



771
24
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**' EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y
SERVICIOS SU REGLAMENTACION Y SU PROBLEMÁTICA '**

T E S I S

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

P R E S E N T A :

JUANA RUIZ RANGEL



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está 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.

**EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS
SU REGULACION Y SU PROBLEMÁTICA**

INDICE

	PAG.
INTRODUCCION	1

CAPITULO I

1.- La Actividad Financiera del Estado	2
1.1.- Los Ingresos del Estado, Importancia y Clasificación	3
1.2.- Los Impuesto	18
a).- Definición	18
b).- Clasificación	20
1.3.- Principios Constitucionales de los Impuestos	29
1.4.- Los Impuestos Indirectos en los Países en Vías de Desarrollo	47
1.5.- Los impuestos en nuestro país	57

CAPITULO II

2.- Análisis del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	60
2.1.- Concepto de Sujeto Activo	61

2.2.- Concepto de Sujeto Pasivo	64
2.3.- Objeto del Impuesto	70
2.4.- Base del Impuesto	77
2.5.- Tasas del Impuesto	84
2.6.- Acreditamiento del Impuesto	86

CAPITULO III

3.- Obligaciones de los Contribuyentes de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	86
3.1.- Obligaciones de Pago	89
a).- Pagos Provisionales	89
b).- Declaración Anual	92
3.2.- Otras Obligaciones	96
a).- Contabilidad	96
b).- Comprobantes	98
c).- Adherir Marbetes	98
d).- Tener Información por Entidad Federativa	99

CAPITULO IV

4.- La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y Otras Disposiciones Fiscales	101
4.1.- La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y su Relación con el Sistema de Nacional de Coordinación Fiscal	102
4.2.- Decreto por el que se exige de pago del Impuesto	

Especial sobre Producción y Servicios a la Enajenación e Importación de Aguas Envasadas, Refrescos, Jarabes y Concentrados para preparar Refrescos	106
4.3.- Los Estímulos Fiscales en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	110
4.4.- Reglas que en materia del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios se establecen en la Resolución que establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1991 (Circular Miscelánea)	120
4.5.- Análisis del Reglamento del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	126
CONCLUSIONES	134
BIBLIOGRAFIA	138

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

Este trabajo surgió de la inquietud que me produjo saber que diversos impuestos se habían agrupado en una sola Ley, precisamente, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, con la finalidad de simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones contenidas en las Leyes anteriores.

Durante la elaboración de este trabajo recepcional comprendí la importancia de los impuestos indirectos en nuestro sistema fiscal y en el de otros países subdesarrollados, y la relevancia de los mismos en cuanto a su recaudación, así como los efectos socio-económicos que se generan con la imposición de estos impuestos.

Finalmente considero que fué un gran acierto por parte del Ejecutivo Federal el haber agrupado todos los impuestos que absorbió la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, pues efectivamente se simplificó el pago de los impuestos especiales que se agruparon en ella, facilitando con ello el mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, aunque debe seguirse buscando el mejor funcionamiento de la Ley en beneficio de los contribuyentes.

CAPITULO I.

- 1. La Actividad Financiera del Estado.**
- 1.1. Los Ingresos del Estado, Importancia y Clasificación.**
- 1.2. Los Impuestos.**
 - a) Definición**
 - b) Clasificación**
- 1.3. Principios Constitucionales de los Impuestos.**
- 1.4. Los Impuestos Indirectos en los Países en Vías de Desarrollo.**
- 1.5. Los Impuestos en nuestro país.**

CAPITULO I

1. La Actividad Financiera del Estado.

1.1. Los Ingresos del Estado, Importancia y Clasificación.

El Estado para poder organizarse en forma correcta y cumplir con los objetivos que tiene encomendados, tiene necesidad de utilizar como cualquier ente público o privado de recursos personales, materiales o jurídicos.

Esta actividad administrativa tiene una gran importancia dentro de los estudios modernos y se le conoce como actividad financiera del Estado.

Algunos autores definen a la actividad financiera del Estado de distintas maneras, entre otros podemos citar a los siguientes: Joaquín Ortega, la define como "la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines." (1)

(1) Ortega Joaquín.- Apuntes de Derecho Fiscal.- Pag. 1.- México, 1943.

Otro autor, Giannini, la define como "la actividad para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas y se distingue de todas las demás en que no constituye un fin en sí misma, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades" (2)

El autor Sergio Francisco de la Garza señala que "la actividad financiera del Estado conoce, pues momentos fundamentales: a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio, como por medio de institutos de derecho público o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos; b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y c) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas

(2) Giannini, A. E. - Instituciones de Derecho Tributario. - No 1

actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a
cuestas." (3)

De las anteriores definiciones podemos concluir que una de las actividades primordiales del Estado la constituye la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, y en base a esto el Estado justifica su existencia.

La prestación de servicios públicos por parte del Estado se ha convertido en una tarea de gran magnitud debido a la explosión demográfica que tienen las grandes ciudades y el hecho de que el Estado sea el encargado de prestar estos servicios, tales como los de vigilancia, salud, seguridad, etc., lo coloca en un papel de primer orden.

Ahora bien, debemos destacar que para que el Estado pueda llevar a cabo estos servicios, se requiere de considerables erogaciones que el Estado debe obtener a través de las distintas vías que los ordenamientos jurídicos le permiten.

Ante la diversidad de métodos que tiene el Estado para allargarse fondos, se han elaborado una serie de clasificaciones que a continuación tratamos de explicar.

(3) De la Garza Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A. Décima Edición.- Pag. 5 y 6.- México, 1981.

Algunos tratadistas han realizado las siguientes clasificaciones: "Ingresos ordinarios y derivados", "Ingresos de Derecho Público y de Derecho Privado", "Ingresos tributarios y no tributarios", etc.

Una de las clasificaciones más clara y completa es la realizada por Giuliani Fonrouge, quien divide los recursos del Estado en dos grupos:

"Los provenientes de bienes y actividades del Estado; y los provenientes del ejercicio de poderes inherentes a la soberanía o al poder del Estado." (4)

Con base en lo anterior, los ingresos del Estado se clasifican en dos grandes grupos que son: Ingresos Tributarios e Ingresos Financieros.

Los primeros son aquellos que derivan de las aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico fiscal que los obliga contribuir a sufragar los gastos públicos. En tanto que los segundos son los que provienen de todas las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurra, en adición a las prestaciones tributarias recibidas de sus súbditos,

(4) Giuliani Fonrouge Carlos M. - Derecho Financiero. - Editorial Depalma. - Vol. 1 Título I. Cap. I, Pag. 76. - Buenos Aires, 1962.

para la integración del presupuesto nacional; o sea, que los ingresos tributarios derivan de la capacidad contributiva de los causantes o contribuyentes, y los ingresos financieros contribuyen al producto de una serie de factores, como pueden ser: las posibilidades crediticias, tanto internas como externas del Estado, y explotación de sus bienes y recursos; así como el manejo de su política monetaria.

En este orden de ideas, se concluye sin lugar a dudas que los ingresos tributarios provienen únicamente de la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Pero no así, los ingresos financieros que provienen de las diversas actividades que realiza el Estado en relación con las riquezas propias que posee y la explotación de dichas riquezas, en compaginación con las posibilidades de créditos internos y externos.

Para comprender mejor los ingresos del Estado, a continuación se presenta un breve cuadro esquemático que señala los diversos rubros que componen tanto a los ingresos tributarios como a los ingresos financieros.

La clasificación que se menciona a continuación es realizada por el autor Adolfo Arriola Vizcaíno.

* I. Ingresos Tributarios.

- a). Impuestos
- b). Aportaciones de Seguridad Social
- c). Derechos
- d). Contribuciones Especiales
- e). Tributos o Contribuciones Accesorias

INGRESOS DEL ESTADO

II. Ingresos Financieros.

- a). Empréstitos
- b). Emisión de Moneda
- c). Emisión de Bonos de Deuda Pública
- d). Amortización y Conversión de la Deuda Pública.
- e). Moratorias y Renegociaciones
- f). Devaluaciones
- g). Revaluaciones
- h). Productos y Derechos
- i). Expropiaciones
- j). Decomisos
- k). Nacionalizaciones " (5)

Los ingresos tributarios provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal. Es decir, se trata de las aportaciones económicas que efectúan los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos. De la configuración de nuestro derecho positivo se desprende que existen cinco clasificaciones de ingresos tributarios: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Derechos, Contribuciones Especiales y Contribuciones Accesorias (las contribuciones especiales también se denominan contribuciones de mejoras).

(5) Arrijo Vizcalno Adolfo.- Derecho Fiscal.- Editorial Temis.- Cuarta Edición. Pág. 64.- México. 1984.

El artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, señala que: "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o las personas que se les beneficie en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados en el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas." (6)

Este artículo en su último párrafo señala los tributos o contribuciones accesorias diciendo: "Los recargos, las

(6) Sista.- Manual Fiscal.- Código Fiscal de la Federación.- Editorial Pac S.A. de C.V.- Título I, Pág. 1.- México, 1991.

sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se estarán incluidos los accesorios, con excepción de los dispuestos en el artículo 10." (7)

Los ingresos financieros son todos aquellos que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir en adición a las prestaciones fiscales de los contribuyentes, para integrar el presupuesto nacional.

La captación, manejo y administración de los ingresos financieros, representa una tarea de gobierno sumamente delicada e importante, puesto que las equivocaciones y la falta de planeación en su desarrollo, suelen conducir a algunas situaciones indeseables y peligrosas como: Déficit presupuestario, Inflación, Desequilibrio en la Balanza Comercial, Devaluación monetaria, Endeudamiento exterior progresivo y otras consecuencias que hemos vivido en México. Los ingresos financieros son susceptibles de dividirse en los siguientes rubros: Empréstitos, Emisión de moneda, Emisión de bonos de deuda pública, Productos, Amortización y

(7) Sista.- Manual Fiscal.- Código Fiscal de la Federación.- Editorial Pac S.A. de C.V.- Título I, Pag. 1.- México, 1991.

Conversión de la deuda pública, Moratorias, Devaluaciones, Revaluaciones, Expropiaciones de omisos y Nacionalizaciones.

a).- Se llama empréstitos a los créditos o financiamientos otorgados a un gobierno por un Estado o por organismos internacionales de crédito como son el Fondo Monetario Internacional, Banco Interamericano de Desarrollo, Eximbank, Banco Mundial, etc., por instituciones privadas de crédito extranjero o por instituciones nacionales de crédito para la satisfacción de determinadas necesidades presupuestales, que generan para el Gobierno receptor, la obligación, a un cierto plazo, de restituirlos adicionados con una sobreprima por concepto de intereses, forma la deuda pública de un país.

b).- La emisión de moneda es una función que corresponde al Estado y esta función se lleva a cabo a través de su Banco Central, la emisión de moneda debe efectuarse en proporción a las reservas de cada país, generalmente integradas por metales preciosos (preferentemente oro), por depósitos de divisas de fuerte cotización en los mercados cambiarios internacionales (generalmente dólares, marcos alemanes o francos suizos) o derechos especiales de giro (instrumentos financieros internacionales comúnmente aceptados como reservas monetarias substitutivas del oro cuyas existencias mundiales empiezan a resultar insuficientes).

c).- Los bonos de deuda pública son instrumentos negociables que el Estado coloca entre el gran público

inversionista, recibiendo a cambio un cierto precio y asumiendo como contraprestación las obligaciones de reembolsar su importe más una prima o sobreprecio en un plazo determinado y de garantizar la propia emisión con sus reservas monetarias o con los futuros rendimientos de la explotación de los recursos naturales que por mandato constitucional están bajo su dominio directo.

Se les llama "de deuda pública" en virtud de que tanto el compromiso de reembolsar el monto invertido por los interesados, como el pago de la prima o sobreprecio, se convierten en pasivos a plazo que afectan las responsabilidades del Erario Federal.

d).- La amortización y conversión de la deuda pública, se entiende por amortización el pago oportuno y a su vencimiento de las exhibiciones correspondientes al capital e intereses estipulados en los empréstitos y bonos contratados y emitidos por el Estado, en tanto que la conversión implica el pago anticipado de la totalidad o parte de las obligaciones económicas que componen la deuda pública, al respecto el economista Philip E. Taylor señala " la conversión es un tipo especial de consolidación llevada a cabo antes del vencimiento de los préstamos existentes, para obtener algunas ventajas para el Tesoro. Podía llevarse a cabo para fomentar la transferencia de la deuda desde los Bancos a los individuos y a los inversionistas institucionales para ajustar los vencimientos de la deuda pendiente a un esquema fácilmente

manejable, o para reducir las cargas de los intereses." (8)

e).- Moratorios y renegociables. Dentro del complejo proceso de la administración de la deuda pública, destacan dos procedimientos, que no siempre son aconsejables pero a los que se recurre con cierta frecuencia, con el objeto de ganar tiempo para que los empréstitos contratados alcancen a generar rendimientos productivos que permitan tanto una amortización más desahogada como la obtención de algún superávit presupuestario.

Dichos procedimientos son los que se conocen como moratoria y renegociaciones. Las primeras consisten en ciertas ampliaciones de los plazos inicialmente convenidos para el pago de las exhibiciones correspondientes a capital e intereses, en tanto que las segundas implican un replanteamiento total de la operación de que se trate, no solamente en lo tocante a capital e intereses, sino también en los aspectos relacionados con garantías, programas de inversión, vigilancia de la correcta aplicación de los fondos suministrados, etc.. Es decir, mientras las moratorias atienden exclusivamente a las condiciones de pago, las renegociaciones se refieren globalmente a todas las condiciones generales de un préstamo.

f).- Devaluaciones. En la emisión de moneda se

(8) Taylor Philip E.- Economía de la Hacienda Pública.- Editorial Madrid, Pag. 5.- Madrid, 1960.

cuenta con el respaldo de las reservas que un país disponga en su Banco Central. Ahora bien, con base en dichas reservas la moneda se cotiza en el mercado cambiario internacional, recibiendo un valor determinado frente a otras monedas, el que se conoce como paridad cambiaria. De tal manera que hasta en tanto no se modifique la proporción existente entre la moneda en circulación y las reservas que ampara su emisión, la paridad cambiaria internacional se mantendrá. Sin embargo, las economías nacionales, rara vez suelen ser estáticas, sino influidas por un sinnúmero de factores operan incesantemente al alza y a la baja. Así, cuando un gobierno por razones políticas o de otra índole, maneja deficientemente las finanzas públicas, inevitablemente provoca dos fenómenos: la retracción de la inversión privada y la elevación del gasto público a niveles inflacionarios. Estos a su vez, ocasionan alzas exageradas en el costo de la vida, desempleo e incrementos en montos de la deuda pública, para cubrir déficit presupuestarios.

g).- Las revaluaciones, tienen generalmente su origen en un aumento sustancial de las reservas disponibles, debido a los excedentes obtenidos en numerosas ventas de exportación, al crecimiento del ahorro interno propiciado por un pueblo trabajador y ordenado; al manejo prudente y cautelosamente planeado del gasto público, a la presencia de una economía sólida y sana que a sus elevadas tasas de desarrollo opone bajas tasas de inflación y desempleo, a la existencia de un equilibrio casi perfecto entre precios y salarios, al desenvolvimiento de una avanzada tecnología

Y a otra serie de circunstancias similares que sería largo enumerar.

h).- Productos y derechos. De acuerdo con lo establecido en el artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación; "son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado." (9) Y el artículo 2o. fracción IV, del mismo Código expresa: "derechos son las contribuciones establecidas en la Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presenten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado."(10)

i).- Las expropiaciones. Se define a la expropiación como el acto unilateral llevado a cabo por la Administración Pública, con el objeto de segregar un bien de la esfera jurídico-patrimonial de un particular, para destinarlo, aún sin el consentimiento del afectado, a la satisfacción de una

(9) Sista.- Manual Fiscal.- Código Fiscal de la Federación.-

Editorial Pac S.A. de C.V.- Título I, Pag. 2.- México, 1991.

(10) Sista.- Manual Fiscal.- Código Fiscal de la Federación.-

Editorial Pac S.A. de C.V.- Título I, Pag. 2.- México, 1991.

necesidad colectiva de interés general o causa de utilidad pública, mediante el pago de una indemnización.

j).- Decomisos. Con base en su acepción jurídico-penal, el decomiso consiste en la pérdida en favor del Estado de los instrumentos utilizados para la comisión de un delito. En este sentido debe diferenciarse de la confiscación, que es la apropiación que a su favor hace el Estado, sin ningún título jurídico ni derecho, de bienes que legítimamente pertenecen a un ciudadano.

k).- Nacionalizaciones. Se define la nacionalización o estatización como el acto jurídico unilateral por virtud del cual se establece que, en lo sucesivo una determinada actividad económica queda reservada en forma exclusiva a la acción del Estado, expropiándose, en consecuencia, todos los bienes y recursos propiedades de los particulares, habian venido desarrollando dicha actividad, con anterioridad a la intervención estatal.

Lo expresado con antelación, ha permitido plantear de manera somera cuales son las fuentes económicas principales a las que el Estado suele recurrir, a fin de procurarse los ingresos necesarios para la integración de su Presupuesto.

Las fuentes, como se ha visto son de lo más variado, pues tratan de responder a los apremios cada vez mayores,

de las necesidades colectivas en constante crecimiento, así como a los requerimientos de un Estado que, al intervenir cada vez en mayor medida en un tipo de procesos económicos y sociales, incrementa día a día sus funciones y atribuciones.

Aclarando que el Derecho Fiscal guarda íntima relación con la actividad recaudatoria del Erario Público. No obstante, no todas las percepciones estatales forman parte de su campo de acción, ya que existen los ingresos tributarios y los financieros, los primeros provienen de las aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos al Fisco, sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos personales, y los segundos derivan de las más diversas fuentes de financiamiento, que van desde la renegociación de la deuda pública hasta las utilidades de las empresas nacionalizadas, pasando por singulares instrumentos crediticios, como la devaluación y la emisión de bonos.

1.2. Los impuestos.

a) Definición.

Para hablar de los impuestos es necesario definirlos primeramente ya que existen un sinnúmero de definiciones, de las cuales solamente enumeraremos las más importantes.

Antonio Berliri, define el impuesto como: "La obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción a un tercero de una obligación tributaria." (11)

Carlos M. Guilliani Fonrouge define los impuestos de la siguiente manera: "Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público." (12)

(11) De la Garza Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A. Décima Edición.- Pag. 334.- México, 1981.

(12) Guilliani Fonrouge Carlos M.- Derecho Financiero.- Editorial Depalma.- Vol. 1 Título 1, Pag. 253.- Buenos Aires, 1962.

Héctor B. Villegas, define al impuesto en la forma siguiente: "Es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la Ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado." (13)

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 2o. fracción I, define los impuestos de la manera siguiente: "son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo." (14)

El Diccionario Jurídico Mexicano, define los impuestos de la manera siguiente:

"El impuesto es una obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico,

(13) Villegas Héctor B.- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.- Editorial Depalma.- Tercera Edición, Tomo I, Pag. 78.- Buenos Aires, 1980.

(14) Sista.- Manual Fiscal.- Código Fiscal de la Federación.- Editorial Pac S.A. de C.V.- Título I, Pag. 1.- México, 1991.

con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria." (15)

El maestro Sergio Francisco de la Garza señala que el impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributiva, ex-lege, cuyo presupuesto de hecho es una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinado a cubrir los gastos públicos. (16)

b) Clasificación

De acuerdo a las innumerables definiciones que existen de impuestos podemos llegar a las consideraciones siguientes:

1.- Indican que los impuestos constituyen una prestación y de que por lo tanto, se derivan de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el Fisco y los contribuyentes. Es decir, que los impuestos configuran un típico

(15) Villegas Héctor B.- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.- Editorial Depalma.- Tercera Edición, Tomo I, Pag. 78 y 79.- Buenos Aires, 1980.

(16) De la Garza Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A. Décima Edición.- Pag. 336.- México, 1981.

acto de soberanía por parte del Estado.

2.- Señalan que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o en especie.

3.- Hacen referencia específica a los principios de generalidad y obligatoriedad, que por mandato constitucional, deben regir todo tipo de contribuciones.

4.- Establecen el fundamental y tan necesario principio de que los impuestos deben ser destinados a sufragar los gastos públicos.

Tomando en consideración que los impuestos directos y los indirectos son los más conocidos o la clasificación más aceptada, vamos a ver algunas ventajas de éstas.

Los impuestos directos tienen las ventajas siguientes:

Aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación y se puede contar con fijeza. Esto se debe a que el legislador sabe quiénes son las personas que pagan el impuesto y en capacidad, conoce también, más o menos con exactitud el rendimiento del impuesto.

Hacen posible la relación de la justicia fiscal. Precisamente porque se conoce al contribuyente, es posible hacer excepciones para ciertos mínimos necesarios o bien deducciones por diversos gastos.

Tienen en tiempos de crisis cierta fijeza o cuando menos mayor fijeza que los indirectos. Es decir, el quantum de su rendimiento decrece, pero no excesivamente.

Los impuestos directos también tienen desventajas y podemos enumerar las siguientes:

Son sensibles a los contribuyentes.

En efecto, el sujeto del impuesto sabe perfectamente dónde, cuándo, cómo y cuánto tiene que pagar; percibe, además, claramente que por el pago no recibe contraprestación alguna.

Son productivos.

Como los sujetos del impuesto se dan perfectamente cuenta de la cuantía de su obligación tributaria, una cuota muy elevada provoca reacciones de inconformidad y protesta contra el Estado y, además, una tendencia acentuada a evadir el impuesto. Por otra parte, las formas más generales de determinarlos que son: por declaración del causante, por determinación administrativa y por signos externos, no permiten un control exacto de la base.

Si existieran solos serían muy pesados, porque si la justicia exige una exención de los mínimos de existencia, las cuotas de los que tendrían que pagar el impuesto serían demasiado fuertes, con aumento de las tendencias de evasión.

Son poco elásticos.

Algunos de ellos, como el impuesto sobre la Renta, aumenta con la prosperidad pública, pero no en la forma en que lo hacen los impuestos indirectos y, desde luego, los otros impuestos directos en menor proporción. Por ejemplo, el impuesto sobre la propiedad raíz, rústica y urbana, pues no refleja de inmediato el aumento al valor de las propiedades.

Otro de los inconvenientes de los impuestos directos es que el causante, como siente más, es más estricto para juzgar de los gastos del Estado, es decir, lleva un mayor control de ellos.

Los impuestos directos se prestan más a la arbitrariedad por parte de los agentes fiscales, porque la apreciación de las circunstancias personales del sujeto, requiere cierto margen de poder discrecional que se presta, a una actitud arbitraria de los agentes fiscales.

Estos impuestos dejan sin gravar a un gran sector social, que es aquel que percibe ingresos inferiores al mínimo de existencia, así como a los extranjeros de paso y otros." (17)

(17) Flores Zavaia Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Editorial Porrúa, S.A.- Vigésimacuarta Edición, Pag. 258 a 260.- México, 1982.

Los impuestos indirectos presentan las ventajas siguientes:

1a. Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan bajo el precio de las cosas y se pagan en proporciones muy pequeñas, en virtud de que en el precio va incluido todos los impuestos indirectos que gravan el producto.

2a. Son más productivos que los impuestos directos. Porque el impuesto se confunde con el precio y en consecuencia, es posible señalar una cuota elevada de impuesto, sin provocar grandes protestas de los afectados.

3a. Permiten gravar a todo el sector de la población que escapa a los impuestos directos, como los que tienen rentas inferiores al mínimo de existencia, los extranjeros de paso, etc.

4a. Están dotados de una gran elasticidad. Es decir, tienen una tendencia natural a ser cada vez más productivos al desarrollarse la economía del país, porque con ella aumentan las transacciones, los gastos, etc., y, por lo mismo los rendimientos de los impuestos que los gravan; pero soportan más fácilmente los impuestos indirectos un aumento en las cuotas, aun en tiempo de crisis, sobre todo los artículos de primera necesidad, sin que pueda abusarse de este recurso, pues debe usarse con discreción por la clase social que principalmente afectará este gravamen.

5a. Como se dijo en los impuestos indirectos, es posible incrementar una elevación de cuotas sin que esto provoque protestas, ya que se confunden con el precio de los artículos gravados, pero este aumento sólo debe hacerse en casos muy necesarios y con la debida discreción.

6a. Se podría decir que estos impuestos son populares, ya que son menos impopulares que los directos.

7a. Los impuestos indirectos podrían considerarse voluntarios, en virtud de que basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar el impuesto.

8a. Los impuestos indirectos se pagan en el momento más cómodo para el causante, porque está afecto al pago del impuesto hasta el momento en que adquiere la mercancía, siempre que no se trate de artículos necesarios, pues la necesidad lo obliga a comprarlos y a pagar el impuesto, aun cuando no sea el momento conveniente para su economía.

9a. En algunos casos estos impuestos favorecen el desarrollo industrial, cuando el impuesto recae sobre el instrumento de producción, se provoca un mejoramiento en el proceso técnico, con el objeto de mejorar los aparatos y su rendimiento a fin de obtener el importe del impuesto de un incremento en la producción, sin necesidad de aumentar los precios de los productos.

Los impuestos indirectos tienen los inconvenientes siguientes:

1o. No son justos, porque pesan sobre el pobre con más fuerza que sobre el rico, ya que el primero tiene más familia, y en consecuencia, consume más artículos de primera necesidad, por lo que debe pagar un impuesto mayor. Por esta razón también pesan más sobre los casados que sobre los solteros.

2o. No tienen la misma fijeza que los impuestos directos, ya que en tiempos de crisis financieras, económicas o

políticas, crean un déficit, porque cada quien restringe sus consumos, aunque las cuotas no sean muy elevadas.

3o. Los gastos de percepción son muy elevados para la recaudación de este impuesto, pues es necesario gran cantidad de personal, para que se eviten fraudes, especialmente cuando la cuota es alta, porque aun cuando el sujeto solamente paga momentaneamente el impuesto, mientras lo repercute, tendrá la tentación de defraudar al fisco, para incrementar su utilidad con el importe del impuesto o para tener una situación ventajosa frente a sus competidores, puesto que podrá ofrecer precios más bajos al no pagar el impuesto.

4o. Estos impuestos producen molestias que entorpecen la industria por la necesidad de controlarlos. El fisco interviene en el procedimiento industrial, fijando métodos de elaboración o revisando las instalaciones, o en otras formas diversas, como por ejemplo, se observa estas severas medidas en la elaboración de alcoholes, aguardientes y mieles cristalizables, sobre cerveza, etc.

5o. Provocan una redistribución artificial del comercio o de la industria, como es el caso, de los impuestos aduanales que obligan que el tránsito de mercancías se efectúe sólo por los lugares autorizados.

6o. Estos impuestos requieren gran personal, ya que se sustrae a la industria, pues los trabajos de los empleados técnicos dan utilidad para cuestiones no fiscales.

7o. Provocan una desmoralización cuando las cuotas son demasiado altas, porque un costo excesivo da lugar a una disminución

de la demanda, o se incita a la falsificación de los productos para compensar el impuesto, o al fraude, a fin de poder conservar el precio anterior.

Teniendo en consideración las ventajas e inconvenientes de los impuestos directos e indirectos, debemos concluir que ningún sistema tributario puede basarse exclusivamente en un tipo de impuestos, sino para el buen funcionamiento del sistema, deberán establecerse combinados ambos tipos.

Impuestos Directos e indirectos. "Esta clasificación parece ser más de carácter económico que jurídico y presenta el grave problema de su imprecisión, lo que con toda facilidad mueve a confusión; sin embargo es una de las más manejadas en el campo de la Hacienda Pública y a ella se hace frecuente referencia al hablar de los impuestos. No existe un criterio uniforme para distinguir a los impuestos directos y a los indirectos, por lo que comentaremos los criterios de distinción que se han elaborado."(18)

"El criterio de la incidencia señala que son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas y son impuestos

(18) Rodríguez Lobato Raúl.- Derecho Fiscal.- Editorial Harla, S.A. de C.V.- Segunda Edición, Pag. 67.- México, 1966.

indirectos los que si pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo.

El criterio administrativo o del padrón señala que son impuestos directos aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes y son impuestos indirectos aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes.

El criterio de la manifestación de la capacidad contributiva señala que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en si misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias."(19)

(19) Rodríguez Lobato Raúl.- Derecho Fiscal.- Editorial Harla, S.A. de C.V.- Segunda Edición, Pag. 67 y 68.- México, 1966.

1.3. Principios Constitucionales de los impuestos.

Las bases jurídicas de los impuestos son las establecidas en la legislación positiva de un país, se clasifican los primeros en: Constitucionales y Ordinarios. Los primeros son además aquellos que están establecidos en la constitución y los segundos son los establecidos en las Leyes Ordinarias que se refieren a la actividad tributaria del Estado. (20)

Ernesto Flores Zavala, divide en tres grupos los principios constitucionales.

1o. Principios derivados de los preceptos Constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo, que no pueden ser violados o coartados por la actividad impositiva del Estado.

2o. Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos, y

(20) Flores Zavala Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Editorial Porrúa, S.A.- Vigésimacuarta Edición, Pag. 151.- México, 1982.

3o. Principios de política económica que por haberse considerado fundamentales fueron establecidos en la Constitución." (21)

Flores Zavala señala que; el primer principio derivado de contenido en las normas constitucionales contienen las garantías individuales, se puede expresar en los siguientes términos: "La actividad Tributaria del Estado no debe impedir o coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución" (22)

De éstas podemos señalar algunos artículos los que desde nuestro punto de vista resultan interesantes.

El artículo 5o. Constitucional señala: "A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria,

(21) Flores Zavala Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Editorial Porrúa, S.A.- Vigésimacuarto Edición, Pag. 151 y 152.- México, 1982.

(22) Flores Zavala Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Editorial Porrúa, S.A.- Vigésimacuarto Edición, Pag. 152.- México, 1982.

comercio o trabajo que le acomode siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial cuando se ataquen los derechos de tercero o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la Ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo sino por resolución judicial." (23) No obstante lo anterior los impuestos gravan generalmente el resultado de las actividades profesionales, comerciales, industriales o de simple trabajo de los individuos; pero ello no es ilegal, ya que como veremos con posterioridad, es la propia Constitución la que impone la obligación de pagar impuestos, siempre y cuando se efectúe el cobro de los mismos, siguiendo los lineamientos generales señalados en la Constitución; de lo contrario cualquier gravamen será violatorio de esta garantía constitucional.

En relación con el artículo 13 Constitucional, se puede establecer: "Las Leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto." (24)

(23) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Ediciones Depalma.- Séptima Edición, Pag. 3.- México, 1991.

(24) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Ediciones Depalma.- Séptima Edición, Pag. 6.- México, 1991.

El artículo 13 Constitucional dice: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas." (25) La Ley privativa desde el punto de vista material, no es una verdadera Ley, porque no cumple con los requisitos de ser general, abstracta, impersonal y permanente; sino que es una Ley personal, concreta, porque se refiere a una persona o varias personas individualmente determinadas, esta Ley no sería aplicable a nadie aunque alguna persona llene los requisitos señalados en dicha Ley.

Sin embargo, este principio de legalidad no exige que todos los que tienen capacidad contributiva paguen todos los impuestos establecidos por el Estado, sino únicamente que pague cada quien algún impuesto de manera que unas personas pagaran ciertos gravámenes y otras pagaran otros.

Las leyes tributarias no deben tener efectos retroactivos. En efecto, el artículo 14 Constitucional dice: "A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna." (26) La primera cuestión que ha surgido con referencia a este precepto, es determinar si la prohibición constitucional se

(25) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Ediciones Depalma.- Séptima Edición, Pag. 6.- México, 1991.

(26) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Ediciones Depalma.- Séptima Edición, Pag. 6.- México, 1991.

refiere al legislador o sólo a la autoridad que aplica las leyes. La Jurisprudencia se ha inclinado por el criterio de que la prohibición constitucional no se refiere al legislador, sino al juez; es decir, el artículo 14 prohíbe que el encargado de aplicar la Ley le dé efectos retroactivos.

Una Ley puede tener efectos retroactivos, o bien porque el legislador se los da al expedirla, o porque no siendo la Ley retroactiva por sí misma, se los da el que la aplica. Si la Constitución prohíbe que a una ley se le dé efectos retroactivos, la prohibición se refiere tanto al que hace la ley como al que la aplica, porque la regla es general y no hace distinción alguna. Las únicas leyes que pueden ser retroactivas son las constitucionales, cuando así expresamente lo establezca el constituyente porque quien pueda dar la regla puede dar también las excepciones de esa regla.

Del segundo párrafo del artículo constitucional se pueden derivar las siguientes reglas:

1o. Las autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales relativas.

2o. Las leyes que regulen los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación, deben reconocer en lo posible al derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad de que presente pruebas y alegue en su favor.

El artículo 14 Constitucional, en su segundo párrafo, dice: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho." (27)

El artículo 14, otorga dos garantías, la de legalidad y la de audiencia.

Pero dentro del proceso de determinación del crédito fiscal, es posible que la Administración se saque de los términos legales, y entonces la afectación de los derechos de los particulares, se hará por el acto administrativo y no por la ley; por esta razón se debe dar al particular la oportunidad de ser oído, para lograr el estricto cumplimiento de la ley, que es una de las garantías que otorga el artículo 14 Constitucional. Es decir, la garantía de audiencia tendrá el efecto de evitar que el particular sea privado de sus propiedades, posesiones o derechos, por un acto de la Administración, cuando sólo puede serlo por la ley.

(27) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.-

Ediciones Depalma.- Séptima Edición, Pag. 6.- México, 1991.

El artículo 17 Constitucional dice: "Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil." (28)

De este concepto se derivan tres cuestiones con referencia a la materia que estudiaremos:

1a. ¿Puede imponerse prisión como castigo del incumplimiento de las obligaciones tributarias? Creemos que limitándose la garantía a la prohibición de esta sanción para las deudas puramente civiles, si es posible castigar en esta forma las infracciones a las leyes tributarias. Por ejemplo, en materia

(28) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.-
Ediciones Depalma.- Séptima Edición, Pag. 8.- México, 1991.

comercio o trabajo que le acomode siendo ilícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial cuando se ataquen los derechos de tercero o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la Ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo sino por resolución judicial." (23) No obstante lo anterior los impuestos gravan generalmente el resultado de las actividades profesionales, comerciales, industriales o de simple trabajo de los individuos; pero ello no es ilegal, ya que como veremos con posterioridad, es la propia Constitución la que impone la obligación de pagar impuestos, siempre y cuando se efectúe el cobro de los mismos, siguiendo los lineamientos generales señalados en la Constitución; de lo contrario cualquier gravamen será violatorio de esta garantía constitucional.

En relación con el artículo 13 Constitucional, se puede establecer: "Las Leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto." (24)

(23) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Ediciones Depalma.- Séptima Edición, Pag. 3.- México, 1991.

(24) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Ediciones Depalma.- Séptima Edición, Pag. 6.- México, 1991.

aduanal, se considera como delito y se castiga con pena corporal el contrabando, que no es en esencia, sino un procedimiento para eludir el pago de los impuestos de importación o exportación.

2a. La segunda cuestión que surge con motivo de este precepto, es la relativa a la constitucionalidad de la facultad económico coactiva.

3a. Por último, el precepto que comentamos contiene una prohibición para que se cobren costas judiciales, quedando así eliminado en nuestro medio jurídico, este renglón tributario que existe en otros países.

El artículo 28 dice: "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria."
(29)

Tradicionalmente se pensó que estaba prohibida la exención de impuestos concedida en forma individual tratando de favorecer intereses de determinada o determinadas personas.

(29) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.-
Ediciones Depalma.- Séptima Edición, Pag. 25.- México, 1991.

estableciendo un verdadero privilegio; pero que estaba permitida la exención parcial o total cuando por razones de interés social o económico, se exceptúa del pago de un impuesto a toda una categoría de personas por medio de leyes que son de carácter general.

Esta interpretación es incorrecta, porque la prohibición constitucional es terminante y no permite hacer distinciones, resultando imposible cualquier exención de impuesto aunque sean de carácter general, ya que con ello se contravendría lo dispuesto por otro precepto constitucional, como lo es el artículo 31. Fracción de la Carta Magna. Asimismo, se debe interpretar el texto constitucional en el sentido estricto de que está prohibida en términos absolutos, la exención de impuestos.

Por otra parte, cuando el Estado pretenda ayudar a determinadas categorías o sectores de individuos, debe emplearse la forma de subsidio que tiene la ventaja de que puede ser graduado o regulado, de acuerdo con las necesidades y el criterio que normen la ayuda.

Además, se debe considerar que a pesar del contenido del artículo 28 Constitucional, existen exenciones que son necesarias y no contravienen, ni violan su contenido como son:

10. La exención de impuestos al salario mínimo de existencia.

2o. Existen algunas exenciones concedidas por leyes especiales tales como las contenidas en: El Código Fiscal de la Federación en el artículo 39 expresa:

"El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

1.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias." (30)

3o. También existen ciertas categorías de personas que el Estado considera que no tiene derecho a gravar su ingreso, de acuerdo con lo estipulado en tratados internacionales, por lo que les considera exentos como es el caso del artículo 146 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

(30) Lista.- Manual Fiscal.- Código Fiscal de la Federación.- Editorial Pac S.A. de C.V.- Título III, Pag. 23 y 24.- México, 1991.

40. El Estado también tutela la producción y la venta de diversos productos entre los cuales se encuentran los agrícolas y ganaderos y por esto los grava con tasa 0%, como es el caso del artículo 2 A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El artículo 31 Constitucional dice: "Son obligaciones de los mexicanos: Fracción. IV. contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en el que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". (31)

Este texto nos hace pensar, si solamente, los mexicanos están obligados al pago de los impuestos, reflexión a la que contesta de inmediato el artículo 10. del Código Fiscal de la Federación, precepto, que a la letra dice:

"Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto." (32)

(31) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Ediciones Depalma.- Séptima Edición, Pag. 28.- México, 1991.

(32) Sista.- Manual Fiscal.- Código Fiscal de la Federación.- Editorial Pac S.A. de C.V.- Título I, Pag. 1.- México, 1991.

Del texto transcrito, se llega a la conclusión que estén obligadas al pago de impuestos, las personas físicas y morales que realicen los actos o transacciones gravadas por las leyes fiscales, independientemente que sean mexicanos o extranjeros y solamente se exige del pago de impuestos a los extranjeros en el caso de reciprocidad, o sea, que en el país de que se trate nuestro personal diplomático goce de las mismas prerrogativas.

El artículo 31 fracción IV Constitucional, señala la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, a través de los impuestos; los Estados y los Municipios solamente pueden establecer impuestos estatales y municipales, pero no tienen facultades para legislar respecto de los impuestos de carácter federal.

También el precepto citado, establece que la contribución a los gastos públicos debe ser de manera proporcional y equitativa, debiéndose entender que no todos están obligados al pago de impuestos, sino únicamente los que tienen capacidad contributiva; sin embargo es necesario precisar que el impuesto grava a todos aquellos individuos, cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, cumpliéndose con la proporcionalidad y equidad contenidas en esta norma constitucional.

Otros autores como Sergio Francisco de la Garza señalan que: "El poder tributario que ejerce en México tanto la

Federación como los Estados, a través del Congreso General y de las legislaturas locales, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República." (33)

Algunas de las limitaciones se encuentran en la Constitución a través de las garantías individuales, dentro de ellas mencionaremos algunos de los principios que son:

- La Garantía o Principio de Legalidad.
- El dominio de los gastos públicos, las afectaciones especiales y las finalidades extrafiscales.
- Principio de igualdad y prohibición de leyes privativas.
- Prohibición de la retroactividad.
- La Garantía de Audiencia.

El principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar

(33) De la Garza Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A. Décima Edición.- Pag. 251.- México, 1981.

para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios deben ser establecidas por las leyes. Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso.

La garantía de Proporcionalidad o Equidad se encuentra consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, ya que para que un impuesto sea legal se requiere la satisfacción de los requisitos de proporcionalidad y equidad, además se necesita que se destine al pago de los gastos públicos y si falta alguno de estos requisitos no se cumple con la garantía de referencia.

La Suprema Corte de Justicia, ha sostenido que viola la garantía de proporcionalidad y equidad cuando los impuestos son notoriamente exorbitantes y ruinosos.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan los contribuyentes.

Valdés Villarreal considera que " para que exista gasto público es necesario que: a). La asignación de fondos sea para atender una atribución o competencia constitucional de la

federación o de los estados o del Municipio; b). quien haga el gasto sea la Administración Pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión de los Estados o del municipio; c). que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto público." (34)

La mayor parte los impuestos tiene una aplicación general a los gastos públicos, sin embargo y por excepción algunos tributos pueden tener afectaciones especiales, situación que ha declarado perfectamente válida la Suprema Corte de Justicia de la Nación la que considera que es constitucional dicha afectación en el supuesto de que esos gastos se escapen al destino de los gastos públicos.

La Doctrina reconoce con referencia a los fines puede haber tres clases de impuestos: Los impuestos con fines exclusivamente fiscales, cuyo único objetivo es producir ingresos al Erario, los impuestos con fines fiscales y extrafiscales al

(34) Valdés Villarreal Miguel.- Estudios Fiscales y Administrativos.- Editorial Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Pag. 43.- México.

mismo tiempo, tales como el impuesto Sobre la Renta y los impuestos con fines exclusivamente extrafiscales que persiguen fines sociales y económicos, etc.: pero que por su propia estructura y mecanismo no pueden producir ingresos al Erario.

El principio de igualdad y prohibición de leyes privativas se encuentra contenido en el artículo 13 de la Constitución Federal, mismo que prescribe que: "nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales", (35) este principio tiene aplicación en materia fiscal y la Suprema Corte de Justicia señala que: Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sin que sobreviva a la aplicación y que se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos que previenen, en tanto el principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 Constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa en el sentido material, puesto que le falta algo que le pertenece a su esencia.

Las leyes tributarias no deben gravar a una o

(35) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Ediciones Depalma.- Séptima Edición, Pag. 6.- México, 1991.

varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma a cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto.

En cuanto a la prohibición de la retroactividad el artículo 14 primer párrafo de la Constitución Federal dispone que: "A ninguna Ley de dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna". (36) Este es el fundamento de la prohibición de la retroactividad tanto en materia fiscal como en las demás leyes. Esta prohibición está dirigida no sólo al poder legislativo, para que no expida leyes retroactivas, sino también al poder ejecutivo para que no las aplique.

La garantía de audiencia la consagra el artículo 14 Constitucional mismo que prescribe que: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en los que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho." (37)

(36) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Ediciones Depalma.- Séptima Edición, Pag. 6.- México, 1991.

(37) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Ediciones Depalma.- Séptima Edición, Pag. 6.- México, 1991.

En materia tributaria la garantía de audiencia se cumple plenamente en todas las leyes fiscales y tanto en el procedimiento oficioso administrativo que se sigue ante la propia autoridad hacendaria, como en el procedimiento contencioso que se sigue en los Tribunales Administrativos, ya que ambas instancias se encuentran plenamente precisadas y establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

1.4. Los impuestos indirectos en los Países en Vías de Desarrollo.

Resulta conveniente examinar hasta que punto son importantes los impuestos indirectos en las economías de los países que se encuentran en vías de acelerar su crecimiento o también conocidas como países en vías de desarrollo.

En estos países la imposición indirecta es muy importante, junto con la directa, pues ambas constituyen la base de la hacienda pública. La imposición directa de ser más equitativa y la indirecta se puede utilizar para promover el desarrollo económico.

John Due considera que el término indirecto puede emplearse para referirse a tres clases de impuestos: "Los de comercio exterior, los que recaen sobre consumos específicos y los impuestos sobre las ventas, aunque también se utiliza a veces el término impuesto sobre bienes para designar a las tres clases de impuestos mencionados, pero estos impuestos pueden recaer tanto sobre bienes tangibles como sobre servicios," (38) y este impuesto recae sobre cosas o servicios. El sobre las transacciones y las...

1.- Jhon F.- La imposición indirecta en los Países en Vías de Desarrollo.- Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Pág. 45 y 46.- Madrid 1970.

Es necesario antes de seguir tratando la imposición indirecta hablar de diversas clasificaciones de los impuestos, tomando en consideración diferentes criterios:

La clasificación más antigua, toma en consideración para efectuar la distinción, la posibilidad de traslación del impuesto y clasifica como directos los que no pueden trasladarse, e indirectos los que si pueden trasladarse. John Stuart Mill, considera siguiendo este criterio, que impuesto directo es el exige de las mismas personas que se pretende o se desea que se paguen. Impuestos indirectos son aquellos que se exigen a una persona con la esperanza y la intención de que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra.

El criterio administrativo que siguen autores como Foville y Allix, sostienen que los impuestos directos son aquellos que se recaudan con arreglo a listas o padrones, mientras que los impuestos indirectos no se pueden incluir en listas. Esta distinción se basa en que los impuestos directos gravan periódicamente situaciones con cierta permanencia, mientras que los impuestos indirectos gravan actos y situaciones accidentales, como los consumos.

Existe también el criterio de exteriorización de capacidad contributiva, la cual fue adoptada por Griziotti quien considera que son impuestos directos cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito. Son indirectos cuando

gravan el gasto o el preconsumo, o bien la transferencia de riqueza tomados como índice o presunción de la existencia de capacidad contributiva, lo que quiere decir que los impuestos directos gravan exteriorizaciones inmediatas de la riqueza, mientras que los impuestos indirectos gravan exteriorizaciones mediatas de riqueza.

Dino Jarach efectuó la división de los impuestos en directos e indirectos, tomando como base la capacidad contributiva de los sujetos y al respecto expresa:

" La teoría que prevalece hoy es que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones llamadas directas a la capacidad contributiva, y ésta no es una mera tautología, sino que se entiende por manifestaciones directas aquellas donde la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta o el patrimonio, que son la riqueza respectivamente en su aspecto dinámico y estático.

En cambio son manifestaciones indirectas todas aquellas en que no se toma como base de la imposición de la riqueza entre sí, ya sea en su aspecto estático o dinámico, sino de las manifestaciones como los consumos, las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma como base la riqueza misma."(39)

(39) De la Garza Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A. Décima Edición.- Pag. 358 y 359.- México, 1961.

Flores Zavala hace referencia a la división de impuestos directos e indirectos y al efecto señala:

" impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, el verdadero contribuyente, suprime todos los intermediarios entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador se confunden. Por el sujeto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por la repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador." (40)

Emilio Margain Manautou, también se refiere a la división de los impuestos en directos e indirectos y los define de la manera siguiente:

" el impuesto directo es aquel que no es

(40) Flores Zavala Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Editorial Porrúa, S.A.- Vigésimacuarta Edición, Pag. 257.- México, 1982.

repercutible y el indirecto el que si lo es." (41)

En conclusión podemos decir, que en los impuestos indirectos la persona obligada al pago del tributo, es la que está comprendida en los supuestos de la norma, o sea, "el contribuyente de jure", y no es ésta en realidad quien soporta la carga fiscal, sino que ésta recae sobre un tercero, que se denomina "contribuyente de facto"; así las cosas, se puede decir que los impuestos indirectos generalmente, son soportados en el caso de los impuestos al consumo, por el consumidor, ya que son incorporados al precio.

Para comprender el efecto que tienen los impuestos indirectos, en las economías en vías de desarrollo es indispensable conocer sus objetivos primordiales que son:

- 1.- Aceleración del desarrollo económico.
- 2.- Estructura de la distribución de la renta.
- 3.- Asignación de recursos.
- 4.- Estabilidad de precios.

(41) Margain Manatou Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Universidad Autónoma de San Luis Potosí.- Tercera Edición, Pág. 89.- México, 1973.

1.- En las últimas décadas, todas las economías en desarrollo luchan con gran énfasis en lograr la aceleración de su desarrollo económico; concretamente en la elevación de la renta real per capita, tratando de alcanzar el nivel de los países desarrollados en el menor tiempo posible.

2.- Es importante para los países en vías de desarrollo, lograr una estructura aceptable de la distribución de los beneficios derivados del desarrollo. La naturaleza de las estructuras aceptables notablemente, dependiendo del país de que se trate. Algunos gobiernos como los de Tanzania y Zambia, tratan de minimizar la desigualdad de rentas y están dispuestos a sacrificar un cierto crecimiento de la renta nacional para asegurarse la estructura deseada. Otros países como Kenya, ponen un énfasis relativamente mayor en el crecimiento. En algunos países latinoamericanos, se puede apreciar el dominio de pequeños grupos de personas ricas, pudiendo ser el objetivo principal de estos países, el mantenimiento de las estructuras de desigualdad existentes.

3.- Uno de los objetivos de las economías en desarrollo, es utilizar sus recursos de modo que satisfaga lo mejor posible las necesidades de la comunidad, o del grupo dominante, según sea el caso. Desperdiciar recursos es más grave para una economía en desarrollo, que para las de altas rentas y son variables sus objetivos, así como la asignación de sus recursos; pues en algunos

países se antepone el prestigio nacional y en otros los caprichos del grupo dominante.

4.- Otro de los objetivos de las economías en vías de desarrollo, lo constituye un control de precios relativamente estable e influyen para la consecución de estos objetivos tanto los programas de gastos públicos como las estructuras de ingresos públicos; en la mayoría de las economías en desarrollo actuales, se considera que el sector público es el instrumento principal en el logro de dichos objetivos. Pero los papeles concretos asignados al sector público y a la empresa privada varían y van desde economías con predominio del sector público, como Birmania, economías mixtas como Zambia y Tanzania, hasta economías de libre empresa como las Filipinas y Honduras.

El estudio anterior es importante en este trabajo solamente desde el punto de vista tributario y en especial por el papel que desempeñan en las diversas economías los impuestos indirectos, teniendo en cuenta el papel que desarrolla el sector público en la producción y el grado de desarrollo de las economías en vías de desarrollo.

Los impuestos indirectos tienen la ventaja que reducen la presión inflacionista al aumentar los precios en relación con las rentas de los factores, los impuestos sobre la renta lo hacen al reducir la renta disponible y de este modo, la capacidad de consumo.

●

John Due establece siete ventajas de los impuestos indirectos, para la consecución de los objetivos que persiguen las economías en desarrollo:

1.- Hacen posible unos mayores ingresos públicos para financiar la inversión en infraestructura y capital y permiten una tasa de desarrollo económico más alta de lo que sería posible de otro modo sin recurrir a una excesiva creación de dinero.

2.- Pueden restringir el consumo de lujo más efectivamente (por unidad de ingreso fiscal) que los demás impuestos, permitiendo unas mayores tasas de ahorro y de formación de capital. Este efecto se ve especialmente favorecido por el empleo de tipos elevados en el caso de las compras de bienes de lujo.

3.- Pueden emplearse para restringir la importación de bienes de lujo más efectivamente que otros impuestos, preservando así las reservas de divisas para fines que sean más importantes para el desarrollo económico.

4.- Requieren un esfuerzo administrativo menor para su recaudación eficaz y reducen el gasto de recursos que se efectúa con este fin. Dado que la recaudación es más efectiva, pueden ser más equitativos en comparación con los impuestos directos en comparación con lo que ocurre en las economías más desarrolladas.

5.- Como el consumo de lujo es una medida relativamente buena de la capacidad de pago en la mayoría de los países en desarrollo, estos impuestos proporcionan un efecto disutivo más equitativo que en otras condiciones.

6.- Facilitan el control de la asignación de recursos como consecuencia de su naturaleza selectiva al recaer sobre determinadas formas de consumo.

7.- Pueden ser menos dañinos para los incentivos que los impuestos directos."(42)

Los impuestos indirectos también tienen desventajas como lo son: su incapacidad para incidir sobre las grandes concentraciones de ingresos y riqueza con la efectividad que lo hacen los impuestos directos. Consecuentemente pueden desempeñar un papel más adecuado en los países caracterizados por una distribución de la riqueza y de la renta relativamente igualitaria (como en algunos países africanos). Los impuestos indirectos pueden distorsionar la organización de los factores de la producción, con la consiguiente pérdida de eficiencia de ésta y se

(42) Due Jhon F.- La imposición indirecta en los Países en Vías de Desarrollo.- Editoriales de España Reunidas, S.A., Pág. 26.- Madrid 1970.

pueden originar exceso de gravamen sobre el consumidor. Ofrecen menos posibilidades que los impuestos sobre la renta para influir sobre la dirección de la inversión de capital, el empleo del ahorro. Asimismo es necesario hacer notar, que puestas a funcionar las estructuras de los impuestos indirectos se tropieza con muchos problemas para el logro de los objetivos deseados; como es el caso, de los impuestos sobre el comercio exterior, que son tributos de fácil recaudación durante los primeros años, pero pueden originar una protección no requerida y una pérdida de eficiencia.

1.5. Los impuestos en nuestro país.

Hasta el año de 1979, el número de impuestos especiales ascendía a 52, existiendo además otros impuestos federales, lo que tornaba muy complejo el Sistema Tributario Mexicano. A partir de 1980 se realizaron medidas de simplificación, iniciándose éstas con la abrogación y derogación de 28 impuestos federales con motivo de la promulgación de la Ley del impuesto al Valor Agregado, en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1980.

En esta Ley del impuesto sobre Producción y Servicios cuya vigencia es a partir del 1º de enero de 1981, se adecuaron y sistematizaron otros impuestos especiales, agrupándose en dicho ordenamiento y facilitando así, el cumplimiento de obligaciones que se contenían en diversos ordenamientos, de los cuales desaparecieron.

Con esta Ley quedaron abrogadas las siguientes disposiciones:

- Ley del impuesto sobre Venta de Gasolina.
- Ley del impuesto sobre Seguros.
- Ley del impuesto sobre Tabacos Labrados.
- Ley del impuesto sobre Teléfonos.

- Ley del impuesto sobre compraventa de primera mano de aguas envasadas y refrescos, misma que fue abrogada a partir del 1º de enero de 1982.

Al entrar en vigor la Ley del impuesto sobre Producción y Servicios quedaron derogadas las Leyes siguientes:

- Ley del impuesto Sobre Producción y Consumo de Cerveza, a excepción de los artículos 10, fracciones II al XXV y XXVII al XXIX y 25, que continuarán en vigor hasta el 31 de diciembre de 1981, fecha a partir de la cual queda abrogada dicha Ley.

- Ley Federal de impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas, a excepción de los artículos 13 a 16, 52, 54 y 56, que continuarán en vigor hasta el 31 de diciembre de 1981, fecha a partir de la cual queda abrogada dicha Ley.

Los reglamentos de las leyes que se derogan se continuaron aplicando en lo relativo a los preceptos que quedan vigentes, sólo durante el año de 1981.

ESTRUCTURA ACTUAL DE LA LEY DEL IMPUESTO
ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS Y
SU REGLAMENTO

CAPITULO	DENOMINACION	LEY	REGLAMENTO
I	Disposiciones Generales.	Art. 1º al 6º	Art. 1º al 7º
II	De la Enajenación	Art. 7º al 11º	Art. 8º Y 8º-A
III	De la Importación de bienes.	Art. 12º al 16º	Art. 9º al 11º
IV	De la Prestación de Servicios.	Art. 17º y 18º	Art. 12º
V	De las Obligaciones de los Contribuyentes.	Art. 19º al 21º	Art. 13º y 14º
VI	De las Facultades de las Autoridades.	Art. 22º al 26º	Art. 15º
VII	De las Participaciones e Entidades Federativas.	Art. 27º y 28º	

CAPITULO II

2. Análisis del Impuesto Especial sobre Producción y Servicio.

2.1. Concepto de Sujeto Activo

2.2. Concepto de Sujeto Pasivo

2.3. Objeto del Impuesto

2.4. Base del Impuesto

2.5. Tasas del Impuesto

2.6. Acreditamiento del Impuesto

CAPITULO II

2. Análisis del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

2.1. Concepto de Sujeto Activo.

En la relación tributaria existen dos sujetos que son el activo y el pasivo.

El autor Giuliani Fonrouge nos define al sujeto activo en la forma siguiente:

"El sujeto activo por excelencia es el estado en sus diversas manifestaciones: Nación, provincias, municipalidades, etcétera;" (1)

El autor mexicano Raúl Rodríguez Lobato define al sujeto activo de la manera siguiente:

(1) Giuliani Fonrouge Carlos M.- Derecho Financiero.- Ediciones Depalma.- Tercera Edición.- Volumen I, Pág. 345.- Buenos Aires, 1976.

"En el Derecho Tributario, como dijimos al comentar la obligación fiscal, existe un sólo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía." (2)

Adolfo Arrijo Vizcaino nos define al sujeto activo como:

Sujeto Activo.- "Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa a favor del Fisco, el que, como señalamos en su oportunidad, es la entidad encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones." (3)

El Diccionario Jurídico Mexicano define al sujeto

(2) Rodríguez Lobato Raúl.- Derecho Fiscal.- Editorial Haria, S.A. de C.V.- Segunda Edición, Pág. 131. México, 1981.

(3) Arrijo Vizcaino Adolfo.- Derecho Fiscal.- Editorial Themis.- Tercera Edición.- Capítulo IV, Pág. 88.- México, 1986.

activo de la relación tributaria como a continuación se transcribe:

"El único sujeto activo del impuesto es el Estado, porque tiene el poder fiscal derivado de su poder soberano. Por tanto sólo el Estado y los entes menores subrogados a él, como los estados y municipios, pueden exigir el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias." (4)

(4) Instituto de Investigaciones Jurídicas.- Diccionario Jurídico Mexicano.- Letras de la I a la O, Pág. 1638.- México.

2.2. Concepto de Sujeto Pasivo

En cuanto al sujeto pasivo, el jurista Giuliani Fonrouge lo define como:

"Es decir que sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona individual o colectiva sometida a la potestad tributaria a cuyo cargo pone la Ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser contribuyente o tercero." (15)

Este autor también comenta que en ocasiones el tributo se desplaza del contribuyente de jure hacia otra persona que no figura en la Ley y se le denomina contribuyente de facto.

La definición de contribuyente o deudor se entiende de referido exclusivamente al de jure que es quien la Ley señala como sujeto pasivo del gravamen.

Fonrouge divide a los sujetos pasivos de deudor o

(15) Giuliani Fonrouge Carlos M.- Derecho Financiero.- Ediciones Depalma.- Tercera Edición.- Volumen I, Pág. 346.- Buenos Aires, 1976.

contribuyente y el responsable o sustituto; así como de capacidad jurídica y capacidad tributaria.

La primera se refiere a la capacidad según el derecho privado y la otra a la capacidad de los fines de las obligaciones tributarias:

El autor mexicano, Ernesto Flores Zavala al referirse a los sujetos del impuesto, expresa lo siguiente: "Es sujeto pasivo del impuesto, el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél." (6)

Como se puede observar el mencionado autor hace la distinción entre el sujeto pasivo del impuesto y el pagador del impuesto; el primero es el que lleva a cabo la actividad o el acto gravado por la ley, el segundo es el que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el

(6) Flores Zavala Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas.- Editorial Porrúa, S.A.- Vigésimaséptima Edición, Pág. 55.- México, 1986.

gravamen al consumidor o último adquirente, porque su economía es la que resulta afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos. Por ejemplo el impuesto especial sobre producción y servicios, es un impuesto indirecto en el cual el sujeto pasivo obligado al pago del impuesto, es el productor o prestador de servicios; no obstante que el que paga el impuesto es el consumidor, ya que éste va incluido en el precio.

El Diccionario Jurídico Mexicano define al sujeto pasivo como:

"En cuanto al sujeto pasivo del impuesto es todo ente económico al que se le genera la obligación de contribuir por haberse ubicado en el supuesto al que la ley imputa una obligación tributaria." (7)

El maestro Sergio Francisco de la Garza al definir el sujeto pasivo de la obligación tributaria lo identifica con el sujeto pasivo principal, en virtud de que muchas de nuestras leyes lo consideran de la misma manera y lo define de la siguiente forma: "es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponible que de acuerdo con la ley resulten atribuibles a dicho

(7) De la Garza Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A.- Decimocuarta Edición, Pág. 482.- México, 1986.

sujeto por ser el que lo realiza." (8)

Otro autor Arrijoa Vizcaino al referirse al sujeto pasivo de la obligación tributaria expresa:

"Sujeto Pasivo, es aquél a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. Son los particulares, ciudadanos, gobernados o administrados, los que agrupados bajo la denominación común de contribuyentes (anteriormente de los llamaba causantes), deben de contribuir, en los casos señalados por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias. Por tanto, asumen el papel de sujetos pasivos."(9)

Rabí Rodríguez Lobato se refiere al sujeto pasivo de la siguiente forma:

"El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación

(8) Instituto de Investigaciones Jurídicas.- Diccionario Jurídico Mexicano.- Letras de la I a la O, Pág. 1638.- México.

(9) Arrijoa Vizcaino Adolfo.- Derecho Fiscal.- Editorial Themis.- Tercera Edición.- Capítulo IV, Pág. 86.- México, 1986.

determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal." (10)

Después de analizar las definiciones que dan los distintos autores acerca de los sujetos activo y pasivo podemos concluir que el sujeto activo es el Estado y que el sujeto pasivo es la persona física o moral que lleva a cabo el hecho generador o el supuesto contemplado en la norma y que está obligado al pago del impuesto correspondiente.

La propia Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios nos señala en su artículo 19.: "Están obligadas al pago del impuesto especial sobre producción y servicios las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades gravados por la Ley." (11)

PERSONAS FISICAS

SUJETOS PASIVOS

PERSONAS MORALES

(10) Rodríguez Lobato Raúl.- Derecho Fiscal.- Editorial Harla, S.A. de C.V.- Segunda Edición, Pág. 147. México, 1981.

(11) Sista.- Manual Fiscal.- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.- Editorial Pac, S.A. de C.V.- Capítulo I, Pág. 1.- México, 1991.

Se entiende por persona física, todo ser humano ente biológico susceptible de adquirir derechos y contraer obligaciones.

Se entiende por persona moral, el conjunto de personas físicas que se reúnen para la realización de un fin común ilícito y determinado, preponderantemente económico, a las que el derecho reconoce personalidad jurídica para ser titular de derechos y obligaciones.

2.3. Objeto del impuesto

Otro de los elementos importantes en el análisis que venimos haciendo de la ley del impuesto especial sobre producción y servicios lo representa el objeto, que grava esta ley, sin embargo antes de entrar a su análisis debemos de definir lo que se entiende por objeto de manera genérica, por lo que recogeremos en el presente trabajo la opinión de algunos autores.

Con respecto al objeto algunos autores como Sergio Francisco de la Garza realizan los siguientes comentarios:

Objeto de tributo, al que Lucien Mehl llama "recurso económico, la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición: la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios." (12)

Raúl Rodríguez Lobato señala que frecuentemente se confunde el significado del concepto del tributo con el de la finalidad del tributo por lo que expresa:

(12) De la Garza Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A.- Decimocuarta Edición, Pág. 482.- México, 1986.

"Podemos definir el objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta retenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etcétera. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible."(13)

Asimismo, nos encontramos que el autor Adolfo Arrijo Vizcalno lo define de la manera siguiente:

"....El objeto del Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público, que regulan la determinación, recaudación y administración por parte del Estado, de los ingresos tributarios, contribuciones o tributos." (14)

En lo particularla Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios nos señala en su artículo 1º. el objeto de la misma y este lo podemos describir de la siguiente manera:

- " La enajenación en territorio nacional o en su

(13) Rodríguez Lobato Raúl.- Derecho Fiscal.- Editorial Harla, S.A. de C.V.- Segunda Edición, Pág. 112. México, 1981.

(14) Arrijo Vizcalno Adolfo.- Derecho Fiscal.- Editorial Themis.- Tercera Edición.- Capítulo IV, Pág. 86.- México, 1986.

caso la importación de los bienes señalados por la Ley."(15) (Cerveza, vinos, aguardiente, bebidas alcohólicas, tabacos labrados y petrolíferos).

- La prestación de los siguientes servicios: Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución con motivo de la enajenación de los bienes señalados en el párrafo anterior.

- Exportación definitiva en los términos de la legislación aduanera de los bienes mencionados anteriormente (cerveza, vinos, aguardiente, etc.) que realicen los productores o envasadores de los mismos, las empresas de comercio exterior, así como aquellos que celebran convenios con las empresas productoras o envasadores y que cumplan con los requisitos que al efecto dé a conocer mediante reglas de carácter general la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, inclusive cuando dichos bienes se exporten para enajenarlos en el extranjero.

Cabe hacer notar que la Ley mencionada hace referencia en términos generales del concepto de enajenación, por lo que deben recurrir a las distintas formas de como se lleva a cabo ésta.

(15) Sista.- Manual Fiscal.- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.- Editorial Pac, S.A. de C.V.- Capítulo I, Pág. 5.- México, 1991.

La enajenación de acuerdo a las distintas definiciones las podemos mencionar como:

El Diccionario de Derecho define la enajenación como:

" Enajenación. Transmisión legalmente autorizada de una cosa o derecho, de la persona que tiene su propiedad a otra que la adquiere en virtud de este acto." (16)

El Diccionario Jurídico Mexicano la define de la manera siguiente:

" Consiste en la transferencia del dominio sobre una cosa o derecho que no pertenece a otro u otros sujetos. La palabra podría tener un significado más genérico comprendiéndose todo acto o actos por los que transmitimos una cosa o un derecho a otra u otras personas." (17)

(16) De Pina Rafael. De Pina Vara Rafael.- Diccionario de Derecho.- Editorial Porrúa. S.A.- Decimocuarta Edición. Pág. 249.- México. 1986.

(17) Instituto de Investigaciones Jurídicas.- Diccionario Jurídico Mexicano.- Letras de la D a la H. Pág. 1071.- México.

Este concepto que resulta de vital importancia y trascendencia definir es lo que se entiende por territorio nacional. De acuerdo con lo establecido en el artículo 42 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se entiende que forma parte del Territorio Nacional.

* Art. 42. El territorio nacional comprende:

- I. El de las partes integrantes de la Federación;
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
- III. El de las islas de Guadalupe y las Revillagigedo, situadas en el océano Pacífico;
- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el derecho internacional, y marítimos interiores; y
- VI. El espacio situado sobre el territorio nacional con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional." (18)

Lo anterior es congruente con lo que señala el propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 89, que

(18) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Ediciones Depalma.- Séptima Edición, Págs. 34 y 35.- México, 1991.

establece que para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

Otro de los conceptos que se mencionan es la importación, de esta figura existen varias definiciones, entre las que podemos mencionar las siguientes:

El artículo 70 de la Ley Aduanera al texto expresa:

" Se entienda por régimen de importación definitiva la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado." (19)

El Diccionario Jurídico Mexicano define la importación de la siguiente forma:

" Importar proviene del vocablo latino importare, que significa traer, hacer venir de fuera introducir; pudiendo definirse como la introducción a territorio nacional de mercancías y

(19) Ley Aduanera y su Reglamento.-Editada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Subsecretaría de Ingresos, Unidad de Comunicación Social, Pág. 56.- México, 1991.

prestación de servicios para ser destinados a consumo interno. " (20)

Conviene también señalar que en el artículo 19. de la Ley se establece como obligación para los sujetos tales como la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exenta de ellas deberán aceptar la traslación del impuesto especial sobre producción y servicios y, en su caso, pagarlo y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de la Ley.

La anterior aclaración en la Ley, es de suma importancia, ya que estas entidades en algunos casos se negaban a aceptar el traslado o pago del impuesto, aduciendo que no estaban obligadas al pago, pues de acuerdo con lo señalado en el artículo 19. del Código Fiscal de la Federación quedan obligadas a pagar las contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

(20) Instituto de Investigaciones Jurídicas.- Diccionario Jurídico Mexicano.- Letras de la I a la O, Pág. 1619.- México.

2.4. Base del impuesto

Otro de los elementos importantes del impuesto lo es la base o monto sobre el cual se calcula el impuesto; algunos autores a este concepto lo denominan también como:

Adolfo Arrijo Vizcaino tomando en cuenta el principio de certidumbre define como elemento constitutivo del tributo moderno.

" base gravable, la Ley también debe señalar la manera precisa y objetiva cuál es la porción de ingreso, rendimiento o utilidad gravables a que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer." (21)

Sergio Francisco de la Garza al respecto nos ilustra de la manera siguiente:

" Se llama parámetro a la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen. Y cuando el parámetro está constituido por una suma de dinero o por un bien

(21) Arrijo Vizcaino Adolfo.- Derecho Fiscal.- Editorial Themis.- Tercera Edición.- Pág. 158.- México, 1986.

valorable en términos monetarios recibe el nombre de base gravable." (22)

El autor Raúl Rodríguez Lobato define la base del Tributo, porque así denomina a la base del impuesto como:

" La base del tributo es por regla general el valor pecuniario señalado por la Ley al que se aplica la tarifa para establecer la cuantía de la obligación fiscal, es decir, para precisar el adeudo en cantidad líquida." (23)

En cuanto a la base gravable sobre la cual se calcula el impuesto, el artículo 11 de la Ley en comento establece que: " Para calcular el impuesto tratándose de Enajenación se considerará como valor el precio pactado incluyendo el de los envases y paquetes, no retornables, necesarios para contener los bienes que se enajenan así como las cantidades que además se carguen o se cobren al adquirente por intereses normales o moratorios penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de impuestos. A falta de precio pactado se esta al valor que los bienes tengan en el mercado, en su defecto, al de enajenar.

(22) De la Garza Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A.- Decimocuarta Edición, Pág. 423.- México, 1986.

(23) Rodríguez Lobato Raúl.- Derecho Fiscal.- Editorial Haria, S.A. de C.V.- Segunda Edición, Pág. 124. México, 1981.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

Los productores o importadores de cigarros para calcular el impuesto por la enajenación de sus bienes consideración como valor el precio de venta al detallista de los mismos. Este impuesto no se pagará por las enajenaciones subsecuentes.

Los intereses moratorios y las penas convencionales darán lugar al pago de este impuesto en el mes en que se paguen.

Tratándose de prestación de servicios la base gravable se compone o se forma de acuerdo con lo señalado en el artículo 89. de la Ley, con el valor total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por intereses normales, moratorios o penas convencionales, o cualquier otro concepto distinto del impuesto.

En cuanto a la importación de Bienes la base gravable se forma en los términos del artículo 14 de la Ley de la materia, con el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación adicionado con el monto de este último impuesto y de los demás que se tenga que pagar con motivo de la importación a excepción del impuesto al valor agregado.

Quando se trata de bienes por cuya importación a una tasa menor a la general vigente el impuesto a que se refiere la Ley; será el que se determine conforme en el primer párrafo de este artículo. considerado el impuesto general de importación que se

hubiere tenido que pagar por haberse aplicado la tasa general referida.

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios contempla varias tasas según se trate de determinados bienes o servicios.

El artículo 2º. de la misma establece que las siguientes tasas:

" Cerveza ----- 21.5%

Vinos de mesa, sidras y rompopes, así como los vinos denominados aromatizados, quinados, generosos y vermutis 15%.

Alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas no comprendidas en el inciso anterior, así como sus concentrados 40%.

Gas avión ----- 50%

Tabacos labrados:

1.- Cigarros ----- 139.5%

2.- Cigarros Populares sin filtro elaborados con tabaco obscuro con tamaño máximo de 77 milímetros de longitud, cuyo precio

máximo al público al 1º de enero de cada año, no exceda de la cantidad que establezca el Congreso de la Unión, así como puros y tabacos labrados 20.9%.

Existe en las disposiciones de vigencia anual de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que Reforma otras Leyes Federales, en vigor a partir del 1º de enero de 1991, aplicables a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, un concepto de lo que debe entenderse como cigarros populares sin filtro, los que al 1º de enero de 1991 tengan un precio máximo al público que no exceda de \$ 30.00 por cigarro.

Petrolíferos ----- 25%

En la prestación de los siguientes servicios:

Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de los bienes señalados en la fracción I de este artículo, en estos casos la tasa aplicable será la que corresponda al bien de que se trate. No se pagará el impuesto cuando se trate de las enajenaciones a que se refiere el artículo 8º de esta Ley.

En la exportación definitiva en los términos de la legislación aduanera de los bienes a que se refiere la fracción I de este artículo que realicen los productores o envasadores de los mismos, las empresas de comercio a que se refiere el párrafo

siguiente, así como aquellos que celebren convenio con las empresas productoras y envasadoras y cumplan con los requisitos que al efecto dé a conocer mediante reglas de carácter general la Secretaría de Hacienda y Crédito Público inclusive se exporten para enajenarlos en el extranjero 0%. Para efectos de esta Ley, se asimila a la exportación la enajenación de los bienes a que se refiere la fracción I de este artículo, realizada por los productores o envasadores a empresas de comercio exterior, siempre que dichas enajenaciones cumplan con las reglas que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general. Se consideran empresas de comercio exterior únicamente aquellos cuyos bienes terminados que enajenen en México sean en su totalidad importados, y los que se adquieran en el país se destinen totalmente a la exportación." (24)

Además existe una tasa que es la que aplica a la exportación definitiva en los términos de la legislación aduanera a, que se realice de los bienes objeto de la Ley los productores o envasadores de los mismos, las empresas de comercio exterior así como aquellas que celebren convenio con las empresas productoras o envasadoras y cumplan con los requisitos que al efecto

(24) Sista.- Manual Fiscal.- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.- Editorial Pac, S.A. de C.V.- Capítulo I, Pág. 1 y 2.- México, 1991.

de a conocer mediante reglas de carácter general la S.H.C.P., inclusive cuando dichos bienes se exporten para enajenarlos en el extranjero.

Cabe hacer notar que se consideran empresas de Comercio Exterior únicamente aquellas cuyos bienes terminados que enajenen en México sean en su totalidad importados y las que adquirieran en el país se destinen totalmente a la exportación.

El efecto que produce la tasa del 0% es el de que el impuesto que le haya sido trasladado o cobrado al contribuyente, le sea devuelto cuando lleve a cabo la exportación de los bienes gravados por la Ley.

Situación que conviene distinguir cuando a un producto se le deja exento, ya que esto equivale a que no pague el impuesto, pero el contribuyente no tiene derecho a que el impuesto que a él le hubieren trasladado, a recuperarlo, sino que la manera de recuperarlo tendría que ser vía costo.

2.5. Tasas del impuesto.

Otro de los conceptos que son importantes para el desarrollo de este capítulo es el concepto tasa, mismo que ha sido definido por diversos autores y a continuación transcribiremos las definiciones siguientes:

El autor Adolfo Arrijo Vizcalno, al referirse al concepto de tasa lo define:

" Tasa consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda del cuño legal, del tributo a pagar." (25)

Raúl Rodríguez Lobato, la define en la forma siguiente:

" La doctrina señala que los derechos de tasas son contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por las

(25) Arrijo Vizcalno Adolfo.- Derecho Fiscal.- Editorial Themis.- Tercera Edición.- Pág. 93.- México, 1986.

prestaciones de un servicio determinado." (26)

Considero que para los efectos de este trabajo la primera de las definiciones resulta más congruente con el impuesto especial sobre producción y servicios, ya que así denomina a la unidad aritmética que se toma de base para la determinación del tributo.

(26) Rodríguez Lobato Raúl.- Derecho Fiscal.- Editorial Haria, S.A. de C.V.- Segunda Edición, Pág. 75. México, 1981.

2.6. Acreditamiento del impuesto.

La propia Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, define en su artículo 40, lo que se entiende por acreditamiento, y este consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley las tasas a que se refieren las fracciones I y III del artículo 20., según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto especial sobre producción y servicios que hubiera sido trasladado al contribuyente, o el propio impuesto que él hubiere pagado con motivo de la importación en el mes o en el ejercicio al que corresponda.

Es en la misma Ley donde se establecen una serie de requisitos para que proceda el acreditamiento y son los siguientes:

- I.- Que se trate de contribuyentes que causen el impuesto en relación con el que se pretende acreditar, con motivo de la enajenación o exportación de bienes.
- II.- Que los bienes se enajenen o exporten sin haber modificado su estado, forma o composición, salvo que se trate de bebidas alcohólicas a granel o de concentrados.
- III.- Que el impuesto haya sido trasladado expresamente

al contribuyente y conste por separado en los comprobantes a los que se refiere la fracción II del artículo 19 de la Ley." (27)

La propia Ley establece o define lo que se entiende por traslado del impuesto, que es el cobro o cargo que el contribuyente debe efectuar de un monto equivalente al impuesto establecido en la Ley.

También se establece que no se entenderá acreditable sin tener obligación.

Asimismo, se aclara en la Ley que el derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes y no podrá ser transmitido por actos entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades.

(27) Sista.- Manual Fiscal.- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.- Editorial Pac, S.A. de C.V.- Capítulo I, Pág. 4.- México, 1991.

CAPITULO III

3. Obligaciones de los Contribuyentes de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

3.1. Obligaciones de Pago

- a) Provisional
- b) Anual

3.2. Otras Obligaciones

- a) Contabilidad
- b) Comprobantes
- c) Adherir Marbetes
- d) Tener Información por Entidad Federativa

CAPITULO III

3. Obligaciones de los Contribuyentes de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

3.1. Obligaciones de Pago.

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y servicios establece ciertas obligaciones a los contribuyentes de la misma. Dentro de estas obligaciones destaca la de efectuar pagos tanto provisionales como definitivos, a través de la presentación de la declaración anual.

a) Pagos Provisionales.

En el artículo 50. J- de la propia Ley se menciona que los contribuyentes tienen la obligación de presentar declaraciones provisionales. Estas declaraciones " deben de ser presentadas tanto por los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales como las sociedades mercantiles a más

tardar el día 7 de cada uno de los meses del ejercicio mediante declaración que presentan en las Oficinas autorizadas." (1)

Tratándose de los demás contribuyentes efectuarán dichos pagos a más tardar el día 15 de cada uno de los meses del ejercicio.

Las oficinas autorizadas para presentar estos pagos provisionales de acuerdo a lo que establece la Resolución que Reforma y Adiciona a la que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal, son las oficinas de las sociedades nacionales de Crédito, cuando exista o el contribuyente tenga una cantidad a enterar o a pagar, cuando el contribuyente presente su declaración y en esta se tenga un saldo a favor o no tenga cantidad a cubrir se deberá presentar en la Oficina Federal de Hacienda que corresponda a su domicilio.

Conviene hacer notar que el hecho de que los organismos descentralizados y las Sociedades Mercantiles tengan que enterar su impuesto el día 7 de cada mes, ocasiona una serie de problemas, pues la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado establecen que los pagos provisionales se efectúen por estas personas el día 11 de cada mes.

(1) Sista.- Manual Fiscal.- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.- Editorial Pac, S.A. de C.V.- Capítulo I, Pág. 4.- México, 1991.

Lo mencionado anteriormente trae como consecuencia que se le obligue al contribuyente a presentar el día 11 de cada mes sus declaraciones de pagos provisionales para efectos del impuesto sobre la Renta y el día 7 para efectos del impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Consideramos que se podría simplificar esta situación si las fechas fueran las mismas tanto para unos impuestos como es el de Renta e impuesto al Valor Agregado y el del impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

En cuanto a los demás contribuyentes se presenta el mismo problema, pues las fechas para efectos de la Ley del impuesto sobre la Renta y las fechas para el impuesto al Valor Agregado también son distintas, ya que si se trata de una persona física que realice actividades empresariales y se encuentra tributada conforme al régimen general de ley el pago deberá llevarse a cabo el día 17 de cada mes y si se trata de una persona física que opte por tributar conforme al régimen simplificado, estos lo deben de efectuar conforme al artículo 119 de la Ley del impuesto sobre la Renta, que establece que los pagos provisionales serán trimestrales y dependerá la fecha de pago tomando en consideración su fecha de nacimiento y primera letra del Registro Federal de Contribuyentes.

La propia ley establece en su artículo 59 que " el pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de actividades realizadas en el mes de calendario anterior, a

excepción de las importaciones, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento." (2)

La misma ley señala que cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, al contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los pagos provisionales siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor. Los saldos que resulten a favor del contribuyente en la última declaración de pago provisional de su ejercicio no se podrán acreditar en declaraciones posteriores.

Este último párrafo considera que debe desaparecer en la Ley ya que no tiene razón de ser.

b) Declaración Anual del Ejercicio

La Ley del impuesto Especial sobre Producción y Servicios establece en su artículo 5º que " el impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales, se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 3 meses

(2) Sista.- Manual Fiscal.- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.- Editorial Pac, S.A. de C.V.- Capítulo I, Pág. 4.- México, 1991.

siguientes al cierre del ejercicio." (3)

También se establece que los contribuyentes deberán de proporcionar la información que de este impuesto se soliciten en las declaraciones del impuesto sobre la renta.

Asimismo se señala que si en la declaración del ejercicio el contribuyente tuviera cantidades a su favor, podrá acreditarlos en las declaraciones de pagos provisionales prestaciones o solicitar su devolución anual.

Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

La fracción III del artículo 19 de la Ley en comento establece: " Los pagos provisionales cuando se trate de importación de bienes." (4)

(3) Sista.- Manual Fiscal.- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.- Editorial Pac, S.A. de C.V.- Capítulo I, Pág. 4.- México, 1991.

(4) Sista.- Manual Fiscal.- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.- Editorial Pac, S.A. de C.V.- Capítulo V, Pág. 9.- México, 1991.

Se aclara también que si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración, semanal, mensual o del ejercicio, según se trate, en las Oficinas autorizadas correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente.

El artículo 5º de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios establece que "el impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales, se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los tres meses siguientes del cierre del ejercicio." (5)

Se aclara asimismo en este artículo que los contribuyentes deberán proporcionar la información que de este impuesto se les solicite en las declaraciones del impuesto sobre la renta.

Se establece también que tratándose de importación de bienes el pago se hará conforme lo establece el artículo 15.

(5) Sista.- Manual Fiscal.- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.- Editorial Pac. S.A. de C.V.- Capítulo I, Pag. 4.- México, 1991.

Si en la declaración del ejercicio el contribuyente tuviera cantidades a su favor, podrá acreditarlas en las declaraciones de pagos provisionales posteriores o solicitar su devolución total.

De manera acertada se señala que si los saldos cuya devolución se solicita no pondrán acreditarse en declaraciones posteriores.

3.2. Otras Obligaciones.

Si bien es cierto que las obligaciones más importantes son los de pago, existen otras obligaciones que se le establecen a los contribuyentes como son los siguientes:

a) Contabilidad.

El artículo 19 de la Ley establece que " existe la obligación de llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de la Ley y efectuar conforme a éste último la separación de las operaciones desglosadas por tasas." (6)

El artículo mencionado está relacionado con los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación y con los artículos del 26 al 29 de su Reglamento. Sin embargo existe en lo particular en el

(6) Sista.- Manual Fiscal.- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.- Editorial Pac, S.A. de C.V.- Capítulo V, Pag. 9.- México, 1991.

reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en el artículo marcado con el número 13 establece " que los contribuyentes además de llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal y su reglamento registrarán:

- El valor de los actos o actividades por los que deban pagar el impuesto, conforme a las tasas que les correspondan.

- El importe de las devoluciones, descuentos o bonificaciones, conforme a las tasas que les correspondan." (7)

Se aclara asimismo que los contribuyentes de este impuesto que sean productores registrarán en su contabilidad especificando en su caso, el volumen y el valor de materias adquiridas los volúmenes producidos y las mermas. Cuando la materia prima tenga graduación alcohólica deberá registrar indicando los grados Gay Lussac a la temperatura de 15°C que correspondan.

(7) Sista.- Manual Fiscal.- Reglamento de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.- Editorial Pac, S.A. de C.V.- Capítulo V, Pag. 24.- México, 1991.

b) Comprobantes.-

Existe la obligación para los contribuyentes de expedir comprobantes trasladando en los mismos expresamente y por separado, el impuesto establecido en la Ley.

Los comerciantes que la mayor parte del importe de sus enajenaciones proviene de las que realiza al público en general, en el comprobante que expidan no trasladarán expresamente y por separado el impuesto establecido en la Ley, salvo que así lo solicite el adquirente; asimismo, deberán ofrecer los bienes incluyendo el impuesto en el precio.

c) Adherir Marbetes.-

Tratándose de importadores de bebidas alcohólicas con excepción de cerveza deberán adherir marbetes a los envases que las contengan.

Con respecto a los marbetes, es en la propia Ley donde se establece que en la adquisición de marbetes, se pagaron \$ 500.00 por cada uno. De dicho pago \$ 450.00 pesos podrán ser acreditados al efectuar el pago a que se refiere el primer párrafo de este artículo y la cantidad restante, tendrá el carácter de desecho por la adquisición de marbetes que se destinara a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para sufragar el costo de los mismos.

Existe también un artículo que es el marcado con el número 17 de las Disposiciones Transitorias de la Ley que Reforma otras Leyes Federales, en vigor a partir del 1º de Enero de 1991, aplicables a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en el que se señala " que la reforma a la fracción IV del artículo 19 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, entrará en vigor a partir del 1º de marzo de 1991." (8)

d) Tener Información por Entidad Federativa.

El artículo 19 en su fracción VI establece "como obligación para los contribuyentes del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios el de tener la información que corresponda de los bienes que enajenen o importen respecto de un consumo por entidad federativa e impuesto correspondiente, conforme a lo dispuesto en el Reglamento.

(8) Ley de Ingresos de la Federación e Imposición Indirecta.- Disposiciones Transitorias de la Ley que establece reformas, adiciones y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales.- Editado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Pag. 60.- México, 1991.

así como de los servicios prestados por establecimiento en cada entidad federativa." (9)

Los Contribuyentes presentarán en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen la información sobre la distribución de sus ventas realizadas por la entidad Federativa a que se refiere el párrafo anterior.

(9) Sista.- Manual Fiscal.- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.- Editorial Pac, S.A. de C.V.- Capítulo V, Pag. 9.- México, 1991.

CAPITULO IV

4. La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y otras Disposiciones Fiscales.
 - 4.1. La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y su relación con el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.
 - 4.2. Decreto por el que se exige del Pago del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios a la Enajenación e Importación de Aguas Envasadas, Refrescos, Jarabes y Concentrados para preparar Refrescos.
 - 4.3. Los Estímulos Fiscales en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
 - 4.4. Reglas que en materia del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios se establecen en la Resolución que establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1991. (Circular Miscelánea).
 - 4.5. Análisis del Reglamento del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

CAPITULO IV

4. La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y Otras Disposiciones Fiscales.

4.1. La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicio y su Relación con el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

En la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios existe un capítulo que se encuentra numerado como VII y que inicia con el artículo 27 que señala que: " Los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no mantendrán impuestos locales o municipales sobre:

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

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

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

El Distrito Federal no establecerá ni mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo." (1)

Lo que señala en este artículo es que las Entidades Federativas que se adhieran al Sistema de Coordinación Fiscal, deben de sujetarse a las reglas que en este artículo se mencionan.

Y también existe el artículo 26 de la misma Ley, en la que establece lo siguiente: " Los Estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, participarán de la recaudación atribuible a sus respectivos territorios, conforme a las siguientes bases:

- i. Del importe recaudado sobre cerveza.

(1) Sista.- Manual Fiscal.- Ley del impuesto Especial sobre Producción y servicios.- Capítulo VII.- Pág. 11.- México 1991.

- a) 2.6% a las entidades que la produzcan.
- b) 36.6% a las entidades donde se consuma.
- c) 7.5% a los municipios de las entidades donde se consuma.

ii. Del importe recaudado sobre gasolina.

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

iii. Del importe recaudado sobre tabacos.

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

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público cubrirá directamente las cantidades que correspondan a los municipios, de acuerdo con la distribución que señale la legislatura local respectiva y en su defecto, en función del número de sus habitantes según los datos del último censo.

Los Estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán gravar la producción, acopio o venta de tabaco en rama con impuestos locales o municipales en conjunto con los impuestos federales, pero sólo podrán decretar las entidades en que aquel se cultive." (2)

(2) Sista.- Manual Fiscal.- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y servicios.- Capítulo VII.- Pág. 11.- México 1991.

En el artículo anterior, se comenta que si la Entidad Federativa no se adhiere al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, participará en la recaudación atribuible a su territorio de acuerdo a determinados porcentajes.

De acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1991, se establece que tratándose del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la recaudación se espera que sea de 9,732,375 millones de pesos.

Además existen los convenios de coordinación que se celebran entre la Federación por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las Entidades Federativas, a través estas últimas de sus Tesorerías, o sus Secretarías de Finanzas, esto sucede en el caso del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

- 4.3. Decreto por el que se exime del Pago del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios a la Enajenación e Importación de Aguas Envasadas, Refrescos, Jarabes y Concentrados para preparar Refrescos.

Con fecha 13 de noviembre de 1990, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el cual se exime del pago de este impuesto a la enajenación e importación de aguas envasadas, refrescos, etc., Decreto que fue firmado por el titular del Poder Ejecutivo de la Nación y que señala dentro de los considerandos lo siguiente:

"Que dentro del marco del pacto para la estabilidad y crecimiento económico ha quedado establecido el compromiso del Gobierno Federal de asumir una Política encaminada al abatimiento y control de la inflación atendiendo a criterios de equidad y coadyuvando al mejoramiento del poder adquisitivo de diversos sectores del país.

Que el Gobierno de la República en decidido apoyo al pacto para la estabilidad y crecimiento económico se ha comprometido a tomar medidas que reduzcan los precios que afectan directamente a la mayoría de la población.

Que en esta etapa del pacto para la estabilidad y crecimiento económico, en la que todos los sectores han renovado su compromiso común, el Gobierno Federal considera necesario fortalecer el poder adquisitivo de la población, suprimiendo la carga fiscal de bienes necesarios para la alimentación como son las aguas, refrescos, jarabes y concentrados para fabricar refrescos.

A fin de evitar que se afecte la situación de amplios sectores de la población y de la actividad de la industria refresquera se considera necesario eximir en forma total del pago del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a la enajenación e importación de los bienes antes mencionados. He tenido a bien expedir el siguiente.

Decreto

Artículo Primero.- Se exime totalmente del pago del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a la enajenación e importación de aguas envasadas y refrescos en envases cerrados, de jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos; y de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos, a que se refiere el artículo 2 fracción I, apartados A), B) y C) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Artículo Segundo.- Los contribuyentes que enajenen los productos a que se refiere el artículo anterior podrán efectuar el acreditamiento del impuesto que se les hubiesen trasladado o que hubieran pagado con motivo de la importación en relación con las mismas en los términos del artículo 4o. de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y solicitar en su caso la devolución respectiva.

En artículos Transitorios, se señala que el decreto en comento, entra en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación y en el artículo segundo se precisa que la vigencia del beneficio que se otorga en el decreto termina el 31 de diciembre de 1990." (3)

Como se puede observar y se desprende de analizar los considerandos del Decreto, se advierte que es muy pobre la fundamentación de carácter económico y jurídico que hace valer el Titular del Poder Ejecutivo de la Nación para dejar exentos un producto como son las aguas envasadas, refrescos y los concentrados para preparar refrescos, pues se basa en que a fin de evitar que no se afecte la situación económica de amplios sectores de la población

(3) Diario Oficial de la Federación.- Publicado con fecha 13 de noviembre de 1990.

Y por considerar que son bienes necesarios para la alimentación se les deja exentos.

Lo anterior tiene a víar lo establecido en la Ley de Ingresos de la Federación pues este impuesto ya estaba presupuestado para el ejercicio de 1990, y el Titular del Ejecutivo lo exime de él, a través de un decreto y señalando razones que no se justifican, ni desde el punto de vista económico ni jurídico.

Posteriormente al publicarse en el Diario Oficial de la Federación la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que Reforma otras Leyes Fiscales, se establece esta exención, pero ya incorporandola a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; derogando los incisos correspondientes y entrando en vigor a partir del 10. de enero de 1991.

4.3. Los Estímulos Fiscales en la Ley del Impuesto Especial sobre
Producción y Servicios

En la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1990, que fué publicada en el Diario Oficial de la Federación el de diciembre de 1989, se establece en el artículo 13 lo siguiente:

"Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para otorgar los estímulos y subsidios siguientes:

- iii.- A los fabricantes o envasadores de refrescos de marcas nacionales." (4)

Los estímulos o subsidios que concede la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos de este artículo, en ningún caso afectarán las participaciones que comprendan a las Entidades Federativas o Municipios, ni tampoco afectarán a las contribuciones destinadas a un fin específico.

(4) Diario Oficial de la Federación.- Publicado con fecha 28 de diciembre de 1990.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tomará en consideración, para conceder los estímulos a que se refiere este artículo, según el caso, la opinión de las dependencias competentes en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Posteriormente, en el Diario Oficial de la Federación de fecha 11 de abril de 1990, se publicó el acuerdo que otorga Estímulos Fiscales en favor de los Productores de Aguas Envasadas y Refrescos de Marcas Nacionales, en el que se establece lo considerando siguientes:

" Que el Programa Nacional de Modernización Industrial y de Comercio Exterior 1990-1994 establece como uno de sus objetivos, fijar las bases del desarrollo industrial equilibrado del país que permita la adecuada utilización de los recursos productivos;

Que la política industrial está orientada a facilitar la adaptación y ajuste de la industria a los cambios tecnológicos, a los procesos productivos modernos y a la reestructuración de los mercados nacionales;"

Que ante los objetivos en materia de política económica para 1990, destacan el de consolidar y fortalecer los avances en la estabilización de precios;

Que por ello es necesario racionalizar los estímulos fiscales, medida que debe instrumentarse de una forma paulatina para evitar distorsiones en la operación y funcionamiento de las industrias que han sido beneficiadas:

Que la elaboración de aguas envasadas y refrescos constituye una actividad prioritaria y para el abasto de productos básicos a la población en general, razón por la cual estos productos se encuentran sujetos a control de precios:

Que los apoyos que se han otorgado a los productores de aguas envasadas y refrescos de marcas nacionales no han contribuido a incrementar su participación en el mercado nacional. De igual manera, no propiciaron el aumento de la capacidad de producción de las plantas, por lo que hacen necesario definir una nueva estrategia que sea de mediano plazo para que estos productores tomen las medidas conducentes para modernizar y hacer más eficiente sus empresas, adecuando a las circunstancias actuales los mecanismos de aplicación de los beneficios fiscales, por lo que con fundamento en lo dispuesto por los artículos 13, fracción I, b) y e) de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1989; 13, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1990; y 31, fracción IV y 34 fracción VI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se expide el siguiente

ACUERDO QUE OTORGA ESTIMULOS FISCALES
EN FAVOR DE LOS PRODUCTORES DE
AGUAS ENVASADAS Y REFRESCOS DE MAR-
CAS NACIONALES

ARTICULO 1o.- El presente Acuerdo tiene por objeto establecer estímulos fiscales en favor de las personas físicas o morales productores de aguas envasadas y refrescos de marcas nacionales.

ARTICULO 2o.- Los estímulos fiscales que establece este Acuerdo, se otorgan sobre el impuesto especial sobre producción y servicios que causen las personas a que se refiere el artículo anterior, exclusivamente por lo que respecta a la enajenación de aguas envasadas y refrescos de marcas nacionales que realicen durante el año de 1990, así como por la que se efectúen en los años de 1991, 1992 y 1993, si la correspondiente Ley de Ingresos de la Federación para dichos ejercicios fiscales autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a otorgar los estímulos fiscales de que se trata.

ARTICULO 3o.- Para gozar de los estímulos previstos en este Acuerdo, el interesado deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1.-Disponer del uso de las marcas nacionales favorecidas por este estímulo y que éstas:

a).-Sean originadas en el país y hayan sido o vayan a ser usadas y desarrolladas en él;

b).-Estén registradas en la Dirección General de Desarrollo Tecnológico de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

c).-No se haya cedido su uso por residentes en el extranjero, y
d).-No estén relacionadas directa o indirectamente con denominaciones, signos, emblemas o nombres de personas extranjeras o sus similares.

ii.-No efectuar, con motivo de la producción de aguas envasadas y refrescos de marcas nacionales objeto del estímulo, pagos al extranjero por concepto de regalías por asistencia técnica y uso de marcas o fórmulas, ni por cualquier otro concepto similar a éstos.

iii.-Demostrar encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

ARTICULO 40.- Para calcular el monto del estímulo fiscal correspondiente a 1990, 1991, 1992 y 1993, se procederá de la siguiente manera:

a) El estímulo fiscal que se concede en cada uno de los años de referencia es de:

Años	Porcientos de beneficio
1990	8.4
1991	6.3
1992	4.2
1993	2.1

Los porcentos de beneficio que establece este inciso para los años de 1991, 1992 y 1993 sólo se aplicarán si la respectiva Ley de Ingresos de la Federación para dichos ejercicios fiscales autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a otorgar los estímulos fiscales de que se trata.

b) Los porcentos de beneficio contenidos en el inciso a) anterior serán aplicados contra el monto de los pagos provisionales y del ejercicio correspondiente al impuesto especial sobre producción y servicios causado por la enajenación de aguas envasadas y refrescos de marcas nacionales.

ARTICULO 5o.- Las solicitudes para obtener los estímulos fiscales previstos en este Acuerdo se presentarán, por cada uno de los años de vigencia del mismo, ante la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial en las formas que al efecto se autoricen, debidamente resueltas y suscritas por los interesados o sus representantes legales.

Las solicitudes a que se refiere el párrafo anterior se presentarán, para el año de 1990, dentro de los 30 días hábiles siguientes a la fecha de publicación de este Acuerdo y, para los años posteriores, dentro de los primeros 30 días hábiles de 1991, 1992 ó 1993, según corresponda, debiendo en cada caso cumplir con los requisitos que el presente Acuerdo establece.

La Secretaría de Comercio y Fomento Industrial expedirá el dictamen y la resolución correspondiente en un plazo no mayor de 30 días hábiles contados a partir de la fecha en que se acepte la solicitud.

Si la resolución fuere en sentido negativo, dicha Secretaría la comunicará al interesado debidamente fundada y motivada, en el mismo plazo señalado en el párrafo anterior.

Las resoluciones emitidas por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, favorables a los interesados, serán notificadas a la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante copia de la misma, del dictamen técnico y la solicitud correspondiente, a efecto de que esta Dependencia expida al interesado la constancia para la aplicación definitiva, en el año que corresponda, del estímulo fiscal otorgado, dentro de un plazo que no excederá de 5 días hábiles contados a partir de la fecha en que reciba la resolución.

ARTICULO 6o.- Los beneficiarios quedarán obligados a proporcionar la información que les requieran las Secretarías de Hacienda y Crédito Público o la de Comercio y Fomento Industrial, dentro del plazo que para tal efecto les señalen. Asimismo, darán al personal de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial las facilidades necesarias para que efectúen la inspección y vigilancia relacionadas con la aplicación de este Acuerdo, sin perjuicio de las facultades que competen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

ARTICULO 7o.- Los beneficiarios de los estímulos previstos en este Acuerdo, presentarán la constancia respectiva del otorgamiento del estímulo fiscal cuando efectúen sus declaraciones del impuesto especial sobre producción y servicios en la oficina recaudadora a fin de que se les acredite el estímulo correspondiente.

ARTICULO 8o.- Los estímulos previstos en este Acuerdo se aplicarán únicamente contra el impuesto especial sobre producción y servicios y no generarán créditos en efectivo a cargo del Erario Federal, ni darán lugar a devoluciones o compensaciones de impuestos que los beneficiarios paguen o hayan pagado.

ARTICULO 9o.- Si el beneficiario no cumple con las obligaciones que le impone este Acuerdo o deja de satisfacer los requisitos y condiciones que constituyen los supuestos del otorgamiento y disfrute del estímulo en él previsto, perderá el derecho a dicho estímulo y se procederá a la cancelación del mismo. En caso de que la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial resuelva la cancelación, lo comunicará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual determinará el crédito fiscal correspondiente y tomará las medidas conducentes para cobrar al beneficiario los impuestos actualizados y los recargos correspondientes en los términos que establece el Código Fiscal de la Federación, sin perjuicio de imponerle las multas que legalmente procedan.

ARTICULO 10.- Los beneficiarios deberán informar durante los meses de julio y enero de cada año a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los montos acreditados por concepto de estímulos sobre el impuesto especial sobre producción y servicios durante la vigencia de dicho estímulo, en las formas que para tal efecto se autoricen, acompañadas con las correspondientes declaraciones del impuesto especial sobre producción y servicios del mes de que se trate.

ARTICULO 11.- Los beneficiarios de los estímulos previstos en este Acuerdo pagarán, por concepto de derechos de vigilancia, una cuota equivalente al 4% del estímulo fiscal que señale la resolución respectiva, con forme a la Ley Federal de Derechos.

La cuota mencionada deberá cubrirse en una sola exhibición y en la proporción del monto acreditado como estímulo, a más tardar el día en que se presente la declaración del impuesto especial sobre producción y servicios en la que se acredite el estímulo ante la propia receptora. Para ello, deberán llenar las formas autorizadas para tales efectos y presentar la información requerida." (5)

Como se desprende de la lectura del acuerdo, además de señalar los sujetos del mismo, se estable los requisitos para poder gozar de él, y lo más importante en lo que se refiere a la aplicación del estímulo por los años de 1991, 1992 y 1993, hace una salvedad en la que se establece que este estímulo sólo se aplicará, si la respectiva Ley de Ingresos de la Federación para dichos ejercicios autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para otorgar los estímulos fiscales de que se trata.

Si nosotros contemplamos la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1991, que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación nos encontramos en su artículo 13, ya no se contempla el otorgamiento del estímulo para este sector de contribuyentes, pues en esta Ley de Ingresos únicamente se hace referencia a los sectores agropecuario y forestal.

(5) Diario Oficial de la Federación.- Publicado con fecha 11 de abril de 1990.

Por lo anterior, se concluye que el estímulo que se concedió a este tipo de contribuyentes se dejó de aplicar a partir del 1o. de enero de 1991.

- 4.4. Reglas que en materia del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios se establecen en la Resolución que establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1991. (Circular Miscelánea).

En esta resolución, se hace referencia a una serie de reglas generales que están vinculadas a cada uno de los impuestos federales y también a ciertos derechos. En virtud de que el presente documento, solo versa sobre lo que se refiere a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, únicamente se hará referencia a las reglas que están relacionadas con la mencionada Ley.

En la regla 36, se establece cuáles son las oficinas autorizadas para la presentación de declaraciones y avisos del impuesto especial sobre producción y servicios en los términos siguientes:

" Las oficinas autorizadas para la presentación de declaraciones y avisos tratándose de contribuyentes y responsables solidarios, de los impuestos sobre la renta; al activo; al valor agregado; sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón; especial sobre producción y servicios; sobre automóviles nuevos y demás impuestos federales distintos de los señalados en las reglas 39 y 40 de la presente Resolución, son los siguientes:

- 1.- Tratándose de declaraciones con pago de impuestos:

a).-Las oficinas federales de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre establecido el domicilio fiscal del contribuyente o responsable solidario respecto de las declaraciones siguientes:

1.-Declaraciones en las que parte o la totalidad del pago de haga por medios distintos al efectivo a cheque.

2.-Las demás declaraciones a que se refiere esta regla, en los casos en que las instituciones de crédito autorizadas por la Tesorería de la Federación no existan en la localidad.

En las oficinas tanto centrales como sucursales de las instituciones de crédito autorizadas por la Tesorería de la Federación, que se encuentran en la circunscripción territorial de la oficina federal de hacienda donde esté establecido el domicilio fiscal del contribuyente o responsable solidario, las declaraciones cuyo pago se realice mediante efectivo o cheque, incluyendo las complementarias, las del ejercicio que termina por liquidación, las del ejercicio de liquidación, así como las extemporáneas cuya presentación no haya sido requerida por la autoridad.

Cuando el contribuyente efectúe el pago de sus contribuciones por medio de cheque, lo expedirá a nombre de la Tesorería de la Federación por el importe de las contribuciones y de los recargos generados, en su caso, manifestados en su declaración.

Las personas cuyo domicilio fiscal se encuentre en los municipios de Guadalajara-Tlaquepaque, Tonalá y Zapopan, del Estado de Jalisco o en los municipios de Guadalupe, San Nicolás de los Garza, Garza García, Monterrey, Apodaca y Santa Catarina, del Estado de Nuevo León, podrán presentar sus declaraciones con pago en cualquier

oficina de las instituciones de crédito autorizadas, ubicadas en dichos municipios, respectivamente, con forme a lo establecido en el inciso b) de la fracción I de esta regla.

Las personas que tengan su domicilio en el Distrito Federal presentarán sus declaraciones con pago en cualquiera de las oficinas mencionadas en los incisos a) y b) de esta fracción que se encuentren establecidas en el propio Distrito Federal.

Los notarios, jueces, corredores u otros funcionarios públicos, que hayan dado fe de la enajenación de bienes y que estén obligados a calcular y enterar el impuesto sobre la renta, lo harán en la oficina federal de hacienda dentro cuya circunscripción territorial se encuentre su domicilio fiscal.

ii.- En el caso de declaraciones sin pago y de avisos será la oficina federal de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el domicilio fiscal del contribuyente o responsable solidario.

iii.- Tratándose de los impuestos sobre automóviles nuevos y especial sobre producción y servicios, que se tengan que pagar conjuntamente con el impuesto general de importación:

a).- Las aduanas.

b).- La oficina federal de hacienda correspondiente a; domicilio fiscal del importador en los casos en que la importación temporal se convierta en definitiva, en que la aduana no hay podido hacer efectivo el cobro del impuesto y en que aquellos en que se hubiera estado de pagar: parcial o total:

... cuya circunscripción se encuentren los recintos fiscales o fiscalizados

ubicados en localidades en que no existe aduana, en los casos en que los bienes se encuentren en dichos recintos.

IV.- Tratándose de declaraciones cuya presentación hubiera sido requerida, dichas declaraciones se presentarán en la oficina federal de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre establecido el domicilio fiscal del contribuyente o responsable solidario." (6)

En la Regla 152 se establece que:

"Para los efectos del último párrafo del artículo 2o. de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se asimila a la exportación, la enajenación de los bienes a que se refiere la fracción III de dicho artículo, realizada por los productores o envasadores a empresas de comercio exterior, cuando a dicha enajenación le sea aplicable el régimen de importación temporal en los términos de la Ley Aduanera.

152-A.- Para los efectos de lo dispuesto en la fracción IV del artículo 19 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, los importadores de bebidas alcohólicas a que se refiere

(6) Diario Oficial de la Federación.- Publicado con fecha 15 de marzo de 1991.

dicha fracción deberán efectuar un recuento fiscal al 31 de marzo de 1991, de las existencias de envases que contengan dichas bebidas. El recuento deberá estar respaldado con la documentación comprobatoria de las adquisiciones y enajenaciones efectuadas hasta esa fecha.

Dichos contribuyentes deberán presentar a más tardar el 15 de abril de 1991, ante la oficina exactora que corresponda a su domicilio, la solicitud de marbetes acompañada del inventario a que se refiere el párrafo anterior. La solicitud se hará por un número de marbetes igual al total de envases que contengan bebidas alcohólicas de importación que resulte del recuento antes mencionado.

Los importadores a que se refiere esta regla, efectuarán el pago de los marbetes por las importaciones que realicen a partir del 10 de abril de 1991, en los términos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán presentar a más tardar el 15 de abril de 1991, ante la oficina exactora que corresponda a su domicilio, la solicitud de marbetes acompañada del inventario a que se refiere el párrafo anterior, sin que para ello deban efectuar pago alguno. La solicitud se hará por un número de marbetes igual al total de envases que contengan bebidas alcohólicas de importación que resulte del recuento antes mencionado.

Los importadores y las personas que realicen actividades empresariales a que se refiere esta regla, deberán adherir los marbetes que obtengan en los términos de la misma, a más tardar el 30 de abril de 1991 o en la fecha en que se enajenen las bebidas

alcohólicas, lo que ocurra primero." (7)

(7) Diario Oficial de la Federación.- Publicado con fecha 15 de marzo de 1991.

4.5. Análisis del Reglamento del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Además de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, existe un reglamento de esta Ley. A continuación analizaremos algunos de estos artículos.

Artículo 10.- Cuando en este Reglamento se haga referencia a la Ley, se entenderá que se trata de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Cuando se refiera al impuesto, será el que dicha Ley establece; si menciona a la Secretaría, será la de Hacienda y Crédito Público.

De este artículo solo conviene señalar que para efectos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando se haga referencia a las tasa, se entenderán incluidas las 0%, ya que también las mismas son una tasa más del impuesto, aún cuando tiene efectos distintos a los de las demás tasas, pues esta tasa da derecho a la devolución del impuesto que le hayan trasladado al contribuyente.

Artículo 10.-A. Para los efectos del artículo 20., fracción 1, inciso H), subinciso 2 de la Ley, a los cigarrillos populares que al 1o. de enero de cada año tengan un precio máximo al público el que anualmente señale el Congreso de la Unión, les será

aplicable la tasa que dicho artículo establece, no obstante los incrementos que tengan con posterioridad a esa fecha.

Se aclara que en este artículo, los cigarros populares son considerados como tal, por el precio máximo al público que tengan al 1o. de enero de cada año, el que anualmente señale el Congreso de la Unión sin importar los incrementos que tengan con posterioridad a esa fecha.

Artículo 2o.- Para determinar el impuesto acreditable del mes o del ejercicio, se sumará el impuesto que de conformidad con la Ley hubiera sido trasladado al contribuyente y el que haya sido pagado por motivo de la importación de bienes, en el propio mes o en el ejercicio, siempre que se reúnan los requisitos del artículo 4o. de la Ley.

Este artículo establece la mecánica para determinar el impuesto acreditable del mes o del ejercicio.

Artículo 3o.- Para los efectos de este impuesto, se considerará como valor neto el que resulte de deducir del valor de los actos o actividades por las que se deba pagar el impuesto, el monto de las devoluciones, descuentos o bonificaciones, en los términos del artículo 6o. de la Ley.

Este artículo señala que para efectos de determinar el valor neto se debe restar al valor de los actos o actividades, que

se deba pagar el impuesto, las devoluciones, descuentos o bonificaciones.

Artículo 40.- Para determinar el pago provisional a que se refiere el artículo 50. de la Ley, se aplicarán las tasas que correspondan al valor neto de los actos o actividades realizados en el mes. El resultado de esta operación será disminuido con el monto del impuesto acreditable en ese mes, el saldo pendiente de acreditar del mes inmediato anterior del mismo ejercicio y, en su caso, el saldo a favor del ejercicio anterior; el contribuyente que opte por la devolución del saldo pendiente no podrá acreditarlo posteriormente.

En este artículo se establece la mecánica para llevar a cabo la determinación del pago provisional.

Artículo 50.- Para determinar el impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 50. de la Ley, se aplicará la tasa que corresponda, según sea el caso, al valor neto de los actos o actividades realizadas en el ejercicio. Del resultado se disminuirá el monto del impuesto acreditable del ejercicio.

En este artículo se establece la forma de como se determina el impuesto del ejercicio.

Artículo 60.- Cuando se formulen declaraciones complementarias sustituyendo los datos de la original en virtud de

las cuales resulten saldos pendientes de acreditar o se incrementen los que habian sido declarados, el contribuyente procederá como sigue:

I.- Cuando se trate de declaraciones de pagos provisionales y no se haya presentado la declaración del ejercicio, el saldo a favor o su incremento podrá acreditarse en la declaración de pago provisoria siguiente al día en que se presente la declaración complementaria, sin que sea necesario modificar las demás declaraciones.

II.- Cuando se modifique una declaración del ejercicio, el contribuyente podrá optar por solicitar devolución o por continuar el acreditamiento en la declaración de pago provisional siguiente al día en que se presente la complementaria.

En este artículo se establece la forma de como deben presentarse las declaraciones complementarias.

Artículo 7o.- Para los efectos del artículo 6o. de la Ley, el contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados u otorgue descuentos o bonificaciones, deberá cancelar o restituir el impuesto trasladado y expedir nota de crédito en la que haga constar en forma expresa tal circunstancia, según sea el caso, antes de realizar la deducción.

En el precepto anterior se establece el procedimiento de como debe llevarse a cabo, la cancelación de la nota de crédito en la que el contribuyente reciba la devolución de bienes enajenados u otorge descuentos o bonificaciones.

Artículo 80.- Para los efectos del artículo 70. de la Ley se considerarán transmisiones por las que no se está obligado al pago del impuesto las donaciones u obsequios que efectúen las empresas con fines de promoción, siempre que sean deducibles en los términos de la Ley del impuesto sobre la Renta.

Se establece en este artículo que las donaciones u obsequios que efectúen las empresas con fines de promoción, siempre que sean deducibles para los efectos de la Ley del impuesto sobre la Renta, no se considerará como enajenación.

Artículo 90.- Se considerará comprendido dentro de lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley, el retorno a México de los bienes tangibles exportados definitivamente, cuando se efectúe en los términos del artículo 74 de la Ley Aduanera.

Señala este precepto, cuando se considera retorno a México de bienes exportados, lo que es congruente con lo establecido en la Ley Aduanera.

Artículo 10.- Para el efecto de determinar el valor sobre el que se aplicará la tasa del impuesto especial sobre

producción y servicios, en la importación de bienes a que se refiere el artículo 14 de la Ley, se considerarán los impuestos que se deban pagar con motivo de la importación, excluyendo del valor el monto de la parte subsidiada, en su caso.

Este artículo nos señala la base del impuesto que se debe tomar en cuenta en la importación de bienes.

Artículo 11.- El impuesto especial sobre producción y servicios que se pague en la importación de bienes tangibles, se enterará utilizando la forma por medio de la cual se efectúe el pago del impuesto general de importación, aún cuando no se deba pagar este último gravamen.

Este artículo señala que para pagar el impuesto, se utiliza la misma forma en que se hace el pago del impuesto general de importación.

Artículo 12.- El comisionista trasladará, en su caso, el impuesto por cuenta del comitente, aplicando al valor de los actos o actividades por las que se deba pagar el impuesto la tasa que según el caso corresponda. El comitente considerará a su cargo el impuesto correspondiente a los actos o actividades realizadas por su comisionista, sin descontar el valor de la comisión ni los reembolsos de gastos efectuados por cuenta del comitente y otros conceptos.

Este artículo establece la mecánica que se debe utilizar cuando se realizan operaciones de los comisionistas.

Artículo 13.- Para los efectos de la fracción I del artículo 19 de la Ley, los contribuyentes además de llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento registrarán:

I.- El valor de los actos o actividades por los que deban pagar el impuesto, conforme a las tasas que les correspondan.

II.- El importe de las devoluciones, descuentos o bonificaciones conforme a las tasas que les correspondan.

En este precepto queda señalada la obligación de los contribuyentes de llevar registros contables.

Artículo 14.- Para calcular las participaciones a las entidades federativas a que se refiere la Ley de Coordinación Fiscal, los contribuyentes que sean productores, registrarán en su contabilidad por cada entidad en la que se distribuyan los productos para su venta al público, el valor de las enajenaciones o importaciones por las que se deba pagar el impuesto, de acuerdo a las tasas correspondientes. Tratándose de cerveza, aguas envasadas y refrescos, así como tabacos labrados, también se deberá registrar la producción de dichos bienes por entidad y de acuerdo a las tasas que les correspondan.

En este artículo se precisa la mecánica en que se va a realizar las participaciones a las Entidades Federativas.

Artículo 15.- Las cantidades acreditables que deben comprobarse en los términos del artículo 22 de la Ley, serán las que correspondan exclusivamente al ejercicio en que el valor de los actos o actividades se determine presuntivamente, y siempre que la documentación en que consten éstas reúna los requisitos que establece la Ley, el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

En este artículo quedan señalados los requisitos que deben tener las cantidades acreditables y la forma de como lleva a cabo la determinación de ingresos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

CONCLUSIONES

- 1.- El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, es un impuesto de los considerados indirectos, que a partir de su entrada en vigor (1o. de enero de 1981) vino a agrupar o a concentrar una serie de impuestos que estaban establecidos en diversas Leyes, lo cual ocasionaba problemas en su aplicación.

- 2.- Al entrar en vigor el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, quedaron abrogadas las disposiciones siguientes:
 - Ley del impuesto sobre la Venta de Gasolina
 - Ley del impuesto sobre Seguros
 - Ley del impuesto sobre Tabacos Labrados
 - Ley del impuesto sobre Teléfonos
 - Ley del impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescosy se derogaron las siguientes:
 - Ley del impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza
 - Ley Federal de Impuestos a la Industria del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas

- 3.- El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios ocupa un lugar preponderante en nuestro sistema impositivo, ya que de acuerdo con lo establecido en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1991, ocupa el tercer lugar en cuanto a

recaudación, sólo después del impuesto sobre la Renta y del impuesto al Valor Agregado.

4.- La Ley del impuesto Especial sobre Producción y Servicios señala como sujetos de la misma a las personas físicas y morales, grava los actos o actividades siguientes: la enajenación, la importación y la prestación de servicios.

Asimismo, se requiere que para que estén gravados, se realicen en territorio nacional y sean sobre bienes o servicios señalados por la Ley.

5.- La razón de que en la Ley del impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se establezca una tasa del "0%" para las exportaciones definitivas, realizadas en los términos de la Ley Aduanera, realizada por los productores o envasadores, así como las Empresas de Comercio Exterior, es con el objeto de que al exportar bienes y servicios, se exporten éstos y no impuestos, pues de otra manera se estaría limitando la competitividad en precios a nivel internacional de nuestros exportadores.

6.- El efecto de la aplicación de la tasa "0%" en la Ley del impuesto Especial sobre Producción y Servicios, es el que a los exportadores, se les reintegre las cantidades que les hubieren trasladado o cobrado, por este impuesto.

7.- Se propone que se modifique la fecha de presentación de pagos provisionales del impuesto Especial sobre Producción y

Servicios, pues éstos, no coinciden con las fechas de pagos provisionales de otros impuestos, como por el impuesto sobre la Renta y el impuesto al Valor Agregado, lo cual no viene a simplificar el cumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes, pues ni las fechas, ni el formato para cumplir con éstas es igual.

- 8.- Los pagos del impuesto Especial sobre Producción y Servicios se realizan cuando se tienen cantidades a pagar ante las Sociedades Nacionales de Crédito, y cuando se tenga cantidad a favor ante las Oficinas Federales de Hacienda.

Cuando se trata de importaciones, el pago de este impuesto se realiza conjuntamente con los impuestos generales de importación y se lleva a cabo en las Aduanas.

- 9.- A partir de 1991, se incorporó un artículo, el 8-B (aún cuando no existe un 8-A) a la Ley del impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en el que se señala que no están obligados al pago de este impuesto, las personas físicas que enajenen bienes, que se efectúen al público en general y que en el año calendario anterior no hubieran obtenido ingresos o utilizado activos que no excedieran, respectivamente, de trescientos millones de pesos y de una cantidad equivalente a quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

10.- El hecho de que el titular del Poder Ejecutivo Federal hubiere expedido un Decreto a través del cual se exige de pago del Impuesto Especial sobre Producción y Servicio a las personas físicas y morales que llevaran a cabo la producción e importación de aguas envasadas, refrescos, jarabes, etc. es ilegal, pues atenta contra lo establecido en la Ley de Ingresos de la Federación de 1990, pues coloca en estado de desigualdad a los demás contribuyentes de este impuesto.

B I B L I O G R A F I A

Arriola Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México 1984.

De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa S.A. México 1981.

De Pina Rafael. Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa S.A. México 1986.

Due, John F. La imposición indirecta en los Países en Vías de Desarrollo. Editoriales de Derecho Reunidas S.A. Madrid 1970.

Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa S.A. México 1982.

Giannini, A. E. Instituciones de Derecho Tributario.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Editorial Depalma. Buenos Aires 1962.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. México.

Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editado por Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1973.

Ortega, Joaquín. Apuntes de Derecho Fiscal. México 1943.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Haria S.A. de C.V. México 1986.

Taylor, Philip E. Economía de la Hacienda Pública. Editorial Madrid. Madrid 1960.

Valdez Villarreal, Miguel. Estudios Fiscales y Administrativos. Editado por Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México.

Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial Depalma. Buenos Aires 1980.

LEGISLACION

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Diario Oficial de la Federación de fecha 11 de abril 1990.

Diario Oficial de la Federación de fecha 13 de noviembre 1990.

Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de diciembre 1990.

Diario Oficial de la Federación de fecha 15 de marzo 1991.

Ley Aduanera.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y su Reglamento.

Ley del impuesto sobre la Renta.

Ley de Ingresos de la Federación e Imposición Indirecta.

Reglamento de la Ley del impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Reglamento de la Ley del impuesto Sobre la Renta.