico generador del crédito fiscal relativo a la federación, es la producción de cerveza, en cambio el crédito relativo a la participación estatal por el consumo, es el consumo mismo, siendo de allí que, mientras no se verifique éste último por medio de los informes mensuales de distribución, con la simple producción sólo se

ha generado el relativo a ésta última, según se desprende de lo establecido en los artículos 31 y siguientes del reglamento, y en tales condiciones, como lo sostiene el sentenciador, la aparente unicidad del gravámen no permite determinar, cuando se fija el monto de la producción la cuota que corresponde al consumo porque, en los términos del artículo 40. de la ley, aún cuando el impuesto fijado por la producción y consumo de cerveza, es de 0.18 por litro-0.22 según la cuota actual-, de ésta cantidad deben deducirse 0.015 por la participación que corresponde en la producción, quedando como resultado, hecha ésa deducción 0.165-19.5 según la cuota actual- y de allí debe deducirse el importe de la participación por consumo a razón de 0.057-0.08 según la cuota actual-, restando de la primitiva cuota 0.108-11.5 cuota actual- que corresponde únicamente, al fisco federal".

"Consecuentemente, como en el caso la autoridad fiscal al determinarse la cuota correspondiente a la producción, también realizó la liquidación de la parte que corresponde al consumo, fueron aplicados indebidamente los artículos relativos de la ley y de su reglamento, concretamente porque la cuota que corresponde al consumo debe determinarse con los datos y procedimientos señalados en dichos ordenamientos". (4)

Por lo expuesto, es perfectamente congruente con la naturaleza del gravámen el criterio sustentado en la anterior ejecutoria, ya que, pretender realizar los actos de determinación de la producción englobando dentro de los mismos el relativo al consumo, es incluir un hecho que no se ha generado y que por consiguiente no constituye aún objeto del impuesto; "...En otros términos, aún cuando la cuota del impuesto sea la de 0.18-0.22- por litro evidentemente la participación que le corresponde al -

fisco federal se reduce considerablemente por las participaciones que deben distribuirse, tanto en relación con la producción como respecto al consumo, y en consecuencia, tal como lo asentó el C Juez de Distrito y se ha sostenido en párrafos anteriores de ésta ejecutoria, es indebido incluir en la liquidación hecha por las autoridades federales las participaciones que aún no se han determinado por los medios fijados por la ley". (5)

D).- PARTICIPACIONES OTORGADAS A
LAS ENTIDADES FEDERATIVAS
PRODUCTORAS Y CONSUMIDORAS.

Antes de dar por concluido éste Capítulo, conviene ocuparnos aunque sea a groso modo, del Sistema de Participaciones otorgados a las entidades federativas productoras y consumidoras; para llevar a cabo lo anterior, nos referiremos previamente a los preceptos constitucionales y legales que la determinan, para después analizar los requisitos que deben satisfacer dichos entes y, finalmente, como se efectúa el pago de las mismas.

Según apuntamos en el Capítulo Segundo de éste trabajo, el sistema de las participaciones en éste impuesto es muy anterior al de su inclusión en el rango constitucional; en efecto, basta para ello observar la legislación secundaria que a partir de 1929 se ocupó de éste sistema, para darse cuenta que no fué un método nuevo el que se incluyó en la Constitución al estatuir ésta el régimen de participaciones en 1942; por lo mismo, al federalizarse el impuesto a la cerveza en el año de 1949, no se hizo otra cosa sino confirmar el anterior sistema que rigió en ésta materia; en efecto, al preceptuar la parte final del artículo

73 constitucional-fracción XXIX- que: "Las entidades federativas participarán en el rendimiento de éstos impuestos especiales en la proporción que la ley secundaria federal determine...."; se comprueba que salvo su inclusión constitucional el sistema de participaciones en ésta materia ha seguido igual.

El artículo 4o.-reformado- de la vigente ley, desarrolla el mandamiento constitucional, al estatuir: "La producción y el consumo de cerveza en el Territorio Nacional causan un impuesto de 0.22-veintidós centavos- por litro.

" De éste impuesto se otorgarán a los Estados, Municipios, Distrito y Territorios Federales, las siguientes participaciones:

I.- 0.015(un centavo y medio), por litro de cerveza producida en las entidades federativas en donde existan fábricas.

II.- 0.08(ocho centavos), por litro de cerveza que se consuma en cada entidad federativa a favor de la misma.

III.- 0.015(un centavo y medio), por litro de cerveza que se consuma en cada Municipio de las entidades federativas, cantidad que se les cubrirá directamente en la proporción que haya acordado la H. Legislatura Local respectiva y en su defecto en función al número de habitantes que cada uno de ellos tenga según los datos del último censo".

De la observación del anterior precepto, se pueden anotar - las siguientes modificaciones:

a).- Un aumento de 0.04(cuatro centavos) a la tasa anterior- 0.018-misma que estuvo en vigor del 1o. de enero de 1960 al 31 - de diciembre de 1967.

En relación con dicho aumento, son inoperantes las razones esgrimidas por el Ejecutivo Federal en la Exposición de Motivos a la Iniciativa de reformas a la Ley del Impuesto sobre Producción

y Consumo de Cerveza, enviadas al Congreso de la Unión el 12 de diciembre del año próximo pasado, para fundar el aumento en la tasa del impuesto; en efecto, al decir dicha iniciativa que:----

".....se solicita la aprobación del proyecto de reformas que se adjunta en el cual se contempla un aumento en la tasa del impuesto con que se grava la producción y consumo de cerveza de 0.018 (dieciocho centavos) a 0.22 (veintidós centavos) por litro. Naturalmente que el Ejecutivo a mi cargo espera que el aumento en la cuota del impuesto que cubrirá la industria cervecera y las medidas administrativas que con base en las reformas se adopten, obligarán a la desaparición de los gravámenes que indebidamente pesan sobre éstas fuentes tributarias privativas del gobierno federal, así como que éstas prácticas quedarán definitivamente abolidas..

..." (6); lo anterior no justifica en manera alguna un aumento de un 23% en relación a la antigua tasa, y decimos que no se justifica por cuanto a que éstas razones han sido invocadas en otras ocasiones y sin embargo, las deficiencias apuntadas han perdurado, lo que demuestra que los mismos fundamentos expuestos en la Iniciativa, carecen de bases firmes para aumentar la tasa del impuesto en forma tan exagerada.

b).- Afirmamos que son inoperantes dichos argumentos del Ejecutivo porque, la participación por producción donde existen fábricas y el consumo de cerveza en los Municipios-fracciones I y III respectivamente- permanecen igual, y sólo se agregó a la última fracción que dicha participación sea en la proporción que acuerde la Legislatura Local o, en su defecto, según el número de habitantes que aparezcan en el último censo; ésta fracción está tratando de lograr que haya un mejor reparto de éste impuesto toda vez que la ley le señala a aquélla como debe hacerla.

I.- REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACERSE.-

Vamos ahora a ocuparnos de los requisitos que deben satisfacer las entidades federativas para participar en la recaudación de éste impuesto. Tales requisitos se concentran en lo dispuesto por el artículo 19-reformado-de la ley, mismo que establece la prohibición a los Estados, Distrito y Territorios Federales de gravar con impuestos, cooperaciones o aportaciones para juntas de mejoras u organismos descentralizados los: "...I.- Actos de organización de empresas productoras de cerveza; la elaboración o fabricación de ésta bebida; la inversión de capitales y los bienes destinados directamente a tales objetos, la distribución o percepción de dividendos, intereses o utilidades por parte de los fabricantes y los ingresos de éstos".

Consideramos acertada ésta prohibición a las entidades federativas, por cuanto que de no señalarse así, se daría origen a que los Estados gravasen tales actividades haciendo nugatorio en la práctica el derecho que le corresponde a la Federación para gravar éstas actividades.

La fracción II del artículo que se comenta establece: "II.- El almacenamiento, el transporte o traslado, la distribución ni la venta de cerveza al mayoreo o al menudeo, cualquiera que sean la forma y el lugar en que las ventas se realicen, y....". La incorporación de ésta fracción-no cambió con la reforma- tendió y tiende a evitar que las entidades locales graven la producción, tránsito o consumo de cerveza al mayoreo o al menudeo, con impuestos locales.

La fracción III del mismo precepto permaneció igual, adicionándose el penúltimo párrafo en los siguientes términos: "Los derechos por patente, registro, licencia sanitaria o de funcionamiento o cualquiera otro semejante de las fábricas, depósitos o

expendios de cerveza en ningún caso podrán ser mayores de \$200.00 anuales, salvo que se compruebe que el costo del servicio es "mayor".

La adición que se contempla obedeció a la necesidad de precisar un criterio definido por parte del Legislador Federal en relación a ésta clase de figura tributaria-derecho- para poner límites a la práctica, cada vez mas generalizada de las autoridades locales de gravar la producción y consumo, tránsito, etc., con verdaderos impuestos encubiertos bajo el nombre de derechos.

A la luz de la definición que de Derecho nos da el Código Fiscal de la Federación, al decirnos en su artículo 30. que: --- "Son derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio"; en virtud de tal definición, se ha considerado por la doctrina como elemento de especial importancia para caracterizar a ésta figura, la noción del costo del servicio, señalándose que si el precio que se cobra es sumamente elevado en consideración al costo del servicio, estaremos en presencia no ya del pago de un derecho, sino de un verdadero impuesto.

Tal fracción, establece el máximo a cobrar-\$200.00- salvo que se compruebe que el costo del servicio prestado por la entidad sea mayor.

La parte final del artículo citado manifiesta: "La violación a lo dispuesto en los párrafos que anteceden motivará que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no ministre subsidios y deje de inscribir en el registro que al efecto se lleva los compromisos que la entidad de que se trate pretenda contraer".-

Consideramos que constitucionalmente carece de validez la retención por parte de Hacienda, de las participaciones federa-

les cuando a ellas tiene derecho el Estado partícipe, máxime que tal derecho se lo reconoce la Constitución (Artículo 73 Fracción VIIIX in fine).-

No obstante que pugna con la Constitución, la Comisión de la Cámara de Diputados a que fué turnada dicha Iniciativa, no paró mientes en lo ilegal de tal disposición, pues sólo adujo: --- ".....En el primer párrafo del artículo 19 de la iniciativa se contempla la posibilidad de que la Federación no ministre a las Entidades Federativas o Municipios infractores de la disposición constitucional aludida, las participaciones y subsidios a que se refiere el artículo 4o. Al respecto, ésta Comisión considera prudente suprimir la referencia específica a la participación en atención a que ésa supuesto ya se encuentra debidamente reglamentado en otra disposición legal de la misma jerarquía por lo que el párrafo mencionado del artículo 19 quedará redactado de la siguiente manera: "Los subsidios a que se refiere el artículo 4o. no se ministrarán a los Estados, Municipios, Distrito y Territorios Federales en los que se gravan con el nombre de impuestos, cooperación u otro semejante, o con el de aportaciones para juntas de mejoras o algún otro organismo descentralizado....." (7).-

Al ser turnada dicha Iniciativa a la Cámara de Senadores, ésta dijo: ".....estando de acuerdo ésta Comisión con el criterio formulado por la H. Colegisladora, en el sentido de que no se hable, en la redacción del artículo de participaciones, sino de -- subsidios porque la referencia a los primeros ya está reglamentada en otra disposición legal de la misma jerarquía....." (8)

Con lo expuesto se observa que la supresión del término participar que contenía la Iniciativa del Ejecutivo, en nada afecta lo que hemos manifestado en líneas anteriores, relativo a con-

siderar carente de validez constitucional el último párrafo del artículo que comentamos, y habría que concluir con el maestro Tena Ramírez que: ".....antes de examinar la validez del acuerdo de la Secretaría en relación con la constitucionalidad de los actos del estado-miembro, habría que considerarla en el aspecto de su propia constitucionalidad". (9)

2.- TIEMPO EN QUE DEBE PAGARSE Y A QUIEN DEBE HACERSE.-

Por cuanto se refiere al tiempo en que deben pagarse las participaciones a las entidades federativas, no obstante que ya lo señalamos en el Capítulo anterior, conviene volver a manifestarlo para tener una visión en conjunto acerca de ésta participación; al efecto, el artículo 50.- reformado- expresa: ".....el impuesto se cubrirá como sigue: I.- El día hábil siguiente al 10. y al 15 de cada mes la parte relativa a producción, a favor..... de las entidades federativas.....". II.- Dentro de los primeros quince días de cada mes la parte que por concepto de participaciones por consumo corresponda a las entidades federativas y a los Municipios, por las operaciones del mes anterior".

En relación con la forma en que debe pagárseles a las entidades federativas la participación a que alude el artículo anterior, el Capítulo VII intitulado "De las Participaciones en el Impuesto" reglamenta la forma en que debe efectuarse tal pago, cuyo procedimiento es en síntesis el siguiente:

Dado que los causantes- productores de cerveza- deben pagar el impuesto en la oficina receptora federal correspondiente a la ubicación de la fábrica, aquélla expedirá un recibo oficial en el cual se anotará la parte que corresponde a las Entidades Federativas en concepto de participación por producción.

Al día siguiente a la fecha de pago del impuesto, las ofi-

cinas receptoras enterarán en el Banco de México, S.A., sucursal o corresponsalía autorizada en el lugar y a disposición de la entidad partícipe, el importe de tal participación. El día en que se haga el entero al Banco de México, S.A., las oficinas federales de hacienda enviarán a la entidad un tanto del recibo oficial con el objeto de que aquélla, cuando lo juzgue conveniente, canjee dicho recibo por una cantidad igual a la que aparezca anotada en el mismo. (Artículos 15, 16 y 17 de la Ley).

Por cuanto toca a las participaciones por consumo se sigue el mismo procedimiento que para el de producción, obligando a los fabricantes a presentar un informe pormenorizado de la distribución de sus productos en las entidades federativas, mismo que servirá de base para liquidar éstas participaciones. (Artículo 18 de la Ley).

En lo que toca a la participación que pudiera corresponder a las Entidades Federativas por las determinaciones realizadas por Hacienda, ésta se cubre en los términos que señala el Reglamento; éste en el Capítulo III intitulado "De la forma de pago del impuesto", establece el procedimiento que debe seguirse para precisar el crédito adeudado y que en síntesis es el siguiente: al establecerse el impuesto a cargo de un causante según las determinaciones de la Secretaría de Hacienda, se oírán las objeciones que presente aquél en un lapso no mayor de quince días pasado el cual, se fijará el monto del impuesto adeudado. Transcurridos cinco días desde la notificación de la resolución definitiva-determinación del impuesto- debe cubrirse el gravámen en la Oficina Federal de Hacienda la cual remitirá a la Secretaría una constancia del pago realizado, y, cuando éste no se haga, se iniciará el procedimiento económico-coactivo.

El día del pago los causantes enviarán a la Secretaría de Hacienda por conducto de la receptora correspondiente, una hoja del Libro Talonario de Impuestos en el que insertarán los datos relativos a la determinación hecha por aquélla dependencia, en la que anotarán asimismo, las cantidades correspondientes a la Federación y a las entidades partícipes, señalando el importe del recibo oficial, fecha del mismo, sello y firmas tanto del fabricante como del personal fiscal comisionado en la fábrica. (Artículos 31 a 33 de la ley).

Por lo que se refiere a quien ha de hacerse el pago, éste se hará a las entidades federativas por conducto del Banco de México, S.A., su sucursal o corresponsalía autorizada, quienes registrarán el valor de los enteros hechos y de las cantidades que con cargo a los mismos otorguen a las entidades federativas contra la presentación y canje del recibo oficial. (Artículos 15 a 18 de la ley).

Por último, en lo que se refiere a los Municipios, Hacienda informará al Banco de México, S.A., la forma en que las Legislaturas Locales determinaron la distribución de la participación que corresponde a aquéllos, para que el Banco les cubra directa y mensualmente las cantidades que les corresponden. (Artículo 18 fracción VIII de la ley).

NOTAS AL CAPITULO CUARTO.

1.- Op. citada: Exp. No. 2423/54.- Cervecería Cuauhtémoc, S.A. Vs. Oficina Federal de Hacienda en Orizaba Ver. y Procuraduría Fiscal de la Federación. Resuelto el 30 de agosto de 1958.

2.- Op. citada: Iniciativa de Reformas a la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza de 31 de diciembre de 1952.-

3.- Revisión Fiscal 346/58.- Cooperativa de Salineros "El Marqués" S.C.L. Resuelta el 8 de julio de 1959.-

4.- Amparo en revisión 5091/59.- Cervecería Cuauhtémoc, S.A. Resuelto el 7 de agosto de 1960.- Segunda Sala.-

5.- Ibidem.-

6.- Op. citada: Iniciativa de Reformas a la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza de 12 de diciembre de 1967.-

7.- Op. citada: Dictámen a la propuesta del Ejecutivo y Consideraciones.- Comisión de la Cámara de Diputados encargada de realizar los estudios relativos a las modificaciones solicitadas a la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza.

8.- Ibidem.- Cámara de Senadores.

9.- Op. citada: Págs. 325-326.- Derecho Constitucional Mexicano.- Felipe Tena Ramírez.- Sexta Edición.- Editorial Porrúa.- 1963.-

CAPITULO QUINTO

LA INSPECCION EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCION Y CONSUMO DE CERVEZA

SUMARIO

1.- LA INSPECCION EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCION Y CONSUMO DE CERVEZA.

A).- Criterios de control.- Generalidades.-

- a).- Inspección Fiscal.- ¿Que es?, ¿Para que sirve?.-
- b).- Requisitos constitucionales de la inspección.-
- c).- Requisitos de ley ordinaria.- Materias que comprende.-
- d).- Constancia de la inspección.- (Acta)
- e).- Honorarios de los inspectores fiscales.

I N T R O D U C C I O N.- Preciado en el Capítulo que antecede los presupuestos para la determinación del gravámen así como la declaración de los elementos objetivos, posteriores al nacimiento de la obligación tributaria, la determinación realizada por la Secretaría de Hacienda y, con la alusión hecha al sistema de participaciones otorgadas a las Entidades federativas productoras y consumidoras, toca ahora hacer referencia a la comprobación que hace el sujeto activo, acerca de la veracidad de las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo. Con éste propósito, iniciamos dicho análisis.-

A).- Criterios de Control.- Generalidades.

Diversos, múltiples y variados son los controles de que se vale el fisco para verificar si las declaraciones de los sujetos pasivos se ajustan a la verdad; en efecto, si dichos controles son múltiples en diversos impuestos, en el caso del que analizamos, podemos afirmar válidamente que los mas rigurosos controles que se han ideado, se han aplicado a la industria cervecera. Correlativamente a la obligación fiscal principal que tiene a su cargo el sujeto pasivo, como es la de pagar los impuestos debidos, la del sujeto activo consistirá asimismo, en investigar y vigilar el pago de esos impuestos.

Para que pueda realizarse la obligación que le corresponde al sujeto activo éste debe contar con los medios, facultades, poderes, etc., que sean necesarios para llevar a cabo sus funciones consistentes en determinar si se ha pagado correctamente el

crédito fiscal. Dichos medios, poderes y facultades con que cuenta el fisco se dividen, como nos lo señala el maestro Jorge I Aguilar en preventivos y represivos, "... los primeros tienden a evitar que el impuesto se evada, suprimiendo la posibilidad de que exista comercio o industria clandestinas y evitando la posible defraudación. Los represivos tienen por objeto sancionar a quienes no obstante las medidas preventivas llegan a evadir el impuesto". (I)

En el curso del presente Capítulo, sólo vamos a hacer alusión a las medidas preventivas de que se vale la autoridad fiscal para evitar que el impuesto se evada y que le sirven para comprobar si aquél fué pagado en la forma debida, dejando para el Capítulo siguiente el análisis de las medidas represivas aplicadas a quienes han transgredido las normas tributarias y, por ende, han evadido el impuesto que les corresponde cubrir.

Con los objetivos y propósitos antes señalados, pasamos a continuación a referirnos a tales medidas preventivas utilizadas por el fisco para constatar y comprobar si el impuesto se ha pagado en la proporción correcta.

Dentro de los diversos medios de que se vale el fisco para comprobar si los causantes cubrieron en la forma debida los impuestos a su cargo, tenemos, entre otros, a la inspección; en efecto, con el objeto de prevenir la evasión del gravamen de que se trate, el numeral 16 último párrafo de nuestra Constitución, dispone: "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en éstos casos, a las

leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los ca-
teos".

Del párrafo anterior que manifiesta que la autoridad admi-
nistrativa ".....podrá practicar visitas domiciliarias....." pa-
rece que se está refiriendo a una facultad cuyo ejercicio es po-
testativo por parte de dicha autoridad; "..... nada mas lejos de
la verdad, ya que ésta no actúa por cuenta propia, sino a nombre
y representación de la sociedad en los términos de su mandato -
contenido en la Constitución y leyes especiales, y por lo tanto
en la esfera de su competencia, hacer valer sus derechos de co-
brar y recibir el pago de impuestos y contraprestaciones, fijar
las bases para la liquidación de créditos fiscales, etc.; será -
siempre una obligación. Tal es también el caso de la adopción de
medidas de control y vigilancia necesarios para comprobar y re-
gularizar el cumplimiento de las disposiciones fiscales; en otras
palabras, de la Inspección Fiscal. ". (2)

En efecto, el vigente Código Fiscal de la Federación como -
ordenamiento genérico en materia de impuestos, derechos y aprove-
chamientos en lo no previsto por las leyes especiales, estatuye
en el artículo 83 las facultades que corresponden a las autorida-
des fiscales para determinar la existencia del crédito fiscal,
dar las bases para su liquidación o fijarlo en cantidad líquida,
cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales y com-
probar si se han cometido infracciones a dichas disposiciones y,
para tal efecto, aquéllas están facultadas para: "I.- Practicar
visitas en el domicilio o dependencia de los sujetos pasivos, de
los responsables solidarios o de los terceros para revisar sus -
libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las
obligaciones fiscales".

leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los ca-
teos".

Del párrafo anterior que manifiesta que la autoridad admi-
nistrativa ".....podrá practicar visitas domiciliarias....." pa-
rece que se está refiriendo a una facultad cuyo ejercicio es po-
testativo por parte de dicha autoridad; "..... nada mas lejos de
la verdad, ya que ésta no actúa por cuenta propia, sino a nombre
y representación de la sociedad en los términos de su mandato -
contenido en la Constitución y leyes especiales, y por lo tanto
en la esfera de su competencia, hacer valer sus derechos de co-
brar y recibir el pago de impuestos y contraprestaciones, fijar
las bases para la liquidación de créditos fiscales, etc.; será -
siempre una obligación. Tal es también el caso de la adopción de
medidas de control y vigilancia necesarios para comprobar y re-
gularizar el cumplimiento de las disposiciones fiscales; en otras
palabras, de la Inspección Fiscal. ". (2)

En efecto, el vigente Código Fiscal de la Federación como -
ordenamiento genérico en materia de impuestos, derechos y aprove-
chamientos en lo no previsto por las leyes especiales, estatuye
en el artículo 83 las facultades que corresponden a las autorida-
des fiscales para determinar la existencia del crédito fiscal,
dar las bases para su liquidación o fijarlo en cantidad líquida,
cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales y com-
probar si se han cometido infracciones a dichas disposiciones y,
para tal efecto, aquéllas están facultadas para: "I.- Practicar
visitas en el domicilio o dependencia de los sujetos pasivos, de
los responsables solidarios o de los terceros para revisar sus -
libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las
obligaciones fiscales".

Atendiendo a la remisión hecha por el C6digo Fiscal, la ley especial de impuesto a la producci6n y consumo de cerveza- estatuye en su art6culo 10 fracci6n XXIII que: "Son obligaciones de los causantes: XXIII.- Permitir a los inspectores y a las personas que autorice la Secretar6a que practiquen visitas a las f6bricas y sus dependencias a cualquiera hora h6bil o habilitada por la misma Secretar6a, debiendo darles libre e inmediato acceso a los lugares referidos...."; ahora bien, el precepto anterior se encuentra precisado en el art6culo 23 del reglamento, el que estatuye el car6cter obligatorio que hemos asignado a 6stas visitas al decirnos: "A efecto de cerciorarse si de conformidad con los art6culos 5o. de la ley-v6lumen de la producci6n y 6pocas de pago- y 10 del presente reglamento- libros que debe llevar el causante- se ha cubierto el impuesto en la proporci6n debida, la Secretar6a dispondr6 cuantas veces lo juzgue necesario, pero por lo menos una vez en cada ejercicio fiscal, que el personal que designe visite las f6bricas para determinar en su caso la cantidad de cerveza producida y por la que no se hubiere satisfecho el impuesto".

De la lectura del anterior precepto, observemos que dichas visitas de inspecci6n asumen el car6cter de obligatorias, con lo cual se puede constatar que, el t6rmino "podr6" utilizado por el art6culo 16 constitucional no indica que se trate de una facultad cuyo ejercicio es voluntario por parte de la administraci6n, sino, por el contrario, facultad de ejercicio obligatorio en los t6rminos de las disposiciones secundarias que acabamos de se~alar y - por las consideraciones apuntadas con anterioridad.

Precisado el car6cter obligatorio que para las autoridades administrativas tiene la adopci6n de medidas de control y de vi-

gilancia, o sea, de realizar la inspección fiscal, conviene precisar que es ésta, cual es su finalidad, para que sirva, etc.; con los interrogantes anteriores iniciamos el análisis de los mismos partiendo de la noción que en relación a la inspección se ha es tructurado en la doctrina.

a).- Inspección Fiscal.- ¿Que es?i- ¿Para que sirve?i

La palabra inspección proviene del latín inspectio que significa la acción de inspeccionar algo; a su vez, el vocablo inspeccionar significa reconocer, examinar con atención una cosa; - de igual manera, el término fisco proveniente del latín fiscus, significa tesoro público de donde procede la palabra fiscal que connota lo perteneciente al fisco o al oficio de fiscal y, asimismo, el que averigua acciones ajenas. Las dos palabras anteriores una vez unidas, forman el nombre de la materia que es objeto de nuestro análisis en el presente Capítulo, de las cuales derivamos una noción provisional de lo que es la inspección fiscal co mo el reconocimiento, el exámen de lo que pertenece al tesoro -- público, por quien está encargado de averiguar y de promover sus intereses.

Ampliando la idea anterior, con el objeto de precisar el al cance y objeto de la inspección, considerándose también lo relacionado con los sujetos, el lugar y la forma de desarrollarse, - tenemos que la misma ha sido definida como: "Cargo y cuidado de velar sobre alguna cosa. La función inspectora de la Administración Pública tiene por objeto vigilar el exacto cumplimiento de los servicios administrativos, ó realizar otros, en ésta forma - inspectora, sobre la actividad de la sociedad libre. Unas veces,

en efecto, la inspección se refiere a los servicios administrativos, como garantía en el cumplimiento de su realización..... Otros, la inspección se manifiesta en relación con la actividad de la sociedad, como salvaguarda del interés colectivo que signifique ésa actividad.....Pero, en uno y otro caso, la inspección se refiere, como nota común, a la vigilancia del cumplimiento de una actividad pública o privada, en razón del interés público - que esa actividad representa". (3)

Agregando a la anterior idea el término fiscal, que es lo que sirve de calificativo a ésa actividad vigilante, dicho término en nuestro derecho positivo, tiene su acepción en las siguientes palabras: ".....por materia fiscal debe entenderse lo relativo a impuestos o sanciones aplicados con motivo de infracciones a las leyes que determinan dichos impuestos.....". (4)

Con el significado y las acepciones anteriores, y considerando además a la inspección como actividad pública por cuanto a que es un acto realizado por la administración pues ".....Entre los hechos materiales que realiza la administración podemos citar, por vía de ejemplo, los actos de investigación, de estadística, de vigilancia, etc.(5); por lo anterior, el acto realizado por la administración se ha definido como una actividad del Estado ".....que se realiza bajo un orden jurídico y que consiste en la ejecución de actos materiales o de actos que determinan situaciones jurídicas para casos individuales". (6)

Con base en los anteriores significados, podemos definir a la inspección-englobando los dos interrogantes planteados relativos a decir qué es y para qué sirve-, manifestando: Es la potestad que en forma exclusiva corresponde al Estado, el cual la realiza a través de la función administrativa y que sirve o tie-

ne por objeto controlar, por medio de la investigación y vigilancia, el exacto cumplimiento de las leyes o disposiciones fiscales.-

b).- Requisitos Constitucionales de la Inspección.-

Habiendo señalado en el inciso anterior la definición y objeto de la inspección, toca ahora hacer referencia a los requisitos constitucionales que como obligatorios debe satisfacer aquélla en general, para ocuparnos a continuación de analizar en detalle, los requisitos legales que deben acatarse.

Es el propio artículo 16, fundamento de la inspección, el que estatuye los requisitos que deben satisfacerse para realizar una visita de inspección, al decirnos: "En toda orden de cateo - la inspección queda sujeta a las formalidades prescritas para éstos- que sólo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluirla, un acte circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o en su ausencia, o negativa, por la autoridad que practique la diligencia".

Del texto anterior, se deriva que las visitas domiciliarias que tengan como objetivo la comprobación de que se han satisfecho las disposiciones fiscales, deben reunir los siguientes requisitos:

I.- Deben ser ordenados por la autoridad administrativa fa-

cultada el efecto, mediante una orden por escrito. En los términos del artículo 84 fracción I del Código Fiscal "Las visitas domiciliarias para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales se sujetarán a lo siguiente: I.- Sólo se practicarán por mandamiento escrito de autoridad fiscal competente....; como se observa de la transcripción anterior, dicho precepto sigue los lineamientos señalados por la Constitución y por ende, - la omisión de éste requisito trae como consecuencia la invalidez del acta relativa a la visita y, por lo mismo, su falta de valor probatorio en relación a las infracciones que se hayan consignado en la misma.

II.- Este requisito se refiere a que en tal orden de inspección deberá expresarse el nombre de la persona sobre cuyas propiedades se ordenó hacer la visita así como el lugar que de aquélla deberá inspeccionarse. El mismo numeral 84 fracción I del Código Fiscal de la Federación es el que señala que en la orden escrita expedida al inspector debe señalarse el nombre y domicilio de la persona, negociación, funcionario o autoridad que deba recibirla visita-inciso a)-. En el caso de que en la orden respectiva no se consigne el lugar en que ha de realizarse la inspección, tal mandato carece, como ya lo señalamos, de validez, por cuanto que no podría realizarse el objeto de la inspección como es el de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, ya que no se precisa el lugar que debe inspeccionarse y por ende, no puede realizarse tal comprobación.

III.- Deberá señalarse en la orden respectiva cual es el objeto o fin que persigue la diligencia-visita. Este requisito es obvio por cuanto a que sujeta la inspección a los requisitos y formalidades de los cateos en los que se expresan los objetos

que se buscan, en la inspección fiscal el fin que persigue la visita puede ser, en términos muy generales comprobar que, un determinado aspecto de la actividad gravada satisface los requisitos que exige la ley, o sea, la visita comprenderá únicamente las materias, cuestiones o temas especificados en la orden, cumpliendo así el inspector con el mandato que ha recibido, pues de otra manera, se excedería en sus facultades acarreado con ello la nulidad de la actuación respectiva.

IV.- La inspección debe llevarse al cabo en presencia del -inspeccionado, de su representante legal o bien de persona autorizada al efecto para recibir la visita; éste requisito es también imprescindible por cuanto a que interesa en forma muy especial al sujeto pasivo de la inspección el resultado de la misma para demostrar que ha cumplido con las disposiciones legales respectivas, por lo cual, al no estar presente o bien, realizarse dicha inspección con cualesquier otra persona ajena a las indicadas, digamos, un velador, es indudable que el acta que se levante carece del requisito constitucional de referencia y, por ende, no puede tener valor probatorio alguno. Abandonando un poco el -exámen exclusivamente constitucional de éstos requisitos de validez, conviene señalar que el artículo 10 fracción XXV segundo párrafo de la Ley del impuesto sobre producción y consumo de cerveza, establece: "Cuando se trate de visitas que hayan de iniciarse en horas habilitadas, quien la practique se entenderá con la persona que se encuentre en la fábrica"; consideramos junto con Margarita Lomelí Cerezo que tal disposición es inconstitucional por cuanto implica que la visita de inspección puede llevarse al cabo con un simple mozo, quien es lógico que no esté capacitado para recibirla ni para representar debidamente los intereses

del propietario y, por lo tanto, tal disposición es violatoria de las garantías individuales del inspeccionado. (7)

V.- En la inspección de que se trate deben intervenir dos testigos propuestos por el inspeccionado,- artículo 84 fracción III del Código Fiscal- y, en ausencia o negativa de éste último, deben ser propuestos por la autoridad que realiza la visita. En consecuencia, "..... cuando dichas actas de visita carecen del requisito constitucional referido, y la parte a quien perjudican no se conforma con ellas, falta en las mismas la demostración de ser documentos públicos....." (8). Por lo anterior, la falta de éste requisito así como el de los anteriores, implica la nulidad de pleno derecho del acta relativa; asimismo, el acta que -- se levante debe ser firmada por dichos testigos y por el inspeccionado pues, si se negaren a firmar, así lo hará constar el - inspector- en tal sentido la fracción VII del artículo 84 del Código Fiscal.-

VI.- Deben satisfacerse los requisitos que fijan las leyes de la materia. Esta remisión hecha por la Constitución será objeto de nuestro análisis en el inciso que a continuación señalamos.-

c).- Requisitos de ley ordinaria de la Inspección.- Materias que comprende.-

Para comprobar si se han acatado por el causante las disposiciones fiscales respectivas, el legislador ha precisado los medios de que puede valerse la hacienda pública para realizar tal comprobación y así, el artículo 10 fracción XXIII de la Ley del Impuesto Sobre Producción y Consumo de Cerveza, expresa:...

"Son obligaciones de los causantes: XIII.- Permitir a los inspectores y a las personas que autorice la Secretaría que practiquen visitas a las fábricas y sus dependencias a cualquiera hora hábil o habilitada por la misma Secretaría, debiendo darles libre e inmediato acceso a los lugares referidos....."; el anterior precepto, fundamento legal de éstas visitas, se encuentra precisado en el artículo 23 del reglamento que a la letra dice: "A efecto de cerciorarse si de conformidad con los artículos 50. de la ley ~~cálculo del impuesto~~ y 10 del presente reglamento-libros - en que se consignan los hechos generadores-se ha cubierto el impuesto en la proporción debida, la Secretaría dispondrá cuantas veces lo juzgue necesario, pero por lo menos una vez en cada ejercicio fiscal, que el personal que designe visite las fábricas para determinar en su caso la cantidad de cerveza producida y por la que no se hubiere satisfecho el impuesto.....".

De la lectura de los artículos legales y reglamentarios arriba citados, se desprenden diversos requisitos que deben observarse para realizar la inspección de referencia, a saber:

I.- Debe permitirse el acceso a las personas autorizadas por la Secretaría para que practiquen la inspección. Para que pueda dárseles el acceso a dichas personas, es necesario que las mismas se identifiquen previamente ante el inspeccionado o su representante, por medio de credenciales con lo cual se logra saber por el visitado si tales personas están autorizadas por la Secretaría, pues, en caso de que dicho personal fiscal no se identifique debidamente, el causante no tiene obligación alguna de permitirle el acceso y, permitiéndolo y no haciéndose constar en el acta que se identificó debidamente, aún cuando haya cumplido con los demás requisitos legales, la misma no puede de-

mostrar que el causante, si éste comprueba que el inspector no quiso identificarse, haya incurrido en infracción. (Artículo 24 fracciones I inciso b) y II del Código Fiscal).-

2.- Puede realizarse en cualquier hora hábil o habilitada por la Secretaría.- En relación a la hora, se impone a los causantes la obligación de tener en la fábrica o persona autorizada que, en defecto del propietario reciba en horas hábiles la visita del inspector; por horas hábiles el artículo I fracción XXI del reglamento establece que por aquéllas se entienden: "Las horas oficiales de trabajo en las oficinas federales de hacienda"; el problema se presenta en relación con las horas habilitadas, en efecto, el último párrafo de la fracción XXV del artículo IO de la ley preceptúa: "Cuando se trate de visitas que hayan de iniciarse en horas habilitadas, quien la practique se entenderá con la persona que se encuentre en la fábrica". Ahora bien, si por habilitada entendemos aquellas horas que son consideradas idóneas por Hacienda para realizar una inspección, es incuestionable que si la misma se entiende con cualesquier persona que se encuentre en la fábrica, aquélla tiene que ser inconstitucional por cuanto ".....implica que la visita puede realizarse aún con un simple velador de la fábrica, quien es obvio que no está capacitado para recibirla ni para representar los intereses del propietario y, por tanto, tal disposición viola las garantías individuales del visitado". (9) No obsta para destruir el anterior razonamiento, la parte final de la fracción XXIV del artículo IO de la ley que al hablar de la obligación de los causantes de mostrar y proporcionar a los inspectores y personas autorizadas por Hacienda los datos, libros y demás documentos relacionados con las obligaciones que se trata de verificar, excep-

tuando de la misma".....el caso previsto en la parte final de la fracción siguiente, si la persona con quien se entienda la visita no puede proporcionarlos". Decimos que dicho precepto no desvirtúa el razonamiento hecho acerca de la inconstitucionalidad del párrafo final de la fracción XXIV del artículo 10 de la ley, porque la excepción consignada en la fracción XXIV del mismo precepto, se refiere sólo a la documentación que debe llevarse, pero no al exámen que haga el inspector, en horas habilitadas, de los aparatos, instrumentos y demás útiles de comprobación fiscal y al verificar el funcionamiento de los mismos, es claro que al asentar datos en el acta respectiva, la persona que se encuentra en la fábrica no puede representar debidamente los intereses del propietario, por cuanto a que desconoce el funcionamiento de tales aparatos, por lo cual, al no poder representar en forma adecuada al causante, el acta que se levante lesionará las garantías individuales del visitado porque no se realizó la misma en presencia de su representante. Asimismo, iniciada la visita de inspección en horas hábiles, podrá concluirse la misma sin necesidad de habilitar nuevas horas-artículo 10 fracción XXIII de la ley.-

3.- Lugar de la inspección.- Las visitas que se realizan por el personal fiscal, deberán efectuarse en el establecimiento o local en que esté el asiento del negocio o sus dependencias, así lo estatuyen los artículos 10 fracción XXIII de la ley y 23 a 25 del reglamento y 84 fracción I inciso a) del Código Fiscal.

4.- Tiempo en que debe realizarse.- En lo que atañe al tiempo en que puede verificarse la inspección, ésta puede efectuarse durante el tiempo en que sea exigible el crédito fiscal-cinco años- e inclusive, puede anticiparse a partir del momento en que se genere el crédito fiscal. (Artículos 25 de la ley y del-

reglamento).-

5.- Libros y Documentos.- Otro de los requisitos básicos de la inspección, o sea, a lo que aquélla debe concretarse es: deberá examinar la contabilidad, los registros, los papeles, etc.; supuesto que: "...se reconoce a la administración no sólo el derecho de comprobar la declaración de los contribuyentes mediante el examen de los libros, facturas y justificantes de contabilidad del declarante,....". (IC)

Los artículos 10 fracciones III y XXIV de la ley, 24 fracción II del reglamento y 84 fracción IV del Código Fiscal, corroboran la anterior afirmación; en efecto, la inspección de los libros a que aluden los artículos anteriores tiene por objeto - precisar si la declaración del contribuyente se ha ajustado, o no, a lo contenido en dichos libros; tal inspección debe realizarse sobre todos los libros, papeles, facturas, etc., del causante, quien asienta los datos relativos en los libros a que hicimos alusión en el Capítulo anterior.

Ahora bien, en relación a los libros, el inspector fiscal - deberá observar si el causante ha cumplido con la obligación de hacer consistente en llevar aquéllos en la forma que la ley y el reglamento prevén, o sea, que se encuentran en el recinto de la fábrica, que estén debidamente autorizados por la oficina receptora, lo cual comprobará con el sello respectivo; que los mismos se encuentren al día, lo cual apreciará al ver que se han corrido los asientos correspondientes a las operaciones de la antevíspera. (Artículo II fracciones IV y V del reglamento, respectivamente).

Deberá comprobarse también, que dichos libros no se encuentran alterados, raspados o tachados, o sea, que se ha cumplido -

por parte del causante con la obligación de no hacer, pues, en caso contrario, deberá hacerse constar en el acta que se levante que dichos libros han sido alterados, enmendados y raspados. (Artículo 10 primer párrafo del reglamento).-

En cuanto se refiere a la tercera obligación de los causantes en relación a los libros, tenemos la de tolerar, consistente en permitir la revisión y exámen de las mismas por los inspectores o auditores fiscales. (Artículo 10 fracción IV y XXIV de la ley y 24 fracción II del reglamento).-

Al apreciar y examinar el contenido de tales libros, la inspección fiscal contable que se realizará y desarrollará sobre tales documentos, deberá sujetarse a:

a).- Estudio general de los libros que han de inspeccionarse.- Este estudio consistirá en la estimación que el inspector hace de los caracteres generales de la empresa que es objeto de la inspección, sus situaciones financieras y los elementos de ambos, de sus partes importantes, características o extraordinarias de la misma, que pueden requerir una atención especial.

b).- Análisis.- En éste rubro el inspector fiscal clasificará y agrupará los elementos individualizados que forman una cuenta o partida determinada, con el objeto de que los grupos que se formen constituyan unidades homogéneas. Este análisis es generalmente aplicado a cuentas o a rubros genéricos de los estados financieros, pues, dada la naturaleza de éstos rubros, los mismos pueden ser de dos clases: análisis de saldos y de movimientos.-

c).- Comprobación ocular.- Este punto básico alude a la comprobación mediante el exámen físico de documentos o bienes materiales, con el propósito de cerciorarse de la existencia de un activo o bien de la autenticidad de una operación que fué registrada en la con-----

tabilidad o presentada en los estados financieros.

d).- Investigación.- En éste aspecto se tratará de obtener información de empleados de la propia empresa, pudiendo ser formal o informal de acuerdo con la manera en que se efectúe o atendiendo a los recursos que se alicuen a ella.

e).- Cálculo.- Mediante éste el inspector se cerciorará de la corrección numérica de los datos de contabilidad que se han reflejado en los estados financieros, por medio del cálculo independiente de los mismos.

Observando las anteriores reglas, el inspector o auditor fiscal comisionado, podrá cerciorarse de la autenticidad y veracidad en que se encuentran redactados tales libros, observando al efecto:

I.- Que tales libros se encuentren numerados progresivamente y de acuerdo con los modelos autorizados; que se encuentren asentadas las observaciones fiscales; que se han hecho las anotaciones respectivas en kilogramos, litros o unidades. (Artículo 10 fracción II inciso 1), y II fracción IV del reglamento, respectivamente).-

II.- Que se han anotado todas las entradas y salidas de mercancía, o sea, de materias primas y de lúpulo en la contabilidad respectiva y que se extendió la documentación correspondiente, - (Artículo 12 del reglamento).

III.- Que durante el tiempo en que se hayan suspendido las labores, se han seguido llevando los libros respectivos y la documentación correspondiente, cerciorándose de si se concluyó o no con la existencia de cerveza en proceso o envasada. (Artículo 13 del reglamento).-

IV.- Que el aviso telegráfico a la Secretaría en relación a

la destrucción o inutilización de cerveza se hizo con la debida oportunidad. (Artículo 14 fracción II del reglamento).

V.- que los avisos de elaboración se hicieron dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que la iniciaron así como el relativo a las marcas que produzcan y tengan registradas. (Artículo 14 fracción IV del reglamento). Asimismo, dentro de tal lapso- treinta días- verán si los causantes avisaron a la Secretaría las marcas que dejaron de utilizar o el nombre de las nuevas. (Fracción IV del mismo precepto).-

VI.- Deberá también el inspector, cerciorarse de que se han entregado al personal fiscal comisionado en la fábrica, los avisos y declaraciones que integran el expediente fiscal de aquélla. (Fracción VI del artículo 14 del reglamento).

VII.- Tendrá también a la vista las manifestaciones mensuales y las actas de las visitas de comprobación respecto a aquéllas. (Artículo 24 del reglamento en relación con el 25).

VIII.- También debe tener a la vista la documentación relativa a la cerveza exportada, con el objeto de comprobar el volúmen que de la misma queda sujeto al pago de participaciones por consumo y, si éste corresponde al que se consideró para cubrir el - de producción.- (Artículos 36 y 40 del reglamento).- Regla del cálculo.-

IX.- Podrá recoger los libros que ha inspeccionado cuando descubra mas de un juego y no coincidan los asientos o, cuando carezcan totalmente o en forma parcial, de las estampillas que preven ga la ley. (Artículo 84 fracción IV del Código Fiscal).-

Una vez que han sido inspeccionados los anteriores libros, que se observaron las reglas señaladas anteriormente para dicho

entonces, el personal de inspección firmará y estamperá el sello fechador oficial en la contabilidad que haya revisado, al principio y al fin de las operaciones que examinó y, estampando simplemente su sello en los demás documentos que fueren materia de inspección, cuidando mucho, de no manchar los asientos respectivos. Artículo 27 del reglamento.-

6.- Aparatos.-

En cuanto se refiere a ésta clase de instrumentos de medición, vamos a dividir éste número en 2 incisos, a saber: el primero relativo a los contadores automáticos y el segundo relacionado con los recipientes de verificación y demás aparatos que deben instalarse en una fábrica de cerveza.

I.- Contadores automáticos.-

Por cuanto atañe a la inspección que realiza la Secretaría de Hacienda sobre el correcto funcionamiento de tales aparatos, la misma consistirá en comprobar si se han instalado y están en buenas condiciones; las llaves de retención y las conexiones se encuentran aseguradas a dichos medidores-artículo 6o. fracción X del reglamento-; si existen y se encuentran en buen estado - los sellos oficiales-mismo precepto-; si se han instalado los coladores así como las mirillas en el principio de la línea rígida de alimentación de cerveza, y si la misma, está provista de llaves reguladoras de velocidad-fracciones XVII y XVIII del artículo 6o. del reglamento y 24 fracción V del mismo ordenamiento, respectivamente.-

En el caso de que los causantes hayan establecido salas de gobierno, deberá observarse por la inspección si los contadores automáticos se han instalado en dicha sala o en un lugar intermedio entre los cuartos fríos y aquella-inciso 1), fracción XIX

del artículo 6o. del reglamento.

Debe también comprobarse si funcionan correctamente esos aparatos para lo cual se tolerará una diferencia del 1%, si ésta última fuere mayor, se retirará dicho aparato y el inspector dará aviso inmediato a la Secretaría con copia a la oficina receptora, o bien, si se descompusiere o interrumpiere el funcionamiento de los contadores, se substituirán por otros o por el recipiente de verificación-artículo 6o. fracción XIX inciso f) y Iª fracciones I y II del reglamento, respectivamente.

Al realizarse la substitución de los contadores por recipientes de verificación, el personal de inspección debe realizar la vigilancia necesaria para comprobar el volúmen respectivo- fracción III del artículo 17 del reglamento-; debe cerciorar se de que los duplicados de las llaves de las chapas selladas de los totalizadores obran en poder del personal fiscal comisionado en la fábrica-artículo 17 fracción II inciso e) del reglamento-; además, supervisarán la limpieza que de los contadores hagan los causantes-fracción VI del mismo artículo Iª-. Por último, deberá de fijar sellos oficiales en la brida de entrada y conexiones de los contadores-artículo 26 fracción I del reglamento.

II.- Recipientes de verificación.-

En relación a la inspección realizada por el personal fiscal, aquella deberá observar: que tales aparatos consten de las guías, escalas ciegas y conexiones que le sean necesarias-fracción VI incisos a) y b) del artículo 6o. del reglamento-; que se ha pintado en forma indeleble su capacidad y ratificará dicho volúmen-fracción VII del artículo 6o. y VI del artículo 24 del reglamento, respectivamente-; que los utilizados como patrones para medir mostos han satisfecho los requisitos señalados por la fracción VII

del artículo 6o. del reglamento; para el caso de que se hayan substituído los coladores, deberá observar si se han instalado en éstos aparatos las "pinchanchas" y, si éstas últimas, tienen las ranuras correspondientes-artículo 6o. fracción XVII del reglamento. Debe también observarse si se instalaron los timbres eléctricos para precisar la lectura en las escalas de los recipientes-artículo I7 del reglamento-; verificar la cantidad de cerveza que pasó por éstos aparatos cuando se haya descompuesto el contador automático- artículo I7 fracciones II y III del reglamento. Por lo anterior, debe examinar exhaustivamente el funcionamiento de éstos aparatos para garantía de los intereses fiscales que representa-artículo 24 fracción V. Debe también, fijar sellos oficiales en las escalas provistas de nivel de vidrio que tienen éstos aparatos-fracción III del artículo 26 del reglamento.

Finalmente, en relación a éstas dos clases de aparatos-contadores automáticos y recipientes de verificación- puede decirse que todos los actos de inspección antes reseñados, tienden a que el causante, acatando las disposiciones fiscales haya cuidado de la conservación y correcto funcionamiento de los mismos, para salvaguarda del interés hacendario-fracción X del artículo IO de la ley. Al mismo objetivo tiende la comprobación que hace el personal fiscal acerca de la existencia y exacto funcionamiento de los aparatos de medición a que aluden los artículos 8o. fracción III de la ley y 7o. del reglamento, a los cuales hicimos alusión en el Capítulo anterior al hablar del contenido.

7.- En relación a las materias primas.-

Se establece también que cuando sea necesario la Secretaría de Hacienda intervendrá por conducto de sus inspectores-pericial de autoridad-, a efecto de que se tomen muestras de mostos o de

cerveza en proceso de elaborarse, para que aquéllas sean pasteurizadas y colocadas en botellas esterilizadas que se remitirán a la Secretaría debidamente lacradas-artículo 24 fracción IV del reglamento.-

Como ya en el Capítulo que precede hablamos del análisis de tales muestras así como del lapso para que puedan impugnarse las determinaciones de Hacienda realizadas sobre ellas, aquí sólo conviene hacer referencia a un mal denominado "Reglamento" sobre -- métodos oficiales de análisis de las materias primas en la industria cervecera", publicado en el Diario Oficial de la Federación de 24 de agosto de 1939, al cual nosotros llamamos mal denominado y carente de obligatoriedad, por las siguientes consideraciones:

a).- Porque, atento a lo dispuesto por el artículo 89 fracción I constitucional, la facultad para expedir éstas disposiciones, compete sólo al Presidente de la República y, en el caso - que se consulta, éste "reglamento" fué expedido por el Oficial Mayor de la Secretaría de Hacienda por lo cual no puede pretenderse que tal ordenamiento sea obligatorio pues de afirmarse ésto, se desconocería el artículo constitucional citado.

b).- A mayor abundamiento, dicho ordenamiento carece de obligatoriedad porque conforme lo dispone el artículo 92 constitucional ".....todos los reglamentos, decretos y órdenes del presidente deberán estar firmados por el secretario del despacho encargado del ramo a que el asunto corresponda, y sin éste requisito no serán obedecidos.....". En el presente caso, tal "reglamento" debía estar firmado por el Secretario de Hacienda ya que a ésta dependencia corresponden tales asuntos, sin embargo, aquí se encuentra signado por el Oficial Mayor, por lo cual carece de obligatoriedad y, por lo mismo, no tiene por que ser a-

catado.

c).- El artículo 15 del reglamento de la ley del impuesto que analizamos, manifiesta: "Los causantes deberán: III.- Emplear en la elaboración de cerveza exclusivamente materias primas amparadas por el análisis previo relativo al extracto o riqueza industrial en materia anhidra e hidratada practicado por un químico - con título debidamente registrado en la Dirección General de Profesiones, un maestro cervecero o un laboratorio especializado, autorizado al efecto por la Secretaría. En todo caso aplicarán - el método señalado en el "reglamento" sobre métodos oficiales de las materias primas en la industria cervecera, publicado en el Diario Oficial el veinticuatro de agosto de 1939".

De la lectura de la fracción transcrita, claramente se observa que dicho "reglamento" sólo se aplicará cuando el causante no haya realizado el análisis previo a que alude el mismo numeral en la fracción inserta.

Ahora bien, en relación a dicho artículo del reglamento, el término "aplicarán" debe entenderse no en el sentido gramatical de atribuir efecto a una cosa, pues entonces se violarían los artículos constitucionales arriba citados sino, en el sentido de considerar tal palabra como una mera proposición dirigida al causante para que éste utilice tales métodos y, por lo mismo, los aplique o no según la decisión que al respecto adopte.

d).- Manuel Yañez Ruiz expresa al respecto que: "Tal reglamento no establece fecha de vigencia del mismo ni el grado de obligatoriedad en que debía observarse; sin embargo, es de inferirse sin lugar a duda, que tuvo por objeto señalar procedimientos para el análisis de las materias primas empleadas en la industria cervecera y, consecuentemente, que tanto autoridades fig

cales como causantes, conocieran los métodos observados para las determinaciones conducentes....." (II)

Por lo expuesto, podemos concluir que dicho "reglamento" sólo es un instructivo que sirve para señalar cuales son los métodos que aplica Hacienda al realizar la inspección de las materias primas que se emplean para elaborar cerveza. Corrobora nuestra conclusión la observación que se haga de la simple lectura de la --fracción IV del artículo 15 del reglamento de la ley, que en la parte conducente indica: ".....dentro de los quince días siguientes a la fecha en que reciban las materias primas-los causantes remitirán-muestras de cada una de ellas en dos porciones, visadas por el personal fiscal y tomadas con las precauciones que - dispone el reglamento citado en la fracción anterior".

d).- Constancia de la inspección. (Acta)

Aunque si bien es cierto que éste inciso puede quedar englobado dentro del anterior por cuanto que se trata de un requisito constitucional y legal, por la importancia que tiene hemos preferido tratarlo separadamente de los requisitos legales antes citados, por lo cual, suplicamos se nos disculpe por haber realizado ésta separación.

Una vez que el inspector ha llevado al cabo la visita de comprobación respectiva, debe levantarse al concluir aquélla, un acta circunstanciada en la que deben consignarse:

a).- Una relación de lo sucedido en aquélla con los elementos mas importantes. La consignación o relación de lo sucedido, concuerda con la definición que de acta nos da el Diccionario al decirnos que el "Acta es la relación escrita de lo sucedido, tratado o deliberado en una junta"; de la definición anterior, se -

destacan los siguientes aspectos:

"a).- La relación de lo sucedido, tratado o acordado, será precisamente por escrito, no verbal, ni por grabación, ni por otro procedimiento; "

"b).- "Es obvio, que lo sucedido, tratado o acordado, se consignará sin calificaciones ni estimaciones, sólamete aquéllo que tenga relación con el motivo de la junta y que por su importancia - lo amerite....." (I2)

b).- Para reflejar la veracidad del acta que se levante, ésta deberá estar firmada por las personas que intervinieron en la diligencia, constatando lo consignado en la misma; por exigencia -- constitucional-artículo 16- dichas actas de inspección deben estar firmadas por dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado; la ley no contiene referencia expresa a las actas, pero nosotros consideramos que deben levantarse éstas al realizarse las visitas de inspección a que alude el artículo 10 fracciones XXIII, XXIV y XXV ptes, si no fuere así, se violaría lo dispuesto por el artículo 16 constitucional y así lo han sostenido las ejecutorias de la Suprema Corte al afirmar: "Actas de Inspección; requisitos de las.- Por mucho que en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal-Ley de Impuesto sobre la producción y consumo de cerveza- no se mencionen o precisen requisitos que deban llenar los inspectores en las visitas de inspección que practiquen, ello no es suficiente para dejar de cumplir el mandato constitucional que se contiene en el artículo 16, que prevé los requisitos que deben llenar las visitas de inspección, es decir que se levante en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia". (I3)

Es el reglamento de la ley que estudiamos el que si contiene referencia expresa a las actas; en efecto, éste ordenamiento señala que deben levantarse cuando se trate: verificación de recipientes-artículo 6o. fracción VII-; retorno de cerveza a cuartos fríos-artículo 6o. fracción XI último párrafo y XV del mismo precepto-; comprobación del funcionamiento anormal de los contadores-artículo 17 fracción I-; determinación estimativa del impuesto por descompostura o mal funcionamiento de los contadores y omisión del aviso correspondiente-artículo 17 fracción V-; determinación de capacidades de los recipientes de verificación-artículo 24 fracción VII-; comprobación por el personal fiscal del funcionamiento de los contadores-artículo 25 párrafo segundo.-

Ahora bien, de los preceptos reglamentarios que arriba citamos, el 24 fracción VII en la parte relativa indica: "El causante o la persona designada por éste,firmará el acta que individualmente corresponda a cada recipiente"; nosotros consideramos que los términos en que se encuentra redactado tal precepto son defectuosos por cuanto a que, no obstante que en el mismo no se haga alusión a los dos testigos propuestos por el ocupante y sí a éste último o a su representante, ello no implica que por tal redacción deje de cumplirse con el mandamiento constitucional contenido en el artículo 16 que quiere que sean dos los testigos propuestos por el visitado y no sólo éste o su representante como señala el reglamento. Razonar de otra manera sería pugnar con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional y por ende, considerar legal la forma de redacción de tal precepto no obstante la omisión en que incurre. Por cuanto al valor probatorio que puedan tener tales actas así levantadas, éstas tendrían el de un documento privado o el de un indicio y así lo ha recono

cido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que a continuación transcribimos: "ACTAS DE INSPECCION CARENTES DE TESTIGOS, ALCANCE PROBATORIO DE LAS.- Si bien es verdad que el acta de inspección practicada con motivo de visitas domiciliarias que carece de firmas de los testigos respectivos, existe jurídicamente hablando, también lo es - que ése documento no puede tener mas alcance probatorio que la simple afirmación de una parte en juicio, la de un documento privado, o bien de un indicio; pero el mismo no puede convalidar un acto que en sí carece de validez por contravenir expresamente el mandamiento contenido en el artículo 16 constitucional, que exige que tales actas de inspección deben estar suscritas por dos - testigos." (14)

La ejecutoria anterior corrobora nuestro punto de vista, en el sentido de que el acta que se levante en relación a la capacidad de los recipiente-artículo 24 fracción VII del reglamento-carece de validez y sólo tiene el carácter de un documento privado o de un indicio.-

En relación con las actas de inspección, el Código Fiscal de la Federación de aplicación supletoria por disposición del artículo 29 de la ley que analizamos, expresa en el artículo 84 - las reglas a las que debe sujetarse la visita de inspección y, en la parte relativa a las actas-fracción VI- expresa: "Las visitas domiciliarias para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales se sujetarán a lo siguiente: VI.- Al concluirse la visita se levantará acta en la que se harán constar los resultados en forma circunstanciada. El visitado o cualquiera de sus empleados podrá expresar en el acta si está conforme con su contenido o los motivos de su inconformidad, expresados en forma también circuns-

tanciada".

"VII.- El visitado, los testigos y los visitadores firmarán el acta. Si el visitado o los testigos se niegan a firmar, así lo harán constar los visitadores, sin que ésta circunstancia afecte el valor probatorio del documento. Un ejemplar del acta se entregará en todo caso al visitado o a la persona con la que se entienda la diligencia".

En relación con las dos fracciones del artículo 84 del vigente Código Fiscal de la Federación arriba citadas, conviene hacer algunos comentarios respecto a ellas; en relación con la primera fracción transcrita, corrobora el inciso a) del que arriba hablábamos, por cuanto a que tal ordenamiento es común a todas - las ramas impositivas; en relación con la segunda fracción inser ta líneas arriba, si los testigos se negaren a firmar, haciéndose constar así en el acta levantada ".....sin que ésta circunstancia afecte el valor probatorio del documento....."; consideramos nosotros que ésta presunción de validez, tiene el carácter de juris tantum por cuanto a que el numeral 9 del mismo ordenamiento establece la presunción de legalidad de los actos y resoluciones de las autoridades administrativas, pero, dichas autoridades deben probar los hechos cuando el particular los niegue - llanamente por cuanto a que un hecho negativo no es susceptible de probarse, a menos que tal negativa implique la afirmación de otro acontecimiento. Por lo expuesto, el acta que se levante es susceptible de objetarse bien por su negativa expresa o, impugnándola con elementos de prueba suficientes para acreditar su ilegalidad.(Artículo 220 in fine y a contrario sensu del Código Fiscal de la Federación.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha reconocido que, ante

la imposibilidad de probar un hecho negativo ".....ninguna de las Salas.....ha exigido la prueba del hecho negativo, sino por el contrario se ha considerado que incumbe a la autoridad fiscal la demostración de que incurrió el actor en la omisión que se le imputa".(15)

La presunción de validez, o sea, el principio de la ejecutoriedad del acto administrativo-acta de inspección fiscal- se funda ".....en dos razones, una derivada de la urgencia de las necesidades sociales que la administración debe atender, y que no permitiría la demora de un juicio previo....."; y la otra ".....Como la administración pública actúa a través de órganos que no buscan la persecución de ningún interés que a ellos incumba directamente sino la satisfacción de una necesidad común, debe admitirse que en la generalidad de los casos no tienen motivo para actuar en contra de la norma jurídica y aceptarse salvo prueba en contrario, que el órgano del Estado obra de acuerdo con la ley".(16)

Sin embargo, tal presunción de validez de los actos administrativos sufre excepciones importantes como la de la imposibilidad material de probar los hechos negativos, a los que ya nos referimos en líneas anteriores, y, la ausencia de elementos suficientes como para fundamentar tal actuación; en efecto, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido: "A juicio de la Sala es inaplicable la fracción IV del artículo 55 de la ley de justicia fiscal-artículo 220 del vigente Código Fiscal- porque la forma racional de ése precepto consiste en aceptar como válidos aquellos actos que tengan cuando menos la apariencia de legales, pero cuando están en desacuerdo con los principios fundamentales en que deben basarse y aparezcan como claramente arbitrarios, sería injusto concederles presunción de validez"(17)

Finalmente, refiriéndonos a la nulidad o anulabilidad de los actos de inspección fiscal, prescindiendo del análisis de la nulidad absoluta, relativa y de la inexistencia, por cuanto a que ".....La única conclusión mas o menos firme que doctrinalmente puede establecerse es la ya anotada de que como regla en derecho administrativo la nulidad es anulabilidad....."(18); ésta será por las cuatro causas que señala el artículo 228 del vigente Código Fiscal, al decirnos: "Serán causas anulativas de una resolución o de un procedimiento administrativo:

a).- Incompetencia del funcionario o empleado que haya dictado el acuerdo o que haya tramitado el procedimiento impugnado"; ésta causa de anulación del acta de inspección fiscal ".....salvo casos de investidura irregular (funcionarios de hecho) creemos que tampoco puede presentarse: toda diligencia requiere orden escrita de la Secretaría de Hacienda cuyos requisitos lo garantizan; así directamente el que se refiere a la expresión del nombre del inspector que debe darle cumplimiento, a quien se impone la obligación de identificarse....." (19). Estando de acuerdo con la anterior opinión, por las razones que expone, huelga mayor comentario.

b).- "Omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado"; - ésta segunda causa de anulación es la que con mas frecuencia y en la generalidad de los casos determina aquélla-anulación-por cuanto a que la omisión de cualquiera de los requisitos exigidos por el artículo 16 constitucional para realizar los cateos "..... produce la invalidez del acta relativa a la visita y, consecuentemente, su falta de valor probatorio en relación a las infracciones que se consignen en ella....." (20)

Creemos nosotros que ésta hipótesis se presentaría en el caso de que se levante un acta conforme lo establece el artículo 24 fracción VII del reglamento, por cuanto a que aquélla carecería de validez ya que en ella se omite la firma de los dos testigos que deben intervenir en la formulación de la misma.

c).- "Violación de la disposición aplicada o no haberse aplicado la disposición debida"; en relación a ésta tercera clase de anulación de los actos de inspección fiscal, debemos concluir en el mismo sentido en que lo hicimos con la primera, a saber, el carácter de la función inspectora limita, hasta hacer imposible, la posibilidad de que pueda presentarse éste motivo de anulación por cuanto a que el trabajo del inspector es meramente auxiliar y por lo mismo sujeto a órdenes precisas y a procedimientos establecidos con anterioridad; asimismo, no pueden los inspectores hacer apreciaciones sobre los hechos que consignan, ni dictar órdenes; sus opiniones sobre cumplimiento, o incumplimiento de las disposiciones fiscales así como de la situación financiera del visitado, no producen efecto de resolución fiscal. (Artículo 84 fracción V del Código Fiscal de la Federación).

d).- "Desvío de poder tratándose de sanciones impuestas por infracción a las leyes fiscales"; igualmente difícil nos parece que pueda presentarse ésta causa de anulación en relación con la inspección fiscal, por cuanto a que dichos empleados carecen de facultades para imponer sanciones administrativas por infracción a las disposiciones fiscales, pues ésta facultad corresponde a la Secretaría de Hacienda-artículo 86 del Código Fiscal-, si ése poder no existe en tratándose de la inspección, es lógico que no puede haber desviación de una cosa que no existe.-

e).- Honorarios de los Inspectores Fiscales.-

Antes de dar por terminado el estudio de éste Capítulo, conviene hacer referencia a determinados preceptos del reglamento de la Ley que analizamos, los cuales imponen determinadas obligaciones a los causantes-productores de cerveza-; sin embargo, antes de ~~realizar~~ dicho estudio, conviene para su mejor comprensión advertir que el servicio de inspección realizado por la Secretaría de Hacienda se divide en permanente-Artículos 25 de la ley y 14 fracción VI y 15 del reglamento- y, en las llamadas visitas de supervisión-artículo 10 fracciones XXIII y XXIV de la ley.

Con la anterior advertencia, pasamos a hacer alusión a los artículos 18, 19, 20 y 22 del reglamento que estatuyen: el primero, que los honorarios de los inspectores asignados a las empresas cerveceras, deberán cubrirse por aquéllas en la forma siguiente: cada fábrica pagará los honorarios de un inspector fiscal "I" que le esté asignado, mas la parte proporcional que resulte de dividir entre ellos-fábricas de cerveza-19- los honorarios de dos inspectores fiscales "I" suplentes y tres inspectores fiscales "M"; el segundo de los preceptos antes citados, - que los causantes deben enterar en la oficina federal de hacienda que les corresponda, el importe de los honorarios de tales - inspectores fiscales, abonando aquéllos a la partida que señale el presupuesto de egresos; el tercer precepto, que en los primeros días de cada año la Secretaría de Hacienda indicará a los - causantes y a la oficina federal de hacienda correspondiente, - las cantidades que se deben cubrir por éste concepto, y, el último precepto citado determina que en caso de apertura de nue-

vas fábricas, la Secretaría de Hacienda les asignará a aquéllas la cantidad que les corresponde pagar por los conceptos anteriores.

De la lectura de los anteriores preceptos del reglamento se observa que la única obligación que de pago corresponde a Hacienda, en relación con tales inspectores, es la relativa a los viáticos y demás gastos del personal fiscal. (Artículo 18 fracción II del reglamento).-

Con el objeto de precisar el carácter de las prestaciones exigidas a las empresas cerveceras, conviene emprender aunque sea de una manera sintética, el análisis de las tres figuras jurídico-tributarias mas comunes por medio de las que se exige determinada prestación o contraprestación a los particulares. Estas figuras son: el impuesto, el derecho-tasa o taxa en la legislación extranjera-y la contribución especial; con el objetivo anterior, pasamos a señalar los requisitos que deben revestir constitucionalmente tales figuras, agrupando los similares y señalando separadamente los caracteres que los diferencian para después, señalar con cual de ellos guarda similitud la prestación exigida por el reglamento a las fábricas de cerveza.-

a).- Tanto el impuesto, el derecho y la contribución especial tienen de común que la prestación-impuesto- la contraprestación-derecho- y la llamada contribución especial-artículo 65-fracción II constitucional- requieren, para tener validas, que se establezcan a través de una ley. La anterior afirmación salta a la vista al observar lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV, 65 fracción II, 73 fracción VII y 74 fracción IV constitucionales que establecen la obligación que tenemos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos así de la Federación, Estados y Municipios en que se resida de la manera proporcional

y equitativa que dispongan las leyes, que el Congreso se reunirá para examinar, discutir y aprobar el presupuesto, que tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto y que la Cámara de Diputados aprobará el presupuesto anual de gastos, respectivamente.

Ahora bien, no obstante la anterior afirmación podría aducirse que: dada la redacción y definición que contempla el artículo 30. del vigente Código Fiscal al referirse a los derechos indicando que son: "...las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio"; podría pensarse que al decir poder público cualquier entidad que integre ése poder puede establecer ésta figura; nosotros consideramos, y creemos que con fundamento que, el texto mismo del artículo 30. antes transcrito al decir "conforme a la ley" señala la obligatoriedad de que tal prestación sea establecida en una ley formalmente legislativa. En cuanto atañe a la contribución especial, podemos afirmar que dados los términos de los artículos constitucionales arriba citados, es también imprescindible que tal figura sea establecida en una ley.

b).- Debe ser obligatorio el pago de dichas figuras.- Esta característica que es común a las tres clases de figuras tributarias, admite ciertos matices dada la índole de cada una de ellas, pero que en última instancia coinciden en cuanto a su obligatoriedad como dato común a las tres; en efecto, veamos aisladamente cada una de ellas.

En cuanto se refiere a los impuestos, el artículo 31 fracción IV constitucional estatuye la obligación general que tenemos todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes;

aquella obligación general en materia impositiva, deriva de la - necesidad que tiene un Estado de contar con los medios económicos que le son indispensables para satisfacer las necesidades sociales a su cargo.

En atención a los derechos, en el momento en que el particular solicita el servicio surge a su cargo la obligación de pagar dicha prestación, o sea, en el momento en que el Estado prestó el servicio que le era requerido, en ése momento surgió, a cargo del particular, el deber de pagar aquél por cuanto a que coincidió con la situación o circunstancia prevista por la ley como generadora del crédito fiscal. No obstante lo afirmado, generalmente el precio del servicio es pagado en el momento en que se solicitó el servicio pero, si el mismo no puede o no llega a prestarse, el sujeto que lo ha requerido tiene derecho a que se le devuelva lo que ha enterado. Para los efectos de nuestro estudio, salvamos la discusión doctrinal suscitada de si el pago de ésta figura es o no obligatoria, concretándonos a señalar que nosotros si creemos que es obligatorio dicho pago, porque se ha coincidido con la situación que prevé la ley una vez que se ha prestado el servicio por parte del Estado. De igual manera en los impuestos, cuando se produzca la situación o circunstancia señalada por la ley, deberá pagarse ésta figura.

Por último, la contribución especial tiene también como característica que su pago es obligatorio; el momento en que éntésta figura se hace obligatorio su pago, es en el instante en el cual el Estado ha concluido o realizado una obra o servicio público de interés general que ha beneficiado a determinados individuos en forma específica, en ése momento, se genera la obligación del particular de aportar la suma que le corresponde.

c).- Debe ser proporcional y equitativo.- En relación con el impuesto, ambos requisitos deben consignarse en ésta figura - por imperativo constitucional-artículo 31 fracción IV-; el significado de ambos términos, siguiendo para ello las ideas del Lic. Emilio Margain(21) y prescindiendo de las discusiones doctrinales, es: que un impuesto sea proporcional significa que el gravámen se aplique a todos aquéllos cuya situación o circunstancia coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; por equitativo se entiende que a igual situación o circunstancia se aplique igual imposición, o sea, en otras palabras, que a los individuos o personas morales que estén en la misma circunstancia, se les aplique el mismo gravámen. En relación a los derechos, éstos satisfacen el requisito anterior si la prestación guarda proporción con el costo del servicio, en caso contrario, si el precio es elevado, comparado con el costo del servicio, estaremos en presencia no ya de un derecho sino de un impuesto.

La contribución especial reúne uno de los requisitos antes señalados, a saber, el de la proporcionalidad, por cuanto a que si debemos contribuir al gasto público, también debe contribuirse al pago de ésta prestación en la medida, en la proporción en que nos hemos visto beneficiados con la ejecución de una obra o la prestación de un servicio público. (22)

d).- Se establezca a favor y lo preste la administración activa.- El primero de los requisitos anteriores, o sea, que se establezca a favor de la administración activa, es supuesto que se aplica a los impuestos por cuanto a que si el Congreso de la Unión al discutir y aprobar durante su período ordinario de se-

siones las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, y éste sólo comprende las erogaciones que la Federación hará por conducto de su administración activa-Poderes Federales-, toda prestación enterada por éste concepto debe destinarse a satisfacer los gastos de tales entes, por lo cual, será inconstitucional cualquier gravámen afectado a favor de un organismo autárquico, por cuanto que el presupuesto de éste último no es conocido ni a probado por la Cámara de Diputados ni tampoco se destina a satisfacer el presupuesto de egresos.

El segundo de los requisitos antes señalados, o sea, que lo preste la administración activa, es característica y nota común a los derechos y a la contribución especial por las mismas consideraciones por las cuales los impuestos deben establecerse a favor de aquélla, es decir, únicamente pueden imponerse tributos-derechos, contribución especial-que satisfagan el presupuesto de la administración activa y no de la delegada, por cuanto a que éstos últimos no están destinados a sufragar tales presupuestos ni su monto es conocido y controlado por la Cámara de Diputados-Artículo 73 Fracción VII constitucional.-

e).- Debe destinarse a sufragar los gastos previstos en el presupuesto o Ley de egresos.- Esta característica común a los impuestos y a los derechos salta a la vista por cuanto a que si debemos contribuir para satisfacer el presupuesto, todo impuesto y derecho no destinado a sufragar dichos gastos, tendrá que ser inconstitucional y por lo tanto no debe satisfacerse.

Una vez que nos hemos referido a los requisitos que en forma común tienen éstas figuras, conviene hablar ahora de sus caracteres y condiciones que sirven para diferenciarlos; para lograr lo anterior, nada mejor que seguir el penáamiento del Lic.

Emilio Margain quien se ha ocupado con gran concisión de analizar éstos aspectos. Veamos pues éstos caracteres específicos:

En relación a los derechos el Maestro Margain nos indica como carácter distintivo de éstos con la contribución especial: "El servicio debe prestarse a petición del usuario.- Cuando el Estado impona a través de una ley que los particulares que explotan determinada actividad o sean propietarios o poseedores de ciertos bienes reciban continuamente o periódicamente la prestación de un servicio público y a cambio del cual pagarán un precio, estaremos en presencia no de un servicio público particular divisible sino de un servicio público general divisible ya que en éstos casos se trata de actividades o bienes en los que la colectividad está interesada en que sea precisamente el Estado el que preste el servicio y no los particulares, a fin de tenerse la seguridad no sólo de que el servicio efectivamente se presta sino que se presta bien".

A continuación nos indica que: "Estas actividades o bienes son de una naturaleza especial que exige, en bien de la tranquilidad pública que el Estado sea el que preste el servicio, verbi gratia: el servicio de inspectores..... el servicio de inspección o verificación en los aparatos de pesas y medidas que garantiza a los consumidores el buen estado de ellos, etc.,. Por consiguiente, sólo se estará en presencia de un servicio público particular o divisible cuando el usuario provoca su prestación". (23)

Nada tenemos que agregar a la anterior característica distintiva del derecho, a saber: se destina a cubrir servicios públicos particulares o divisibles.

Atendiendo a los caracteres distintivos y específicos de la contribución especial, tenemos que: "Debe cubrirse sólo en presta

ciones de servicios públicos, impuestos por una ley o con motivo de la ejecución de ciertas obras.....o sea que cuando el Estado impones por disposición de una ley que ciertas actividades o quienes posean ciertos bienes reciban un servicio, es porque hay interés en la colectividad de que quienes se dedican a determinada actividad o son propietarios o poseedores de ciertos bienes reciban un servicio del Estado para tenerse la seguridad no sólo de que el servicio se presta, sino de que éste se presta bien, es decir, se trata de serviciosde interés general pero divisibles, y por ello cuando el Estado opta por imponer sus servicios mediante la aplicación de una ley y no esperar a que los particulares acudan a solicitarlos lo que por ellos se pague constituye una contribución especial". (24)

También en relación con ésta figura, otro de sus caracteres específicos es el de que la aportación económica que se satisfaga a la administración debe ser inferior al valor del servicio público que se ha prestado o bien a la obra que se ha realizado. El Lic. Emilio Margain nos señala que la falta de respeto, por parte de la administración, de ésta característica, es lo que origina el profundo malestar entre los particulares en cuanto se les aplica; en efecto, para ello baste citar el ejemplo que señala dicho maestro en relación con los problemas suscitados en el Estado de Guanajuato, donde la autoridad hacendaria local pretendió exigir a los habitantes el costo total de la obra realizada.-

Una vez indicados los caracteres y requisitos constitucionales que deben revestir dichas figuras, así como sus elementos distintivos, conviene ahora aplicar aquéllos para ver con cual de -

éstas figuras encajan los honorarios que deben pagarse por la inspección realizada por Hacienda.

1.- El primer requisito que señalamos en relación a éstas - tres figuras consistente en que debe establecerse en una ley, no sirve para tipificar la prestación que se exige a las fábricas de cerveza por cuanto a que dicha obligación es impuesta por el reglamento y no por la Ley del impuesto sobre producción y consumo de cerveza; por lo tanto, éste carácter común no nos es indispensable para catalogar tal prestación.

2.- De igual manera que el requisito anterior, el consistente en la obligatoriedad de dicho pago, no encaja en el impuesto por cuanto a que la obligación general impositiva que nos impone el artículo 31 fracción IV constitucional es aplicable también a los derechos y a la contribución especial por lo cual, dicho carácter no es símbolo de distinción entre éstas tres clases de figuras. Ahora bien, en relación a dichas prestaciones y a su momento de causación u obligatoriedad-pago de las mismas-, éste se presentará cuando se coincida con la situación prevista por la ley como hecho generador del crédito fiscal, en el momento en que el Estado prestó el servicio y cuando el ente público ha concluido una obra o servicio público de interés general que beneficia a - determinado individuo, según se trate del impuesto, del derecho y de la contribución especial, respectivamente. Por lo expuesto, éste otro carácter es común a las tres figuras y por lo mismo no es suficiente para diferenciar la prestación que analizamos.

3.- Dentro del requisito de proporcionalidad y equidad a que antes nos referimos, el mismo es aplicable a los honorarios de inspectores por cuanto a que tal prestación se aplica a todos aquellos individuos-----

fabricantes de cerveza- que coinciden con la situación que prevé el reglamento como generador de la prestación que tal ordenamiento exige; es aplicable igualmente el requisito de equidad por cuanto a que a la misma situación o circunstancia-explotación de una fábrica de cerveza- se le aplica la misma prestación- artículo 18 del reglamento. También reviste tal exigencia el carácter de derecho y de contribución especial en lo relativo a la proporcionalidad, por cuanto a que en ésta figura se debe contribuir a su pago en la medida, en la proporción en que costó o se le ha prestado un servicio público-pago de honorarios a los inspectores fiscales "I" que les están asignados según el artículo 18 del reglamento.

4.- El requisito relativo a que se establezca a favor de la administración activa, existe en ésta prestación, lo cual hace - que se asemeje al impuesto, por cuanto a que el pago de honorarios se destina a sufragar un gasto de dicha administración, realizado por conducto de sus inspectores.

5.- Que el servicio lo preste la administración activa- secretaría de Hacienda- es nota común a los derechos y a la contribución especial y, mas bien, derivado del anterior, por lo cual, éste requisito no hace una distinción precisa como para poder catalogar ésta figura en atención al mismo.

6.- Que se destine a satisfacer o sufragar los gastos previstos en el presupuesto de egresos, es característica que asimilaría esta prestación bien al impuesto. bien al derecho por cuanto a que el artículo 19 último párrafo del reglamento dispone: "Las oficinas federales de Hacienda abonarán a la partida que señale expresamente el presupuesto de egresos, las cantidades que reciben para el objeto indicado"; por lo expuesto, por ser característica común a los derechos y a los impuestos y -

por el texto del artículo reglamentario citado, puede decirse - que ésta nota no nos sirve para tratar de caracterizar la prestación exigida por tal ordenamiento.

Veamos ahora si los caracteres distintivos que nos señala - el Lic. Emilio Margain pueden servirnos para encontrar una nota específica que diferencie ésta prestación;

a).- Creemos encontrar esa diferencia entre los derechos y la contribución especial por cuanto a que el primero se presta a petición del usuario y el segundo se impone a través de una - ley dicha prestación, por las razones que antes indicamos; sin embargo, pese a lo anterior, no obstante que ésta disposición - nos llevaría a considerar el pago hecho a dichos inspectores como una contribución especial, tal conclusión se desvirtúa por cuanto a que en ésta figura la prestación exigida se paga una sólo - vez, cosa que no ocurre con los honorarios de los inspectores - por lo cual, tal parece que en cuanto al pago se reúnen caracteres de derecho por cuanto a que en ésta última figura tales con - traprestaciones deben seguirse cubriendo hasta que cese el servicio prestado pues, como en el caso que analizamos dicho servicio no cesa, deben seguirse pagando dichas prestaciones o contra prestaciones.

b).- En cuanto se refiere al otro carácter que el Lic. Margain asigna a la contribución especial, relativo a que la misma debe ser inferior al valor del servicio público que se ha presta - do, no es nota suficiente como para caracterizar tales honorarios con ésta figura, por cuanto a que el valor de la misma y la falta de respeto que nos señala por parte de la administración en - relación con dicho costo, hace que sea muy difícil el poder fijar y delimitar la proporción en que debe fijarse ésta presta -

ción, por lo cual, precisando nosotros elementos firmes para apreciarla, no podemos tomar éste carácter como definitivo para los efectos de clasificar nuestra prestación.

Podría también para querer caracterizar ésta figura, acudir a la clasificación que hace el Legislador en la Ley de Ingresos de la Federación, misma que en su artículo 10. preceptúa: "En el ejercicio fiscal de 1968, la federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos que a continuación se enumeran:

"XVI.- Derechos por la prestación de servicios públicos.

"50.- Inspección, vigilancia y verificación.

"D.- Aparatos e instalaciones eléctricas a cualquier tensión".

No obstante la anterior clasificación de dicha ley, no debe olvidarse que la naturaleza de un gravámen no queda en manera alguna sujeta al arbitrio del legislador y, por lo tanto, aquélla no varía por que hoy tal disposición la conceptúe de tal manera y el día de mañana le dé otra denominación.

De lo hasta ahora expuesto, puede ya esbozarse una clasificación de los honorarios pagados por las fábricas de cerveza a los Inspectores de Hacienda y decir:

Los honorarios que la industria cervecera cubre a dichos funcionarios revisten los caracteres del impuesto, del derecho y de la contribución especial por cuanto a que:

a).- Es obligatorio su pago, carácter común a las tres figuras antes analizadas.

b).- Es proporcional y equitativo, carácter común también a las tres figuras citadas.

c).- Se establece a favor de la administración activa-Secretaría de Hacienda-. Característica del Impuesto.

d).- El servicio lo presta la administración activa por conducto de su personal-característica del derecho y de la contribución especial.

e).- Se destina a sufragar los gastos del presupuesto de egresos- artículo I9 del reglamento, in fine- es carácter común al impuesto y al derecho.

f).- El servicio se imponga a través de una ley- en éste caso reglamento- es característica de la contribución especial.

g).- Se sigue cubriendo hasta que cese el servicio de inspección; éste es carácter del derecho.

Consideramos nosotros que la prestación que hemos analizado no constituye un producto por cuanto que el servicio de inspección que se realiza corresponde a las funciones de derecho público por cuanto a que el control de los actos y actividades de los particulares por medio de la vigilancia que sobre ellos se realiza, es un acto material que forma parte de la función administrativa y, por lo tanto, es de derecho público.

Tampoco puede considerárseles a dichas prestaciones como a provechamientos por cuanto que no se trata de recargos ni mucho menos de multas sino, como ya lo señalamos, de una figura jurídico-tributaria que reviste caracteres del impuesto, del derecho y de la contribución especial quedando por lo mismo fuera de tal rubro de ingresos.

Por lo mismo, pese a revestir los caracteres de las tres figuras antes citadas, creemos que, en última instancia, tales prestaciones revisten el carácter de la contribución especial - por cuanto a que tal prestación le es impuesta por el reglamento, lo cual lo distingue de los derechos en que éste último debe ser solicitado por el usuario; por lo anterior, pese a es-

tar impuesta dicha obligación en un reglamento, éste carácter le da, a nuestro modo de ver a dicho servicio, el carácter de contribución especial. La característica anterior, se complementará con el carácter que de derecho tiene, consistente en que se seguirá pagando tal prestación hasta que el servicio cese; por lo anterior, la figura constituida por los honorarios de los inspectores fiscales, reviste caracteres del derecho y de la contribución especial, por los dos requisitos que hemos dejado apuntados líneas arriba.-

Una vez que hemos dado los caracteres jurídico-tributarios que a nuestro modo de ver reviste dicha prestación, cpn viene ahora señalar que los preceptos reglamentarios en que se impone- 18, 19, 20 y 22- son inconstitucionales e ilegales, por las siguientes consideraciones:

I.- Porque pugnan con lo dispuesto por los artículos 31 fracción IV, 65 fracción II, 73 fracción VII y 74 fracción IV constitucionales, mismos que establecen la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, que el Congreso se reunirá para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto y, que la Cámara de Diputados aprobará el presupuesto anual de gastos, respectivamente.

Afirmamos que contraviene dichos preceptos por cuanto que, tratándose de una verdadera figura jurídico-tributaria, ésta se está imponiendo a través de un reglamento y no mediante un acto formalmente legislativo como ésas disposiciones lo prevén.

2.- Si el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre Pro-

ducción y Consumo de cerveza determina que: "El impuesto que - establece ésta ley, grava la producción y el consumo de cerveza en el territorio nacional", el reglamento modifica la ley al establecer otra prestación a cargo de los productores de cerveza-causantes del impuesto a la misma- con lo cual, al modificar preceptos expresos de la ley tiene que ser inconstitucional por cuanto que no es permitido, en los términos del artículo 89 - fracción I constitucional que el Ejecutivo Federal modifique la ley, aunque sea a título de proveer a su exacta observancia, en sus disposiciones esenciales, pues para tal modificación el único facultado es el Congreso de la Unión.

3.- Pese a su artificiosa inclusión en el presupuesto de e gresos, las cantidades exigidas por la Secretaría de Hacienda - carecen de base real por cuanto a que aquéllas, al ser determinadas por tal dependencia a su entero arbitrio, carecen de fundamento y tales sumas al engrosar la partida respectiva, se de conoce por la Cámara de Diputados los fundamentos del Ejecutivo para imponer tales cantidades y el aumento incesante en el costo de las mismas, ya que sólo se presenta a su consideración una su ma específica con la que va a satisfacerse tal erogación. Al imponerse por Hacienda el monto de las prestaciones a cubrirse cada año por éste concepto y al no estar fundado en ley, el mismo tiene que ser inconstitucional por pugnar con preceptos expresos de dicho Código Político.

Por las consideraciones anteriores, estimamos que dicha o bligación impuesta al través de un reglamento es inconstitucional por contrariar las disposiciones de nuestra Constitución y los de la Ley que reglamenta en los términos que hemos señalado ante riormente.-

NOTAS AL CAPITULO QUINTO.

- I.- Op. citada: Pág. 145.- Exégesis de la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles. JORGE I AGUILAR.- Artes Gráficas del Estado.- México.- 1948.-
- 2.- Op. citada: Pág. 6.- La Inspección Fiscal.- ROBERTO ALFARO RODRIGUEZ. Tesis Profesional. 1965.
- 3.- Enciclopedia Jurídica Española. Pág. 252. Tomo XIX.-
- 4.- Amparo en revisión 87/39/Ia. Quejosa: Montepío Luz Saviñón.
- 5.- Op. citada: Pág. 61.- Derecho Administrativo. GABINO FRAGA.- Undécima Edición.- México.- 1966.
- 6.- *Ibidem.*-
- 7.- Op. citada: Pág. 129.- El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal.- MARGARITA LOMELI CEREZO.- 1961.
- 8.- Revisión Fiscal 68/62.- Wyeth Internacional.- Fallado el 30 de julio de 1962.-
- 9.- Op. citada: Pág. 129.- El Poder Sancionador, etc.,- MARGARITA LOMELI CEREZO. 1961.-
- 10.- Op. citada: Pág. 390.- Manual de Derecho Fiscal.- JUAN JOSE PERULLES BASSAS.- Librería Bosch. Barcelona. 1961
- 11.- Op. citada: Pág. 44.- El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política.- Tomo V.- MANUEL YAÑEZ RUIZ.- Secretaría de Hacienda.- 1959.
- 12.- Op. citada: Págs. 71 y 72.- La Inspección Fiscal.- ROBERTO ALFARO RODRIGUEZ.- TESIS PROFESIONAL.- 1965.
- 13.- Revisión Fiscal 457/61.- María Luisa Camarena de Ornelas,- Fallado el 28 de septiembre de 1962.-
- 14.- Amparo en Revisión 38II/62.- Francisco Manero V.- Fallado

el 16 de noviembre de 1962.-

15.- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.- Tomo V.- Pág. 1373.-

16.- Op. citada: Pág. 67.- La Defensa Jurídica de los particulares frente a la Administración en México.- ANTONIO CARRILLO FLORES.- Editorial Porrúa.- México.- 1939.-

17.- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.- Tomo XVIII.- Pág. 2253.-

18.- Op. citada: Pág. 138.- La Defensa Jurídica de los Particulares frente a la Administración en México.- ANTONIO CARRILLO FLORES.- Editorial Porrúa.- México.- 1939.-

19.- Op. citada: Pág. 88.- La Inspección Fiscal.- ROBERTO ALFARO RODRIGUEZ.- Tesis profesional.- 1965.-

20.- Op. citada: Pág. 124.- El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal.- MARGARITA LOMELI CEREZO.- 1961.

21.- Op. citada: Pág. 32.- Apuntes para el Segundo Curso de Derecho Administrativo.- EMILIO MARGAIN M.-

22.- Ibidem.- Pág. 63.-

23.- Ibidem.- Pág. 48.-

24.- Ibidem.- Pág. 60.-

25.- Ibidem.- Pág. 61.-

CAPITULO SEXTO

LA RESPONSABILIDAD EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCION Y CONSUMO DE CERVEZA

SUMARIO

I.- LA RESPONSABILIDAD EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCION Y CONSUMO DE CERVEZA.

- A).- Concepto de responsabilidad.-
 - a).- Responsabilidad objetiva.-
 - b).- Responsabilidad solidaria.-
 - c).- Responsabilidad e infracciones.-

I N T R O D U C C I O N.- Señalado en el Capítulo que prece de la inspección que lleva al cabo la Secretaría de Hacienda con el objeto de comprobar si se han acatado las disposiciones fiscales respectivas - las de la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de cerveza-, así como la naturaleza jurídica que reviste el pago hecho a los inspectores por parte de los causantes, se analizará ahora la responsabilidad en la Ley del impuesto que nos ocupa, para, finalmente hablar de las sanciones que se aplican - con motivo de las infracciones que se cometan a la misma.-

A).- CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD.-

En términos muy generales entendemos por responsabilidad - la obligación que recae sobre quien - en nuestro análisis los fabricantes de cerveza-, por cualquier causa o título - sujeto pasivo del impuesto a la producción y consumo de cerveza, artículo 2o. de la ley-, le corresponde satisfacer las consecuencias de - un daño - menoscabo producido en el patrimonio del Estado por - falta de pago del crédito fiscal- o de un perjuicio.

Se ha señalado que ".....La nota característica de la responsabilidad es actualmente la del resarcimiento o reparación del daño causado,La reparación del daño se traduce en la obligación de restablecer la situación anterior al mismo, y cuando - ésto no sea posible, en la indemnización de los daños y perjuicios ocasionados." (I)

Se dice-artículo 13 del Código Fiscal de la Federación- que el sujeto pasivo o deudor de un crédito fiscal es la persona físi

ca o moral, nacional o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal; no obstante, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago de dicha prestación puede derivar de distintos conceptos, de los cuales sólo analizaremos dos, a saber: el de la denominada responsabilidad objetiva y el de la solidaria en los términos que a continuación expresamos.

a).- Responsabilidad objetiva.-

Habiendo señalado en líneas anteriores el concepto genérico de responsabilidad, consistente en la obligación que recae sobre quien por cualesquier título le corresponde reparar o satisfacer las consecuencias de un daño, tenemos con dicho concepto señalado ya el primer término que sirve para calificar el tema que analizamos en éste apartado, restándonos hablar del otro calificativo -objetiva- que nos servirá para precisar el concepto de aquélla.

El segundo de los términos que unidos constituyen el calificativo de la responsabilidad que analizamos, o sea, el de objetiva, precisa y manifiesta el carácter patrimonial de aquélla y, a su vez, el de las sanciones fiscales; el adjetivo "objetiva" relativo a los objetos, a los bienes, implica que la responsabilidad objetiva se da por los bienes, en ocasión de los bienes y hasta el monto de los mismos, por lo tanto, los bienes e instalaciones que dan origen a la cosa gravada-cerveza- quedan afectos preferentemente al pago de los créditos fiscales.

Corroborada la anterior afirmación la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de cerveza en su Capítulo IX intitulado - "Disposiciones Diversas", la que estatuye en el artículo 23 que: "Las fábricas y demás bienes dedicados a la elaboración de cerveza, quedan afectos preferentemente al pago de los adeudos fis

cales derivados del presente ordenamiento, aún cuando dichos bienes y fábricas sean de tercera persona o pasen a propiedad o posesión de otra que no sea el causante"; del texto anterior se advierte que es la ley especial la que estatuye éste tipo de responsabilidad y, por ende, de sus términos se observa que la misma se hará presente en el momento en que se hayan dejado de satisfacer los créditos fiscales a cargo del causante, bien sea sobre éste-sobre las instalaciones que forman su fábrica- o sobre los sucesivos propietarios del bien por cuanto a que"..... si el impuesto es real la pena que es consecuencia directa del incumplimiento de la obligación de pagar el impuesto, participa de ése carácter....." pues ".....El patrimonio beneficiado por transgresiones fiscales debe sufrir las penas fiscales." (2)

La anterior aseveración consistente en considerar al impuesto como real es acertada por cuanto a que si en el mismo se atiende a la fuente que produjo el ingreso-instalaciones-, cuando la misma es enajenada, como el impuesto sigue a la cosa, sigue al negocio, por consiguiente quien adquiere la cosa adquiere responsabilidad en el pago de los gravámenes que se adeudan al fisco.

Por lo mismo, en el impuesto que nos ocupa la responsabilidad objetiva se hará presente en el momento en que dejen de satisfacerse oportunamente los créditos fiscales- no sea posible restablecer la situación anterior, o sea, cuando el pago es oportuno-, debiendo por lo mismo indemnizar al erario por el daño que se le causa al no percibir éste con la debida oportunidad los créditos fiscales, debe resarcírsele de tal perjuicio y, ante la imposibilidad del causante de enterar dichas cantidades, el fisco se indemniza de dichos daños afectando los bienes y demás instalaciones, al pago del gravámen que se le adeuda.

En reiteración a lo expuesto diremos: La responsabilidad objetiva que estatuye el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza, se presentará en el momento en que dejen de satisfacerse los adeudos fiscales que derivan del ordenamiento de referencia y, cuando la fuente que produjo los ingresos-fábrica de cerveza- es enajenada, el nuevo propietario, por haber adquirido el negocio afecto al pago del impuesto, debe responder por las prestaciones que no fueron cubiertas oportunamente por el anterior propietario o causante.

b) .- Responsabilidad solidaria.-

Por responsabilidad solidaria en el pago de los créditos fiscales, entendemos aquélla que se origina cuando los fabricantes de cerveza manifiestan su voluntad de asumirla, cuando imponiéndoles una ley la obligación de retenir y enterar créditos fiscales a cargo de terceros, no cumplen con tal obligación y, asimismo, cuando en su carácter de propietarios de ciertos bienes deban responder por las prestaciones fiscales que se hubieren originado en relación con dichos bienes-fracciones II, IV y VI del artículo I4 del Código Fiscal, respectivamente-; por lo anterior, la falta de cumplimiento de las anteriores obligaciones, hace que dichos fabricantes de cerveza respondan por los créditos fiscales omitidos sñ que el monto de tal responsabilidad pueda exceder del valor de los créditos o bienes que originaron tales prestaciones.

Ahora bien, en relación con éste tipo de responsabilidad conviene volver a reiterar lo que señalamos en el Capítulo Tercero al ocuparnos de analizar el "Reglamento para el pago del impuesto sobre Ingresos Mercantiles que causan los comisionistas y dis

tribuidores de cerveza cuando operan directamente con las fábricas", quien establece la obligación de retener y enterar dicho impuesto, haciendo solidariamente responsables a los fabricantes por el gravamen que dejen de cubrir por sus representantes. Consideramos nosotros que dicha obligación resulta contraria a preceptos expresos de la Constitución, como ya lo señalamos con anterioridad y, asimismo, con el texto de la Ley de Ingresos Mercantiles y con la fracción IV del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación que arriba hemos citado, por cuanto a que consideramos que para que pueda operar este tipo de responsabilidad es necesario que una ley formal imponga la obligación de retener y enterar créditos fiscales a cargo de terceros, pues, cuando dicha obligación no sea impuesta en esa forma, no existe este tipo de responsabilidad y, por consiguiente, no puede exigirse a una persona que responda por dichos créditos insolutos supuesto que no existe una ley que imponga esa obligación. Asimismo, dicha responsabilidad no puede ir mas allá, es decir, hacerse extensiva a otros bienes ni en valor superior a los mismos por cuanto que, de pretender hacerse así, se estarían involucrando bienes que no han originado ni generado las prestaciones fiscales que pretenden hacerse efectivas con este tipo de responsabilidades.

Por lo expuesto, la responsabilidad solidaria se presentará cuando, voluntariamente o por disposición legal se imponga la misma y, si al no cumplirse con dicha obligación se trae como consecuencia la evasión total o parcial del crédito fiscal, por parte del sujeto pasivo directo, el tercero que intervino en la relación tributaria- fabricante o retenedor- deberá satisfacer dichas prestaciones, sin que el monto de aquéllas exceda del valor de los bienes o prestaciones fiscales insolutas.

c).- Responsabilidad e infracciones.-

En éste inciso nos ocuparemos primordialmente del análisis del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de cerveza, mismo que otorga facultades a la Secretaría de Hacienda para que ésta proceda a clausurar una fábrica dedicada a ésta actividad, cuando se encuentre que se ha extraído y envasado cerveza sin pasar por los aparatos de control. En efecto, el citado numeral establece a la letra lo siguiente: "A los causantes a quienes en el período de un año contado del primero de enero al treinta y uno de diciembre se comprueben dos o mas faltas al cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 10 fracción XVIII de ésta ley, se les podrá clausurar su fábrica a juicio de la Secretaría según la gravedad de los hechos."; ahora bien, el artículo 10 fracción XVIII al que alude el numeral transcrito, dispone: "Son obligaciones de los causantes: XVIII.- No envasar o extraer cerveza de su fábrica, que no haya pasado por los contadores, excepto cuando éstos fueren retirados por la Secretaría".

Dado que los artículos antes citados forman parte de una ley especial-la del impuesto sobre producción y consumo de cerveza- éstos excluyen por lo mismo a la general-Código Fiscal-; por lo anterior, el estudio que de tales preceptos vamos a realizar, no permite aplicar las disposiciones fiscales genéricas, o sea, las de la defraudación, por cuanto que sí está previsto en la ley que analizamos la infracción y la sanción respectiva, por lo cual, el estudio que hagamos de la misma, debe concretarse a los términos en que están redactados tales preceptos.

Con las anteriores aclaraciones y observaciones, emprendamos el análisis de tales facultades conferidas a la Secretaría de Hacienda, tratando previamente de la potestad que corresponde a la autoridad administrativa para imponer sanciones y castigos. El fundamento constitucional para que la autoridad administrativa pueda imponer castigos a los particulares, deriva de lo dispuesto por el artículo 21 constitucional que en la parte relativa expresa: "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial.....Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas.....".

Del texto del artículo constitucional arriba citado, puede desprenderse que la autoridad administrativa goza de facultades para castigar las infracciones a los ordenamientos que indica, consistiendo aquélla en multa o arresto; ahora bien, conviene precisar que se entiende por sanción en el derecho fiscal, así como el concepto de multa y arresto, términos que utiliza el artículo constitucional arriba citado.

Si consideramos sinónimos los términos pena y sanción podremos decir que aquéllos no son sino una consecuencia que se establece por el derecho o la norma jurídica como resultado de una violación a la misma; en otras palabras, ".....es la consecuencia establecida por el derecho a la violación de una regla jurídica; constituye una "reacción", es decir, en general, un acontecimiento desfavorable al autor de la violación." (3)

Dado que la definición anterior comprende una gran variedad de sanciones, para el completo conocimiento de las consecuencias jurídicas que se indican en aquélla, es necesario hacer una cla-

sificación de las mismas siguiendo para ello las ideas que al respecto ha formulado Margarita Lomelí Cerezo, quien resume su estudio en los siguientes términos:

"En resumen, sin desconocer que la diferencia entre las dos especies elementales de sanción arriba mencionadas- restitución y pena-, no es absoluta y que existen formas complejas o mixtas, creemos que los dos tipos básicos de sanción son los que señala Carnelutti: a).- los que tienen un fin satisfaciente, o de restitución en un sentido amplio, que incluye la ejecución coactiva de la obligación, y que se realizan "para que se remueva la violación(tipo que corresponde a las dos primeras categorías determinadas por García Maynez y Du Pasquier); y b).- las sanciones que no tienen ese propósito satisfaciente, sino uno predominantemente aflictivo o represivo, que se aplican " porque la violación se ha producido" y que constituyen una pena o castigo que se impone al infractor(tercera categoría de las clasificaciones formuladas por los autores que se acaban de citar.

"Para los fines de éste trabajo y de acuerdo con la tendencia dominante en el campo del Derecho Administrativo y, en particular, en la materia tributaria,.....adoptamos el concepto de sanción en sentido estricto, es decir, consideramos como sanciones propiamente dichas sólo a las del tipo aflictivo o represivo, que tienen un propósito de castigar las violaciones cometidas, - sin perseguir un fin de restitución o satisfacción del interés protegido por la norma". (4)

Si en términos breves por multa entendemos la pena pecuniaria impuesta al infractor de un ordenamiento o ley administrativa, se observa que por su misma connotación, su naturaleza in-

urinseca es la de ser un medio represivo o penal, así lo ha reconocido la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia que al efecto dice: "Todas las multas tienen el carácter de sanciones - pero no por ello dejan de catalogarse dentro de los cobros fiscales". (5)

Asimismo, por arresto entendemos la sanción privativa de libertad que se impone, en éste caso por la autoridad administrativa, dentro de los límites y con las condiciones que estatuye el artículo 21 constitucional; con las anteriores connotaciones podemos por lo mismo definir a la sanción en el Derecho Fiscal diciendo que "Es la represión pecuniaria o privativa de libertad o ambas a la vez, que el Estado impone al particular que ha transgredido la norma tributaria". (6)

Prescindiendo por lo anterior de las discusiones doctrinales consistentes en considerar si la autoridad administrativa puede imponer sanciones represivas, o sea, en otras palabras, si dicha administración tiene facultades para imponer sanciones, nosotros estimamos que en los términos de la definición antes transcrita la autoridad administrativa si tiene facultades para imponerlas, por ser un atributo que le es necesario para poder realizar sus fines, emanado de la soberanía misma del poder público; tal facultad empero debe entenderse dentro de los límites constitucionales y legales aplicables, que forman el orden jurídico de un Estado y al que deben someterse tales facultades.

Dentro de ese orden jurídico estatal tenemos nosotros el artículo 21 constitucional antes citado, mismo que otorga facultades a la autoridad administrativa para imponer multas o arrestos hasta por treinta y seis horas con motivo de infracciones

a los reglamentos gubernativos y de policía; ahora bien, la facultad que concede a la Secretaría de Hacienda el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza no tiene apoyo constitucional, por las siguientes consideraciones:

I.- Porque, si atendemos a la clasificación que hace Margarita Lomelí Cerezo, que antes transcribimos, las sanciones en el Derecho Fiscal y las que impone en éste caso la autoridad administrativa, no tienen un fin satisfactorio o de restitución, para que se remueva la violación, es decir, que reparen el daño causado; en el presente caso, la sanción que se impone a los fabricantes de cerveza cae dentro de lo que el autor citado clasifica como penas que tienen un propósito aflictivo o represivo, o sea, las que constituyen una pena o castigo impuesta al infractor-fabricante de cerveza.

Por lo anterior, constituyendo la clausura una pena o castigo por cuanto a su carácter aflictivo, la facultad que tal precepto hace a la autoridad administrativa para que ésta proceda a la clausura de la fábrica infractora, pugna con lo establecido por el artículo 21 constitucional antes citado, por cuanto a que no encaja dicha facultad dentro de la enumeración limitativa que hace dicho precepto y, por lo tanto, al imponer la autoridad administrativa no un castigo sino una pena, que corresponde exclusivamente a la autoridad judicial, tal precepto infringe lo dispuesto por el artículo constitucional en consulta y procede por lo mismo declararse que tal facultad es inconstitucional por contravenir preceptos expuestos de nuestra Carta Magna.

2.- Además del carácter de pena que hemos asignado a ésta facultad otorgada a la Secretaría de Hacienda, toca ahora manifestar que, no constituyendo la clausura ni una multa ni un arres

to, como lo preceptúa el artículo 21 constitucional, tiene que concluirse que aquélla es de la competencia exclusiva de la autoridad judicial por constituir la imposición de una pena, la cual sólo puede ser decretada por ésta última.

En apoyo de nuestra aseveración, puede citarse la ejecutoria pronunciada por la Suprema Corte de Justicia que en la parte conducente dijo:

"En concordancia éste artículo-21- con el 16 de la misma Constitución, que previene que nadie puede ser molestado en sus posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, - resulta que en el presente caso, el Administrador de la Aduana de Ciudad Juárez, que es una autoridad administrativa, no tuvo facultad constitucional para imponer a la quejosa la pena de de comiso, que le aplicó, y que ha dado motivo al presente amparo, supuesto que semejante pena no es ni un arresto ni una multa, y es de la competencia exclusiva de la autoridad judicial,.....".(7)

3.- Es de advertirse también que cuando llega a aplicarse dicha pena de clausura, los afectados, en sus agravios rara vez han impugnado la violación al artículo 21 constitucional, sino fundan su demanda de garantías sólo en la violación a los artículos 14 y 16 constitucionales y así lo ha estudiado la Corte y - concedido el amparo contra órdenes administrativas de clausura de negocios, como se observa de las ejecutorias que a continuación transcribimos:

"CLAUSURA DE ESTABLECIMIENTOS MERCANTILES. GARANTIA DE AUDIENCIA EN EL PROCEDIMIENTO PREVIO A LA.- La circunstancia de que se hubiera notificado la clausura al señor Eduardo García Martínez, encargado del negocio de la quejosa, en manera alguna implica,

para los efectos de la garantía de audiencia protegida por el artículo I4 constitucional, que la propia quejosa hubiera sido oída en el procedimiento administrativo previo a la clausura; máxime que no es exacto que en autos los recurrentes hubieren probado - que la notificación hecha al señor García Martínez sobre la clausura del negocio, hubiere sido "para el efecto de que pudiera ser oída en defensa la parte quejosa y resolviera la autoridad lo conducente"; y es mas, aunque tal notificación hubiera tenido aquellos efectos, el agravio aducido es infundado, porque la garantía de audiencia que establece el artículo I4 constitucional, debe entenderse, en la especie, conferida a la quejosa previamente a la clausura y no para después de ejecutada ésta".(8)

Otra de las ejecutorias de la Segunda Sala, que alude a los artículos I4 y I6 constitucionales, es la que a continuación transcribimos:

"CLAUSURA. ALGUNOS DE LOS REQUISITOS CONSTITUCIONALES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.- Aunque la clausura no requiere todo un procedimiento de tipo judicial, si reclama, que el acta de visita sea pormenorizada y levantada ante dos testigos cuyos datos de identificación, consten en ella, así como que se respete a la parte afectada la garantía de previa audiencia. Requisito constitucional cuyo cumplimiento no se acredita si no hay constancia de que se haya dado intervención en el susodicho procedimiento al dueño del establecimiento sino exclusivamente al encargado del negocio; y menos aún si ni el nombre del encargado aparece en el acta ni el de quien haya recibido el citatorio para el propietario".(9)

Como se observa de las anteriores ejecutorias, la Corte ha concedido el amparo por la falta de observancia de los artículos I4 y I6 constitucionales, por cuanto a que los agraviados no han

hecho valer como violación la del artículo 21 constitucional; consideramos nosotros que si en el futuro se invocare tal violación, la Corte tendría que declarar la ilegalidad de las órdenes de - clausura emitidas por la autoridad administrativa por cuanto que se trata de verdaderas penas, por su carácter represivo y aflictivo, impuestas por una autoridad que no es la competente para - decretarlas, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 21 constitucional.

En virtud de lo anterior, consideramos que la concesión de tales facultades a la Secretaría de Hacienda pugna con el contenido del artículo 21 constitucional, y por ende, debe derogarse tal disposición o bien, concluir con Margarita Lomelí Cerezo diciendo: ".....sería utópico pensar que lleguen a abolirse las citadas penas de clausura, suspensión de actividades, decomiso, etc., o a ser aplicadas exclusivamente por la autoridad judicial, ya que han arraigado en nuestro derecho positivo y la tendencia actual es la mayor absorción de facultades por la autoridad administrativa y no su restricción"; por lo anterior, ".....consideramos necesaria una reforma al artículo 21 constitucional en la que, además de aclarar su redacción en el sentido de que la autoridad administrativa está facultada para sancionar las infracciones a leyes administrativas y no sólo las de reglamentos, se incluya en la competencia de la misma autoridad la potestad de imponer otras sanciones distintas de la multa y el arresto, en los casos y con las condiciones que señale la ley." (10)

Por último, creemos que no es necesario analizar la facultad discrecional que parece conferir tal precepto-23 de la ley- a la Secretaría de Hacienda por cuanto a que, por lo que hemos expuesto, dicha facultad es inconstitucional, razón por la cual no es

necesario entrar al estudio de aquélla pues la misma debe ajustarse a lo dispuesto por los artículos I4 y I6 constitucionales y a lo que tales preceptos estatuyen para que pueda privarse a una persona de sus posesiones o derechos.

De todo lo expuesto en relación con la clausura a que alude el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de cerveza, podemos trazar los siguientes lineamientos:

I.- Antes de que se proceda a la clausura de la negociación, deben observarse los requisitos que señalan los artículos I4 y I6 constitucionales.

2.- Si la Secretaría de Hacienda optare por clausurar la fábrica, en el interin podrá intentarse los recursos ordinarios en contra de tal resolución si con ellos pueden suspenderse los efectos del acto que se combate, pues cuando dicha clausura se efectúe ex abrupto, en ésta última hipótesis no ha lugar a agotar dichos recursos.

3.- De presentarse el caso en el futuro, debe hacerse valer como concepto de violación, no sólo la infracción a los artículos I4 y I6 sino también al 21 constitucional, por las razones antes señaladas.

Una vez analizado el artículo 23 de la Ley del Impuesto que ha sido objeto de nuestro análisis en el transcurso de los diferentes Capítulos que integran éste trabajo, conviene finalmente expresar los otros tipos de infracciones que se presentan con motivo de la aplicación de la misma y a que se refiere el artículo 21 de la ley que analizamos, que a la letra dice: " Las infracciones a la presente ley o a su reglamento se sancionarán de --- acuerdo con el Código Fiscal de la Federación y en lo no previsto por el mismo, con multa de \$100000 a \$5000.00 en cada caso.

Si se trata de delitos fiscales se estará a lo dispuesto por el Código citado".

De la disposición anterior se observa que las infracciones que se cometan se sancionarán conforme lo preceptúa el Código - Fiscal de la Federación; por lo mismo, las infracciones a la Ley del impuesto que se ha estudiado, se regulan por las disposiciones relativas del último de los ordenamientos citados, entre ellas las siguientes: no llevar los libros que determine el reglamento, no tenerlos en la fábrica, no conservar en buen estado los sellos oficiales, no instalar los aparatos de control requeridos, no usar los envases que ha autorizado la Secretaría o usarlos de capacidad distinta, sin las etiquetas impresas o marcas con el nombre de la fábrica, etc., tales infracciones quedan sujetas a las disposiciones que al respecto preceptúa el Código Fiscal.

Conviene advertir que el último párrafo del artículo 16 del reglamento de la ley del impuesto que se ha analizado, dispone: "Cuando el análisis de los causantes arroje un porcentaje menor respecto del definitivo respetándose las tolerancias antes señaladas se impondrán las sanciones correspondientes, siempre que se compruebe que prepararon dolosamente el referido análisis"; ahora bien, tal redacción del reglamento es incorrecta en cuanto a que una sanción, considerada como acto u omisión punible, sólo puede señalarla e imponerla una ley formal. Nosotros consideramos que tal redacción es poco afortunada pues podría pensarse que al usar el término "impondrán" se encuentra estatuyendo dicho ordenamiento una infracción; no obstante, nosotros estimamos que la intención de tal precepto era hacer una remisión a la ley que reglamenta; en efecto, tal es la solución que nos parece mas acertada en relación con tal disposición, pues ésta es

una de las formas que puede revestir la defraudación-artículo 72 fracción III del Código Fiscal- y, por lo mismo, dado que éste ordenamiento no contiene ni puede contener la tipificación de tal delito, pues con ello se violaría el principio o apotegma del nullum crimen nulla poena sine lege. Por lo anterior, estimamos que en realidad tal precepto lo que trata de hacer es una remisión a la ley en cuanto a los análisis de las materias primas y, dado que la última remite a su vez al Código Fiscal, éste sanciona tal acto con la pena que corresponde al delito de defraudación.

Todas y cada una de las infracciones antes citadas, así como el monto de las multas que con motivo de aquéllas se impongan, se regulan por lo dispuesto en el Capítulo III denominado "De las Infracciones y Sanciones" mismo que estatuye el carácter y monto de las penas que deben aplicarse, tal Capítulo corresponde al Código Fiscal; asimismo, en materia de delitos debe estarse a lo dispuesto por el Capítulo IV del último ordenamiento citado atento a lo dispuesto por el artículo 21 de la Ley que ha sido objeto de nuestro estudio.

Dada la remisión hecha al Código Fiscal por la ley que estudiamos, en relación a las materias antes indicadas, nos permitimos nosotros remitir igualmente al lector a las disposiciones de tal ordenamiento, dado que tales delitos han sido tratados ampliamente por personas eruditas en la materia y no por principiantes como nosotros. Por la consideración anterior y por no interesarnos ya al estudio específico de la ley que hemos analizado, repito, remitimos al lector a lo dispuesto por el Código Fiscal en relación a las infracciones y delitos que puedan cometerse con motivo de la aplicación de ésta ley.

NOTAS AL CAPITULO SEXTO

- 1.- Op. citada: Pág. 209.- El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal.- MARGARITA LOMELI CEREZO. 1961
- 2.- Bielsa.- Citado por MARGARITA LOMELI CEREZO.- Pág, 240.
- 3.- Ibidem.- Pág. 57.- Du Pasquier.-
- 4.- Ibidem.- Pág. 63.-
- 5.- Semanario Judicial de la Federación.- Apéndice al Tomo CXVIII, Pág, 1262.- Quinta Epoca.-
- 6.- Op. citada: Pág. 94.- Apuntes para el Segundo Curso de Derecho Administrativo.- EMILIO MARGAIN M.
- 7.- Semanario Judicial de la Federación.- Tomo II.- Pág. 292.- Quinta Epoca.-
- 8.- Toca 262/59/Ia. Florinda Borges Vda. de López.- Fallado el 15- de abril de 1959.-
- 9.- Amparo en Revisión 1764/58.- Alfonso Pérez Ubierna.- Fallado el 21 de julio de 1958.-
- 10.- Op. citada: Págs. 93 y 94.- El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal.- MARGARITA LOMELI CEREZO.- 1961.-

C O N C L U S I O N E S .

1.- Debe favorecerse el consumo de cerveza como medio indirecto de combatir el alcoholismo, por tratarse de una bebida con bajo contenido alcohólico y de higiénica elaboración.

2.- Deberá en una futura Convención Nacional Fiscal, delimitarse cuales son los ingresos privativos de la Federación, Estados y Municipios con el objeto de no recurrir a interpretaciones forzadas y contradictorias en cuanto al alcance de las facultades federales para imponer gravámenes.

3.- El texto del artículo 73 constitucional, fracción XXIX inciso 5o. subinciso g), es correcto en cuanto a los términos que utiliza, los cuales con sus connotaciones económicas comprenden - todas y cada una de las fases del proceso económico, tales como: enajenación, compraventa, ventas de primera mano, o ventas sucesivas, etc., por lo mismo, no es necesario hacer modificación alguna a dicho texto, por cuanto a que éste es lo suficientemente claro como para comprender todas las situaciones que puedan presentarse en relación a su aplicación. Por lo anterior, no pueden las entidades federativas gravar acto alguno relacionado con dicha facultad, porque ésta, en su totalidad, es facultad federal.

4.- Por la consideración indicada en el numeral anterior, la ley reglamentaria de dicho precepto-la del Impuesto sobre Producción y Consumo de cerveza-, no se excede en manera alguna de las disposiciones que reglamenta, sino, por el contrario, precisa el - sentido y alcance de los términos utilizados por dicho Código - Político.-

5.- El objeto del impuesto que hemos estudiado, está constituido

por la producción y consumo de cerveza por cuanto a que tales hechos están así señalados por la constitución y la ley que reglamenta tal facultad.

6.- Tanto los productores como los distribuidores de cerveza están exentos del pago del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, por cuanto a que la ley que grava a la cerveza, no hace distinción alguna entre actos de distribución realizados por el productor de los realizados por otro distribuidor, por lo cual, dicha exención abarca a todos los distribuidores de cerveza.

7.- Es inconstitucional el reglamento para el pago del impuesto sobre ingresos mercantiles que causan los comisionistas y distribuidores de cerveza cuando operan directamente con las fábricas, tanto en su fundamento como por alterar la ley que debía especificar, por lo cual, debe derogarse para que no pugne con las disposiciones que pretendió llevar al detalle.

8.- Las determinaciones realizadas por la Secretaría de Hacienda en cuanto al rendimiento de las materias primas empleadas para elaborar cerveza, son ilegales por alterar, sin fundamento real, la base gravable del impuesto, violación que se traduce en infracción a lo dispuesto por los artículos 31 fracción IV, 14 y 16 - constitucionales por cuanto que no se basa en un hecho real, sino teórico, por lo cual altera la base gravable al introducir un elemento extraño a aquélla, tal es la elaboración, con base en simples apreciaciones, las cuales no pueden ser nunca objeto de producción y por lo tanto del gravámen que establece la ley.

9.- Para salvar la omisión que presenta la ley, debe incluirse en ella el tres al millar que admite el reglamento por consumo interno, con el objeto de que éste no se exceda de las dispo----

siciones que reglamenta y para salvar la omisión legal a éste respecto.

10.- El doce por ciento admitido por la ley en cuanto a "mermas" en la producción es indehido por cuanto a que si éstas son mayores, deben aceptarse y no, como lo pretende tal ordenamiento circunscribirlo a un determinado porcentaje porque entonces, al ser mayores, estarían siendo gravadas, lo cual es ilegal pues por su carácter de mermas no pueden ser objeto de producción y, por lo tanto, del impuesto a la cerveza.

11.- Son inoperantes las razones esgrimidas por el Ejecutivo Federal en la Iniciativa de reformas a la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de cerveza para aumentar en un veintitrés por ciento la tasa del impuesto con que se grava a ésta actividad, por cuanto que las razones esgrimidas en la misma, han sido utilizadas en ocasiones anteriores y sin embargo, las deficiencias apuntadas en la misma, aún perduran, lo que demuestra que tales argumentos carecen de bases firmes como para fundar tal aumento. Debía, al menos, haberse invocado otra causa y no la esgrimida por el Ejecutivo.

12.- Carece de validez constitucional la retención hecha por la Secretaría de Hacienda de las participaciones derivadas de éste impuesto, a las que tienen derecho las entidades federativas, su puesto que la transgresión a los preceptos de la Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de cerveza por parte de dichos entes, debe resolverse por el Poder Judicial de la Federación de conformidad con lo dispuesto por la fracción III del artículo 103 constitucional y 11 fracción II de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y no por la Secretaría de Hacienda.

13.- Las visitas de inspección practicadas y realizadas con la persona que se encuentre en la fábrica, según lo estatuye el artículo 10 fracción XXV última parte, de la ley, pugnan con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, por cuanto a que la persona que se encuentra en la factoría no puede representar debidamente los intereses del causante y, por lo tanto, tal disposición viola las garantías individuales del visitado.

14.- El mal llamado "reglamento" sobre métodos oficiales de análisis de las materias primas en la industria cervecera, es tan sólo un instructivo carente de obligatoriedad y, por lo tanto, es optativo para el causante seguir o no los lineamientos que el mismo señala.

15.- El acta levantada con motivo de la determinación de capacidades de los recipientes de verificación-artículo 24 fracción VII del reglamento- carece de validez por cuanto a que en ella sólo intervienen el causante o su representante, y careciendo por lo mismo de la presencia de los dos testigos que exige el artículo 16 constitucional, la misma, a más de carecer de validez, tendrá sólo el valor de un documento privado o de un indicio que no puede convalidar un acto que en sí mismo carece de validez por contravenir el mandamiento expreso del artículo constitucional citado.-

16.- Los honorarios pagados por las fábricas de cerveza a los inspectores fiscales, pese a reunir caracteres de impuesto, derecho y contribución especial, revisten, a nuestro modo de ver la característica de derechos, por cuanto que es un servicio que debe seguirse pagando hasta en tanto cese el mismo ²/₇, igualmente, la de contribución especial por cuanto a que ése servicio le es

impuesto sin que los causantes lo soliciten, caracteres distintivos de una y otra figura.

17.- Es inconstitucional la prestación exigida por el reglamento a las fábricas de cerveza, de que sean éstas las que sufraguen el costo del servicio de inspección, porque se trata de una verdadera figura jurídico-tributaria impuesta por un reglamento y no por una ley formalmente legislativa como lo ordena la Constitución; asimismo, contraviene preceptos expresos de la ley que pretendía llevar al detalle. Por lo anterior, deben derogarse tales artículos, o bien, establecerse en la ley respectiva.

18.- La facultad que para proceder a la clausura de una fábrica de cerveza otorga a la Secretaría de Hacienda el artículo 22 de la ley del impuesto sobre producción y consumo de cerveza, pugna con lo dispuesto por el artículo 21 constitucional, por cuanto que no encaja dentro de la enumeración limitativa a que alude tal precepto, ya que se trata de una verdadera pena por su carácter aflictivo y no reparatorio y por lo mismo, de la competencia exclusiva de la autoridad judicial y no de la Secretaría de Hacienda.

Cuando se presente el caso, debe hacerse valer como agravio, no sólo la violación a los artículos 14 y 16 constitucionales sino también al 21, por cuanto a que con dicha facultad se lesiona el último de los preceptos citados.

Debe por lo mismo, derogarse el artículo 22 de la ley del impuesto sobre producción y consumo de cerveza, o bien, modificarse el artículo 21 constitucional y dar facultades a la Hacienda Pública, para que aplique penas, en los términos que prevengan las leyes respectivas.

B I B L I O G R A F I A G E N E R A L

- 1.- AGUILAR, JORGE I.- Exégesis de la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.- Artes Gráficas del Estado.- México.- 1948
- 2.- AHUMADA GUILLERMO.- Tratado de Finanzas Públicas.- Tomo I.- Imprenta de la Universidad de Córdoba.- 1956
- 3.- ALFARO RODRIGUEZ ROBERTO.- La Inspección Fiscal.- Tesis Profesional.- 1965
- 4.- BARRE RAYMOND.- Economía Política.- Cuarta Edición.- Editorial Ariel.-
- 5.- BOGDENOFF A.- Economía Política.- Editorial Historia Nueva.-1931
- 6.- BORJA SORIANO MANUEL.- Teoría General de las Obligaciones.- Tomo I.- México.- Editorial Porrúa.-
- 7.- CARRILLO FLORES IGNACIO.- La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México.- Editorial Porrúa.-1939
- 8.- DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS.- México.
- 9.- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION.-
- 10.- DICCIONARIO JURIDICO.- TOMO I.- A-C.- Editorial Abece.- Gonzalo Fernández de León.
- 11.- EJECUTORIAS PRONUNCIADAS POR LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.-
- 12.- ENCICLOPEDIA JURIDICA ESPAÑOLA.- Francisco Seix Edit. Barcelona.
- 13.- FILCINUSI GUELFI FRANCESCO.- Enciclopedia Jurídica.- Napoli.- Casa Editrice Nicola Juvene &Co. Piazza Trinita Maggiori 13.- 1917
- 14.- FLORES ZAVALA ERNESTO.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Octava Edición.- 1966.- Editorial Porrúa.- México.
- 15.- FLORES ZAVALA ERNESTO.- Panorámica de la Tributación en México y la Tercera Convención Nacional, Fiscal.- La Nueva Legislación.

Editorial Jus.- México.- 1948

- 16.- PRAGA GABINO.- Derecho Administrativo.- Editorial Porrúa. Undécima Edición.- México.- 1966
- 17.- HELLER W.- Diccionario de Economía Política.- Editorial Labor.- Tercera Edición.- Barcelona
- 18.- INICIATIVA DE REFORMAS AL ARTICULO 73 CONSTITUCIONAL, FRACCION XXIX, INCISO 5o.
- 19.- INICIATIVAS DE REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCION Y CONSUMO DE CERVEZA.
- 20.- JURISPRUDENCIA Y TESIS SOBRESALIENTES DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION 1955-1963.- Sustentadas por la Sala Administrativa.- Segunda Sala.- Mayo Ediciones.- 1965. México.
- 21.- LA CERVEZA Y LA INDUSTRIA CERVECERA MEXICANA.- Asociación Nacional de Fabricantes de Cerveza.-
- 22.- LOEWENSTEIN KARL.- Teoría de la Constitución.- Biblioteca de Ciencias Políticas.- Ediciones Ariel.- Madrid, España.
- 23.- LOMELI CEREZO MARGARITA.- El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal.- Cía. Editora Continental, S.A.- México 1961
- 24.- LOPEZ ROSADO FELIPE.- Economía Política.- Editorial Porrúa.- Quinta Edición.- México.
- 25.- MARGAIN M. EMILIO.- Apuntes del Segundo Curso de Derecho Administrativo.- México. 1966
- 26.- MARGAIN M. EMILIO.- Dos Temas Fiscales.- Terminología y Métodos para la determinación del Tributo.- Universidad Autónoma de San Luis Potosí.- México. 1968
- 27.- MARGAIN M. EMILIO.- La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano.- Universidad Autónoma de San Luis Potosí.- México. 1967

- 28.- MARTINEZ VERA ROGELIO.- El pago como cumplimiento normal de la obligación tributaria.- Tesis Profesional.- 1957.-
- 29.- "MEMORIA DE LA TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL".- Tomo II.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.-
- 30.- PERULLES BASSAS JUAN JOSE.- Manual de Derecho Fiscal.- Librería Bosch.- Barcelona.- 1961
- 31.- REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.
- 32.- RODRIGUEZ LUGO JOAQUIN.- Objeto y Sujeto en las Leyes Fiscales que regulan los renglones de la fracción III del Artículo I de la Ley de Ingresos de la Federación.- Tesis Profesional. México.- 1967
- 33.- SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION.- Quinta y Sexta Epoca.
- 34.- TENA RAMIREZ FELIPE.- Derecho Constitucional Mexicano.- Sexta Edición.- Editorial Forrúa.- México.- 1963
- 35.- VALLARTA IGNACIO L.- Votos.- 1894
- 36.- VAN SICKEY JOHN V. Y BENJAMIN A. ROGGE.- Introducción a la Economía.- UTEHA.- México.-
- 37.-VELASCO FERNANDEZ GABRIEL.- El Lúpulo y su Valoración.- Cuadernos del Instituto de Ciencias.- Universidad Veracruzana.- 1964
- 38.- YAÑEZ RUIZ MANUEL.- El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política.- Tomo V.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- 1959

L E G I S L A C I O N C O N S U L T A D A

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.-
- 2.- Código Fiscal de la Federación de 31 de diciembre de 1938, en vigor hasta el 30 de marzo de 1967.
- 3.- Código Fiscal de la Federación, en vigor el 1o. de abril

de 1967.-

- 4.- Decreto que crea el Padrón Federal de Causantes.- 1957
- 5.- Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles de 31 de diciembre de 1951.
- 6.- Ley del Impuesto Sobre Producción y Consumo de cerveza y sus reformas.-
- 7.- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre Producción y Consumo de cerveza.- 1958.-
- 8.- Reglamento para el pago del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles que causan los comisionistas y distribuidores de cerveza cuando operen directamente con las fábricas.- 1953
- 9.- Reglamento sobre Métodos Oficiales de Análisis de las materias primas en la industria cervecera.- 1939

INDICE GENERAL POR CAPITULOS

CAPITULO PRIMERO		Pág.
I.- Consideraciones sobre la producción y consumo de cerveza y sus repercusiones.-.....		1
A.- En la economía interna del país.-.....		1
Antecedentes Históricos.-.....		1
Su desarrollo en México.-.....		1
a).- En el aspecto industrial.-.....		4
B.- En el aspecto ocupacional.-.....		10
C.- Influencia en industrias relacionadas con ésta actividad.-.....		12
II.- Consumo de cerveza.-.....		19
a).- Aspecto Social.- Alcoholismo.-.....		19
b).- Fomento en otros países a éste consumo. Razones expuestas.-.....		31
III.- En el aspecto fiscal.-.....		34
a).- Impuesto especial.-.....		34
b).- Impuestos en general.-.....		35
CAPITULO SEGUNDO		
I.- Análisis del artículo 73 constitucional fracción XXIX, inciso 5o. subinciso g).-.....		38
A).- Como facultad de la Federación.-.....		38
B).- Discusión respecto a si el precepto constitucional incluye todas las fases del proceso económico.-.....		46
C).- El sistema de las participaciones otorgadas a las entidades federativas.-.....		52
II.- Leyes reglamentarias del precepto constitucional.-..		55
A).- Disposiciones Legislativas y Convención Nacional -		

	Fg.
Fiscal.....	55
a).- Antecedentes legislativos.....	55
b).- Decreto de 1928.....	58
c).- Ley de 1931.....	59
d).- En la ley de 1936.....	62
e).- Ley de 1937.....	63
f).- La Tercera Convención Nacional Fiscal de 1947...	63
g).- Ley de 1954.....	69
B).- Disposiciones reglamentarias.....	69
C).- Sujeto pasivo.....	73
a).- Caracteres.....	73

C A P I T U L O T E R C E R O

A).- Impuesto específico a la producción y consumo de cerveza destinada al consumo nacional.....	79
a).- ¿Qué es la cerveza?. Proceso de elaboración.....	82
B).- Producción y Consumo de cerveza.....	89
a).- Análisis del artículo 1o. de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.....	90
b).- Vicios constitucionales y legales del reglamento para el pago del impuesto sobre Ingresos Mercan- tiles que causan los distribuidores y comisionis- tas de cerveza cuando <u>operan</u> directamente con las fábricas.....	100
C).- Base gravable para el impuesto.....	103
a).- Unidad de volumen.....	106
D).- Impuesto de tasa específica-proporcional.....	107
E).- Tiempo para el pago de la obligación tributaria	108
a).- Nacimiento.....	109

b).- Exigibilidad.- Momento del pago.....	Pág. 110
---	-------------

C A P I T U L O C U A R T O

1.- Determinación del Impuesto a la Producción y Consumo de cerveza.....	116
A).- Presupuestos.....	116
a).- Inscripción.....	117
b).- Requisitos.....	118
c).- Contenido.....	120
d).- Libros.....	125
B).- Declaración de los elementos objetivos.....	129
a).- Estructura.....	130
b).- Liquidación.....	134
C).- Determinación por la Secretaría de Hacienda...	135
D).- Participaciones otorgadas a las entidades fedrativas productoras y consumidoras.....	150
I.- Requisitos que deben satisfacerse.....	153
2.- Tiempo en que debe pagarse y a quien debe hacerse.....	156

C A P I T U L O Q U I N T O

A).- Criterios de control.- Generalidades.....	160
a).- Inspección fiscal. ¿Qué es?, ¿Para qué sirve?.	164
b).- Requisitos constitucionales de la inspección..	166
c).- Requisitos de ley ordinaria.- Materias que comprende.....	169
d).- Constancia de la inspección.- (Acta).....	182
e).- Honorarios de los inspectores fiscales.....	190

C A P I T U L O S E X T O

I.- La responsabilidad en la ley del impuesto sobre producción y consumo de cerveza.....	207
--	-----

	Pág.
A).- Concepto de responsabilidad.....	207
a).- Responsabilidad objetiva.....	208
b).- Responsabilidad solidaria.....	210
c).- Responsabilidad e infracciones.....	212

C O N C L U S I O N E S

Conclusiones.....	224
-------------------	-----

A N E X O S

I.- Anexo Número Uno.....	4
2.- Anexo Número Dos.....	10
3.- Anexo Número Tres.....	11

C U A D R O S

Salarios y sueldos pagados por la industria cerve- cera.....	12
Producción de malta.....	13
Fábricas de levadura, polvos de hornear, etc.....	14
Materias primas "adjuntos".....	17
Impuesto especial.....	34