

Los impuestos especiales en la legislación mexicana

Doricela Mabarak Cerecedo*

*Los impuestos indirectos son poco perceptibles
para las personas que en realidad los pagan.*

Ernesto Flores Zavala

SUMARIO: Planteamiento del problema. 1. Conceptos generales. 2. Características y propiedades de los impuestos especiales. 3. Estudio particular de los impuestos especiales. 4. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. 5. Obligaciones de los contribuyentes sobre estos impuestos. Bibliografía.

Planteamiento del problema

1. Conceptos generales

Los impuestos especiales se encuentran conformados por un conjunto de gravámenes fiscales ubicados dentro de los llamados impuestos al consumo o al gasto, que son aquellos tributos de carácter indirecto que impactan al contribuyente (productor, expendedor o prestador de diversos bienes o servicios), pero cuyo pago generalmente se traslada por el fenómeno económico de la repercusión, al consumidor final.

Sergio Francisco de la Garza señala que,

los impuestos especiales reciben en la doctrina también las denominaciones de *impuestos específicos, analíticos, parciales o particulares*, por virtud de que este tipo de impuestos gravan un elemento determinado de una situación económica determinada con tasa o cuotas diferentes para cada especie individualizada de bienes (producción de minerales en sus diversas variedades y compuestos; bebidas alcohólicas con iguales características, tabacos labrados, productos pesqueros, fabricación de vehículos o de otros productos claramente especificados,

* Profesora Titular Certificada del Tecnológico de Monterrey. Departamento de Derecho. Campus Monterrey. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores del CONACYT.

como la cerveza, el cemento o los llamados *artículos suntuarios*, así como los impuestos a ciertos juegos de azar o espectáculos públicos).¹

Frecuentemente, el legislador en materia de impuestos especiales no hace distinción entre los gravámenes que inmediata y directamente (compraventa de primera mano), inciden en el consumidor final, por tratarse de bienes aptos para dicho consumo, y entre los impuestos especiales aplicados a bienes intermedios, que a su vez constituyen insumos para fabricar o producir otros bienes de consumo. En el primer caso, se encuentran bebidas alcohólicas, el tabaco o la cerveza; en el segundo caso se pueden ubicar: las gasolinas, el aguardiente, el alcohol, el algodón, los productos pesqueros, la madera en rollo o los productos minerales en general. Los bienes mencionados en el segundo caso, pueden tener el carácter de materias primas o bienes intermedios, que a su vez se utilizan para producir otros o como en el caso de los productos minerales o las gasolinas, como parte de los procesos de producción, de distribución o de circulación de otros bienes. En esos casos, tales bienes o productos pasan a formar parte, junto con los impuestos especiales pagados por ellos, del costo de producción o comercialización, pero en definitiva, de cualquier forma, el importe de esos tributos serán pagados por el consumidor final.

Dentro de los servicios que frecuentemente se insertan dentro de los catálogos legales de los impuestos especiales, se encuentran los servicios bancarios, de seguros y fianzas, los telefónicos, los de energía eléctrica, los de transportación (sobre todo, por mar o aire), o los servicios de mediación, agencia, correduría, consignación y representación en general. En México, sólo estos últimos servicios quedan gravados, pero en una forma *sui géneris*, como se verá más adelante.

1.1 Antecedentes. Ventajas y desventajas

Este grupo de impuestos es más antiguo que los impuestos directos como el ISR o el impuesto al activo, y que algunos impuestos indirectos, como los son los impuestos a las ventas o el relativamente moderno impuesto al valor agregado. Su antigüedad se remonta desde luego a las primeras etapas de la humanidad. En el mundo antiguo, en la edad moderna y aún en la época contemporánea, es frecuente que el fisco acuda a los impuestos especiales para integrar adecuadamente un presupuesto público de ingresos, muchas veces con escaso pudor y con la exhibición de serias injusticias y con graves carencias de falta de proporcionalidad y equidad en esos gravámenes, los cuales, con la complicidad de los organismos jurisdiccionales, logran sobrevivir, como sucede en México, con las desproporcionadas cuotas a los tabacos, a los licores o a los combustibles. Ningún

¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1975, p. 387.

Los impuestos especiales en la legislación mexicana

grupo impositivo puede ser más proclive a las injusticias tributarias, al cobro inconstitucional de cuotas, al mismo tiempo que a la evasión, que los llamados impuestos especiales. En consecuencia, el legislador en este ramo fiscal debe ser muy cuidadoso, tanto del fondo de la contribución como de las formas en que se dé la recaudación, para evitar en todo lo posible violaciones constitucionales y evasiones flagrantes.

En la antigüedad, los impuestos especiales recibían el nombre de *sisas* es decir, parte de la venta diaria, que el fisco debería recibir por la compra de ciertos productos (licores, telas finas, artículos de joyería), que hacían los comerciantes y que deberían sumar al precio de los bienes vendidos, para que el comprador fuera el que realmente pagara la citada *sisas*. En el lenguaje fiscal estadounidense la palabra *sisas* es todavía de uso frecuente.

Otro inconveniente muy grande que presenta la existencia de los llamados impuestos especiales, sobre todo si la variedad es más o menos extensa, se ubica en el campo económico. Estos gravámenes fiscales frecuentemente existen apoyados en razones de alto poder adquisitivo por parte de los consumidores, como sucede con ciertas bebidas alcohólicas de especial elaboración y costo de producción; o bien, por razones de salud social, en cuyo caso, las contribuciones se pretenden justificar en un intento fiscal por desalentar el consumo, como sucede en general, con los licores, la cerveza o el tabaco.

En el caso de un impuesto especial o específico al consumo en los bienes suntuarios, resulta una tarea de suyo difícil enumerar cuáles bienes quedarán afectos al pago de este gravamen, por virtud de que el concepto *suntuario* o *lujo*, tiene connotaciones distintas en el entorno socioeconómico. Constituye en consecuencia, una ardua tarea para el legislador, aplicar con justicia un gravamen especial a la producción y comercialización de bienes suntuarios.

Un ejemplo importante de estos inconvenientes, se da en los impuestos especiales susceptibles de ser aplicados a los viajes (estimados como suntuarios), de transportación de personas por vía aérea o marítima, en cuyos casos se dice, sólo las personas de altas posibilidades económicas, pueden pagar el importe de estos medios de transporte, que inclusive, tratándose de las vías marítimas, generalmente son en viaje de placer o con fines turísticos, por consecuencia, deben estas actividades, sujetarse a pago de un impuesto especial. Esto que parece cierto en general, en algunas situaciones o países, no lo es. Una muestra de que los viajes por mar no siempre se refieren a formas suntuarias de viajar, se presenta cuando dichos viajes se hacen por una necesidad de transportación entre las personas, y así se encuentran los viajes por mar que se realizan entre los filipinos o los indonesios, puesto que esos países se integran por numerosas islas. Asimismo, en otros países es utilizada la vía marítima como medio de transporte cuando en cualquiera de

éstos, es utilizado por las personas como un medio insustituible de transportación o bien, más económico que los demás. Asimismo, es no poco frecuente que muchos viajes por avión, no los realizan las personas por razones de recreo, sino por motivos de trabajo, y en esas condiciones, esos viajes no pueden considerarse como suntuarios. Con estos ejemplos puede claramente observarse que el concepto *suntuario*, presenta importantes inconvenientes en la práctica.

En México se ha intentado desde épocas relativamente antiguas (siglo XIX), implantar impuestos a los bienes y actividades consideradas como suntuarias, pero se ha fracasado en ello.

Algunas inconveniencias más, de carácter económico, de los llamados impuestos especiales, al decir de John F. Due,²

están constituidas por la discriminación que presentan estos impuestos, cuando inciden sobre la producción, por virtud de que discriminan los métodos productivos que requieren mayor uso de bienes de capital, haciendo mas difícil y gravosa la modernización y el avance industrial.

Señala este propio autor,

que si un impuesto a las ventas si es simple es decir, es de carácter general y no discriminado, no ofrece grandes problemas, como sí sucede en los llamados impuestos especiales, su control se complica rápidamente, por existir varias categorías para determinar el hecho imponible, como acontece con los productos minerales o las bebidas alcohólicas.

Culmina expresando este autor,

que el control fiscal de los servicios y la aplicación de cuotas especiales a ellos, se vuelve engorrosa, por virtud de que muchas veces el servicio está confundido en su especie con la venta o enajenación de los bienes.

Es frecuente encontrar en las legislaciones fiscales de casi todos los países, que los impuestos especiales son de carácter nacional y que sólo en algunas ocasiones, los fiscos locales se encuentran facultados para establecer este tipo de gravámenes.

2. Características y propiedades de los impuestos especiales

Todos los gravámenes que pertenecen a este género impositivo, presentan en lo general, las siguientes características:

² DUE, John F., *Análisis Económico de los Impuestos*, Ed. Librería El Ateneo, Buenos Aires, Argentina, 1970, pp. 300 y 301.

- a) Son contribuciones consideradas dentro del grupo de los gravámenes *indirectos*, por virtud de que debido a la presencia del fenómeno de la repercusión, son diferentes las personas que se identifican con el contribuyente y con el pagador del impuesto.
- b) Son contribuciones *especiales*, por virtud de que reúnen todas las características mencionadas en el punto anterior.
- c) Son gravámenes *reales*, en cuanto graven la producción, importación o distribución de bienes. Excepcionalmente son *personales*, cuando en algunos casos se agrupan dentro de este sistema tributario, las prestaciones de servicios.
- d) En no pocas ocasiones, presentan aspectos *discriminatorios*, puesto que productos semejantes, pero que varían en costo de producción o en calidad, tienen cuotas impositivas distintas.
- e) Son gravámenes fiscales generalmente *monofásicos*, puesto que el hecho imponible se presenta, en el caso de los bienes afectos a estos gravámenes, al momento de que acontece la primera enajenación, o se presta, cuantifica y se obtiene el ingreso del servicio gravado.
- f) Son tributos que tienen el carácter de *no ser acumulativos*, por virtud de que por su cualidad monofásica, el importe del gravamen aparece separado del precio de adquisición o de recepción, en el caso de los servicios.
- g) Tienen estos impuestos *cierta forma de control*. Esta se da, por virtud de que generalmente se exige que el contribuyente facture el importe del impuesto por separado, del precio del bien o del servicio, excepto cuando se trate del público en general, en el que el importe del gravamen va incorporado al precio.

3. Estudio en particular de los impuestos especiales

Antes de entrar en cierto detalle, en cuanto a los impuestos especiales aplicables en México, se hace necesario e importante realizar, así sea de manera muy breve, un estudio previo de estos gravámenes fiscales, aplicables en otros países.

3.1. Los impuestos especiales en los países miembros de la Unión Europea

En el sistema fiscal español, tomado como referencia especial para todos los países de esta comunidad de naciones, existe como en México, una Ley de Impuestos Especiales la cual abarca los siguientes ramos: alcohol y aguardiente; bebidas alcohólicas; cerveza; vino y bebidas fermentadas; productos intermedios; hidrocarburos; tabacos; electricidad y vehículos de transporte. Son en

consecuencia, nueve los rubros o áreas gravados específicamente dentro de esta ley fiscal española, la cual los denomina genéricamente impuestos especiales de fabricación. Esta legislación en consecuencia, deja fuera de la posibilidad de abarcar dentro del texto las prestaciones de servicios como objeto tributario. Se señala que estos impuestos especiales, además de evidentes fines recaudatorios, persiguen una finalidad extrafiscal, por virtud de que se utilizan estos gravámenes como instrumentos de la política sanitaria, ambiental, energética o de transporte, entre las más importantes.

Esta legislación se encuentra desde luego, armonizada con todos los demás países miembros de la Unión Europea, por lo cual, puede afirmarse que este modelo tributario salvo algunos matices de forma, es igual en todos los Estados asociados dentro de esta influyente organización de naciones. Se persigue como objetivo básico, que estos tributos no se reflejen sustancialmente en un aumento de costos para los fabricantes. El legislador español los arroja bajo un solo rubro, al denominarlos: *impuestos de fabricación*, señalando que estos tributos tiene carácter monofásico, al gravar una sola vez la fabricación o importación de los mismos.

Con el propósito de evitar una doble tributación en este rubro, el hecho imponible del gravamen se mantiene en suspenso hasta que el producto no se enajene; si ese bien fabricado en España, es exportado a otro país, miembro de la comunidad por el propio fabricante, el impuesto especial no se paga, por no haberse realizado el hecho imponible (la enajenación en el territorio español); en el caso de que la enajenación de primera mano se efectúe en territorio español, pero el producto se exporte, el exportador tiene derecho a la devolución del impuesto pagado. Estas reglas están vigentes para todos los países miembros de la comunidad europea. Cuando tratándose de alcohol como objeto gravado, éste sea utilizado como materia prima o complementaria para producir otros bienes que contengan este producto, el impuesto especial se genera, cuando se realice la primera enajenación de mercancías en cuyos procesos industriales sea utilizado el alcohol, desde luego, en la proporción en que esas mercancías contengan alcohol.

En el caso de aplicación de un impuesto especial a los medios de transporte, este gravamen se aplica al momento de la primera matriculación de cada uno de estos vehículos. El capítulo de exenciones o no afectaciones a los impuestos especiales, resulta de suyo muy importante en el régimen impositivo comunitario, lo mismo que el régimen de pérdidas de producto por mermas, desperdicios de materias primas empleadas u otras causas. En materia de cuotas impositivas, generalmente se aplican cuotas proporcionales a cada especie de producto y en muy contadas ocasiones se señalan cuotas específicas para algunos de ellos. Por rebasarse los límites marcados por esta obra, se recomienda a los interesados en

este tema, acudir directamente al estudio integral de dicha legislación, que desde luego, resulta muy ilustrativa.

3.2. Los impuestos especiales en los Estados Unidos de América

En el sistema fiscal estadounidense, quien aún no tiene implantado el impuesto al valor agregado, existe un sistema general de impuestos a las ventas de bienes, al mismo tiempo que existen impuestos particulares (especiales) a las ventas de algunos de estos bienes, que por su valor en el mercado, por su amplia demanda o por políticas económicas, de salud, ambientales o de comunicaciones, el fisco estadounidense ha considerado necesario gravar estos productos con un impuesto especial a la venta de primera mano de dichas mercancías (algunos tratadistas, como Groves,³ les llaman a estos gravámenes, impuestos especiales a las ventas). Dentro de estos impuestos desde luego, se encuentran aquéllos con los que se grava el alcohol (bebidas alcohólicas), la cerveza y los tabacos. Asimismo, dentro de este grupo de los impuestos especiales, se pueden citar a aquellos que se refieren a los combustibles para vehículos, y los impuestos especiales a las ventas de artículos considerados suntuarios. Es evidente que no existe en la Unión Americana, duplicidad en el pago tributario. La venta de productos afectos al pago de un impuesto especial a las ventas, no causa el impuesto general a las mismas.

3.3. Los impuestos especiales en México

Este tipo de gravámenes fiscales encuentran su origen en el sistema fiscal español de la época colonial. En efecto, a lo largo de 300 años que duró la dominación española en México, se fueron implantando en el país, algunos de estos impuestos, que más tarde recibieron el nombre de especiales, como lo fueron: el de minería, el de los tabacos, los licores, las salinas, las alcabalas, la fabricación de naipes, de pólvora, la acuñación de moneda, así como numerosos impuestos específicos al consumo de bienes. El estudio y configuración de los impuestos especiales en las diversas etapas históricas del país, pueden ser particularmente estudiados en las obras de Yañez Ruiz, Sierra y Martínez Vera, importantes historiadores de la materia y excelentes fiscalistas mexicanos.⁴

³ GROVES, Harold M., *Finanzas Públicas*, Ed. Trillas, México, 1975, pp. 364 a 371.

⁴ YAÑEZ RUIZ, Manuel, *La Hacienda Pública a Través de sus Diversas Etapas de Desarrollo Histórico*, Cinco Volúmenes, Edición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1960. SIERRA, Carlos J., y MARTÍNEZ VERA, Rogelio, *El Papel Sellado y la Ley del Timbre; Historia de la Tesorería de la Federación*, así como: *Historia y Legislación Aduanera de México e Historia de la Legislación Fiscal en Materia Pesquera*, Ediciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1971 a 1973.

Los impuestos especiales en México tienen en sus aspectos básicos, un fundamento constitucional para considerar a ciertos gravámenes de este grupo, como de exclusiva competencia Federal. En efecto, la fracción XXIX -A del artículo 73 Constitucional, señala que es facultad exclusiva del Congreso de la Unión, establecer contribuciones, entre otras, sobre las siguientes actividades específicas: *el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en la propia Constitución (párrafos 4º y 5º del citado precepto constitucional), así como contribuciones especiales sobre: energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo (grasas, lubricantes y productos químicos petroleros en general), cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.* El constituyente abarcó los renglones económicos que hacía 1917 poseían un alto valor en el mercado. Algunos de estos productos, como los cerillos y fósforos, el aguamiel y productos de su fermentación, que aún permanecen en el texto constitucional, carecen casi en absoluto, de valor económico y por lo tanto, los impuestos de producción que le eran aplicables, fueron abrogados. La desaparición de numerosos impuestos especiales (cerca de cuarenta), no se dio, sino hasta la revolución del sistema fiscal mexicano, acontecida entre la séptima y la octava década del siglo pasado.

Los impuestos especiales que estaban vigentes en México, hasta el año de 1980, eran numerosos. Ascendían a *cuarenta y seis* renglones impositivos. Este exagerado número, originaba deformaciones en el modelo tributario mexicano a tal grado, que muchos de estos impuestos presentaban signos de evidente regresividad y perjuicio para no pocos consumidores.

A la luz del estudio de estos impuestos en la época que se vive, es no poco frecuente, como sucede en el caso típico de los Estados Unidos de América, que las contribuciones especiales no se encuentren contenidas en una sola ley tributaria, sino que éstas se ubiquen en varios ordenamientos, como sucede en la legislación fiscal mexicana en la cual existen aplicables a este grupo de contribuciones: a) la Ley del Impuesto Especial de Producción y Servicios; b) la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y c) la Ley Federal de Derechos.

En cuanto a la ley primeramente mencionada, se puede afirmar que el legislador indebidamente está utilizando el singular, cuando debió hacer uso del plural (Ley de Impuestos Especiales sobre producción y Servicios). En efecto, no es un solo impuesto, sino varios impuestos los que se encuentran catalogados dentro de esta ley tributaria, como se verá en seguida. La segunda ley (la de automóviles nuevos) sin duda alguna sale sobrando y bien podría el gravamen ubicarse dentro del primer ordenamiento, por virtud de que se trata indudablemente de un impuesto *especial* de producción, cuya determinación y pago se realiza al momento

de realizar la venta de primera mano del vehículo. De manera inexplicable, el legislador renunció a su derecho de gravar con un impuesto especial, la producción petrolera, y fabricación de múltiples derivados del petróleo, minera, forestal, pesquera, y salinera, entre las más importantes, y sólo las ubicó dentro de una legislación tributaria denominada Ley Federal de Derechos, en la cual cobra, para algunas de estas actividades económicas, ciertas contribuciones en concepto de *derechos*, con tasas frecuentemente menos significativas que si les aplicara un *impuesto especial*.

Por otra parte, la producción de fungicidas, insecticidas, pesticidas y otros productos químicos en general, aptos para combatir plagas y para elaborar otros productos de uso común, cuyos precios son altos en el mercado y presentan un amplio consumo, debieran quedar afectos al pago de un impuesto especial, que estuviera acorde con la elevada demanda de estos productos, tanto finales como intermedios, al mismo tiempo que se ejerciera un control adecuado sobre los mismos, por el daño tan alto que ocasionan a la salud y al medio ambiente, situación que ya acontece en las legislaciones de otros países. De la misma manera, debiera implantarse un impuesto especial al *medio ambiente*, a fin de que quienes contaminan en forma superior a los promedios permitidos, paguen contribuciones al Estado, a fin de que éste cuente con los recursos necesarios para hacer gastos a favor de la preservación y en su caso, restauración del medio ambiente.

Igualmente, debiera crearse un impuesto especial a las *franquicias* para que, independientemente de los gravámenes fiscales aplicables, sobre todo al franquiciante, la simple existencia de los efectos contractuales de estos buenos negocios mercantiles, participaran al fisco del pago de un impuesto, por el solo hecho de estarse aplicando y explotando en territorio nacional. Lo mismo puede decirse de la producción de cemento y de los productos minerales, de las loterías y rifas (las que finalmente se están gravando ya), y de los portes y pasajes por vía aérea y marítima.

No obstante los comentarios anteriores, en el régimen tributario mexicano, se ha avanzado en el área de los impuestos especiales, aunque se debe admitir que la legislación presenta serias omisiones y tiene importantes áreas de oportunidad en el ramo de los impuestos especiales, para gravar algunos otros productos y servicios dentro de este grupo fiscal.

4. Impuesto especial sobre producción y servicios

La ley que se encuentra vigente, es la única que se ha expedido en el país. Entre 1978 y 1983, se llevó a cabo una importante reforma fiscal en el sistema tributario

mexicano. En efecto, junto a este gravamen se expidieron: la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y posteriormente (en 1980), una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta además, de que en el propio año de 1978 se expidió una nueva Ley de Coordinación Fiscal, encargada de regular las nuevas relaciones tributarias entre el Gobierno Federal, los estados, el Distrito Federal y los municipios. Finalmente, dentro de este proceso renovador, en enero de 1983, entró en vigor un nuevo Código Fiscal de la Federación.

Desde luego, como es ya una indeseada práctica en la legislación fiscal mexicana, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, ha sido sometida a frecuentes reformas, y seguramente, mientras no se implante en dicha ley una buena técnica fiscal, y mientras las políticas públicas en materia tributaria continúen siendo indecisas y cambiantes, continuará sometida esta ley en particular, como toda la legislación fiscal en general, a constantes y a veces, inopinados cambios. Justo es decir que desde 1978, se ha mantenido más o menos estable la estructura de la ley y que los cambios son de forma y procedimiento o bien, de modificación a las cuotas impositivas. A esta ley se hará referencia, sabedor el lector de que las variantes en los detalles, deberán ser permanentemente consultados y estudiados en la legislación vigente.

4.1. Objeto del impuesto

Para esta ley, el objeto del impuesto se encuentra dividido en dos grandes áreas: por una parte, la primera enajenación o en su caso, la importación de determinados productos y por la otra, la prestación de ciertos servicios. En consecuencia, aunque en el fondo se está, en los bienes del primer grupo, frente a un *impuesto de fabricación*, como en la legislación similar de la Unión Europea, el legislador, como sucede en la legislación impositiva del Estados Unidos de América, lo ubica como un impuesto especial a las ventas, de carácter monofásico, cuyo hecho imponible se da al momento de la primera enajenación. Esta situación mixta hace que el legislador mexicano ejerza sobre los fabricantes, un estricto control fiscal, en cuanto a la utilización de materias primas (a veces, en forma no muy exitosa para los intereses fiscales), y consecuentemente, contiene dicha legislación, así como las disposiciones administrativas publicadas al efecto, reglas muy importantes en cuanto a desperdicios y mermas.

El objeto del impuesto en este gravamen fiscal, consiste en la *primera enajenación o en la importación* de los siguientes bienes:

1. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza;
2. Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables:

Los impuestos especiales en la legislación mexicana

3. Tabacos labrados;
4. Gasolinas;
5. Diesel;
6. Refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos;
7. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos.

El impuesto especial a la importación de bienes gravados por esta ley se da, por el hecho de que si los productos son fabricados en otros países y son introducidos al territorio de la República, con el fin de que no se den casos de competencia desleal frente a productos idénticos o similares producidos en el territorio nacional, se les somete al pago de los correspondientes impuestos especiales que se aplican a productos de manufactura nacional.

La segunda área de este gravamen fiscal, la referida a los servicios, el ordenamiento legal vigente en México grava los siguientes:

Los servicios consistentes en comisiones, mediaciones, agencias, corredurías, representaciones, consignación y distribución, cuando esos servicios se refieran a la enajenación de los productos marcados en los puntos 1, 2, 3, 6 y 7 antes señalados, ya sean producidos en el territorio nacional o importados al país. No se trata, como lo piensan algunos estudiosos de esta materia, de una doble tributación, ni tampoco se está propiamente frente al pago de un impuesto distinto al que corresponde a la primera enajenación de los bienes. Lo que acontece, y que no lo expresa adecuadamente el legislador, es que en estos casos, no se ha dado aún la primera enajenación de la mercancía, cuando ésta se encuentra en manos del agente, corredor, consignatario o distribuidor y consecuentemente, no se ha realizado aún el hecho imponible el cual se da, cuando alguna de estas personas lleva a cabo la primera enajenación.

En esa virtud, y con el fin de simplificar el ordenamiento que ahora se estudia, debería comenzarse por denominarlo por el nombre más común que es el de *Ley de Impuestos Especiales*, como se le llama en numerosos países, admitiendo que se trata de impuestos a la producción de bienes. En cuanto al momento en que surge el hecho imponible, debería señalarse que este se realiza al momento de efectuarse la primera enajenación o en su caso, la importación de estos bienes y productos, que la obligación fiscal corre a cargo de los representantes del contribuyente (comisionistas, agentes, distribuidores, mediadores, corredores o consignatarios, y que el fabricante asume en estos casos, una responsabilidad

solidaria en el pago del impuesto). De esta forma, se eliminaría esta forma de tributación (impuestos a los servicios), que lo único que consigue es dificultar técnicamente el cumplimiento de este gravamen fiscal, por su complejidad que de suyo, es sólo un artificio que no conduce a nada positivo ni benéfico para el fisco y mucho menos para los contribuyentes.

Se considera que casi todos los objetos gravados quedan muy claramente ubicados en la mente del estudioso de esta área de los impuestos. No obstante, el legislador, en ordenamientos sucesivos, ofrece una explicación de cada uno de ellos, que resulta conveniente mencionarlos, así sea brevemente, para mayor dominio de ésta área de impuestos.

Se indica que por *bebidas alcohólicas* se entiende: aquellas cuyo contenido alcohólico se ubique entre los 3 y los 55 grados *Gay-Lussac*,⁵ medido a una temperatura de 15 grados centígrados.

De conformidad con lo anterior, una bebida que contenga menos de 3 grados G. L., no es objeto de este impuesto, como acontece con ciertos medicamentos o inclusive, alimentos. Por el contrario, los líquidos con contenido alcohólico superior a 55 grados G. L., no son considerados por el legislador como *bebidas alcohólicas* y por consiguiente, quedan fuera de este renglón tributario (para ubicarse en otro, llamado: alcohol, que no está catalogado como bebida, de acuerdo con la Ley General de Salud, pero que sí queda afecto al pago del impuesto, con cuotas diferentes a las de las bebidas alcohólicas, como se verá más adelante).

Por causas extrañas (seguramente por presiones de los fabricantes), el legislador hacía, hasta la ley vigente en el año de 2006, una distinción entre bebidas alcohólicas y *bebidas refrescantes*, casi exclusivamente con el fin de ubicar a estos productos en el pago de una cuota impositiva menor a la que les corresponde a las citadas bebidas (que desde luego, deben catalogarse como alcohólicas). Para llegar a la conceptualización o descripción *técnica* de tales bebidas, el legislador realizaba una exposición *bizantina* de términos, tales como los siguientes: indica al respecto que estas bebidas (refrescantes), son aquellas en las que en su elaboración, se utiliza un mínimo (debiera decir: máximo) de 50% a base de *vino de mesa*, producto de la fermentación natural de frutas, pudiéndose adicionar con agua, bióxido de

⁵ Joseph Louis Gay-Lussac (1778-1850), fue un físico y químico francés que aportó al mundo numerosos conocimientos y descubrimientos en sus materias entre otros, el conocido con el nombre de *Ley Gay-Lussac*, consistente en establecer que *a volumen constante, la presión de una masa fija de un gas dado, es directamente proporcional a su temperatura*. Esta fórmula es precisamente es la que se utiliza para medir el contenido alcohólico de un bebida, indicándose al respecto, que es la de 15 grados centígrados, la temperatura ideal para medir el citado contenido.

carbono, o agua carbonatada, jugo de frutas, extracto de frutas, aceites esenciales, ácido cítrico, azúcar (es), ácido benzoico, ácido sórbico o sus sales como conservadores, *así como aquéllas que se elaboran de destilados alcohólicos diversos de los anteriores.*

Todo lo anterior constituye un típico *galimatías*, por virtud de que bastaría considerar a este producto como bebida alcohólica (al menos, para efectos fiscales); para ello, se deberían establecer los diferentes porcentajes alcohólicos contenido en cada bebida y aplicarle a cada bebida, según su porcentaje alcohólico y procedencia del mismo (*bebida alcohólica fermentada o destilada*),⁶ la tasa o cuota que fuera procedente (artículo 3º de la ley).

4.2. Concepto y elementos fundamentales que se manejan en esta ley

La ley que ahora se comenta es, desde luego, prolija en algunos aspectos, como por ejemplo, define o mejor dicho, describe qué es un bebida alcohólica, qué es una bebida refrescante (absurdo, como ya se expresó), o qué es la cerveza, aunque es omisa en otras muchas situaciones que debieran contenerse en la ley.

Asimismo, se hace una descripción de algunos otros de los productos gravados o de los instrumentos que se manejan en el control fiscal de estos

⁶ Las bebidas alcohólicas pueden producirse como resultado de una fermentación o de una destilación. Las primeras son aquellas que son obtenidas a partir de un proceso de fermentación del jugo de ciertas frutas, de ciertos agaves (como es el caso del pulque) o de algunas gramíneas (como es el caso de la cerveza) sometidas a un proceso natural es decir, cocción a veces, además, por el simple transcurso del tiempo, por influencia de la temperatura o de algunos otros insumos, también naturales. Este grupo generalmente presenta un contenido alcohólico menor que las bebidas destiladas. En este grupo de bebidas fermentadas se encuentran los vinos, como ya se dijo, así como el pulque, la cerveza o ciertos aguardientes.

Las bebidas alcohólicas obtenidas mediante un proceso de destilación, son aquellas que se obtienen mediante un proceso industrial, utilizando equipos producidos por la mano del hombre, para que a base de altas temperaturas, se obtengan bebidas (alcohol y aguardientes), con un contenido muy alto, en cuanto a grados G.L. La materia primas que se utiliza en este proceso es muy variada (agaves, frutas, leguminosas y granos, principalmente).

Estos dos grupos de bebidas alcohólicas se denominan *primarias*, por virtud de que se producen mediante la utilización de cualquiera de estos dos procedimientos, sin la incorporación de ningún otro componente o producto.

Existe un grupo de bebidas alcohólicas llamadas *secundarias* que se producen *fusionando* las bebidas primarias (vinos o aguardientes) con otros ingredientes, como los descritos para las llamadas bebidas refrescantes, o bien, simplemente se agregan endulcorantes, saboreadores o colorantes, como en el caso de los brandies, los rones u otras bebidas semejantes, con mayor o menor graduación alcohólica.

impuestos, como son: qué se entiende por gasolinas, por diesel, distinguiendo aquél que se utiliza en la industria como el diesel para uso automotriz, para embarcaciones marinas (haciendo distinción entre el diesel para embarcaciones del Golfo de México y del Océano Pacífico). Esto se hace frecuentemente, debido a exigencias internacionales, por virtud de que algunos países exigen un diesel menos contaminante y otros no.

Se indica que se denominan bebidas alcohólicas a granel, aquellas que se encuentren en un lugar y momento determinado, envasadas en recipientes con una capacidad superior a cinco mil mililitros (para ser más claros: cinco litros).

Reciben el nombre de marbetes, no *un signo* como expresa el legislador, sino un documento oficial elaborado en papel u otra materia delgada pero de cierta resistencia, que contiene signos y datos oficiales de identificación, que son proporcionados por las autoridades fiscales bajo riguroso control, tanto de estas autoridades como de las de salud, y que son adheridos por los fabricantes o los importadores, a los envases menores a cinco litros en la tapa de dichos envases y de tal forma, que dicho marbete se rompa al momento de abrir el envase, inutilizándolo de manera definitiva. El documento que se adhiere a la boca de salida de los recipientes con bebidas alcohólicas de más de cinco litros, se denominan *precintos* y participan de los mismos caracteres y propiedades de los marbetes.

El legislador expresa que por *alcohol* se entiende: toda solución de etanol acuosa, aún con impurezas, que posea una graduación de más de 55 grados G.L. a 15 grados centígrados de temperatura. Dentro de este rubro, *alcohol desnaturalizado* es esta propia solución con este mismo contenido, a la que se le adhieren sustancias que destruyen la aptitud de ser apta para consumo humano, de acuerdo con las normas expedidas por las autoridades de salud.

Reciben el nombre de *cigarros*: aquellos productos elaborados con tabacos de diferentes calidades de diferente color y textura, envueltos en papel o en cualquier otro objeto diferente al propio tabaco, cortados en pequeños objetos de figura cilíndrica en un tamaño de 8 a 12 centímetros de extensión, empaquetados en un envase que contiene marca, fabricante, y generalmente, el precio al público. Por su parte, el legislador le llama *puros*, a aquellos productos elaborados a partir del tabaco labrado, enrollado y confeccionado en su totalidad por hojas del propio tabaco o cualquier otro objeto manufacturado a base de tabaco.

Finalmente, dentro de este grupo y en una expresión general, se denominan *tabacos labrados*, a todos aquellos productos no comprendidos en alguno de los

grupos anteriores, ya sea que se trate de tabacos cernidos, picados, de hebra, de masticar, así como el producto llamado rapé (un producto para consumo humano que se elabora a base de tabaco y que colocado en la nariz del usuario, le provoca un estornudo). En la redacción y clasificación de estos conceptos sobre los tabacos labrados, el legislador se nota sumamente tradicional, antiguo e ingenuo, por virtud de que por ejemplo, el tabaco de hebra y el rapé, prácticamente ya no se fabrican, por carecer de demanda en el mercado.

Recibe el nombre de *gasolina*, el combustible líquido y transparente obtenido como producto purificado de la destilación o de la desintegración de petróleo crudo.

Por su parte, el legislador define al *diesel* como el combustible líquido derivado del petróleo crudo que se obtiene por procedimientos de destilación y conversión.

Son *mieles incristalizables*, los productos residuales en la fabricación de azúcar, cuando referidos estos productos a 85 grados Brix a 20 grados de temperatura, los azúcares fermentados expresados en glucosa no excedan del 61%. Las mieles incristalizables, son la materia prima para producir alcohol.

Hasta antes de la reforma de la ley de la materia para el año 2007, los refrescos, así como los concentrados, polvos, jarabes y esencias o extractos de sabores para prepara refrescos, eran definidos en el ordenamiento legal, puesto que en cierta forma, se encontraban dentro de las posibilidades de aplicación de cuotas impositivas (aunque se consideraban las ventas de estos productos como exentas). Actualmente, al ser eliminados los conceptos, ya no existe por el momento, la posibilidad de gravar con un impuesto especial la compraventa de primera mano de estos productos, situación que parece injusta y antieconómica para la recaudación.

El legislador le llamaba *refrescos* a las bebidas no alcohólicas, elaboradas mediante procesos de disolución en agua, entre otros, de edulcorantes y saboreadores naturales, artificiales o sintéticos, adicionados o no, de jugo, pulpa o néctar de frutas o de verduras, de sus concentrados o extractos y otros aditivos para alimentos y que pueden o no, estar carbonatadas (el comúnmente llamado *gas* de los refrescos, es producido con una sustancia química denominada: *ácido carbónico*).

En el texto de la ley se consideraban: *concentrados, polvos, jarabes, esencias o extracto de sabores* para preparar refrescos: a los productos con o sin azúcares,

edulcorantes o saboradores, naturales, artificiales o sintéticos, ya sea que se encuentren adicionados o no, de jugo, pulpa y néctar de frutas y verduras y otros aditivos para alimentos.

Con el propósito de establecer diferencias entre un refresco y los que propiamente son jugos o néctares los cuales *no se encuentran afectos al pago de este impuesto especial*, el legislador expresaba que se entienden por jugos o néctares, de frutas o verduras, aquellos que contuvieran un mínimo de porcentaje de jugo o pulpa de fruta o de verdura, ya sean de una misma especie, o de varias especies de ellas mezcladas entre sí. El porcentaje que se fijaba como mínimo para que dichos productos quedaran o no, afectos al pago del gravamen, que era el de 20%. Este porcentaje parecía demasiado bajo. Generalmente opinaban los expertos que el límite para considerar a un producto de estos como refresco o no, debería ser del 50%, con el propósito de no engañar al consumidor por una parte (al venderle como jugo o néctar, algo que está muy lejos de serlo) y por la otra, fortalecer la (ahora legalmente imposible) recaudación de este impuesto especial en este rubro.

Finalmente, la ley que ahora se estudia indicaba que, por *bebidas hidratantes o rehidratantes* se entiende: las bebidas o soluciones que contienen agua, agua carbonatada y cantidades variables de carbohidratos o electrolitos. Este tipo de productos no quedan afectos al pago del impuesto especial (artículo 3º de la Ley). Como consecuencia de ello, los impuestos de producción en México, han sufrido un fuerte golpe, al disminuir sus posibilidades de recaudación, al dejar fuera del impuesto a los refrescos y productos correlativos.

Por virtud de que los refrescos y bebidas refrescantes no constituyen una fuente de alimentación, es decir, están catalogados como golosinas y no como productos alimenticios, el legislador debiera, como se hacía anteriormente, gravarlos con el pago del impuesto, sobre todo porque se da en todos sus términos el hecho imponible y porque la capacidad económica de las empresas embotelladoras es cada día mayor. Aquí está dejando escapar el fisco federal, por razones exclusivamente políticas, una importante aportación a los ingresos públicos. Tal situación debiera modificarse, inclusive, por razones de salud pública, puesto que no se debe permitir que la población, so pretexto del bajo precio de los refrescos, consuma indiscriminadamente estos productos, con grave afectación a su dieta alimenticia. México se encuentra catalogado como el país número uno en el mundo en materia de consumo de refrescos, posición que de ninguna manera es honrosa ni satisfactoria. Es posible que un mayor precio de los refrescos, tienda a disminuir su consumo y a beneficiarse la dieta de los mexicanos, quienes destinarían ese dinero a la adquisición de alimentos que verdaderamente contribuyan a su dieta diaria.

4.3. Cuotas o tasas del impuesto

En otras legislaciones, como sucede en los países de la Unión Europea, y aún en la legislación de los Estados Unidos de América, la producción de algunos bienes se encuentra sujeta a tasas proporcionales al precio de venta de primera mano de los productos (tasas *advalórem*), pero en otras ocasiones, se establecen tasas o cuotas específicas (determinada cuota por litro o por unidad producida). En el sistema fiscal mexicano se utilizan exclusivamente tasas proporcionales al precio de venta en operaciones de primera mano de productos gravados, estas tasas van desde un 20% para los refrescos hasta un 160% para los cigarrillos; en el caso de las gasolinas y el diesel, el legislador establece tasas variables, de acuerdo con la que resulte aplicable en el mes en que deba cobrarse, de acuerdo con el precio que la empresa paraestatal, única productora o importadora de estos combustibles, fije a los distribuidores.

Este sistema para determinar la tasa aplicable parece inconstitucional y violatorio del Principio de *certidumbre en la imposición*. En efecto, debiera establecerse como en los otros casos, un impuesto proporcional en la ley, el cual se aplicaría tomando como base el precio que fijara la empresa paraestatal a los comercializadores; al no hacerlo, se viola desde luego, la garantía constitucional de seguridad jurídica; se da a un órgano de la Administración Pública, la facultad de legislar (violando el artículo 49 de la Constitución), y se crea un ambiente de incertidumbre, sobre todo para los consumidores y para las agencias comercializadoras de los combustibles, que son las que figuran como sujetos de este impuesto.

4.4. Determinación y pago del impuesto y beneficios fiscales

Señala el legislador mexicano que cuando los productores cobren, al adquirente de los bienes gravados, intereses, ya sean éstos normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de impuestos, estas cantidades deben adicionarse al precio pactado y que sirva de base para la determinación del tributo. Esta disposición fiscal parece a todas luces inconstitucional porque el tratamiento que les da el legislador a estas cantidades que están fuera del precio pactado, no pueden formar parte del valor de producción o precio de venta de primera mano, puesto que el origen de la existencia de estas cantidades no forman parte del costo de producción del bien o producto. Se está de acuerdo en que por dichas cantidades se pague el ISR o el IVA, pero parece indebido que por ellas se pague un impuesto especial de producción, aunque el momento de determinación sea al efectuarse la operación de compraventa de primera mano.

Todavía hay más: establece el legislador que, cuando el contribuyente del gravamen reciba (¿del adquirente?) anticipos o depósitos, antes de entregar el bien producido o el servicio prestado, cualquiera que sea, inclusive el nombre con el que se les designe, estos valores formarán parte del precio fijado como base para la determinación del impuesto. También indica el legislador que, cuando en forma independiente al precio pactado, el fabricante exija al adquirente de los bienes sujetos al pago de este gravamen, algunas cantidades por concepto de publicidad o cualquier otro que dicho fabricante hubiera realizado, esos gastos forman parte del precio de venta de primera mano del producto o del servicio y se incrementará, con esas cantidades, la base imponible. Los comentarios que se hicieron en el párrafo anterior son aplicables a los gastos de publicidad del fabricante, ya que no parece adecuada y justa esta situación, la cual viene a significar que son los consumidores los que en última instancia pagan las grandes cantidades que por concepto de publicidad, a veces exagerada, erogan esas empresas. Mayor injusticia tributaria, es difícil que pueda darse en un sistema fiscal dado.

Otro renglón que recientemente se pretendió incluir al régimen de impuestos de producción, es el referente a la fabricación (y venta) de pinturas en aerosol, a las cuales se les imponía una contribución del 50% sobre el precio de venta de primera mano. Este gravamen tiene fines notoriamente extrafiscales, consistentes en tratar de combatir en graffiti en los inmuebles, tanto públicos como privados, cuyo abuso ha degenerado en daños importantes a la propiedad de estos inmuebles y al decoro que debe tener una zona urbana. Este proyecto no prosperó en las Cámaras porque, evidentemente, no hubiera podido resultar eficaz para combatir la nociva práctica del citado graffiti y sí, en cambio, habría ocasionado una grave distorsión en el objetivo tributario, propiamente dicho, además de que los ingresos que se obtuvieran serían de muy baja consideración, tomando en cuenta el costo de la recaudación misma del gravamen.

4.5. Acreditamiento del impuesto

Si bien es cierto que en la ley existen algunas situaciones de beneficio para que los contribuyentes puedan, bajo determinadas circunstancias, acreditar el impuesto especial aquí estudiado, contra lo que le corresponde pagar para el ISR, la verdad es que el daño fiscal al consumidor es irremediable, ya que la figura del acreditamiento, alivia las cargas fiscales del productor, pero no se refleja en forma alguna en el descenso del precio elevado del producto en el mercado, originado fundamentalmente, por las elevadas cargas fiscales que se aplican a esos bienes y servicios.

El Impuesto Especial de Producción y Servicios en la ley mexicana, se determina y paga mensualmente, mediante declaraciones que presentan los contribuyentes ante las autoridades fiscales (artículos 4º a 6º de la ley).

Cuando se genere el gravamen fiscal por la importación de bienes gravados por esta ley impositiva, el impuesto deberá pagarse al momento de tramitar ante la aduana respectiva, la internación de las mercancías, precisamente al presentar el llamado pedimento aduanal (artículo 15).

4.6. Exenciones fiscales

En este aspecto el legislador mexicano ha adoptado diferentes criterios, sobre todo políticos, para dejar exentos del pago del impuesto a determinados contribuyentes, como son por ejemplo:

- a) No se cobra el impuesto de producción a la bebida muy típica y especial mexicana denominada Aguamiel y productos de su fermentación (el pulque). La razón de esta exención se encuentra, en primer lugar, en la baja producción de esta bebida, en el consumo popular de la misma, sobre todo entre los grupos más deprimidos económicamente y, en tercer lugar, por el escaso rendimiento recaudatorio que podría darse, en caso de aplicar el gravamen especial correspondiente;
- b) Las importaciones de productos gravados por esta ley, cuando sean realizados por las misiones diplomáticas acreditadas en México y las efectuadas por pasajeros que se internen al país, con las limitaciones y modalidades establecidas en la legislación aduanera y en otras disposiciones que dicten las autoridades fiscales;
- c) En general, todos los bienes que entren en las situaciones de franquicia, en los términos de la legislación aduanera (artículo 13).

5. Obligaciones de los contribuyentes de estos impuestos

Desde luego, los contribuyentes afectos al pago de estos impuestos especiales, deberán llevar en su contabilidad, cuenta y razón de los bienes producidos o importados, de los servicios afectos al pago de estos gravámenes, así como conservar la documentación respectiva, de materias primas adquiridas, de bienes producidos y de bienes enajenados;

Deberán rendir los informes que exijan las disposiciones fiscales; deberán adherir los marbetes, etiquetas y otras marcas y datos que exijan las disposiciones

fiscales, a los envases, empaques o envolturas de los productos gravados, así como el precio de fábrica de tales bienes, particularmente en el caso de los tabacos.

Deberán presentar las declaraciones y hacer el pago de los impuestos, en la forma y términos que exijan las disposiciones fiscales.

Como puede claramente observarse, esta ley impositiva se encuentra saturada de importantes áreas de oportunidad que puede utilizar el fisco para mejorar sus ingresos fiscales, al mismo tiempo que propiciar mejores hábitos entre la población consumidora.

Bibliografía

- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1975.
- DUE, John F., *Análisis Económico de los Impuestos*, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, Argentina, 1970.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, México, 2001.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho Financiero*, Dos volúmenes, Ed. Desalma, Buenos Aires, Argentina, 1976.
- GROVES, Harold, M., *Finanzas Públicas*, Ed. Trillas, México, 1975.
- MABARAK, Doricela, *Derecho Financiero Público*, Ed. Mc Graw Hill, México, 2006.
- MARTÍNEZ VERA, Rogelio, *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Análisis y Comentarios*, Ed. de la Academia de Derecho Fiscal de Nuevo León, Monterrey, México, 1981.
- SIERRA, J. Carlos y MARTÍNEZ VERA, Rogelio, *El Papel Sellado y la Ley del Timbre (1973)*, *Historia de la Tesorería de la Federación (1973)*, *Historia y Legislación Aduanera de México (1974)*, *Historia de la Legislación Fiscal en Materia Pesquera (1975)*, Ediciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- YAÑEZ RUIZ, Manuel, *La Hacienda Pública a Través de sus Diversas Etapas de su Desarrollo Histórico*, Cinco Volúmenes, Edición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1960.