

V. Imposición al consumo, por <i>Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz</i> . .	89
Aspectos generales	89
Imposición al consumo en México	91
Conclusión	106

V. Imposición al consumo

*Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz**

Los desembolsos efectuados por cada persona son gravados por la imposición al consumo en virtud de que son índice de su capacidad económica. Al contrario de lo que sucede respecto a los gravámenes al ingreso y a la riqueza, en los que coinciden el sujeto legal y el sujeto económico, los tributos al consumo se estructuran con la intención de que el sujeto legal —en este caso el vendedor— actúe meramente como un retenedor del impuesto, y sea el consumidor¹ —el sujeto económico— quien lo pague, de ahí su nombre.

Cuando la ley dispone expresamente que el impuesto se cobre por separado, esa finalidad se hace más clara y torna innecesario el ajuste en el precio; pero el efecto económico es el mismo que cuando el gravamen forma parte del valor del artículo vendido o del servicio prestado: quien recibe el impacto económico es el consumidor final, aunque el tributo a su cargo no se obtenga directamente de él, sino indirectamente, a través del vendedor.

ASPECTOS GENERALES

Los tributos al consumo abarcan tanto los que se aplican al comercio exterior —tarifas de importación y exportación—, como los que se cargan al comercio nacional, que pueden recaer sobre las ventas en general o sólo sobre las de artículos específicos.

El impuesto sobre las ventas puede adoptar la forma de un gravamen general sobre las mismas o de un tributo especial² aplicado a determinados productos; la diferencia entre ambos es de grado y no de esencia. La razón para hacer la distinción

* Mi agradecimiento a la licenciada María Jesús de Miguel, subdirectora de Asuntos Jurídicos de la Dirección de Coordinación Fiscal de la Coordinación con Entidades Federativas, por el apoyo prestado.

¹ Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, *Finanzas nacionales y finanzas estatales, mecanismos de conciliación*, UNAM, Mexico, 1992, pp. 64 a 67.

² Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, 4a. ed., McGraw-Hill Book Company, Nueva York, 1985, pp. 437-438.

es que se considera que el uso de algunos productos es mejor índice de la capacidad contributiva, por lo que con el objeto de lograr una mejor distribución de riqueza y así atenuar la regresividad de la imposición a las ventas, se aplican al consumo de artículos cuyo empleo indica una mejor posición económica y a los que por su precio no tienen acceso los económicamente débiles. Estos impuestos pueden cobrarse en cualquier etapa del proceso de producción y distribución, ya sea al productor, al mayorista o al detallista.³

El impuesto sobre las ventas aplicado en forma general en principio alcanza a todos los productos, puede cobrarse en una, o en cada una de las sucesivas etapas del proceso de producción y distribución, lo que constituye un impuesto en cascada; o mediante un impuesto al valor agregado, que al recaudarse en todas las etapas de la manufacturación y distribución —pero sólo sobre el valor que en cada una de ellas se añade al producto— combina ambos métodos.

Aunque pueden introducir alguna progresividad en el sistema fiscal si hay tasas más elevadas para los artículos suntuarios y los de consumo necesario se eximen de su pago, en sí son proporcionales si la relación se hace entre el monto erogado y el impuesto pagado; pero si la vinculación se hace respecto al ingreso resultan regresivos, porque mientras menores son las entradas mayor proporción de ellas se destina al consumo.

Se recurre a estos impuestos, en parte, porque sería inequitativo que un indicio de bienestar económico no fuera gravado si los demás lo son; y en parte para no hacer depender totalmente el financiamiento del Estado de los impuestos al ingreso y a la riqueza que tendrían que cobrarse con tasas muy elevadas; además, el impuesto al consumo los complementa al alcanzar a grupos de personas no sujetos a ellos, así como a recursos que escapan a dichos impuestos, pues grava ahorros previamente acumulados en tanto son gastados y coadyuvan a mantener la inflación. Su aplicación no afecta mucho el patrón de la distribución del ingreso;⁴ pero por reducir el consumo sí influye en los ingresos de los empresarios, en el modelo de producción y en las pautas de formación del capital.

Empero, estos gravámenes frenan menos el desarrollo económico⁵ porque sus efectos negativos sobre los incentivos a invertir son más reducidos que los ocasionados por los impuestos que directa o indirectamente recaen sobre el capital, y sus efectos contraccionarios son mayores porque incitan directamente a reducir el consumo, aunque su influencia en este aspecto se debilita por la falta de progresividad respecto al total de lo gastado.

La imposición al consumo es un elemento fundamental en los sistemas fiscales de los países subdesarrollados,⁶ donde para alcanzar una más eficiente utilización

³ James M. Buchanan y Marilyn R. Flowers, *The Public Finances*, 6a. ed., Irwin Homewood, Illinois, 1987, pp. 342 y 343.

⁴ John F. Due, *Government Finance*, 3a. ed., Richard Irwin Inc., Illinois, 1963, pp. 284 a 302.

⁵ Richard Goode, "Taxation of Savings and Consumption in Underdeveloped Countries", en Richard Bird y Oliver Oldman (coords.), *Readings in Taxation in Developing Countries*, The John Hopkins Press, Baltimore, 1964, pp. 259-280.

⁶ John H. Adler, "Fiscal Policy in a Developing Country", en Richard Bird y Oliver Oldman (coords.), *op. cit.*, pp. 45 a 47.

de los recursos de capital se hace que sean los consumidores los que financien la mayor parte de los gastos públicos a través de los gravámenes sobre la fabricación y comercialización de los satisfactores que adquieren. Porque estos impuestos son regresivos en relación con el ingreso, suponen una mayor carga absoluta para las personas de bajo nivel económico, que por su precaria condición dedican al consumo hasta más de lo que perciben, constituyendo para ellas un medio muy severo de imposición. En tanto favorecen a las personas de altos recursos que consumen una porción cada vez más reducida de sus ingresos conforme éstos van siendo mayores, dejando libres mayores recursos para la inversión. Descansar principalmente en gravámenes de este tipo provoca una estructura regresiva⁷ en la distribución de la carga impositiva total.

IMPOSICIÓN AL CONSUMO EN MÉXICO

Este importante elemento del sistema tributario mexicano se emplea tanto a nivel federal como, limitadamente, a nivel local.

Imposición a nivel federal

Los gravámenes al consumo establecidos por el gobierno federal recaen unos sobre las operaciones con el exterior, y otros sobre las transacciones mercantiles internas.

Gravámenes al comercio exterior

Los impuestos al comercio exterior tienen dos objetivos, uno proteccionista —tanto respecto a la producción nacional como al monto de las divisas extranjeras— y otro propiamente fiscal, pues con ellos se trata no de obtener una recaudación extensa, sino de dar todas las facilidades para la exportación de mercancías —a menos que se trate de bienes respecto a los cuales hay interés en que no salgan del país—, y de dificultar por otra parte la introducción de productos que puedan competir con los nacionales. La recaudación de estos gravámenes es más reducida mientras más altas son las tasas y mejor administrados están.

La entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercaderías y de los medios en los que se transportan o conducen, así como el despacho aduanero y los hechos o actos que derivan de éste o de dicho tránsito, están regulados por la Ley Aduanera. Ésta, la Ley General de Impuestos a la Exportación y la Ley General de Impuestos a la Importación, establecen los gravámenes respectivos.

⁷ John F. Due, *op. cit.*, p. 297.

Las normas generales están dadas por la Ley Aduanera, ya que el contenido de cada una de las leyes restantes es únicamente una compleja tarifa muy extensa y detallada, en la que en múltiples partidas se determina la clasificación arancelaria de cada una de las mercancías y se les asigna el impuesto general de importación o exportación de acuerdo al caso.

La base gravable difiere según se trate de importación o de exportación. En el primer caso es el valor de aduana de las mercancías —el valor de transacción⁸— salvo los casos en los que la propia ley establezca otra base gravable, y en el segundo el valor comercial en el lugar de venta sin incluir fletes ni seguros.⁹

Gravámenes al comercio interno

En lo tocante al comercio interno el gobierno federal tiene establecidos los gravámenes al valor agregado sobre producción y servicios, sobre automóviles nuevos, y sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.

Impuesto al valor agregado

La Federación había venido aplicando desde 1949 un gravamen sobre los ingresos mercantiles —que era un tributo general en cascada sobre las ventas— cuando en 1980 fue sustituido por el impuesto al valor agregado.

Sujeto del impuesto

Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado las personas físicas y morales¹⁰ que en territorio nacional realizan los actos o actividades que constituyen el objeto del impuesto.

Pero dichas personas, a las que por motivos prácticos les corresponde conforme a la ley hacer el entero en las oficinas autorizadas, están obligadas de acuerdo con la misma a trasladar el impuesto en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Queda así claro que es voluntad del legislador que es sobre el consumidor que ha de recaer la carga fiscal; es más, se aclara que el cobro que en adición al precio hace el contribuyente por un monto equivalente al impuesto, no se considera violatorio de los precios y tarifas, incluyendo los oficiales.

Las personas —incluidos el gobierno federal y los locales, así como sus organismos descentralizados— que conforme a otras leyes o decretos no causan

⁸ Ley Aduanera, art. 64.

⁹ *Ibid.*, art. 79.

¹⁰ Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), art. 1°.

impuestos federales o están exentos de ellos, deben aceptar la traslación y, en su caso, cubrir el impuesto al valor agregado y a su vez trasladarlo. Dichas instituciones y las instituciones públicas de seguridad social, tienen la obligación de liquidar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos, salvo que se trate de derechos estatales o municipales por el servicio de suministro de agua potable.¹¹

Objeto del impuesto

Se causa el gravamen al valor agregado por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y la importación de bienes o servicios.¹²

Se entiende por enajenación¹³ toda transmisión de propiedad —excepto por causa de muerte o donación—; las adjudicaciones; las aportaciones a sociedades o asociaciones; la transmisión mediante arriendo financiero, fideicomiso o cesión de derechos sobre bienes afectos a fideicomiso; la transmisión de dominio de bienes tangibles, o del derecho para adquirirlos, a través de la enajenación de los títulos que los representen; la transmisión de derechos de crédito a través de un contrato de factoraje financiero; así como —salvo prueba en contrario— el faltante de bienes en los inventarios de las empresas.

Se estima como otorgamiento del uso o goce temporal de bienes¹⁴ el arrendamiento, el usufructo, y cualquier otro acto —independientemente de su forma jurídica— por el que se permita usar o gozar temporalmente de bienes tangibles a cambio de una contraprestación. Se considera que la operación se realiza en territorio nacional cuando en éste se encuentra el bien en el momento de su entrega material a quien va a disfrutar de él.

Se tiene por prestación de servicios independientes¹⁵ la obligación de hacer a favor de otra persona; así como las de dar, no hacer o permitir, que no estén consideradas como enajenación, o uso o goce temporal de bienes; el transporte de personas o cosas; el seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento; el mandato, la comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución; la asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

Se considera que se presta el servicio en territorio nacional¹⁶ cuando total o parcialmente se lleva a cabo en éste, por un residente en el país. En el caso de transporte internacional —independientemente del lugar de residencia del porteador— se entiende que el servicio se presta en territorio nacional cuando en éste se inicia el viaje, incluso si es de ida y vuelta.

¹¹ *Ibid.*, art. 3°.

¹² *Ibid.*, art. 1°, fracciones I a IV.

¹³ *Ibid.*, art. 8°.

¹⁴ *Ibid.*, art. 19.

¹⁵ *Ibid.*, art. 14.

¹⁶ *Ibid.*, art. 16.

Tratándose de transportación aérea internacional, se conceptúa que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La transportación a las poblaciones mexicanas en las fronteras se sujeta al mismo procedimiento.

En el caso de intereses y demás contraprestaciones que paguen residentes en México a residentes en el extranjero por créditos otorgados a través de tarjetas, se estima que se presta el servicio en el territorio nacional cuando en éste se utiliza dicho instrumento.

Se reputa como importación de bienes y servicios¹⁷ el uso o goce temporal en el país de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero, y el de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en él; la introducción al país de mercaderías, y la adquisición por residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él; y el aprovechamiento en el país de los servicios mencionados en la ley que se estudia cuando se presten por personas no residentes. Este precepto no se aplica al transporte internacional.

Exenciones

En relación con cada una de las transacciones objeto del impuesto, hay numerosas operaciones respecto a las cuales no existe obligación de pagarlo.

Tratándose de la enajenación de bienes, no se cubre el impuesto por la que se haga del suelo,¹⁸ de las construcciones destinadas a ser utilizadas como casa habitación, o de la parte de ellas a la que se dé ese uso; de libros, periódicos y revistas; del derecho que ejercita el autor a usar o explotar su obra; de bienes muebles usados —a excepción de los enajenados por empresas—; de contraseñas para participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, y por la obtención de los premios respectivos a que hace referencia la Ley del Impuesto sobre la Renta; de moneda nacional y extranjera, así como de las piezas de oro o plata que hubieran tenido tal carácter, y de onzas troy; de partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito —con excepción de los certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de éstos exista obligación de pagar este impuesto—; y de lingotes de oro con contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

No están obligados al pago del impuesto los empresarios personas físicas que enajenen bienes al público en general, si en el año de calendario anterior sus ingresos y los activos que utilizaron no excedieron respectivamente de 77 y de 15 veces el salario mínimo general anual de la zona que corresponda al contribuyente. Las personas físicas dedicadas a actividades agrícolas, silvícolas y pesqueras que reúnan las mismas condiciones —excepto la que se refiere a tratar con el público en general— gozan de la misma prerrogativa.

¹⁷ *Ibid.*, art. 24.

¹⁸ *Ibid.*, arts. 9º y 2º-C.

Respecto al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes,¹⁹ no se paga el impuesto por el que se refiere a inmuebles destinados exclusivamente a casa habitación, o a la parte de ellos destinada a ese uso —excepto cuando se proporcionan amueblados o se utilizan como hoteles o casas de hospedaje—; a fincas dedicadas únicamente a fines agrícolas o ganaderos; a libros, periódicos y revistas; y a bienes tangibles por los que se hubiera pagado ya el impuesto al valor agregado por concepto de importación, cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Tocante a la prestación de servicios,²⁰ no se paga el impuesto por los que son proporcionados en forma gratuita —excepto cuando los beneficiarios son miembros, socios o asociados de la persona moral que los suministra—; los otorgados por el sistema oficial de educación, por los planteles particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, y por los centros educativos de nivel preescolar. Tampoco los facilitados a sus miembros por organizaciones de diversos tipos, así como por asociaciones o sociedades civiles cuando son contraprestación normal de las cuotas de sus miembros, y los servicios corresponden a los que son propios a los fines de dichas instituciones.

No están obligados al pago del impuesto los empresarios personas físicas que presten servicios al público en general, si en el año de calendario anterior sus ingresos y los activos que utilizaron no excedieron respectivamente de 77 y de 15 veces el salario mínimo general anual de la zona que corresponda al contribuyente. Las personas físicas dedicadas a actividades agrícolas, silvícolas y pesqueras que reúnan las mismas condiciones —excepto la que se refiere a tratar con el público general— gozan de la misma prerrogativa.

Asimismo están exentos los servicios prestados por el servicio público de transporte terrestre de personas —excepto por ferrocarril—, y los proporcionados por el servicio de transporte marítimo internacional de bienes, cuando los prestadores residan en el extranjero y no tengan establecimiento permanente en el país —salvo en lo tocante a los servicios de cabotaje en el territorio nacional—; los proveídos en relación con el aseguramiento contra riesgos agropecuarios, y los seguros de vida; así como las correspondientes comisiones a los agentes; y los suministrados con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, por las contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor.

No se paga el impuesto por los servicios que den origen a intereses derivados de operaciones en las que el enajenante, el prestador del servicio o quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcionen financiamiento relacionado con actos o actividades por los que no se esté obligado al pago del impuesto o a los que se aplique la tasa del 0%; de obligaciones emitidas conforme a lo dispuesto en la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito; de valores a cargo del gobierno federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios; de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversio-

¹⁹ *Ibid.*, art. 20.

²⁰ *Ibid.*, arts. 15 y 2-C.

nista; o de operaciones de préstamo de títulos, valores y otros bienes fungibles; así como de operaciones financieras derivadas.

También están exentos los servicios que den origen a intereses que provengan de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación; de cajas de ahorro de los trabajadores; o de fondos de ahorro establecidos por las empresas. Lo mismo sucede con los servicios de los que emanen intereses recibidos o pagados por instituciones públicas que emitan bonos y administren planes de ahorro con la garantía incondicional de pago del gobierno federal; y por las instituciones y uniones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado, y las empresas de factoraje financiero, por operaciones de financiamiento para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro —así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

La exención anterior no se aplica a los créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, no presten servicios personales independientes, o no otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Tratándose de créditos otorgados a personas que realicen las actividades mencionadas, no se pagará el impuesto cuando los mismos sean para la adquisición de bienes de inversión en dichas actividades, o se trate de créditos refaccionarios, de habilitación o avío. Tampoco es aplicable esta exención en el caso de créditos otorgados a través de tarjetas de crédito.

Por último, están exentos los servicios de los que dimanen intereses recibidos por las instituciones de fianzas, las de seguros, y las sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento —excepto tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no gozarían de la exención prevista con anterioridad.

Asimismo, no se paga el impuesto por los servicios proporcionados por empresas de espectáculos públicos —no se califican como tales los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos— únicamente por lo que respecta al precio de los boletos de entrada, salvo los de teatro, cine y circo, cuando el acuerdo o el convenio de participación fiscal con la entidad en donde se presente el espectáculo, no dé cumplimiento al principio de que los impuestos locales no pueden exceder del 8% del ingreso total derivado de dichas actividades;²¹ y tampoco por los servicios prestados por profesionales de la medicina —ya sea individualmente o mediante sociedades civiles— cuando para proporcionarlos se requiera título de médico conforme a las leyes, ni por los servicios profesionales de medicina, los hospitalarios, los radiológicos y los de laboratorios prestados por dependencias públicas; y tampoco por los ingresos percibidos por los autores por permitir a terceros la publicación de sus obras; ni por los derechos de autor cobrados directamente por los creadores de obras inscritas en el Registro Público de Derechos de Autor.²²

²¹ *Ibid.*, art. 41, frac. VI.

²² LIR, arts. 77, frac. XXX y 141-C.

Por lo que hace a las importaciones,²³ no se paga el impuesto al valor agregado por aquellas que en términos de la legislación aduanera no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo —si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto respecto al uso o goce temporal de bienes—; tampoco por las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera; ni por las de oro, con un contenido mínimo de 80% de dicho material.

No se cubre el impuesto al que viene haciéndose referencia por las importaciones de bienes cuya enajenación en el país, o las de servicios cuya prestación en territorio nacional, no den lugar al pago del impuesto de que se trata, o cuando les sea aplicable la tasa del 0%; ni por la de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; la de obras de arte reconocidas como tales por su calidad y valor cultural por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente, o hubieran sido creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional e introducidas al país por su autor.

Base

El impuesto se aplica al valor de las operaciones a las que se ha hecho referencia, sin que el importe del mismo se considere en ningún caso que forma parte de dicho precio.²⁴

Tasas

La ley que se comenta establece una tasa general de 15% —que anteriormente fue del 10%—, una tasa especial de 10% —que originalmente fue del 6%—, y una tasa de exención de 0%.

Se aplica la tasa general a la venta de todos los artículos y a la prestación de todos los servicios que no tributan conforme a las otras tasas. La tasa especial corresponde a la venta de bienes y a la prestación de servicios realizados en las zonas fronterizas por residentes en ellas.

La tasa de exención²⁵ se aplica a las siguientes transacciones:

- a) Enajenación de productos animales y vegetales no industrializados —salvo el hule—; de hielo y agua; de implementos y maquinaria agrícola —siempre que se enajenen completos— de ixtle, palma y lechuguilla; de invernaderos hidropónicos y los equipos integrados a ellos; y de embarcaciones para pesca comercial. De sustancias utilizadas en la agricultura y la gana-

²³ LIVA, art. 25.

²⁴ *Ibid.*, art. 1°.

²⁵ *Ibid.*, arts. 1°, 2°, 2°-A frac. I y 2°-B.

dería; de oro, piezas de ornato, orfebrería y lingotes con contenido mínimo de 80% de dicho metal —siempre que su venta no se efectúe al menudeo con el público en general—. La venta de medicinas de patente y de productos destinados a la alimentación —excepto bebidas distintas de la leche, inclusive jugos, néctares y concentrados de frutas o de verduras; jarabes y concentrados para preparar refrescos que se expendan en aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos que al diluirse permitan obtener refrescos; caviar, salmón ahumado y angulas; y alimentos ya preparados para su consumo.

- b) Prestación directa de servicios independientes a agricultores y ganaderos en relación con las actividades relacionadas con dichos giros, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce. También la de los servicios relativos a la molienda o trituración de maíz o de trigo, los prestados en invernaderos hidropónicos, los de despepite de algodón en rama, los de pasteurización de leche, los de sacrificio de aves de corral y los de reaseguro.²⁶

Uso o goce temporal de maquinaria y equipo en actividades agrícolas y ganaderas.²⁷

Exportación de bienes y servicios.²⁸

Pago del impuesto

El contribuyente se libera de su obligación²⁹ enterando en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el impuesto acreditable —el que le hubiera sido trasladado expresamente y por separado— o el que él mismo hubiera pagado con motivo de la importación de bienes y servicios, en el mes o en el ejercicio correspondiente—. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar al precio de la operación sujeta a gravamen la tasa que le corresponda.

El impuesto —calculado por ejercicios fiscales— se paga mediante declaración presentada ante las oficinas autorizadas dentro de los tres primeros meses siguientes al cierre de cada ejercicio. De su importe se resta el monto de los pagos provisionales que son efectuados por los mismos periodos y en las mismas fechas establecidas para el pago del impuesto sobre la renta.

Impuesto especial sobre producción y servicios

Este gravamen complementa al impuesto sobre el valor agregado respecto a los bienes cuyo consumo tiene características particulares que hacen aconsejable una mayor carga fiscal.

²⁶ *Ibid.*, art. 2º-A, frac. II.

²⁷ *Ibid.*, art. 2º-A, frac. III.

²⁸ *Ibid.*, art. 2º-A, frac. IV y 29.

²⁹ *Ibid.*, arts. 1º, penúltimo párrafo, 4º y 5º.

Sujeto

Están obligadas al pago del impuesto las personas físicas y morales³⁰ que en territorio nacional realicen los actos o actividades que constituyen el objeto del gravamen. Las entidades de derecho público y cualquier otra persona que conforme a otras disposiciones no causan impuestos o están exentas de ellos, están obligadas a aceptar la traslación del impuesto, y en su caso a pagarlo y trasladarlo en los mismos términos mencionados al tratar el impuesto al valor agregado.

Objeto del impuesto

Se causa el impuesto sobre producción y servicios³¹ por la importación o por la enajenación en territorio nacional, de alcohol desnaturalizado que se enajene en ventas al menudeo con el público en general; por la de cerveza y bebidas refrescantes con una graduación hasta de 6° G.L.; aguardiente y bebidas alcohólicas de diferentes graduaciones así como sus concentrados; por la de gasolinas nova y magna sin, diesel y gas natural para combustión automotriz; por la de tabacos labrados: cigarros, puros y cigarros populares cuyo precio no exceda de una cantidad tope.

También por la prestación de los servicios de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución con motivo de la enajenación de los productos ya señalados —excepto gasolinas nova y magna sin, diesel y gas natural para combustión automotriz—. Sólo se paga el impuesto cuando se trate de enajenaciones gravadas por el impuesto que se estudia.

Asimismo por la exportación definitiva de los bienes a que se ha hecho referencia, siempre que se efectúe a países cuyo impuesto sobre la renta establezca para las personas morales una tasa superior al 30%.

Exenciones

No se cubre el impuesto³² por la enajenación de aguamiel y productos derivados de su fermentación; cerveza y bebidas refrescantes con un contenido alcohólico hasta de 6° G.L. que se efectúen al público en general —salvo que el enajenante sea productor, envasador o importador de esos bienes o siendo comerciante la mayor parte de sus operaciones consista en ventas realizadas a personas que no forman parte de dicho público—. Tampoco se paga este impuesto por la enajenación al público en general de bebidas alcohólicas que se consumen en el mismo lugar en el que se expenden, sea en botellas abiertas o al copeo.

³⁰ Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), art. 1°.

³¹ *Ibid.*, arts. 1° frac. 1, 2° y 8°.

³² *Ibid.*, arts. 8° y 13.

Asimismo están exentas del impuesto las importaciones no consumadas —sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo—, las efectuadas por pasajeros en los términos de la legislación aduanera y las realizadas por las misiones diplomáticas acreditadas en el país. También lo están las de aguamiel y productos derivados de su fermentación.

No están obligados al pago del impuesto los empresarios personas físicas que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, si en el año de calendario anterior sus ingresos no excedieron de 77 veces el salario mínimo general anual del área geográfica correspondiente, y el valor de los activos utilizados no rebasó un monto igual a 15 veces dicho salario.

Base del impuesto

La base del impuesto³³ tratándose de enajenaciones es el precio pactado —incluyendo el de los envases y empaques no retornables necesarios para contener los bienes que se enajenan, los intereses normales y moratorios, las penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de los impuestos—. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, y en su defecto al de avalúo. En la enajenación de gasolinas, diesel y gas natural para combustión automotriz no se consideran dentro del valor del precio pactado las cantidades cargadas por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución. Respecto a estos combustibles hay un procedimiento especial para determinar su valor gravable.

Tocante a la importación de bienes la base es el valor que se utilice para efectos del impuesto general de importación, adicionado con el monto de las contribuciones y aprovechamientos que tengan que pagarse con motivo de la misma, excepto el del impuesto al valor agregado.

Por lo que respecta a la prestación de servicios la base gravable es el precio total de la contraprestación pactada, incluyendo los intereses normales o moratorios, las penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de los impuestos.

Tratándose de productores o importadores de tabacos labrados la base gravable es el precio de venta al detallista. En el caso de exportación definitiva de dichos bienes, así como en la enajenación de bienes que la citada legislación establece como importación temporal realizada por personas residentes en el país a empresas de comercio exterior, se considera el valor que se utilice para efectos del impuesto general de exportación. El impuesto a que se refiere este párrafo, así como el relativo a la enajenación de gasolinas y diesel, no se paga por las enajenaciones subsecuentes.

³³ *Ibid.*, arts. 11, 2º frac. I incisos i), j) y k) y frac. II; 14 y 18.

Tasas

Al valor de los actos y actividades gravadas por este impuesto se aplican porcentajes³⁴ muy variados que van del 19% al 85%. La venta de alcohol desnaturalizado enajenado al menudeo al público en general tributa con la tasa del 0%.

Esa misma tasa se aplica a la exportación definitiva —en los términos de la legislación aduanera— de los bienes mencionados al tratar el objeto del impuesto, siempre que se efectúe a países cuyo impuesto sobre la renta establezca para las personas morales una tasa superior al 30%; así como a la enajenación de bienes que la misma ley establece como importación temporal realizada por personas residentes en el país a empresas de comercio exterior.

Para determinar la tasa a la importación de gasolina y diesel se sigue un procedimiento especial.

Pago del impuesto

El impuesto³⁵ se calcula por ejercicios fiscales, y se paga mediante declaración presentada ante la oficina autorizada dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio. Los pagos provisionales se efectúan por los mismos periodos y en las mismas fechas establecidas para el pago del impuesto sobre la renta. Cada uno de esos pagos es igual a la diferencia entre el impuesto a cargo del contribuyente, y el que le hubieran trasladado, o el que él hubiera pagado con motivo de la importación, durante el periodo comprendido en la declaración, siempre que sea acreditable.

El acreditamiento consiste en restar de la cantidad que resulte de aplicar a la base gravable las tasas correspondientes, el impuesto acreditable; y éste equivale al monto del impuesto especial sobre producción y servicios que le hubiera sido trasladado al contribuyente, o al gravamen que él hubiera cubierto con motivo de la importación, siempre que reúna los requisitos establecidos por la ley que se comenta.

Por la enajenación de gasolina y diesel, Pemex y sus organismos subsidiarios enteran diariamente por conducto de Pemex-Refinación, a cuenta del impuesto especial sobre producción y servicios, anticipos por un tope mínimo, mismos que se acreditan contra el pago provisional establecido por la respectiva ley, correspondiente al mes en el que se efectuaron los anticipos. Por lo que se refiere a la enajenación de gas natural para combustión automotriz, efectúa mensualmente pagos provisionales por conducto de Pemex-Gas y Petroquímica Básica. Todos estos pagos se hacen en la Tesorería de la Federación, misma dependencia en la que el Banco de México concentra la diferencia entre los pagos a que se ha hecho referencia, y los depósitos que Pemex y sus organismos subsidiarios hacen en dicha institución.³⁶

³⁴ *Ibid.*, arts. 2º, 2º-A y 2º-B.

³⁵ *Ibid.*, arts. 4º y 5º.

³⁶ Ley de Ingresos de la Federación para 1996, art. 4º, fracción VI. Todo el régimen fiscal de Petróleos Mexicanos se establece anualmente en dicha ley.

Impuesto sobre automóviles nuevos

Este gravamen es también complementario del impuesto sobre el valor agregado.

Sujeto

Son sujetos³⁷ de este tributo las personas que realicen las operaciones objeto del gravamen.

Objeto

Es objeto³⁸ de este impuesto la primera enajenación de automóviles de producción nacional efectuada al consumidor por el fabricante o el distribuidor. Se entiende por enajenación, además de los casos mencionados al tratar el impuesto al valor agregado, la incorporación de los vehículos disponibles para su comercialización al activo fijo de las empresas fabricantes o ensambladoras, e inclusive al de las distribuidoras autorizadas —lo que se considera que ocurre cuando se utilizan para el desarrollo de las actividades de dichos contribuyentes—; y el hecho de que transcurra el plazo de un año de mantenerlos a la venta sin que esto acontezca.

También lo es la importación definitiva o especial en los términos de la legislación aduanera, respecto de automóviles que correspondan al año modelo en que se efectúe la operación, o a los diez años modelo inmediato anteriores.

Los vehículos a los que se refiere esta ley son los de transporte hasta de diez pasajeros, los camiones con capacidad de carga hasta de 3 100 kilogramos incluyendo los tipo panel, así como los remolques y semirremolques tipo vivienda.

Exenciones

No se paga el impuesto³⁹ por la exportación de automóviles con carácter definitivo en los términos de la legislación aduanera; ni por su importación o enajenación en la región fronteriza, siempre que en los siguientes dos años contados a partir de la fecha de la operación el adquirente no cambie de residencia ni enajene el vehículo a una persona no residente en dicha zona.

Se entiende que la transacción se realiza en la franja fronteriza cuando en ella se hace la entrega material del automóvil, y el enajenante y el adquirente residen en dicha región; y por importación a dicha zona el hecho de que quien realiza la introducción del vehículo resida en ella y lo utilice o enajene en la misma.

³⁷ Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (LISAN), art. 1º.

³⁸ *Ibid.*, art. 1º frac. I y II.

³⁹ *Ibid.*, art. 8º.

Base

La base gravable⁴⁰ es el precio de la unidad —incluyendo el del equipo opcional común o el de lujo, y sin considerar el monto de los descuentos, rebajas o bonificaciones— cuando la enajenación la realiza el fabricante o el distribuidor autorizado al consumidor, sin que forme parte de dicho precio el impuesto al valor agregado que se cause por esa operación.

En el caso de automóviles de importación el precio de enajenación incluye el impuesto general de importación adicionado con el monto de las contribuciones que tengan que pagarse con motivo de esa transacción, con excepción del impuesto al valor agregado. Si la introducción al país la efectúa quien no es fabricante ni distribuidor autorizado, el tributo se calcula sobre el valor que se considere para efectos del impuesto general de importación —aun si no debe pagarse este gravamen— adicionado por el monto de dicho impuesto y el de los demás gravámenes que tengan que pagarse con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado.

Pago del impuesto⁴¹

Tratándose de camiones con capacidad de carga hasta de 3 100 kilogramos —incluyendo los tipo panel con capacidad máxima de tres pasajeros—, al precio de enajenación del fabricante o distribuidor al consumidor se le aplica una tasa de 5%. Respecto de los vehículos restantes, al precio de enajenación se le aplica una tarifa progresiva que se actualiza semestralmente.

El impuesto se calcula por ejercicios fiscales excepto en el caso de importaciones efectuadas por quienes no sean el fabricante o distribuidor autorizado, caso en el que mediante declaración se paga en la aduana conjuntamente con el impuesto general de importación.

A más tardar el día 17 de cada mes, mediante declaraciones presentadas en las oficinas autorizadas, a cuenta del pago anual se efectúan pagos provisionales respecto de las enajenaciones realizadas en el mes inmediato anterior. Deducidos esos pagos, la declaración anual se presenta ante las mismas oficinas dentro de los tres meses siguientes al cierre de cada ejercicio.

Cambio de régimen

A partir del 1 de enero de 1997 la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos quedará abrogada.⁴² Desde esa fecha serán los estados los que establezcan gravámenes sobre esta materia. Durante el año de 1966 se exime del pago del impuesto a las enajenaciones realizadas por fabricantes o distribuidores y a las importaciones de vehículos.

⁴⁰ *Ibid.*, art. 2°.

⁴¹ *Ibid.*, arts. 3° fracs. I y II, 10° y 4°; CFF art. 17.

⁴² *Ibid.*, art. décimo sexto transitorio, frac. II; Decreto que exime del pago de diversas contribuciones federales, artículo quinto, *Diario Oficial de la Federación*, 1 de noviembre de 1995.

Se considerará que la enajenación del automóvil nuevo ocurre en la entidad en la que se expida el comprobante de dicha operación; y se entenderá que en el estado que autorice por primera ocasión la expedición definitiva de las placas del automóvil o su registro, acontece por primera vez en territorio nacional la utilización del vehículo después de su importación definitiva.

Impuesto sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley (LISSEDIPL), en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación⁴³

Son sujetos⁴⁴ de este impuesto quienes efectúen pagos por los servicios prestados por empresas que funcionen al amparo de concesiones federales para el uso de bienes del dominio directo de la nación, cuando la actividad del concesionario esté declarada expresamente de interés público por la ley.

Quienes reciben los pagos responden solidariamente⁴⁵ del cumplimiento de las obligaciones establecidas por esta ley, deben recabar el impuesto a cargo de los sujetos y enterarlo mediante declaraciones mensuales.

Las exenciones⁴⁶ o limitaciones respecto de gravámenes federales establecidas en otras leyes no se aplican respecto a este impuesto, del que quedan exentos únicamente los estados, sus municipios y el Distrito Federal —a menos que sus actividades no correspondan a sus funciones de derecho público—, y las instituciones y asociaciones de beneficencia privada.

El objeto⁴⁷ del impuesto comprende tanto los pagos al concesionario, como a cualquier otra empresa que intervenga entre éste y el que cubre el costo total del servicio. La base gravable es el monto total de los pagos en efectivo o en especie que se hagan por este concepto, y el impuesto se determina aplicando la tasa de 25% a dicha base.

Imposición a nivel local

Salvo escasos gravámenes al consumo que la Constitución les prohíbe establecer, las entidades federativas y el Distrito Federal en principio pueden aplicar tributos de este tipo incluyendo un impuesto general a las ventas, e impuestos especiales a la producción y servicios, lo cual hicieron hasta que en 1980 solicitaron adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, para lo cual hubieron de derogar o suspender la mayor parte de sus tributos a cambio de recibir una participación en la recaudación total federal.

⁴³ Creado por el artículo noveno de la Ley que Establece, Reforma y Adiciona Disposiciones Relativas a Diversos Impuestos, de 30 de diciembre de 1968.

⁴⁴ LISSEDIPL, arts. 1º y 2º.

⁴⁵ *Ibid.*, arts. 2º, 6º y 7º.

⁴⁶ *Ibid.*, art. 3º y Código Fiscal de la Federación, art. 16 en vigor en 1968, fracs. I y II.

⁴⁷ *Ibid.*, arts. 1º, 4º y 5º.

Desde entonces, las entidades federativas y el Distrito Federal pueden gravar sólo las actividades que no son objeto del impuesto al valor agregado,⁴⁸ salvo la enajenación al consumidor final de automóviles nuevos, y la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y condominios de tiempo compartido —sin incluir alimentos y demás servicios relacionados con los mismos—. Los impuestos locales y municipales no se consideran valores para calcular el impuesto al valor agregado. Asimismo han convenido en abstenerse de mantener tributos locales o municipales sobre la enajenación de bienes o la prestación de servicios cuando sean exportados, les sea aplicable la tasa del 0%, o dichas actividades sean realizadas con el público en general por empresarios personas físicas no obligados a pagar el impuesto por no exceder sus ingresos ni el activo utilizado el año de calendario anterior, de cantidades equivalentes respectivamente a 77 y a 15 veces el salario mínimo general anual del área que corresponda al contribuyente, o por personas físicas dedicadas a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras que cumplan con los mismos requisitos salvo el que se refiere a tratar con el público en general. También sobre las utilidades o el capital de las empresas; sobre los intereses, títulos de crédito, operaciones financieras derivadas, y los productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación; sobre el uso o goce temporal de casa habitación; y sobre los espectáculos públicos consistentes en obras de teatro, y funciones de circo y cine cuando a nivel local en su conjunto el gravamen supere el 8% calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades; así como sobre los bienes que integren el activo de las empresas —excepto respecto a la tenencia o uso de automóviles, omnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, aeronaves, embarcaciones, veleros, esquís acuáticos motorizados, motocicletas acuáticas, tablas de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas—. ⁴⁹

De conformidad con esa limitación las entidades tienen establecidos⁵⁰ impuestos al ingreso a cargo de los organismos descentralizados y de los establecimientos particulares dedicados a la enseñanza; de las empresas que proveen servicios de transporte público terrestre —excepto el proporcionado por ferrocarril y el que opera con concesión federal— que algunos estados catalogan como derecho; de los médicos, dentistas y veterinarios que perciben honorarios por la prestación de sus servicios en forma independiente; y de los empresarios de espectáculos públicos: teatro, cine, circo, espectáculos deportivos o artísticos —no se consideran con este carácter los presentados en restaurantes, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos—, así como de los organizadores de loterías, rifas, sorteos, concursos y juegos con apuestas en los estados en los que se prohíbe la traslación del impuesto en el precio del boleto de entrada a dichos espectáculos, o en la contrasena para participar en los mencionados juegos de azar.

⁴⁸ LIVA artículos 41, 2-A, 2-C y Disposiciones Transitorias del Impuesto al Valor Agregado, artículo noveno.

⁴⁹ Estas disposiciones entrarán en vigor en 1997. En 1966 no será aplicable a nivel federal el impuesto relativo a enajenación de vehículos.

⁵⁰ Leyes de ingresos y de hacienda de cada una de las entidades.

Gravan el consumo con impuestos sobre la comercialización de libros, periódicos y revistas; sobre los boletos de entrada a los espectáculos públicos en los estados que no vedan la traslación del impuesto en el precio de los mismos; y sobre las nóminas, ya que las entidades sólo cobran tributos sobre las erogaciones efectuadas por los patrones con motivo del consumo de fuerza de trabajo, y no sobre la porción que de esta contribución híbrida⁵¹ se retiene a los trabajadores, que de recaudarse constituiría un impuesto al ingreso. A partir de 1996 es de competencia local la imposición a los servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y condominios de tiempo compartido; y desde 1997 lo será la enajenación de automóviles nuevos —que dejará de ser gravada por la Federación.

Imponen asimismo tributos sobre la celebración de actos y contratos civiles, así como sobre los instrumentos jurídicos en que constan; sobre la venta de muebles usados; sobre la obtención de premios; y desde 1997 sobre la tenencia de automóviles en forma concurrente con la Federación.⁵² Todos éstos se estudian en el capítulo relativo a la imposición a la riqueza por ser una manifestación de ésta.

CONCLUSIÓN

A pesar de que el impuesto sobre la renta —que grava el ingreso— individualmente considerado es el que produce la mayor recaudación —90 mil millones de pesos es el cobro programado para 1996—, la suma de todos los impuestos al consumo sobrepasa esa cantidad, por lo que son los consumidores, debido a la traslación del tributo que les hacen los vendedores, los que en mayor medida financian el gasto público.

De los impuestos que en este capítulo se tratan, los de menor importancia desde el punto de vista de la recaudación son los gravámenes al comercio exterior: los impuestos a la importación que aportan al erario federal 14 mil millones de pesos y 87 millones de pesos los impuestos a la exportación. En esta materia el tributo de mayor rendimiento es el impuesto al valor agregado, que en 1996 deberá producir para la Federación 79 mil millones de pesos; y le sigue en importancia el impuesto especial sobre producción y servicios, del que se espera una recaudación de 41 mil millones de pesos. Todas estas estimaciones se refieren al ejercicio fiscal de 1996,⁵³ en el que la Federación se abstendrá de cobrar el impuesto sobre automóviles nuevos, que desde 1997 pasará a ser competencia exclusiva de las entidades federativas.

⁵¹ Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, "Impuesto a las nóminas e impuesto al activo de las empresas, ¿Inconstitucionales?", en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año XXIV, núm. 72, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, septiembre-diciembre de 1991, pp. 755 a 757.

⁵² Ley del Impuesto sobre la Tenencia de Automóviles, art. 16 y Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre Tenencia de Automóviles, artículo décimo octavo, fracción I.

⁵³ Ley de Ingresos de la Federación para 1996; Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, artículos decimosexto transitorio fracción II; Decreto por el que se exime del pago de diversas contribuciones federales y se otorgan estímulos fiscales, *Diario Oficial de la Federación*, 1 de noviembre de 1995, artículo quinto.

El consumo en general lo grava el impuesto al valor agregado con una tasa de 15% que en principio se aplica a la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios. Pero amén de numerosas exenciones, existe una tasa especial de 10% que corresponde a las ventas y a la prestación de servicios realizadas en las zonas fronterizas por residentes en ellas; y una tasa de exceptuación de 0% aplicable a la enajenación de productos vegetales y animales no industrializados; de maquinaria y equipo agrícola, así como de sustancias utilizadas en la agricultura y ganadería; de medicinas de patente y prácticamente todos los productos destinados a la alimentación; y de piezas de orfebrería y lingotes de oro con contenido mínimo de 80% de dicho metal.

Complementarios a ese gravamen por aplicarse a bienes que por sus características especiales hacen aconsejable una mayor carga fiscal a su consumo, son el impuesto sobre producción y servicios y el impuesto sobre automóviles nuevos.

Grava el primero de ellos la importación o la enajenación de alcohol desnaturado vendido al menudeo; de cerveza, bebidas refrescantes con contenido alcohólico; de gasolinas, diesel y gas natural para combustión automotriz; de tabacos labrados; de bienes que la legislación aduanera establece como importación temporal realizada por residentes en el país a empresas de comercio exterior; así como la exportación definitiva de los bienes y servicios a que se ha hecho referencia cuando se efectúe a países cuyo impuesto sobre la renta establezca para las personas morales una tasa superior al 30%. También se cubre el impuesto por los servicios de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución con motivo de la enajenación de los productos mencionados.

Por lo que respecta al impuesto sobre automóviles nuevos, grava la primera enajenación de automóviles nuevos de producción nacional efectuada al consumidor por el fabricante o el distribuidor, y la importación definitiva o especial de automóviles que correspondan al año modelo en que se efectúe la operación o a los diez años modelo inmediatos anteriores. El concepto automóvil abarca los vehículos de transporte hasta de diez pasajeros, los camiones con capacidad de carga hasta de 3 100 kilogramos incluyendo los tipos panel, así como los remolques y semirremolques tipo vivienda.

A nivel local, la imposición al consumo no es muy importante, porque al adherirse las entidades al sistema nacional de coordinación fiscal para participar de los ingresos totales por recaudación de la Federación, convinieron en no gravar las operaciones que son objeto del impuesto al valor agregado —salvo las excepciones previstas en la ley respectiva—, por lo que desde entonces han gravado únicamente la comercialización de libros, periódicos y revistas; el valor de los boletos de entrada a los espectáculos públicos en los estados que no vedan la traslación del impuesto en el precio de los mismos; y a través de un impuesto sobre nóminas, el importe de las erogaciones efectuadas por los patrones como pago por el consumo de fuerza de trabajo. Desde 1996 recaudan un impuesto sobre los servicios de hospedaje, campamento, paraderos de casas rodantes y condominios de tiempo compartido; y desde 1997 lo harán sobre la enajenación de automóviles nuevos.