336

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

"LA REGULACION Y EL CONTROL IMPOSITIVO A LAS BEBIDAS ALCOHOLICAS FERMENTADAS Y DESTILADAS EN EL MARCO DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS"

T E S I S

Q U E P R E S E N T A :

CYNTHIA BERENICE GUZMAN GARCIA DE LEON

PARA OPTAR POR EL TITULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

ASESOR: LIC. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

MEXICO, D. F. NOVIEMBRE, 2002

Paginación Discontinua

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 28 de octubre del 2002.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
P r e s e n t e.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **CYNTHIA BERENICE GUZMÁN GARCÍA DE LEÓN**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"LA REGULACIÓN Y EL CONTROL IMPOSITIVO A LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS FERMENTADAS Y DESTILADAS EN EL MARCO DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS".**

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaria General de la Facultad".

A t e n t a m e n t e
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES.

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A Dios
Por ser el mejor amigo,
Por permitirme conocerte
Y por estar a mi lado en cada
momento de mi vida.

A mis Padres
Por la carrera que hoy termino
Y por haberme enseñado en la vida
los valores del amor y la responsabilidad.

A mis tías Margarita y Yolanda
Por el apoyo que siempre he recibido
Y por su amor incondicional.

A mis hermanos
y a toda mi familia
Por ser la alegría y lo más
importante en mi vida.

A la Universidad Nacional Autónoma de México
y a la Facultad de Derecho con todo cariño
Por la formación que me brindaron.

A mi Asesora
Lic. Margarita Palomino Guerrero
Por los conocimientos que me ha transmitido
y especialmente por haberme
conducido en este trabajo de investigación.

A la Fundación de Investigaciones Sociales A.C.
Y a la Lic. Maricruz Torres por el apoyo recibido
En la elaboración de esta investigación.

"La Regulación y el Control Impositivo a las Bebidas Alcohólicas Fermentadas y Destiladas en el marco de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios."

INDICE.

Pág

INTRODUCCIÓN. ..... I.

CAPÍTULO PRIMERO.

CONSIDERACIONES GENERALES DE LOS IMPUESTOS.

1. El Derecho Fiscal y La Actividad Financiera del Estado. 1
1.1 La Potestad y la Competencia tributaria. 10
1.1.1 Principios Constitucionales de los Impuestos. 15

1.2 Los Impuestos. 29

1.2.1 Definición. 33

1.2.2 Clasificación. 39
1.2.2.1 Impuestos Directos e Indirectos. 39
1.2.2.2 Impuestos Reales y Personales. 42
1.2.2.3 Impuestos Generales y Especiales. 43
1.2.2.4 Impuestos que gravan la riqueza o el consumo. 44
1.2.2.5 Impuestos Específicos y Ad valorem. 45
1.2.2.6 Impuestos Sintéticos y Analíticos. 46
1.2.2.7 Impuestos con fines fiscales y extrafiscales. 46
1.2.2.8 Impuestos Instantáneos y Periódicos. 48
1.2.2.9 Impuestos de Derrama, Fijos, Proporcionales, Progresivos y Regresivos. 49

CONSIDERACIONES GENERALES DEL ALCOHOL Y LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS.

1.3 El Alcohol y las Bebidas. 51

1.4 Bebidas Alcohólicas Fermentadas y Destiladas 52

1.5 La Regulación de las Bebidas Alcohólicas en nuestro Sistema Jurídico. La Legislación Sanitaria. 57

CAPÍTULO SEGUNDO.

LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, IEPS.

2.1 El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, su naturaleza y ubicación a la luz de las clasificaciones propuestas. 61

2.2 Antecedentes. 63

2.3 Elementos del Impuesto. 67
2.3.1 Sujetos 68
2.3.2 Objeto 73
2.3.3 Base 82
2.3.4 Tasa o Tarifa. 85
2.3.5 Época de pago. 90

2.4 Causación del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. 96

2.5 Determinación ó cálculo del Impuesto. 99

2.6 Compensación, Traslado y Acreditamiento del Impuesto. 104

2.7 El control fiscal sobre las bebidas alcohólicas. 117
2.7.1 Marbetes y Precintos. 138

CAPÍTULO TERCERO.

PRINCIPALES INDUSTRIAS ALCOHOLERAS

LA INDUSTRIA DEL VINO.

3.1 Antecedentes de la Industria del Vino en México. 150

3.2 La uva. 158

3.3 Viticultura, Vinicultura, Vitivinicultura o enología. 161

3.4 Clasificación del vino. 162
3.4.1 En cuanto su origen y composición. 162
3.4.2 En cuanto a su tipo. 165
3.4.3 En cuanto a su clase. 167
3.4.4 Otras clasificaciones. 168

3.5 El cultivo y producción del vino. 170
3.5.1 Vendimia. 171
3.5.2 Estrujado y Despalillado de los racimos. 173

3.5.3 Prensa. 174
3.5.4 Encubamiento, Fermentación y Maceración. 176
3.5.5 La crianza del vino. 178
3.5.5.1 Estacionamiento. 179
3.5.5.2 Envejecimiento. 180

3.6 La situación actual y perspectiva de la Industria Vitivinícola. 184

LA INDUSTRIA DEL TEQUILA.

3.7 El Tequila. 187

3.8 Los inicios de la Industria del Tequila. 191

3.9 La producción del Tequila. 193
3.9.1 La Cosecha o Jima. 194
3.9.2 Cocción o Tatemación. 194
3.9.3 Molienda o machacado. 195
3.9.4 Fermentación. 196
3.9.5 Filtración. 197
3.9.6 Destilación. 197
3.9.7 Embotellado. 198

3.10 Clasificación del Tequila. 201

3.11 La situación actual de la Industria Tequilera. 203

LA INDUSTRIA CERVECERA.

3.12 La cerveza. 206

3.13 Proceso de Producción de la Cerveza. 209
3.13.1 Malteado. 210
3.13.2 Filtración. 210
3.13.3 Cocimiento. 210
3.13.4 Enfriamiento del mosto. 211
3.13.5 Fermentación. 211
3.13.6 Unitanques y Reposo. 211
3.13.7 Filtración y Envasado. 212

3.14. Clasificación de la Cerveza. 214
3.15. Situación actual y perspectiva de la Industria Cervecera. 214

CAPÍTULO CUARTO.

LA JUSTICIA FISCAL EN LA REGULACIÓN Y CONTROL IMPOSITIVO A LAS BEBIDAS DESTILADAS Y FERMENTADAS Y OTROS COMENTARIOS A LA REFORMA FISCAL 2002.

4.1 Tratamiento de las Bebidas Alcohólicas en el impuesto especial hasta la Reforma Fiscal de 2002. 218

4.2 El Principio de Justicia Tributaria en el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios a las Bebidas Alcohólicas. 225

4.2.1 La Proporcionalidad Tributaria en la enajenación de Bebidas Alcohólicas. 227

4.2.2 El Principio de Equidad Tributaria en función de la Fermentación y Destilación de Bebidas. 232

4.3 Regulación de las Bebidas Alcohólicas en función de las necesidades y realidades de las Industrias Alcoholeras. 238

4.3.1 Las Bebidas Alcohólicas parte de un mismo género, pero se deben identificar de acuerdo con los Procesos de Producción. Necesidad de una concepción adecuada. 252

4.4 El IEPS. Un Impuesto a la Enajenación. 257

4.5 El IEPS como Impuesto Ad-Valorem. 261

CONCLUSIONES. 267

BIBLIOGRAFÍA. 274

INTRODUCCIÓN.

El motivo de la presente investigación ha sido la inquietud por el conocimiento y marco jurídico de las distintas bebidas alcohólicas que se elaboran en nuestro país y cuyas primeras referencias parten de los años de dominación española. Como objetivo general, pretendemos hacer un análisis de la regulación y control a las bebidas alcohólicas en nuestro marco jurídico fiscal, específicamente en lo que atañe a las Industrias alcoholeras del Vino, la Cerveza y el Tequila, en el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y a raíz de la Reforma Fiscal aprobada por el Congreso de la Unión para el Ejercicio Fiscal de 2002.

Dentro de nuestros objetivos particulares, está la necesidad de contemplar al IEPS como un impuesto a la producción y comercialización (distribución), distinguéndolo de los impuestos al consumo. Asimismo se pretende plantear la necesidad de un régimen tributario y de una concepción legal adecuada para las bebidas alcohólicas, distinguiéndolas de acuerdo a sus procesos de elaboración, pues propician para cada una de ellas, consecuencias jurídicas distintas y trascendentales, principalmente en lo relativo a la causación del impuesto y al control fiscal actualmente establecido, que repercute en el desarrollo o rezago de la industria vitvinícola en nuestro país e incluso en violaciones a garantías individuales.

En este sentido, contemplamos la necesidad de esclarecer la naturaleza y finalidad de la obligación consistente en la imposición del marbete, a efecto de plantear la consecuencia inequitativa que para la Industria Vitivinícola trae consigo, en relación con las Industrias del Tequila y la Cerveza.

Bajo este contexto consideramos indispensable, en el entorno de la economía que estamos viviendo, el plantear la necesidad de consolidar los sectores industriales y agrícolas de nuestro país, y en donde se encuentran los de Bebidas Alcohólicas.

La investigación parte de lo general a lo particular; Así, nuestro primer capítulo es un esbozo general de los ingresos del Estado como parte del primer estadio del ente público en su actividad financiera, identificamos al IEPS como un ingreso derivado de la potestad y competencia tributaria de la Federación, explicando las principales clasificaciones de los impuestos y considerando los principios generales que constitucionalmente deben guardar como contribuciones. Por otro lado, bajo un planteamiento general de las bebidas alcohólicas, distinguimos a los productos etílicos fermentados de aquellos producto de destilación.

En el capítulo segundo, se aborda el estudio a detalle de la regulación y control impositivo actual del IEPS sobre las bebidas alcohólicas, comparándolo con el esquema contemplado en los ejercicios fiscales de 2000 y 2001 y que era muy semejante al tratamiento manejado por las leyes de alcoholes, antecedentes del impuesto especial en comento.

En el capítulo tercero se trata el nacimiento, evolución y proceso de elaboración de algunas industrias de bebidas alcohólicas mexicanas, donde seleccionamos a las fermentadas del Vino y la Cerveza, en contraposición a las Industrias de bebidas destiladas donde por su importancia nacional e internacional escogimos la del Tequila.

Finalmente, en el capítulo cuarto, se tratan las diferencias entre el IEPS como gravamen a la producción del resto de los impuestos al consumo, pero sobretodo se aboca al estudio del Vino, la Cerveza y el Tequila, como fuentes de imposición del IEPS, confrontadas a la luz de la garantía de justicia tributaria.

Por lo que finalmente podemos concluir, que el desconocimiento por parte de los legisladores, de la realidad de las distintas Industrias alcoholeras, genera un tratamiento fiscal inequitativo que lejos de incentivar las industrias alcoholeras mexicanas, agudizaron su rezago. Situación que la SHCP reconoció al emitir la regla 6.15 Resolución Miscelánea Fiscal 2002, (D.O.F 30 mayo 2002) en donde se establece que el marbete se colocará en el etiquetado del producto y no en el momento del envasamiento como lo contempla en la actualidad la ley.

CAPÍTULO PRIMERO.

CONSIDERACIONES GENERALES DE LOS IMPUESTOS.

1. El Derecho Fiscal y La Actividad Financiera del Estado.

La Actividad Financiera del Estado tiene su importancia en el contexto de la Hacienda Pública o Finanzas del Estado, identificadas con la situación patrimonial que guarda el ente público y de acuerdo con la cual está en aptitud de cumplir con sus fines. En efecto, de acuerdo con el Diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, "la hacienda pública es el conjunto de ingresos, propiedades y gastos de los entes públicos, y constituye un factor de gran importancia en el volumen de la renta nacional y su distribución entre los grupos sociales"[1].

En este contexto, el Estado como representante de la comunidad política que lo conforma, se ve constreñido a contar con recursos económicos que le permitan afrontar el gasto público para la satisfacción de necesidades colectivas. Es aquí donde encontramos el concepto de Actividad Financiera del Estado, por lo que iniciaremos por definir la palabra *finanzas*, que " viene del francés *finances* y ésta de la palabra latina *finatio*, de la raíz *finis* que significa acabar, poner término mediante pago o simplemente una prestación pecuniaria."[2] Sin embargo, pese a la connotación anterior, financiar no sólo se refiere al pago de una prestación económica sino que se ha extendido por un lado, a las distintas formas en como el Estado se hace llegar de recursos a través de diversas fuentes, tributarias, o no tributarias donde se incluye la percepción de ingresos derivados de los bienes que integran su patrimonio, o bien, aquellos resultado de contratación de deuda pública.

---

[1] NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, *Instituto de Investigaciones Jurídicas*, UNAM. Vol A-C Ed Porrúa México 2000 Pág 1853

[2] SERRA ROJAS, Andrés DERECHO ADMINISTRATIVO, Segundo curso 19ed Ed Porrúa México 1999 pág 1

En relación con los ingresos públicos, existen distintas clasificaciones que es importante que tratemos para determinar qué clase de ingresos constituyen los impuestos recaudados por el Estado y a qué tipo de instituciones o disciplinas jurídicas han dado origen.

El administrativista Andrés Serra Rojas define al ingreso público como el dinero que recibe el Estado y los demás entes de derecho público, por diferentes conceptos legales y en virtud de su poder de imperio o autoridad, aún cuando no tengan el carácter de definitivos.

Giuliani Fonrouge por su parte, no sólo se limita a mencionar aquellas percepciones derivadas de la potestad de imperio o soberanía, sino que va más allá y los concibe como las entradas que obtiene el Estado preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por las exigencias administrativas o de índole económico-social.

Una primera clasificación y en nuestra opinión la más importante en cuanto al presente estudio se refiere, es la que distingue a los ingresos tributarios, de los demás ingresos financieros, entendiendo por los primeros aquellos derivados de las contribuciones reconocidas por el Código Fiscal de la Federación (artículo 2°), y en el segundo caso, aquellos ingresos derivados de empréstitos, emisiones de bonos de deuda pública, moratorias y renegociaciones, devaluaciones, revaluaciones, productos de expropiaciones, decomisos, nacionalizaciones etc. (recursos derivados de financiamiento para cubrir las expectativas que demanda el presupuesto Nacional).

Otra clasificación, la constituye aquella que distingue a los ingresos públicos ordinarios y extraordinarios. Por ingresos ordinarios debemos entender los que regularmente percibe el Estado mexicano a través de la SHCP (Fisco), contenidos y validados anualmente por disposición legal y

destinados a cubrir los gastos públicos Federales, estatales, municipales y del Distrito Federal.

Los ingresos extraordinarios son aquellos impuestos por el ente público a efecto de afrontar circunstancias irregulares que los demandan.

Otras clasificaciones importantes pero no las únicas son las que distinguen entre ingresos originarios y derivados, según provengan del propio patrimonio del ente público o bien de economías privadas; por su parte, autores como Bielsa también hablan de ingresos nacionales, provinciales o municipales, según la entidad a que dichos recursos se destinen.

Al respecto el maestro Raúl Rodríguez Lobato, dentro de los ingresos que percibe el Estado distingue a las contribuciones y las denomina forzadas y voluntarias, entendiendo por forzadas aquellos recursos que entran a las arcas del Estado en virtud del mandato legal representativo de su potestad de imperio en contraposición a las voluntarias, que en su opinión se refiere aquellos ingresos derivados de acuerdos de voluntades entre el propio Estado y el particular o bien de una declaración unilateral de voluntad de éste último hacia el Estado.

Ahora bien, pese a la importancia que merecen las distintas clasificaciones anotadas, y toda vez que como se ha mencionado todas ellas no dejan de tener una finalidad meramente didáctica, por lo que a continuación se presenta a grosso modo los distintos ingresos que obtiene el Estado tomando como punto de partida el criterio de la fuente del ingreso o recurso, identificando su origen tributario y no tributario. (Ver cuadro1°).

INGRESOS DEL ESTADO.

- **Ingresos Tributarios.**
  - Contribuciones art. 2°CFF
    - Impuestos.
    - Contribuciones especiales.
    - Derechos
    - Aportaciones de Seguridad Social.
    - Contribuciones de Mejoras.
  - Accesorios
    - Recargos.
    - Multas fiscales.
    - Gastos de ejecución.
    - Indemnizaciones por expedición de cheques sin fondos.
- **Ingresos no Tributarios.**
  - Ingresos procedentes de la Deuda Pública. (Empréstitos).
    - Préstamos de carácter directo. (Vía contractual).
    - Préstamos derivados de policitación u oferta al público. (Emisión unilateral de valores del Estado). -Cetes, Bonos, Pagarés-
  - Ingresos Patrimoniales.
    - Bienes Muebles e Inmuebles.
      - Dominio Público
        - Derechos art.3° CFF.
      - Dominio Privado
        - Productos. art.3° CFF
    - Inversiones.
      - Acciones=dividendos Títulos de crédito=intereses o ganancias.
        - Productos. art.3° CFF
    - Empresas públicas o Paraestatales
      - Enajenación De productos.= Precios Públicos.
      - Prestación de Servicios= Tarifas Públicas.
      - ⇩ Aprovechamientos art.3°CFF

Cuadro N° 1 "Los Ingresos del Estado"
Fuente Código Fiscal de la Federación y Ley de Ingresos de la Federación 2002

Por otro lado, y regresando al alcance de la connotación finanzas públicas, el concepto también engloba la actividad de gestión de los recursos dinerarios y su aplicación, utilización o empleo a la procuración de los servicios públicos requeridos por la población.

En este sentido, Joaquín B. Ortega define a la Actividad Financiera del ente público como "la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines"[3]

Por su parte Ramón Valdés Costa la define como "la actividad del Estado relacionada con la obtención, administración y empleo de los recursos monetarios necesarios para satisfacer las necesidades públicas"[4]

Ahora bien, si bien es cierto que del conocimiento de la Actividad Financiera estatal se ocupa principalmente la Ciencia de las Finanzas Públicas en sus tres momentos (obtención, administración o gestión y destino), también lo es que como todo fenómeno natural o social no puede escapar a la interdisciplinariedad o contacto con las distintas ramas del saber y, en este sentido la actividad escapa al estudio meramente económico para ser visto a través de diversas instituciones jurídicas que suponen la existencia de un Derecho Financiero y sus distintas ramas, cuya distinción resulta imprescindible en esta investigación para identificar la posición del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, como un ingreso público de carácter fiscal o tributario, parte del primer momento de la ya mencionada actividad financiera.

Por lo que procederemos a definir al derecho financiero como el conjunto de disposiciones o reglas de derecho público que permiten a un

---

[3] DE LA GARZA, Sergio Francisco **DERECHO FINANCIERO MEXICANO,** 18ed Ed Porrúa México 1999 pág 5

[4] DE LA GARZA Sergio Francisco **DERECHO FINANCIERO MEXICANO,** Op. Cit pág 5

gobierno la obtención de recursos financieros aplicados a actividades de interés público; además de comprender aquellas disposiciones cuyo objetivo es la orientación, administración y destino de esos recursos disponibles por las instituciones que el Estado establece y regula con ese propósito, para cumplir con los fines del Estado.[5]

En el estudio de esta regulación financiera pueden distinguirse a su vez diferentes ramas del derecho financiero a partir de:

1. La obtención de los ingresos necesarios por parte del Estado, que da origen a disciplinas jurídicas como el *Derecho Fiscal*, Derecho Patrimonial y Derecho de la Deuda Pública;

2. La gestión, o manejo de los recursos obtenidos donde cobra singular importancia la regulación de las funciones de Tesorería y,

3. La erogación para el sostenimiento de las funciones públicas principalmente la prestación de los servicios públicos donde se encuentra el Derecho Presupuestario, considerado sin lugar a dudas como el principal instrumento de la actividad financiera del Estado.

Ahora bien, las políticas adoptadas por el poder Ejecutivo dentro de la actividad financiera estatal juegan un papel determinante en el sano desarrollo de una nación[6] más, pese a la importancia que merece cada una

---

[5] Los fines que persigue el Estado son de la índole más variada e incluyen tanto la labor legislativa como la de impartición de justicia, llevadas a cabo respectivamente por el poder legislativo y judicial. Sin embargo, en la actividad financiera del Estado cobra una singular importancia el papel que desempeña el poder ejecutivo consistente en la prestación o realización de los servicios públicos en beneficio de la comunidad, buscando que esa prestación se lleva a cabo de manera racional a efecto de que los medios e instrumentos de la misma se apliquen de manera idónea para obtener el resultado más favorable por el esfuerzo conjunto realizado, esto es lo que se conoce como Administración Pública. Cfr. GALINDO CAMACHO, Miguel **TEORÍA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.** Ed Porrúa México, D F 2000 pág 6

[6] La administración de las finanzas en la administración pública, es determinante de acuerdo con la forma de Estado y de gobierno de un país pues el manejo de las finanzas públicas difiere según se

de las disciplinas jurídicas a que ha dado origen, por la extensión y objeto del presente estudio nos referiremos en su desarrollo exclusivamente a determinar la importancia del derecho fiscal como principal instrumento de percepción de ingresos de una comunidad, que si bien por lo general tiene finalidad recaudadora en busca de la mejor forma de distribución de la riqueza pública, en ocasiones tienen otros fines extrafiscales[7] que con cierta frecuencia suelen ser promotores o desinsentivadores de determinadas industrias.

Andrés Serra Rojas, con relación a la política fiscal de una nación ha expresado que se trata de un conjunto de medios que mantienen el equilibrio económico de un Estado, en el ámbito del manejo global de la economía, pues, contribuye armonizar el comportamiento de la inversión, el consumo y el comercio exterior, con las disponibilidades del ahorro interno y de los recursos que resulta prudente obtener de los mercados internacionales de capitales, combatiendo las inestabilidades económicas y los desarreglos en el orden oficial y en la economía privada.

Derivado de la circunstancia de que la actividad recaudadora o tributaria del Estado, en aras de aplicar el producto de la misma a la satisfacción del gasto originado por la prestación de los servicios y obras públicas, se considera una actividad imprescindible para el Estado, se impone entonces la necesidad de definir al derecho fiscal, máxime si se

---

trate de un Estado totalitario, intervencionista o liberal. En México como en otros tantos países al finalizar el siglo XX la administración de las finanzas ha estado involucrada y determinada por una gran cantidad de factores internos y externos debido a la situación generalizada de aperturas en las economías, en las finanzas y el comercio. Cfr. GALINDO CAMACHO, Miguel **TEORÍA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.** Op.Cit. pág.169, 170

[7] Las entradas extrafiscales son aquellas que tienen como fundamento o finalidad principal, el de lograr otros fines ajenos a las necesidades fiscales, ya sea de carácter económico o social como proteger la industria nacional (derechos aduaneros), estimular el ahorro y las inversiones (incentivos), provocar desviaciones de los factores productivos a sectores que se consideren más convenientes (sobreimposición a los latifundios y exoneración a las industrias nacionales o nuevas), redistribuir la riqueza (impuestos progresivos a la renta o al capital), o prohibir o limitar de hecho consumos que se consideran inconvenientes (impuestos a las bebidas o al tabaco). Cfr. VALDÉS COSTA, Ramón **CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO.** Ed. Temis. Nueva Versión. Santa Fe de Bogotá. 1996 pág.8

trata del centro de partida del presente estudio; En este sentido, Doricela Mabarack lo define como la rama del derecho financiero que estudia las normas jurídicas relativas a la percepción de los tributos, incluyendo aquellas normas cuyo objeto es establecer las formas y procedimientos mediante los cuales se determina, liquida y paga la deuda tributaria, que es sin duda la más importante de todas las obligaciones que en éste ámbito del derecho tienen los gobernados.[8]

Para Giuliani Fonrouge "El *derecho tributario o derecho fiscal* es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre éstos últimos"[9]

Francisco de la Garza, por su parte, lo concibe como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.[10]

Así, podemos concluir que el Derecho financiero viene a ser el género regulador de la actividad financiera estatal, dentro de la cual, se encuentra la percepción de ingresos públicos que en el Estado contemporáneo se identifican en su mayoría con la especie tributaria o Derecho fiscal, disciplina que no obstante pertenecer al género financiero no deja de ser autónoma pues como veremos en el desarrollo de éste capítulo, cuenta con

---

[8] Cfr. MABARAK CERECEDO, Doricela **DERECHO FINANCIERO**, Ed Mc Graw Hill. México 1995. pág50.

[9] GIULIANI FONROUGE, Carlos M **DERECHO FINANCIERO**, Vol I. 2ed Ed. Depalma Argentina, Buenos Aires 1970 pág 37

[10] DE LA GARZA, Sergio Francisco **DERECHO FINANCIERO MEXICANO** Op Cit pág 26

instituciones y principios que lo caracterizan y distinguen de las demás ciencias financieras.

Al respecto Emilio Margain establece como criterios que le otorgan autonomía:

1. La distinción entre la obligación propia del derecho privado y la obligación tributaria, donde el sujeto activo siempre será el ente jurídico -Estado- y el objeto de esa obligación constituirá siempre un dar.
2. La circunstancia de que en derecho fiscal con frecuencia se separa la titularidad de la deuda de la responsabilidad de efectuar el pago o bien, en ocasiones se llega a responsabilizar de su cumplimiento a personas ajenas a la relación tributaria.
3. La existencia de la facultad económica-coactiva, que implica la posibilidad de que la autoridad hacendaria haga efectivo el cumplimiento de la obligación a cargo del contribuyente sin necesidad de acudir a los tribunales a reclamarlo como se hace en el derecho común.
4. La existencia de la figura jurídica de la exención, sometida al requisito constitucional de que provenga del poder ejecutivo y ante alguna anormalidad.
5. La sanción en el derecho fiscal toda vez que son sus propias normas las que determinan en ciertos casos la reparación del daño causado al fisco por incumplimiento o retraso en la liquidación de la obligación fiscal o bien, las sanciones que en ocasión de una conducta delictiva pueden darse y,
6. Por último la suspensión del procedimiento económico coactivo, sólo mediante el otorgamiento de garantía que respalde el interés fiscal.

1.1 La Potestad y la Competencia Tributaria.

Como es bien sabido, el derecho romano distinguía entre el tesoro o patrimonio del Estado y el perteneciente al monarca o soberano, el primero era identificado con el erario y el segundo con el *fiscus* fisco, esta fue la base para identificar los bienes del dominio privado y público de la Nación. Sin embargo, hoy día estas expresiones suelen considerarse como sinónimas y se refieren a la concreción jurídico económica del Estado, el titular de la potestad tributaria.

Sin embargo no basta con el mero hecho de señalar al Estado dotado de un poder de imperio que lo autoriza a exigir por parte de los gobernados el traslado de una parte de su riqueza, sino que es necesario establecer el alcance y fundamento de ese poder, distinguiéndolo del concepto de competencia tributaria.

Nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con este tema ha establecido el siguiente criterio:

> Por fiscal debe entenderse, lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen por mandato legal en la cuestión, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de las fiscales viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género, y el de autoridad fiscal, la especie.
> Amparo en revisión 1601/33. José Yves Limantour. 29 de mayo de 1934. 5 votos. Ponente: José López Lira.

Ahora bien, para estar en aptitud de hablar de potestad tributaria, poder tributario, potestad impositiva, poder de imposición, poder fiscal o supremacía tributaria, entre muchas otras distintas formas en que se le conoce al poder jurídico del Estado, de imponer la obligación ciudadana de contribuir para los gastos públicos, es necesario partir de la noción de Soberanía, pues como bien lo ha establecido Bielsa, este concepto a lo largo del tiempo se ha transformado para abarcar dentro del poder de imperio que el Estado ejerce en el ámbito de su jurisdicción, la justificación del poder tributario.[11]

En efecto, así como el concepto de soberanía[12] es consubstancial al del Estado mismo, de la misma manera este concepto se impregna en la actividad financiera que lleva a cabo el Estado y particularmente en lo que toca a la potestad tributaria. Así, Sainz de Bujanda, habla de soberanía fiscal como una manifestación de la soberanía financiera que constituye a su vez una parcela de la soberanía del Estado.

La Soberanía fiscal o bien, este poder tributario no reconoce más limitaciones que las que puedan resultar de normas constitucionales y en consecuencia éste será el fundamento de la aplicación de cualquier clase de tributos.

Así, autores como Berliri entienden por poder tributario "la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones), o sea, el poder de sancionar "normas" jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario"[13]

---

[11] GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **DERECHO FINANCIERO.** Op Cit. pág 282

[12] "Soberanía" que proviene de la raíz latina *superanus, super:* sobre, encima. Es la instancia última de decisión. La soberanía es la libre determinación del orden jurídico o, como afirma Hermann Heller, es "aquella unidad decisoria que no está subordinada a ninguna otra unidad decisoria universal y eficaz." Ver. **NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO** Vol P-Z Op. Cit. pág 3493

[13] GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **DERECHO FINANCIERO.** Op. Cit. pág 290.

Giuliani Fonrouge, por su parte, define a la expresión *poder tributario* como aquella "facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción"[14].

Asimismo el referido autor establece como características esenciales de este poder la abstracción, permanencia, irrenunciabilidad e indelegabilidad. Es *abstracto*, porque se trata de una mera facultad de actuar, y no del ejercicio de ésta, es decir se trata de un poder que no está delimitado en una forma puntual y precisa; es *permanente* porque es consubstancial al Estado en sus distintos órdenes Federal y local y sólo puede extinguirse con el Estado mismo; es *irrenunciable e indelegable*, porque sin él el Estado no podría subsistir y cumplir con sus fines. La renunciabilidad y delegabilidad del poder tributario, importarían respectivamente la renuncia absoluta de manera permanente o a un tercero en forma transitoria de tal facultad, lo que no puede concebirse por la naturaleza misma del ente público y porque como ya se ha determinado no se trata de un poder delimitado y preciso, como la competencia tributaria que se identifica en este contexto con la facultad de ejercitar este poder en el plano real o material.

La potestad tributaria para algunos autores se asimila a una facultad legislativa de gravar o de eximir de la carga tributaria, correspondiente en nuestro sistema jurídico al Congreso de la Unión y a las legislaturas de los Estados. Sin embargo, autores como Raúl Rodríguez Lobato van más allá y la conciben como "el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos". [15]

---

[14] GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **DERECHO FINANCIERO**, Op. Cit pág 279.
[15] RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl **DERECHO FISCAL**, 2ed Ed OXFORD México, 1999 pág 6

Como podemos apreciar, la potestad tributaria para este distinguido catedrático se divide en los tres poderes representantes de la soberanía nacional, comenzando por el Legislativo que detenta la facultad de crear leyes que impongan los tributos, el Ejecutivo, quien deberá aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, dirimiendo en ocasiones controversias resultado de esa aplicación y, finalmente el Poder Judicial a quien corresponderá resolver conflictos entre la Administración y el Gobernado o bien entre éste y el propio Poder Legislativo tratándose respectivamente de la legalidad o constitucionalidad de su actuar.

En lo personal no coincido con los autores en comento, pues considero al poder o potestad tributaria como se ha venido precisando, como una facultad abstracta contenida en nuestro máximo ordenamiento a cargo del Estado en sus distintos órdenes Federal y local, independientemente de la competencia que cada uno de los poderes, federales o locales tengan derivada de la ley en materia tributaria, es decir, podemos afirmar que la potestad tributaria recae en el poder legislativo.

Así la potestad tributaria en nuestro sistema de derecho es originaria porque dimana del texto Constitucional y se encuentra contenido en el artículo 31 fracción IV, independientemente de la circunstancia de que para estar en aptitud materializarse deberá estar contenida en un cuerpo normativo que para ese efecto anualmente expide el Congreso Federal denominado Ley de Ingresos.

> ART.31.- (Constitucional). Son obligaciones de los mexicanos;
> IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Es decir, responde a la máxima conocida como *"nullum tributum sine lege"*, que quiere decir, "No hay Tributo sin Ley", también conocida como principio de legalidad tributaria de cuyo estudio nos ocuparemos más tarde.

Por otro lado la competencia tributaria concebida por Sergio Francisco de la Garza es el poder de recaudar el tributo cuando se ha producido un hecho generador derivado del poder tributario (que comprende no sólo la facultad de gravar con impuestos sino con derechos o contribuciones especiales). La competencia de recaudación recae entonces en el Poder Ejecutivo, específicamente en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien a su vez faculta al Servicio de administración Tributaria y a los organismos fiscales autónomos como el IMSS y el INFONAVIT.[16]

Así, los artículos 31, fracción XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 2° de la propia Ley del Servicio de Administración Tributaria, disponen:

> Artículo 31.- (LOAPF) A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:
> XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;
>
> Artículo 2°.-(LSAT) El Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos,

[16] Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco **DERECHO FINANCIERO MEXICANO**, Op Cit pág 210.

aprovechamientos federales y sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurarla aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación.

En conclusión podemos afirmar, que tomando como base esta distinción entre poder y competencia tributaria, en el caso del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, la potestad tributaria atañe al "Estado Federal Mexicano" (Poder Legislativo) de conformidad con el propio texto constitucional (artículo 31 fracción IV y 73, fracción VII) y el artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002; En donde la competencia tributaria o poder de aplicar el mandato legal corresponde a la Federación, concretamente al Poder Ejecutivo a través de la SHCP y específicamente al SAT.

1.1.1 Principios Constitucionales de los Impuestos.

No obstante haber mencionado, que el estudio de todas las ramas del derecho financiero escapa por razones de extensión a las pretensiones del presente trabajo, abordaremos algunos aspectos del derecho presupuestario como una de las ramas del derecho financiero, específicamente en lo relacionado con los principios aplicables a las cargas tributarias, ya que los impuestos o en general las contribuciones como fuente de ingresos del Estado, guardan una íntima relación con este instrumento de planeación anual de la Hacienda Pública y por tanto, algunas de las máximas que lo rigen se hacen extensivas a la obligación que unilateralmente impone el Estado a los gobernados de contribuir para el sostenimiento del Estado. Éste

es el caso del principio de anualidad que rige tanto a la Ley de Ingresos como al Presupuesto de Egresos y que consiste en:

- ***Principio de Anualidad.*** De conformidad con el artículo 74, fracción IV constitucional, el Ejecutivo deberá hacer llegar anualmente a la Cámara de Diputados, las iniciativas de Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el 15 de noviembre (salvo que se trate del año en que el Ejecutivo inicie su sexenio donde se extenderá el plazo al 15 de diciembre), debiendo comparecer el Secretario de Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

Como es bien sabido, éstos dos instrumentos son indispensables en la planeación financiera, es decir, la forma en que el gobierno obtendrá los recursos necesarios para aplicarlos y sufragar los gastos públicos, saciando necesidades colectivas y alcanzando las metas propuestas en los programas de planeación y desarrollo nacional a corto, mediano y largo plazo.

En la mayoría de los países el presupuesto, referido tanto a lo que se percibe como a lo que se gasta, se contiene en un sólo instrumento jurídico, una ley; en nuestro país, por el contrario, y como lo hemos precisado, se trata de dos instrumentos incluso con una naturaleza distinta: La Ley de Ingresos, que de acuerdo con la distinción que de la naturaleza real que de los actos de gobierno hace el administrativista Gabino Fraga, se traduce en una –Ley – formal y material, contrario a la naturaleza jurídica del Decreto o Presupuesto de Egresos que si bien materialmente es una ley por gozar de los atributos de generalidad, abstracción e impersonalidad, formalmente no lo es, pues los decretos como éste no son elaborados por la presencia conjunta de las dos cámaras, sino con la participación exclusiva de la Cámara de Diputados, difiriendo de las etapas del proceso legislativo presente en la elaboración de la Ley de Ingresos.

En contraposición a esta postura en la doctrina existen autores como Doricela Mabarak y Eusebio González con los que coincidimos plenamente en considerar al Presupuesto de Egresos como una ley formal y material, pues no obstante que por disposición constitucional del artículo 74, fracción IV su elaboración compete a una sola de las Cámaras (Cámara de Diputados) en su expedición se siguen los preceptos constitucionales y que van desde la iniciativa, discusión, aprobación, promulgación y publicación, además de gozar de los atributos de generalidad, impersonalidad y abstracción. A mayor abundamiento, el Presupuesto de Egresos como producto legislativo se discutirá, aprobará y modificará como cualquier ley ya que no se trata de una resolución administrativa, de ser así carecería de sentido el control jurídico-político del Legislativo sobre el Ejecutivo, expresión de la legalidad financiera.

Ahora bien, tanto la Ley de Ingresos como el Decreto de Presupuesto de Egresos en nuestro país tienen una vigencia anual que inicia el primero de enero y cesa 31 de diciembre de cada año. Sin embargo éstos instrumentos no deben confundirse con las leyes especiales que regulan los impuestos, y al efecto, principalmente en lo que atañe a la Ley de Ingresos (en el ramo contributivo) ésta se encuentra complementada por un conjunto de leyes cuya vigencia está supeditada a su mención dentro del catálogo anual de percepciones. Al respecto, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la vigencia de las leyes que regulan cada uno de los Impuestos es indeterminada, no obstante si un concepto de ingresos, el Congreso considerare no necesario para sufragar los gastos de determinado año, será suficiente para suspender su vigencia el omitir su nombre del catálogo de la Ley de Ingresos para ese año o ejercicio fiscal.

En el caso específico del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, materia de este trabajo, la percepción del mismo por parte del

gobierno Federal, para el año fiscal de 2002 se encuentra contenido en el artículo 1° de la Ley de Ingresos y se estima que ascenderá a $155,075.1 millones de pesos, de los cuales 11,084.3 millones corresponderán al rubro de *Cervezas* y Bebidas Refrescantes mientras que 3,183.6 millones estarán destinados a la recaudación por el concepto de producción y consumo de *Bebidas Alcohólicas*.

Asimismo, derivado del texto constitucional consagrado en el artículo 31 fracción IV, y retomando el esquema de los principios tributarios que rigen el derecho fiscal o impositivo, el poder impositivo del Estado mexicano no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones constitucionales y así, para poder hablar del término genérico contribución y en específico de la especie impuesto, éste debe cumplir al menos, con los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad sin obviar que su destino debe ser el gasto público. Por su importancia explicaremos cada uno de estos principios:

- ***Principio de Legalidad.*** También conocido como principio de reserva de ley, y considerado uno de los elementales principios del Estado moderno. Es conocido por la máxima *"Nullum tributum, sine lege"* referida a la más importante limitación al poder soberano del Estado, de tal manera que éste sólo podrá percibir aquellas contribuciones fijadas por la ley.

  En la historia constitucional, cuyo origen se remonta a la Carta Magna inglesa del año 1215,[17] con la reivindicación del poder del parlamento en cuanto a consentir los tributos, fue uno de los principales motivos de lucha contra el poderío absoluto de los soberanos, de tal suerte que una

[17] La Magna Charta Libertatum inglesa fue obtenida en el año de 1215, de Juan Sin Tierra, por los barones eclesiásticos y laicos y en ella se consignan varias garantías y libertades políticas de los barones frente al absolutismos inglés, principalmente aquellas relativas a la libertad de la iglesia y a la determinación de los impuestos, pues es aquí justamente donde se sancionó por primera vez que los impuestos no podrían ser recaudados sin el consentimiento del Consejo Común del Reino, así como la circunstancia de que éstos sólo podían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes, que en aquel tiempo eran los barones Crf **ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA**, Tomo II Ed Driskill- S A Buenos Aires, 1985 pág 798

de las bases fundamentales de los ordenamientos que ponen en vigencia los modernos Estados europeos surgidos en el siglo XIX fue precisamente ésa, la exigencia del consentimiento de la representación popular para la imposición. Ello porque los tributos representan invasiones del poder público en la riqueza de los particulares.[18]

La Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, en el mismo sentido, establece el derecho de los ciudadanos para aprobar las contribuciones por sí mismos o a través de sus representantes.

Cabe agregar que esta máxima constitucional no sólo está presente en los países europeos sino que ha sido fielmente adoptada por numerosos países en nuestro continente. En efecto, las formas de Gobierno Republicano como el caso de Argentina, Uruguay, Estados Unidos y México entre otros, han conferido a los representantes del pueblo (Poder Legislativo) la facultad de crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, tributos cuya existencia sólo se justifica cuando se encuentran contenidos en ley.[19]

El fundamento de este principio se encuentra en la necesidad de proteger la propiedad de los contribuyentes toda vez que los tributos representan restricciones a ese derecho, razón por la cual nuestra Suprema Corte de Justicia se ha pronunciado en el sentido de la absoluta importancia de la especificación legal de los caracteres esenciales, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, de manera que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad, ni para el cobro de impuestos imprevisibles.

---

[18] Cfr. VILLEGAS B, Hector **CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO,** 5ta ed Ed. Depalma Buenos Aires, 1994. pág190

[19] El principio está secularmente identificado con la idea de autoimposición, en el sentido de obligación consentida por los obligados por medio de sus representantes en los parlamentos, cortes o Estados generales, idea frecuentemente enunciada con el *aforismo "no taxation without representation"* Cfr. VALDÉS COSTA, Ramón **INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO,** Ed Depalma Buenos Aires, 1992 pág125

En este sentido, el Principio de Legalidad tributaria en nuestro sistema mexicano se fundamenta en la necesidad de que los elementos esenciales de la contribución de que se trate (sujeto, objeto, base, tasa, tarifa) se encuentren contenidos en una ley formal y materialmente hablando, es decir, no sólo requiere haber sido expedida por el poder Legislativo con la promulgación del Ejecutivo, pasando a través del proceso legislativo consagrado por el artículo 72 de nuestra Constitución sino que también deberá contener los atributos de generalidad, impersonalidad y abstracción.

La generalidad y abstracción de la ley estarán referidas, según criterio establecido por nuestro máximo tribunal a lo indeterminado de antemano de los sujetos de esas normas, en virtud de lo cual sus preceptos sólo pueden aplicarse a los individuos que desde un principio se coloquen dentro de la misma situación, contrario a la equidad que como veremos más adelante toma en consideración la capacidad tributaria del obligado.

Asimismo, en la jurisprudencia se ha establecido la necesidad de señalar expresamente en la ley, la época de pago del tributo para cumplir cabalmente con el principio de legalidad tributaria. En este orden de ideas nos permitimos transcribir la parte medular que para este efecto resulta del criterio jurisprudencial publicado en la Tesis P./J.14/91 de la Gaceta número 39, pág. 37 del Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Marzo, pág. 38. (Las cursivas son nuestras):

> "ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PREVISTO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CARTA MAGNA, POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO COINCIDA CON LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SEÑALAMIENTO DE LO QUE CADA UNO DE ESOS

ORDENAMIENTOS CONCIBE COMO ACTIVOS Y PASIVOS. *El principio de legalidad establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional debe entenderse en el sentido de que la ley que crea un tributo contenga los elementos* que configuren éste, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y *la época de pago, a fin de evitar que la autoridad arbitrariamente establezca tanto la cuantía del tributo como los mencionados elementos,...*"

El principio de legalidad en materia tributaria encuentra su fundamento constitucional en el artículo 31, fracción, IV; Sin embargo es indispensable mencionar que en materia impositiva por disposición constitucional del artículo 72, inciso h, corresponde a la Cámara de Diputados, representante del pueblo, fungir como cámara de origen en todos los casos relacionados con contribuciones o impuestos, salvo que se trate de facultades extraordinarias del poder Ejecutivo para legislar en materia de Impuestos al comercio exterior, contenidas en el artículo 131 de nuestra carta magna, donde no estaremos en presencia de una ley sino de un –Decreto- Delegado- o disposición de carácter legislativo emitida en vía de excepción por el titular del poder Ejecutivo o por quien lo detenta.[20] Sin obviar que se trata de una facultad cuyo uso se encuentra sometida a la aprobación anual del Congreso de la Unión y que fue resultado de una reforma constitucional de 1950, motivada por razones de política económica para la defensa de la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.

- ***Principio de justicia en la imposición***. Este principio, fue postulado por primera vez por Adam Smith, en su obra "*Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*" donde estableció la obligación de los súbditos de contribuir al sostenimiento del Estado, en

[20] Cfr NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, *Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM*. Op Cit Tomo D-H pág 1000

proporción a sus respectivas capacidades. Esta máxima fue recogida en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa cuyo artículo 13 establece que *"para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades."* Con el tiempo esta máxima pasó a los regímenes democráticos y en algunas legislaciones se considera como parte de un principio aún más amplio que es el principio de igualdad, o isonomía como base del impuesto y las cargas públicas, tal como lo concibió Adam Smith en el libro V, capítulo II, parte II, de la obra antes referida. Al respecto dispone:

"Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en proporción a sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción a las rentas y haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado".[21]

De este principio de igualdad pueden distinguirse dos aspectos importantes: por un lado la *generalidad*, que atiende al deber de todos los individuos que se encuentran en un mismo supuesto legal, de trasladar parte de su riqueza, por lo que nadie estará exento de esta obligación a excepción del caso en que el legislador conceda alguna exención, misma que deberá justificarse de manera que no implique una violación al principio de generalidad de la ley fiscal o bien, ante la circunstancia de ausencia en la capacidad contributiva pues ante la extrema pobreza, el Estado pierde su derecho de exigir tributos.

A mayor abundamiento, el límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse el hecho

---

[21] ADAM SMITH INVESTIGACIÓN SOBRE LA NATURALEZA Y CAUSAS DE LA RIQUEZA DE LAS NACIONES. Vol II (Libros IV y V) 3ed Ed Publicaciones Cruz O S.A. México, 1979 pág 409.

imponible. Estas exenciones y beneficios, sin embargo tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones de privilegios, y la facultad de otorgamiento no es omnímoda.[22]

Por otro lado, el aspecto de la *uniformidad* como parte del principio de igualdad frente a la ley tributaria, está referido a la igualdad de condiciones en la tributación que debe prevalecer entre todos aquellos gobernados cuando el origen y la cantidad de riqueza que da lugar a la contribución sea la misma o similar. Lo anterior se logra tomando en consideración dos criterios: Un criterio objetivo identificado con la capacidad contributiva o posibilidad económica de afrontar el mandamiento constitucional y un segundo criterio de carácter subjetivo y referido a la igualdad de sacrificio a través del establecimiento de cuotas progresivas.

Al respecto el español, Fernando Pérez Royo en su obra Derecho Financiero y Tributario explica que el legislador no puede establecer tributos sino es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que en el mismo se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica.

La progresividad como criterio subjetivo que impregna la justicia tributaria es una característica conforme a la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza, contribuyendo así en mayor medida los que detentan una riqueza superior que los que la poseen en menor medida.

---

[22] Cfr. VILLEGAS B, Héctor. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Op, Cit. pág 200

En el caso del sistema tributario mexicano el principio consagrado por Adam Smith se identifica con el Principio de Proporcionalidad y Equidad de los impuestos.

Proporcional es lo perteneciente a la proporción o que la incluye en sí; proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo, o entre cosas relacionadas entre sí. En este orden de ideas, todos los integrantes de una comunidad en la medida de sus posibilidades, deberán contribuir al sostenimiento y cumplimiento de los fines del Estado para lo cual el sistema impositivo deberá esforzarse por distribuir proporcionalmente las cargas sociales tomando como base los criterios más favorables posibles.[23]

La equidad por su parte, explica Jesús Valtierra se refiere a una igualdad de ánimo, un sentimiento que obliga actuar de acuerdo con el deber y la conciencia, más que por los mandatos de justicia. La equidad es un medio racional para limitar la excesiva generalidad de la ley y junto con la proporcionalidad de la que ya se ha hablado, constituye la justicia tributaria a la que debe aspirar todo estado de Derecho.

Al efecto, nuestra Suprema Corte de Justicia ha sentado criterios jurisprudenciales en el sentido de que "... el principio de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos".[24]

---

[23] QUINTANA VALTIERRA, Jesus Y OTRO **DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.** Ed Trillas México, 1998 pág 61

[24] SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. **CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR PARA**

Por el contrario, "El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado"[25] (que se realiza a través de la imposición de tarifas progresivas de manera tal que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos).

- ***Principio de aplicación al Gasto público.*** El gasto público debe entenderse como el monto de las erogaciones que debe efectuar el gobierno a fin de satisfacer las necesidades que demandan los habitantes de un Estado, tanto en el ámbito legislativo, como de prestación de servicios públicos e impartición de justicia; en esta tarea, la recaudación del impuesto es sumamente importante aunque varía de país a país en atención al tipo de economía en que se base; Constitucionalmente, corresponde exclusivamente a la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, cuya propuesta remite anualmente el Ejecutivo en razón de su actividad planeadora del gasto público; en él se contienen al menos la programación de actividades y cumplimiento de programas que resultan prioritarios para el actual ejercicio fiscal así como los montos de recaudación estimados en cada caso; en adición, en el resultado de esta gestión financiera también corresponde a esa Cámara de Representación popular la revisión de la cuenta pública del año anterior, o documento que la administración remite a fin de que

---

LOS GASTOS PÚBLICOS. Novena Época Tomo X Noviembre de 1999 Tesis P/J 109/99 pág 22.

[25] Apéndice 1995. IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS Tomo I. Parte SCJN. Séptima Época Tesis 170, pág 171

pueda comprobarse que los recursos efectivamente fueron gastados en los programas y forma aprobada por el presupuesto.

Ahora bien, así como es requisito indispensable de toda contribución el cumplir con los principios de justicia, legalidad y anualidad tributaria, así también, es menester, que al monto anual estimado para cada contribución en el Presupuesto de Egresos, se le aplique o destine al fin establecido por el propio instrumento, cumpliendo el Estado con las políticas contenidas en sus planes y programas, y logrando en la mejor medida el desarrollo integral de la Nación.

En relación con este principio, cabe anotar que se encuentra íntimamente relacionado con el principio de la equivalencia, manejado por la doctrina principalmente extranjera, según el cual "todo lo que el Estado percibe por concepto de impuestos, lo devuelve a la sociedad mediante servicios públicos".[26]

Ahora bien, la mayor parte de las contribuciones tienen una aplicación "general" a los gastos públicos; otras por excepción como las Aportaciones de Seguridad Social tienen una afectación "especial" que debe establecerse en la ley que de vida al tributo (artículo 6° del Código Fiscal de la Federación). Al respecto nuestro máximo tribunal ha sentado jurisprudencia en el sentido de que ésta circunstancia no le quita ni puede cambiar la naturaleza de contribución destinada a sufragar los gastos públicos, pues bastará consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de que todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, caminos nacionales o vecinales, puentes, calles, banquetas, pago de sueldos etc. El "gasto público" doctrinaria y constitucionalmente, tienen un sentido social y un

[26] VALDÉS COSTA, Ramón **CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO.** 2ed. Ed Depalma. *Nueva versión.* Santa Fe de Bogotá, 1996 pág 4

alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público" que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.[27]

Éstos son los principios que le dan validez constitucional a nuestro sistema tributario y que a la vez constituyen el límite del poder tributario, sin embargo, Adam Smith en su obra *"Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones"* contempló otros tres principios rectores del derecho tributario, que si bien no están contemplados como tales a nivel constitucional, sería pertinente aceptarlos en aras de construir un sistema tributario más justo, adecuado, productivo y eficaz. Estos principios son:

- ***Principio de certidumbre en la imposición.*** *"El tributo que cada individuo está obligado a pagar, debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona... La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables"*[28]

Como vemos este principio se encuentra referido a la claridad que debe prevalecer en todo sistema tributario de los elementos esenciales de la contribución, (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago), a fin de no encontrarse el contribuyente ante una circunstancia de arbitrariedad por parte del Estado.

---

[27] Cfr. Apéndice 1995. GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. Tomo I. Parte HO. Séptima Época. Tesis 367. pág 339. Sala Auxiliar.

[28] ADAM SMITH. INVESTIGACIÓN SOBRE LA NATURALEZA Y CAUSAS DE LA RIQUEZA DE LAS NACIONES. Vol II (Libros IV y V). 3ed. Ed. Publicaciones Cruz O. S.A. México, 1979. pág 410.

En el caso específico mexicano, podemos encontrar esta máxima referida a las garantías de seguridad jurídica consagradas en los artículos 14 y principalmente 16 constitucional que establece la necesaria fundamentación y motivación de los actos de autoridad. Y aún más, en el principio constitucional de reserva de ley que exige para la validez constitucional de un impuesto el establecimiento en ley de sus elementos esenciales. Sin olvidar por supuesto, la circunstancia de que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 5°determina la aplicación estricta de la ley fiscal tratándose de cargas tributarias, así como de disposiciones que importen sanciones o infracciones, lo anterior a efecto de evitar incertidumbre en el sistema impositivo.

- ***Principio de comodidad en la imposición.*** *"Todo impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente".* [29]

Según este principio, el Poder público debe procurar el momento menos gravoso para que el contribuyente cumpla con el pago del tributo; circunstancia que a menudo se deja a un lado, en el caso mexicano, si tenemos en cuenta las crisis que en últimos años han azotado a nuestro país y que no obstante el ente público debe continuar con su labor recaudadora.

- ***Principio de economía en la recaudación de los tributos.*** *"Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello que entra efectivamente en el Tesoro público del Estado".*[30]

---

[29] ADAM SMITH **INVESTIGACIÓN SOBRE LA NATURALEZA Y CAUSAS DE LA RIQUEZA DE LAS NACIONES.** Op. Cit pág 410

[30] ADAM SMITH **INVESTIGACIÓN SOBRE LA NATURALEZA Y CAUSAS DE LA RIQUEZA DE LAS NACIONES.** Op. Cit pág 410

En el mismo sentido que el principio anterior debe buscarse, en aras de consolidar un sistema fiscal eficaz, que la recaudación y administración del tributo para la satisfacción de los gastos públicos sea lo menos elevado posible, evitando desvirtuar la naturaleza de la contribución que es de acercar recursos al Estado y no ocasionarle más gastos.

En este caso tiene aplicación la teoría del sacrificio propagada por John Stuart Mill, según la cual no sólo basta el criterio de capacidad contributiva para alcanzar la uniformidad o igualdad frente al impuesto, éste es un mero criterio objetivo que requiere complementarse por otro de carácter subjetivo conocido como "igualdad en sacrificio", es decir, que el sistema impositivo debe reglarse de tal manera que la carga tributaria sea soportada en iguales forma por todos los habitantes de un país.

No obstante lo anterior, este criterio está complementado a su vez por el principio del mínimo sacrificio según el cual, cada miembro del Estado deberá contribuir a los gastos públicos a costa del menor sacrificio posible, de tal manera que el Estado sólo deberá exigir del contribuyente exclusivamente lo necesario para cubrir su presupuesto, poniendo un límite a la pretensión excesiva de impuestos por parte del Estado.[31]

1.2 Los Impuestos.

Dentro de los ingresos del Estado que conforman la Hacienda pública encontramos a los impuestos; La palabra impuesto proviene del latín *impositus*, que quiere decir tributo o carga. Federico Engels, explica que en la "gens" se conoció el tributo de respeto que se pagaba libre y

[31] Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS, 33ed Ed. Porrúa México, 2001. pág 144,145.

espontáneamente a los investidos con el poder, también denominados gentiles. Sin embargo el concepto de impuesto o tributo se caracterizó en algunas épocas de la historia por referir un acto de voluntad unilateral y hasta cierto punto arbitrario por parte del Estado hacia sus gobernantes, fuera de toda legalidad e igualdad jurídica como hoy las conocemos.[32]

En este sentido en el derecho romano los principios impositivos se basaban en la explotación tributaria de las poblaciones sometidas; en la Edad Media, los siervos o vasallos no sólo tenían la obligación de prestar servicios personales al Señor feudal, sino de la misma manera, cumplían con el pago de prestaciones económicas (pecuniarias o en especie) incluso con la Iglesia, este fue el origen del diezmo, el impuesto de talla o pecho, el impuesto de mano muerta y el de peaje entre otros tributos que han experimentado una evolución y que constituyen el antecedente de algunas contribuciones hasta hoy existentes, como son el impuesto sobre la renta, la propiedad inmobiliaria, y las alcabalas.

En efecto, "Los impuestos establecidos por el señor faudel (sic) no sólo fueron ruinosos, exorbitantes y caprichosos, sino llegaron a ser hasta infamantes e indignos, como el derecho de toma que consistía en que el señor faudal (sic) podía obtener todo lo que necesitaba para el aprovisionamiento de su castillo, pagando por ello la cantidad que él fijaba de una manera arbitraria. Por otra parte existía también el derecho de pernada que consistía en el derecho del señor feudal hacia la virginidad de la mujer antes de que contrajera matrimonio."[33]

Agregando, sabemos que el régimen tributario ha marcado decisivamente el curso de la historia universal, por citar un ejemplo, es bien

---

[32] Al respecto Porras y López establece que incluso los pueblos antiguos, en sus relaciones internacionales consideraron a los impuestos como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los vencidos. El Imperio Romano se manifestó en sus colonias precisamente por los pesados tributos que debían pagar a Roma. Cfr. PORRAS Y LÓPEZ, Armando **DERECHO FISCAL**. Ed Porrúa México, 1967 pág41

[33] SANCHEZ LEÓN, Gregorio **DERECHO FISCAL MEXICANO.** Parte general. 5ed. Ed Cárdenas Editor y Distribuidor México, 1986 pág12

sabido que la independencia norteamericana se inició como resultado del descontento generalizado de las colonias por rendir tributo al Estado Inglés.

En el caso mexicano, los Aztecas rendían a sus soberanos entregándoles cigarros, bolas de caucho, águilas, serpientes y anualmente determinado número de mancebos para ofrecerlos como sacrificio. Asimismo el poderoso imperio, solía imponer rigurosos tributos en especie a los pueblos vencidos y poco a poco el tributo azteca, con la conquista fue sustituido por el tributo en monedas impuestas por los españoles.

En efecto, durante, la época prehispánica no podemos referirnos a un sistema impositivo como el que impera en la actualidad, sino que éste se fue configurando a raíz del período colonial[34], y principalmente con el acta de Independencia de 1813 junto con la Constitución de Apatzingán de 1814 que por primera vez establecen la obligación a cargo de los ciudadanos de contribuir para los gastos públicos y militares del Estado.

La Constitución mexicana de 1857 en el mismo sentido, estableció en su artículo 31, esta base constitucional de contribuir a los gastos públicos, pero sin duda es nuestro constituyente de 1917, el que marca la existencia de un sistema tributario moderno, a partir de principios y competencias cuyas bases constitucionales se contienen en los artículos 31, fracción IV, 124, 73, fracciones VII, XXIX-A, 117, 118 Y 131 de ese ordenamiento.

Resulta importante señalar por la materia de este trabajo, la regulación fiscal que en materia de alcoholes ya existía desde el periodo virreinal y durante la vigencia de la constitución de 1824; materia que ha

[34] Un factor importante en la conquista fue precisamente el descontento de los pueblos sometidos al Imperio Azteca ante las excesivas cargas tributarias, pues esto contribuyó en favor del movimiento armado de los conquistadores, el propio Cortés, presionó desde su desembarco en la Villa Rica de la Veracruz, para que los naturales de las diversas tribus no cubrieran los onerosos tributos exigidos por Moctezuma, ignorando que más tarde los conquistadores establecerían múltiples gravámenes coexistiendo por un tiempo los tributos de los aztecas y las gabelas de los españoles Cfr. DE LA CUEVA, Arturo **DERECHO FISCAL**, Ed Porrúa México, 1999 Pág141,142

evolucionado en forma gradual hasta nuestros días como tendremos oportunidad de analizarlo.

En la actualidad, con el surgimiento del Estado moderno, comenzando por la Revolución francesa, y la consigna constitucional del principio de legalidad que impregna la materia impositiva, los impuestos han evolucionado formando parte de un concepto aún más amplio y flexible que engloba no sólo un acto de voluntad creador de obligaciones a cargo de los habitantes de un Estado, sino el derecho correlativo de éstos a exigir que el monto de la riqueza contribuida se aplique y justifique en la satisfacción de necesidades de orden colectivo.

Ahora bien, con relación a este tema de los impuestos, cabría cuestionarnos sobre su justificación, es decir, como podemos explicar la manifestación del poder impositivo; al respecto la doctrina lo ha tratado a través de distintas teorías entre ellas la de la equivalencia, y la del mínimo sacrificio de John Stuart Mill ya explicadas anteriormente y con las que coincidimos, Sin embargo, existen otras tesis que merecen nuestra consideración; algunas de ellas son la teoría del seguro, que considera al impuesto como una prima que los particulares pagan a cambio de la protección personal y seguridad que en sus bienes les proporciona el Estado y; la Teoría del Capital Nacional que identifica al impuesto con la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado, manteniendo y desarrollando la planta generadora de riqueza de un país, por su puesto sin olvidar que debe ser el ordenamiento constitucional el que de fundamento a la obligación ciudadana.[35]

---

[35] Cfr. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto **PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO**, 3ed. Ed Limusa México, 1997. pág 67.

1.2.1 Definición.

Ahora bien, al abordar este punto será necesario distinguir primero el concepto de "contribución" de la noción de "impuesto" o "tributo".

La prestación de servicios públicos como lo hemos venido precisando constituye la razón de la tributación; en este sentido el maestro Emilio Margain distingue entre servicios públicos generales sean indivisibles o que admitan división, y una segunda categoría, constituida por aquellos servicios públicos particulares.

Al respecto debe entenderse por servicio público general indivisible aquellos que favorecen a toda una colectividad sin poder precisar qué personas se beneficiarán más que otras con su prestación; por el contrario, será divisible el servicio que si bien proporciona un beneficio a toda la colectividad, sí existe la posibilidad de identificar quiénes obtendrán una mayor ventaja con la prestación de esos servicios, en relación con el resto de la población.

Los servicios públicos particulares por su parte, serán aquellos que se prestan a petición de los usuarios interesados y es precisamente de esta distinción entre generales y particulares, divisibles e indivisibles, de la que partirá la principal característica que separa el género contribución de sus distintas especies; así como el punto de referencia para determinar el concepto de impuesto.

"La doctrina señala que los servicios públicos generales indivisibles deben satisfacerse con el rendimiento de los impuestos; los servicios públicos generales divisibles con el rendimiento de la contribución especial y los servicios públicos particulares o divisibles con los derechos o tasas"[36]

---

[36] MARGAIN MANATOU, Emilio INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 11ed. Ed Porrúa. México, 1993. pág 75.

Ahora bien, está claro que al hablar de contribución lisa y llanamente, nos referimos al género, a la obligación de los habitantes de un territorio de trasladar al ente público sea Federación, Estados, municipios o Distrito Federal parte de su riqueza, cuando se sitúen en la hipótesis normativa, en la forma proporcional y equitativa que ésta disponga y que tenga por objeto el cubrir los gastos públicos (Artículo 31, fracción IV constitucional), claro está, de que ésta obligación es derivada de la soberanía o imperio del Estado.

Por su parte el impuesto o tributo es sólo una especie de contribución que a diferencia de los derechos y las consideradas contribuciones especiales (contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social) atiende al principio de capacidad contributiva o de pago y no al principio del beneficio obtenido como contraprestación.

En efecto, el principio de capacidad contributiva aplicable a los impuestos se refiere a la facultad de afrontar la carga tributaria, medida en función de la riqueza, de sus ingresos, o de sus gastos, con independencia de los beneficios directos que se deriven para el contribuyente de los gastos públicos; por el contrario, las contribuciones especiales responderán al principio del beneficio, referido como es de suponerse, a la necesidad de contribuir a las cargas públicas en función del interés que para el contribuyente supongan los gastos públicos.

Como podemos observar, este es un criterio con base en el cual podemos distinguir al impuesto del resto de las contribuciones y a partir del cual podríamos elaborar una definición, sin embargo, como nos daremos cuenta, el llegar a un concepto unánime de ésta figura no resulta una tarea fácil, en razón de sus características, máxime si se tiene presente que los autores tanto en la doctrina nacional como extranjera, suelen discrepar a menudo dándole más peso a ciertas características con respecto a las otras.

Al respecto de este criterio, Seligman define al impuesto como la contribución obligatoriamente exigida del individuo por el Estado para cubrir los gastos hechos en interés común, sin tener en cuenta las ventajas particulares otorgadas a los contribuyentes. Para Santi Romano en este mismo sentido, el impuesto es la prestación a cargo de quien posee capacidad contributiva.

La legislación española, por otra parte, define al impuesto como aquel "tributo exigido *sin contraprestación*, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto *la capacidad contributiva* del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta". [37]

Como podemos observar, en la definición que antecede se ponen de manifiesto dos elementos que a juicio de algunos autores distinguen al impuesto de las demás contribuciones; por un lado "la ausencia de contraprestación" de la que hablan Rossy y Gastón Jéze.[38] Pues es claro que en el caso de los impuestos no está particularizada, o bien, no existe una finalidad utilitarista inmediata, lo que quiere decir que aunque no haya una necesaria vinculación entre los individuos particularmente considerados y el Estado, si existe una equivalencia perfecta entre el Estado y la sociedad, es el principio de la equivalencia del que ya hemos hablado[39].

A mayor abundamiento, como lo explica Ernesto Flores Zavala, es cierto que gran parte de los ingresos del Estado se invertirán en servicios

---

[37] **NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO** *Instituto de Investigaciones Jurídicas (INAM.* Op, Cit Vol I-O pág 1941 (las cursivas son nuestras)

[38] H Rossy considera que el impuesto es una institución jurídica financiera que faculta al ente público a exigir dinero a los administrados unilateralmente y sin contraprestación para aplicarlos a los fines generales del mismo.
Por su parte, Gastón *Jéze* lo define como una prestación pecuniaria, requerida de los particulares, por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el propósito de cubrir las cargas públicas (Citados por Andrés Serra Rojas **DERECHO ADMINISTRATIVO** Op Cit, pág 28)

[39] Cfr VALDÉS COSTA, Ramón **CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO.** Op, Cit. pág 4

públicos, pero no habrá una relación directa y perceptible, inmediata entre el pago del particular y la actividad del Estado, lo que justifica que en legislaciones como la nuestra, durante la vigencia del Código Fiscal de 1938 y 1967 se haya utilizado la acepción prestación, en oposición a contraprestación.

Por otro lado, el término impuesto, en esta tesitura también abarca el concepto de "capacidad contributiva" que de acuerdo con Jhon Stuart Mill debe imprimir la justicia impositiva, y se refiere a la capacidad económica con que cuenta el individuo para afrontar sus obligaciones tributarias, independientemente del beneficio directo que le represente el destino de su contribución.

Algunos otros autores fundan la definición de impuesto en el elemento denominado presupuesto de hecho que le da vida al tributo. Claro está que en principio, el hecho elegido por el legislador no deberá ser un hecho cualquiera sino caracterizado por su naturaleza económica reveladora de capacidad contributiva.

Tratadistas como Ernesto Flores Zavala, son partidarios de la no-inclusión dentro del concepto de impuestos de la figura del destino al gasto público, agregando que pueden existir impuestos cuyo destino no sea a efecto de cubrir los gastos generales del Estado sino a gastos especiales lo que en nuestro derecho queda dilucidado al recurrir a la interpretación que al respecto ha dado nuestro máximo tribunal y que fue expuesta al tratar el principio de aplicación de los impuestos al gasto público.

Giuliani Fonrouge y Neurmak respecto de este criterio agregan que no es posible tomarlo en cuenta toda vez que existen impuestos que responden a finalidades extrafiscales y no necesariamente su aplicación será a sufragar los gastos públicos del ente jurídico.

Lo cierto, es que todos éstos criterios son válidos y a la vez objeto de abundantes críticas, sin embargo consideramos que existe una característica de la contribución que en nuestro derecho es muy importante y que difiere del concepto manejado por la doctrina extranjera, según la cual los impuestos constituyen prestaciones de carácter pecuniario, pues como es bien sabido nuestro sistema tributario acepta en ocasiones el pago del impuesto en especie.

El derecho positivo mexicano, a lo largo de la historia, ha considerado estos diferentes caracteres al definir el impuesto, así el Código Fiscal de 1938, lo definía como *las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.*

La definición legal del término "Impuesto", en el Código Fiscal de la Federación de 1967, vigente hasta el 31 de diciembre de 1983, en su artículo 2°. Fracción I determinaba: *"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos"*

Nuestro sistema impositivo vigente a partir del Código de 1938 consigna la definición de impuesto en la fracción I del artículo 2°del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece:

Artículo 2°.-Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean

distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Como vemos, se trata de una definición en cierta medida de carácter residual pues excluye del término impuesto a las contribuciones denominadas por la doctrina "especiales" y que se refieren a las aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, así como a las contribuciones denominadas Derechos; limitándose a precisar que el impuesto necesariamente está ligado a la existencia de un hecho que puede ser de tan variada índole y que siempre deberá estar contenido en la norma como presupuesto de hecho.

Sin embargo, ante todo como parte del género "Contribución", el impuesto participa de las características que se le imprimen a esta figura, así:

1. Se trata de una expresión del mandato o poder de imperio del Estado.
2. Es una obligación a cargo de los mexicanos, pero no sólo de ellos sino de igual manera es a cargo de todas aquellas personas que se sitúan en los supuestos contenidos por la norma y reúnen la calidad de sujeto pasivo exigida por ella.
3. Participan de los criterios de legalidad, equidad, proporcionalidad y aplicación al gasto público explicados con anterioridad.

Ahora bien, de la simple concepción legal que contempla el artículo 2° del Código Fiscal Federal, pareciera que se trata de una prestación "pecuniaria" a cargo del Estado, lo que como hemos hecho mención, no es así y que comprenderemos mejor si tenemos en cuenta disposiciones fiscales como el pago en especie, que permiten al gobernado cumplir con su obligación a partir de prestaciones distintas a recursos monetarios.

Es por esa razón que consideramos limitada la concepción legalista de impuesto y acudimos para mayor comprensión y en una forma global a algunas definiciones de la doctrina nacional. En este sentido, el Diccionario de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, lo define como una prestación coactiva, generalemente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando se realizan los supuestos reveladores de capacidad económica.

El doctrinario Raúl Rodríguez Lobato, por su parte lo define como la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.

1.2.2 Clasificación.

Existen diversas clasificaciones de los impuestos, algunas de ellas los distinguen atendiendo al sujeto activo de la obligación fiscal, es decir, al ente público al cual se destinen los recursos obtenidos según sea Federación, Estados, Municipios, o Distrito Federal; otra clasificación recurrida es la que distingue según las prestaciones sean pecuniarias o en especie; Sin embargo, pueden considerarse las clasificaciones más recurridas, las siguientes:

1.2.2.1 Impuestos Directos o Indirectos.

Existen principalmente dos criterios para distinguir cuando estamos en presencia de un impuesto directo o indirecto. El criterio distintivo tradicionalmente seguido por la doctrina se fundamentaba en la posibilidad del sujeto previsto por la hipótesis normativa, de repercutir o trasladar el tributo a una tercera persona, de tal manera que el impacto económico

tributario no lo sufriera el primero en forma definitiva. El impuesto repercutible o trasladable es considerado de naturaleza indirecta en contraposición a los impuestos directos cuyo impacto sí incide finalmente en el sujeto pasivo. En esta tesitura las calidades de sujeto pasivo del impuesto y sujeto pagador son distintas, el legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto a otro sujeto (sujeto pagador) quien es el que verdaderamente lo paga.

Sin embargo este criterio, muy abundantemente desarrollado por la doctrina y la enseñanza, ha sido duramente criticado por autores de la talla de Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, y Giannini entre otros partidarios de la corriente moderna, por considerar inexacta la existencia de impuestos no repercutibles.

Por el contrario el criterio administrativo, clasifica los impuestos según su facilidad de agrupamiento en padrones o registros de contribuyentes; así, identifica a los impuestos directos con aquellos que recaen sobre las personas, la posesión o disfrute de riqueza, en general sobre situaciones normales y permanentes que denotan capacidad contributiva y cuyos sujetos pasivos son fácilmente identificables a partir de padrones de contribuyentes.

Serán en contrapartida impuestos indirectos, aquellos resultado de un hecho, acto, y/o cambio aislado que no permita llevar un control o registro de los contribuyentes.

Existe otra corriente que es la que precisamente compartimos y que distingue a los impuestos directos por gravar manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva en oposición a los impuestos indirectos que representan el gravamen indirecto de la capacidad contributiva, es decir gravan el gasto, o el consumo de bienes y servicios.

A propósito de esta clasificación Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez resalta una subdivisión dentro de los impuestos directos e indirectos, agrupando en el primer grupo a los impuestos reales y personales y, en el segundo a los impuestos sobre actos, (impuestos a la Importación y Exportación por ejemplo), así como aquellos que gravan específicamente el consumo.

Con relación a esta clasificación, a menudo se cuestiona qué forma de imposición debe prevalecer para lograr el mejor desarrollo de una nación, al respecto; la doctrina extranjera se inclina en la tesis relativa a la posición que guarda el ente público con relación a los demás países; así en los países en vías de desarrollo no debe gravarse su capital y si darse preferencia a la imposición indirecta pues es ésta la que tiende a promover un mejor desarrollo económico. En este orden de ideas, una vez alcanzado el objetivo del desarrollo, el sistema deberá irse orientando hacia los impuestos directos que suelen ser más equitativos.[40]

Los impuestos indirectos presentan para la administración las ventajas de ser poco perceptibles para el contribuyente ya que con frecuencia se disimulan bajo el precio del producto, y por lo mismo son propicios para establecerse en una cuota elevada sin generar demasiadas protestas entre los ciudadanos, en este caso puede decirse que son considerablemente más productivos que los impuestos directos. Sin embargo también presentan las desventajas de ser volátiles, en el sentido de que por lo mismo que gravan el consumo de los habitantes de un territorio, sufren las consecuencias de las crisis económicas que crean un déficit al restringirse los consumos. Además como consecuencia de que su objetivo es el gravamen del consumo, al ser este un acto voluntario del particular será más complicado su control y recaudación.

---

[40] Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio **NOCIONES DE POLÍTICA FISCAL**, 2ed. Ed Porrúa México, 1998 pág 133

Por parte del contribuyente, los gravámenes indirectos representan la desventaja de permitir gravar a todo un sector de la población, es decir, es más general y por lo mismo menos equitativo en cuanto al impacto que el mismo generará entre los distintos estratos sociales; circunstancia contraria se presenta con el sistema de impuestos directos pues, efectivamente reparte la carga tributaria de una forma más equitativa, en relación con la capacidad económica y contributiva de los sujetos pasivos de la obligación fiscal, representa mayores posibilidades de fiscalización por parte de la autoridad hacendaria, asegura al Estado una renta fija, cierta y conocida con anticipación, aunque no debe dejarse de lado que son más propicios para la evasión.

La política de nuestro sistema tributario en la actualidad se inclina considerablemente y como veremos más adelante, a la imposición indirecta, es decir, al consumo de bienes y servicios, acarreando como consecuencia la concentración de riqueza en pocas manos. Ejemplo significativo de este impuesto es el Impuesto al Valor Agregado de 1980 que si bien, redujo sensiblemente un gran número de impuestos indirectos al entrar en vigor, provocó una reacción en cadena de los precios que no había sido prevista[41].

1.2.2.2 Impuestos Reales y Personales.

Autores como Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez han considerado a esta clasificación como una subdivisión de los impuestos directos. Lo cierto es que se consideran impuestos personales o subjetivos los que se acercan a la persona por encima de los demás elementos objetivos del hecho gravable, es decir, gravan las cualidades personales, se dirigen a la persona en su calidad de sujeto pasivo de la obligación fiscal; Contrariamente a los impuestos reales u objetivos que haciendo una abstracción del sujeto, recaen sobre objetos concretos, es decir sobre bienes y servicios.

[41] Cfr MARGAIN MANAUTOU, Emilio NOCIONES DE POLÍTICA FISCAL. Op Cit pág 138.

Puede definirse a los tributos reales como los destinados a gravar valores económicos cuyo origen es la relación jurídica que se establece entre una persona física o moral y una cosa o bien, por su parte, los tributos personales gravan ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de diversos tipos de actividades productivas como la industria, comercio, agricultura, etc, a los que se encuentren dedicados, al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes y derechos reales.[42]

Javier Osornio Corres identifica a los impuestos objetivos como aquellos en los que el sujeto obligado al pago del impuesto no está definido en la ley, precisándose únicamente la materia imponible que da origen al supuesto legal de la obligación tributaria. El impuesto subjetivo será entonces, aquel que en que la ley designe con precisión el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El gravar sobre la base de impuestos personales o subjetivos presenta la ventaja de gravar al sujeto pasivo con más justicia, identificando las peculiaridades de cada contribuyente, este es el caso del Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo a la Administración le representa mayor ventaja la imposición real u objetiva pues le ofrece mayores garantías, en este sentido podemos citar como ejemplo el Impuesto Predial, donde ante la ausencia de pago del contribuyente, el fisco tendrá el inmueble mismo, objeto de gravamen como garantía del cumplimiento de la obligación.

1.2.2.3 Impuestos Generales y Especiales.

Los impuestos generales son los gravámenes que comprenden todos los aspectos de una misma materia de imposición, es decir, gravan diversas actividades económicas que sin embargo, cuentan con el común

[42] Cfr. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo **DERECHO FISCAL**. 15ed. Ed Temis. México, 1999 pág 497.

denominador de ser de la misma naturaleza. Este es el caso del Impuesto Sobre la Renta o el Impuesto al Valor Agregado que gravan distintas actividades pero todas ellas parte del género ingresos en el primer caso, y actos de consumos por lo que toca al segundo.

En este orden de ideas, será un impuesto específico el que se caracterice por gravar una determinada materia o actividad económica. Ejemplo de este tipo de bienes será el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos o el Impuesto Sobre la Minería.

1.2.2.4 Impuestos que gravan la riqueza o el consumo.

El concepto *"Renta"* viene del latín *"reditta"* que significa utilidad o beneficio que rinde una cosa o lo que de ella se cobra. Se refiere a un ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, inversión de capitales, dinero privilegio, fruto o provecho de una cosa.[43]

En este sentido el concepto renta se asimila al de *riqueza*. Este tipo de impuestos gravan la riqueza en formación y adquirida por los contribuyentes en sus distintas variedades. El ejemplo típico en nuestra legislación es el Impuesto Sobre la Renta.

Sommers, con respecto a estos tributos, considera que deben asociarse con una mayor redistribución del ingreso nacional, ya que se fijan en función de la riqueza poseída o acumulada por el causante, de tal manera que se adaptan al criterio constitucional de proporcionalidad y al no recaer sobre el consumidor, no contribuyen al encarecimiento de la vida.

Los impuestos al consumo, como su nombre lo indica, gravan el consumo e inciden sobre el consumidor final de un bien, es decir, se

---

[43] *Cfr* NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO *Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.* Op. Cit. Vol P-Z pág 3300

establecen al realizarse la última fase del proceso económico objeto de gravamen, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado.

Con respecto a este tipo de impuestos Sommers considera que son injustos ya que no gravan a los sujetos en función de su riqueza personal sino en atención a su consumo, por lo que son altamente inflacionarios, pues al recargar el precio de las mercancías y servicios incrementan el costo de la vida y disminuyen el poder adquisitivo de los salarios; Sin embargo este tipo de impuestos a corto plazo tiene un impacto favorable en la balanza del Erario Público, incrementando en forma casi inmediata la recaudación, de ahí su gran aceptación por los gobiernos modernos.

1.2.2.5 Impuestos Específicos y Ad valorem.

Un impuesto específico es aquel que grava un bien en relación con su peso, cuenta y medida y se expresa en una suma determinada en moneda nacional.

Por su parte el término ad valorem, es un término de origen latín que significa *"sobre el valor"*, en este sentido atienden al precio del propio objeto gravado.

Se trata de gravámenes que, dentro de nuestro medio, aparecen por ejemplo previstos en la Legislación Aduanera, ya que ésta, dada la naturaleza de las operaciones de importación y exportación grava básicamente mercancías, las que preferentemente deben valorarse en función de sus medidas y dimensiones, o bien en atención a su valor o precio.[44] Actualmente y como tendremos oportunidad de demostrar en la Ley del IEPS también se presentan los impuestos ad-valorem.

---

[44] ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo **DERECHO FISCAL**, Op. Cit. pág 498

El maestro Margain explica que este impuesto ad valorem es el más justo de todos los gravámenes indirectos, por cuento que atiende al precio, y en este sentido pagará más impuesto quien adquiera un producto más caro.

1.2.2.6 Impuestos Sintéticos y Analíticos.

Es una clasificación poco recurrida. Síntesis, es una composición o integración de un todo uniendo sus partes; lo analítico, implica una descomposición de un todo separando las partes que lo integran. Un ejemplo de impuestos bajo esta clasificación podemos distinguirlo de la siguiente manera:

Partiendo de la idea de ingreso, éste puede provenir de distintas fuentes generadoras. Hablaremos entonces de un impuesto basado en el método sintético, cuando se prevea un principio de acumulación de ingresos, como es el caso del ISR donde los contribuyentes tienen obligación de acumular todos sus ingresos; la utilización del método sintético como vemos nos lleva a la clasificación ya expuesta de impuestos personales.

En el caso contrario, utilizando el método de descomposición o analítico, van a separase todos y cada uno de los ingresos provenientes de distintas fuentes generadoras y por cada uno de ellos, se pagará impuesto de acuerdo al monto del ingreso en cada caso. Se despersonaliza el impuesto, es el sistema conocido como *cedular o de parcelación de ingresos* que prevaleció en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1953.

1.2.2.7 Impuestos con fines fiscales y extrafiscales.

Los impuestos con fines fiscales tal y como lo hemos expresado en páginas anteriores son aquellos que cumplen con la finalidad constitucional, plasmada en el artículo 31, fracción IV de nuestra constitución y que se refiere a la obtención de recursos económicos para su aplicación al gasto

público, mediante la satisfacción de necesidades de orden colectivo; sin embargo, en la doctrina existen partidarios de considerar que los impuestos cumplen con otras finalidades de naturaleza extrafiscal en razón de que existen otras necesidades de orden político, económico o social que los demandan.

En México, esta clasificación ha sido fuertemente criticada por la doctrina, bajo el argumento de que constitucionalmente se ha establecido que los impuestos y en general las contribuciones deben ser decretadas a efecto de cubrir los gastos públicos, es decir, que nuestro máximo ordenamiento no contempla, prevé ni autoriza el establecimiento de impuestos con fines diferentes de la satisfacción del Presupuesto de Egresos.

En relación con los fines extrafiscales de las contribuciones, nuestro máximo tribunal se ha pronunciado en el sentido de que si bien la finalidad primordial de las contribuciones es, como su nombre lo indica contribuir, procurar la satisfacción de necesidades públicas, no existe ningún impedimento para que sirvan como herramientas para alcanzar otros fines relacionadas con la economía en general con el desarrollo del país, en este sentido tenemos el siguiente criterio jurisprudencial que aparece en el Apéndice 1995, Tomo I, Parte SCJN, Octava Epoca, Pleno, Tesis 96, Página107.

> **CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.** Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos

sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

NOTA:
Tesis P./J.18/91, Gaceta número 42, pág. 9; Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Junio, pág. 52.
En el Informe de 1988, esta tesis aparece bajo el rubro: "IMPUESTO. FINES EXTRAFISCALES.".

Emilio Margain Manatou en relación con los fines extrafiscales que persigue un impuesto cita un ejemplo que nos resulta interesante por relacionarse con la Industria del Alcohol objeto del presente estudio, en este sentido el tratadista menciona que hace años existió en la legislación fiscal federal, un impuesto de mezclas alcohólicas, conocido como de exenciones, porque nadie lo pagaba, la razón era de que por un lado el gravamen contaba con una cuota muy elevada y por otro lado, establecía una serie de obligaciones para los mezcladores, que si las cumplían, los eximía del pago; Lo que esta circunstancia producía como consecuencia era que el fisco tuviera un mejor control del consumo de alcohol, es decir, ésta era la ratio legis de impuesto, una finalidad extrafiscal por medio de la cual se obtenía mejor rendimiento de la Industria del Alcohol pues, en realidad los únicos contribuyentes de este impuesto eran los productores clandestinos de bebidas alcohólicas.[45]

1.2.2.8 Impuestos Instantáneos y Periódicos.

Esta clasificación responde al tiempo en que deberá liquidarse el crédito fiscal, en este sentido, serán impuestos instantáneos aquellos que se liquidan al configurarse el presupuesto de hecho, y estaremos en presencia

[45] Cfr. MARGAIN MANATOU, Emilio **INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.** Op. Cit pág 94

de un impuesto periódico cuando la ley determine un tiempo o plazo para cumplir con la obligación.

A mayor abundamiento, existe la consideración en cuanto a esta clasificación, de que los impuestos instantáneos son aquellos que se liquidan en un sólo acto y por única vez durante un ejercicio fiscal, mientras que los periódicos implican pagos aislados, sucesivos o continuos durante intervalos periódicos de un ejercicio fiscal.

1.2.2.9 Impuestos de Derrama, Fijos, Proporcionales, Progresivos y Regresivos.

Es una clasificación basada en el sistema de cuotas, de esta manera estaremos en presencia de un impuesto de derrama, si se distribuye entre todos los sujetos pasivos del caudal a recaudar y en la proporción que les corresponde; un impuesto fijo se establece a través de una cantidad exacta e igual por base gravable; el impuesto proporcional al contrario, se exige con base a un coeficiente aplicado a la base contributiva y finalmente un impuesto progresivo es aquel que aumenta en la medida que lo hace la base contributiva, de tal manera que ante aumentos sucesivos e iguales en la base gravable, corresponderán aumentos proporcionales en la cuantía de la obligación.

No obstante haber hecho mención de todas estas clasificaciones, cabe concluir a manera esquemática y para su mejor comprensión con el siguiente cuadro sinóptico que resume las principales clasificaciones hechas por la doctrina al respecto de los impuestos sin olvidar por supuesto que, tanto ésta como cualquier clasificación no deja de tener un valor meramente didáctico y doctrinario.

CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

Impuestos Directos

Grava: Manifestación directa de capacidad contributiva.

- **Impuestos Reales u Objetivos.**
  Grava: Objetos concretos, bienes y servicios.
  (valores económicos, derivados de la relación persona- bien).
  - **Impuestos Específicos.**
    Gravan: su peso cuenta, medida.
  - **Impuestos A valorem.**
    Gravan: Precio
- **Impuestos Personales o Subjetivos.**
  Grava: Cualidades personales del Sujeto pasivo.
  - **Impuestos que gravan la Riqueza.**
  - **Impuestos que gravan el Consumo.**

Impuestos Indirectos

Grava: Manifestación indirecta de capacidad contributiva.

- **Impuestos al consumo.**
  Grava: Última fase del proceso económico
- **Impuestos sobre actos.**
  Grava: Operaciones parte del proceso económico.

Otras Clasificaciones

- **Impuestos Generales.** Grava: Aspectos de una misma materia de imposición.
  Impuestos Especiales. Grava: Determinada materia o actividad económica.
- **Impuestos Sintéticos.** Prevé un principio de acumulación de ingresos.
  Impuestos Analíticos. Prevé un principio de percelación de ingresos.
- **Impuestos con fines Fiscales.** Aplicación al gasto público.
  Impuestos con fines extrafiscales. Finalidad de orden político, económico, social.
- **Impuestos Instantáneos o Periódicos.** Según su forma de liquidación.
- **Impuestos de Derrama, Fijos, Proporcionales, Progresivos, Regresivos.** Según la distribución de su cuota entre los sujetos pasivos.

Cuadro N°2 "Clasificación de los Impuestos".
Fuente: Diversos Autores.

CONSIDERACIONES GENERALES DEL ALCOHOL Y LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS.

1.3 El Alcohol y las Bebidas.

La palabra *"alcohol"* proviene del árabe *"alkuhl"*, referido a algo sutil y que los alquimistas europeos llamaron el *"espíritu del vino"*. Si bien existen distintos tipos de alcohol como el metílico, isopropílico y butílico, cuyos usos como solvente, antiséptico e industrial respectivamente, son muy conocidos, es el *alcohol etílico o etanol* el único apto para el consumo humano; Está compuesto por los elementos químicos, carbono, hidrógeno y oxígeno y se caracteriza por ser incoloro, volátil e inflamable.[46]

A lo largo de la historia, el hombre ha incluido en su alimentación a las bebidas con contenido alcohólico; la producción del vino por ejemplo, es casi tan antigua como la civilización misma, las culturas Egipcia y Mesopotámica ya conocían la existencia de esta bebida y le daban una participación significativa en sus ceremonias funerarias; por otro lado, en la Edad Media destacaron las finalidades terapéuticas del vino y en la tradición judeo cristiana se le ha dado una singular importancia destacando su carácter religioso, que sin duda, desde antes del nacimiento de Jesucristo los pasajes bíblicos ya contemplaban.

Sin embargo, no sólo se tiene conocimiento del vino como bebida alcohólica, sino que existen como ejemplificaremos más adelante una numerosa lista de bebidas principalmente en nuestro país, que son resultado de la fermentación alcohólica de frutos, cereales, raíces, savia y otros productos naturales. Por otro lado, al rededor del año 800 a.C. el árabe Ibn Hayyan Jahir desarrolló la técnica de la destilación (aunque al parecer ésta

---

[46] Cfr. TIPPS, CARACTERÍSTICAS DE LAS BEBIDAS CON ALCOHOL. Fundación de Investigaciones Sociales A. C. FISAC. pág.33.

ya era conocida de antaño por los chinos) con lo que se experimentó una evolución con respecto a las bebidas fermentadas y, es precisamente esta distinción entre fermentación y destilación de bebidas alcohólicas el punto medular en la presente investigación.

1.4 Bebidas Alcohólicas Fermentadas y Destiladas.

En lo que se refiere a los fermentados, este tipo de bebidas cuyo contenido de alcohol puro varía entre 2% y 14% por volumen, son el resultado de exponer materias primas, principalmente frutos, en determinadas condiciones de humedad, temperatura y tiempo a un cambio químico conocido como fermentación o transformación de los azúcares simples y propios de las frutas, en alcohol etílico o etanol y dióxido de carbono, todo ello gracias a la acción de las levaduras.

En México, esta clase de bebidas eran conocidas desde la etapa prehispánica, sin embargo, fue durante el virreinato y tomando como base el maguey y el pulque que se confeccionaron distintas bebidas adicionadas por otros ingredientes, (chile, maíz, almíbar, piloncillo, canela, clavo, anís, ajo, epazote, sal etc.) cuyo uso fue principalmente doméstico y ritual y entre las cuales podemos mencionar la charagua, y el charape, muy populares aún en la actualidad en los estados de Tlaxcala y Michoacán respectivamente; El chiloctli tradicional de Puebla, Tlaxcala, México y Guanajuato, así como otras consideradas nocivas para la salud como el chilocle consumido en tiempos fríos, el peyote y el copalotle considerado un licor muy caliente y dañoso. En adición podemos identificar ya desde este tiempo bebidas como el tepache, la cerveza y la sidra. [47]

[47] Cfr. BEBER DE TIERRA GENEROSA. *"Alquimia del Alcohol en la Nueva España"*. Ciencia de las Bebidas Alcohólicas en México Fundación de Investigaciones Sociales A.C. FISAC. México, 1998. pág 74, 75, 78, 79.

En México el fermentado más consumido lo constituye la *cerveza* que varía entre 3% y 6% de etanol o alcohol puro, no obstante como lo hemos mencionado existen otros como el pulque y el tepache principalmente, y cuyo consumo es meramente doméstico por lo que escapan a la regulación o normatividad de las Bebidas con Alcohol en México; Otra bebida fermentada que junto a la cerveza son objeto de regulación es el *vino*, fruto derivado de la vid que contiene aproximadamente entre 10% y 14% de alcohol puro y cuya importancia como industria tendremos oportunidad de precisar.

Por otro lado tenemos a los destilados, éstos son bebidas cuyo contenido alcohólico es más alto que en las bebidas fermentadas llegando a contener hasta 40% de alcohol puro en volumen. El proceso de destilación se lleva a cabo en un mecanismo denominado alambique y consiste a grandes rasgos, en separar el alcohol de otros componentes menos volátiles, eliminando el agua y obteniendo por consiguiente un producto más concentrado, esta es la razón de que esta clase de bebidas se sirvan en cantidades menores que las fermentadas, sin olvidar, desde luego, que en ambos casos tratándose del consumo de bebidas destiladas o fermentadas debe considerarse el trago estándar equivalente generalmente a 12g de alcohol puro por copa.[48]

Las bebidas destiladas no eran conocidas por nuestras culturas prehispánicas como lo eran las fermentadas, su producción coincide con la llegada de los españoles, quienes introdujeron a nuestro país los primeros alambiques para la destilación en el siglo XVI. Incluso en los primeros años de la época colonial no existía una clara separación entre las bebidas fermentadas y las destiladas, en este sentido, el vino podía referirse tanto al

---

[48] Cfr. TIPPS. CARACTERÍSTICAS DE LAS BEBIDAS CON ALCOHOL. Op. Cit. pág. 33,36 A mayor abundamiento, el "trago estándar" es la unidad que mide la cantidad de alcohol puro que contiene una bebida, es una relación entre la cantidad de líquido que se sirve de una bebida determinada y la concentración de alcohol que contiene esa bebida, así aproximadamente 12g de alcohol puro es lo que se sirve en un caballito de tequila, una copa de vino, un cóctel, un jarro de pulque o un tarro de cerveza

aguardiente, (obtenido por destilación directa de mostos fermentados de frutos, bayas, raíces, y uvas entre otros) como al vino propiamente dicho. De hecho la primera referencia que tenemos del aguardiente es del año 1600, cuando los mineros de Taxco vendían *"Vino de azúcar"*.[49]

En Nueva España se elaboraban y consumían generalmente el aguardiente de caña o chingurito, el mezcal, la mistela elaborada a partir de aguardiente de uva, caña o mezcal al que se le agregaba agua, azúcar, anís, limón, canela o algún otro aroma; otras bebidas destiladas eran el rosolí así como el vino de tuna y el vino o aguardiente de coco entre los más importantes. En la actualidad muchas de estas bebidas han desaparecido, en cambio otras, siguen produciéndose de forma regional o doméstica, otras veces con fines medicinales e incluso religiosos o rituales. Es el caso de la charanagua y charanda, ambas aguardiente de caña originarias del estado de Michoacán, y el chumiate o infusión de nanche también en aguardiente de caña y propio del Estado de México.

Sin embargo, actualmente en nuestro país podemos señalar la popularidad en la producción y consumo, de bebidas destiladas, principalmente el brandy que se obtiene a su vez de la destilación de un fermentado de uvas, el ron proveniente de la melaza fermentada de la caña de azúcar así como el Mezcal y el *Tequila*, considerados los más importantes en la industria nacional por el reconocimiento a nivel internacional que de éstos productos se ha hecho, otorgándoles la denominación de origen.[50]

Existen otro tipo de bebidas conocidas como licores que no son sino resultado de la adición de aroma y sabor de las bebidas alcohólicas

---

[49] Cfr. **BEBER DE TIERRA GENEROSA.** *"Alquimia del Alcohol en la Nueva España"*. Op. Cit. pág 81.

[50] En este sentido tanto el tequila como el mezcal requieren para su elaboración circunstancias de índole climática, geográfica y específicamente de tipos especiales de agave para poder ser denominados con el término Tequila o Mezcal, nombres que no pueden ser usados por otros países no obstante que elaboren bebidas semejantes

destiladas y que suelen tener entre el 24% y el 55% de alcohol puro por volumen.[51]

Por último, dentro de la industria alcoholera existen los denominados "coolers" que pertenecen a la categoría de bebidas refrescantes con contenido alcohólico; se trata de cócteles ya envasados cuya base puede ser un fermentado o un destilado mezclados con jugo, refresco o agua mineral, éstos si son objeto de regulación en el derecho mexicano, y su contenido alcohólico aproximadamente equivale a 5.7% de etanol en una botella de 10 onzas o 300 mililitros. Existen dentro de este tipo de bebidas, las alcohólicas refrescantes propiamente dichas y los cócteles, en las primeras la graduación alcohólica no será menor de 4.5°GL, ni mayor a 10°, mientras que en las segundas ésta no podrá ser inferior a 12.5°GL ni mayor a 24°de esa escala.[52]

Finalmente es importante conocer que existen tres escalas para determinar la graduación o concentración de alcohol etílico de una bebida, la proof estadounidense, la proof británica y sin duda la reconocida mundialmente y conocida como *escala Gay Lussac (°GL)*[53] *donde cada grado de alcohol puro corresponderá al 1% del volumen de la bebida que lo contiene*; por el contrario en la estadounidense por cada °GL,

---

[51] El Reglamento en Materia de Control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Producción y Servicios vigente hasta 1999, entendía por licores, los productos elaborados a base de bebidas alcohólicas destiladas o mezcladas de espíritu neutro, alcohol de calidad, alcohol común, y agua en ambos casos aromatizados por los procedimientos de mezcla infusión maceración, percolación, destilación, adición de concentrados, extractos, aceites esenciales o sabores naturales, o bien por adición de vinos de uva o de destilados de uva

[52] Cfr. Reglamento en Materia de Control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Producción y Servicios vigente hasta 1999 (artículos 1100, 1102,1104) Se entiende por bebidas alcohólicas refrescantes las elaboradas con no menos del 50% de vino, agua y bióxido de carbono o agua carbonatada, aceites esenciales de cítricos, ácido cítrico, azúcar, ácido sórbico o sus sales alcalinas como conservadores Por otro lado, se entiende por cóctel, la bebida alcohólica elaborada únicamente con bebidas destiladas genuinas, azúcar, jugos de frutas, aceites esenciales, esencias naturales, concentrados de frutas y otros productos de fruta, colorantes naturales y artificiales, ácido sórbico o sus alcalinas, y enturbiadores naturales Artículos 1101 y 1103 del citado Reglamento

[53] Gay Lussac, Joseph Louis (1778-1850) fue un químico y físico francés pionero de la investigación del comportamiento de los gases y otras técnicas del análisis químico, inventó un hidrómetro y un alcohómetro éste último, instrumento que sumergido en una mezcla de alcohol y agua a 15°C de temperatura indica, directamente por la graduación de su vástago y su punto de afloración, el volumen

corresponderán 2°proof, a diferencia de la británica que por cada °GL, existirán 1.75°proof.[54]

Por ejemplo, una botella de tequila cuyo contenido alcohólico es de 38 °GL contiene 38% de alcohol puro y 62% de agua y otras sustancias; esta misma bebida si quisiéramos conocer su graduación alcohólica en la escala proof estadounidense equivaldría al doble, es decir, a 76°proof, mientras que en la escala proof británica la misma botella de tequila tendría 66.5°proof. Estas dos últimas escalas, como podemos ver son poco utilizadas sin embargo, la primera de ellas es común encontrarla en una botella de Whisky cuya etiqueta contempla 80°proof (es decir, 40°GL) y en lo relativo a la británica un buen ejemplo sería una botella de ginebra de 38°proof (ó 47.7°GL).

Ahora bien, este es el panorama de las bebidas alcohólicas en nuestro país, que se encuentran sometidas a una regulación de la índole más diversa, no sólo están sujetas a la legislación comercial y lo prescrito por las Normas Oficiales Mexicanas sino también a una reglamentación de orden sanitario y a una regulación y fiscalización por parte del Estado investido de su potestad impositiva que constituye precisamente el tema de este estudio.

Al respecto cabe agregar que los objetivos del presente trabajo se circunscriben, como se dará cuenta en su desarrollo a la *regulación y el control fiscal de las bebidas alcohólicas refiriéndonos específicamente al Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios en el caso del Vino, la Cerveza y el Tequila;* lo anterior a efecto de delimitar este estudio con las bebidas que a nuestro juicio resultan más importantes, ejemplificando las diferencias entre los procesos de producción de cada bebida y sus repercusiones fiscales, para lo cual será necesario recurrir en primer lugar al

---

de alcohol contenido en 100 volúmenes de líquido Cfr. **DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO GRIJALBO**, Tomo 3 Ediciones Grijalbo S A Barcelona, 1986 Pág 867

[54] Cfr **TIPPS, CARACTERÍSTICAS DE LAS BEBIDAS CON ALCOHOL**, Op, Cit pág 35

conocimiento de los términos generales que sobre Bebidas alcohólicas maneja la legislación sanitaria y que nos es necesaria por la ambigüedad conceptual que a nuestro juicio existe en materia tributaria, entrando posteriormente al tratamiento fiscal que de éstos productos se hace en el marco de la Ley del IEPS.

1.5 La Regulación de las Bebidas Alcohólicas en nuestro Sistema Jurídico. La Legislación Sanitaria.

Consideramos pertinente un somero análisis de esta legislación toda vez que contiene un conjunto de disposiciones en materia de Bebidas Alcohólicas, que merecen ser tomadas en cuenta por ser el derecho un conjunto de normas que deben ser analizadas sistemáticamente las unas con las otras a fin de constituir un sistema armónico de disposiciones jurídicas.

Nuestra Ley General de Salud en su Título Decimosegundo relativo al *"Control Sanitario de Productos y Servicios y de su Importación y Exportación"*, en su capítulo Tercero, artículo 217, dispone:

> Artículo 217. Para los efectos de esta ley, se consideran bebidas alcohólicas aquellas que contengan alcohol etílico en una proporción de 2% y hasta 55% en volumen. Cualquiera otra que contenga una proporción mayor no podrá comercializarse como bebida.

Ahora bien, hasta el 29 de julio de 1999 las bebidas alcohólicas se encontraban bien distinguidas y clasificadas por el Reglamento General de Salud en Materia de Control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Producción y Servicios, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 15 de enero de 1988, en el Título Decimonoveno relativo a las *"Bebidas*

Alcohólicas", artículos 1005 a 1105, que consideramos hacía un tratamiento conceptual y una reglamentación exhaustiva de los procedimientos permitidos para la elaboración de bebidas acorde con cada una de las industrias alcoholeras, reglamentación que a nuestro juicio en la actualidad es escasa e indispensable para el tratamiento fiscal de los mencionados productos, principalmente en la Ley del IEPS, que como sabemos grava precisamente la producción y consumo de éstas bebidas.

En este sentido, el mencionado reglamento, distinguía entre Bebidas Fermentadas, Destiladas, Licores y Bebidas alcohólicas preparadas envasadas (capítulos II y VII, VIII y IX), considerando y reglamentado a detalle cada uno de estos rubros; previendo en el primer grupo a los vinos, las sidras, la cerveza y el pulque (capítulos III, IV, V y VI respectivamente); en el segundo grupo a las bebidas regionales como el comiteco, el mezcal, sotol, tequila y otras bebidas como el brandy, tipo calvado, ginebra, kirsch, ron, vodka o whisky.

Sin embargo este título ha sido derogado del citado instrumento en el año de 1999 de manera que hoy día encontramos pocas disposiciones en relación con la materia en el Reglamento de Control Sanitario de Productos y Servicios que al respecto de las Bebidas Alcohólicas dispone:

> Artículo 175. Para efectos de este reglamento dentro de las bebidas alcohólicas quedan comprendidas las siguientes:
>
> I. Bebidas Fermentadas;
>
> II. Bebidas Destiladas;
>
> III. Licores;
>
> IV. Bebidas alcohólicas preparadas y cócteles.

Artículo 176. Para los fines de este reglamento, las bebidas alcohólicas por su contenido alcohólico, se clasifican en:

I. De contenido alcohólico bajo, las bebidas con una graduación alcohólica de 2% y hasta 6% en volumen.

II. De contenido alcohólico medio, las bebidas con una graduación alcohólica de 6,1% y hasta 20% en volumen.

III. De contenido alcohólico alto, las bebidas con graduación alcohólica de 20,1% y hasta 55% en volumen.

Estas son las disposiciones vigentes que nos resultan de utilidad en nuestro trabajo. No obstante, puede corroborarse que el actual Reglamento de Control Sanitario de Producción y Servicios, en el capítulo relativo a Bebidas alcohólicas hace un somero tratamiento sobre las mismas en comparación a la reglamentación que de las mismas hacía el anterior Reglamento de la Ley General de Salud en Materia de Control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Producción y Servicios, mismo que tomamos de referencia para elaborar el siguiente cuadro sinóptico que resultará de utilidad para comprender mejor lo expuesto en éste apartado.

CLASIFICACIÓN DE LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS

Graduación Alcohólica:

	Baja 2°a 6°GL	**Media** 6.1°GL a 20°GL	**Alta** 20.1°GL a 55°GL
Bebidas Fermentadas	***Cerveza 3°GL a 6°GL*** Pulque 4°GL a 6°GL Sidra 3°GL a 6°GL	***Vinos*** ***10°GL a 20°GL***	
	**Bebidas Alcohólicas Refrescantes. Entre 4.5°GL hasta 10°GL		
Bebidas Alcohólicas Preparadas y envasadas			
Bebidas Destiladas		**Cócteles. 12.5°GL	Regionales: ***Tequila*** Aguardiente Comiteco Sotol Mezcal ***De 38° a 55°GL*** **Cócteles 24°GL Otras Bebidas: Brandy Ginebra Kirsch Ron Vodka y Whisky De 38° a 55°GL Licores y Cremas: Anís destilado, Annissete, Cassis, Crema de Cassis, Curazao, Habanero, Parras, Rompope, entre otros. Entre 24° y 55°GL

Cuadro N°3. "Clasificación de las Bebidas Alcohólicas."
Fuente: Reglamento de la LGS en Materia de Control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Producción y Servicios.

CAPÍTULO SEGUNDO.

LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.

2.1 El Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, su naturaleza y ubicación a la luz de las clasificaciones propuestas.

Se trata de un impuesto creado en el sexenio de José López Portillo y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980, iniciando su vigencia en nuestro sistema tributario a partir del 01 de enero de 1981. Como todo impuesto especial, se dirige a gravar la realización de ciertas actividades económicas, en este caso, la enajenación e importación definitiva de bienes, como *bebidas con contenido alcohólico*, alcohol y alcohol desnaturalizado, gasolina, disel, tabacos labrados, aguas minerales o gasificadas, refrescos y sus concentrados, así como la prestación de servicios que impliquen su comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución. Así también este gravamen actualmente se dirige a la enajenación del servicio de telecomunicaciones.

Su naturaleza es la de una contribución federal, establecida en ley (Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios), a cargo de las personas físicas o morales que se encuentren en las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la misma (artículo 2°CFF) y que den nacimiento a la una serie de obligaciones tanto de orden primario como secundario entre el sujeto pasivo o contribuyente y el Estado investido de su potestad de imperio y en un momento dado de la facultad económico coactiva.

Dentro de las diversas clasificaciones que hemos tratado en relación con los impuestos, podemos considerar al Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios no solamente como un impuesto especial por las razones ya expuestas, sino también como un impuesto indirecto pues grava

en forma mediata la capacidad contributiva, es trasladable y la carga fiscal a fin de cuentas es soportada por sujeto distinto, ya que el enajenante de los bienes, importador de mercancías o prestador de servicios determinará el monto del gravamen y trasladarán el impuesto a su adquirente.

También es un impuesto real u objetivo pues grava la relación que se establece entre el sujeto pasivo, bien sea enajenante, importador o prestador de servicios y el objeto o bien gravado (bebidas alcohólicas, gasolina, refrescos, tabacos labrados, telecomunicaciones, etc); Se trata de un impuesto al consumo por lo que lo consideramos con una alta recaudación y es analítico, puesto que no prevé ningún principio de acumulación sino que se calcula aplicando la tasa correspondiente al valor de cada uno de los bienes.

A partir de la Reforma Fiscal de 2002 como en su oportunidad analizaremos, en todos los casos es un impuesto ad valorem, es decir, se calcula con base en el valor del bien o servicio gravado, es de tipo proporcional pues se exige a partir de un coeficiente aplicado a la base contributiva, además de ser de causación periódica, en este caso y a partir de la citada reforma de forma mensual.

En cuanto a los fines que persigue, el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios lo consideramos principal y constitucionalmente recaudatorio, sin embargo, a nuestro juicio, como todos los impuestos, lleva consigo una o varias finalidades extrafiscales según lo demanden las necesidades sociales plasmadas en los objetivos y políticas gubernamentales.

En este sentido, algunas de estas finalidades extrafiscales podrían ser la flexibilización en un momento dado de las tasas e incentivos aplicables a la enajenación e importación de cerveza y bebidas alcohólicas, sean fermentadas o destiladas que contribuyeran a promover el desarrollo de

industrias nacionales, la eliminación de conflictos como el contrabando, producción clandestina o adulteración de bebidas, razón que precisamente motivó el reciente Decreto que exime del pago, en una sexta parte a los contribuyentes del IESPS causado por la enajenación o importación de bebidas con graduación alcohólica de más de 20°GL, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 05 de marzo de 2002.

Por el contrario, pudiera buscarse el alza de estas tasas con el objetivo de obstaculizar la producción y sobre todo el consumo desmesurado de estas bebidas en atención al riesgo que en la salud de los consumidores ofrecen. Al respecto de estos objetivos extrafiscales que se buscan con la imposición, consideramos que nuestro gobierno en la actualidad viene frenando con políticas impositivas, el desarrollo económico de los sectores industriales de bebidas alcohólicas atendiendo a consideraciones de índole sanitario, que en estricto sentido no corresponden a los objetivos de la administración tributaria, y por el contrario, hoy día siguen siendo limitadas las campañas en contra del alcoholismo y en general contra las adicciones.[55]

2.2 Antecedentes.

La finalidad u objetivo principal pretendido con la introducción de este gravamen fue la de simplificar y sistematizar todos los impuestos especiales que hasta ese entonces se encontraban en vigor, en este sentido la ley del IESPS abrogó disposiciones como la Ley del Impuesto Sobre Venta de Gasolina, Ley del Impuesto Sobre Seguros, Ley del Impuesto Sobre

[55] En efecto, consideramos que en la actualidad el tratamiento que hace la Ley General de Salud y sus disposiciones reglamentarias en materia de bebidas alcohólicas son escasas, limitándose a establecer que la venta de estos productos está prohibida a menores, no obstante, la realidad social nos indica que el alcoholismo es un problema que incluye no sólo a los menores sino de igual forma adultos, en este sentido pensamos que no hay un control real sobre el consumo desmesurado de alcohol y se ha dejado esa tarea en manos de otras dependencias del ejecutivo como lo son la Secretaría de Economía que vigila la observancia de normas técnicas y Hacienda que en lugar de incentivar sectores industriales que le representen recaudación los limita con sus altas tasas tributarias En este orden de ideas consideramos necesario que exista un equilibrio en las políticas gubernamentales que si bien atienda a la realidad social no desincentive tampoco a las industrias

Tabacos Labrados, Ley del Impuesto Sobre Teléfonos y la Ley del Impuesto Sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos.[56]

Por otro lado, disposiciones como la Ley del Impuesto Sobre Producción y Consumo de Cerveza, y la Ley Federal del Impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas fueron derogadas por disposición expresa del artículo 3° transitorio de la ley que introduce este nuevo impuesto especial en 1981, añadiendo esta disposición que sería hasta el 31 de diciembre de ese año en que ambos ordenamientos quedarían abrogados.

Estas leyes forman parte de las conocidas Leyes de Alcoholes, conjunto de disposiciones fiscales y sanitarias que regulaban la producción, venta y envasamiento de bebidas alcohólicas entre otros productos, y cuya mención particular merece una llamada de atención en este estudio.

Respecto a las Leyes de Alcoholes, encontramos la Ley y Reglamento de Impuestos Sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación, el Reglamento para la Producción, Introducción, Transporte y Venta del Pulque, la Ley de Impuestos Sobre Aguardientes Provenientes de la Destilación de la Uva o de otras frutas, el Reglamento de Vinos y Aguardientes de Uva, ordenamientos cuyo tratamiento escapa en la extensión de este análisis, por lo que nos limitaremos a referir algunas de las particularidades de las siguientes leyes:

La *Ley Federal de Impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas* del 24 de Diciembre de 1971, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 29 de ese mismo mes y año gravaba la producción o el faltante en la misma, la venta

---

[56] Cfr. NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, *Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM.* Op. Cit Tomo I-O pág 1960

de primera mano u operaciones asimiladas a ella, entre otros productos como alcohol, aguardiente, mieles incristalizables, cabeza y colas etc, así como el envasamiento de bebidas alcohólicas, preveía un mecanismo de bonificación del impuesto de producción contra el de venta de primera mano y éste a su vez contra el de envasamiento. Contenía ya disposiciones en cuanto a causación del impuesto y nacimiento de la obligación de pago a cargo del contribuyente, obligaciones de carácter secundario como la instalación de medidores volumétricos en las fábricas, e imposición de marbetes y estampillas; establecía una serie de autoridades y organismos en materia de Alcoholes entre las que podemos citar a la SHCP, la Secretaría de Industria y Comercio, Comisión Nacional de la Industria Azucarera, Cámara Nacional de la Industria Azucarera, Nacional de Industrias de Transformación, Unión Nacional de Productores de Azúcar etc.

La Ley del Impuesto Sobre Producción y Consumo de Cerveza del 23 de Diciembre de 1954 gravaba como su nombre lo indica la producción y consumo de esta bebida en territorio nacional con base en una cuota por litro que establecía y de la cual participaba a los Estados, Municipios y Distrito Federal. El control fiscal que de esta industria se hacía, consistía en una serie de mecanismos volumétricos que permitían conocer a ciencia cierta la cantidad de materias primas y la utilización de ellas en el proceso de elaboración de la bebida así como la cantidad de líquido producido, retornado o embotellado, de tal manera que no había margen para el error en la determinación del impuesto a pagar.

Otras disposiciones que consideramos han sido importantes para las industrias que trataremos es la *Ley Vitivinícola de 1924* que establecía los procedimientos y técnicas permitidas en la elaboración de este tipo de fermentados (vinos) así como mecanismos de inspección por parte del entonces Consejo Nacional Vitivinícola, inspecciones que cabe advertir eran de carácter eminentemente sanitario, sin olvidar la función de este organismo para emitir su opinión ante las autoridades competentes respecto

de quejas u observaciones que en materia fiscal le presentaban los productores o comerciantes de vinos.

Finalmente tenemos el *Reglamento Sanitario de Bebidas Alcohólicas del 31 de mayo de 1963*, ordenamiento que regulaba la elaboración, manejo, almacenamiento, depósito, envase, transporte, propaganda, venta o suministro al público de las bebidas alcohólicas, diferenciando las bebidas fermentadas, destiladas y licores, haciendo un tratamiento especial de las bebidas que encuadran en esas categorías y regulando los procedimientos y técnicas permitidas o prohibidas; Asimismo, consideraba la forma de llevarse a cabo las inspecciones de tipo sanitario, muestreo de productos y prácticas de laboratorio.

Ahora bien, consideramos indispensable la mención de estas disposiciones no sólo por constituir algunas de ellas el antecedente directo del Impuesto Especial vigente en nuestro sistema tributario, sino porque nos parece que la normatividad en cuanto a los procesos y técnicas permitidas para la elaboración de bebidas con contenido alcohólico, que existió todavía hasta 1999 con el Reglamento de la Ley General de Salud en Materia de Control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Producción y Servicios permitía que los mecanismos de determinación y control impositivo se adecuaran a la realidad de las técnicas llevadas a cabo por cada una de las industrias en la elaboración de sus productos, además de que se identificaban en forma más eficaz las bebidas fraudulentas o adulteradas cuya enajenación y consumo tienen consecuencias no sólo de índole sanitario sino de tipo económico y fiscal. En la actualidad son organismos del sector privado los autorizados por la Dirección General de Normas de la Secretaría de Economía para vigilar el cumplimiento de normas técnicas que definen los procesos y técnicas autorizadas en la elaboración de bebidas alcohólicas.

2.3 Elementos del Impuesto.

Dada la importancia que como hemos precisado conforme al principio de legalidad tributaria tienen los elementos esenciales de toda contribución para su validez constitucional, en este capítulo nos referiremos a cada uno de ellos en lo que atañe al *Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios*, aclarando que en lo relativo a su presupuesto de hecho y el objeto del impuesto, en este trabajo se circunscribirán únicamente a la *enajenación de Bebidas con contenido Alcohólico y Cerveza* haciendo por consiguiente, abstracción de las importaciones definitivas de éstos productos o de los también gravados alcohol y alcohol desnaturalizado, gasolina, diesel, tabacos labrados, aguas minerales o gasificadas, refrescos y sus concentrados, así como la prestación de servicios que impliquen su comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución. Así también estará fuera del alcance de este estudio lo relativo a la causación de este impuesto por la prestación del servicio de telecomunicaciones.

Cabe anotar que la dinámica para llevar a cabo la exposición de los elementos de esta contribución, se dirige a la exposición que de éstos hacía la Ley del IESPS con anterioridad a la Reforma Fiscal del 01 de enero de 2002, por lo que debemos tener presente la distinción que existía en la regulación de las bebidas fermentadas y cervezas cuyos elementos esenciales y obligaciones de carácter formal estaban regulados por Título I de ese ordenamiento mientras que el tratamiento de las bebidas destiladas se circunscribía al Título II, denominado, específicamente *"De las Bebidas Alcohólicas"* expresión que en lo particular nos parecía inadecuada, pues independiente del proceso de elaboración de éstos productos que, consideramos imprime distinciones significativas en ambos tipos de bebidas, todas estas bebidas participan en su contenido del alcohol etílico.

2.3.1 Sujetos

Antes de abordarlos, consideramos pertinente referir a la relación tributaria; La Relación tributaria de conformidad con el Diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM se refiere a la vinculación de carácter obligacional entre el Estado y el contribuyente, que nace al producirse el hecho generador del crédito fiscal.

Autores como Margain y Rodríguez Lobato no coinciden con la anterior definición toda vez que distinguen entre relación tributaria *(rapporto giuridico d'imposta)* y la obligación sustantiva *(debito d'imposta)* que puede ser producto de ésta. Consideran que la relación tributaria surge por la sola circunstancia de dedicarse una persona a actividades que son gravadas por la ley fiscal, de suerte que surgirán de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario y obligaciones para ambas partes, mismas que son resultado de ella; la relación tributaria implica entonces la necesaria existencia de obligaciones formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, lo cual acontecerá sólo en tanto se haya causado el tributo.[57]

En lo personal coincidimos con esta interpretación y podríamos definir la relación tributaria, como el vínculo jurídico entre el Estado y el gobernado en virtud del poder de imperio del que está investido el primero, derivado del texto constitucional, artículo 31, fracción IV y que entraña para ambos sujetos derechos y obligaciones.

Ahora bien de estas definiciones podemos inferir los sujetos que participan en las contribuciones. En efecto los sujetos que intervienen en una relación tributaria son de dos clases a saber, el sujeto activo o Estado y el sujeto pasivo o contribuyente.

---

[57] Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl **DERECHO FISCAL** Op. Cit pág 112

- **Sujeto Activo.** En el Estado Mexicano por disposición constitucional los sujetos activos son la Federación, los Estados, Municipios y el Distrito Federal dentro de sus respectivas competencias; se les denomina sujetos activos porque poseen la facultad de exigir el pago de contribuciones por parte de los gobernados. En el caso específico de las Bebidas alcohólicas gravadas por el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, el sujeto activo de la relación tributaria es el ente Federal (artículo 1°de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 2002) generándose para él, obligaciones que a juicio personal implican no sólo el cobro del tributo que en un momento dado pueda producirse, sino la aplicación del mismo al gasto público y como tendremos oportunidad de analizar, su control o fiscalización. Sin embargo no podemos olvidar las participaciones que en su rendimiento, éste ente debe otorgar a las Entidades Federativas en términos de la Ley de Coordinación Fiscal y éstos a su vez a las municipalidades principalmente en lo que atañe al impuesto sobre producción y consumo de cerveza, por ser éste un mandamiento constitucional aplicable a todas las contribuciones competencia exclusiva de la Federación, artículo 73, fracción XXIX-A.

Ernesto Flores Zavala considera que las obligaciones del sujeto activo de la relación tributaria o fiscal son de carácter principal y secundarias. Como obligación principal está la percepción o cobro de la prestación tributaria, pues ésta no tienen carácter potestativo sino que deriva del mandato constitucional; por otro lado, las obligaciones secundarias se refieren a la determinación del crédito para hacer posible su percepción fiscal (en algunos casos) o bien el control o cumplimiento de la obligación tributaria, en este sentido, estas obligaciones pueden ser de hacer, no hacer o de tolerar.

- **Sujeto pasivo.** Se refiere a la persona que recibe el mandato legal de pagar el impuesto. Nuestro Código Fiscal de la Federación no contiene una definición del sujeto pasivo como si lo hacían los códigos de 1938 y 1966.[58] Nuestro ordenamiento se limita a precisar en su artículo primero que:

"Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas;..."

"La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente"

Ahora bien, la Ley del IESPS vigente en el ejercicio fiscal de 2001, contemplaba no sólo en su Título I, denominado, *"De las Bebidas Alcohólicas Fermentadas, Cervezas y Bebidas Refrescantes, Tabacos Labrados, Gasolina, Disel y Gas Natural"* como sujetos pasivos del impuesto a los enajenantes y prestadores de los bienes y servicios objeto de gravamen, incluyendo al propio Estado cuando se encontraba dentro de la cadena o proceso productivo, sino por otro lado, también contemplaba como sujetos pasivos o contribuyentes, en su Título II, capítulo I intitulado *"De las Bebidas Alcohólicas"*, artículo 26-A, a los productores, importadores o envasadores de bebidas de esta naturaleza. Al efecto la citada ley establecía:

> *"Artículo 1° Están obligados al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:*

[58] El primero de ellos lo definía como la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal. Por otra parte, el Código de 1966, consigna una definición más afortunada ya que considera el elemento nacionalidad que aún en el legislación vigente resulta de la interpretación sistemática de sus preceptos, en este sentido, define al sujeto pasivo de un crédito fiscal como la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación al Fisco Federal.

I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en este Título

II. La prestación de los servicios señalados en este Título.

"...

"La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos Federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación del impuesto especial sobre producción y servicios y, en su caso, pagarlo y trasladarlo de acuerdo con los preceptos de este Título.

"Artículo 26-A.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas y morales que produzcan, envasen o importen bebidas alcohólicas."[59]

Actualmente dentro del Título I, artículo primero de la Ley del IESPS vigente a raíz de la Reforma Fiscal de 2002 se determina simplemente que serán sujetos pasivos los que enajenen, importen o presten los bienes y servicios a que esa ley se refiere, derogando los artículos relativos al Título II, que como hemos mencionado, se refería en particular a producción, envasamiento e importación de Bebidas alcohólicas; más sin embargo, de la lectura de preceptos como el artículo 8°se infiere que reciben el carácter de sujetos pasivos los enajenantes siempre que sean fabricantes, productores o envasadores de bebidas de ésta naturaleza. En este sentido, nuestra legislación quedó de la siguiente manera:

[59] FUENTE: Ley del IESPS 2001.

"Artículo 1°- Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

I. La *enajenación en territorio nacional* o, en su caso, la importación definitiva, de los bienes señalados en esta Ley.

II. La prestación de los servicios señalados en esta Ley.

"...

"La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación del impuesto especial sobre producción y servicios y, en su caso, pagarlo y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.

"Artículo 8°- No se pagará el impuesto establecido en esta Ley:

I. Por las enajenaciones siguientes:

d) Las de cerveza, ...que se efectúen al público en general, salvo que el enajenante sea fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador...

e) Las de bebidas alcohólicas que se efectúen al público en general para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, siempre que... quien las enajene no sea fabricante, productor, envasador e importador.

"..." [60]

Cabe mencionar la distinción que a menudo se hace entre sujeto pasivo de la contribución y el sujeto pagador de la misma, distinción que se ve claramente en los impuestos indirectos y acreditables como el IESPS.

El sujeto pasivo como lo hemos comentado es aquel llamado a cumplir con la obligación de pago de la contribución, por el contrario el sujeto pagador es aquel que en razón de diversas circunstancias efectivamente paga el gravamen, en el impuesto de referencia por ejemplo, el sujeto pagador será aquel adquirente que no posea el derecho al acreditamiento y no todos los sujetos pasivos que en determinado momento estuvieron presentes en la cadena o proceso productivo. Sobre esta distinción ahondaremos más al tratar la traslación del impuesto o tributo indirecto como uno de sus efectos más importantes.

2.3.2 Objeto

Para empezar, dada la separación entre relación tributaria y obligación fiscal, sea sustantiva o formal es necesario distinguir entre el objeto de la relación fiscal y el objeto del impuesto, el primero lo constituye un dar, hacer, no hacer, o un tolerar y el segundo lo será la situación jurídica o de hecho prevista por la ley.

Raúl Rodríguez Lobato considera que debe distinguirse entre el objeto del tributo y su fuente; para el autor en comento, el objeto del impuesto es la realidad económica sujeta a imposición que quedará precisada a través del hecho imponible, por ejemplo la renta o ingreso en el ISR, o el consumo de bienes y servicios en el IVA. Por el contrario, la fuente

[60] FUENTE: Ley del IESPS 2002. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Del 01 de enero de 2002

del tributo la constituye una actividad económica gravada por el legislador y en la cual pueden observarse diversos objetos y hechos imponibles.

Siguiendo el pensamiento de este doctrinario, podríamos afirmar que en el caso del IESPS, el objeto del tributo estará representado por la enajenación, importación o prestación de bienes y servicios a que dicha ley se refiere; Siendo por otro lado la fuente del tributo las industrias tabacaleras, la actividad petrolera, las empresas de telecomunicaciones etc, en el caso específico que nos atañe las industrias alcoholeras.

En nuestra opinión consideramos que ambos elementos constituyen parte del hecho imponible que dará nacimiento a la obligación fiscal y que es éste presupuesto contemplado en la ley fiscal en forma abstracta lo que se conoce como objeto del impuesto o tributo.

En el mismo sentido existen autores que definen al objeto del impuesto como:

"... la situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, o sea el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria, cuando el causante se coloca dentro del mismo; porque mientras no se ubica en el supuesto de la ley la obligación no nace, más sin embargo, el objeto del impuesto existe en la hipótesis de la norma jurídica, de ahí la independencia de ambos objetos y su necesario distinción y separación"[61] (Gregorio Sánchez León).

"Situación que señala la ley como hecho generador del crédito fiscal".[62] (Francisco Javier Osornio Corres).

---

[61] SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. DERECHO FISCAL MEXICANO. Op. Cit 1986 pág 292.
[62] OSORNIO CORRES, Francisco Javier. ASPECTOS JURÍDICOS DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA EN MÉXICO. *Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.* México,1992 pág 74.

"El objeto del impuesto es el acto o hecho que como supuesto expresamente la Ley Fiscal establece como generadores del crédito fiscal. El objeto del impuesto tiene existencia jurídica, y en consecuencia es imputable al contribuyente sólo desde el momento en que el supuesto tipificado en la norma se realiza."[63] (Jacinto Faya Viesca).

Cabe agregar que el objeto del tributo siempre debe reflejar un índice de riqueza del sujeto pasivo pues constituye el fin que lo legitima constitucionalmente.

El objeto, hecho imponible o presupuesto de hecho del impuesto, en el caso que ocupa esta investigación antes de la Reforma de 2002 y bajo el tratamiento que se hacía en los Títulos I y II de esa Ley, el mismo se circunscribía a la enajenación de los productos o servicios en el primero de ellos y, a la producción, envasamiento o importación de bebidas alcohólicas en el segundo título; Con posterioridad a la Reforma fiscal de 2002, el objeto de gravamen se limita para efectos de este trabajo, a la enajenación en territorio nacional de bebidas alcohólicas tanto fermentadas como destiladas. (manifestando que hablaremos de modo ejemplificativo de la cerveza, y los vinos dentro de la categoría de fermentados y del tequila por lo que toca a la de destilados). Objeto o presupuesto que se contempla de la siguiente manera:

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, vigente para el ejercicio fiscal de 2001, en el Título I, "De las Bebidas Alcohólicas Fermentadas, Cervezas Y Bebidas Refrescantes, Tabacos Labrados, Gasolinas, Disel Y Gas Natural", Capítulo I, disponía:

> *"Artículo 1".- Están obligados al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:*

[63] FAYA VIESCA, Jacinto. FINANZAS PÚBLICAS. 5ed. Ed Porrúa. México, 2000 pág 133.

I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso la importación de los bienes señalados en este Título.

II. La prestación de los servicios señalados en este título

"...

"....

Estos actos o actividades eran:

"Artículo 2°.- "...

I.A) Bebidas Alcohólicas Fermentadas...

Se dará tratamiento de bebidas alcohólicas fermentadas que señala el presente Título a los bienes siguientes: oporto, vermouth o vermuth vino generoso y jerez o xérez.

B) Cervezas y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de hasta 6°GL...

C) Cervezas y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de más de 6° y hasta 13.5°GL...

D) Cervezas y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de más de 13.5°GL y hasta 20°GL...

E) Cervezas y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de más de 20°GL...

"..."[64]

Por su parte en el Título II, "De las Bebidas Alcohólicas", Capítulo I se disponía:

"Artículo 26-B.- El impuesto se causará por la producción, envasamiento o importación de los productos a que se refiere este Título, en el momento en que los mismos, sean, producidos, envasados o importados.

"..."[65]

[64] FUENTE: Ley del IESPS 2001

[65] FUENTE: Ley del IESPS 2001

Nuestra actual Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, como hemos mencionado derogó este último título y se limita a contemplar a las bebidas alcohólicas como objetos del impuesto de la siguiente manera.

Están obligados al pago del impuesto establecido en la ley del IESPS por la enajenación en territorio nacional, la importación definitiva o la prestación de los actos o actividades siguientes:

> **"Artículo 2°.- ...**
> **I.En la *enajenación* o en su caso, en la importación de los siguientes bienes:**
> **A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:**
> 1. **Con una graduación alcohólica de hasta 13.5°GL...**
> 2. **Con una graduación alcohólica de más de 13.5° y hasta 20°GL...**
> 3. **Con una graduación alcohólica de más de 20°GL ...**
>
> **B) ...**
> **"...**

> **"Artículo 9°.- Para los efectos de esta Ley, se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente, o cuando no habiendo envío se realiza en el país la entrega material del bien por el enajenante."[64]**

Sin embargo, para estar en posibilidad de comprender cabalmente el presupuesto de hecho consignado en la legislación tributaria, será menester aclarar qué se entiende por enajenación para efectos de Bebidas Alcohólicas

---

[64] FUENTE: Ley del IESPS 2002. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Del 01 de enero de 2002.

y cuáles son los casos en que a pesar de producirse ésta, no se considera materializado el hecho imponible o abstracto del tributo.

> **"Artículo 7°.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de materias primas o de bienes en los inventarios de los contribuyentes que no cumplan con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley. En este último caso, la presunción admite prueba en contrario.**
>
> **"Para los efectos de esta Ley, también se considera enajenación de los bienes a que hace referencia el inciso A de la fracción I, del artículo 2° de esta Ley,** (es decir lo relativo a bebidas con contenido alcohólico y cerveza) **el retiro del lugar en que se produjeron o envasaron o, en su caso, del almacén del contribuyente, cuando los mismos no se destinen a su comercialización y se encuentren envasados en recipientes de hasta 5,000 mililitros...**
>
> "...
>
> **"Asimismo se considera enajenación las ventas de bebidas alcohólicas cuando éstas se realicen al público en general para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen".**[67]

El hecho imponible, debe entenderse no sólo en su aspecto material u objeto del gravamen propiamente dicho, sino como una hipótesis de causación en la que se precisan todos los elementos del impuesto

---

[67] FUENTE Ley del IESPS 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 01 de enero de 2002

(subjetivos, cuantitativos como la base y la tasa, elementos territoriales, así como temporales de causación y determinación de la obligación a que dará origen), de forma análoga al tipo o descripción de los elementos para la causación del delito en matena penal. El hecho imponible, en esta tesitura, se complementa a través de una determinación negativa que algunos autores denominan supuestos de no sujeción, estas disposiciones constituyen una forma de delimitación negativa que si bien cumple con una función aclaratoria y de interpretación del hecho imponible, es una auténtica definición de éste cuyo sentido verdadero se obtiene mediante la combinación de la norma que lo describe en términos positivos y la que precisa sus perfiles negativos[68]; supuestos que cabe agregar, no deben confundirse con los casos de exención donde pese a configurarse el hecho imponible, la obligación tributaria no se presenta o lo hace parcialmente.[69] La técnica legislativa de emplear supuestos de no sujeción a efecto de precisar el hecho imponible a nuestro juicio se encuentra en la Ley del IESPS, aunque el legislador ausente de técnica no los establece en forma muy clara y los haciéndolos aparecer como casos de exención.

"Artículo 8°.- No se pagará el impuesto establecido en esta Ley:

I. Por las enajenaciones siguientes:

a)...

b)...

c)...

---

[68] Cfr. PÉREZ ROYO, Fernando **DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.** Parte general. 9ed. Ed. CIVITAS. Madrid, España. 1999. pág135

[69] "Las normas de exención se configuran como supuestos de excepción respecto del hecho imponible (no obstante haberse realizado éste, sus consecuencias no se producen o no se producen en todo su alcance), mientras que las normas de no sujeción, lo que hacen es precisar los confines del hecho imponible, explicar que éste, pese a algunas apariencias no ha tenido lugar" "La exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos por ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolle su efecto principal. el deber de pagar el tributo u obligación tributaria" Es una especie del genero "beneficios tributarios" del cual deriva un derecho subjetivo como respuesta a una finalidad extrafiscal o de estimulo de determinadas actividades, de manera análoga a la correspondencia entre la realización del hecho imponible y el nacimiento de la obligación de pago Cfr. PÉREZ ROYO, Fernando **DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.** Op. Cit. pags135, 136,137.

d) Las de cerveza, ... que se efectúen al público en general, salvo que el enajenante sea fabricante, productor, distribuidor, envasador o importador de los bienes que enajene. No gozarán del beneficio establecido en este inciso, las enajenaciones de los citados bienes efectuadas por comerciantes que obtengan la mayor parte del importe de sus ingresos de enajenaciones a personas que no forman parte del público en general. No se consideran enajenaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

e) Las de bebidas alcohólicas que se efectúen al público en general para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, siempre que dicha enajenación se realice exclusivamente por copeo y quien las enajene no sea fabricante, productor, envasador o importador.
Sólo será aplicable la exención a que se refiere este inciso, cuando se dé cumplimiento a la obligación establecida en la fracción XVIII del artículo 19 de esta ley. (Referida a la obligación del contribuyente de destruir los envases que contengan las bebidas, inmediatamente después de agotado su contenido).[70]

De la simple lectura del artículo anterior podría afirmarse que se trata de supuestos de exención, pues pese a configurarse el objeto del impuesto, (la enajenación) no nace la obligación de realizar la prestación pecuniaria a

[70] FUENTE: Ley del IESPS 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 01 de enero de 2002.

favor del fisco Federal, así se entiende toda vez que la propia disposición establece *"No se pagará el impuesto establecido en esta Ley"*. No obstante, en el texto del precepto en cuestión, también se encuentran definidos criterios que en forma negativa nos precisan el alcance del hecho imponible, así en la enajenación de cerveza al público en general no estamos ante una exención puesto que el tributo en cuestión no se causa por la enajenación en estas condiciones, salvo que el enajenante sea fabricante, productor, distribuidor, o envasador, incluyéndose como podemos notar aspectos subjetivos que delimitan el hecho imponible más que justificar una exención en razones de política fiscal.

Así también, en el caso de bebidas alcohólicas a nuestro juicio estamos ante un supuesto de no sujeción, al requerir la calidad de fabricante, productor o envasador en el sujeto pasivo para que opere el no pago del impuesto consignado en la Ley o, en términos más precisos debiera decirse, la no causación del gravamen. De la misma manera la disposición exige la presencia de elementos espaciales del hecho imponible referidos a su enajenación por copeo en el mismo lugar en que éstos se produzcan.

Finalmente, en cuanto al apartado del objeto del impuesto, y a reserva del planteamiento pertinente que se hará en el capítulo cuarto de este estudio, cabe comentar la circunstancia de que a juicio personal la Reforma Fiscal de 2002, es inexacta al contemplar en un sólo apartado a las diversas industrias alcoholeras, pues no obstante participar en su contenido de alcohol etílico, el tratamiento y elaboración de cada uno de sus productos difiere sustancialmente, con respecto a los otros, destacando a las diversas clases de bebidas, por esta circunstancia como objetos de tributación indudablemente distintos, tal como la gasolina, los tabacos, refrescos y aguas gasificadas, todos ellos igualmente gravados por el IESPS.

2.3.3 Base

Se entiende por base la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto; puede decirse que representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, a efecto de determinar en forma concreta cuál será el gravamen al que el contribuyente quedará sujeto.[71] En este sentido la base fija la medida de lo imponible, a lo cual se aplicará la tarifa del impuesto para su determinación en cantidad líquida.

La Ley del IESPS de 2001 calculaba la contribución por concepto de enajenación de bebidas alcohólicas fermentadas y cervezas, tomando como base del impuesto el valor del bien o servicio. Al respecto en el Título I, Capítulo II, "De la Enajenación" de bebidas alcohólicas fermentadas, cervezas, tabacos labrados, gasolinas entre otros productos, se señalaba que el valor determinado como base estaba constituido de la siguiente manera:

> *"Artículo 11.- Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio pactado, incluyendo el de los envases y empaques, no retornables, necesarios para contener los bienes que se enajenan, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de impuestos. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado o en su defecto al valor de avalúo...*
>
> *"Cuando con motivo de la enajenación de bienes sujetos al pago de este impuesto se convenga además del precio por dicha enajenación el pago de cantidades adicionales*

[71] Cfr. QUINTANA VALTIERRA, Jesús **DERECHO TRIBUTARIO**, Op. Cit pág 64

al mismo por concepto de publicidad o cualquier otro, que en su defecto se hubiera tenido que realizar por parte del enajenante, dichas erogaciones formarán parte del valor o precio pactado...

"...

"..."[72]

Tratándose del Título II, *"De las Bebidas Alcohólicas" que existía hasta la Ley del IESPS de 2001, y que regulaba la producción, envasamiento o importación de bebidas destiladas según su artículo 26-B la base del impuesto estaba constituida por el número de litros, en su caso producidos, envasados o importados* a los cuales se les aplicaba a diferencia de los fermentados una cuota por litro ajustable mensualmente.

A partir del 01 de enero de 2002, la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios experimentó un cambio casi en su totalidad y en lo relativo a Bebidas alcohólicas éste nuevo ordenamiento las contempló en un sólo capítulo tanto aquellas producto de fermentación como de destilación; en lo relativo a la base para calcular la contribución tratándose de su enajenación se determina que ésta será el valor o contraprestación en este caso de la bebida, lo anterior se desprende del actual ordenamiento en comento mismo que por su importancia se transcribe:

"Artículo 11.- Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones, se considera como valor la contraprestación...

"Artículo 3°.- Para los efectos de esta Ley se entiende por:

[72] FUENTE: Ley del IESPS 2001.

XII. Contraprestación, el precio pactado, adicionado con las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente del bien o al prestatario del servicio por intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de impuestos. A falta de precio pactado o cuando éste se determine en cantidad "cero" se estará al valor que los bienes y servicios tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo.

"También forman parte de la contraprestación los anticipos o depósitos que reciba el enajenante o el prestador del servicio antes de entregar el bien o prestar el servicio, cualquiera que sea el nombre que se dé a dichos anticipos y depósitos.

"Cuando con motivo de la enajenación de bienes sujetos al pago de este impuesto se convenga además del precio por dicha enajenación el pago de cantidades adicionales al mismo por concepto de publicidad o cualquier otro, que en su defecto se hubieran tenido que realizar por parte del enajenante, dichas erogaciones formarán parte del valor o precio pactado... (supuesto que no aplica al caso de gasolinas, disel o gas natural pero que si resulta aplicable para las bebidas alcohólicas sean fermentadas o destiladas).[73]

[73] FUENTE: Ley del IESPS 2002. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 01 de enero de 2002

2.3.4 Tasa o Tarifa

Puede decirse que la tarifa de una contribución es la cantidad de dinero, determinada o determinable, que tributa la base establecida por ley. Se denomina tasa, cuando la cantidad de dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria se expresa en forma de porcentaje.[74]

Así como el hecho imponible o situación abstracta prevista en la ley, para cumplir con el principio de proporcionalidad constitucional de los impuestos requiere ser demostrativo de capacidad contributiva del sujeto pasivo, de la misma manera el citado principio exige esta demostración para el caso de la tarifa tributaria, pues como lo ha mencionado el autor Héctor Villegas ésta última es una expresión numérica del hecho imponible el cual a su vez deberá reflejar la riqueza con la que en cada caso los contribuyentes están en aptitud de contribuir al gasto público.

Al respecto de esta aseveración tiene aplicación la tesis de jurisprudencia de la Séptima Epoca, Pleno cuya fuente se encuentra en el Apéndice de 1995,Tomo I, Parte SCJN, Tesis 170, Página 171.

> IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.
> El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que

[74] Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS. Op. Cit. pág 105 Y NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO Tomo P-Z. Op. Cit pág 3627.

obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. *El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.* La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. (las cursivas son nuestras).

Ahora bien, la doctrina jurídica tiende hacer clasificaciones en cuanto a las cuotas o tarifas contributivas, en este orden de ideas se habla de las

tarifas de derrama, fijas, proporcionales y las progresivas ideales para mantener la proporcionalidad de las contribuciones.

La tarifa tributaria es de derrama cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto se distribuye entre la totalidad de los sujetos deudores en la proporción que les corresponde a cada uno.

Estamos en presencia de una tarifa fija cuando la ley señala la cantidad exacta a pagarse por unidad tributaria; es proporcional siempre que se establezca un porcentaje fijo y constante independientemente del valor de la base; y finalmente estaremos ante un impuesto o tarifa progresiva si esta aumenta al incrementarse la base imponible del tributo.

La Ley del IESPS vigente para el ejercicio fiscal de 2001 preveía para las Bebidas alcohólicas fermentadas y cervezas una tasa, o porcentaje, es decir, una expresión numérica del hecho imponible que se mantenía constante aún cuando existiesen aumentos o disminuciones en la base gravable, representada por el valor o precio del producto. Así disponía el artículo 2°:

> *"Artículo 2°.- Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas siguientes:*
> *I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:*
>
> *A) Bebidas Alcohólicas Fermentadas.* *25%*
>
> "Se dará tratamiento de bebidas alcohólicas fermentadas que señala el presente Título a los bienes siguientes: oporto, vermouth o vermuth vino generoso y jerez o xérez.

B) Cervezas y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de hasta 6°GL..... .....25%

C) Cervezas y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de más de 6° y hasta 13.5°GL.....25%

D) Cervezas y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de más de 13.5°GL y hasta 20°GL.....30%

E) Cervezas y bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de más de 20°GL.....60%
"..."[75]

Asimismo, la tarifa tributaria aplicable a los productos destilados con anterioridad a la Reforma Fiscal de 2002 estaba representada por una cuota por litro según el producto que se tratase, cuota que se actualizaba mensualmente en base a un factor de actualización obtenido como resultado de la división del Indice Nacional de Precios de Bebidas Alcohólicas, (calculado mensualmente por el Banco de México y publicado por la SHCP) del mes más reciente aquel por el que se realiza la actualización, entre el citado Índice correspondiente al segundo mes inmediato anterior aquel por el que se realiza la actualización.

En este orden de ideas, tratándose del Tequila el artículo 26-B establecía:

"Artículo 26-B.- ...

"El impuesto se causará mensualmente aplicando al número de litros producidos, envasados o importados la cuota por litro vigente en el mes en que se realice la

[75] FUENTE: Ley del IESPS 2001

producción, envasamiento o importación, de conformidad con la siguiente:[76]

TABLA

Producto	*Cuota por litro*
Tequila joven o blanco	*16.93*
Tequila reposado o Añejo.	*20.66*
Tequila joven o blanco 100% agave	*39.50*
Tequila reposado 100% agave	*39.50*
Tequila añejo 100% agave	*100.71*

Nuestra legislación vigente, al respecto de la tarifa tributaria, nos presenta una tasa o porcentaje que se aplica al valor de la bebida, sin que deje de llamar nuestra atención como tendremos oportunidad de comentar en el capítulo cuarto de esta investigación, la circunstancia de que su aumento esté en función directa del grado alcohólico del producto y no del valor de su enajenación, lo que a nuestro juicio puede cuestionarse bajo el principio de proporcionalidad tributaria que exige no sólo el establecimiento de tarifas progresivas sino que éstas sean representativas de capacidad contributiva. En cuanto a la tasa aplicable en la actualidad a las bebidas con contenido alcohólico, destiladas o fermentadas el artículo 2°de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios establece:

[76] FUENTE: Ley del IESPS 2001.

"Artículo 2°.- Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas siguientes:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:

1. Con una graduación alcohólica hasta de 13.5°GL 25%

2. Con una graduación alcohólica de más de 13.5° y hasta 20°GL.....30%

3. Con una graduación alcohólica de más de 20°GL.....60%

"..."[77]

2.3.5 Época de pago.

Si bien es cierto que el Código Fiscal de la Federación, contempla la aplicación estricta de las disposiciones que establecen cargas a los particulares, entendiendo por éstas las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de toda contribución (artículo 5° del CFF) y su tratamiento requiere su consigna en una Ley del Congreso, de la misma manera la época de pago, es un elemento cuyo establecimiento en ley formal y material acorde con el criterio de nuestro máximo tribunal es indispensable para la validez constitucional del impuesto, es decir para cumplir con el principio de legalidad. Así lo refiere la tesis jurisprudencial sustentada por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tesis

[77] FUENTE: Ley del IESPS 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 01 de enero de 2002

P/J14/91, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, de Marzo de 1991, Tomo VII, página 38:

> ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PREVISTO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CARTA MAGNA, POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO COINCIDA CON LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SEÑALAMIENTO DE LO QUE CADA UNO DE ESOS ORDENAMIENTOS CONCIBE COMO ACTIVOS Y PASIVOS. El principio de legalidad establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional debe entenderse en el sentido de que la ley que crea un tributo contenga los elementos que configuren éste, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa *y la época de pago, a fin de evitar que la autoridad arbitrariamente establezca tanto la cuantía del tributo como los mencionados elementos...*

La época de pago se refiere al momento en que debe cumplirse con la obligación sustantiva o de pago derivada de la concreción del hecho abstracto o imponible planteado por el ordenamiento tributario. Este tiempo para cumplir con la obligación de pago puede ser de tipo instantáneo, es decir en un sólo momento al causarse el tributo o dentro de un plazo que la misma ley señala; no obstante lo anterior autores como Emilio Margain sostienen la existencia de impuestos cuyo pago se efectúa con anterioridad al nacimiento de la obligación fiscal, es el caso de gravámenes cuyo objeto son mercancías de difícil control y donde a nuestro juicio se incluyen las bebidas destiladas donde la falsificación o adulteración es común y para las cuales la SHCP bien exige la colocación del marbete al momento de su envasamiento como control visual del pago del impuesto.

Nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 6°contempla la fecha en que debe hacerse el pago de las contribuciones:

Artículo 6°.- "..."

"..."

"..."

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al determinación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuar la no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

"..."

La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios vigente en el ejercicio fiscal de 2001, contemplaba el pago del impuesto en el caso de enajenación de bebidas alcohólicas fermentadas y cervezas a través de pagos provisionales de carácter trimestral así como un pago anual; en el

caso de los destilados, el impuesto por su producción, envasamiento o importación se enteraba al fisco a través de pagos mensuales, así lo determinaban los artículos siguientes:

> *"Artículo 4°.- Los contribuyentes a que se refiere este Título,* (De las Bebidas alcohólicas Fermentadas, Cervezas y Bebidas Refrescantes, Tabacos Labrados, Gasolinas, Disel y Gas Natural) *pagarán en las oficinas autorizadas el impuesto a su cargo...*
>
> *"Artículo 5°.- El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, excepto en el caso de importaciones de bienes en el que se estará a lo dispuesto en el artículo 16 de esta Ley.*
>
> *"Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas por los mismos períodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas por el impuesto sobre la renta, excepto en el caso del ejercicio de iniciación de operaciones, en el que efectuarán pagos trimestrales y en el ejercicio de liquidación, en el que los pagos provisionales se efectuarán por los mismos períodos y en las mismas fechas en que se venían realizando con anterioridad al inicio del ejercicio de liquidación. El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de actividades realizadas en el período por el cual se efectúa el pago, a excepción de las importaciones, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento.*
>
> *"...

"Artículo 26-C.- Los contribuyentes efectuarán pagos mensuales del impuestos determinado conforme al artículo anterior, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas el día 17 del mes siguiente a aquél en que se produzcan o envasen los productos a que se refiere este Título. Los pagos mensuales del impuesto tendrán el carácter de definitivos

"..."[78]

La Reforma Fiscal de 2002 al respecto del momento en que debe cumplirse la obligación sustantiva o de pago del tributo por la enajenación de bebidas tanto fermentadas como destiladas establece:

"Artículo 5°.- El impuesto se calculará mensualmente y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente aquél al que corresponda el pago,...los pagos mensuales se realizarán en los términos que al efecto se establezcan en esta Ley y tendrán el carácter de definitivos."[79]

"El pago mensual será la diferencia que resulte de restar a la cantidad que se obtenga de aplicar la tasa que corresponda en los términos del artículo 2°de esta Ley a las contraprestaciones efectivamente percibidas en el mes de que se trate, por la enajenación de bienes o la prestación de servicios

---

[78] FUENTE: Ley del IESPS 2001.

[79] ** Cabe señalar que el cambio que hace la Ley del IESPS al requerir de pagos mensuales y mencionar que éstos tendrán el carácter de definitivos a partir de la Reforma Fiscal de 2002, tiene significativa importancia toda vez que el contribuyente ya no tendrá la obligación de presentar declaración anual, por tanto no le serán aplicables las disposiciones relativas a éstas, lo anterior, lo consideramos un desacierto si consideramos que para el caso de que procediese al contribuyente el derecho a la devolución, éste prescribe en el término de cinco años, según se desprende de los artículo 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación, mientras que a la luz de pagos mensuales con carácter de definitivos el contribuyente sólo contará con tres meses para recuperarlo según se desprende del párrafo cuarto del artículo transcrito

gravados por esta Ley; el impuesto pagado en el mismo mes por la importación de dichos bienes, así como el impuesto que resulte acreditable en el mes de que se trate de conformidad con el artículo 4° de esta Ley.

"Cuando en la declaración de pago mensual resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá compensarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo.

"Cuando el contribuyente no compense el saldo a favor contra el impuesto que le corresponda pagar en el mes de que se trate o en los dos siguientes, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudo haberlo compensado.

"...

"Artículo 5-A.- Los fabricantes, productores, envasadores o importadores, que a través de comisionistas, mediadores, agentes, representantes, corredores, consignatarios o distribuidores, enajenen los bienes a que se refiere el artículo 2°de esta Ley, estarán obligados a retener el impuesto sobre la contraprestación que a éstos corresponda y enterarlo mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, de conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 5° de esta Ley... Cuando las contraprestaciones se incluyan en el valor

de la enajenación por las que se pague este impuesto, no se efectuará la retención y no se considerarán contribuyentes de este impuesto por dichas actividades.

"Los contribuyentes que únicamente realicen las actividades a que se refiere el párrafo anterior y que por dichas actividades les sea retenido el impuesto sobre las contraprestaciones que les correspondan en los términos del citado párrafo, no tendrán obligación de presentar declaraciones de pago mensual."[80]

Consideramos pertinente el comentar al respecto de la variación en la época de pago que se dio a partir de la Reforma Fiscal de 2002, que en nuestra opinión fue desafortunada, toda vez que como tendremos oportunidad de comentar, la citada reforma no toma en consideración la realidad de cada una de ellas, ocasionando, principalmente en la industria del vino, gastos de administración innecesarios para la empresa.

2.4 Causación del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

"Causación" proviene de causar, que significa producir una causa su efecto.[81] La causación del impuesto y por ende el nacimiento de la obligación tributaria a cargo del contribuyente ocurre con la coincidencia entre el hecho material o generador del crédito fiscal y el supuesto previsto por la norma, conocido como hecho imponible.

---

[80] FUENTE Ley del IESPS 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Del 01 de enero de 2002

[81] NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. *Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM.* Op, Cit Tomo A-C pág 511

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación al respecto del momento de causación de las contribuciones establece:

> **"Artículo 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.**
>
> "...

Toda vez que el precepto anterior se refiere a la causación genérica de las contribuciones, y recordando que los impuestos tan sólo son una de las especies de éste género, cabe transcribir el comentario del maestro Raúl Rodríguez Lobato, en este orden de ideas: "Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o un hecho de un particular. En cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular"[82]

Francisco de la Garza con motivo de la importancia que representa el conocimiento del momento exacto de causación o nacimiento de la obligación tributaria, sustantiva o de pago comenta que ésta resulta indispensable para:

1. Determinar el momento en que nace la deuda o crédito fiscal distinguiéndolo del momento en que surgen otros deberes

[82] RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl **DERECHO FISCAL**, Op. Cit. pág 120.

tributarios de carácter formal o tributario, entre los que destacan la presentación de avisos, declaraciones etc.

2. Establecer la ley aplicable al caso concreto, misma que será según lo establece propio artículo 6° del CFF, la que esté en vigor al tiempo de la causación del tributo.
3. Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
4. Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
5. Establecer el domicilio fiscal del contribuyente o sus representantes.
6. Fijar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por tanto, el momento a partir del cual se computa el plazo para la prescripción.
7. Establecer las sanciones aplicables según la legislación aplicable en el momento del nacimiento de la obligación de pago a cargo del contribuyente.

En el caso específico de bebidas alcohólicas, siguiendo con las ideas anteriormente precisadas la causación del gravamen ocurrirá al momento en que los sujetos pasivos llamados a cumplir con la obligación fiscal sustantiva o de pago, lleven a cabo la enajenación de éstos productos, distinguiéndose este momento de aquel en que deberá determinarse o precisarse el pago de esta obligación en cantidad líquida, momento que será precisamente objeto del siguiente apartado.

Al efecto dispone el artículo 10° de la Ley en comento:

> **"Artículo 10°.- En la enajenación de los bienes a que se refiere esta Ley, el impuesto se causa, en el momento en que se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de lo cobrado. Cuando las contraprestaciones se cobren parcialmente, el**

impuesto se calculará aplicando a la parte de la contraprestación efectivamente percibida, la tasa que corresponda en términos del artículo 2° de esta Ley."[83]

2.5 Determinación ó cálculo del impuesto.

No debe confundirse el momento de la causación del impuesto con el de su determinación o cálculo, la regla general es de que éstos fenómenos se verifican en dos momentos distintos, el primero de ellos como lo hemos anotado, al materializarse la hipótesis contenida en la legislación tributaria dando nacimiento a la obligación de pago a cargo del contribuyente. La determinación del impuesto por su parte, ocupa un momento posterior y constituye el procedimiento para establecer el monto del crédito fiscal,[84] el cual en términos generales, es el resultado de aplicar la tasa tributaria a la base imponible; en el caso de bebidas alcohólicas, el porcentaje previsto por la ley aplicado al valor o contraprestación de la bebida de que se trate.

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.[85]

Para Guiliani Fonrouge *la determinación de la obligación tributaria consiste, en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en*

---

[83] FUENTE. Ley del IESPS 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 01 de enero de 2002

[84] El crédito fiscal definido por el Código Fiscal de la Federación, artículo 5° es aquel que tienen derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena

[85] RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl **DERECHO FISCAL**, Op. Cit. pág 121.

cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.[86]

El principio general que impera en esta materia es el de la autodeterminación del contribuyente, así lo establece el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, el mismo establece como presupuesto de excepción la determinación a cargo de la propia autoridad administrativa para lo cual los contribuyentes deberán proporcionarle la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la causación del tributo.

La determinación que en su caso haga el propio contribuyente o particular debe como lo sostiene Emilio Margain cumplir con los principios de sencillez, limpieza, economía y comodidad.

La sencillez del método aplicado a la determinación o liquidación del crédito fiscal consiste en la aptitud del contribuyente para comprenderlo y aplicarlo sin mayor problema; el método empleado para la determinación será limpio en tanto se evite en mayor medida el contacto entre el personal de la administración tributaria y el contribuyente, de tal manera que se obstaculice la posibilidad de actos desleales y fraudulentos en detrimento de la propia recaudación.

La economía y la comodidad en el método seleccionado por el legislador para la determinación del crédito fiscal se encuentran relacionados con los principios de comodidad y economía de los que hablaba Adam Smith y que han sido objeto de estudio en el capítulo primero de esta investigación, más no obstante lo anterior podemos reiterar que el sistema impositivo y por ende la determinación o precisión de la obligación tributaria en cantidad líquida requiere en lo posible del no orillar al contribuyente ni a la propia administración hacer erogaciones elevadas en su atención que les

---

[86] GUILIANI FONROUGE, Carlos M **DERECHO FINANCIERO**, Op. Ct. pág 481

representen detrimento exagerado en su patrimonio o en la misma recaudación; Asimismo, la comodidad de la determinación supondrá evitarle molestias innecesarias e inútiles en su aplicación al contribuyente.

Siguiendo con el pensamiento de este autor, los métodos reconocidos por la doctrina para la determinación de la obligación sustantiva o de pago a cargo del administrado, son el método indiciario, el objetivo y el declarativo; el primero de ellos toma en cuenta como su nombre lo indica, indicios o pruebas indirectas de la actividad del causante o del objeto gravado como forma para determinar, con mayor o menor precisión la capacidad contributiva del particular, sea en forma directa como lo hacen los impuestos personales o bien de manera indirecta a través de los impuestos que gravan el gasto. Esta forma de determinación la vemos en el caso de la determinación presuntiva que puede llevar a cabo el fisco.

En el método objetivo, la determinación del crédito fiscal es muy sencilla, consiste en señalar de antemano una cuota en razón del peso, medida, volumen o número de unidades de la mercancía gravada o al valor de la misma. El método declarativo por su parte, es aquel que impone la obligación al causante de la obligación o en su caso a un tercero de presentar una declaración o manifestación formal ante la autoridad fiscal que corresponda, de que se ha realizado el hecho imponible. Este último método es el que se ha adoptado en nuestra legislación desde antes de la Reforma Fiscal de 2002 y ha prevalecido para la determinación del crédito fiscal por la enajenación de bebidas alcohólicas fermentadas o destiladas.

Así, la LIESPS de 2001 establecía para la determinación del impuesto causado por la enajenación de cervezas y bebidas fermentadas, la aplicación de las tasas previstas en el artículo 2° al valor del producto denominado base imponible, y consignaba la autodeterminación del contribuyente por medio de declaración anual ante las oficinas de Hacienda competentes:

"Artículo 19.- Los contribuyentes a que se refiere este Título, tienen además de las obligaciones señaladas en otros artículos del mismo y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes:

> *III. Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en este Título, excepto en los pagos provisionales tratándose de importación de bienes. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración, semanal, mensual o del ejercicio según se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente.*
>
> *"...*

Ahora bien, en lo relativo a la producción o envasamiento de bebidas destiladas, el Título II de esa ley disponía, no solamente como regla general la determinación mensual a cargo del contribuyente, sino que esta sería el resultado de aplicar la cuota por litro establecida por el artículo 26-B a la base gravable constituida por el número de litros producidos o envasados mensualmente. Al igual que en el caso anterior, la determinación del crédito fiscal a cargo del contribuyente era a través de la presentación de la declaración respectiva ante la autoridad hacendaria competente:

> *"Artículo 26-C.- Los contribuyentes efectuarán pago mensuales del impuesto determinado conforme al artículo anterior, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas el día 17 del mes siguiente a aquél en que se produzcan o envasen los productos a que se refiere este Título...*
>
> *"Los contribuyentes que tributen en términos de las secciones I y III del Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y aquellos que efectúen pagos provisionales del impuesto sobre la renta en los términos del*

artículo 12, fracción III, segundo párrafo de la citada Ley, determinarán el impuesto que les corresponda y efectuarán pagos trimestrales del impuesto así determinado mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas el día 17 de los meses de abril, julio, octubre del año en que se trate y enero del siguiente año. Los pagos trimestrales del impuesto tendrán carácter definitivo.[87]

Nuestra Ley del IESPS, vigente a partir de la Reforma Fiscal de 2002, contempla como una de las obligaciones de los contribuyentes, la de presentar declaraciones, en donde se determine o calcule el importe de la obligación tributaria a cargo del contribuyente o sujeto pasivo; determinación que cómo hemos comentado y para lo cual nos remitimos a los apartados respectivos, será el resultado de aplicar la tasa prevista por el artículo 2° de la ley, a la base gravable o valor de la mercancía objeto del impuesto.

"Artículo 19.- Los contribuyentes a que se refiere esta Ley tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de la misma y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes:
IV. Presentar las declaraciones e informes previstos en esta Ley, en los términos que al efecto se establezca en el Código Fiscal de la Federación. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración de pago, ante las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente.
"..."[88]

[87] FUENTE: Ley del IESPS 2001.
[88] FUENTE: Ley del IESPS 2002. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Del 01 de enero del 2002.

Sin embargo en la determinación de la obligación tributaria (aplicación de la tasa tributaria contemplada por la ley a la base o valor de la mercancía), tienen aplicación diversos mecanismos, como el de traslado y acreditamiento, la compensación de saldos a favor en declaraciones mensuales posteriores, así como los relativos a la compensación por causa de devolución, descuentos y bonificaciones en la enajenación en este caso de bebidas alcohólicas que serán objeto de estudio en el siguiente apartado.

2.6 Compensación, Traslado y Acreditamiento del Impuesto.

La compensación de conformidad con los artículos 2185 y 2186 del Código Civil Federal tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho y su efecto es extinguir por ministerio de ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

"La compensación es un medio de extinción, propio de las obligaciones recíprocas, que dispensa, mutuamente, a los dos deudores del cumplimiento efectivo de las mismas."[49]

Al igual que en el derecho privado, en la legislación tributaria la compensación tiene lugar como forma de extinción del crédito fiscal, cuando el fisco y los contribuyentes resultan acreedores y deudores recíprocos siendo indispensable en todo caso que ambas deudas sean líquidas y exigibles, es decir, se encuentren determinadas en cantidad líquida y su pago no pueda rehusarse.

En este orden de ideas el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, con relación a la compensación dispone:

---

[49] PLANIOL, Marcel y RIPERT, Georges **TRATADO ELEMENTAL DE DERECHO CIVIL.** Tomo IV. Ed Cárdenas Editor y Distribuidor México 1983, pág 362

Artículo 23.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes que se realizó el pago de lo indebido, o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice, presentando para ello aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes aquél en que la misma se haya efectuado.

"..."

"..."

"..."

"..."

Se entenderá que es una misma contribución, si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho.

La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, contempla el mecanismo de la compensación tratándose de declaraciones de pagos mensuales,[90] y en esta tesitura se dispone:

[90] El pago mensual será la diferencia que resulte de restar a la cantidad que se obtenga de aplicar la tasa que corresponda en términos del artículo 2°de la ley, a las contraprestaciones efectivamente percibidas en el mes de que se trate, por la enajenación de bienes o la prestación de servicios gravados por esa Ley, el impuesto pagado en el mismo mes por la importación de dichos bienes, así como el impuesto que resulte acreditable en el mes de que se trate de conformidad con el artículo 4°de la ley FUENTE: Artículo 5° de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente en el ejercicio fiscal de 2002

"Artículo 5°.-...

"...

"Cuando en la declaración de pago mensual resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá compensarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo.

"Cuando el contribuyente no compense el saldo a favor contra el impuesto que le corresponda pagar en el mes de que se trate o en los dos siguientes, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad que pudo haberlo compensado.

"Las disposiciones que establece el Código Fiscal de la Federación en materia de devolución de saldos a favor y de compensación, se aplicarán en lo que no se opongan a lo previsto en el presente artículo".[91]

Sin embargo, a menudo los contribuyentes en la determinación del crédito fiscal se enfrentan con problemas como los descuentos, devoluciones o bonificaciones en la enajenación de bebidas alcohólicas, donde tiene lugar la compensación; con motivo de estos, nuestra ley del IESPS contempla las siguientes disposiciones:

"Artículo 6°.- El contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados u otorgue descuentos o bonificaciones con motivo de la realización de actos o actividades por los que se hubiere pagado el impuesto en los términos de esta Ley, disminuirá en la siguiente declaración de pago, el

[91] FUENTE: LIESPS 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 01 de enero de 2002

monto del impuesto causado por dichos conceptos del impuesto que se deba pagar en el mes de que se trate.

"Cuando el monto del impuesto causado por el contribuyente en el mes de que se trate resulte inferior al monto del impuesto que se disminuya en términos del párrafo anterior, el contribuyente podrá disminuir la diferencia que resulte entre dichos montos, en la siguiente o siguientes declaraciones, hasta agotarlo.

"El contribuyente que en un mes reciba el descuento, la bonificación o devuelva los bienes que le hubieran sido enajenados, respecto de los cuales le hubiera sido trasladado expresamente y por separado el impuesto establecido en esta Ley, disminuirá del impuesto acreditable del mes de que se trate, el impuesto correspondiente al descuento, a la bonificación o a la devolución hasta por el importe del impuesto acreditable de dicho mes. Cuando el monto del impuesto acreditable resulte inferior resulte inferior al monto del impuesto que se deba disminuir en los términos de este párrafo, el contribuyente pagará la diferencia que resulte entre dichos montos al presentar la declaración de pago del mes al que corresponda el descuento, bonificación o la devolución.[92]

Asimismo, existe otra figura con la que nos encontramos principalmente tratándose de gravámenes a la producción o al consumo, nos

[92] FUENTE: LIESPS 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 01 de enero de 2002

referimos al llamado acreditamiento mediante el traslado de la carga tributaria, considerado un efecto presente sobre todo en los impuestos indirectos y que consiste en la recuperación por parte del deudor legal del impuesto pagado, esto es, a través de personas ajenas a la relación tributaria.[93]

Acreditar, de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, es abonar, admitir en pago, asentar una partida en el haber, o simplemente aceptar o tener en cuenta un pago. En materia tributaria el *acreditamiento fiscal* se refiere a la posibilidad de que una cantidad de impuesto o tributo pagado en ciertas circunstancias sea susceptible de tomarse en cuenta para el pago del mismo o de otro impuesto o tributo (en este último supuesto sólo cuando la ley expresamente lo autorice) que haya de pagarse en otras circunstancias.[94]

Nuestra Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios 2002, con relación derecho al acreditamiento lo considera de carácter personal para los contribuyentes de este impuesto no pudiendo ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades mercantiles. Dispone este ordenamiento, que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores en este caso de las bebidas con contenido alcohólico y cerveza, la tasa aplicable para cada una de ellas.

Considera impuesto acreditable un monto equivalente al Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios efectivamente trasladado al contribuyente y; a su vez, entiende por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe efectuar de un monto equivalente al establecido en la Ley (artículo 4° LIESPS).

---

[93] Cfr. SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús **NOCIONES DE DERECHO FISCAL**, 5ta ed. Ed. Pac. S.A. de C.V. México, 1991 pág 63

[94] Cfr. **NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO**, *Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM.* Op. Cit. Tomo A-C pág 62

Este fenómeno resulta de singular relevancia desde la perspectiva de que el entero de la carga u obligación tributaria, a favor de la Administración Pública, no siempre recae en quien la Ley establece como causante directo sino en otro sujeto que es quien al no poderlo trasladar efectivamente lo paga, repercutiendo esta circunstancia en su situación patrimonial. Este efecto de imposibilidad para trasladar el tributo es lo que se llama incidencia en materia impositiva.

En efecto, sabemos que el contribuyente es la persona física o moral a la que la Ley le impone la carga tributaria aún cuando realice su traslación a otras personas que, para un sector de la doctrina tanto nacional como extranjera son extraños a la relación tributaria; Sin embargo, otros autores difieren de esta interpretación y consideran como es nuestro caso, al sujeto pasivo no sólo al que por mandato de ley se ve obligado a cumplir con la carga o tributo (contribuyente de derecho) sino del mismo modo, aquel que aparece en los supuestos de traslación e incluso incide en su persona el gravamen (contribuyente de hecho o pagador del impuesto).

De acuerdo con lo anterior, autores como Mario Pugliese y José Sánchez Piña estiman que para la ley tributaria, solamente tiene relevancia el sujeto pasivo o contribuyente de derecho; en una posición contraria se encuentra el español Fernando Pérez Royo y llama la atención el comentario que al efecto postula Raúl Rodríguez Lobato en el sentido de que, es el sujeto pagador el que debiese ser estudiado por la doctrina y tratado por el Derecho Fiscal con mayor detenimiento, puesto que se observa que, en la realidad el tributo se establece para ellos, también llamados contribuyentes de hecho, pero que por su número y dificultad de control se establece un intermediario, denominado contribuyente de derecho, como colaborador del fisco en la recaudación.

Siguiendo con estas ideas, podemos establecer que en el caso de bebidas alcohólicas, sean fermentadas o destiladas, así como en el caso de

la cerveza, el elemento subjetivo del hecho imponible lo constituye aquel que realiza en un primer momento la enajenación del producto (sujeto pasivo de derecho), quien tendrá derecho acreditar un importe equivalente al impuesto pagado, a quienes lo adquieran subsecuentemente dentro del proceso económico (sujetos pasivos de hecho), excluyendo por supuesto al consumidor final pues este consumo será objeto de otro gravamen conocido en nuestra legislación como Impuesto al Valor agregado (IVA).

Cabe agregar no obstante que tratándose de productores, fabricantes o envasadores que a través de comisionistas, mediadores, distribuidores etc, lleven a cabo ésta enajenación, operará otra institución denominada la retención y no el el traslado y acreditamiento. (artículo 5-A del IESPS).

Nuestro sistema tributario, dispone que tratándose del IESPS para el caso de enajenación de bebidas alcohólicas y cerveza, procede el acreditamiento de conformidad con los siguientes requisitos:

"Artículo 4°.- "...

"...

"...

"Para que sea acreditable el impuesto especial sobre producción y servicios en términos de los párrafos que anteceden, deberán reunirse los siguientes requisitos: Que se trate de contribuyentes que causen el impuesto en relación con el que se pretende acreditar, en los términos de esta Ley y que corresponda a bienes o servicios por los que se deba paga el impuesto.

I.Que los bienes se enajenen sin haber modificado su forma, estado o composición.

II. **Que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción II del artículo 19 de esta Ley.** (Supuesto que no opera en el caso de enajenación de bebidas con contenido alcohólico y cerveza, siempre que el adquirente sea a su vez contribuyente de este impuesto por dicho bien y así lo solicite).

III. **Que el impuesto acreditable y el impuesto a cargo contra el cual se efectúe el acreditamiento, correspondan a bienes de la misma clase, considerándose como tales los que se encuentran agrupadas en cada uno de los incisos a que se refiere la fracción I, de artículo 2°, de esta Ley. En el caso de la cerveza y las bebidas refrescantes, éstas se considerarán cada una como bienes de diferente clase de las demás bebidas con contenido alcohólico.**

IV. **Que el impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente y que éste pretenda acreditar, haya sido efectivamente pagado a quien efectúo dicho traslado.**

"No procederá el acreditamiento a que se refiere este artículo, cuando quien lo pretenda realizar no sea contribuyente del impuesto por la enajenación del bien o por la prestación del servicio por el que se le trasladó el citado impuesto o por el que se pagó en la importación. En ningún caso procederá el

acreditamiento respecto de los actos o actividades que se encuentren exentos de éste impuesto.

"Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe efectuar de un monto equivalente al establecido en esta Ley. No se considerará acreditable el impuesto que se traslade sin tener esta obligación.

"Cuando el contribuyente no acredite el impuesto que le fue trasladado en los términos de este artículo contra el impuesto que le corresponda pagar, en el mes de que se trate o en los dos meses siguientes, perderá el derecho a hacerlo hasta por la cantidad en que pudo haberlo acreditado.

"..."[95]

A efecto de precisar las anteriores consideraciones relativas al tratamiento que la Reforma Fiscal de 2002 hace con motivo de la obligación tributaria o sustantiva resultado de la enajenación de bebidas alcohólicas y cerveza en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, se elabora el siguiente cuadro sinóptico, destacando los distintos elementos de la contribución a que hemos hecho referencia pero cabe mencionar que éstos se establecerán viendo la hipótesis contenida en la norma y de la cual deriva el nacimiento de la obligación sustantiva como un todo, es decir, no sólo a partir de su realidad material u objeto propiamente dicho sino señalando además sus elementos subjetivos, espaciales, temporales y cuantitativos que ya tuvimos oportunidad de estudiar en forma aislada. (Ver Cuadro número 4).

[95] FUENTE Ley del IESPS 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 01 de enero de 2002

Además consideramos pertinente la esquematización en el funcionamiento del mecanismo de percusión, traslado, acreditamiento e incidencia del gravamen a que hemos hecho referencia en este capítulo pues no sólo son figuras muy comunes en los tributos indirectos sino que su estudio, en el caso de los legisladores resulta indispensable en el establecimiento de todo impuesto, a efecto de determinar el sujeto sobre el cual pesará efectivamente la carga tributaria y si es éste a quien realmente se buscaba gravar; su reacción dentro de la economía nacional, en especial si con ello se incentivan o desincentivan industrias o si se da pie a efectos negativos como la evasión o adulteración de bebidas.

Debemos agregar que en la traslación del impuesto, en este caso del impuesto especial sobre producción y servicios en la enajenación de bebidas alcohólicas y cervezas se presentan sus dos formas clásicas, por un lado y la regla general de la traslación hacia adelante o también denominada protraslación y, por otro lado la retrotraslación que consiste en pagar menos por los bienes y servicios trasladando la carga tributaria, en este caso el adquirente a su suministrador.

En efecto, es bien sabido que la percusión del impuesto se da cuando el causante de éste ocurre a pagarlo, sin embargo es común que el gravamen no incida en la persona a quién impone la ley la obligación de hacerlo sino que lo traslade a un sujeto quien realiza el pago efectivamente. La protraslación ocurre cuando el deudor legal de un tributo obliga a otra persona a pagar más por los bienes que adquiere o los servicios que recibe[96], su efecto principal es el encarecimiento de la vida en perjuicio de la clase consumidora, esto es, contrario a lo que ocurre con la retrotraslación donde el fabricante absorbe los impuestos y los entera al fisco reduciéndolos de la contraprestación correspondiente; en nuestra opinión esto es lo que sucede en el caso de la retención y entero del impuesto por parte del

[96] CORTINA, Alfonso CURSO DE POLÍTICA DE FINANZAS PÚBLICAS DE MÉXICO. Ed Porrua Mexico, 1997 pág106

fabricante o envasador de bebidas alcohólicas cuando su enajenación se lleva a cabo a través de comisionistas, mediadores, agentes, representantes, corredores, consignatarios o distribuidores en términos del artículo 5-A de la Ley del IESPS. (Ver cuadro Número 5).

Relación Tributaria

Configuración del Hecho Imponible

Elementos

Obligación o deuda Tributaria.

1.- Elementos Subjetivos: *Sujeto Activo.* Federación

Sujeto Pasivo de derecho. Productores o fabricantes

Sujetos pasivos de hecho Envasadores Enajenantes al público en general.

Traslado

Acreditamiento

Incidencia

Pago.

2.- Elemento Objetivo o material:

I. Objeto=enajenación (arts 7,8 LIESPS)

1. Bebidas Fermentadas -Vinos-
2. Cervezas
3. Bebidas Destiladas -Tequila- (art.2° IESPS)

II. Fuente= Realidad económica sujeta a imposición

Diversas Industrias Alcoholeras.

3.- Elemento Espacial: Enajenación en territorio nacional (art. 9°LIESPS)

4.- Elemento Temporal: *I. Causación:*

Momento de. art 6°CFF

Realización del hecho imponible

II. Determinación= Base : tasa tributaria

art 6 CFF → Normas procesales Vigentes a ese momento.

Art.10 LIESPS

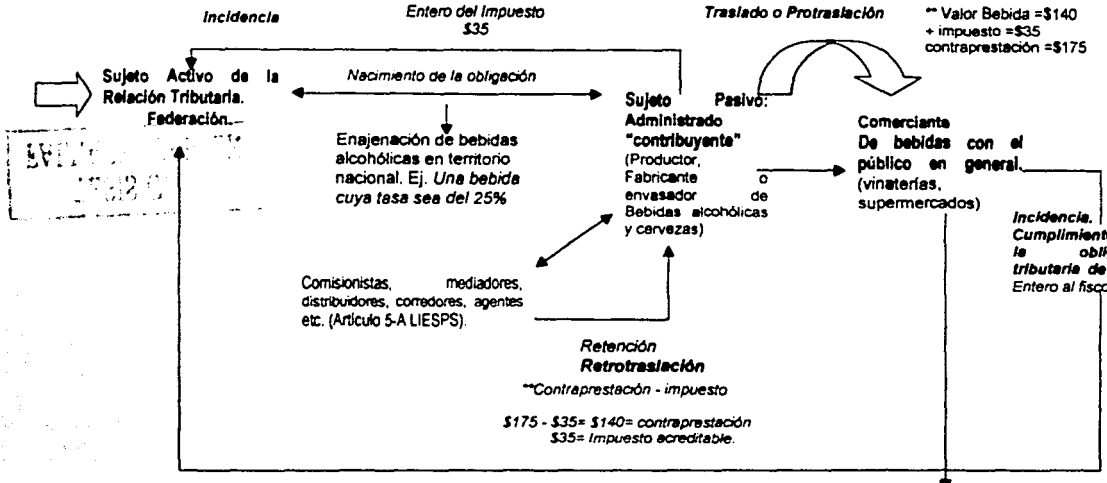
Cobro de contraprestación

Art. 5°LIESPS: → Declaraciones mensuales. Pagos Definitivos Opera: compensación y acreditamiento

5.- Elementos Cuantitativos: *I. Base imponible*= Valor o contraprestación (art. 11 LIESPS)

II. Tarifa Tributaria= % (art.2°LIESPS)

Cuadro N°4 "El Hecho imponible, traslado y acreditamiento del IESPS en la enajenación de Bebidas Alcohólicas"
Fuente: LIESPS, 2002.



Cuadro No5 "Percusión, Traslado e Incidencia del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a la Bebidas alcohólicas y Cervezas"
Fuente: Ley del IESPS 2002.

2.7 El control fiscal sobre las bebidas alcohólicas.

Como sabemos en toda relación tributaria el efecto normal es la realización de la hipótesis prevista por la legislación fiscal y por tanto el nacimiento de la obligación tributaria sustantiva a cargo del contribuyente; Sin embargo, como ya lo hemos comentado no es la única obligación del sujeto pasivo en la relación o vinculo tributario, existen otros deberes que si bien no se traducen en la entrega de un valor generalmente pecuniario si implican un hacer, no hacer, o un tolerar de este sujeto y contribuyen a que la autoridad hacendaria, pueda llevar un registro y control de sus contribuyentes y del cumplimiento de su obligación constitucional. Estas son las denominadas por la doctrina obligaciones de carácter accesorio secundarias o formales en donde encontramos por ejemplo la de llevar contabilidad, formular avisos, expedir comprobantes con o sin el traslado del impuesto, no obstaculizar visitas domiciliarias etc.

Es importante agregar que conforme al criterio reconocido por la Cuarta Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, estas obligaciones secundarias subsisten mientras exista la posibilidad de que se presente la obligación principal y, en el caso de desaparecer ésta, también lo harán las obligaciones secundarias. Así se desprende del fallo pronunciado por el órgano en comento en el juicio 1234/40 al disponer: "La circunstancia de que una persona haya tenido el carácter de causante en una época, no significa que ha de conservarlo indefinidamente y que esta obligado en forma vitalicia a cumplir con los deberes que las leyes imponen a tales causantes" (Revista del Tribunal Fiscal No.37 a 48, pág 45)[97]

En el caso del IESPS en la enajenación de bebidas alcohólicas, la Ley disponía con anterioridad a la Reforma Fiscal de 2002, en el Título I,

[97] Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS, Op. Cit pág 59,60

Capítulo V, *"De las Obligaciones de los Contribuyentes"*, tratándose de Cervezas y bebidas Fermentadas entre las más importantes las siguientes:

"Artículo 19.- Los contribuyentes a que se refiere este Título tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos del mismo y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes:

I. Llevar contabilidad...

II. Expedir comprobantes sin el traslado en forma expresa y por separado del impuesto establecido en este Título, salvo tratándose de la enajenación de bebidas alcohólicas, fermentadas, cerveza y bebidas refrescantes siempre que el adquirente sea a su vez contribuyente de este impuesto por dicho bien y así lo solicite.

"...

"Los contribuyentes que enajenen bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza y bebidas refrescantes que trasladen en forma expresa y por separado el impuesto establecido en este Título, deberán asegurarse de que los datos relativos al nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expiden corresponden con el registro con el que dicha persona acredite que es contribuyente del impuesto especial sobre producción y servicios respecto de dicho bien. Asimismo los citados contribuyentes deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en forma trimestral, en los meses de abril, julio, octubre y enero, del año que corresponda la relación de las personas a las que en el trimestre anterior al que se declara les hubiere trasladado el impuesto especial

sobre producción y servicios en forma expresa y por separado en los términos de esta fracción, así como el monto del impuesto trasladado en dichas operaciones y la información y documentación que mediante reglas de carácter general señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III. Presentar declaraciones...

IV. Derogado.

V. Derogado

VI. Conservar y en su caso, proporcionar a las autoridades fiscales la información que corresponda de los bienes que produzcan enajenen o importen respecto de su consumo por entidad federativa...

VII. "...

VIII. Los fabricantes, productores, envasadores e importadores obligados al pago del impuesto especial sobre producción y servicios a que se refiere este Título, deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y enero la información sobre sus 50 principales clientes y proveedores del trimestre inmediato anterior al de su declaración, a través de sus dispositivos electromagnéticos procesados en los términos que señale dicha Secretaría mediante disposiciones de carácter general.

"...

"...

IX. "...

X. Los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos labrados deberán llevar un control físico del volumen fabricado, producido o

envasado, según corresponda, así como reportar trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y enero, la lectura mensual de los registros de cada uno de los dispositivos que se utilicen para llevar el citado control, en el trimestre inmediato anterior al de su declaración, a través de los medios magnéticos procesados en los términos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general.

XI. "...

XII. "...

"...

"...

"...

XIII. Los fabricantes, productores envasadores e importadores de los bienes a que se refiere el artículo 2°, fracción I, incisos A), B), C), D), y E) de esta Ley, obligados al pago del impuesto especial sobre producción y servicios deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y enero, el precio de enajenación de cada producto, valor y volumen de los mismos, efectuado en el trimestre inmediato anterior, a través de dispositivos electromagnéticos procesados en los términos que señale dicha Secretaría mediante disposiciones de carácter general.

XIV. "...

XV. Derogado

XVI. Derogado

XVII. "...

Por su parte, el Título II de la Ley en comento establecía en el caso de enajenación de Bebidas Alcohólicas las siguientes obligaciones a cargo del contribuyente:

Artículo 26-M.- Los contribuyentes a que se refiere este Título tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos del mismo y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes:

I. Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y efectuar la separación de las operaciones desglosadas por producto.

II. Los contribuyentes a que se refiere este Título deberán adherir marbetes a los envases que contengan bebidas alcohólicas inmediatamente después de su envasamiento. Tratándose de bebidas alcohólicas a granel, se deberán adherir precintos a los recipientes que las contengan, cuando las mismas se encuentren en tránsito o en transporte. "...

"...

"...

"El marbete deberá colocarse en la etiqueta frontal del envase abarcando parte de la etiqueta y parte del propio envase. En los casos en que por el tamaño de la etiqueta no sea posible adherir el marbete sin afectar la información comercial, éste podrá ser adherido en la contraetiqueta del envase y de la misma manera en que se señaló, siempre que ésta tenga impresa la marca del producto y el nombre del fabricante, productor, envasador o importador.

Las personas físicas o morales que adquieran los productos a que se refiere este Título, deberán cerciorarse de que los mismos cuenten con el marbete o precinto correspondiente.

III. Los productores, envasadores e importadores estarán obligados a presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y enero, un reporte de los números de folio de marbetes y precintos obtenidos, utilizados y destruidos durante el trimestre inmediato anterior, en los términos que señale dicha Secretaría mediante reglas de carácter general.

IV. Los contribuyentes a que se refiere este Título, deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y enero, un reporte que contenga el número de litros enajenados en el trimestre inmediato anterior, a través de medios magnéticos procesados en los términos que señale dicha Secretaría mediante reglas de carácter general.

V. Los productores o envasadores estarán obligados a llevar un control físico del volumen envasado y reportar trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y enero, la lectura mensual de los registros de cada uno de los dispositivos que se utilicen para llevar el citado control, del trimestre inmediato anterior a la fecha en que se reporta, a través de medios magnéticos procesados en los términos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

VI. Los productores o envasadores estarán obligados a llevar un control volumétrico de producción y reportar trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y enero, el número de litros producidos de conformidad con el citado control, del trimestre inmediato anterior a la fecha en que se reporta, en los términos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

VII. Los productores, envasadores e importadores deberán estar inscritos en el Padrón de Contribuyentes de Bebidas alcohólicas para poder solicitar marbetes y precintos, según se trate a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo cumplir con las reglas de carácter general que para tal efecto emita la citada Secretaría.

VIII. "...

IX. "...

X. Conservar y, en su caso, proporcionar a las autoridades fiscales la información que corresponda de los productos que produzcan, envasen o importen, respecto de su consumo por entidad federativa e impuesto correspondiente. Para efectos de esta fracción, se considera que los productos se consumen en el lugar en que se hace la entrega material de los mismos, de acuerdo con el comprobante de enajenación.

XI. Expedir comprobantes sin que se señale en forma expresa y por separado la cuota a que se refiere el artículo 26-B de esta Ley, en el comprobante que ampare la enajenación.

XII. Los productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas están obligados a llevar un

registro que contenga la denominación de los productos que produzcan, envases o importen, así como las marcas que utilizan.[98]

No debemos olvidar que estas obligaciones se encontraban dirigidas exclusivamente a las bebidas alcohólicas destiladas, cuyo control por parte de las autoridades fiscales resulta particularmente importante en razón del mercado negro que existe en estas industrias gracias a la fuerte demanda que suele haber de éstos productos, por ejemplo, el caso del tequila apenas en la década pasada, en donde los productores no previeron las reservas necesarias de Agave Tequilana Weber para satisfacer las exigencias del mercado tanto nacional como extranjero. Sin embargo, cabe anotar el comentario de que estas medidas de control impositivo en industrias poco desarrolladas y sobre todo con características distintas al proceso de destilación pueden traer como consecuencia desequilibrios presupuestarios, y gastos innecesarios de administración, además de desincentivar actividades económicas que por ser nacionales debieran impulsarse, es el caso de la industria de los vinos en México.

No obstante lo anterior, nuestra Reforma Fiscal de 2002, intenta conciliar las obligaciones que para los contribuyentes de uno y otro título manejaba y así establece, en su artículo 19:

"Artículo 19.- Los contribuyentes a que se refiere esta Ley tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de la misma y en las demás disposiciones fiscales , las siguientes:

I. Llevar contabilidad...

II. Expedir comprobantes sin el traslado en forma expresa y por separado del impuesto establecido en esta Ley, salvo tratándose de la

[98] FUENTE Ley del IESPS, 2001

enajenación de bebidas con contenido alcohólico y cerveza, siempre que el adquirente sea a su vez contribuyente de este impuesto por dicho bien y así lo solicite.

"...

Los contribuyentes que enajenen bebidas con contenido alcohólico y cerveza, que trasladen en forma expresa y por separado el impuesto establecido en esta ley, deberán asegurarse de que los datos relativos al nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expiden, corresponden con el registro con el que dicha persona acredite que es contribuyente del impuesto especial sobre producción y servicios respecto de dicho bien. Asimismo los citados contribuyentes deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en forma trimestral, en los meses de abril, julio, octubre y enero, del año que corresponda, la relación de las personas a las que en el trimestre anterior al que se declara, les hubiese trasladado el impuesto especial sobre producción y servicios en forma expresa y por separado en los términos de esta fracción, así como el monto del impuesto trasladado en dichas operaciones y la información y documentación que mediante reglas de carácter general señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (Al efecto la regla 6.12 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 de mayo de ese año, establece que se cumple con el requisito de cerciorarse de que los datos proporcionados por el contribuyente (para la expedición del comprobante fiscal que contenga el

traslado expreso y por separado del impuesto) corresponden con los de su registro, cuando los mismos coincidan con los datos de la constancia de inscripción en el RFC expedida por la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público, en la cual estarán contenidas las obligaciones del IEPS y siempre que se anote el número de dicha constancia en el comprobante que se expida.

Asimismo para obtener esta constancia, los contribuyentes deberán solicitarla en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, correspondiente a su domicilio fiscal.

En cuanto a la obligación de informar trimestralmente a la autoridad de la relación de personas a quienes se le hubiese trasladado el impuesto en forma expresa y por separado, la regla número 6.13 de la citada Resolución Miscelánea establece que dicha información deberá enviarse vía Internet, a través de la página del SAT (www.sat.gob.mx), y sólo cuando el contribuyente haya obtenido ingresos que no excedan de 1,000.000.00 pesos en el año inmediato anterior, podrá optar por presentar dicha información por duplicado, a través de la forma oficial IEPS1, debiendo llenar los recuadros correspondientes a la Sección A).[99] Ver imagen 1.

III. Presentar las declaraciones e informes previstos en esta Ley, en los términos que al efecto se establezcan en el Código Fiscal de la Federación...

[99] Cfr. Resolución Miscelanea Fiscal 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 30 de mayo 2002.

IV. "...

V. Los contribuyentes deberán adherir marbetes a los envases que contengan bebidas alcohólicas, inmediatamente después de su envasamiento. Tratándose de bebidas alcohólicas a granel, se deberán adherir precintos a los recipientes que las contengan, cuando las mismas se encuentren en tránsito o en transporte. No será aplicable lo dispuesto en este párrafo tratándose de bebidas alcohólicas envasadas que se destinen a la exportación, siempre que se cumplan con las reglas de carácter general que al efecto se señalen en el reglamento de esta Ley.

"...

"...

VI. Proporcionar a las autoridades fiscales durante el mes de marzo de cada año, la información que corresponda de los bienes que produjeron, enajenaron o importaron en el año inmediato anterior, respecto de su consumo por entidad federativa e impuesto correspondiente, así como de los servicios prestados por establecimiento en cada entidad federativa. Para los efectos de esta fracción, se considera que los bienes se consumen en el lugar en que se hace la entrega material del producto, de acuerdo con el comprobante de enajenación. (Con relación a esta fracción, la regla 6.22 de la Miscelánea Fiscal dispone que dicha información deberá presentarse por duplicado, a través de la forma oficial 57 denominada "Declaración Anual Informativa del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios por Consumo por Entidad

Federativa", ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, correspondiente a su Domicilio Fiscal.)[100] .

VII. "...

VIII. **Los fabricantes, productores, envasadores e importadores, obligados al pago del impuesto especial sobre producción y servicios a que se refiere esta Ley, deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, trimestralmente, en los meses de abril, julio, octubre y enero, del año que corresponda, la información sobre sus 50 principales clientes y proveedores del trimestre inmediato anterior al de su declaración.** (De conformidad con la regla 6.23 de la Miscelánea Fiscal, los contribuyentes deberán enviar dicha información a través de la página del SAT (www.sat.gob.mx), y sólo cuando el contribuyente haya obtenido ingresos que no excedan de 1,000.000.00 en el año inmediato anterior, podrá optar por presentar dicha información por duplicado, a través de la forma oficial IEPS1, debiendo llenar los recuadros correspondientes a la Sección A).[101] Ver imagen 1.

"...

"...

IX. "...

X. **Los fabricantes, productores, envasadores o importadores de bebidas con contenido alcohólico; cerveza... deberán llevar un control físico del volumen fabricado, producido o envasado, según corresponda, así como reportar trimestralmente, en los meses de**

[100] Cfr. Resolución Miscelánea Fiscal 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Del 30 de mayo 2002

[101] Cfr. Resolución Miscelánea Fiscal 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Del 30 de mayo 2002

abril, julio, octubre y enero, del año que corresponda, la lectura mensual de los dispositivos que utilicen para llevar el citado control en el trimestre inmediato anterior al de su declaración. (En este sentido la Regla 6.25 de la Resolución Miscelánea contempla que los contribuyentes vía Internet, a través de la página del SAT, la lectura de los registros mensuales del trimestre anterior de cada uno de los equipos instalados y del conteo final efectuado en dicho periodo del volumen fabricado, producido o envasado)[102]

XI. "...

XII. "...

XIII. Los fabricantes, productores, envasadores o importadores, de los bienes a que se refiere el inciso A) de la fracción I, del artículo 2° de esta Ley, estarán obligados a llevar un control volumétrico de producción y presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, trimestralmente, en los meses de abril, julio, octubre y enero, del año que corresponda, el precio de enajenación de cada producto, valor y volumen de los mismos, efectuado en el trimestre inmediato anterior. (Esta información deberá enviarse vía Internet a través de la página del SAT, anteriormente citada y sólo tratándose de contribuyentes cuyos ingresos en el año de calendario anterior no hubiesen excedido a 1000,000.00 de pesos podrá optarse por presentar la información correspondiente ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, mediante la forma oficial IEPS1, recuadros A o B según corresponda y por

[102] Cfr. Resolución Miscelánea Fiscal 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Del 30 de mayo 2002.

duplicado, así lo establece la Regla 6.30 de la Miscelánea Fiscal)[103] Ver imagen 1.

XIV. **Los fabricantes, productores, envasadores e importadores de... y de bebidas alcohólicas, deberán estar registrados como contribuyentes de bebidas alcohólicas en el Registro Federal de Contribuyentes. Asimismo los fabricantes, productores, envasadores e importadores, deberán cumplir con esta obligación para poder solicitar marbetes y precintos, según se trate, debiendo cumplir con las disposiciones del Reglamento de esta ley.** (Se entiende están registrados como contribuyentes de bebidas alcohólicas ante el RFC, cuando se encuentran inscritos en el Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, según la Regla 6.31de la Miscelánea. Para estos efectos deberán requisitar el formato denominado "Formulario de Registro al Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas", acompañando copia de la Cédula de identificación fiscal del contribuyente y presentándolo ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, designada para estos efectos.

Asimismo dicho formato se encontrará disponible en la citada administración local y por último, se dispone que los fabricantes, productores o envasadores registrados en el Padrón con anterioridad a la vigencia de esta regla, quedarán liberados de presentar dicho formato). [104] Ver imagen 2.

---

[103] Cfr. Resolución Miscelánea Fiscal 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 30 de mayo 2002

[104] Cfr. Resolución Miscelánea Fiscal 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 30 de mayo 2002

XV. Los productores, envasadores e importadores, de bebidas alcohólicas, estarán obligados a presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y enero, del año que corresponda, un informe de los números de folio de marbetes y precintos obtenidos, utilizados y destruidos, durante el trimestre inmediato anterior. (De conformidad con la Regla 6.32 de la Resolución Miscelánea, los contribuyentes a efecto de cumplir cabalmente con esta obligación deberán presentar los números de folio ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que les corresponda según la lista establecida en la regla 6.21 de ese instrumento y no en la que les correspondiese según su domicilio; además deberá hacerse por duplicado y en la forma oficial IEPS6)[105] Ver imagen 3.

XVI. Los productores o envasadores de los bienes a que se refiere el numeral 3 del inciso A) de la fracción I del artículo 2° de esta Ley, (bebidas alcohólicas con graduación de más de 20°GL) estarán obligados a llevar un control volumétrico de producción y presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y enero, del año que corresponda, un informe que contenga el número de litros producidos, de conformidad con el citado control, del trimestre inmediato anterior a la fecha en que se informa. (Dicha información se presentará ante la Administración Local de Asistencia al contribuyente, correspondiente a su domicilio fiscal, por duplicado, a través de las formas

[105] Cfr. Resolución Miscelánea Fiscal 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 30 de mayo 2002.

oficiales IEPS4 y IEPS5, según sea el caso, así lo dispone la Regla 6.33 de la Miscelánea Fiscal).[106] Ver imágenes 4 y 5.

XVII. "...

XVIII. Los contribuyentes a que hace referencia esta ley, que enajenen al público en general bebidas alcohólicas para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, deberán destruir los envases que las contenían, inmediatamente después de que se haya agotado su contenido. (Según la Regla general 6.34 los contribuyentes en lugar de destruir los envases que contengan bebidas alcohólicas inmediatamente después de que se haya agotado su contenido, podrán destruir dichos envases al término de las operaciones del día o antes de iniciar las operaciones del día inmediato siguiente).[107]

XIX. "..."."[108]

No podemos ignorar y es de reconocerse el esfuerzo del legislador en los últimos años para robustecer las medidas de control fiscal en el sector de bebidas alcohólicas con la intención de combatir las prácticas desleales llevadas a cabo por los productores clandestinos de éstas bebidas, así como la elusión y evasión fiscal en este rubro, (objetivos planteados en las exposiciones de motivos, reformas, 2001 y 2002), sin embargo es necesario además la consideración particular de cada una de las industrias alcoholeras de tal manera que se construya un sistema impositivo eficaz, con la menor carga administrativa para el contribuyente y la administración pero sobretodo acorde con la realidad de cada una de estas industrias.

---

[106] Cfr. Resolución Miscelánea Fiscal 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 30 de mayo 2002

[107] Cfr. Resolución Miscelánea Fiscal 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 30 de mayo 2002

[108] FUENTE Ley del IESPS 2002 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 01 de enero de 2002

IEPS1

INFORMACION SOBRE IMPORTE Y VOLUMEN DE COMPRAS Y VENTAS

DATOS DEL CONTRIBUYENTE	
NOMBRE, DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL	R.F.C.

PERIODO QUE SE DECLARA: Mes — Año — / Mes —Año —

	1. Clave de la operación	2. R.F.C. Cliente o Proveedor	3. Nombre del Cliente o Proveedor	4. Clave de Entidad Federativa	5. Clave de producto	6. Clave de presentación	7. Volumen de la operación	8. Precio promedio	9. IEPS	10. Valor total de la operación	11. Número de territorio del cliente
SECCION A											
SECCION B											

INSTRUCCIONES DE LOS CAMPOS

La sección A se utilizará para la información de operaciones con contribuyentes del IEPS. La sección B, se utilizará para operaciones con el público en general.

1. Clave de operación en la que se anotará la letra "C" si es cliente o "P" si es proveedor.
2. Para clientes o proveedores extranjeros se deberá anotar un cero.
3. Nombre, Denominación o Razón Social del cliente o proveedor.
4. Según las claves del rubro C del Anexo 11 de la presente Resolución. Para clientes o proveedores extranjeros se anotará "33".
5. Conforme al rubro A (clave de producto) del Anexo 11. Para tabaco labrado se utilizarán las claves de marca del rubro B.
6. Conforme al rubro A (clave de presentación) del Anexo 11 de esta Resolución.
7. Volumen de la operación realizada en litros o capsulas.
8. Precio promedio de venta o adquisición por unidad, sin incluir IEPS ni IVA.
9. Monto de IEPS causado por la enajenación. Para el caso de compras, se deberá anotar un cero.
10. Monto en pesos de la operación realizada incluyendo el IEPS e IVA.
11. Número de control de la enajenación de cigarrillos en el RFC del cliente al que se le trasladó en forma expresa y por separado el impuesto. En caso de no haber trasladado el impuesto o que se trate de un proveedor, se deberá anotar un cero.

Imagen 1

DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL	
Nombre	
RFC	FIRMA

SELLO DEL ÁREA FIRMA EMISORA

RE-1

FORMULARIO DE REGISTRO EN EL PADRÓN DE CONTRIBUYENTES DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS

ANTES DE ANOTAR EN LA PARTE DE ABAJO FORMULARIO, LEA LAS INSTRUCCIONES

ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DE

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

MARQUE CON "X" EL MOVIMIENTO QUE REALIZA — ALTA ☐ — MODIFICACIÓN ☐ — BAJA ☐

1 DATOS DEL CONTRIBUYENTE

PERSONA FÍSICA

APELLIDO PATERNO

APELLIDO MATERNO

NOMBRE(S)

PERSONA MORAL

DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL

DOMICILIO FISCAL

CALLE — NÚMERO EXTERIOR — NÚMERO INTERIOR

COLONIA — MUNICIPIO O DELEGACIÓN — CIUDAD O POBLACIÓN

ENTRE LAS CALLES DE — Y

LOCALIDAD — ENTIDAD FEDERATIVA — TELÉFONO

2 ACTIVIDADES

MARQUE CON UNA "X" SI ES

A. BEBIDAS ALCOHÓLICAS	ALTA	MODIFICACIÓN	B. ALCOHOL	ALTA	MODIFICACIÓN	C. ALCOHOL DESNATURALIZADO	ALTA	MODIFICACIÓN
PRODUCTOR O FABRICANTE	☐	☐	PRODUCTOR O FABRICANTE	☐	☐	PRODUCTOR O FABRICANTE	☐	☐
ENVASADOR	☐	☐	ENVASADOR	☐	☐	ENVASADOR	☐	☐
IMPORTADOR	☐	☐	IMPORTADOR	☐	☐	IMPORTADOR	☐	☐
EXPORTADOR	☐	☐	EXPORTADOR	☐	☐	EXPORTADOR	☐	☐

DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN

APELLIDO PATERNO

APELLIDO MATERNO

NOMBRE(S)

ACUSE DE RECIBO PARA EL CONTRIBUYENTE

INSTRUCCIONES

1. [illegible]
2. [illegible]
3. [illegible]

SE PRESENTA POR DUPLICADO

[illegible]

Imagen 2

IEPS6

REPORTE TRIMESTRAL DE UTILIZACIÓN DE MARBETES O PRECINTOS

DATOS DEL CONTRIBUYENTE	
NOMBRE, DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL	
R.F.C.	
NÚ. DE OPERACIÓN DE INSCRIPCIÓN	
DOMICILIO FISCAL	

DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL	
NOMBRE	
R.F.C.	FIRMA

PERIODO QUE DECLARA (MM/AAAA) - (MM/AAAA)	

MES (MM)	RANGO(S) DE NUMEROS DE FOLIO ADQUIRIDOS	RANGO(S) DE NUMEROS DE FOLIO UTILIZADOS	RANGO(S) DE NUMEROS DE FOLIO DESTRUIDOS
	MARBETES PRECINTOS	MARBETES PRECINTOS	MARBETES PRECINTOS
	MARBETES PRECINTOS	MARBETES PRECINTOS	MARBETES PRECINTOS
	MARBETES PRECINTOS	MARBETES PRECINTOS	MARBETES PRECINTOS

Se presenta por duplicado

(Imagen 3

INICIO O TERMINO DE PROCESO DE DESTILACION

DATOS DEL CONTRIBUYENTE	
NOMBRE DENOMINACION O RAZON SOCIAL	
R.F.C	
DOMICILIO FISCAL	

DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL	
NOMBRE	
R.F.C	FIRMA

FECHA DE INICIO (DD/MM/AAAA)		FECHA DE TERMINO (DD/MM/AAAA)	

PROCESO CONTINUO PERIODICIDAD DEL PROCESO		PERIODO QUE SE DECLARA (DD/MM/AAAA - DD/MM/AAAA)	

MATERIA PRIMA			VOLUMEN	DESTILADO OBTENIDO		
TIPO (AZUCAR, UVA, AGAVE, CAÑA, ETC.)	CANTIDAD EXPRESADA EN KG	BRIX PROMEDIO	ESTIMADO A DESTILAR (LTS 55%)	VOLUMEN (LTS 55%)	MERMA EXPRESADA EN LITROS	DESTINO DE LA PRODUCCION

- Si se trata de una declaracion de inicio de un solo proceso, se anotará la fecha de inicio la materia prima a utilizar y el volumen estimado a destilar.
- En caso de declaración de término, se anotará la fecha en la que se inició el proceso, la fecha de término, lo referente a la materia prima, volumen estimado a destilar y destilado obtenido
- Para el caso de procesos continuos se anotará la periodicidad del mismo y rango completo de todos los periodos por los que se hace la declaración. En este caso se deberán reportar la cantidad de materia prima, el volumen estimado a destilar y el destilado obtenido por periodo.
- El destino de la producción se refiere a exportación, almacenaje, envasado inmediato, mezcla en frio o cualquier otro proceso a que sean sometidos los destilados

Imagen 4

Formato de reproducción libre

Se presenta por duplicado

IEPS5

INICIO O TERMINO DE PROCESO DE ENVASAMIENTO

DATOS DEL CONTRIBUYENTE	
NOMBRE DENOMINACION O RAZON SOCIAL	
R F C	
DOMICILIO FISCAL	

DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL			
NOMBRE			
R F C		FIRMA	
FECHA DE INICIO (DD/MM/AAAA)		FECHA DE TERMINO (DD/MM/AAAA)	
PROCESO CONTINUO PERIODICIDAD DEL PROCESO		PERIODO QUE SE DECLARA (DD/MM/AAAA - DD/MM/AAAA)	

MARCA	CAPACIDAD	UNIDADES ENVASADAS	No. DE FOLIO DE MARBETES UTILIZADOS

TOTAL LITROS ENVASADOS DURANTE EL PROCESO	
MERMA	
LITROS INGRESADOS A LA PLANTA AL INICIO DEL PROCESO	

- Para casos de declaración de inicio de proceso lineal, se deberá anotar la fecha de inicio del mismo y la información relativa a las marcas y capacidades.
- Para declaración de término de proceso, se deberá anotar la fecha de inicio, así como la relativa a las marcas capacidades, unidades envasadas y los rangos de números de folio de los marbetes utilizados. Asimismo, se deberá calcular el total de litros envasados a partir de la capacidad y las unidades envasadas, la merma de proceso y los litros de bebidas alcohólicas ingresados a la planta al inicio del proceso.
- En caso de declaración de procesos continuos, se anotará la información del envasamiento por periodo en cuantos formatos sean necesarios.

Formato de reproducción libre

Se presenta por duplicado

Imagen 5

2.7.1 Marbetes y Precintos.

En general, marbete proviene del árabe *marbat o marbit*, lo que se ata a algo. Se refiere a la cédula que se adhiere a un objeto para indicar la marca de fábrica, y a veces sus cualidades, uso, precio etc. En el transporte por tren, es el papel que se pega a la mercadería con datos del remitente y destinatario.[109]

Por su parte, la palabra precinto proviene de la raíz latina *praecintus*, acción de ceñir. Acción y efecto de precintar. Se refiere a la ligadura sellada convenientemente con que se ata a lo largo y a lo ancho paquetes, cajas, cajones, fardos, legajos etcétera, a efecto de que no puedan abrirse sino cuando y por quien corresponda.[110]

El marbete, contemplado en la legislación fiscal, específicamente en el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios es el signo distintivo de control fiscal que se adhiere a los envases que contienen bebidas alcohólicas con capacidad que no excede de 5,000 mililitros. Se llamará precinto dicho control fiscal cuando se adhiera a recipientes que contengan bebidas alcohólicas pero que excedan dicha capacidad, es decir, bebidas alcohólicas de las denominadas a granel. (Artículo 3°, fracciones IV y V de LIESPS, respectivamente).

La colocación de marbetes y precintos es una obligación formal a cargo de los contribuyentes del impuesto especial objeto de estudio, sin embargo, ésta ya se contemplaba desde la Ley Federal de Impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas, esto era en el caso de *importación de bebidas alcohólicas* extranjeras, nacionales (envasadas en el extranjero) *o bien, en el*

---

[109] Cfr. PALOMAR MIGUEL, Juan DICCIONARIO PARA JURISTAS. Tomo II Ed Porrúa México, 2000 pág 966

[110] Cfr. PALOMAR MIGUEL, Juan DICCIONARIO PARA JURISTAS. Op. Cit. Tomo II pág 1225

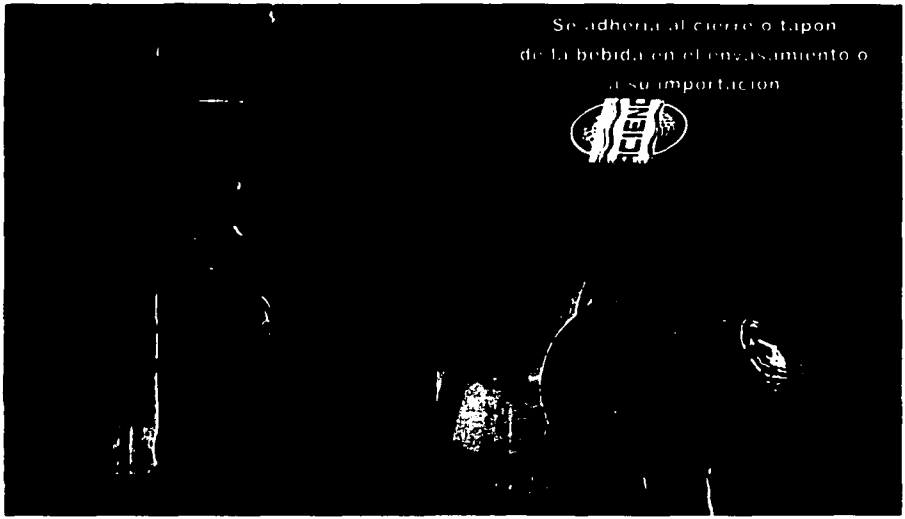
envasamiento de bebidas importadas en recipientes mayores[111]; Los marbetes se adherían sobre el cierre o tapón, de manera que al destapar el envase se rompiera y quedaran los dos extremos de éste adheridos al envase identificando su valor y clase, cuando el material de éstos recipientes impedía la adhesión perfecta de los marbetes, éstos se aseguraban con una fajilla o casquillo evitando que se desprendieran y cuidando de no ocultar los signos y guarismos referentes a la categoría fiscal y valor de los mismos. Ver imagen 6.

La obligación de colocar el marbete se trasladó a la Ley de 1980 (que como sabemos crea el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios) y se mantuvo en general para las bebidas importadas hasta 1992 cuando se estableció por primera vez que los productores nacionales de bebidas alcohólicas estaban obligados a adherir marbetes, más no obstante, éstos podían optar por llevar un control físico del volumen producido, siempre que cumplieran con las reglas de control de inspección que al efecto estableciera la SHCP, previa la presentación del aviso correspondiente y la declaración provisional de la que hablaba el artículo 5° de la LIESPS de ese año. Esta opción para el contribuyente estuvo vigente hasta el ejercicio fiscal de 1997 es por eso que podemos notar que algunas de las bebidas nacionales contenía este signo fiscal distintivo y otras no. Por su parte, la obligación de adherir precintos a los envases o recipientes que contengan bebidas a granel entró en vigor a partir del 01 de marzo de 1997 y se mantiene a hasta la fecha.

---

[111] Así lo establecían los artículos 34 y 56 de la Ley de referencia Artículo 34 -El impuesto al envasamiento se pagará de conformidad con las siguientes reglas Respecto de alcohol, cabezas y cola y *bebidas alcohólicas* producidas en el país o de origen extranjero que se importen en recipientes mayores, se pagará en la oficina recaudadora, la que ministrará estampillas de emisión especial y permanente, que se denominarán marbetes del valor que corresponda, que deberán adherirse a los envases menores después de concluido en envasamiento en la forma que disponga el Reglamento
Cuando dichos productos se importen en recipientes menores, los marbetes se adherirán a los envases en el recinto aduanal
Para los efectos de esta ley el envasamiento termina con la colocación del tapón o cierre de cada envase Artículo 56 - Son obligaciones de los importadores de bebidas alcohólicas I Adherir los marbetes y etiquetas a los envases menores en la forma y términos que se establecen en esta ley y su Reglamento

*Imagen 6
"El Marbete"



En esta tesitura, en la actualidad la imposición del marbete y precinto a las bebidas alcohólicas es una obligación no sólo aplicable a las bebidas importadas sino también a las producidas en el territorio nacional como una forma de incrementar el control físico en el pago de impuestos por parte de la autoridad hacendaria en este tipo de productos; caso contrario lo constituye la exportación donde no se genera este deber a cargo del contribuyente. No obstante lo anterior, cabe mencionar que esta obligación de colocar el marbete en el ejercicio fiscal de 1999, y con motivo de la Reforma Fiscal publicada en el D.O. F, de 31 de diciembre de 1998 estuvo vigente salvo en el caso de las bebidas alcohólicas con capacidad de hasta 450 mililitros, mismas a las que en ese año se les dispensó de la colocación del control visual en comento.[112] Ver imagen 7.

En este sentido, el marbete de conformidad con el artículo 19, fracción V, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, vigente para el ejercicio fiscal de 2002, debe adherirse inmediatamente después del envasamiento de la bebida y deberá colocarse en la etiqueta frontal del envase, abarcando en parte la etiqueta y en parte el propio envase. Sin embargo, en los casos en que por el tamaño de la etiqueta no sea posible adherir el marbete sin afectar la información comercial, éste podrá ser adherido en la contraetiqueta del envase de la misma manera en que se señaló, siempre que ésta tenga impresa la marca del producto y el nombre del fabricante, productor, envasador o importador. En el caso de la importación de bebidas alcohólicas la colocación del marbete deberá ser previa a su introducción en territorio nacional o en su defecto en la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado. (artículo 19, fracción V, último párrafo) Ver imagen 8.

---

[112] Cfr. Decreto que Reforma Diversas Disposiciones Fiscales en lo relativo a la Ley del IESPS DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN Del 31 de diciembre de 1998

Imagen 7.

Imagen 8
"El Marbete en la actualidad"

El marbete en la actualidad se coloca en la etiqueta o contraetiqueta del producto, sin afectar la información comercial. Es un control visual del pago del Impuesto Especial Sobre la Enajenación en territorio nacional ó Importación a las Bebidas Alcohólicas Destiladas y a partir de la Reforma Fiscal de 2002, se impone a las también a las Bebidas Fermentadas.

Los precintos se adherirán a los envases que contengan bebidas alcohólicas a granel, en el caso de importación, previamente a su internación en el territorio nacional o bien, en el caso de bebidas nacionales siempre que se encuentren en tránsito o en transporte. (artículo 19, fracción V LIESPS)

Ahora bien, consideramos necesario el distinguir el marbete de otras figuras como el holograma y el código de barras; El marbete como lo hemos comentado en un principio se destinó exclusivamente al control de las importaciones mientras que la fiscalización en el pago del impuesto especial a las bebidas alcohólicas nacionales se regía principalmente por una serie de mecanismos o controles físico - volumétricos instalados en las fábricas; En la actualidad podemos identificar al marbete como un pequeño holograma que en el año 2000 y 2001 identificaba el pago de impuestos en bebidas cuya graduación alcohólica fuera de más de 20°GL, incluido todo el universo de bebidas destiladas, pero que a partir de la Reforma Fiscal del 01 de enero de 2002 abarca algunos fermentados con graduación alcohólica menor exceptuando únicamente a las bebidas refrescantes y a la cerveza, (artículo 4°, fracción IV, de la Ley del IESPS) lo que a nuestro juicio es desacertado y que tendremos oportunidad de estudiar a detalle en nuestro capítulo cuarto, a la luz del principio de equidad tributaria contemplado constitucionalmente en el artículo 31, fracción IV.

Por su parte, el código de barras presente en los envases de las bebidas con contenido etílico, se trate de fermentados o destilados representa una mera forma en que los grandes productores de Bebidas Alcohólicas, contabilizaban internamente sus productos, sin que tenga importancia alguna el grado alcohólico de la bebida.

Podemos observar que en la legislación tributaria muchas de las disposiciones contenidas en la Ley y relativas a la colocación de marbetes y precintos a las bebidas alcohólicas están complementadas en las

disposiciones de carácter general expedidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público[113].

En esta tesitura, de conformidad con la Regla 6.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 de mayo de 2002, para cumplir con la obligación de colocar marbetes y precintos de conformidad con la fracción V del artículo 19, de la LIESPS, los contribuyentes deberán solicitarlos ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, designada de conformidad con la lista contemplada en la Regla 6.21 de ese mismo instrumento, misma que nos permitimos reproducir al final de este capítulo para su mejor comprensión. Para poder solicitarlos deberán estar registrados en el RFC como Contribuyentes de bebidas alcohólicas, y en este sentido establece la Regla general 6.31 que se entenderá que cumplen con éste requisito siempre que se encuentren inscritos en el Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Otra de las obligaciones que en materia de marbetes y precintos se encuentran desarrolladas por esta Resolución Miscelánea 2002 se refiere al deber del contribuyente de reportar el número de folio en los marbetes y precintos obtenidos, utilizados y destruidos durante el trimestre inmediato anterior; Al efecto, la regla de carácter general 6.32 establece que el cumplimiento de la obligación es ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente donde les corresponde hacer sus trámites y a través de la forma fiscal IEPS6.

Asimismo, en caso de pérdida, destrucción, deterioro o extravío de los marbetes o precintos, el contribuyente deberá notificarle a la misma autoridad ante la cual los solicitó, para su cancelación, la causa que generó la pérdida, destrucción o deterioro, anexando la documentación

[113] Estas disposiciones de carácter general tienen su fundamento en los artículos 16 y 31 de la LOAPF, 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, 14, fracción III de la LSAT y 4, fracción XVII del Reglamento de esta última

comprobatoria correspondiente, tal como el acta de robo, o pérdida ante el ministerio público o la autoridad competente o acta ante notario público, cuando se trate de destrucción o deterioro en los marbetes o precintos. (Regla 6.18 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2002. *D.O.F 30/05/02*).

Los contribuyentes que transporten bebidas alcohólicas a granel (es decir, aquellas envasadas en recipientes con capacidad mayor de 5000 mililitros) deberán adherir precintos a los envases y recipientes, en todas las entradas y salidas donde se puedan cargar o descargar dichas bebidas. (Regla 6.20 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2002. *D.O.F 30/05/02*).

Los marbetes, como sabemos son indispensables en el proceso de producción de bebidas alcohólicas, para cumplir cabalmente con las obligaciones fiscales y evitar en un momento dado una determinación presuntiva de impuestos a cargo de la autoridad administrativa; sin embargo en ocasiones procede a la autoridad administrativa competente el derecho para negar los marbetes y precintos solicitados por el contribuyente, ésta es la hipótesis contenida en el artículo 26 de la Ley del IESPS, referida a cuando el contribuyente no se encuentra al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, de conformidad con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, las demás leyes tributarias y las Reglas de carácter genera que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La Regla 6.36 de la Resolución Miscelánea de 2002 establece que se considerará que el contribuyente está al corriente en el pago de dichas obligaciones cuando:

A. Se encuentre inscrito y activo en el Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas.
B. Haya presentado las declaraciones del ejercicio por impuestos federales, distintas a las del ISAN e ISTUV, correspondientes a 1999, 2000 y 2001.

C. Haya presentado durante los ejercicios fiscales de 2000 y 2001, las declaraciones mensuales del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

D. No haya dejado de presentar por el ejercicio fiscal de 2002, alguna de las declaraciones mensuales de pago del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

E. No haya dejado de presentar por el ejercicio fiscal de 2002, alguna de las declaraciones informativas del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, a que se refiere el artículo 19 de la Ley del IEPS.

F. No tenga adeudos fiscales firmes a su cargo por impuestos federales, distintos a ISAN e ISTUV.

G. No haya incurrido en las causales de revocación de la autorización para el pago a plazos a que hace referencia el artículo 66, fracción III del Código, en el caso de que se cuente con dicha autorización.

Cuando la autoridad no proporcione los marbetes o precintos solicitados por el contribuyente en el ejercicio de la facultad antes aludida, en ese mismo acto el contribuyente podrá comprobar con la documentación idónea que se encuentra al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. La autoridad que no proporcione los marbetes o precintos solicitados deberá en todo caso informar al contribuyente la causa que generó tal negativa, en un plazo no mayor a 15 días contados desde que recibió la solicitud de éstos.

Podemos concluir que el tratamiento de la obligación formal de colocar marbetes a las bebidas alcohólicas, reglamentada básicamente a partir de reglas de carácter general expedidas por la SHCP, es una medida con la que se busca un control efectivo en el pago de impuestos, procurando evitar la evasión, el contrabando y en general el mercado negro que existe principalmente en el campo de los productos destilados, aunque en la actualidad con la Reforma del 01 de enero de 2002, con la reclasificación

que hace de las bebidas abarca a ciertos productos fermentados, no así a la totalidad de ellos, cuestión que analizaremos en el capítulo cuarto, a la luz del principio de equidad tributaria, contemplado a nivel constitucional en el artículo 31, fracción IV.

A continuación nos permitimos reproducir la lista contenida en la regla 6.21 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2002, publicada en el D.O.F. de 30 de mayo de 2002, antes mencionada:

Administración Local de Asistencia al Contribuyente designada para hacer los trámites:	Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente correspondiente al domicilio fiscal del Contribuyente:
Uruapan	Morelia, Uruapan
Querétaro	Celaya, León, Irapuato, Querétaro
Pachuca	Pachuca
San Luis Potosí	San Luis Potosí
Norte del D.F.	Norte del D.F.
Centro del D.F.	Centro del D.F.
Sur del D.F.	Sur del D.F.
Oriente del D.F.	Oriente del D.F.
Naucalpan	Naucalpan
Toluca	Toluca

Puebla	Tlaxcala, Puebla
Jalapa Veracruz	Coatzacoalcos, Córdoba, Jalapa, Veracruz
Iguala	Acapulco, Cuernavaca, Iguala
Tampico	Tuxpan, Ciudad Victoria, Tampico
Monterrey	Guadalupe, Reynosa, San Pedro, Nuevo Laredo, Matamoros, Monterrey
La Paz	La Paz
Tijuana	Mexicali, Ensenada, Tijuana
Hermosillo	Los Mochis, Culiacán, Cd. Obregón, Mazatlán, Nogales, Hermosillo
Torreón	Piedras Negras, Saltillo, Torreón
Chihuahua	Chihuahua
Cd. Juárez	Cd. Juárez
Durango	Durango
Zacatecas	Zacatecas
Aguascalientes	Aguascalientes
Guadalajara	Colima, Tepic, Ciudad Guzmán, Tlaquepaque, Zapopan, Puerto Vallarta, Guadalajara
Oaxaca	Oaxaca
Mérida	Campeche, Cancún, Chetumal, Mérida
Villahermosa	Villahermosa
Tuxtla Gutiérrez	Tapachula, Tuxtla Gutiérrez

CAPÍTULO TERCERO.

PRINCIPALES INDUSTRIAS ALCOHOLERAS.

La Industria Del Vino.

3.1 Antecedentes de la Industria del Vino en México.

La producción del vino es casi tan antigua como la civilización misma, los viñedos del Cáucaso, en las Islas del Mar Egeo y Egipto dan noticia de que culturas como la Egipcia y Mesopotámica ya conocían de la existencia de esta bebida y le daban una importancia significativa en sus ceremonias funerarias; los propios pasajes Bíblicos, incluso del antiguo testamento le dan una importancia singular y es a partir del conocimiento de estas antiguas culturas que la Vinicultura llega al continente Europeo, siendo Grecia y posteriormente Roma con la política expansionista que caracterizó a su Imperio, el centro de donde parte este fenómeno de transformación de la vid llegando a países como Alemania, Francia, Italia y España, actualmente internacionalmente reconocidos por la gran calidad de sus vinos. Sin embargo, no son solo los países europeos quienes cuentan con una re conocida calidad en estos productos, Argentina y Chile, son los productores por excelencia de vino en Sudamérica y en el hemisferio norte, se producen vinos de mesa en el estado de California, siendo Mapa y Sodoma sus valles más famosos.

Fue la Edad Media una época trascendental en la evolución de esta bebida, la calidad de la uva y en general del producto mejoraron sobretodo gracias a los monasterios, que contaban con sus propias viñas aunque cabe agregar que sus fines eran principalmente litúrgicos y terapéuticos.

En México, el consumo del vino tal como lo conocemos, se inició a raíz de la colonización española, pues era éste junto con el pan y el aceite

de olivo ya desde el siglo XV, parte indispensable en la dieta española[114] y cien años después su elaboración constituía una prestigiosa industria y fuente de riqueza para los comerciantes españoles y la Hacienda Real, pues cabe señalar que la vinicultura fue una actividad principalmente peninsular.[115] Sin embargo, es preciso mencionar, pese a lo que algunos historiadores afirman, que en nuestro territorio si existian uvas y aunque éstas eran silvestres y con cierto grado de acidez, eran comestibles. De hecho, en la época precolombina la vid junto con otras frutas y miel eran utilizadas por los indígenas en la elaboración de una bebida conocida como el "*vino de acachul*" y, se reconoce a Juan de Grijalva ser el primer navegante español que tomó vino con los señores aztecas enviados por Moctezuma en el antiguo Tenochtitlán, esto fue en el año de 1517.[116]

Las uvas que existían en nuestro país eran vides salvajes (cimarronas) y entre ellas destacaban las especies como vitis rupestris, vitis labrusca y vitis berlandieri, aunque la producción vinícola y su consumo en Nueva España se desempañaba a partir de su importación por los colonizadores, esto fue hasta que la demanda del vino en América no pudo ser satisfecha por el importador entre otras razones por la dificultad que representaba su traslado en barco, (largos trayectos, naufragios, ataques piratas etc.), aunado al hecho de que las mermas producidas en el embalaje permitían daños por humedad y la presencia de animales e insectos.

No obstante que España consideraba con cierto temor la circunstancia de que la colonia se convirtiera en autosuficiente, en principio

---

[114] Durante la Edad Media misma que correspondio a la Colonia en nuestro pais, los productos que se importaban de España eran vino, aceite, lenceria, vajillas, jarcias, papel, objetos de hierro, vinagre, aguardiente, jabon entre otros, Agregando que en los 300 años de dominacion española, el sistema hacendario de la colonia fue verdaderamente caotico pues los tributos existentes, aun los impuestos en especie como la contribucion en vino a cargo de muchas iglesias contribuyeron al empobrecimiento de la Nueva España y fueron obstaculo para su desarrollo Cfr SANCHEZ LEON, Gregorio **DERECHO FISCAL MEXICANO**, Op, Cit pag 8,13

[115] Cfr **BEBER DE TIERRA GENEROSA**, "*Una Vendimia Accidentada: El vino*" Ciencia de las Bebidas Alcoholicas en Mexico Fundacion de Investigaciones Sociales A C FISAC Mexico, 1998 pág 53

[116] Cfr www.vinomex.homestead.com

la producción del vino en nuestro país no se quiso limitar, antes bien, el Rey de España hizo que se importaran a la colonia una gran variedad de viñas que se injertaron a las cepas silvestres iniciando con ello el cultivo de la vid en nuestro país.

En este afán por propagar esta actividad económica se expidieron varios ordenamientos y concesiones en esta materia como la Ordenanza de Hernán Cortés en 1524, por la cual, todos los que tuvieran indios de repartimiento debían sembrar anualmente mil sarmientos de buena calidad; otras como la Cédula Real de 1531 por la cual todas las naves que salían del puerto de Sevilla con destino a América debían llevar plantas de viña y olivo; la declaración en 1532 de que la Sierra de Tenayuca tendría que sembrarse con vid, así como la autorización de la Audiencia de México en 1551 a los vecinos de Pánuco para podar sus viñas y vender la mitad de los pies que sacaran en la Ciudad de México; Entre otras, podemos hablar también de la solicitud del Ayuntamiento de esta Ciudad en 1564 al Virrey para difundir la siembra de la vid en la conquistada región de Querétaro, misma que en la actualidad junto con Baja California y Coahuila constituyen las principales regiones productoras de vino en nuestro país.

No obstante todas estas facilidades, la producción vinícola en México durante el periodo colonial se dio prácticamente por los misioneros, el vino se consumía en los monasterios de la Nueva España como bebida y sustituto de agua, con frecuencia contaminada, así como con fines de ritual religioso.[117] Fue a finales del siglo XVI que la corona española abandonó por completo la política de apoyo al cultivo de la vid y prohibió la existencia de viñas americanas en aras de proteger a la industria peninsular, pues nuestros viñedos se habían aclimatado rápidamente

[117] Cfr. BEBER DE TIERRA GENEROSA, "*Una Vendimia Accidentada: El vino*". Op. Cit. pág. 56-59. Los viñedos crecieron prácticamente en torno a los conventos, como había ocurrido en Europa años atrás. En Baja California por ejemplo, fueron los jesuitas, los responsables de propagar las viñas a principios del siglo XVIII. En 1769 el mallorquín Junípero Serra llevó vides a la alta California, donde estableció nueve misiones desde San Diego hasta San Francisco, viñedos que se considera son el antecedente directo de la industria californiana, responsable de casi la totalidad de la producción de vino en Estados Unidos.

La producción del vino durante la Independencia fue incierta, apenas unos cuantos intentos por propagar esta actividad en los cuales resaltan políticas impositivas como las de Agustín de Iturbide en 1824 fomentando el crecimiento de la industria nacional con impuestos de hasta el 35% a los vinos de importación. Sin embargo, es importante resaltar que ya para éste periodo predominaba en nuestro país las cepas de origen europeo, principalmente las de origen francés.

Durante el porfiriato, y con la influencia que tuvo este periodo de las culturas europeas, particularmente francesa, el consumo de vinos de esta procedencia fue importante entre las altas clases sociales y fue a comienzos de los años veintes cuando la producción del vino mexicano comenzó seriamente, adecuándose equipos de producción y seleccionándose distintas variedades de uva.

El año de 1939 se considera determinante en el desarrollo de la vitivinicultura en Baja California, pues fue entonces que Angel Cetto y la empresa Vinícola Regional, fundada en los albores del siglo XX, comenzaron a elaborar vino de mejor calidad en el Valle de Guadalupe*; región que junto a Tijuana, Tecate, Ensenada, Valle de San Vicente, Santo Tomás, Santo Domingo y Valle de Calafia constituyen las más apropiadas para este cultivo por su clima mediterráneo y lluvias escasas, aunque cabe agregar que la parte sur de la peninsula californiana, por su clima seco, es apto para producir uvas de la más alta calidad, en esta zona se distinguen los valles de San Ignacio, Mulegé, la Purísima, Poza Grande y Médano.[118]

Son Coahuila, (en Parras, y en zonas de la Sierra de Arteaga), Querétaro (Tequisquiapan, San Juan del Río, Ezequiel Montes y Valle del Rocío), Zacatecas (Ojo Caliente y Valle de la Macarena) y Aguascalientes (Calvillo, Paredón y Los Romo), otros estados de la República Mexicana que

[118] Cfr. BEBER DE TIERRA GENEROSA, " *Una Vendimia Accidentada: El vino*" Op. Cit. pag 66,67

se caracterizan por su producción vitivinícola además de que son zonas propicias para el cultivo de frutas como manzanas y peras, ideales para elaborar vinos de frutas.

"La calidad de nuestros vinos aumentó significativamente a partir de los años setenta, cuando se plantaron nuevas variedades de uvas y las instalaciones se ampliaron y modernizaron. Los adelantos tecnológicos en los sistemas de producción han resultado en vinos más afrutados, frescos y agradables. Los tintos tienen un brillante color rubí muy bien logrado, pero son mejores los vinos blancos."[119]

Finalmente podemos agregar, que la producción y el consumo del vino en nuestro país ha sido muy irregular y ciertamente no puede compararse con la que existe en países vitivinicultores europeos. En la década de los 70's cuando la calidad de nuestros vinos se intensificó en forma importante, la producción de esta bebida fue de 25 millones de litros y su consumo per cápita era de un cuarto de litro, mientras tanto, en Francia e Italia se registraban 7 millones de litros en promedio y un consumo per cápita de 80 litros.

La década de los 80's fue de interesantes altibajos para esta industria. Hacia el año de 1980 la producción disminuyó a 12.5 millones de litros, aunque para 1982 y gracias a que la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, hoy Secretaría de Economía, decidió cerrar las fronteras a la importación de vinos y bebidas destiladas por considerarlos artículos suntuarios, fue que se impulsó a los productores de bebidas nacionales para que mejorasen la tecnología aplicada en la elaboración de vinos además de utilizar mejores variedades

En 1986 la producción ya era aproximadamente de 20 millones de litros, incluso en 1987 se vendieron en México 2 millones de cajas de vino,

---

[119] BEBER DE TIERRA GENEROSA, "*Una Urgencia Accidentada: El vino*" Op. Cit pag 67

siendo el 98% de procedencia nacional; Sin embargo, en 1988 la producción decreció nuevamente en tan sólo siete millones de litros en promedio y debido a la repentina reapertura de la frontera y por consiguiente, la comercialización amplia e indiscriminada de vinos extranjeros, acompañada del cierre de numerosas empresas nacionales. El consumo para ese año en México fue de 2 millones 300 mil cajas de vino, de las cuales el 2% eran de origen nacional y el resto de procedencia extranjera.

En la actualidad, como veremos más adelante, la Industria del Vino mexicano está en un periodo de constante crecimiento, involucrándose cada vez más en el paladar del consumidor tanto a nivel nacional como internacional, por lo que consideramos que es indispensable el apoyo de nuestro gobierno en aras de intensificar y promover estas actividades económicas, que repercuten en el desarrollo económico del país, máxime si tenemos en cuenta que contamos con zonas cuyo clima es propicio para el cultivo de la vid y otros frutales, condiciones que con esfuerzo y dedicación pueden al igual que el tequila repercutirnos en importantes fuentes de ingresos y empleos.

Consideramos importante antes de entrar al estudio de la industria vitivinícola el remitir a los siguientes mapas (Ver imagen 9 y 10) a efecto de precisar los principales centros vinícolas en nuestro país, y entre los cuales destacan diversos valles en Baja California, Parras en Coahuila, San Juan del Río en Querétaro y otros estados como Aguascalientes, Zacatecas y Chihuahua. No obstante existen en nuestro país muchos más centros vinícolas por lo que la esquematización que a continuación presentamos es meramente ejemplificativa más no limitativa.

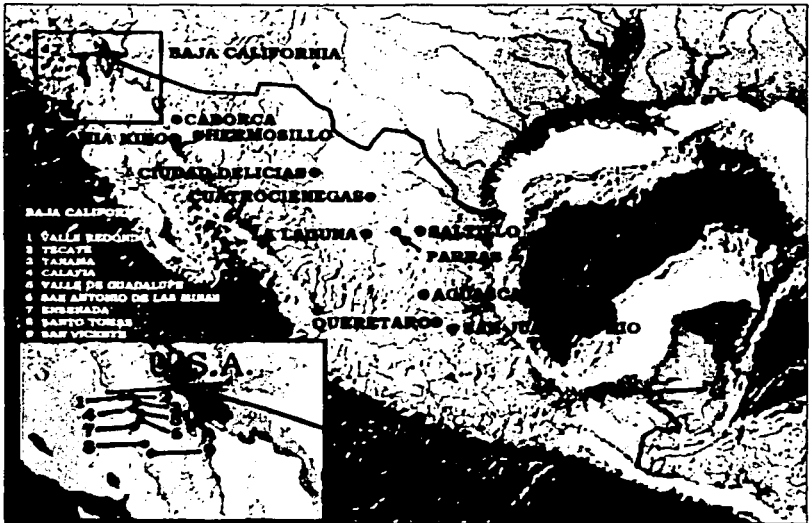
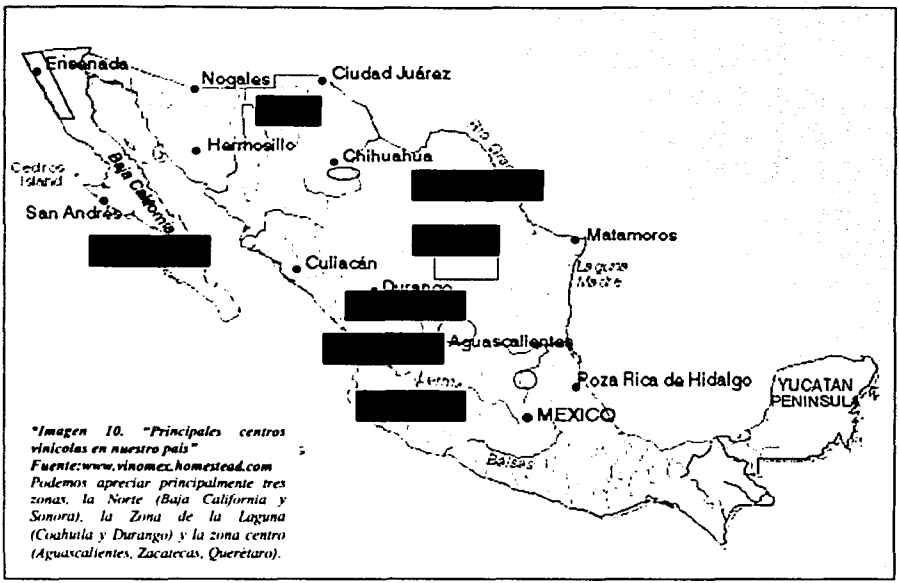


Imagen 9. "Principales Centros vinicolas en Baja California"
Fuente www.stratoplace.com.maps.mexico.html
En este cuadro se encuentran señalados los principales valles vinicolas. Entre ellos se encuentran el valle de "Parras" en Coahuila, San Juan del Rio en Querétaro y algunos otros menores situados la Zona Lagunera y la zona Centro. No obstante pretendemos centrar la atención en los valles de Baja California, por representar el principal centro de producción vinicola del pais.



"Imagen 10. "Principales centros vinícolas en nuestro país"
Fuente:www.vinomex.homestead.com
Podemos apreciar principalmente tres zonas, la Norte (Baja California y Sonora), la Zona de la Laguna (Coahuila y Durango) y la zona centro (Aguascalientes, Zacatecas, Querétaro).

3.2 La Uva.

Consideramos importante antes de abordar el proceso de elaboración de las bebidas alcohólicas producto de fermentación de frutos como la uva, el comentar en este y el siguiente apartado algunos de los conceptos cuyo manejo en la comprensión de la Industria del Vino resulta de singular importancia. En este contexto:

"La uva es el fruto de la vid. Se agrupa en racimos formados por un grupo de bayas sostenidas por pedúnculos unidos al sarmiento y cuyo uso es principalmente para la obtención del vino".[120]

Hay que distinguir entre la uva de mesa y la uva de vinificación. De acuerdo con la Enciclopedia del Vino la primera de ellas es la uva destinada a ser consumida en estado natural y procedente de las variedades de vid previstas por los reglamentos de cada país; la uva de vinificación es la uva fresca madurada o sobremadurada en la misma planta, o soleada después de la vendimia sin llegar a la pasificación y que se utiliza para la elaboración de mosto y del vino.

Cabe agregar que en México no existe en la actualidad un Reglamento Sanitario que establezca los procedimientos autorizados en la elaboración de estas bebidas ni la clase o variedad de uva destinada para estos efectos, éstas condiciones son determinadas sobre la base de normas técnicas. Las uvas que se utilizan a menudo en esta industria dependen según se trate de una vinificación en tinto, blanco o rosado.

Tratándose de vino tinto las variedades de uva generalmente utilizadas son: la Varietal Zinfandel, Varietal Cabernet Sauvignon, Nebbiolo,

---

[120] ENCICLOPEDIA UNIVERSAL DANAE. Vol III 4ta ed Ediciones DANAE S A Barcelona, España 1973 pág 2095

Cariñan, Rubí Cabernet, Barbera, Tempranillo, Merlot, y uva tinta de la región del Valle de Calafia.

En la elaboración del vino blanco se utilizan las variedades Zinfandel, Chenin Blanc, French Colombard, Sauvignon Blanc, Riesling, Chardonay, y en general variedades de uva blanca. La elaboración de vinos rosados se rige por la mezcla de uvas tipo Cabernet Sauvignon, Cariñan y Grenache.

Ahora bien, dentro de la composición de la uva encontramos básicamente al raspón y los granos. En efecto, el racimo de la uva se compone de los *granos* y de un tallo muy ramificado que recibe el nombre de *raspón o escobajo* y que forma la estructura o esqueleto del racimo; A su vez, los granos se encuentran constituidos por los *hollejos* o *pieles*, la *pulpa* y las *pepitas*, además de que están recubiertos por una sustancia cerosa denominada *pruina* a la que se adhieren muchos microorganismos presentes en el aire, entre ellas las levaduras que desencadenan la fermentación espontánea.[121]

Los tallos constan del vástago principal, que por lo común sale de la axila de una hoja y de los pequeños tallos ramificados en los que se asientan los granos, constituyendo a la vez vías de conducción de las sustancias nutritivas que se forman en las hojas y que se alojan en la carne de las uvas junto con ácidos, azúcar etcétera, esto es en la etapa de maduración.

Los granos son de forma redonda u ovalada y su color varía a menudo entre verde amarillento y un rojo azulado obscuro, según se trate de las diversas variedades de uva y cabe agregar que este color sólo se encuentra en las capas celulares exteriores de la piel distinguiéndose de la carne de la uva, que por lo general en la mayoría de las especies no se encuentra coloreada.

[121] Cfr. ENCICLOPEDIA DEL VINO. *Enología. "Los vinos Generosos y Espumosos"*. Vol XIV. Ed. Urbis. S.A 1998. pag 11,12

Los hollejos o pieles de las uvas como hemos referido, se encuentran cubiertos de una capa cerosa llamada pruina que se encarga de proteger las células de la piel de la acción de la humedad atmosférica, impidiendo la penetración de gérmenes en el interior de los granos. Además, esta capa celular, contiene con frecuencia una sustancia aromática, (determinada por la clase de uva) que guarda relación con el posterior bouquet o aroma del vino.

Las pepitas o semillas cuyo número oscila entre 2 y 4 no siempre están presentes y esto lo determina la clase o variedad de la uva.

También en la elaboración del vino encontramos los términos del mosto y el zumo de la uva.

Al hablar de mosto, nos referimos al jugo extraido de la uva fresca por medio de estrujado, escurrido o prensado, siempre que no haya iniciado su fermentación. El mosto puede ser natural, conservado, (deshidratado con sustancias autorizadas para evitar su fermentación), apagado (tratado con bisulfitos o prácticas enológicas autorizadas) o concentrado (mostos deshidratados parcialmente).[122]

El zumo de la uva por su parte, es el mosto natural obtenido de la uva sana y limpia, con o sin tratamientos posteriores; debe estar exento de hollejos y semillas, y ser especialmente apto para el consumo directo. El zumo de la uva también puede ser natural, conservado, concentrado, liofilizado, compuesto (mezclado con otros zumos de fruta), etcétera.[123]

---

[122] Cfr. ENCICLOPEDIA DEL VINO. *Enología. "Los vinos Generosos y Espumosos"*. Vol XIV. Op. Cit. pág 28

[123] Cfr. ENCICLOPEDIA DEL VINO. *Enología. "Los vinos Generosos y Espumosos"*. Vol XIV Op. Cit. pág 28

3.3 Viticultura, Vinicultura, Vitivinicultura o enología.

Se entiende por Viticultura el cultivo de la viña o bien, la ciencia que se ocupa de éste; Vinicultura son todas las actividades relacionadas con la vinificación (operaciones mediante las cuales se transforma la uva en vino) y cría de los vinos.[124]

Vitivinicultura proviene del latín *vitis, vid, vinum*, vino y *cultura* cultivo. Se refiere al arte de cultivar las vides y elaborar el vino.[125]

También se conoce a la ciencia que se ocupa del estudio de la vid, desde su clasificación hasta los detalles referentes a su cultivo como la Ampeología, derivada de las raíces griegas *Ampelos* vid y *logos* tratado, en este contexto todos los trabajos del cultivo de la vid están a cargo del ampenólogo o viticultor.

La Enología etimológicamente proviene del griego *oinos* vino y *logos* tratado. Es por tanto la ciencia del vino.[126] No es un saber abstracto ya que nació de la búsqueda de soluciones idóneas a los problemas que se plantean en la práctica al elaborar el vino. Para explicar y resolver éstos problemas es necesario acudir a la investigación y al estudio científico y no a la práctica azarosa y casi mágica que era en la antigüedad, en que cada año, después de la vendimia, permitía convertir a los mostos azucarados de la vid en vinos sabrosos y firmes. Es por tanto, a partir de Luis Pasteur que se transformó en una ciencia rigurosa, previsora e higiénica, que permite

---

[124] Cfr MIJARES Y GARCIA PELAYO, Maria Isabel **EL VINO, "De la Cepa a la Copa"**, 2ed Ed Mundi Prensa Madrid y Mexico 1998 pag 197, 199

[125] **DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO LEXIPEDIA**, Ediciones Encyclopedia Británica Publishers, INC Vol 3 Estados Unidos de America, 1996 pag 639

[126] No debe confundirse con la etanologia que se ocupa de las bebidas que contienen alcohol etilico o etanol para señalar la diferencia del termino generico alcohol - bebidas etilicas que contienen etanol independientemente de que para su elaboracion medie la fermentación, la destilación o la combinación de ambos procesos.

elaborar vinos más sanos y limpios, más naturales y genuinos sin adición de sustancias encubridoras de grandes defectos.[127]

3.4 Clasificación del Vino.

Clasificar, es la "acción y efecto de clasificar. Es catalogar, ordenar por clases. El hombre en su interés por conocer mejor a la naturaleza, que es variada, ha intentado establecer desde siempre agrupaciones por afinidades, entre los organismos tanto vegetales como animales."[128] Así se he pretendido agrupar al vino, producto de la fermentación principalmente alcohólica de la uva fresca en las siguientes categorías, aunque cabe anotar que como toda clasificación su finalidad no debe exceder los límites meramente didácticos o explicativos.[129]

3.4.1 En cuanto su origen y composición.

Los vinos de acuerdo con esta clasificación, son vinos de origen, vinos dulces naturales, vinos generosos, vinos espumosos, vinos gasificados, vinos vermouth, vinos especiales vinos misteles y algunos como la Ley Vitivinícola de 1924 incluían a los aguardientes, inclusión que a nuestro juicio no es aceptable, por supuesto por tratarse éste último de una bebida destilada y que participa por consiguiente de un proceso de elaboración diametralmente distinto de los vinos en comento.

A mayor abundamiento y en relación con esta clasificación podemos definir a los vinos:

---

[127] Cfr. ENCICLOPEDIA DEL VINO. *Enología. "Los vinos Generosos y Espumosos".* Vol XIV Op. Cit. pág 9, 28

[128] DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO GRIJALBO. Op. Cit. Tomo 2 pág 347

[129] La Fuente de estas clasificaciones esta tomada de la Ley Vitivinícola de 1924, artículo 13 y de BLAS DÍAZ JIMÉNEZ, Juan José de LOS VINOS INTERNACIONALES. Ed CECSA México, 1978 pág 45-47

- ***Vinos de origen***.- Son aquellos obtenidos por exclusiva fermentación alcohólica de los mostos de uva fresca o de la uva total, con la graduación alcohólica que naturalmente adquieren sin agregado de ninguna naturaleza y elaborados en la zona misma de producción.

- ***Vinos dulces naturales***.- Son aquellos provenientes de la fermentación parcial del mosto aumentado con alcohol de vino en forma de asegurar su estabilidad. Son vinos originados por mostos muy dulces cuyo proceso de fermentación alcohólica es incompleto debido al mismo exceso de azúcar que poseen y conservan, pues la levaduras no tendrán capacidad de transformarlo todo en alcohol.

- ***Vinos generosos***.- Generoso, es un adjetivo que le cuadra bien al vino, un néctar que fue el alma, alimento y calor de los hombres desde los tiempos más antiguos; pero etimológicamente hablar de un vino generoso es hablar de un vino con características especiales que lo distinguen en cada una de las regiones del mundo donde se elabora y adquiere su personalidad inimitable, es el caso del Jerez, el Oporto, Madeira entre otros.

  Los vinos generosos son producto de variedades selectas de uva y su graduación alcohólica varía entre los 14 y 23°GL; En la LIESPS de 2001 eran definidos como aquellos elaborados con no menos de 75% de vino de uva fresca o uva pasa en generosos dulces y no menos de 90% de vino de uva fresca o de uva pasa en generosos secos y que además de alcohol procedente de su fermentación, se adiciona de alcohol de calidad o común, o de aguardiente de uva o azúcar y su contenido de alcohol en volumen es de 15 a 20°GL. (Artículo 3°LIESPS, 2001).

- ***Vinos espumosos***.- Son aquellos que contienen anhídrido carbónico producido por el mismo vino en virtud de una segunda

fermentación espontánea o producida por los métodos clásicos o los derivados en uso para estas preparaciones. Proceden de uvas de variedades reglamentadas y se identifican por que al estar servidos en la copa, se forma una espuma de sensible persistencia seguida de un desprendimiento continuo de burbujas.

Es preciso anotar, que en la fermentación, el hongo de levadura que actúan en los azúcares permite obtener bióxido de carbono además del alcohol etílico, e virtud del primero de ellos es que se producen las burbujas por ejemplo en el Champagne.

- ***Vinos gasificados***.- Son aquellos a los que se les ha agregado anhídrido carbónico, después de su elaboración definitiva.

- ***Vinos vermouth***.- Aquellos preparados con vino natural de uva, alcoholizado o no, aumentado de sustancias aromáticas y amargas, extraídas de plantas aromáticas con azúcar o mosto concentrado. En la LIESPS 2001, era definido como el vino generoso elaborado con vino de uva fresca, en una proporción mínima de 75% de vino, endulcolorado o no, con mosto concentrado de uva o con azúcar de caña, alcoholizado con espíritu neutro, alcohol de calidad o común o aguardiente de uva y adicionado de extractos de diferentes plantas aromáticas y amargas.

- ***Vinos especiales***.- Son vinos con una composición particular misma que puede depender de la uva, de las diferentes técnicas de vinificación o de ciertas prácticas autorizadas para ello. Estos vinos son los de quina, tónicos o medicinales. Son los vinos ordinarios o generosos cuyo contenido es de por lo menos 75% de vino natural y el resto compuesto por sacarosa o mosto concentrado y por sustancias aromáticas, amargas o medicinales.

- ***Vinos misteles.***- Son los vinos resultantes de la adición a los mostos de uva, concentrados o no, sin fermentar o ligeramente fermentados, de una cantidad de alcohol de vino para detener o evitar la fermentación con límite máximo de 18% en volumen y sin poder agregársele otra sustancia.

- ***Aguardiente.***- Tipo Cognac. Se denominan así los productos que provienen de la destilación del buen vino.

3.4.2 En cuanto a su tipo.

Los vinos de acuerdo con su tipo se clasifican en rojos o tintos, rosados, claretes y blancos. Esta clasificación esta en función de la uva o materia prima con que se elabora el vino y es a nuestro juicio la clasificación más importante en este trabajo, pues tendremos oportunidad en el presente capítulo de comentar el proceso de las distintas vinificaciones en tinto, blanco y rosado.

Hay uvas tintas y uvas blancas sin embargo, dentro de las tintas la mayoría de las variedades están coloreadas únicamente en la piel u hollejos, más no obstante existen algunas con color en la pulpa, a las que comúnmente se les conoce como uvas tintoreras o tintoreas ya que aportan gran cantidad de color al vino. En esta tesitura estaremos en presencia de un:

- ***Vino Tinto.***- Cuando proceda de mostos de uvas tintas con o sin color en la pulpa de conformidad con el proceso de elaboración que permite difundir la materia colorante contenida en los hollejos. Un vino tinto puede ser suave si es agradable al paladar, aterciopelado y sedoso. Si es débil, agradable pero con poco alcohol y poco extracto, es un vino ligero. Un vino fuerte tendrá una alta

graduación alcohólica y un extracto seco elevado.[130] Los vinos tintos pueden ser abocados o dulces, aunque por lo general son secos.

- ***Vino Rosado***.- Es el procedente de uvas tintas cuyos mostos han fermentado sin más que un leve contacto con las pieles. Su proceso de elaboración utiliza la misma técnica de vinificación que en tinto.

- ***Vinos Claretes***.- Son claretes cuando los mostos provienen de mezclas de uvas tintas con blancas o de mostos cuya fermentación se realiza parcialmente en presencia de uva tinta. "El mosto fermenta con el hollejo dando un vino de bajo color ya que la uva blanca no colorea. Se puede decir que el clarete es un tinto de bajo color".[131]

- ***Vino blanco***.- "Procede del mosto de uva blanca o de tinta con pulpa no coloreada, en este último caso, el pigmento contenido en los hollejos no debe pasar al mosto.
  "Si el mosto tiene una alta riqueza en azúcar (superior a 272g/l) y ha fermentado parcialmente, dará origen a los vinos dulces naturales; Éstos deben tener una graduación alcohólica mínima de 8°, y los que se destinen al consumo pueden alcanzar por la adición de alcohol de vino. Por el contrario si el vino no contiene una cantidad de azúcar residual sensible a la degustación se trata de un vino seco. (menos de 5g/l de azúcares reductores).

---

[130] ENCICLOPEDIA DEL VINO. *Enología. "Los vinos Generosos y Espumosos"*. Vol XIV Op Cit pág 56

[131] MIJARES Y GARCÍA PELAYO, María Isabel y OTRO EL VINO. "De la Cepa a la Copa". Op. Cit pág 61

"Si el vino posee una cierta cantidad de azúcar residual, por no haber fermentado en su totalidad, es un vino abocado".[132] (5-15g/l de azúcares reductores).

3.4.3 En cuanto a su clase.

En esta clasificación entran los vinos de mesa, los vinos licorosos y los vinos compuestos.

- ***Vinos de mesa***.- "Se consideran vinos de mesa, las bebidas alcohólicas obtenidas de la fermentación alcohólica completa o parcial de los mostos de uva en contacto o no de sus orujos."[133] Por lo general su graduación alcohólica varía entre los 7 y 15°GL aunque excepcionalmente puede llegar a los 18°GL; les hay corrientes y finos o nobles.
  Los vinos de mesa, de conformidad con la Ley del IESPS de 1993, eran vinos de uva a los que se les podía adicionar sacarosa cuando los mostos no tenían la cantidad suficiente de azúcares para alcanzar su graduación alcohólica máxima de 14°GL, y en su caso de correctores, clarificantes, colorantes, decolorantes, y otros productos aplicables permitidos así como tratamientos físicos que fueran necesarios. (artículo 3°fracción VII, a) LIESPS,1993).

- ***Vinos Licorosos***.- Son aquellos a los que se les añade alcohol vínico autorizado, vinos dulces naturales o mistelas. Su graduación alcohólica varía entre 13,5° y 23° GL y contienen más de 100g por litro de azúcares reductores.

---

[132] ENCICLOPEDIA DEL VINO, *Enología "Los vinos Generosos y Espumosos"*, Vol XIV Op Cit pág 56.

[133] Definición tomada del artículo 1025 del Reglamento General de Salud en Materia de control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Producción y Servicios, publicado en el D O F de 15 de enero de 1988 vigente hasta el 29 de julio de 1999

- ***Vinos compuestos***.- "Cuando se producen con dos o más variedades de uva, lo cual podrá señalarse en la etiqueta, en letras del mismo tamaño, forma y color, y llevará la leyenda "de cepas de ..."; en el espacio en blanco aparecerán los nombres de las cepas utilizadas."[134]

3.4.4 Otras clasificaciones.

Consideramos importante referir en este apartado la distinción entre el vino, propiamente dicho, es decir, el elaborado a base de uva, de las bebidas elaboradas a partir de la fermentación alcohólica de otros frutos, denominados comúnmente, vino de frutas.

- ***Vino de Uva.*** – Es resultado de la fermentación alcohólica, total o parcial del jugo de uvas frescas. En esta categoría puede distinguirse entre el vino, sin ninguna otra denominación, y el vino de uva pasa; el primero de ellos es el producto obtenido de la fermentación de los mostos de uva fresca con o sin orujo, o bien de la mezcla de los mostos concentrados de uva y agua; el vino de uva pasa, es el obtenido como resultado de la fermentación del macerado de uva pasa y agua.[135]

- ***Vino de frutas***. – Es el obtenido a partir de la fermentación alcohólica de fruta o frutas, pudiendo o no estar mezclado con otros vinos.[136]

---

[134] Definición tomada del artículo 1027, fracción II del Reglamento General de Salud en Materia de control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Producción y Servicios, publicado en el D O F de 15 de enero de 1988 vigente hasta el 29 de julio de 1999

[135] Cfr Artículo 1025 fracciones I, II del Reglamento General de Salud en Materia de control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Producción y Servicios, publicado en el D O F de 15 de enero de 1988 vigente hasta el 29 de julio de 1999

[136] Definición tomada del artículo 1025, fracción VI, del Reglamento General de Salud en Materia de control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Producción y Servicios, publicado en el D O F de 15 de enero de 1988 vigente hasta el 29 de julio de 1999

No puede ignorarse que la elaboración del vino de uva favorece las economías de países meridionales por su clima benigno. Sin embargo, en los territorios septentrionales, donde la elaboración de esta bebida tropieza con dificultades de índole climática, desempeñan un importante papel los vinos de frutas, principalmente aquellos a base de manzanas, peras y bayas aunque también los hay de grosellas, arándanos, fresas, cerezas, zarzamora, frambuesas y arándanos rojos. Cabe comentar que algunas legislaciones como la Alemana concibe como "bebidas similares al vino" las elaboradas a partir del jugo de frutas y bayas.

Francia es uno de los principales países vinateros y el que ocupa el primer lugar a nivel mundial en la producción de vino de fruta, seguido de Alemania, Inglaterra, Austria y Suiza.

Es el continente europeo por sus condiciones climáticas, es decir, inviernos húmedos y veranos secos y templados, con latitudes entre 30 y 50 grados los que permiten obtener en principio las cosechas de máxima calidad; no obstante esas mismas condiciones están presentes en el caso de México en la región vitivinícola californiana; los demás estados donde hay viticultura se encuentran ubicados apenas entre los 20 y 30 grados por lo que a simple vista resultarían demasiado calurosos para el cultivo del vino. No obstante, la temperatura resulta adecuada para el cultivo de la vid, en regiones como Querétaro, Puebla, Aguascalientes, y Zacatecas gracias a la altura de la Sierra Madre y el Altiplano Central. Además es importante mencionar que México es un país cuyas condiciones permiten no sólo el cultivo de la vid sino que son altamente propicias para los cultivos de manzanas y peras, principalmente en estados como Aguascalientes, Zacatecas, Puebla entre otros.

Otras clasificaciones no menos importantes que podemos referir en el caso del vino son las de *vino varietal*, estos son los que contienen el 100%

de una variedad de uva; los *vinos de origen* que provienen de la fermentación de uvas 100% de una determinada región o localidad y los *vinos de marca* que son aquellos cuya etiqueta únicamente destacan la marca o identificación comercial.

Por su color, los vinos se clasifican en *blancos, rosados, claretes y tintos*; por el azúcar que contienen se distinguen los *secos* (menos de 5g/l de azúcares reductores), *abocados* (vino ligeramente dulce 5-15 g/l de azúcares reductores), *semisecos* (15-30 g/l de azúcares reductores), *semidulces* (30-50 g/l de azúcares reductores) y *dulces* (mayor de 50 g/l azúcares reductores) los cuales pueden ser *naturales*, es decir los originados por una fermentación incompleta de mostos muy dulces o bien, *encabezados* donde la fermentación es detenida anticipadamente con agregados de alcohol vínico.

Por al alcohol que contienen los vinos se clasifican en *vinos de mesa* (7°-15°GL) y *vinos generosos* (15°- 23°GL). Aquellos que contienen azúcar-alcohol denominados *licorosos* y aquellos que por el gas carbónico pueden ser *espumosos, de aguja y gasificados*.

3.5 El cultivo y producción del vino.

Cultivo, cultivar, se refiere al conjunto de labores destinadas a la fructificación de tierras y plantas; *Producción* es el acto o conjunto de actos mediante los cuales se extrae, obtiene o transforman determinados bienes en otros que poseen una utilidad mayor. El producto, en este caso el Vino, es el resultado del trabajo ejercido sobre un fruto de la tierra.

En este apartado estudiaremos el proceso de transformación de la vid mediante la acción de las levaduras en una bebida con contenido etílico denominada "Vino", partiendo para ello desde su cultivo y adecuada

maduración en la planta, hasta su etapa de embotellamiento y guarda para su posterior consumo. Resulta importante comentar que aunque la uva es la materia prima del vino, del tipo o clase de ésta dependerán las características de la bebida, además de que el proceso de vinificación utilizado, sea tinto, rosado o blanco va en función de las características de la uva.

En este sentido, en la preparación de un vino tinto y rosado se utilizan uvas tintas mientras que en la vinificación en blanco las uvas son de color amarillento y sin color en la pulpa. Las características distintivas en cada vinificación a reserva de su comentario en el proceso de elaboración que a continuación señalaremos, consideramos pertinente que quede anotado:

1. La característica distintiva de una vinificación en tinto y en rosado es que el mosto fermenta necesariamente en contacto con las partes sólidas de la vendimia, es decir con los hollejos y pepitas fundamentalmente; sus operaciones básicas son el estrujado, despalillado, fermentación y prensado.
2. En la vinificación en blanco por su parte, la fermentación se lleva a cabo sin la presencia de estas partes sólidas, razón por la cual a diferencia de los vinos tintos el prensado se realiza antes de la fermentación como veremos más adelante. Así sus operaciones son estrujado, prensado y fermentación.

3.5.1 Vendimia.

La elaboración del vino comienza con la etapa de la *cosecha o vendimia*, es decir, con la recolección de las uvas que han crecido y madurado durante el año vegetativo y que en nuestro país las casas productoras de vino, por lo general llevan a cabo durante el mes de agosto. Esta etapa es llevada a cabo por los vendimiadores quienes cortan los

racimos con unas tijeras podaderas, retirando los granos podridos o resecos y colocando los racimos en una canasta o caja para vaciarlos posteriormente en un recipiente mayor, a efecto de ser transportados a la planta de vinificación en donde comienza propiamente el proceso de transformación o producción del vino.

Existe consenso en que el momento más apropiado para la vendimia es cuando las uvas alcanzan su madurez; la vendimia es sumamente importante pues los errores y negligencias que se cometen en el momento de la recolección acompañarán al vino en toda su evolución. En este sentido, una vendimia demasiado temprana o demasiado tardía, o bien la falta de pulcritud durante la recolección de las uvas son factores que determinan desde el comienzo la bondad del vino. La uva como fruto de la vid, es un producto fácilmente deteriorable y su madurez depende además de la localidad y de los cuidados a que es sometida desde el comienzo la viña.[137]

Para determinar el momento en que la uva ha alcanzado la madurez necesaria para iniciar su proceso de transformación es necesario reunir las siguientes señales:[138]

1. El pedúnculo o pezón de los racimos ha de tener un color obscuro.
2. Los racimos deben estar colgando.
3. Los granos de las uvas deben haber perdido su dureza.
4. Los racimos y los granos de las uvas deben desprenderse fácilmente.
5. El zumo de las uvas debe ser sabroso, dulce, espeso y viscoso y,
6. Las simientes de los granos deben carecer de sustancia glutinosa y pegajosa.

---

[137] Cfr. GERHARD TROOST TECNOLOGÍA DEL VINO, Ed OMEGA S A Barcelona, España 1985.pág 4.
[138] Cfr. CARBONELL Y BRAVO ARTE DE HACER Y CONSERVAR EL VINO, Ed. INSTITUT CATALA DE LA VINYA I EL VI Barcelona, España 1820 pág 92

No obstante estas características, en la actualidad la madurez de la uva se determina en función de un aparato que mide el contenido en azúcar de la uva y que se denomina *"Refractómetro"*.

3.5.2 Estrujado y Despalillado de los racimos.

Después de la recolección en el viejo Egipto se introducían los racimos aplastados en telas o sacos y se extraía el jugo a presión. En los pueblos antiguos también era habitual pisar la uva con los pies; para ello se colocaba la masa de uvas en una tina de madera inclinada, pisando con los pies desnudos o con alpargatas hasta que fluía el zumo.[139]

Aún en nuestros días es común recurrir a esta práctica durante la fiesta de la Vendimia que anualmente organizan las casas vinícolas mexicanas, donde en un ambiente de tradición se pisarán las uvas a efecto de obtener el zumo necesario para la elaboración del vino. Los racimos de uvas blancas sobretodo se pisan todavía en la viña y después son así transportados en recipientes adecuados hasta las instalaciones del prensado. Si se quieren obtener vinos limpios deberán recolectarse los racimos, machacarse y prensarse el mismo día, especialmente si es que hace calor, pues los racimos calentados por el sol no deben pasar la noche o más tiempo sin pisar pues de lo contrario, comenzará la fermentación alcohólica en forma prematura lo que resultará en un vino seco, duro y con una coloración entre amarilla y castaña amarillenta, nada recomendable.

Esta primera operación mecánica,[140] conocida como *pisa* o *estrujado* consiste en romper el hollejo de la uva a efecto de liberar el zumo y la pulpa,

---

[139] Cfr VOGT/JACOB y LEMPERLE/WEISS EL VINO. *"Obtención, Elaboración y Análisis.* 2da ed Ed Acribia S A Zaragoza, España pag 38

[140] Con la denominacion de operaciones mecánicas se conocen las primeras operaciones a las que se somete la vendimia después de su recepcion en la bodega y se refieren al "estrujado", "despalillado" y "corrección de los mostos y sulfitado" este último consistente en la correccion de la vendimia a partir de las adiciones de químicos permitidos, por ejemplo la edulcoracion o adición de azúcar, la acidificación o desacidificación o la aplicacion de anhidrido sulfuroso a los mostos Cfr

debe realizarse cuidadosamente sin llegar a deshacer los hollejos ni triturar las pepitas pues de hacerlo resultaría un vino muy astringente.[141] El antiguo sistema de pisa tenía la ventaja de que los hollejos iban rompiéndose poco a poco sin romper los raspones ni las pepitas, no obstante, esta práctica casi perfecta resultaba muy lenta y costosa.

Enseguida del estrujado y por lo general unido a él procede el *despalillado*. En las antiguas prácticas vitivinícolas, se separaban los escobajos en recipientes en forma de tina, llamados rejillas de uvas, y esta práctica constituía el llamado Despalillado. Hoy en día existen en la mayoría de los países, molinos para aplastar y macerar los racimos de uvas, instrumentos que ya son más adelantados y que llevan a cabo al mismo tiempo la siguiente fase en el proceso de elaboración de los vinos, es decir, cuentan con un mecanismo despalillador encargado de separar los granos de los escobajos y arrojarlos afuera.

El despalillado en los racimos sólo era de antaño habitual en la elaboración del vino tinto, sin embargo, actualmente el despalillado también se da en la preparación del vino blanco a efecto de evitar sabores anómalos, no obstante cuando éste no se realiza en la vinificación en blanco ayuda a que el mosto escurra con más facilidad al efectuar el prensado.

3.5.3 Prensa.

El *prensado* consiste en extraer el mosto que no ha podido ser escurrido, dejando los orujos lo más secos posible.

ENCICLOPEDIA DEL VINO. *Enología. "Los vinos Generosos y Espumosos"*. Vol XIV Op. Cit pág 29, 30, 32, 36, 37

[141] El estrujado es una operación que aporta una serie de ventajas, entre ellas una siembra natural de las levaduras existentes en los hollejos, una aireación de los mostos (lo cual acarrea una activación en la multiplicación de las levaduras) y permite además una maceración posterior de los orujos, con lo que los mostos que fermentan con ellos toman mas color, taninos y otras sustancias Cfr ENCICLOPEDIA DEL VINO. *Enología. "Los vinos Generosos y Espumosos"*. Vol XIV Op. Cit pág 31

Es en esta etapa en la que se distingue una vinificación tinta o blanca. En la vinificación tinta o rosada, el prensado de los orujos se lleva a cabo después de la fermentación, ya que materias sólidas como hollejos y pepitas quedan en el fondo del depósito donde se ha efectuado ésta y en esa masa sólida existe todavía una cantidad de vino cuya extracción es recomendable. Esto es lo que se conoce como el vino de prensa, mismo que constituye aproximadamente el 15% del total del vino elaborado.

El vino de prensa es más colorido y astringente que el vino que escurre espontáneamente, (vino de yema) esto se debe a que el orujo libera mayor cantidad de tanino al ser prensado. Debe degustarse ambos vinos y tomar la decisión de juntarlos total o parcialmente, para que el vino de yema, más ligero gane cuerpo con la adición del de prensa; a esta mezcla se le designa con el nombre de *coupage*, palabra francesa utilizada para denominar a las combinaciones de vinos a efecto de lograr mayor armonía y equilibrio.

En la vinificación en blanco, el orujo después de estrujado pasa directamente a la prensa ya que las partículas sólidas, entre ellas la piel resultan innecesarias pues no se desea agregar ningún color al vino.

Es común en la elaboración de vinos blancos además del prensado, llevar a cabo el *desfangado* de los mostos antes del comienzo de la fermentación, éste consiste en separar los mostos de las partes sólidas y podría decirse que constituye una clarificación de éstos.

3.5.4 Encubamiento, Fermentación y Maceración.

"Encubar" es almacenar los mostos en cubas o depósitos para que fermenten y se conviertan en vino.[142] Es durante el encubado del mosto que se producirán dos fenómenos necesarios en la elaboración del vino: el primero de ellos y sin duda el más importante es conocido como la *fermentación alcohólica*; el otro es la *maceración*, importante por marcar la diferencia entre las bebidas tintas y las blancas.

Es la *fermentación alcohólica* la etapa de transformación del mosto en vino; en este proceso, el azúcar del mosto se convierte en alcohol etílico disuelto en agua del mosto y gas carbónico que se disuelve produciendo un efecto de ebullición. Esta reacción puede formularse de la siguiente manera:

$$C_6H_{12}O_6 \longrightarrow 2C_2H_6O + 2CO_2$$

Glucosa Alcohol Gas Carbónico.

Las levaduras son las encargadas de llevar a cabo este fenómeno de transformación; éstos son microorganismos que se encuentran en estado natural en la capa superficial del suelo de los viñedos. Durante la etapa de maduración del fruto se adhieren a la piel o pruina de la uva transportados por el aire o por los insectos y, es adherida a esta capa cerosa que llegan a la bodega, pasan por las operaciones de estrujado y prensado y comienzan a desarrollarse al mezclarse con el mosto.

Durante la etapa de fermentación debe ejercerse una intensa vigilancia misma que está en función de dos parámetros, la densidad y la

[142] El encubamiento se realiza sin llenar totalmente los depositos, pues durante la fermentación la vendimia aumenta de volumen de un 10 a un 20%. Además, en este proceso se desprende CO_2 que asciende a ocupar el espacio vacío en el deposito formando una franja de aislamiento que protege al mosto de posibles ataques bacterianos y de oxidaciones excesivas. En el encubamiento de los mostos blancos por su parte, no es necesario dejar tanto espacio libre como en los tintos, pues al haberse eliminado las partes sólidas y no formarse sombreros, los cambios de volumen son menores. Cfr. ENCICLOPEDIA DEL VINO. *Enología. "Los vinos Generosos y Espumosos"*. Vol XIV. Op, Cit pag 40, 65

temperatura. El control de la densidad permite determinar la concentración de azúcar que en cada momento va quedando en el mosto; el control de la temperatura por su parte, debe ser sumamente cuidadoso pues, así como la fermentación produce de forma natural un aumento de la temperatura proporcional al azúcar que se transforma en alcohol, de la misma forma su aumento por encima de cierto nivel ocasiona la interrupción de la fermentación.

En este sentido la temperatura en la fermentación nunca debe pasar de los 35°C, el sistema de enfriamiento o refrigeración de los mostos en fermentación es recomendable cuando la temperatura se acerca a los 30°C. Los vinos blancos deben fermentar a temperaturas de 20°C o incluso inferiores ya que una fermentación tumultuosa, conlleva la pérdida de aromas primarios arrastrados por el ácido carbónico que se produce.

La fermentación se agota por sí sola cuando se agotan los azúcares del mosto y desde aquí ya se puede considerar que el jugo de la uva ha sido transformado en vino. Los vinos se enfrían con rapidez y alcanzan la temperatura ambiente poniendo fin a la fermentación alcohólica y facilitando la fermentación maloláctica.

Durante el tiempo que dura la fermentación, se acostumbra circular el vino de vez en cuando dejándolo salir por abajo y bombeándolo por la parte superior del tanque para que al pasar entre el orujo se extraiga mejor la materia colorante. A esta operación se le llama *remontado* y al orujo que flota sobre el líquido se le llama *sombrero*[143].

Al terminar la fermentación el vino se pasará por la parte de abajo hacia otro tanque o barrica, a este vino que escurre espontáneamente se le llama *vino de escurrimiento natural* o *vino de yema*

---

[143] El sombrero es una masa solida que se forma por el anhidrido carbónico desprendido durante la fermentación que empuja a los hollejos y partes solidas hacia la superficie de las cubas

Ahora bien, la *maceración* es el proceso que se da paralelamente a la fermentación alcohólica, se refiere a la disolución de materia colorante que sale del orujo y se integra al líquido pues, al irse incrementando el alcohol la materia colorante será más soluble en él que el mismo jugo. La disolución de estas sustancias contenidas en los hollejos (taninos, pigmentos, extractos y aromas almacenados en la piel de la uva) se favorecen con las operaciones de mecido o *bazuqueo* (rompimiento del sombrero) y *remontado* (extracción y bombeo del mosto para que esté en contacto con los orujos).

La maceración marca una diferencia fundamental entre los vinos blancos y los tintos, pues hay que recordar que los primeros son elaborados sin la presencia de partes sólidas.

El *descube* de los vinos es la operación de sacar el vino del depósito donde ha fermentado, entonces se trasvasan a otros depósitos donde recibirán su acabado y serán conservados durante cierto tiempo.

Una vez descubado el vino o en ocasiones todavía dentro de las cubas, ocurrirán otras transformaciones biológicas que determinarán su acabado más o menos fino, (su suavidad y disminución de acidez), ésta es la *fermentación maloláctica* originada por bacterias que desencadenan la fermentación del ácido málico transformándola en ácido láctico y carbónico. Cuando esta fermentación ocurre antes del descube es común que pase inadvertida.

3.5.5 La crianza del vino.

Hasta ahora hemos desarrollado el proceso de producción de los vinos, pasando por la recolección del fruto hasta el momento de su transformación en las cubas como resultado de la fermentación alcohólica.

Sin embargo es la etapa de la crianza un aspecto fundamental a la hora de definir sabores y matices.

En la crianza del vino deben distinguirse dos fases; un primer periodo en el cual la bebida comienza a desarrolla sus cualidades gustativas y adquiere limpieza y estabilidad y, una segunda etapa denominada envejecimiento donde alcanza su desarrollo y calidad óptimos. Estas dos formas de crianza se llevan a cabo en madera y en botella respectivamente.

3.5.5.1 Estacionamiento.

Este es un periodo en el cual el vino se mantiene en forma más o menos intermitente en contacto con el aire, pues el vino se deposita en toneles o barricas de roble que a través de sus poros permiten un contacto moderado con este elemento. El objetivo de su guarda será entre otras cosas, que el vino se impregne de los componentes tánicos y odoríferos caracteristicos de cada vino.

"Todos los fenómenos que se producen en el vino en este período tienen que ver con ese contacto mayor o menor con el oxígeno y con los efectos del mismo."[144] A grandes rasgos estos cambios son: la transformación en el color, olor y en la expresión tánica. El color de las bebidas en las barricas cambiará de un morado intenso a un rojo primero vivo y posteriormente ladrillo, suavizándose y logrando una perfecta armonía entre sus características. Los vinos blancos cambiaran del amarillo verdosos presente en los vinos jóvenes al amarillo intenso o dorado; finalmente los vinos rosados pasan de color frambuesa, fresa o rosáceos a tonos piel de cebolla u ojo de perdiz.

---

[144] MIJARES Y GARCÍA PELAYO, Maria Isabel y OTRO El VINO, "De la Cepa a la Copa", Op. Cit pág 122

Son por lo general los vino tintos los que se someten a este estacionamiento en barricas (2 años aproximadamente). No obstante, algunos blancos también se crían en madera de roble aunque por un tiempo inferior a los tintos (6 meses, o más dependiendo de la edad de las barricas) y con el objeto principal de que se desarrolle en ellos la fermentación maloláctica.

En esta etapa se llevan a cabo tratamientos como la clarificación, y la filtración del vino a efecto de desaparecer todas las partículas que puedan enturbiarlo.

El aroma que desarrollo el vino durante el primer año ira desapareciendo en esta etapa al oxidarse éste en contacto con el aire, dando paso al aroma de fermentación (aroma secundario) y éste sucesivamente al aroma terciario o aroma de conservación. Poco a poco el aroma dejara de existir y se transformara en el aroma de los vinos viejos, también conocido como "*bouquet.*"

Por último el cambio en la expresión tánica se refiere al redondeo y a la pérdida de la dureza del vino, principalmente si estamos hablando de vinos tintos o rosados. La redondez no es más que su estabilidad y armonía, la dureza es la acidez no compensada con una riqueza alcohólica suficiente.

3.5.5.2 Envejecimiento.

Este constituye un segundo periodo en la crianza del vino, a diferencia del estacionamiento, en esta etapa el vino ya embotellado madura en el vidrio en ausencia casi total de oxígeno, por lo menos un año, y termina de desarrollar su bouquet.

"Embotellar no es sólo "meter en botellas" o disponer el vino en recipientes que favorezcan su venta, sino que es la estabilización microbiológica del vino y significa *embotellar "de forma duradera"*."[145]

El envejecimiento del vino en la botella no se produce por el fenómeno de la oxidación, al entrar cierta cantidad de oxígeno a través del tapón o corcho sino por el contrario, se presenta el fenómeno de la reducción de oxígeno o asfixia de éste, agregando que la estructura natural del corcho permite equilibrar la presión ya sea en el interior o en el exterior.

Fue en 1750 aproximadamente cuando se reconoció al embotellamiento como un factor importante en la maduración y conservación del vino; En efecto, es bien sabido que los grandes vinos y aún los vinos de mesa alcanzan su total madurez, desarrollan su bouquet y se vuelven más finos y brillantes cuando se mantienen en la botella, en una cava adecuadamente ventilada y protegida de las polillas. Sin embargo, estas propiedades únicamente se presentarán en el caso de que el vino haya recibido un tratamiento adecuado además de un embotellado en el momento preciso.[146]

Para que un vino esté en posibilidad de ser embotellado debe ser resistente al aire y estable desde el punto de vista biológico y químico, de modo que no se tema la aparición de enturbiamientos, decoloraciones o de fermentaciones en botella, lo cual dependerá de las medidas previamente aplicadas al vino, de las clarificaciones, de los trasiegos y de las filtraciones entre otros factores.[147]

Cabe anotar que los vinos tintos son bebidas que ganan mucho con el añejamiento en botella, ya que la acidez va disminuyendo gradualmente y se

---

[145] GERHARD TROOST TECNOLOGÍA DEL VINO, Op. Cit pag 899
[146] Cfr. GERHARD TROOST TECNOLOGÍA DEL VINO, Op. Cit pag 896
[147] Cfr. GERHARD TROOST TECNOLOGÍA DEL VINO, Op. Cit pag 896

van formando compuestos aromático como ésteres y éteres que constituyen con el tiempo el llamado bouquet.

Se dice que el estado óptimo de un vino se alcanza después de permanecer algunos años en botella por lo que podemos concluir que el periodo de envejecimiento reviste una singular importancia especialmente en el caso de los tintos, por lo que incluso lo más deseable es una crianza en madera no muy prolongada y si un largo envejecimiento en botella.

Es importante que el material de las botellas sea el vidrio pues este se caracteriza por resistir la acción de los ácidos y las bases, es fácil de lavar, esterilizar, puede tomar un sinnúmero de formas y medidas, además de que es este material indispensable en la protección del vino contra los agentes del exterior. Esta protección del vino entre otros muchos factores contra la acción de la luz, va en función del color y el matiz que revista la botella.

En este sentido, el vino blanco a diferencia de los tintos envejece mejor en botellas blancas que en envases coloreados, sin embargo es en botellas verdes donde el vino adquiere su mejor aroma.

Otro factor protector del vino en esta etapa es el tapón de corcho, mismo que fue introducido por Dom Pierre Perignon quien observó que las botellas de vino cerradas con corcho no sólo refermentaban, sino que se redondeaban, aumentaban su calidad y su bouquet.

1. La Vendimia.

Es la etapa en que los agricultores recogen las vides para iniciar el proceso de transformación

2. Pisa y Despalillado.

Las uvas se colocan en depósitos para ser estrujadas, y enseguida comienza el despalillado, separando las pepitas y los escobajos.

3. Prensa. Consiste en extraer el mosto que no ha podido ser escurrido para dejar los orujos lo más secos posible. En la Vinificación tinta o rosada se lleva a cabo despúes de la fermentación.

4. Fermentación. Es aquí cuando ocurre la transformación de los azúcares en alcohol etílico.

5. Crianza del vino.
En este periodo el vino comienza a adquirir sus propiedades gustativas, limpidez y estabilidad

6. Envejecimiento del vino.
Se lleva acabo en la botella, en una cava obscura y a baja temperatura. En esta etapa el vino se asentará y adquirirá su bouquet. Dura por lo menos un año.

7. Envasado y etiquetado

Producto Terminado

Cuadro N°6 "El proceso del Vino"
Fotos: Cavas de Doña Dolores de Freixenet, Vendimia 2002.
www.onvins.fr/index.asp y www.montexanic.com.mx

3.6 La situación actual y perspectiva de la Industria Vitivinícola.

Podemos decir que el consumo del vino mexicano en el ámbito nacional es todavía muy pobre; No obstante, y sin pretender que sea el objeto de este trabajo ahondar en cifras, es necesario decir que según informes de la Asociación Nacional de Vitivinicultores el consumo de estas bebidas va en aumento, en este sentido, hacia el año 2000 se registró un consumo de 2,610,000 cajas de vino (cada una con 12 botellas de 750ml, es decir, el equivalente a 9 litros por caja) y para el 2001 este consumo subió a 2,680,000 cajas. Este incremento se debe, entre otras razones, a que México no solamente cuenta con 42 mil hectáreas de tierra, sino con viñedos de calidad, agua y clima propicio para su cultivo. No obstante es preciso anotar que en la actualidad casi la totalidad de la producción del vino mexicano se destina a la exportación con un excelente grado de aceptación principalmente en los países europeos.

Curiosamente hoy en día, México es un país cada vez más tomado en cuenta por sus vinos a nivel internacional, no sólo por la presencia de las casas productoras sino que es en la actualidad la Sociedad de Vinos de Burdeos, quien ha designado al catador Rubén Villegas Ruiz como Comendador de Honor y el primer mexicano invitado a participar como jurado en el Noveno Concurso Mundial del Vino realizado en Bruselas, Bélgica. En este sentido, consideramos que se asegura no sólo un mayor desarrollo sino de igual manera presencia de nuestros vinos en el extranjero. El concurso se lleva a cabo con la presencia de 150 jueces cuyo objetivo es catar a ciegas una selección de 20 vinos, sin poder calificar los vinos cuya procedencia fuese de su país de origen

Además tenemos conocimiento, que ya desde la pasada edición del certamen, el papel desempeñado por los vinos mexicanos fue extraordinario, haciéndose acreedores a dos medallas de oro y tres de plata. Se galardonó con medalla de oro a Casa Grande Cabernet Sauvignon 1998, de Casa

Madero y a Chëteau Camou, El Gran vino 1999, de Chëteau Camou. Las medallas de plata fueron para Casa Madero Chardonnay 1999; Casa Madero Merlot 1999; y Chëteau Domeq Tinto 1995, los dos primeros de Casa Madero, y el último de Pedro Domeq.[148]

Esto lo consideramos un verdadero triunfo puesto que los vinos mexicanos no pudieron competir en mucho tiempo con los vinos europeos entre otras razones, porque no existía en nuestro país una verdadera tradición como si la había en el caso del Tequila, ni en su producción que como hemos visto fue prohibida, ni en su consumo, el cual estuvo casi siempre reducido y restringido a ciertas capas sociales.

Ahora bien, no obstante este impulso internacional, en forma contraria y pese a que en los últimos años, la industria y cultura del vino mexicano se han ido expandiendo también a nivel nacional, consolidándose cada vez más la producción y popularizándose su gusto entre los sectores más amplios de la población, las autoridades nacionales siguen sin incentivarlo y aún más con la reforma fiscal de 2002, los vinos han sido considerados bajo un doble prisma; Por un lado se les asemeja fiscalmente a una bebida alcohólica como el Tequila, y por otro, no se le da la importancia industrial ni el interés económico que le otorgan a las bebidas destiladas.[149]

Podemos agregar que hoy en día, la industria del vino aporta en buena medida al engrandecimiento de la economía nacional pues, su valor económico asciende a 137 millones de dólares, de los cuales el 50% es de producción nacional y el resto de importaciones de Chile, España y E.U. Además en materia de empleos los vitivinicultores en conjunto generan 9 mil 500 fuentes de trabajo, repartidos en 4, 500 empleos directos (incluidas las

---

[148] Cfr. www vinomex homestead com

[149] Cfr. **LA JORNADA** *"La Reforma Fiscal refleja que los legisladores no conocen el proceso de producción del vino, critican empresarios"*, Por Mariana Norandi Martes 22, de enero de 2002 pág 9ª

fábricas, oficinas, y laboratorios de producción y casi 5 millones de jornales (campo vitícola, manuales y otros servicios).[150]

A pesar del poco reconocimiento dado a esta industria el esfuerzo sigue latente, en la actualidad existen una gran cantidad de clubes de vino entre los cuales podemos contar a SedeVino, Vino y Club, Club del vino, entre otros que promocionan el consumo del vino a nivel nacional, organizan catas y las acompañan con platillos elaborados con productos nacionales; Además contamos con asociaciones profesionales como la Asociación Nacional de Vitivinicultores, Asociación Mexicana de Sommeliers y la Academia Mexicana del Vino que estimulan un mejor consumo del vino mexicano fino.[151]

A mayor abundamiento, en este esfuerzo por promover la bebida mexicana, podemos añadir que apenas en el Primer Concurso Enológico "Vintequis 2002", organizado por la Asociación Mexicana de Sommeliers, en Tequisquiapan, Querétaro, los vinos mexicanos entre una selección de bebidas francesas, italianas y chilenas fueron acreedores a 19 medallas (siete de oro, 6 de plata y 6 de bronce) además de una mención honorífica. Las casas productoras galardonadas fueron Bodegas Santo Tomás, Casa Madero, Chateau Camou, Domeq, Freixenet, L.A Cetto. y Monte Xanic.

Es de concluir que la industria del vino esta en contante expansión y que requiere no solamente el reconocimiento internacional del cual goza, sino además del de nuestro propio gobierno en aras de consolidar sectores agrícolas y empresariales.

---

[150] Información de la Asociacion Nacional de Vitivinicultores www vinomex homestead profesionales html

[151] Cfr. www.vinomex homestead com

3.7 El Tequila.

"Maguey" (conocido en la lengua nahuatl como *metl o mexcalmetl*) era el nombre dado a la sávila o al aloe a la llegada de los españoles, y se hizo extensivo a las poco más de 400 variedades de plantas adaptables a climas de excesivo sol, suelos delgados y pocos nutrientes y agua, y en cuya forma predomina una especie de piña aras de tierra, coronada con su racimo de gruesas y tocas hojas bordeadas con espinas laterales en color verde o grisáceo.

Fue a mediados del siglo XVIII que el sueco Carlos de Linneo denominó a los magueyes como agaves o agaváceas probablemente al descubrir en ellas formas estéticas que le hicieron pensar en lo ilustre y admirable de estas plantas.[152] El producto de la destilación de los jugos fermentados del agave es lo que se conoce como mezcal y es el tequila una especie de éstos.[153]

La palabra *tequila* que en nahuatl significa *"lugar en que se corta"* tiene distintas acepciones, ya que podemos hablar del nombre de la cuidad situada en Jalisco, del Valle, de uno de los cerros (volcán) que ahí se encuentran y por su puesto del aguardiente o mezcal de agave.

Existen pocos estudios acerca de la bebida llamada tequila pese a que es un producto que sólo puede obtenerse en nuestro país. Los estudiosos sobre el tema lo catalogan como un producto mestizo por excelencia, debido a que es mezcla de las culturas indígena y española.

---

[152] Agave, palabra de origen griego "agavus" cuyo significado es "admirable"
[153] Cfr MARTÍNEZ LIMÓN, Enrique y otros TEQUILA, *"Tradición y Destino"*, Ed Revimundo México, 1999 pág 23,29

En efecto, el conocimiento de la planta que le da origen, su tratamiento agrícola así como algunas de sus técnicas en el proceso de transformación como la cocción y la fermentación constituyen la herencia prehispánica, siendo la destilación el legado de los españoles a las provincias conquistadas.

Durante la época prehispánica no se tienen noticias de la existencia del tequila tal como hoy se le conoce, a pesar de los múltiples usos que se le dieron a esta planta; De ella se obtenían miel, azúcar, vinagre, hebras de hilo, clavos, punzones, alfileres, agujas, puntas para la guerra, rastrillos, además de que sus hojas servían para cubrir los techos así como para hacer papiros, fuego, lejía etc. Sus tallos se utilizaban como vigas para las casas y por su puesto la piña la utilizaban en la preparación de vino como bebida sagrada. Así una vieja leyenda dice:

"Sobre un plantío de agaves cayó con gran estrépito un rayo de gran fuerza y con su golpe desgajó el corazón de la planta y la hizo arder unos instantes. Asombrados, los hombres percibieron que del interior del maguey brotaba un néctar aromático, mismo que bebieron con temor y reverencia pues era un regalo de los dioses".[154]

Según la clasificación del Dr. Franz Weber (conocido taxidermista), el agave que se utiliza para la elaboración del tequila, es la especie conocida como "Agave Tequilana (Weber) Azul", siendo esta en la actualidad, la única especie de la que se puede obtener esta bebida.

El clima ideal para su desarrollo es el semiseco con una temperatura media de 20°centígrados y poca lluvia. A pesar de que el agave es una planta muy resistente a las plagas y generalmente se da de manera silvestre, es necesario preparar la tierra por medio de fertilizantes ya que por

[154] MARTINEZ LIMÓN, Enrique y otros. TEQUILA, *"Tradición y Destino"*. Op. Cit. pág 26

el monocultivo en estas tierras desde el siglo XVII, su estado es cada vez más pobre.

Su cultivo se localiza en los estados de Jalisco, Guanajuato, Michoacán, Nayarit y Tamaulipas. En Jalisco se cultiva en una superficie superior a las 50 mil hectáreas y es precisamente a este estado a quien corresponde el 90% de la producción. Las regiones donde de donde se obtiene este destilado son Amatitán, Arandas, Atotonilco, El Arenal, Tepatitlán y por su puesto Tequila.[155]

Cabe agregar que es el "Tequila" en la actualidad una de los productos mexicanos que cuentan con la denominación de origen o reconocimiento internacional de producto mexicano. El acuerdo de Lisboa provee de una protección internacional al tequila impidiendo la existencia de productos bajo la denominación "Tequila" que no provengan de la región delimitada en los acuerdos.

El decreto de nuestro Gobierno Federal en el que consta el reconocimiento de esta región, se publicó el Diario Oficial de la Federación de 9 de diciembre de 1974 quedando inscritos los estados de Michoacán, Nayarit, Jalisco y Guanajuato; este territorio de origen fue ampliado el 19 de abril de 1978 para dar cabida algunos municipios del estado de Tamaulipas. (Ver. Denominación de origen. Imagen 11)

[155] Existe todavia discusión entre los lugareños respecto del origen del Tequila, algunos lo situan en la población de Amatitlan (hoy Amatitan), otros en el Arenal sin llegar a la certeza de una u otra versión. Lo cierto es que fue en la población de Tequila donde se intensificó el establecimiento de destilerias y desde ahi se difundió la comercialización de la bebida llamada vino- mezcal o mezcal- tequila razon por la cual esta ha sido una referencia de su procedencia. Cfr. LUNA ZAMORA, Rogelio. LA HISTORIA DEL TEQUILA, DE SUS REGIONES Y SUS HOMBRES, Ed. Consejo Nacional para la Cultura y las Artes. Mexico, 1991. pag.41

Zona protegida por la Denominación de Origen

NAYARIT:
1.- AHUACATLAN
2.- AMATLAN DE CAÑAS
3.- IXTLAN DEL RIO
4.- JALA
5.- JALISCO
6.- SAN PEDRO DE LAGUNILLAS
7.- SANTA MARIA DEL ORO
8.- TEPIC

GUANAJUATO
1.- ABASOLO
2.- CD. MANUEL DOBLADO
3.- CUERAMARO
4.- HUANIMARO
5.- PENJAMO
6.- PURISIMA DEL RINCON
7.- ROMITA

TAMAULIPAS:
1.- ALDAMA
2.- ALTAMIRA
3.- ANTIGUO MORELOS
4.- GOMEZ FARIAS
5.- GONZALEZ
6.- LLERA
7.- MANTE
8.- NUEVO MORELOS
9.- OCAMPO
10.- TULA
11.- XICOTENCATL

JALISCO
LOS 124 MUNICIPIOS
TODO EL ESTADO INCLU

MICHOACAN:
1.- BRISEÑAS DE MATAMOROS
2.- CHAVINDA
3.- CHILCHOTA
4.- CHURINTZIO
5.- COTIJA
6.- ECUANDUREO
7.- JACONA
8.- JIQUILPAN
9.- MARAVATIO
10.- NUEVO PARANGARICUTIRO
11.- NUMARAN
12.- PAJACUARAN
13.- PERIBAN
14.- LA PIEDAD
15.- REGULES
16.- LOS REYES
17.- SAHUAYO
18.- TANCITARO
19.- TANGAMANDAPIO
20.- TANGANCICUARO
21.- TANHUATO
22.- TINGUINDIN
23.- TOCUMBO
24.- VENUSTIANO CARRANZA
25.- VILLA MAR
26.- VISTA HERMOSA
27.- YURECUARO
28.- ZAMORA
29.- ZINAPARO
30.- MARCOS CASTELLANOS

"Imagen 11"El Territorio"
Fuente: www.crt.org.mx

3.8 Los Inicios de la Industria del Tequila.

Parte primordial en la elaboración del tequila es la destilación, proceso que fue traído a América por los españoles y que se difundió rápidamente por el territorio de Nueva España, pero únicamente bajo el cargo de los españoles, que aunque ya tenían un gran mercado para la venta de aguardiente se vieron obstaculizados por la prohibición de su elaboración, para favorecer a los productos provenientes de la Metrópoli, así como para evitar el desorden público a causa de su embriagante efecto.[156]

La producción se extendió ya que este proceso no exige grandes inversiones o tecnología muy sofisticada. Durante los siglos XVII y XVIII se observó que generalmente los españoles dueños de las tierras eran los que se encargaban de destilar la bebida y ponerla a disposición del público. De hecho fue Pedro Sánchez de Tagle quien instaló la primera fábrica de Tequila aunque era conocido entonces como "chinguerite" y más tarde como "vino mezcal".

Pero a partir del siglo XIX la elaboración comenzó a dividirse entre los productores de maguey o agave y los encargados de la transformación industrial, quienes la mayoría de las veces no contaban con tierras para obtener la materia prima; aunado a que con la guerra de independencia el control sobre las destilerías ya no era privilegio exclusivo de los peninsulares.

La industria del tequila tuvo varios altibajos en este siglo, pero al conseguirse estabilidad en el país y una relativa calma se logró su florecimiento. Ya en el siglo XIX la destilación del tequila representaba una

---

[156] "No obstante que en 1785 el virrey Matías Galvez había conseguido que Carlos III firmara una cedula prohibiendo la fabricación y venta de bebidas embriagantes en la Nueva España, intentando con ello proteger la venta de aguardientes peninsulares, para 1795 se anuló dicha prohibición ya que no alcanzo su objetivo y si, en cambio, mermo considerablemente la recaudación impositiva. Se estima que mas de los 130, 000 pesos que costo la construcción del palacio de gobierno fueron proporcionados por el estanco de vino mezcal." LUNA ZAMORA, Rogelio **LA HISTORIA DEL TEQUILA, DE SUS REGIONES Y SUS HOMBRES.** Op. Cit. pág.43

importante fuente de recursos públicos para el estado de Jalisco y aunque este producto fue objeto de atención por parte de las autoridades fiscales desde el periodo colonial aunque con un objetivo distinto, también lo fue en los primeros años de consolidada nuestra Independencia.

En efecto, en este periodo la necesidad de allegarse de recursos por parte del gobierno central, obligó a éste a aplicar además de los impuestos ordinarios, impuestos especiales a la producción de tequila y mezcal, mismos que disminuyeron gradualmente hacia la segunda mitad del siglo XIX, aún y cuando siguió siendo el tequila el producto con mayor tasa impositiva.

Fueron los tequileros, quizá más que ningún otro sector productivo jaliscience los beneficiados con la aparición del ferrocarril, con él reemplazaron a sus mulas y a sus recuas y consolidaron un mercado nacional e internacional para el tequila, que se impulsó como bebida nacional a diferencia y a pesar de los otros muchos mezcales producidos en el país que no lograron superar sus mercados locales o regionales.[157]

Gracias a las innovaciones del transporte, los costos de producción se vieron abaratados y los empresarios productores de tequila a la vez de ampliar las plantaciones realizaron innovaciones tecnológicas incrementando su producción considerablemente.

También el tequila se presentó en diferentes ferias internacionales aumentando su fama, ya que a los países consumidores se sumarían Bélgica, España, Alemania, Francia, Guatemala y el Salvador.

Sin embargo, debido a una plaga el tequila sufre una importante caída en sus ventas y para 1906 la producción era 7 veces menor a la de 1901, a

[157] Cfr LUNA ZAMORA, Rogelio LA HISTORIA DEL TEQUILA, DE SUS REGIONES Y SUS HOMBRES, Op. Cit pág 74

lo que se añadiría la depresión económica y social generada por la Revolución Mexicana y la Guerra Cristera.

Más adelante, con el reparto agrario las plantaciones se redujeron al igual que la destilación. Asimismo los industriales tequileros dejaron sus fincas para trasladarse a Guadalajara.

Durante los años cuarentas y gracias a la demanda generada por la Segunda Guerra Mundial, la industria del Tequila volvió a tomar fuerza. Pero también en esta época es donde comienza uno de los problemas más grandes que enfrenta la industria: "la adulteración."[158]

A causa de la crisis sufrida en los años anteriores, las plantaciones de agave se habían abandonado y con el volumen de tequila que se necesita fue necesario hacer ciertos arreglos para surtir al público; tal prodigio fue posible sobreexplotando las mermadas plantaciones de agave y agregando cuatro litros de agua y alcohol de caña por uno de tequila. Se dice que los "brujos" que hicieron posible la multiplicación del licor fueron los intermediarios de la Ciudad de México, que mantenían las conexiones con las compañías distribuidoras y controlaban los furgones del ferrocarril y envases en que se transportaba el producto.

Fue a partir de 1980 principalmente que se comienza la consolidación de esta agroindustria.

3.9 La producción del Tequila.

Como ya lo hemos comentado en la elaboración del tequila se encuentran comprendidas básicamente dos etapas, una primera

[158] LUNA ZAMORA, Rogelio LA HISTORIA DEL TEQUILA, DE SUS REGIONES Y SUS HOMBRES, Op. Cit. pág 156

representada por el proceso agrícola del cultivo del maguey o agave así como su cosecha o jima y una segunda constituida por la transformación industrial de éste en una bebida cuyo contenido de etanol es superior a las bebidas fermentadas gracias al proceso de la destilación.

3.9.1 La Cosecha o Jima.

Tradicionalmente la *cosecha* del mezcal debe darse entre el octavo y noveno año de vida; en el caso del tequila se procura contar con agaves maduros de 10 años de edad puesto que los agaves más jóvenes tienen por tanto corazones o piñas pequeñas y pobres en azúcar determinando por consiguiente, un rendimiento menor en el proceso industrial.

La cosecha del mezcal es conocida como *Jima* o *Jimado* y consiste en deshojar perfectamente los agaves a efecto de obtener solamente el corazón, también denominado piña. Esta práctica se lleva a cabo con la ayuda de una coa cuya cuchilla de acero es extremadamente filosa.

A diferencia de la vendimia en el caso de la industria vinícola, la jima se lleva a cabo en cualquier época del año teniendo por su puesto en consideración que el agave cuente con la edad apropiada.

3.9.2 Cocción o Tatemación.

Si bien los pueblos mesoamericanos no conocían el sistema de la destilación, si dominaban las tres primeras fases en la transformación del agave en vino.

Los indígenas cocían el corazón del agave en hornos bajo la tierra (tipo "barbacoa") y al cabo de 30 o 40 horas, una vez que la cocción fuera

uniforme en todas las piñas (factor que se determinaba en base al color moreno que éstas adquirian), se les agregaba agua, dos o tres cubos de esta para bajar la temperatura y hasta que cesara la evaporación. Finalmente se dejaba fermentar.

En la actualidad todavía existen lugares en donde la elaboración del mezcal sigue este procedimiento de tatemación.[159] Sin embargo en la elaboración del tequila este sistema fue abandonado desde antes de 1850, reemplazando esta práctica por el actual cocimiento a base de vapor. Este se lleva a cabo en un horno cuya temperatura oscila entre los 80 y 95°C y por lo general este proceso dura entre 24 y 36 horas dependiendo del tamaño y capacidad del horno.

Terminado este proceso la piña habrá cambiado de color, se tornará entre marrón y naranja obscuro y aún cuando seguirá siendo fibrosa ya no será necesaria la cuchilla para separarla, bastando para ello la simple presión de los dedos. Lo más importante en esta etapa, cabe agregar es que liberará un olor y sabor dulzón, y agradable.

3.9.3 Molienda o machacado.

Antiguamente en esta etapa se despedazaba la piña a golpes de mazos y porras de madera y hierro para posteriormente pisarla y exprimirle el jugo en una canoa y finalmente colocar el gabazo y jugo en las tinas de fermentación.

---

[159] A mayor abundamiento este proceso de tatemación del *mezcal* consistía en cavar un hoyo, depositar dentro de el leña y formar una cama de piedras. Se dejaba arder la leña hasta que las piedras y la propia tierra leña incandescente formaran las brasas. A continuación se introducían los corazones de agave, directamente en el brasero o malla y entre camas de zacate humedo, entonces se cerraba el horno acumulando tierra encima pero dejando un respiradero para que la combustión no se extinguiera inmediatamente y también para que el hornero tuviera una idea de lo que ocurría adentro en vista del olor y vapor salientes. Cfr. MARTÍNEZ LIMÓN, Enrique y otros. TEQUILA. *"Tradición y Destino"*. Op. Cit. pág.49

Posteriormente se pasó al sistema de tahona utilizado en la minería[160] pero con algunas variantes y en la actualidad se utiliza el molino de banda sin fin.

La finalidad de esta operación es la de disolver y separar el jugo de los desechos fibrosos a efecto de que éste llegue lo más limpio posible a las tinas de fermentación.

3.9.4 Fermentación.

La fermentación es básicamente la transformación de los azúcares del agave en alcohol etílico. Sin embargo, como en este proceso también participan los residuos de la cuticula del agave formada por celulosa, aparecerán otros alcoholes como el metanol, (sustancia que es sumamente dañina y que al afectar el nervio óptico puede causar ceguera) que serán eliminados al momento de la destilación.

La estancia de los jugos del agave en las tinas de fermentación es variable de acuerdo con la temperatura ambiente; Si ésta es templada o cálida, es decir, unos 20 o 30°C la fermentación se llevará entre dos y cinco días. Ante temperaturas frescas o frías el proceso durará hasta doce días.

---

[160] El molino de tahona consistia en una fosa redonda dentro de la cual se hacia rodar una enorme piedra circular movida por bueyes, mulas u otros animales de carga. Las piñas cocidas se iban acomodando, a mano y mediante bi o tridentes, frente a la piedra de molienda, que al pasar sobre ellas las trituraba y les exprimia el jugo, aflojando o desgarrando las fibras, que de inmediato volvian absorber buena parte del jugo. Entonces se llenaban cubetas de madera rebosantes con la mezcla de fibra y jugo para transportarse a los tanques de fermentación donde un hombre desnudo (batidor) comenzaba de pie y terminaba flotando en el seno de la suspensión de jugos, agua y fibras de mezcal, lavando las fibras con el fin de separarlas y permitir que la mayor parte del jugo se incorporara a la fase liquida. Cfr. MARTINEZ LIMÓN, Enrique y otros. TEQUILA, *"Tradición y Destino"*. Op. Cit. pág. 53

A efecto de acelerar la fermentación suelen agregarse levaduras naturales, especialmente las que son propias en el proceso de fermentación de la cerveza. También en algunos casos se agregan ciertos sulfatos y urea.

Esta etapa en la elaboración del tequila es sumamente importante, ya que en el sabor de la bebida influirá el tiempo de fermentación y la presencia de bagazo durante ésta, dándole éste el toque tradicional.

3.9.5 Filtración.

Ahora bien, en este proceso de elaboración de los jugos fermentados del agave en tequila se impone la necesidad de filtrar el mosto a efecto de eliminar los residuos sólidos de las fibras así como otras impurezas.

3.9.6 Destilación.

Este es precisamente el paso introducido por los españoles y es bien conocido actualmente. Consiste en separar o aislar por medio de calor y dentro de vasos cerrados la parte volátil de un cuerpo, volviéndola a su estado primitivo, sólida o líquida, por medio del enfriamiento. Este proceso se lleva a cabo por medio de un aparato denominado alambique.[161]

Puede entenderse al alambique como una especie de olla de presión (en un principio de barro) en la que se vertían los jugos fermentados o mostos del agave y se calentaban a fuego directo para lograr la evaporación de los alcoholes contenidos en la mezcla, éstos se pasaban enseguida por un tubo delgado (serpentín) que atravesaba por un sistema de enfriamiento condensando el vapor y obteniendo un chorro de tequila cuya graduación alcohólica era aproximadamente de 75°GL. Por último se le agregaba agua desmineralizada para rebajar esta graduación hasta 55° de alcohol en

[161] Cfr. LUNA ZAMORA, Rogelio. LA HISTORIA DEL TEQUILA, DE SUS REGIONES Y SUS HOMBRES. Op. Cit. pág. 289

volumen. Hoy día el jugo vertido en el alambique ya no se calienta a fuego directo sino con vapor caliente (baño María); además en la actualidad existen tequileras que han reemplazado los alambiques por verdaderas torres de destilación aunque esto supone una tecnología más avanzada y por consiguiente mayores costos.

En la elaboración del tequila suele haber varias destilaciones, en la primera lo que se obtiene no es propiamente tequila sino un líquido ordinario cuyo contenido etílico varía entre un 20% y 30% en volumen, además se obtienen agua, y productos de desecho como cabezas y colas que junto con los restos de los mostos que quedaron en el tanque y alambiques, al purgarse conformarán las vinazas.

Se llevará a cabo una segunda destilación y de la misma forma se procederá a desechar las cabezas y colas. "El cuerpo principal de este destilado será el verdadero tequila blanco, un líquido cristalino cuyo contenido alcohólico variará, según la técnica de cada fabricante, entre 40 y 75°GL a una temperatura de aproximadamente 20°C."[162]

En adelante este líquido podrá ser puesto a reposar en barricas dependiendo del tipo de tequila que se busque obtener. La bebida obtenida de las destilaciones es el tequila conocido como blanco o joven, no obstante existen otros como el reposado o añejo que necesitarán de un periodo de tiempo contenidos en barricas de roble o encino.

3.9.7 Embotellado.

Apenas unos cuantos días u horas después de su fabricación, el tequila pasará a las máquinas embotelladoras, ahí se diluirá con agua que puede ser desmineralizada, destilada o simplemente de buena calidad.

[162] MARTÍNEZ LIMÓN, Enrique y otros TEQUILA. *"Tradición y Destino"*, Op. Cit. pág 59

Además la bebida se pasará por un último filtro y el resultado será un producto embotellado cuya graduación alcohólica habrá disminuido hasta 38°, 40° y 46°GL.

Las normas técnicas de etiquetado exigen que éste en el caso del tequila deba especificar:

1. El nombre del producto y contraseña oficial (NOM) de la destilería.[163] (etiqueta frontal)
2. El tipo al que pertenece según se trate de joven o blanco, reposado, añejo o mezclado con otros componentes, como jarabe, cafés etc.
3. Su contenido en litros o mililitros
4. La graduación alcohólica en volumen (escala °GL)
5. Nombre, razón social, domicilio del fabricante y su número de empadronamiento en el Registro Federal de Contribuyentes.
6. Marca Registrada. (etiqueta frontal)
7. Lugar de fabricación y leyenda "Hecho en México". (etiqueta frontal)
8. La leyenda "El abuso en el consumo de este producto, es nocivo para la salud"

En el caso de tratarse de tequila 100% agave, esto lo certifica el consejo Regulador del Tequila (CRT) con la leyenda CRT100%agave que debe aparecer también en la etiqueta frontal del producto al igual que el sello de embotellado de origen.

A continuación presentamos el siguiente cuadro con el objeto de precisar el proceso al que hemos hecho referencia.

---

[163] Podemos mencionar entre las principales destilerías o tabernas como antes se les conocía, a Tequila Herradura, NOM1119, La Mexicana, NOM1110, Cuervo, NOM1104, Sauza, NOM1120, La Tequileña, NOM1146, 7 Leguas, NOM1120, Tres Magueyes, NOM1118, Tapatío, NOM1139, Corralejo, NOM1368, Don Julio, NOM1149 entre otras

3.10 Clasificación del Tequila.

Básicamente al hablar de tequila se distingue entre el Tequila blanco, joven, reposado y anejo.

- ***Tequila Blanco***.- Es el que se obtiene al concluir el proceso de doble destilación y cuya concentración de alcohol en volumen, al salir de los alambiques o torres de destilación es de 55°GL pero que al ser adicionada con agua (potable, desmineralizada o destilada) alcanza entre un mínimo de 38° y un máximo de 46° GL. Como su nombre lo indica es incoloro.

- ***Tequila Joven o abocado***.- Por principio se trata del tequila blanco, sin embargo, estamos en presencia de un tequila joven cuando éste reposa menos de 60 días (habitualmente mucho menos) en pipones de madera recibiendo un tratamiento para modificar acelerada y artificialmente sus características organolépticas (por eso se le llama abocado). Puede ser incoloro aunque generalmente es dorado (gold) o ámbar; esta coloración se debe a la inserción de una mona o bolsa cuyo contenido es viruta de roble, raspaduras de madera de pipón o de barrica. Además está permitido añadir color caramelo natural y para suavizar el sabor glicerina. Su graduación alcohólica es de 38° a 40°GL.

- ***Tequila Reposado***.- El tequila reposado es aquel que como su nombre lo indica reposa o permanece en barricas o pipones de madera al menos durante un lapso de 60 días naturales, aunque este reposo puede extenderse por algunos meses siempre que no transcurra un año. En este lapso o periodo la madera hace su trabajo modificando el sabor del tequila con un ligero sabor a madera y también cambiando su coloración paulatinamente hasta

llegar a un dorado tenue o bien un ámbar claro. El tequila reposado se embotella a 38°GL y su tendencia es la ser 100% agave.[164]

- **Tequila Añejo**.- Recibe este nombre el tequila que ha reposado en barricas de roble, nuevas o de segundo uso durante un lapso de 12 meses y hasta cinco años, y cuyo contenido alcohólico es de 38 o 40°GL. Durante el añejamiento no sólo el sabor se impregna fuertemente con el de la madera, sino que lo que fue el tequila blanco natural se transforma en un dorado bien definido o en un ámbar intenso y hasta obscuro.
  La cuestión del añejamiento constituye un verdadero asunto para especialistas pues los adulteradores suelen agregar al tequila blanco caramelo o refrescos de cola entre otros colorantes artificiales a efecto de obtener el color deseado.

Existe otro tipo de tequila, el llamado *"tequila mezclado"*. Este aunque no es un término oficial, es usado en el argot para reconocer a la bebida que no es 100% agave, sino que tiene un contenido de 51% de alcohol proveniente de esta planta.

Además de estos tipos de tequila encontramos otras variedades que incluyen el almendrado, de membrillo, limón etc, además de otros con sabores de frutas o abocados que se componen de tequila blanco adicionado con colorantes y aromas artificiales.

---

[164] "La pureza del tequila y de cualquier mezcal radica en la procedencia de los mostos para elaborar el destilado Conforme a la reglamentacion vigente, si al menos el 51% del volumen de esos mostos proviene de jugos de agave Tequilana Weber azul y siempre y cuando esos agaves hayan sido cultivados en México y en los municipios de Jalisco, Michoacán, Guanajuato, Nayarit y Tamaulipas que estan autorizados para producir ese cultivo, y si, finalmente el destilado se fabrica en alguno de esos municipios, entonces puede llevar el nombre de tequila Si además la totalidad de los mostos proviene de esos agaves, la bebida puede y debe mostrar en su etiqueta la leyenda "100% puro de agave" o "100 % puro de agave Tequilana Weber azul" Si no reune esos requisitos, no puede mostrar en la etiqueta la palabra "tequila", y si la muestra, deberá tenerse por tequila fuera de norma, una imitación o producto ilegal" MARTINEZ LIMON, Enrique y otros **TEQUILA, *"Tradición y Destino"***. Op. Cit pág 64

3.11 La situación actual de la Industria Tequilera.

De conformidad con estadísticas proporcionadas por el Consejo Regulador del Tequila, el consumo del Agave Tequilana Weber Azul necesario para la elaboración de esta bebida, ha experimentado cambios importantes del año de 1995 al 2002. En este sentido, en 1995 el consumo de este agave fue de apenas 101mil toneladas y para 1999 alcanzó su máxima cifra en 321 mil. 3 toneladas. El año 2000 fue también muy importante para la industria Tequilera pues, aunque un poco menor que en el año anterior, se registró un consumo 294 mil.1 toneladas de agave.

Fenómeno contrario se ha venido dando en los dos últimos años, donde el consumo ha disminuido considerable y progresivamente, ya que para 2001 el consumo total de este agave azul fue de 202 mil.9 toneladas y en lo que va del 2002 apenas asciende a 178 mil toneladas.

Por otra parte cabe agregar, que por lo general la tendencia es al consumo de agave para el tequila mixto (es decir, el que contiene el 51% de agave Tequilana Weber Azul y el 49% restante de otros agaves y/ o azúcares) con la salvedad de que en los años de 1998 y 1999 según los informes proporcionados por el Consejo Regulador de esta bebida, la tendencia cambió registrándose en el primero de los años mencionados un consumo de 134 mil.4 toneladas de Agave para Tequila 100%Agave Azul con relación a 106 mil.1 toneladas para Tequilas mixtos; en el año de 1999 por su parte, este consumo fue 187 mil.2 toneladas de Tequila 100% agave y 134 mil.1 toneladas de tequila mixto.

Ahora bien, sin duda que la producción del tequila también ha registrado cambios significativos de 1995 al año 2002. En 1995 la producción era de 39.8 millones de litros de tequila y en la actualidad estamos hablando de 59 millones de litros. La mayor producción en los últimos años se registró en el año 2000 pues ascendió a 83.3 millones de

litros y caso semejante se dio en 1999, cuando se produjeron 76.1 millones de litros. La tendencia en la producción sigue siendo al Tequila mixto y no a la de 100% agave.

De acuerdo con los datos anteriores podemos decir que la Industria del Tequila no se encuentra en su mejor momento, sin embargo no deja de ser una de las industria más importantes para nuestro país, sobre todo al contar con la denominación de origen que nos permite ser los únicos capaces de elaborar este tipo de bebida, que sin duda ha tenido una proyección internacional (particularmente E.U. primer consumidor de tequila) pero que por otro lado, también ha conquistado el paladar del consumidor nacional. Es en un esfuerzo por promover esta actividad que nuestra legislación fiscal ha colaborado, muestra de ello es el decreto publicado en el D.O.F de 05 de marzo de 2002 donde:

1. Se exime en una sexta parte a los contribuyentes del pago del impuesto especial sobre producción y servicios que se cause por la importación o enajenación de bebidas con graduación alcohólica de más de 20°GL (donde se encuentra el Tequila).
2. Además se amplía en el ejercicio de 2002, hasta en $2.00, el monto del estímulo fiscal otorgado a los productores de Agave Tequilana Weber Azul, que marca la Norma Oficial Mexicana, utilizado exclusivamente en la elaboración de tequila, para que la cantidad que puedan acreditar los adquirentes de este agave, pueda ser en lugar de $4.00, hasta de $6.00 por kilo de agave.

En términos generales el valor de esta industria es de 1500 millones de dólares que dejan al erario aproximadamente 6, 401 millones de pesos. El consumo nacional aparente es de 19 millones de cajas de 9 litros; la exportación es prácticamente de 12 millones de cajas que generan 479 millones de dólares que dan empleo directo a cerca de 10 mil personas, pero lo más importante es que por cada persona que está empleada en el sector

se generan 20 empleos indirectos, la mayoría de éstos en el sector agrícola.[165]

Por otro lado, es una realidad que la industria del Tequila enfrenta graves problemas, entre ellos el de la adulteración de bebidas (especialmente en la década pasada donde se escasearon las reservas de agave para la producción de tequila, y comenzaron los intentos por parte otros países para producir esta bebida). Así tenemos noticias, de que en Yucatán se usan las piñas de henequén para elaborar tequila[166] y no sólo eso, se sabe que también al exterior se comercializan burdas imitaciones o pseudotequilas, principalmente en los países asiáticos donde el creciente gusto por la bebida de agave comienza hacerle la guerra al sake[167] y otras bebidas tradicionales. Sin querer ahondar más en el problema, la proliferación de tequilas adulterados origina que cada día se incremente en este rubro la defraudación fiscal o también llamado mercado negro; es con el objetivo de controlar y hacer respetar la denominación de origen que se erigen organismos como el Consejo Regulador del Tequila y la comisión Nacional de la Industria del Tequila, ésta última organismo creado con la participación de empresas tequileras y en cuyas funciones están el combatir por todos los medios legales en cooperación con las autoridades, la adulteración, el clandestinaje y el contrabando del tequila.

---

[165] Cfr. *"LEGISLACIÓN Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS."* Seminario impartido el 25 de febrero de 2002. Fundación de Investigaciones Sociales S A Cuadernos FISAC Publicación Mayo, 2002 Año 3 Vol 1Número 013 pág 50

[166] Cfr. **DIARIO DE YUCATÁN.** *"Baja la venta de tequilas adulterados con henequén"*. Domingo 14 de abril de 2002 pag 14

[167] Cfr. **EL FINANCIERO.** *"Lanzan ofensiva tequilera en países asiáticos"* Jueves 17 de julio de 2002 pág 1

La Industria Cervecera.

3.12 La Cerveza.

Al igual que el vino, la elaboración de cerveza pertenece a las antiguas civilizaciones, la Egipcia y la Babilónica hace aproximadamente unos 4, 300 años así como a la civilización griega y más tarde a la romana. ...*Las bebidas alcohólicas resultaban particularmente atractivas para aquellos individuos de vida poco placentera, en cuanto que producían euforia alcohólica. Otras ventajas, inapreciadas en aquellos tiempos, eran la mejora relativa de la dudosa calidad microbiológica del agua, en virtud de su bajo PH y de su contenido alcohólico, y su valor nutritivo; además de su elevado valor calórico y de su riqueza en sustancias nitrogenadas asimilables, si contenían levaduras las bebidas en cuestión proporcionaban vitaminas del complejo B.*[168]

Durante la Edad Media la elaboración de la cerveza fue considerada un misterioso arte, conocido únicamente por los maestros cerveceros y sus gremios; aunque cabe anotar que, en cierta manera constituía aún para ellos, un misterio pues desconocían la justificación en diversas etapas del procedimiento, entre ellas la fermentación y el porqué durante el malteado la cebada se ablandaba y se hacía dulce.

Ahora bien, hablando de México, durante la colonia la cerveza se preparaba con agua de cebada, limón, tamarindo y azúcar y se servía para refrescar; era común también hacerla con cáscaras de piña, clavo, pimienta, cominos, cilantro y azúcar que se ponían a fermentar en un barril que previamente hubiera contenido aguardiente. Sin embargo y como es de suponerse, esta bebida no es la tradicional cerveza que conocemos, de ésta se tiene noticia en nuestro país en 1540 cuando el conquistador Alonso de

---

[168] HOUGH, JS **BIOTECNOLOGÍA DE LA CERVEZA Y DE LA MALTA.** Traducción De Justino Burgos González Ed Acribia S A Zaragoza, España, 1990 pág 1

1. La Jima

Es la etapa en que el agave ya madurado (8-10 años) se deshoja para extraer la piña

2. Transporte

El Jimador, extrae los quiotes para plantarlos por separado

Las cabezas o piñas son trasladadas a la fábrica o desfibradora

3. La Cocción

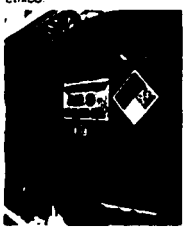
En un horno de vapor las piñas se cuecen, al enfriarse los retazos del mezcal han cambiado de aspecto, su coloración va entre marrón y naranja oscuro, es suave y dulce.

4. Molienda o machacado

En esta etapa se busca extraer el jugo del agave

5. Fermentación

Por la acción de las levaduras, en la fermentación los azúcares se transforman en alcohol etílico.



6. Destilación

Mediante el calor se separa el alcohol de otros componentes y se obtiene una sustancia más concentrada y pura

7. Depósito

Tequila Blanco ~60 días
Tequila Reposado 60 días 1año
Tequila Añejo 1 –5 años.

8. embotellado y etiquetado

Cuadro N°7 "El Proceso del Tequila".
Fotos:www.cuervo.com/

Herrera solicitó a Carlos V la licencia para producir y vender cerveza en Nueva España, misma que se le concedió y cuatro años después gozaba de una excelente calidad, según opinión de numerosos españoles y del Virrey Antonio de Mendoza.

El precio de la bebida era elevado, principalmente por la dificultad que representaba conseguir las materias primas y porque las cosechas de cebada y trigo eran todavía escasas. En este sentido, el precio de la arroba de cerveza era para el año de 1544 de ocho reales de los cuales un tercio debía entregarse al erario real.

Al consumarse la Independencia se instalaron en México pequeñas cervecerías pero la falta de mano de obra calificada, la tecnología rudimentaria además de los inconvenientes que existían en el traslado de la bebida, entre ellos los malos caminos, y los viejos medios de transporte propiciaron rápidamente su desaparición.

Fue en el año de 1841 que comienza formalmente el desarrollo de esta Industria en nuestro país, cuando Ventura García Gutiérrez y Pedro Rosellón fundaron una cervecería en Guadalajara cuyos productos fueron comercializados en forma exclusiva en la tienda Ventura Reyes. No obstante lo anterior, existió producción de esta bebida no solamente en forma casera sino sin seguir los procedimientos adecuados (sin patente), y esta bebida era distribuida libremente en los mercados ya a un menor costo.

"Hacia 1845 la ciudad de México contaba ya con dos cervecerías que decían ser "de alta fermentación". Una era conocida como La Pila Seca y había sido fundada por el suizo Bernhard Bolgard; la otra era La Candelaria, propiedad de Federico Herzog, originario de Baviera. Ambos industriales aseguraban que en la preparación de la bebida se utilizaba cebada mexicana que secaban al sol y que era considerada de alta calidad."[169] Con

[169] BEBER DE TIERRA GENEROSA. "*El Triunfo de un gusto: La Cerveza*" Op. Cit pag 152

la aparición de estas industria el gobierno mexicano vio la necesidad de reglamentar la producción, y en 1856 se impuso a las fábricas de cerveza en Jalisco el pago de 4 reales mínimo y 40 como máximo; la cervezas de origen casero contribuían también pero en la mitad que las industrias establecidas. Para 1862 el gobierno decidió aumentar la contribución a seis pesos por mes.[170]

Se fundaron entonces otras cervecerías, en Jalisco, la de los señores A. Morell y J. H. Davison, y la cervecería de J. Hoetzel; en el Estado de México apareció en 1865 Toluca y México S.A. quien elaboraba diferentes tipo de cerveza, entre ellas la "Lager", "Pilsner", "Block" y la "Standart". A estas le siguieron la Cervecería San Diego, La Escobedo, La Siberia y la de El Carmen, poco después comenzaron abrirse establecimientos o centros de esparcimiento donde, entre otras cosas, se fabricaba cerveza, fue el caso del Boliche Alameda.

No obstante la presencia de estas cervecerías la suceptibilidad de la bebida a los cambios de temperatura fue un factor que impidió el aumento en la cobertura del mercado cervecero (pues en esa época no se contaba con sistemas de refrigeración que prolongaran la duración de la bebida y aumentaran su capacidad de distribución). Dicho sistema de refrigeración apareció al poco tiempo, gracias a la invención del ferrocarril pues, al extenderse las redes ferroviarias fue posible conducir varias toneladas de hielo a distintos puntos del país y así pudo comercializarse la cerveza a grandes distancias de su centro de producción. Con este nuevo impulso a la actividad económica e industrial se instalaron otras fábricas entre las que destaca la Cervecería Cuauhtémoc, a quien en 1890 el gobierno de Nuevo León le adjudicó la concesión exclusiva de cerveza y hielo por un periodo de siete años.[171]

---

[170] Cfr **BEBER DE TIERRA GENEROSA**, *"El Triunfo de un gusto: La Cerveza"* Op. Cit pág 152

[171] Cfr **BEBER DE TIERRA GENEROSA**, *"El Triunfo de un gusto: La Cerveza"* Op. Cit pág 156

Un año más tarde, en 1891 la cervecería Chihuahua comenzó hacer la competencia por el mercado regional, aplicaba un moderno sistema de encapsulado de botellas y al poco tiempo surtía a todo Chihuahua, Sonora, a la región Lagunera y el sur de Estados Unidos. Esta cervecería desapareció 18 años más tarde a causa de un devastador incendio.

En el siglo XX y gracias a la introducción de la energía eléctrica y el agua potable se dio impulso a importantes actividades industriales y la cerveza fue uno de ellos. Las tres grandes cervecerías eran la "Moctezuma" que dominaba la costa del Golfo, "La Cuauhtémoc" que distribuía el norte del país, y la "Toluca y México" que abastecía al estado que lleva su nombre y que en 1925 fue comprada por el grupo "Modelo".

Poco a poco se fue incrementando la popularidad de esta bebida y desplazando su producción nacional a las importaciones; esta popularidad se debió en gran medida al bajo precio del producto en comparación con cualquier otra bebida alcohólica, además de las políticas gubernamentales proteccionistas de nuestro país sobre todo al finalizar la segunda guerra mundial. Cabe anotar que el crecimiento de esta industria no sólo ha generado desarrollo económico para nuestro país sino que ha impulsado considerablemente el crecimiento de rubros agrícolas importantes como el de la cebada.

3.13 Proceso de Producción de la Cerveza.

La "cebada" es la materia prima básica utilizada en la elaboración de la cerveza, ésta además de ser el cereal que menos problemas técnicos representa en el malteado, es también el más rico en almidón, que es la sustancia que da origen al extracto fermentescible. También contiene proteínas en cantidades suficientes para proporcionar aminoácidos

necesarios para el crecimiento de la levadura, y las sustancias nitrogenadas que desarrollan un papel importante en la formación de espuma.[172]

3.13.1 Malteado.

La elaboración de la cerveza comienza con el *malteado*. La malta se obtiene de la cebada a través de un proceso controlado de germinación (malteo), secado y tuesta a 60, 70, 90 y 200° C. (es el tostado el que determinará posteriormente el color de la cerveza). Este mismo procedimiento se lleva acabo con arroz y a continuación ambos cereales deberán ser limpiados, triturados e incorporadas las dos harinas. A continuación deberán mezclarse con agua para macerarse a cierta temperatura y convertir el almidón en azúcares fermentables.

3.13.2 Filtración.

En esta etapa la masa que se obtuvo durante la maceración se filtra y se obtiene un mosto dulce y brillante.

3.13.3 Cocimiento.

A continuación el mosto obtenido se vierte en calderas y se deja hervir entre dos o dos horas y media. Además se le agrega lúpulo en pequeñas cantidades a efecto de conseguir el aroma, sabor amargo y retención de espuma, todos ellos característicos de la cerveza.

---

[172] Cfr. HOUGH, JS. BIOTECNOLOGÍA DE LA CERVEZA Y DE LA MALTA. Op. Cit. pág 9 Existen otros cereales cuyos granos pueden ser malteados, es el caso del maíz y el trigo, sin embargo en la elaboración de cerveza no se utilizan principalmente porque en el caso del maíz su grasa se enracia al maltearse y el trigo, durante la germinación se producen algunos microorganismos en la superficie del grano que plantea ciertos problemas. No obstante el malteado de este último es frecuente en algunas especies de pan

3.13.4 Enfriamiento del mosto.

El mosto se vierte en recipientes o tanques de sedimentación para permanecer en reposo y lograr que la materia sólida contenida en él se asiente. Posteriormente se envía al cuarto de enfriamiento y es en esta etapa que se obtiene la pureza de la cerveza. El mosto además de ser enfriado, a la vez es saturado con aire estéril para inocular la levadura e iniciar la fermentación.

3.13.5 Fermentación

Como ya lo hemos comentado al tratar las otras industrias, la fermentación no es más que la transformación de los azúcares de las plantas y en este caso de cereales (cebada y arroz) en etanol y bióxido de carbono, éste proceso puede llevarse entre 7 y 12 días. Durante la fermentación el ambiente donde se lleva a cabo ésta debe mantenerse a bajas temperaturas.

3.13.6 Unitanques y Reposo.

Concluida la fermentación, la cerveza conocida como *"cerveza tierna"* deberá ser transferida a tanques de reposo o maduración donde permanecerá entre 6 semanas y hasta 2 meses para adquirir la transparencia deseada, y es en este periodo donde ocurrirá una segunda fermentación que ayudará a complementar su sabor y maduración en una forma natural. El reposo prolongado proporcionará a la cerveza una saturación con bióxido de carbono, el cual resaltará su fineza y adquirirá características de sabor, aroma, brillantez y suavidad. Cabe anotar la temperatura durante esta etapa igualmente deberá ser baja.

3.13.7 Filtración y Envasado.

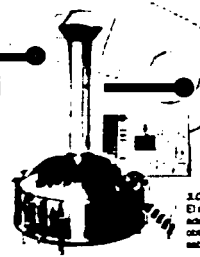
En este periodo se clarifica la cerveza a fin de separar cualquier levadura o partículas precipitadas formadas durante el reposo a bajas temperaturas. Finalmente se procede a envasar o vertir la cerveza en recipientes para su comercialización; en este proceso fundamentalmente se desempaca la botella, se lava, se llena y corona, se somete a pasteurización, se etiqueta si es necesario, se empaca, se almacena y finalmente se embarca o transporta.

Proceso de Elaboración de Cerveza

1.El proceso de elaboración inicia con el recibimo de malta y arroz mediante sistemas neumáticos hacia las tolvas para ser pesados, molidos y procesados en agua caliente para convertir los almidones en azúcares fermentables

Utilizamos materias primas de calidad para la elaboración de nuestros productos

2. FILTRACIÓN:
La masa obtenida en la maceración es filtrada y se obtiene un mosto dulce y brillante



3.COCIMIENTO:
El mosto se hierve y se adiciona lúpulo para obtener el característico sabor y aroma.

4.ENFRIAMIENTO DE MOSTO:
El mosto es enfriado y a la vez saturado con aire estéril para inocular la levadura e iniciar la fermentación.

Levaduras: Produce el alcohol y gas carbónico y juega un papel importante en la mayor parte del sabor característico de la cerveza.

Malta. Se obtiene de la cebada mediante un proceso controlado de germinación denominado malteo, se seca y en ocasiones se tuesta lo que determina posteriormente el color de la cerveza. Ya sea importada o nacional esta es sometida a rigurosos análisis para verificar su calidad.
Agua. Se obtiene de pozos profundos, es sometida a procesos de electrodiálisis y ozonación.
Lúpulo. Es una planta perenne, tipo enredadera, similar a la vid. Se utiliza en cantidades reducidas el extracto del racimo de flor femenina lo que otorga el sabor y aroma característico de la cerveza, se importa de países que tienen clima favorable para su crecimiento.
Adjuntos. Arroz y maíz (hojuelas de maíz refinado). Sus propiedades complementan a la malta y ayudan a la brillantez y estabilidad coloidal de la cerveza.

5.FERMENTACIÓN:
En esta etapa, muchos componentes del mosto son asimilados por la levadura que al consumir los azúcares origina alcohol y bióxido de carbono. Todas estas reacciones influyen en el sabor y características de las cervezas Modelo.

Durante los procesos de fermentación, reposo y filtración, la cerveza se mantiene a bajas temperaturas

6.TINTANQUES Y REPOSO:
Después de la fermentación, la cerveza es transferida a los tanques de reposo donde es sometida a una segunda fermentación por varias semanas, y así completar su sabor y maduración en la forma más natural. El reposo prolongado proporciona a la cerveza una saturación con bióxido de carbono producido por el método llamado Kräusen el cual resaltará su fineza y adquirirá características de sabor, aroma, brillantez y suavidad.

8.ENVASADO:
Esta operación consta de 7 pasos
1 Desempacado de botella
2 Lavado de botella
3 Llenado y coronado
4 Pasteurización
5 Etiquetado (si es necesario)
6 Empacado
7 Almacenado y embarque

7.FILTRACIÓN:
Después de la maduración se lleva a cabo la clarificación de la cerveza a fin de separar cualquier levadura y partículas precipitadas formadas durante el reposo a bajas temperaturas.

Cuadro N°8.
Fuente: www.grupoicio.com.mx

3.14 Clasificación de la Cerveza.

Como lo hemos comentado es del malteado de la cebada a partir del cual podemos distinguir si se trata de una cerveza *clara u obscura*, no obstante también es posible distinguir a la cerveza de acuerdo con el tipo de levaduras empleadas en su elaboración; en este sentido podemos hablar de dos familias de cerveza, la más antigua, conocida desde hace más de 5000 años, conocidas como las cervezas *"Ale"*, fermentadas con la presencia de la levadura que lleva este nombre y que se considera una levadura alta y, las cervezas *"Lager"* esta última, levadura baja descubierta hacia la segunda mitad del siglo XIX. En México por tradición la producción y el consumo es el de las cervezas tipo "Lager" aunque en la actualidad la empresa Casta, Especialidades Mexicanas ha pretendido ampliar el acervo cervecero mexicano, introduciendo las primeras cervezas de tipo "Ale" en nuestro país.

3.15 Situación actual y perspectiva de la Industria Cervecera.

El desarrollo actual de la Industria Cervecera en nuestro país se ha dado sobre la base de dos grandes empresas, el Grupo Modelo S.A. de C.V y la Cervecería Cuauhtémoc-Moctezuma S.A. quienes se disputan el liderazgo por el mercado, a través de verdaderas producciones a escala, es decir, no sólo la fabricación y distribución de cerveza de calidad, sino a la vez su comercialización a un precio competitivo, optimizando recursos y contribuyendo al desarrollo económico y social de nuestro país.

La Cervecería Modelo S.A. mejor conocida por su marca Corona, fue inaugurada en la ciudad de México el 25 de octubre de 1925 por Braulio Iriarte, acompañado del Presidente Plutarco Elías Calles; dentro de sus objetivos estaba el de constituir una empresa con presencia nacional, capaz de captar y satisfacer la necesidad del público consumidor de cerveza. En este esfuerzo, se llevó a cabo una política de expansión comenzando por la adquisición de plantas cerveceras y fábricas de malta, además de llevar a

cabo asociaciones estratégicas con el fin de asegurar el suministro de los insumos más importantes. (Destacan entre estas adquisiciones la Cervecería de Toluca y México en 1935, productora de la marca Victoria, la Cervecería Estrella y la Cervecería del Pacífico productora de la marca Pacífico, ambas en 1954, la Cervecería Modelo del Noroeste en 1960 y Cervecería Modelo de Torreón 1966).[173]

El año de 1993 fue importante para este grupo ya que para hacer frente al bombardeo comercial provocado por el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, celebró un contrato de Inversión con Anheuser-Busch en el cual esta empresa, líder mundial en producción de cerveza, adquirió una participación minoritaria del Grupo Modelo, S.A. favoreciendo a ambos consorcios, la Modelo obtuvo la concesión exclusiva para vender la cerveza Budweiser en México y la Anheuser-Busch distribuyó y comercializó la marca corona en múltiples países, principalmente Estados Unidos.

Hacia el año 2000 tenía una participación del 55.3% de ventas en el mercado nacional, las cuales ascendieron a 18 mil 620 millones de pesos. Un año más tarde reafirmaría su liderazgo al facturar 20 mil 300 millones de pesos.[174] "Actualmente Grupo Modelo es el principal productor y distribuidor de cerveza en México. Cuenta con ocho cervecerías en operación y con un portafolio de diez marcas, destacando Corona Extra, Corona Light, Modelo Especial, Victoria, Pacífico, Negra Modelo y Estrella, entre otras, de las cuales cinco se exportan a más de 150 países."[175]

Por su parte, también con el objetivo de hacer frente a la política liberalista emprendida ya desde hace cuatro sexenios, en 1985 se fusionaron las cervecerías Cuauhtémoc y Moctezuma, consolidando su presencia sobretodo en el norte y el golfo del país. Al igual que la Modelo, esta cervecería firmó un convenio con la holandesa Heineken quien ocupaba

---

[173] Cfr www.gmodelo.com.mx
[174] EL ECONOMISTA. *"Cúpula Regia"*. Por Tomás de la Rosa. Lunes 5 de marzo de 2001. Pág 36
[175] www.gmodelo.com.mx

el segundo lugar en el ámbito internacional y en 1994 llevó a cabo una alianza con Labatt Brewing Company quien en la actualidad tiene una participación del 30% del capital de FEMSA cerveza.

Es preciso mencionar que la cervecería Cuauhtémoc S.A. creada en 1890, fue la base para constituir FEMSA (Fomento Económico Mexicano S.A.), quien representa en la actualidad la compañía de bebidas más grande de México así como una de los líderes en Latinoamérica. No sólo produce comercializa y distribuye bebidas como la cerveza y coca cola sino además se encarga de su embotellamiento además de la comercialización e instauración de cadenas como OXXO.

FEMSA Cerveza, quien opera como subsidiaria del Grupo FEMSA es quien se encarga de la producción y distribución de marcas reconocidas de cerveza, entre ellas la Tecate, Tecate Light, Carta Blanca, Superior, Sol, Dos Equis Lager, Dos Equis Ambar, Indio, Bohemia y Noche Buena.

Por si fuera poco el mercado cervecero se encuentra en constante expansión pues en la actualidad se vislumbran nuevas cervecerías y en particular nos referimos a "Casta. Especialidades Mexicanas", empresa que pretende ampliar el acervo cervecero mexicano introduciendo cervezas elaboradas a partir de levaduras altas tipo "Ale's" buscando con ello competir con cervezas extranjeras conquistando estos mercados.

Es en la actualidad el mercado cervecero quien ocupa el primer lugar en cuanto a consumo de bebidas alcohólicas en nuestro país se refiere, tan sólo durante el año pasado se bebieron 6 mil, ciento sesenta y ocho millones de litros, lo que representa un consumo de 6.68 litros por persona si se toma en cuenta toda la población del país[176]; dentro de los estados que más se consume encontramos a Baja California y Sinaloa, cabe agregar que en el

---

[176] Cfr. MILENIO. *"Entrevista. Consumo de Cerveza en México"*. Por Hiroshi Takahashi. Miercoles 13 de marzo de 2002. pág.32

esquema del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios una de las que más recaudación representan para el gobierno Federal, sólo después del rubro de gasolina y diesel y enseguida del de tabacos labrados. (De acuerdo con las cantidades estimadas en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, la recaudación de ingresos por concepto de cerveza y bebidas refrescantes asciende al 7.14% de la recaudación sólo después del rubro de gasolinas y diesel quien representa el 81% del total a recaudar y antes del de tabacos labrados que asciende al 6.34%. Las demás bebidas alcohólicas sólo constituyen el 2.052% de la recaudación de este impuesto).

De los datos anteriores puede decirse que no sólo se trata de la bebida más comercializada en nuestro país sino que constituye una verdadera industria preparada para hacer frente a las demandas de un mercado liberal como el que estamos viviendo, sin embargo consideramos importante el que en las políticas económicas de nuestro país se considere el apoyar a sectores del campo como lo es la cebada quien según la Unión Nacional de Productores de Cebada y los industriales de la cerveza, hasta el año pasado el costo por tonelada de cebada era de 732 pesos sin que formaran parte formaran parte de los programas de apoyo como Procampo y Alianza para el Campo.

CAPÍTULO CUARTO.

LA JUSTICIA FISCAL EN LA REGULACIÓN Y CONTROL IMPOSITIVO A LAS BEBIDAS DESTILADAS Y FERMENTADAS Y OTROS COMENTARIOS A LA REFORMA FISCAL DE 2002.

4.1 Tratamiento de las Bebidas Alcohólicas en el Impuesto Especial hasta la Reforma Fiscal 2002.

En el nacimiento y evolución del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios siempre han estado presentes las Bebidas Alcohólicas y la Cerveza. En este sentido, la *Ley de Impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas*, en su artículo 132, fracción XXII establecía que se consideraban bebidas alcohólicas los líquidos potables que a la temperatura de 15°C tuvieran una graduación alcohólica comprendida entre 3° y 55°GL, así como los concentrados alcohólicos de graduación superior a la indicada que, con cualquier denominación, se pusieran en circulación en calidad de artículos para el consumo como bebidas, aún y cuando se indicara en las etiquetas o en la propaganda comercial, que deberían consumirse diluidas o combinadas con otros líquidos. Además, se indicaba que se excluían de la anterior definición, a la cerveza, el aguamiel y a los productos derivados de su fermentación.

La *Ley del Impuesto Sobre Producción y Consumo de Cerveza*, se considera otro de los antecedentes del impuesto especial en estudio, definía a la cerveza para efectos fiscales en su artículo segundo, como la bebida fermentada, elaborada con malta de cebada, lúpulo, levadura y agua o con infusiones de cualquier semilla farinácea procedentes de gramíneas o leguminosas, raíces o frutos feculentos o azúcares como adjuntos de la malta, con adición de lúpulos o sucedáneos de éste. Esta definición tal cual, fue reproducida por la Ley que crea el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios en 1980 y se mantiene hasta la fecha.

No obstante que la Ley creadora de este impuesto conservaba los mismos parámetros en sus definiciones, es necesario hacer mención que no distinguía en su concepto genérico de "Bebida Alcohólica" entre bebida alcohólica *"fermentada"* y bebida alcohólica producto de *"destilación"*, aunque, por otro lado, si establecía definiciones para el vino de uva, de mesa, generosos, vermuts y aromatizados, sidras y rompopes, todos ellos pertenecientes a la primera de estas categorías y sólo reservando a las bebidas destiladas bajo la genérica denominación de aguardiente.

En cuanto a las obligaciones del contribuyente en este rubro, se encontraban las generales de llevar contabilidad y de presentar declaraciones, no obstante, las disposiciones relativas al control y fiscalización en la primera enajenación de bebidas alcohólicas fueron muy escuetas, limitándose a referir que las fábricas debían contar con los equipos necesarios para determinar su producción, controlar e informar sobre su consumo de materias primas así como de los envases o empaques que utilizaren. Además, contemplaba la obligación para los envasadores de bebidas alcohólicas, por su puesto tratándose indistintamente de fermentados o destilados pero distinguiéndose de las cervezas, de envasarse en recipientes menores, debiendo adherir, previa su solicitud a la SHCP, marbetes como signo de control y fiscalización del pago de este impuesto.

Para el año de 1991, con el objeto de simplificar la fiscalización del impuesto especial a las bebidas alcohólicas se introdujo la opción para los productores nacionales de estas bebidas, de cambiar la obligación de adherir el marbete por la de llevar un mero control físico del volumen producido en fábrica, siempre que se cumpliera con las reglas de inspección establecidas para ese efecto por la SHCP, se presentara el aviso correspondiente y se efectuara los respectivos pagos provisionales. El resultado de esta medida fue que el mercado de los productos destilados fue en aumento y en paralelo se generó un caldo de cultivo propicio para la

clandestinidad, y obviamente el control en el pago de este impuesto se caracterizó cada vez más por su insuficiencia.

Para finales de la década de los 90's el sector de bebidas alcohólicas venía solicitando de manera reiterada se estableciera un nuevo esquema que lograra efectivamente combatir las prácticas desleales llevadas a cabo por los productores clandestinos, para fortalecer la seguridad jurídica del contribuyente y eliminar las distorsiones que ese sistema tributario imponía a las cadenas de producción y comercialización.

Fue la Reforma Fiscal de 2000 quien se propuso dar solución a las demandas del sector para lo cual, se estimó necesario reestructurar la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios dividiéndola en Títulos e incluyendo en el segundo de ellos un régimen especial aplicable a las bebidas alcohólicas que en opinión propia de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, es la forma bajo la cual debieran estructurarse las leyes fiscales, para una mejor comprensión de quienes están obligados a observarlas. Es esto además una de las máximas de todo sistema impositivo, y se traduce en el principio doctrinario de la certidumbre en la imposición, mismo que fue objeto de estudio del capítulo primero de esta investigación.

Los cambios que se introdujeron con motivo de esta reforma fiscal en materia de Bebidas Alcohólicas, fueron la introducción del Título Primero de la Ley, intitulado *"De las Bebidas Alcohólicas Fermentadas, Cervezas y Bebidas Refrescantes, Tabacos Labrados, Gasolina, Diesel y Gas Natural"* donde se regulaban entre los fermentados al oporto, vermuts, vino generoso y jerez. Aunque cabe agregar que en esta categoría se incluía toda la producción vinícola del país. Por lo que toca a la cerveza, ésta se clasificó atendiendo a su contenido alcohólico desde los 6° hasta más de 20°GL.

El impuesto se causaba por la enajenación en territorio nacional de estos productos, tomando por base el precio de éstos y aplicando una tasa porcentual. Las obligaciones más importantes en cuanto a estas bebidas se refiere, iban desde las generales de llevar contabilidad, presentar declaraciones y hasta las de proporcionar a la SHCP información trimestral respecto a sus 50 principales clientes y proveedores, el precio de enajenación de su producto, el control físico del volumen producido, envasado o importado, así como su inscripción en el caso de ser importadores, en el Padrón de Importadores Sectorial a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El entero de este impuesto era anual.

La introducción del Título Segundo de esta ley, denominado simplemente *"De las Bebidas Alcohólicas"*, fue algo de lo que marcó la diferencia en relación con toda la anterior regulación, estableciendo un régimen fiscal que no sólo agrupaba aquellos productos que participaban en su elaboración del proceso de destilación, sino que además por ser éste el rubro en que según la experiencia de la última década se había presentado mayor defraudación, se imponían una serie de obligaciones a cargo de los contribuyentes que ayudaban a la autoridad a mantener un estricto control del pago del impuesto.

Fue el caso del traslado a este título de la obligación de adherir el marbete y el precinto; de su previa inscripción al Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas para solicitar estos controles visuales, en conjunto con otras obligaciones como las del reporte trimestral de los números de folio de marbetes y precintos obtenidos, utilizados o destruidos; el reporte igualmente trimestral del número de litros enajenados; el control físico y volumétrico del volumen envasado y la lectura mensual de los registros de cada uno de los dispositivos utilizados para este control; además del informe anual de la denominación de los productos que se produjeran, envasaran o

importaran así como de las marcas que utilizaran. Es de notarse el estricto control que se impuso a la Industria de los destilados en ese periodo.

El impuesto a las bebidas destiladas al amparo de este nuevo régimen, nuevamente cambió de ser un gravamen sobre la enajenación, a un verdadero impuesto a la producción, envasamiento o importación, susceptible de pagarse después de la enajenación de los productos, liberando por completo del pago del impuesto al resto de la cadena de comercialización.

La base para la determinación de este impuesto a las bebidas destiladas, a diferencia de los fermentados no era el precio de la bebida sino el número de litros, producidos o envasados a los que se les aplicaba una tasa ya no porcentual, sino una cuota por litro que se actualizaba mensualmente tomando en cuenta el Índice Nacional de Precios a las Bebidas Alcohólicas (No el Índice Nacional de Precios al Consumidor, pues se quería reflejar una inflación real en el propio sector). Este indicador era dado por el Banco de México, quien lo calculaba considerando las variaciones en el precio de al menos 15 bebidas en treinta ciudades y, en por lo menos 20 entidades federativas. (Artículo 26-B. IEPS).

Debe añadirse que es por esa constante variación en la tasa tributaria, que se estableció para este título enteros mensuales del impuesto con carácter de definitivos. Además esta medida contribuyó a la simplificación del régimen fiscal pues, en un sector de importante recaudación para el país como lo constituye el de bebidas alcohólicas producto de destilación, resulta más cómodo para la empresa la determinación mensual o pagos mensuales con carácter de definitivos; Así también resultará en mayor comodidad a la autoridad hacendaria al comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La Reforma Fiscal 2002.

Ahora bien, con motivo de la *Reforma Fiscal de 2002*, el panorama para las diversas industrias alcoholeras ha vuelto a cambiar. Se suprimió el Título Segundo de la Ley, y se han reestructurado nuevamente los grupos de bebidas alcohólicas tomando como único marco de referencia su contenido alcohólico, ignorando nuevamente el proceso de fermentación o destilación del cual parten y, considerando solamente a la cerveza y a las bebidas refrescantes como bienes de diferente clase de las demás bebidas con contenido etílico.

También se ha vuelto al esquema en que el objeto del impuesto lo constituye la "enajenación en territorio nacional" de bebidas alcohólicas y cervezas entre otros productos (independientemente de la importación definitiva o la prestación de servicios), además, se ha suprimido el sistema de cuota fija con el objeto de otorgar mayor equidad y seguridad jurídica al contribuyente, adoptando un sistema ad-valorem que permita que la carga tributaria que recaiga sobre las bebidas alcohólicas, sea justa en todos los casos y en cualquier tipo de producto.

En relación con las obligaciones del contribuyente, la reforma fiscal 2002 se propone integrar las obligaciones contempladas antes para las bebidas fermentadas y para la cerveza, con las obligaciones que se reservaban para las bebidas destiladas, de manera tal que se ejerza un fuerte control por parte de la autoridad hacendaria, en el pago de este Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios a las bebidas alcohólicas, sin incluir en este género a la cerveza. Lo más significativo, en este nuevo régimen, es la generalización de la utilización del marbete y el precinto en aras de facilitar a los auditores fiscales, la identificación de las bebidas alcohólicas que hayan pagado el impuesto, combatiendo con ello la evasión fiscal.

Por otro lado, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, consideró pertinente con la reforma en comento, la simplificación de la carga administrativa de los contribuyentes, derogando la obligación de los importadores de realizar trámites para su inscripción en el Padrón de Importadores de Bebidas Alcohólicas. Asimismo, para fortalecer los programas de salud y vigilancia en la calidad de las bebidas alcohólicas que se expenden en lugares de consumo, evitando el clandestinaje a través de la reutilización de los envases que las contienen, esa Comisión consideró necesario el establecimiento de la obligación consistente en el rompimiento de los envases que contengan las bebidas alcohólicas, en el caso de contribuyentes que las enajenen al público en general para su consumo en el mismo lugar o establecimiento.[177]

Por lo que atiende a las facultades de las autoridades en materia de este impuesto, la reforma fiscal establece facultades para determinar presuntivamente los impuestos omitidos, facultades que bajo el amparo de la ley anterior se contemplaban en el Título Segundo (artículos 23-A y 23-B) para las bebidas destiladas, y en la actualidad se hacen extensivas también a las fermentadas.

Finalmente, la reforma en comento establece un entero mensual del impuesto, indistintamente para las bebidas fermentadas y destiladas, circunstancia que a reserva de los comentarios que para éste y los anteriores puntos se lleven a cabo en apartados respectivos, adelantamos que en consideración nuestra no se adapta a la realidad de las distintas industrias alcoholeras, especialmente hablando de la industria de los vinos.

---

[177] Cfr. DIARIO DE DEBATES DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN. N°6. Del 31 de Diciembre de 2001 www cddhcu gob mx/servddd/debates/ddindex1 htm

4.2 El Principio de Justicia Tributaria en el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios a las Bebidas Alcohólicas.

En este apartado consideramos importante retomar las ideas plasmadas en el capítulo primero de este estudio con motivo de este principio constitucional. El principio de Justicia o de igualdad ante las cargas fiscales, se contempló en la Constitución Francesa, después de su revolución y constituye uno de los principios fundamentales del Estado liberal moderno. Se buscó la igualdad de los hombres ante la ley y con especial referencia a la materia impositiva pues había sido en el antiguo régimen, centro de notorios privilegios en favor del clero y la nobleza.[178]

"Existe acuerdo en que este postulado se lo debe entender en el sentido de que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias, concepto que generalmente se expresa con el lugar común de que se debe tratar igual a los iguales y desigualmente a los desiguales."[179]

Esta máxima también se encuentra consagrada en nuestro sistema impositivo, ya desde la Constitución de 1857 cual establecía en su artículo 31, fracción III, *"la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del estado o municipio en que resida de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"*, y fue retomada literalmente por nuestra actual Constitución de 1917, en su artículo 31, fracción IV.

Esta "proporcionalidad" y "equidad" han sido objeto de cuestionamiento por parte de la doctrina mexicana, en relación con si se trata de dos acepciones sinónimas. Este criterio lo sostienen autores como

---

[178] Cfr. VALDES, COSTA Ramón INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, Op. Cit. pág 369

[179] VALDES, COSTA Ramón INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, Op. Cit. pág 373.

Sergio Francisco de la Garza y Ernesto Flores Zavala, influenciados por la doctrina clásica propuesta por Adam Smith, que señala *"la obligación de los súbditos de un Estado de contribuir a los gastos públicos en forma proporcional a sus ingresos para lograr la equidad impositiva"*.

En opinión contraria se sostienen autores como Emilio Margain y José Rivera Pérez quienes se pronuncian por la interpretación que al respecto ha dado nuestro máximo tribunal, en el sentido de que estamos ante la presencia de dos conceptos distintos, ambos requeridos por toda ley tributaria para alcanzar la justicia en la imposición. Es a ésta interpretación de nuestra Suprema Corte de Justicia a la que nos adherimos.

A reserva de ahondar en los siguientes apartados, esta interpretación en cuanto a la equidad se refiere, ésta se consigue reuniendo los atributos de generalidad y abstracción de la Ley y, al respecto de la proporcionalidad, la misma se refiere a factores de economicidad del impuesto

Son éstos dos conceptos necesarios para la validez constitucional de un impuesto, y constituyen según la jurisprudencia (Apéndice al SJF, primera parte, pleno, tesis 11. Pág 42) una garantía individual a pesar de que el precepto se encuentre apartado de los primeros 28 artículos de nuestro ordenamiento Constitucional, conocidos como la parte dogmática. En este orden de ideas, continuaremos en los siguientes apartados, el análisis de esta garantía en la actual Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, en el caso de la enajenación de Bebidas Alcohólicas, particularmente refiriéndonos a las Industrias del Vino, el Tequila y la Cerveza.

4.2.1 La Proporcionalidad Tributaria en la enajenación de Bebidas Alcohólicas.

El principio de *proporcionalidad tributaria*, de acuerdo con la jurisprudencia del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis P./J.109/99, Publicada en el Semanario Judicial de la Federación, tomo X, Noviembre de 1999, página 22 de la novena época, consiste en *que "los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, lo que requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos".*

La doctrina fiscal, muchas veces se ha cuestionado el que efectivamente en la imposición indirecta se tome en cuenta la capacidad económica del contribuyente, o una parte justa de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Sin embargo, no estamos de acuerdo con ese planteamiento, pues si bien concordamos en que este tipo de imposición no es la más justa, si reconocemos que atiende al principio de capacidad contributiva contemplado implícitamente en el principio de proporcionalidad tributaria.

Es la capacidad contributiva, la titularidad del sujeto tributario sobre un patrimonio o renta aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez que se han cubierto los gastos vitales e ineludibles del sujeto.[180]

En la imposición indirecta se gravan presunciones o indicios de esta capacidad, pero al igual que en los gravámenes directos la selección del hecho imponible no puede dejar de ser idónea para reflejarla.

---

[180] Cfr SAINZ DE BUJANDA, Fernando HACIENDA Y DERECHO, "*Estudio de Derecho Financiero*," Vol V Ed Instituto de Estudios Políticos Madrid, España 1967 pág 323

Es en este sentido que Héctor B. Villegas sostiene que "El hecho imponible debe ser siempre reducible a una expresión numérica que lo convierta en expresión económica de la riqueza con la cual las personas deben aportar al gasto público" [181]

La expresión de riqueza deberá reflejarse en los elementos cuantitativos del impuesto, es el caso de la base y la tarifa tributaria. Consideramos que en el caso particular de la base tributaria en el IEPS, al constituirse en la actualidad por el precio o valor de la bebida se cumple con el requisito, no obstante, en el caso aplicable a las Bebidas Alcohólicas y la Cerveza, la tasa tributaria no se reduce a esa expresión o manifestación de la riqueza gravable.

Sostenemos lo anterior toda vez que la actual Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, contempla para las bebidas alcohólicas y la cerveza una tasa o tarifa tributaria variable en función de su graduación alcohólica, mismas que van, desde el 25%, 30% y hasta el 60%. A nuestro juicio, el volumen o concentración alcohólica del producto no es para nada una expresión cuantitativa de riqueza gravable, antes bien, pensamos que la variación en el elemento "tasa del impuesto" para cumplir con el principio de capacidad contributiva, debiera contemplarse en función de los aumentos o disminuciones del precio o valor de la bebida, que si es indicativo de esa capacidad.

Ejemplificando, sabemos que existen vinos cuya concentración alcohólica puede caer en las tasas tributarias de 25% o 30%, sin embargo, su precio puede ser igual al de una bebida destilada con concentración alcohólica superior a los 20°G.L o lo que es lo mismo 20% de alcohol en volumen, por ejemplo un tequila y en este caso, esta última bebida pagará más impuesto (el equivalente al 60%) que el vino a pesar de haberle

[181] VILLEGAS, Héctor B. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Op. Cit. pág 272

representado a su productor la misma erogación o gasto. De la misma manera, pudiera ocurrir que ese mismo tequila, comparado con otro de un precio considerablemente superior o inferior, se sujetara al mismo gravamen del 60%.[182]

En atención a lo anterior, consideramos que debiera existir un régimen especial que regulara a las Bebidas Alcohólicas y que contemplara por principio tasas *tributarias de tipo progresivo*, es decir, aquellas que aumentan al aumentar la base gravable, y que constituyen tal como lo ha sostenido nuestro máximo tribunal, elemento necesario para cumplir con la pretensión del principio de proporcionalidad tributaria, ya que a través del establecimiento de este elemento cuantitativo, se permite que, los contribuyentes que obtengan mayores ingresos, (en el caso de impuestos indirectos "gastos") tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos o reducidos recursos.[183]

No obstante, reconocemos la dificultad que representa para la tributación indirecta, el establecimiento de tarifas progresivas, (y esta es una de las razones por las que se sostiene lo injusto de esta clase de gravámenes) principalmente atendiendo a la política capitalista donde los precios son fijados por la demanda que tienen los bienes y servicios en el mercado, que hace difícil el comprenderlos dentro de categorías de bases gravables y aún más, su adecuación a la realidad económica en un momento dado. Así hoy en día, el establecimiento de las tarifas en la tributación indirecta se lleva a cabo atendiendo más que nada a finalidades de índole extrafiscal, lo cual a nuestro juicio deja un gran rango de

---

[182] En lo personal sostenemos que el establecimiento de tasas tributarias altas, con el objetivo de desincentivar la producción y el consumo de Bebidas Alcoholicas, no es la solución más acertada sin embargo, no ha quedado otra alternativa, ante la ausencia de verdaderas acciones en contra de las adicciones, provocadas entre otras causas, por la crisis que en la actualidad enfrenta la celula familiar. Consideramos que el aumento en las tasas tributarias lo que provoca en un momento dado, es el consumo de bebidas de precios y calidades menores y desincentiva las Industrias en cuanto a la producción de bebidas de calidad se refiere

[183] Cfr Jurisprudencia del Pleno de la SCJN, publicada en el Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, tesis 170, de la Séptima Epoca, página 171, intitulada **IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.**

discrecionalidad para los legisladores en su establecimiento. Como prueba de lo anterior tenemos la tabla de porcentajes que relacionan la graduación alcohólica de un vino con el pago del IEPS a partir de la reforma fiscal de 2002.

"Esta tabla afecta algunos vinos, exactamente a los que tienen una graduación mayor a 13.5 grados G.L. Antes, cuando los vinos de mesa eran descritos por la ley como bebidas fermentadas, todos pagaban el 25% de ese impuesto especial. Ahora al equipararlos legalmente con las bebidas destiladas, los vinos que poseen hasta 13.5 grados de alcohol pagan 25% de IEPS; los que tienen entre 13.5 y 20 grados pagan 30 por ciento y los que tienen más de 20 grados –los destilados- pagan 60 por ciento de este impuesto. Los viticultores afirman que un vino puede tener hasta con 15 grados de alcohol para ser considerado un vino de mesa, como es el caso de un oporto... Mark Hojel comenta: en este punto vemos que la ley ha sido aprobada sin conocer nuestra industria. Alguien eligió la cifra de 13.5 sin realmente entender qué es el vino. El número lógico para diferenciar nuestro producto hubiera sido 15. Un vino puede variar entre 10 y 15 por ciento de alcohol. En nuestra industria es común tener un producto con 13.8 o 14 grados y sigue siendo un vino de mesa".[184]

En esta tesitura pensamos que no resulta tan arbitrario el contemplar este tipo de tarifas considerando las bajas, medianas y altas calidades y variedades de los productos, pues son estas por lo general, un reflejo del precio de la bebida que aplicado a su valor real (base gravable) integrado de conformidad a la fracción XII, del artículo 3° de la Ley del IEPS se traduciría en una determinación del impuesto más acorde con el principio de proporcionalidad tributaria.

[184] LA JORNADA "*La Reforma Fiscal refleja que los legisladores no conocen el proceso de producción del vino, critican empresarios*". Por Mariana Norandi Martes 22, de enero de 2002 pág 9.

Para ello, sería necesario previo al establecimiento de las tasas, el que se llevara a cabo un estudio concienzudo de las diferentes calidades y variedades de las bebidas alcohólicas, claro está dentro de aquellas cuya naturaleza sea más o menos homogénea y de conformidad con sus procesos de elaboración (lo que implica de antemano conocimiento de todas las industrias alcoholeras); Es sobre la base de este análisis que se permitiría establecer en la ley, tasas en proporción ascendente aplicadas al valor real y cambiante del producto.

Cabe agregar, que lo anterior a efecto de no desincentivar la producción de bebidas alcohólicas de calidad, sería posible siempre y cuando estuviera acompañado de incentivos o estímulos fiscales adicionales que pese a la tasa aplicable, hicieran atractiva la elaboración de productos altamente calificados, en detrimento por ejemplo de tequilas mixtos, (51% agave azul y 49% otros azúcares) pues consideramos que esto ayudaría a fortalecer las industrias alcoholeras en nuestro país y a acabar en buena parte con los desastrosos efectos que en la salud provoca la adulteración de bebidas alcohólicas mediante el uso de alcoholes menores como el metanol.

Podemos concluir este apartado añadiendo que las tasas manejadas por la Ley del IEPS no concuerdan con la clasificación que en base a la graduación alcohólica hace nuestra legislación sanitaria, y que en dado caso esperaríamos que se respetara y manejaran los mismos parámetros, si es que nuestro ordenamiento jurídico es un conjunto de normas sistematizadas que se integran las unas en función de las otras.

Así mientras que el Reglamento Sanitario que regula las bebidas alcohólicas las clasifica en bebidas de graduación alta, (20,1% y hasta 55% de alcohol en volumen) media (6,1% hasta 20% de alcohol en volumen) y baja (de 2% a 6% de alcohol en volumen), la legislación fiscal establece el 25% del valor de la bebida, como carga fiscal en la enajenación de productos con concentración alcohólica baja y algunos productos con

graduación media (hasta13.5%); otros productos con graduación media se gravan con tasas del 30% y los altamente alcohólicos con una carga fiscal del 60% sobre el valor del producto. Consideramos que de gravarse en función de la graduación alcohólica, debiera contemplarse una tasa para las bebidas bajamente alcohólicas, medianamente alcohólicas y altamente alcohólicas, siguiendo con la clasificación propuesta por el Reglamento Sanitario de Producción y Servicios (Artículo 176) aunque sería igualmente desproporcionado por las razones antes aludidas.

4.2.2 El Principio de Equidad Tributaria en función de la Fermentación y Destilación de Bebidas.

Son a nuestro juicio los procesos de fermentación y destilación de bebidas, (mismos que a grosso modo fueron expuestos en el capítulo primero y que tuvimos la oportunidad de desarrollar en el análisis de las distintas industrias alcoholeras como la del vino, la cerveza y el tequila, tratadas en el capítulo tercero de esta tesis), los elementos distintivos del género Bebida Alcohólica que deben ser tomados en cuenta por nuestra legislación, LIEPS para preservar la garantía constitucional de la equidad tributaria, consagrada en el artículo 31, fracción IV, de ese nuestro máximo ordenamiento.

En una acepción general, la palabra equidad deriva del latín *"aequitas- atis"* que significa igualdad de ánimo. Su antecedente histórico directo se encuentra en Aristóteles, quien hablaba de *epiqueya* como la prudente adaptación de la ley general, a fin de aplicarla al caso concreto. La equidad era para Aristóteles, en sí, una forma de la justicia, y su concepto ha perdurado a través del tiempo sin haber modificado su sustancia.[185]

---

[185] Cfr. NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, *Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM*. Op. Cit Vol D-H pag 1525

La equidad se relaciona con el principio de generalidad, y en el orden tributario consiste en que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. En otras palabras el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada por el hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él y sólo se permiten las exenciones amparadas bajo la ausencia de capacidad contributiva.[186]

Al igual que la equidad en general, la equidad tributaria se concibe con la idea de justicia del caso concreto, de la aplicación de la Ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias, y de la misma manera debe entenderse en su sentido negativo, es decir, que cuando los sujetos de un tributo, se encuentren en desigualdad de circunstancias, deberán ser tratados de manera desigual.[187]

Nuestra jurisprudencia en la tesis P./J.170, Publicada en el Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Instancia Pleno de la Séptima Época, página 171, define al principio de equidad tributaria como el *"que radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, en lo que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad...La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar*

---

[186] Cfr VILLEGAS, Hector B CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Op Cit pág 200

[187] No obstante, el principio de igualdad establecido en la Constitucion, se refiere a que en condiciones análogas se impongan gravamenes identicos a los contribuyentes, lo que no priva al legislador de la facultad de crear categorias de contribuyentes siempre que estas no sean arbitrarias, se apoyen en una base razonable, y respondan a una finalidad económica o social Cfr Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación Séptima Epoca Vol 50 1ra Parte Página 35 Intitulada ENSEÑANZA MEDIA SUPERIOR IMPUESTO DEL 1% ES CONSTITUCIONAL.

una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."

Consideramos que la anterior interpretación deja a un lado la igualdad en condiciones como presupuesto necesario para conseguir la equidad o igualdad en el caso concreto. No obstante, la práctica legislativa y las exigencias del régimen impositivo hacia la sistematización de los impuestos, principalmente en el caso de los impuestos especiales[188], nos han puesto de manifiesto la necesidad de crear categorías de contribuyentes que ahora sí en análogas o diversas condiciones reciban un tratamiento igualitario o desigual, siempre y cuando exista racionalidad y justificación de esas divergencias.

En atención a estas consideraciones, pensamos que el gravamen de referencia, vigente a partir de la Reforma Fiscal de 2002, es transgresor de nuestro ordenamiento constitucional, (artículo 31, fracción IV) ya que contempla un tratamiento igualitario para aquellos sujetos que se encuentran en desigualdad de circunstancias y un tratamiento desigual para aquellos que participan de las mismas condiciones, estamos hablando del vino, una bebida fermentada que junto a los demás destilados participan de la obligación fiscal de adherir el marbete o signo distintivo del pago de impuesto y de la cerveza, bebida que participa al igual que el vino del proceso de fermentación y que sin embargo se exime de la obligación de

---

[188] Fue la Ley del IEPS precisamente, el complemento de la modernización de la política fiscal emprendida al término de la década de los 70's con la creación del Impuesto al Valor Agregado (1980), y que pretendía la simplificación y sistematización de los impuestos especiales en aras de otorgar confianza al contribuyente y facilitar la fiscalización de los gravámenes hasta ese entonces existentes. En 1980 el avance logrado en materia de impuestos especiales ya era notable, pues la Ley del IVA abrogó 28 de los Impuestos Especiales hasta ese entonces existentes, incluyendo el De Ingresos Mercantiles, Antes en 1979, el número de impuestos ascendía a 52 y se encontraban vigentes 43 ordenamientos fiscales, excluyendo las Leyes de los Impuestos Sobre la Renta y la de Ingresos Mercantiles. Con la Ley del IEPS, se continuó esa labor pues esta abrogó la Ley del Impuesto Sobre Seguros, la Ley del Impuestos Sobre Venta de Gasolinas, Ley del Impuesto Sobre Tabacos Labrados, Ley del Impuesto sobre compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos, y derogaba otras como la Ley del Impuesto Sobre Producción y consumo de Cerveza y la Ley Federal de Impuesto a las Industrias del Azúcar, alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas. Cfr. *Iniciativa de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios*, Exposición de Motivos presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. *26 de noviembre de 1980*, pág. 181-183. Y su *Dictamen de 1ª Lectura. Del 10 de diciembre de 1980*, *pág. 17-19*

referencia. Cabe añadir, que la observancia del principio de equidad tributaria, no sólo se refiere a la obligación principal de pagar el tributo, de la misma manera se exige para todas las obligaciones derivadas de la relación tributaria.

En el caso específico de este gravamen a las Bebidas Alcohólicas y la Cerveza, existe a nuestro juicio, la materia o fuente gravable *("Bebidas Fermentadas" o "Bebidas Destiladas")* que independientemente de la coincidencia entre el hecho o presupuesto abstracto contemplado en la norma, (enajenación en territorio nacional) hace en la especie, de cada una de las industrias, un objeto distinto de imposición, merecedor de un tratamiento fiscal distinto para los sujetos que en él intervienen.

A mayor abundamiento, consideramos como lo hicimos ver, al tratar el objeto del impuesto en el capítulo segundo de este estudio, que dentro de la configuración del hecho gravable no sólo se encuentra la realidad económica sujeta a imposición, a la que denominamos objeto del impuesto o criterio de vinculación y que en este caso se encuentra constituido por la *"enajenación en territorio nacional"* de los bienes a que hace referencia dicha ley; De la misma manera, este presupuesto normativo se integra por la materia o fuente del tributo de acuerdo con el cual se configuran diversas hipótesis normativas y distintos sujetos afectos al pago. Estas fuentes o materias, en lo que a nuestro trabajo atañe son las *"Bebidas Alcohólicas Fermentadas" y las "Bebidas Alcohólicas Destiladas."*

La distinción entre bebidas fermentadas y destiladas fue precisamente objeto de pronunciamiento por parte de la industria vitivinícola a raíz de la reestructuración en los grupos de bebidas con motivo de la Reforma Fiscal de 2002, ya que supone la intensificación del control de impuestos para este sector por encima de los procesos lógicos y la realidad de esta industria. A grandes rasgos, la industria del vino argumentaba:

La reclasificación de la reforma a los grupos de bebidas alcohólicas incluye a los vinos dentro de la misma categoría de los productos destilados, lo que implica la imposición del marbete en el embotellado del producto, y una ausencia total en el conocimiento de esta Industria, ya que el marbete en los vinos supondrá para la industria vitivinícola, un cambio en el proceso productivo, un adelanto en el pago del impuesto y un mayor control administrativo. En efecto, el marbete, hasta antes de la Reforma reservado a las bebidas destiladas e importadas, se coloca entre la botella y la etiqueta y sirve para controlar productos ilegales o que no pagan impuestos; Esto en la industria de los destilados no causa mayor problema pues el producto, en dos o tres días estará embotellado, etiquetado, marbetado y listo para su venta, en cambio, en el caso del vino representará un obstáculo pues en el actual proceso de elaboración, el producto tras ser embotellado, permanece mínimo un año en añejamiento (lo que constituye el envejecimiento del vino) hasta ser etiquetado.[189]

Con la semejanza de los vinos a las demás bebidas destiladas, el productor se verá constreñido a embotellar, marbetar y por consiguiente etiquetar el producto en la etapa de envejecimiento del vino, etapa que como hemos de recordar se lleva a cabo en cavas obscuras, a bajas temperaturas y por periodos prolongados, ocasionándose un desequilibrio presupuestario al tener que hacer inversiones anticipadas (por pago de marbetes) que no estarán presentes en el caso de las bebidas destiladas, generándose como es de suponerse una desventaja e inequidad para los productores de vinos con respecto a productores de bebidas destiladas, ya que las inversiones o el pago de impuestos se recuperarán un año más tarde, mediante el traslado. Este es el más claro ejemplo, de cómo la distinta operación de dos Industrias, ante un tratamiento igualitario, transgrede el principio constitucional de equidad tributaria

[189] Cfr. LA JORNADA *"La Reforma Fiscal refleja que los legisladores no conocen el proceso de producción del vino, critican empresarios"*. Por Mariana Norandi Martes 22, de enero de 2002 pág 9.

No obstante creemos que es esta violación a los principios constitucionales de los impuestos, la que se ha querido subsanar con la expedición de la Miscelánea Fiscal de 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el pasado 30 de mayo, cual en su regla número 6.15 contempla:

"Para los efectos del artículo 19, fracción V de la Ley de IEPS, los contribuyentes que enajenen bebidas alcohólicas con una graduación de hasta 13.5° G.L. *(en donde se incluye a los vinos)* podrán optar por adherir el marbete, en lugar de inmediatamente después de su envasamiento, cuando hayan adherido la etiqueta y contraetiqueta del producto."

Fue esta medida en nuestra opinión, pensada en función de la realidad que el proceso de crianza y envejecimiento imprime en la Industria Vitivinícola, sin embargo creemos que no deja de ser violatorio de las garantías tributarias el imponer el marbete a este tipo de productos.

Además, consideramos que el tratamiento de la reforma no atiende a la realidad económica del vino, éste es una bebida que además de ser muy difícil de adulterar, su demanda en nuestro país, sobretodo tratándose de productos nacionales, es todavía muy pobre y nada comparada con la de los productos destilados en donde si existe un mercado negro o industria paralela y en la que por consiguiente si es necesario un control visual que permita al producto cumplir fiscalmente.[190]

Pensamos que el tratamiento fiscal debiera ser en función de los procesos de elaboración de cada una de las industrias alcoholeras, pues nos sorprende que a la cerveza, que también es una bebida alcohólica y

---

[190] En esta textura, la industria vitivinícola asegura que el vino mexicano " es contemplado por las autoridades gubernamentales y legislativas a través de un doble prisma por un lado, el vino es asemejando fiscalmente a una bebida alcohólica como el tequila, pero por otro no le dan la importancia industrial ni el interés económico que le otorgan a las bebidas destiladas" **LA JORNADA** ***"La Reforma Fiscal refleja que los legisladores no conocen el proceso de producción del vino, critican empresarios"***, Por Mariana Norandi Martes 22, de enero de 2002 pág 9ª

fermentada como el vino se le exente de la obligación del marbete; De esta manera si las bebidas destiladas, son por lo general, objeto de constante evasión fiscal, sí se requiere, en igualdad de condiciones la obligación de cumplir fiscalmente al momento de envasar y etiquetar el producto, debiendo eximir a la cerveza y el vino de esta obligación por no exigírselo la realidad de esas Industrias.

Es importante agregar, ya para concluir con este apartado el que nuestra legislación sanitaria distingue a las bebidas alcohólicas de acuerdo con el proceso de elaboración, así habla de bebidas fermentadas, y destiladas fundamentalmente. A nuestro juicio sería importante que este mismo esquema estuviera presente en los distintos documentos que integran nuestro sistema normativo.

4.3 Regulación de las Bebidas Alcohólicas en función de las necesidades y realidades de las Industrias Alcoholeras.

Si bien es cierto, como se ha comentado que por principio todos los contribuyentes de un impuesto deben participar de la misma hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago etc., también es verdad que no siempre los obligados a cumplir con la prestación legal, se encuentran en las mismas condiciones que hacen necesario un tratamiento fiscal idéntico para satisfacer el principio de equidad tributaria. En este contexto es probable que existan en un mismo tributo sujetos pasivos, cuyas diferencias en algunos casos a simple vista evidentes y en otros poco perceptibles, hagan determinantes las diferencias en su tratamiento fiscal. En esta tesitura es que nos adherimos a la Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época. Vol. 50. Primera parte. Página 35, relativa a la Constitucionalidad del Impuesto del 1% a la Enseñanza Media Superior y que contempla la posibilidad del legislador para establecer categorías o clases de contribuyentes sin

afectación del principio constitucional de equidad; en este sentido la tesis de referencia, en su parte conducente establece:

"La garantía de igualdad en realidad establece que las leyes deben tratar igualmente a los iguales pero esto debe ser en igualdad de circunstancias, es decir, esta igualdad debe tomar en cuenta las diferencias que caractericen a cada una de las personas, en la materia regulada por el régimen legal de que se trate, para determinar quienes son iguales cuando la relación en la que la particular obligación, impuesta por la ley esté con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación; para determinar si son o no iguales las circunstancias las leyes pueden y aún deben, establecer categorías diversas a condición de que la decisión sea razonable; es decir, tenga razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trate. En ambas determinaciones se trata de trascender las apariencias de la igualdad aritmética para discernir desigualdades esenciales y hallar el modo de compensarlas mediante obligaciones o exenciones legales que igualen ante la Ley todos los comprendidos en su regla."

Ahora bien, creemos que la distinción de contribuyentes que enajenan "Bebidas Alcohólicas Fermentadas" y contribuyentes que enajenan "Bebidas Destiladas" no es arbitraria, antes bien, encuentra su justificación en su realidad económica, social y en la mecánica u operación de las distintas industrias alcoholeras, tal como lo trataremos a continuación.

Según su Realidad Económica.

En el panorama económico, las bebidas alcohólicas se enfrentan a los problemas de la defraudación fiscal[191] como consecuencia de su creciente

[191] "Los datos de la recaudación desde 1981 permiten inferir que hay una importante evasión. Simplemente tomemos como referencia que de 1995 a 2000 la población, en el rango de edades de 20 a 64 años, ha crecido un poco más de 12%, en tanto que la recaudación en términos reales ha

demanda en los mercados nacionales e internacionales, su consiguiente aumento en los precios y las altas tasas tributarias a que están sujetos. El problema se agudiza en el caso de las bebidas destiladas debido a la adulteración de que son objeto a menudo; en este sentido, según un informe de la Procuraduría General de la República, el ron y el tequila son las bebidas que más se adulteran y comercializan en forma clandestina[192]; Se tiene noticia de que el mercado informal asciende a10 millones de cajas, lo que equivale a decir que la Secretaría de Hacienda y la de Salud no tienen control del 30% de las bebidas destiladas y licores comercializados en nuestro país,[193] provocando con ello la necesidad de una estricta regulación sobre los productores y control sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Es atendiendo a estas obligaciones, que consideramos no sólo oportunos sino indispensables para este tipo de bebidas, los controles físicos al final de la línea de producción en las fábricas, los reportes trimestrales de esos volúmenes producidos, al igual que de los 50 principales clientes y proveedores de materias primas, la utilización del marbete, los reportes que de su uso o destrucción se lleven a cabo así como una serie de medidas para la determinación presuntiva de la autoridad y la obligación de destruir

---

permanecido sin mayores cambios que reflejen el crecimiento de la población consumidora". "Además el alcohol producido en el país y el importado goza de exención en el impuesto especial, por lo que es escasa o nulamente vigilado, de esta manera se propicia que sea comercializado sin control alguno, y de ello se aprovechan quienes actúan al margen de la ley" "Se estima que el volumen de bebidas alcohólicas que contribuye a la recaudación es de 20 millones de cajas, por lo que los productos al margen de la ley, conservadoramente pueden representar el 35% de dicho volumen, sin considerar el alcohol y el aguardiente, que se expenden a granel en una práctica cada vez más generalizada En la medida en que la autoridad realice las acciones inherentes a la administración se incrementará la recaudación fiscal, ya sea porque los evasores cubran adecuadamente sus impuestos o porque ese mercado sea absorbido por la industria formal " Cfr. Comentarios de Manuel Paullada Estrada, presidente de la Comisión para la Industria de Vinos y Licores. ***"LEGISLACIÓN Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS."*** Seminario impartido el 25 de febrero de 2002 Fundación de Investigaciones Sociales S A Cuadernos FISAC Publicación Mayo, 2002 Año 3 Vol 1Número 013 pág 20,21, 24

[192] Cfr **EL FINANCIERO.** ***"Adulteradas, 40% de las bebidas alcohólicas que consumen jóvenes en bares y discotecas."*** Por Bertha Alicia Galindo Pelaéz. Lunes 11 de diciembre de 2000 pág 88

[193] **EL FINANCIERO.** ***"Alistan IEPS contrabando de bebidas alcohólicas y tabaco."*** Por Alma López Lunes 21 de enero de 2002 pág 30

los envases que contengan las bebidas cuando éstas se consuman en el mismo lugar en que se enajenen, evitando su reutilización.

Ejemplificaremos el caso del tequila, por ser la bebida que escogimos para identificar a los destilados. En esta industria la problemática aludida se presentó desde sus inicios. Podemos sostener que en los siglos XVII y XVIII, la industria Tequilera se centró en un mismo sujeto, el hacendado español que tenía el dominio territorial para la plantación de agaváceas o mezcales, y al mismo tiempo controlaba el proceso de la destilación. Ya desde entonces, se vislumbraban los problemas del clandestinaje y la evasión fiscal; El primero ante la prohibición en la comercialización de bebidas durante una buena parte de la dominación española para proteger la industria peninsular, y el segundo, una vez superada esta prohibición, cuando se instalaron múltiples destilerías o tabernas en lo profundo de las barrancas, principalmente de la región de Tequila (donde abundaba el agua), lo que sirvió para permanecer en el clandestinaje y evitar el pago de impuestos a las autoridades españolas, y más tarde a los gobiernos federales, estatales o municipales.

Durante la Independencia, este fenómeno de concentración en las mismas manos de las dos fases necesarias para la elaboración del Tequila, se vio afectado, con la migración e inestabilidad de los habitantes y sus propiedades; así entre 1800 y 1870 individuos pertenecientes a grupos sociales grandes y pequeños, tuvieron acceso a la fase industrial y de comercialización del tequila, fenómeno que nuevamente vuelve a cambiar durante el porfiriato, y que se vio afectado con el reparto agrario, pues éste ocasionó que los empresarios tuvieran que buscar nuevas alternativas para satisfacer su demanda de materias primas.

Hacia 1940 y 1960 los nuevos términos de la relación entre los productores agrícolas y los industriales aún no estaban definidos, así lo

reflejan los constantes desfasamientos entre la existencia de agaves, y los volúmenes de destilación demandados.

Además el crecimiento de la Industria Tequilera, comenzó a verse afectado por la ausencia de agaves con la madurez necesaria para su transformación y capacidad de abastecimiento del mercado, lo que agudizó las disputas entre agaveros e industriales por controlar el precio del agave.

En esta tesitura, a principios de los años 60's muchas fábricas suspendían su producción por carecer de materia prima, lo que no sólo desencadenaba el desempleo sino que agudizaba el problema de la adulteración. Nuestro gobierno trató en principio de terminar con los problemas de la falta de agaves maduros para abastecer la demanda de productos, liberando en 1964 la norma DEN-R-9-1964, que autorizaba a los fabricantes de tequila a utilizar mostos mixtos con una composición mínima de 70% de jugos de agave y el 30% restante utilizando otros azúcares como piloncillo o mascabado; Así las fábricas podrían seguir operando mientras los agaves alcanzaban la madurez necesitada.[194]

A lo anterior siguió lo que se denominó la "adulteración legalizada" pues el gobierno una vez más decidió permitir la reducción en el porcentaje de agave requerido en la elaboración de esta bebida, hasta en un 51% dejando que el 49 % restante de los azúcares, procediesen de fuentes extrañas al agave. No obstante aún así el problema continuó y se acrecentó con el boom del tequila hacia los primeros años de la década de los 90's, con el cual también se acrecentó la evasión tributaria.

En efecto, pese a las medidas adoptadas, el crecimiento de la Industria todavía hasta los últimos años se vio sujeto a presiones por la escasez y la exigencia de una sobreproducción; Además a este problema se

[194] Cfr. MARTÍNEZ LIMÓN, Enrique y otros **TEQUILA, *"Tradición e Imagen"***, Op. Cit pág 74

le agregaron los altos costos del agave[195], las enfermedades de esta planta y condiciones climáticas desfavorables hacia 1997.

Cabe añadir en relación con esta problemática del agave, que no sólo la legislación fiscal busca el abatir el mercado negro que enfrenta la industria Tequilera, así también organismos como el Consejo Regulador del Tequila se ha esforzado por implementar medidas que mantengan más o menos una estabilidad en el mercado de la bebida, garantizando el abasto de materias primas y controlando la compraventa ilegal de la planta, en este sentido, se creó una tarjeta inteligente con la que debían contar, a partir del primero de agosto del año 2000 los nueve mil productores de agave en el país. Por otro lado el gobierno de Jalisco en conjunción con el CRT contemplaron la posibilidad de regular la producción, consumo y transportación del agave, a través de la obligación de dar de alta los sembradíos, informar de la jima para darse de baja en el inventario, y mantener un control en la transportación de las plantas, a efecto de conocer su origen y destino.[196]

Consideramos que el mercado negro en la Industria del Tequila y en general de los destilados, es muy difícil de erradicar. Apenas el pasado 16 de marzo ante la Procuraduría Federal del Consumidor y autoridades del CRT, se destruyeron 250 mil litros de tequila adulterado decomisado en diferentes partes del país[197]; Sin embargo ya podemos decir que la crisis del tequila está en un momento más desahogado pues hoy en día, se están

---

[195] Son precisamente los altos costos en el agave, los que han propiciado la existencia de un mercado negro también en este rubro, ante la creciente demanda de tequila tanto para consumo nacional como de exportación De 85 centavos por kilo que era su valor en 1986, para el año 2000 se había incrementado hasta 15 pesos Ello ha incidido en que ciertas variedades de la tradicional bebida lleguen a cotizarse en el mercado al menudeo hasta en 800 pesos el litro, y algunas presentaciones llegan a costas hasta de 3000 pesos Según el consejo Regulador del Tequila el problema tiene su origen en la falta de organización que ha prevalecido en el sector, tanto en productores de agave como en el de destilación, y cuya solución tardará por lo menos 10 años en superarse, ya que apenas a ese año (2000) se sembraron 500millones de plantas y su proceso de crecimiento tarda por lo menos una década Cfr. **UNO MÁS UNO.** ***"Rebeladeros. Mercado negro del Agave Azul".*** Miércoles 20 de septiembre del 2000 pág 23

[196] Cfr **EL ECONOMISTA.** ***"Regularán elaboración de tequila con una tarjeta inteligente."*** Por Antonio Rebolledo Miércoles 12 de julio de 2000 pág 38

[197] Cfr **LA JORNADA.** ***"Incautan en aduana de Veracruz más de 250 mil litros de tequila falsificado."*** Por Cayetano Frías Sábado 16 de marzo de 2002 pág 34

buscando alternativas que aseguren una producción sostenida a partir de las funciones, propiedades, y atributos de la planta que faciliten su transformación por medio de las tecnologías adecuadas, lo que ayudaría a reducir en buen medida la adulteración, clandestinaje y evasión fiscal en este sector.

En esta tesitura, la falta de disponibilidad de agave ha sido objeto de nuevas acciones por parte de la empresa Pedro Domecq, propietaria de la Destilería Sauza, quien junto con la Universidad Nacional Autónoma de México el pasado 6 de marzo firmaron un convenio de investigación y desarrollo tecnológico que esperan responda a los requerimientos de la Industria Tequilera. El mencionado proyecto busca a través del conocimiento de la propia fisiología de la planta y los factores que influyen en su crecimiento, alternativas que permitan acelerar el proceso de maduración y fijación de los azúcares de agave, sin afectar la autenticidad y propiedades originales de la planta.[198]

Consideramos que no estaría de más el que el actual control tributario sobre bebidas alcohólicas que gozan de denominación de origen, se reforzara mediante la colaboración de los organismos encargados de vigilar su observancia, en el caso del tequila por ejemplo, podría existir la obligación del contribuyente de reportar a la autoridad hacendaria la certificación que el Consejo Regulador de esta bebida hiciere respecto a la cantidad de agave adquirida que cumpla con las especificaciones de la NOM-006-SCFI-1994, Bebidas Alcohólicas -Tequila- Especificaciones, y que consisten en que éste sea de la especie Tequilana Weber, variedad Azul, cultivado en la región geográfica especificada por la Declaración General de Protección de la Denominación de Origen (D.O.F de 13 Octubre de 1977), así como su previa inscripción en el Registro de Plantación de Predios que lleva a cabo el organismo certificador. De esta manera se podrían comparar

[198] LA JORNADA. *"A la Salud del Agave. Diecisiete equipos científicos de la UNAM atacarán 20 problemas completos de la producción Tequilera"*. Por Verónica Guerrero Mothelet Suplemento del Jueves 12 de junio de 2002 pág 6, 7

los datos vertidos por el Consejo Regulador del Tequila y los reportes mensuales que los propios contribuyentes deben rendir a la autoridad fiscal, con relación al volumen y valor del agave adquirido para la elaboración de tequila, en el mes inmediato anterior así como del monto pagado por el estímulo fiscal[199] otorgado, en términos del artículo 17, fracción XII, de la Ley de Ingresos de la Federación.

Con este control, no sólo se reduciría la adulteración de bebidas utilizando las piñas de otras especies y variedades de agave, sino que se evitaría la posibilidad de que en un momento dado, los productores de agave quisieran hacer valer un crédito fiscal contra la autoridad hacendaria por concepto de estímulos fiscales de agaves que nunca se adquirieron o bien que no se cultivaron en la zona geográfica determinada en la denominación de origen.

Por otra parte, el caso de la cerveza y el vino es en la actualidad totalmente distinto, la cerveza si bien lo hemos comentado, se enfrentó en sus inicios, a sus altos costos y a su preparación y comercialización clandestina en los mercados; en la actualidad, su precio ha disminuido considerablemente, su elaboración no requiere de tiempos prolongados y aunado a su capacidad para abastecer el mercado y sus bajas tasas tributarias en comparación con otras bebidas, no se ha presentado un panorama propicio para la adulteración y evasión tributaria. No obstante, la cerveza es hoy en día la bebida con contenido etílico que mayor recaudación representa para el Estado por concepto de impuesto especial, y es la bebida

---

[199] La Ley de Ingresos de la Federación de 2002,en el artículo 17, fracción XII contempla que: Se otorga un estímulo a los productores de agave Tequilana Weber azul que enajenen dicho producto para ser utilizado exclusivamente en la elaboración de tequila en un monto que no podrá exceder de $3 00 por kilo de agave (mismo que se incrementó hasta $6 00 por Decreto publicado el 5 de marzo de 2002 en el D O F) El monto del estímulo deberá ser entregado al productor de agave Tequilana Weber azul por el adquirente del mismo en el momento en que se pague la contraprestación que corresponda a dicha enajenación, disminuyendo el monto del estímulo a que se refiere esta fracción
El adquirente considerará el pago del estímulo efectuado al productor de agave Tequilana Weber azul como un crédito fiscal que podrá disminuir únicamente del impuesto especial sobre producción y servicios que se cause en la enajenación de tequila

alcohólica mayormente producida y por ende comercializada en nuestro país.

Finalmente en la industria del vino tampoco son comunes los problemas de adulteración y evasión fiscal que se dan en la industria de las bebidas destiladas, eso al menos en el caso de bebidas nacionales, pues cabe agregar que son mayormente apreciadas en el extranjero; al contrario del tequila y la cerveza, no constituye una actividad que demande una gran producción y que sea propicia para la clandestinidad, sin embargo, se encuentra constante expansión y no descartamos que en un futuro pueda llega a presentarse una industria paralela o mercado negro, máxime que con la Reforma Fiscal de 2002, se han incrementado las tasas para algunos de sus productos hasta el 30%. Por lo pronto, consideramos que en la actualidad no existen problemas de producción clandestina y evasión tributaria en este sector, ya que no existe ni siquiera un mercado bien constituido.

Según su Realidad Social.

Consideramos importante la división de las bebidas alcohólicas en función de sus procesos de elaboración atendiendo al objetivo general de desincentivar el consumo de bebidas alcohólicas.

En efecto, si bien dentro de la categoría de bebidas alcohólicas deben incluirse también la cerveza y los vinos, no podemos ignorar que en comparación con éstas, las destiladas, por sus altas concentraciones alcohólicas, son más nocivas y causan mayores efectos desastrosos a nivel de salud personal y familiar; Es por eso que nuestra legislación tributaria como política extrafiscal también se ha abocado a este punto, manejando tasas o tarifas tributarias superiores para las bebidas con graduación

alcohólica mayor a los 20°G.L. y hasta 55°G.L, donde se incluyen la totalidad de los destilados.

Es un hecho que el consumo de bebidas alcohólicas en buena parte se ha incrementado como resultado de la crisis que atraviesa la célula familiar y la situación económica del país. "Según datos proporcionados por el INEGI, en la actualidad en nuestro país más de 7 millones de personas son alcohólicas y el 32% de los homicidios, el 40% de los accidentes, el 48% de los suicidios y el 20% de los divorcios y de los casos de maltrato infantil, están relacionados con el consumo de Bebidas Alcohólicas..."[200]

Además, a este problema del alcoholismo nuevamente se le suma la adulteración; La población juvenil incluyendo a los menores de 35 años representa el 80% de los consumidores de bebidas alcohólicas y por lo mismo el sector más expuesto a ingerir bebidas ilegales o piratas que afectan seriamente a la salud.[201]

Así, desgraciadamente, las personas que asisten a las discotecas de todo el país corren el serio peligro de consumir en algún momento bebidas adulteradas, pues 40 de cada 100 copas que se sirven en éstos lugares fueron preparadas con sustancias más baratas que producen lo mismos efectos que el alcohol. El consumo de esta clase de bebidas hacia el año 2000 alcanzó los 5.5 litros per cápita según lo reportó la Dirección de Toxiología de la Secretaría de Salud y sus efectos pueden ir desde la ceguera y daños cerebrales hasta ocasionar la muerte.[202]

En adición, a últimas fechas en la problemática derivada de la adulteración ha contribuido la exención para el alcohol desnaturalizado del

[200] EL SOL DE MÉXICO, "*Alcohólicos más de 7millones de mexicanos*." Por Doina García Domingo 27 de enero de 2002 pág 4-A.
[201] EL FINANCIERO, "*Lenta recuperación de la industria licorera*", Por Alma López Lunes 18 de febrero de 2002 pág 37
[202] Cfr EL FINANCIERO, "*Adulteradas, 40% de las bebidas alcohólicas que consumen jóvenes en bares y discotecas.*" Por Bertha Alicia Galindo Pelaéz Lunes 11 de diciembre de 2000 pág 88

impuesto especial sobre producción y servicios, ya que ésta ha ocasionado la escasa fiscalización en este rubro, y por lo mismo propiciado su comercialización y utilización en la industria de bebidas que operan al margen de la ley. "Tomando como base algunos indicadores de consumo per cápita de alcohol producido en el país y el importado, informes de exportaciones de otros países y datos de ventas, es posible considerar conservadoramente que cuando menos el 30% del consumo es de bebidas al margen de la ley.

"En el 2000 se importaron, documentados, alrededor de 110 millones de litros de alcohol potable, de los cuales el 40% se identifica con empresas que, por su giro y datos del RFC, lo utilizan en sus procesos productivos, en tanto que el 60% restante es importado por personas físicas o empresas que presentan diversas inconsistencias en sus registros fiscales. De este volumen puede inferirse que la mitad se destina a la elaboración de bebidas al margen de la ley, lo que representa un volumen entre 8 y 10 millones de cajas."[203]

Consideramos que en la distinción entre fermentados y destilados, de alguna manera es acertada la política tributaria de gravar con tasas más altas a éstas últimas, con la finalidad de enfrentar el problema del alcoholismo y los excesos en su consumo, no obstante, como tendremos la oportunidad de comentar más adelante, las proporciones que en la actualidad maneja la ley del IEPS, pueden resultar contraproducentes y acentuar todavía más el problema de la adulteración.

Creemos importante mencionar lo desafortunado que fue el que se abrogara en 1999 el Reglamento General de Salud en Materia de Control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Producción y Servicios que regulaba los procedimientos, componentes y sus cantidades autorizadas en

---

[203] *"LEGISLACIÓN Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS."* Seminario impartido el 25 de febrero de 2002 Fundación de Investigaciones Sociales S.A. Cuadernos FISAC. Publicación Mayo, 2002. Año 3 Vol. 1Número 013. Pág 24

la elaboración de bebidas alcohólicas. Hoy en día esas especificaciones se encuentran contenidas en Normas Técnicas, emitidas por la Secretaría de Economía, (Dirección General de Normas) con fundamento en el artículo 34, fracción XIII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, sin embargo la realidad expuesta confirma que la verificación o control que se ejerce no es suficiente para abatir la falsificación o adulteración, podemos hablar principalmente de tequilas que se adulteran en el proceso de maduración (reposo o añejamiento) o que comercializan a granel y se adulteran posteriormente mediante mezclas en frío. Consideramos que un control más estricto, pudiera llevarse a cabo mediante acciones coordinadas del órgano que por principio tiene a su cargo el control sanitario (Secretaría de Salud) con los organismos encargados de la verificación o cumplimiento de las Normas Técnicas (que definen los procedimientos autorizados o prohibidos en la elaboración de diversas bebidas alcohólicas), ó aquellos que llevan a cabo la certificación de autenticidad de bebidas que cuentan con la denominación de origen (en el caso del tequila, el Consejo Regulador).

Particularmente en el caso del tequila por ser nuestro objeto de estudio, es el Consejo Regulador del Tequila el órgano encargado de certificar y verificar el cumplimiento en las especificaciones de la norma oficial mexicana, (NOM-006-SCFI-1994. Bebidas Alcohólicas -Tequila- Especificaciones); Creemos que podría reforzarse la labor del Consejo, exigiendo a las autoridades sanitarias su presencia en la colocación y retiro de los sellos que coloca el organismo certificador y que avalan la autenticidad del líquido contenido en los pipones o tanques, sea que se encuentre en a etapa de maduración (reposo o añejamiento), se comercialice a granel o vaya a ser trasladado para su envasamiento, asimismo podría autorizarse a esa Secretaría, la inspección y control de la inviolabilidad de los sellos colocados y de esta manera se garantizaría también que el líquido que paga el impuesto especial, efectivamente cumple con los controles de calidad y las especificaciones que marca la NOM.

Según la forma en que operan las industrias. El caso del vino.

La diferencia entre bebidas alcohólicas fermentadas y destiladas es a nuestro juicio necesaria atendiendo a la forma en que operan las distintas industrias alcoholeras. En este sentido, ya hemos puesto de manifiesto que en la realidad operacional de la industria del vino, la colocación del marbete en el embotellado lleva consigo no sólo el pago anticipado del gravamen sino la necesidad de que éste acompañe al vino en todo la etapa de envejecimiento, lo que resulta en una desventaja económica de este sector con respecto a las demás bebidas alcohólicas, por el mecanismo de traslación presente en esta clase de gravámenes.

Ahora bien, otro problema que hemos identificado en la forma de operar de esta industria con relación a los cambios introducidos por la Reforma Fiscal de 2002, y que en nuestra opinión constituyen obstáculos para el desarrollo de la Industria Vitivinícola, son los enteros mensuales y definitivos del impuesto y otras obligaciones como son las de enterar trimestralmente de la utilización, destrucción o deterioro de los marbetes, pues como consecuencia de lo comentado en el párrafo que antecede, al ser un obstáculo el control visual del pago de impuestos, de la misma manera lo son las obligaciones que de éste se deriven.

Ahora bien, sabemos que el entero mensual del impuesto se destinaba exclusivamente para las bebidas destiladas, pues eran estas industrias las que demandaban un control estricto por parte de las autoridades hacendarias para evitar la producción clandestina. No podemos ignorar las ventajas que representa este sistema en cuanto a facilitar el control por parte de las autoridades y del mismo contribuyente, en los volúmenes de su producción y en los pagos parciales y definitivos que realizará por concepto de IEPS; Sin embargo, consideramos que este sistema es efectivo para aquellas industrias cuya producción es considerable

y sobretodo permanente, es decir, que no se encuentren sujetas a condiciones de temporalidad, como lo esta la Industria Vitivinícola.

En efecto, las Industrias del Tequila y la Cerveza, son industrias que se encuentran bien establecidas en nuestro país, la primera de ellas, todavía en constante pero prometedor crecimiento, no sólo a nivel nacional sino extendiéndose cada día a mercados internacionales, y la segunda considerada la más importante en nuestro país, en cuanto a bebidas alcohólicas se refiere por su alto grado de consumo y recaudación para el Estado. Es a este tipo de industrias cuya producción es cuantiosa y constante a quienes les conviene un esquema de tributación mensual que les aligere la carga administrativa que se les vendría encima al final del ejercicio bajo un esquema de entero anual del impuesto.

El caso del vino es diferente, ya sabemos que en la realidad de esta industria, están presentes condiciones no sólo geográficas sino temporales. Una vez al año es que se recoge la uva que servirá para la elaboración de los vinos de todo el año, sin contar que el proceso de elaboración tardará la mayoría de las veces más de ese tiempo, ya que requiere de etapas como fermentación, la crianza y envejecimiento para asentar sus propiedades, lo que quiere decir, que la producción de toda una cosecha no estará lista al menos hasta en tanto transcurra un año o un año y medio, y a diferencia de las otras industrias, el sistema de entero mensual junto con otras obligaciones como los reportes trimestrales, la utilización, y destrucción de marbetes y precintos, de sus clientes y proveedores, volúmenes, fabricados, producidos o envasados, así como del precio de enajenación de cada producto que se hubieren realizado en el trimestre anterior, y la misma generalización del marbete y precinto resultan en costos o gastos administrativos innecesarios para las empresas[204] y son poco

[204] Así lo comentó el directivo de L A Cetto en sus impresiones con motivo de la Reforma Fiscal de 2002 "La cantidad de controles que están poniendo a la industria, nos obliga a incrementar el personal interno para llevar a cabo los controles que esta Ley establece." Las constantes criticas que se dejaron ver en el sector vitivinicola, con respecto a la intensificación del control de impuestos no radica en una intención de evasión tributaria pero si en un deseo de que las Leyes fiscales se adecuen a la lógica de

recomendables, a la luz de la máxima proclamada por Adam Smith, según la cual la recaudación debe ser lo más cómoda posible para el contribuyente.

Es atendiendo al actual desconocimiento del sector vitivinícola, pero al mismo tiempo al esfuerzo que se he venido vislumbrando en el conocimiento y apreciación del vino mexicano, que se impone la necesidad de tomar en cuenta este sector industrial fomentando su crecimiento a partir de una regulación fiscal benévola que permita no sólo el crecimiento económico del sector sino por consiguiente, el desarrollo de nuestro país por las fuentes generadoras de empleo que representaría, en el campo agroindustrial de la uva, así como en toda la cadena o proceso de producción.

4.3.1 Las Bebidas Alcohólicas parte de un mismo género, pero se deben identificar de acuerdo con los Procesos de Producción. Necesidad de una concepción adecuada.

Una vez analizados los fenómenos o realidades que distinguen a las bebidas alcohólicas y que permiten establecer categorías de contribuyentes, (trascendiendo las apariencias de igualdad aritmética y discerniendo desigualdad de condiciones por medio de obligaciones y exenciones que igualen a todos los comprendidos en la regla) reconocemos que el régimen especial que existió en los ejercicios fiscales de 2000 y 2001 (integrador de sólo bebidas destiladas), fue un buen esfuerzo legislativo; No obstante, creemos que no hay porqué contemplar a las bebidas etílicas fermentadas dentro de un régimen fiscal distinto aunque si es preciso que la actual legislación se modifique para distinguir, tanto a nivel conceptual cuando se trate de destilados o fermentados (incluyendo a la cerveza), como también cuando en el ámbito obligacional sean necesarios tratamientos menos o más estrictos. En este orden de ideas, consideramos necesaria la existencia de

esta Industria LA JORNADA *"La Reforma Fiscal refleja que los legisladores no conocen el proceso de producción del vino, critican empresarios"*. Por Mariana Norandi Martes 22, de enero de 2002 pag 9

un Título Especial que regule a las bebidas alcohólicas ya que de esta manera será más fácil para el contribuyente identificar las obligaciones a que está sujeto y el régimen fiscal del cual forma parte, continuando además con la mecánica y técnica legislativa que se establece para otras leyes como la del ISR. Así podemos sostener que son los procesos de fermentación o destilación, los que distinguen a las bebidas, transformándolas de ser parte de un mismo género, a ser en cada caso un objeto distinto de gravamen del impuesto especial.

Ahora bien, consideramos un desacierto el tratamiento que hace la actual Ley del IEPS, con relación a su artículo 3°, donde se consignan las principales definiciones de los bienes, productos y servicios materia de imposición. En la evolución del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, en relación con las bebidas alcohólicas, se ha identificado una insuficiencia en la concepción de los productos objeto de gravamen; En esta tesitura la cerveza siempre se ha identificado del resto de las bebidas alcohólicas y dentro de éstas se ha hecho mención a conceptos como vinos de mesa, vinos de uva, vinos generosos, vermuts y aromatizados, sidras, rompopes así como a vinificaciones especiales como el oporto o el jerez, además de que se ha referido indistintamente a las bebidas destiladas con el nombre de aguardientes.

Las bebidas refrescantes, es decir, aquellas preparadas sobre la base de un fermentado o destilado, siempre han participado del régimen fiscal que se otorga a las cervezas, la razón, principalmente porque al igual que éstas, participan de un bajo grado alcohólico.

Con motivo de la Reforma Fiscal del año 2002, nuevamente se han reestructurado los grupos de bebidas agrupando a las refrescantes y a la cerveza como materias distintas de las demás bebidas alcohólicas, situación que no es congruente con la concepción manejada por la propia Ley en su artículo 3°, pues esta dispone que participan de la connotación de bebidas

con contenido alcohólico, las bebidas alcohólicas propiamente dichas y las bebidas alcohólicas refrescantes, sin embargo, la cerveza quien también contiene por lo general entre 3° y 6° G.L. de alcohol etílico o etanol, queda contenida en otra categoría. Así lo podemos confrontar del actual artículo 3°, fracciones I y II de la Ley del IEPS:

> Artículo 3°. Para los efectos de esta Ley se entiende por:
>
> I. Bebidas con contenido alcohólico, las bebidas alcohólicas y las bebidas refrescantes, de acuerdo con lo siguiente:
>
> a) Bebidas alcohólicas, las que a la temperatura de 15°C tengan una graduación alcohólica de más de 3°G.L., hasta 55°G.L., incluyendo el aguardiente y los concentrados de bebidas alcohólicas aún cuando tengan una graduación alcohólica mayor.
>
> b) Bebidas refrescantes, las elaboradas con un mínimo de 50% a base de vino de mesa, producto de la fermentación natural de frutas, pudiéndose adicionar agua, bióxido de carbono o agua cabonatada, jugo de frutas, extracto de frutas, aceites esenciales, ácido cítrico, azúcar, ácido benzoico o ácido sórbico o sus sales como conservadores, así como aquellas que se elaboran de destilados alcohólicos diversos de los antes señalados.
>
> II. Cerveza, la bebida fermentada, elaborada con malta de cebada, lúpulo, levadura y agua o con infusiones de cualquier semilla farinácea procedente de gramíneas o leguminosas, raíces o frutos feculentos o azúcares como adjuntos de la malta, con adición de lúpulo o sucedáneos de éste.

Es evidente que por un lado la ley contempla a las bebidas refrescantes junto a las bebidas alcohólicas, (en donde incluye indistintamente a los fermentados y a los destilados) y por otro lado, establece que las bebidas refrescantes y la cerveza se consideran bienes distintos del resto de las bebidas alcohólicas. (Para efectos de acreditamiento. Artículo 4°. Fracción IV).

En realidad consideramos que el equívoco esta en la propia denominación de "bebida alcohólica" o de "bebida con contenido alcohólico" puesto que todas las bebidas, llámense vinos, cervezas, bebidas refrescantes, envasadas o preparadas (coolers y cócteles), el tequila, el ron, whisky, mezcal etc., todas ellas han pasado previamente por un proceso de transformación de azúcares en alcohol etílico, o bien de adición de éste y por lo tanto, merecen entrar dentro de estas categorías.

Consideramos que la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, como parte de un sistema organizado y sistematizado de normas, donde éstas se integran armónicamente las unas con las otras, debiera seguir la clasificación propuesta en el Reglamento de Control Sanitario de Producción y Servicios, quien clasifica a las bebidas alcohólicas atendiendo no sólo a su graduación alcohólica sino lo que es más importante para nosotros, a los procesos de elaboración de los cuales parten.

En este orden de ideas nos referimos principalmente a la Fermentación y a la Destilación, cuales debieran contemplarse a nivel conceptual en el Título propuesto de la siguiente manera:

> *Artículo 3°. Para los efectos de esta ley se entiende por:*
>
> *I. Bebidas con contenido alcohólico aquellas que a la temperatura de 15°C tengan una graduación alcohólica*

de 3°G.L. y hasta 55°G.L. En esta categoría se encuentran:

A) Bebidas Alcohólicas Fermentadas, es decir aquellas resultado de la exposición de frutos, cereales y raíces a ciertas condiciones de humedad, temperatura y tiempo de manera que la acción de las levaduras produzca la transformación de los azúcares naturales en alcohol etílico. En esta categoría se encuentran las:

1. Bebidas fermentadas incluyendo las elaboradas a partir de procesos de vinificación.

2. Bebidas alcohólicas refrescantes donde se incluyen aquellas preparadas a partir de un mínimo de 50% a base de vino de mesa, producto de la fermentación natural de frutas, pudiéndose adicionar agua, bióxido de carbono o agua cabonatada, jugo de frutas, extracto de frutas, aceites esenciales, ácido cítrico, azúcar, ácido benzoico o ácido sórbico o sus sales como conservadores.

3. Cerveza, bebida fermentada, elaborada con malta de cebada, lúpulo, levadura y agua o con infusiones de cualquier semilla farinácea procedente de gramíneas o leguminosas, raíces o frutos feculentos o azúcares como adjuntos de la malta, con adición de lúpulo o sucedáneos de éste.

B) Bebidas Alcohólicas Destiladas son las que se obtienen a partir de la destilación del mosto fermentable para separar mediante el calor el alcohol

del agua y otros componentes menos volátiles. En esta categoría se encuentran además:

1. Licores, productos elaborados a base de bebidas alcohólicas destiladas o mezclas de espíritu neutro, alcohol de calidad, alcohol común y agua, en ambos casos aromatizados.

2. Bebidas refrescantes, preparadas o cocteles distintos de las mencionadas en el inciso A) número2. de esta fracción, y que se elaboren a base de destilados alcohólicos pudiendo ser adicionados de aditivos y coadyuvantes permitidos por la Secretaría de Salud.

Para efectos de esta Ley y en especial del acreditamiento se considerará a la cerveza y a las bebidas refrescantes bienes de diversa clase de las demás bebidas alcohólicas.

II...

4.4 El IEPS. Un Impuesto a la Enajenación.

El IEPS ha sido considerado como un impuesto indirecto, no sólo atendiendo a criterios como el que asegura que a través de él se gravan manifestaciones indirectas o mediatas de capacidad contributiva, y el de su posibilidad de repercusión o traslado; De igual manera, se ha identificado como un impuesto de este tipo, incluso en las clasificaciones vertidas por nosotros en los dos primeros capítulos, al ser un gravamen sobre el

consumo. Es en este último criterio, donde nos permitimos rectificar y diferir en parte de lo antes expuesto.

En efecto, seguimos sosteniendo que se trata de un impuesto indirecto por gravar manifestaciones mediatas de capacidad contributiva, como pueden serlo el consumo, las ventas, la misma producción y demás transacciones y actos inherentes al tráfico patrimonial, no obstante, consideramos importante establecer que en teoría no todos los impuestos gravan el consumo de los bienes o servicios, es el caso del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios que grava a las Bebidas Alcohólicas, donde, debiera ser como su nombre lo indica, y como en un principio se le contempló[205] un impuesto a la "Producción" y no estrictamente al consumo como lo es el IVA.

Sostenido ha sido este criterio por la doctrina extranjera pues el autor Heinrich Wilhelm Kruse, al clasificar a los impuestos sobre la aplicación de los ingresos distingue entre impuestos sobre el tráfico e impuestos sobre el consumo, entendiendo a los primeros como aquellos que se relacionan a actos o procedimientos del tráfico jurídico, a un acto jurídico o económico, a la ejecución de un negocio jurídico, o a un procedimiento económico o de tráfico; Por su parte, los impuestos al consumo los entiende como aquellos

[205] A partir de 1983 fue que se modificó el marco fiscal del IEPS abandonando la causación en la primera etapa de producción o envasamiento para establecerlo en toda la cadena de producción y comercialización, así lo que se consiguió fue crear un impuesto tipo "valor agregado" y dejó de ser un impuesto especial a la producción, la consecuencia como es de preverse, fue que el número de contribuyentes se incrementara sensiblemente y se dificultara el control en el cumplimiento de las obligaciones fiscales Asimismo lo elevado de la carga fiscal y la mecánica de traslados y acreditamientos propiciaron que el canal de comercialización registrara, continuamente, saldos a favor que se solicitaba que se devolvieran o su utilizaban como capital de trabajo Esto condujo a la descapitalización del canal y creó una contingencia fiscal por las exigencias del producto Este marco legal permite que sujetos que no son los productores simulen exportaciones (a fin de solicitar que se les "devuelva" el impuesto), y que bebidas que evidentemente están al margen de la ley, concurran a mercados fiscales sin ningún riesgo fiscal, en perjuicio de la recaudación, y sean una clara competencia desleal Cfr Comentarios de Manuel Paullada Estrada, presidente de la Comisión para la Industria de Vinos y Licores *"LEGISLACIÓN Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS"* Seminario impartido el 25 de febrero de 2002 Fundación de Investigaciones Sociales S A Cuadernos FISAC Publicación Mayo, 2002 Año 3 Vol 1Número 013 pág 20,21

que como su nombre lo indica, tienen como objeto el consumo o el uso de determinadas cosas, generalmente artículos alimenticios, vehículos etc.[206]

Pensamos que la clasificación que se les ha dado como impuestos al consumo, atiende básicamente a la facilidad que tienen para disimularse y encarecer la vida con el aumento en los precios de los bienes y servicios; Sin embargo, esto no quiere decir, que en todos los casos, el legislador busque que sean los consumidores los que soporten la carga tributaria sino como en el caso del impuesto objeto de esta tesis, se busca gravar el procedimiento económico de la producción y es común que los que intervienen en esta cadena, se beneficien disimulando el monto del impuesto en el precio del bien, recuperando lo enterado al fisco, y cayendo en estos casos en el marco de la elusión fiscal.

El Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, consideramos que al gravar *"la enajenación de bebidas alcohólicas y cerveza"* distorsiona la naturaleza misma del impuesto; En esta tesitura, "enajenación" en un sentido jurídico general implica la traslación de dominio sobre una cosa o un derecho de la persona que detenta su propiedad a otra que la adquiere en virtud de ese acto.[207]

Si bien es cierto que esta traslación de dominio se verifica en el Impuesto Especial Sobre la Producción de Bebidas Alcohólicas, también lo es, que el espíritu del legislador es que ésta sólo se grave en tanto ocurra dentro de la cadena productiva, es decir que afecte únicamente a los que intervienen en la elaboración, y distribución de los productos; Sin embargo esto suele ser difícil pues es inevitable, que en este tipo de gravámenes, por el mecanismo de repercusión (traslación) que implican, finalmente incidan en el costo de producción de bienes y servicios, traduciéndose lógicamente en

---

[206] KRUSE, Heinrich Wilhem **DERECHO TRIBUTARIO**, Parte general 3ed Ed Edersa 1978. pág 82-84

[207] Cfr. **NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO**, *Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM.* Vol D-H Op. Cit pag 1504

el aumento de precios, y haciendo soportar la carga tributaria de hecho y no por derecho al consumidor final del bien.

Lo cierto es que el espíritu inicial de la Ley es que se grave cierta actividad económica, en este caso, el ciclo productivo de las bebidas alcohólicas y su comercialización, particularmente refiriéndonos en este trabajo a los vinos, al tequila y a la cerveza. Consideramos que la Reforma Fiscal no ha querido contravenir ese propósito y convertir al IEPS en otro impuesto que grave la mera adquisición de bienes o su consumo, más bien queremos concluir que obedece a un defecto de técnica legislativa atendiendo a las siguientes consideraciones:

1. Por un lado no existe duda de que el objeto del impuesto es la enajenación en territorio nacional de bienes como las bebidas alcohólicas y la cervezas. (Artículo 1°- LIEPS)
2. Por consiguiente, todos los que intervienen en ese acto de transmisión de propiedad, se consideran causantes del impuesto y por tanto con derecho acreditarlo, cumpliendo con los requisitos de ley y salvo el último de ellos que deberá soportar la carga tributaria.
3. Sin embargo, la Ley maneja supuestos de exención que nos muestran sin lugar a dudas que el gravamen sigue siendo un auténtico impuesto a la producción y que no debe considerarse al consumidor final como causante o sujeto pasivo del impuesto. (Artículo 8. Fracción I. Incisos d) y e)).

Es este último punto el que nos sirve de fundamento para establecer la falta en la técnica utilizada por el legislador, ya que consideramos que las "exenciones" que maneja la Ley, no son en realidad casos de exención sino supuestos de no sujeción. En efecto, como lo tratamos en el capítulo segundo de este trabajo al abordar el objeto del impuesto, una exención implica estar dentro de una regla general de causación y no obstante, por

una particular circunstancia, no producirse el efecto principal que es el pago; Por el contrario, en la no sujeción simplemente el impuesto no se causa, recordemos que se trata de criterios que en forma negativa precisan el alcance del hecho imponible.

Este es el caso de las supuestas "exenciones" que contempla el artículo 8° de la ley, pues en realidad el vínculo que se da entre el enajenante (vendedor) y el enajenado (público en general) no se encuentra dentro del ciclo de producción que se intenta gravar con el impuesto especial, salvo que como la misma ley lo previene, la enajenación sea llevada a cabo por el mismo fabricante, productor o envasador, donde serán éstos quienes soporten la carga tributaria.

Ahora bien, podemos concluir que al establecer supuestos de no sujeción, no se ha querido desvirtuar la naturaleza de Impuesto a la Producción, sin embargo, a nuestro juicio el término enajenación se presta a confusiones en lo que al sujeto pasivo del gravamen se refiere; Consideramos que en la Reforma fiscal existió ausencia total de técnica legislativa que debiera subsanarse para que el impuesto a la producción evitara en menos afectar o bien, disimular esa afectación en el último eslabón de la cadena, es decir con el consumidor o público en general.

4.5 El IEPS como Impuesto Ad- Valorem.

El objetivo de la Reforma Fiscal de 2002 ha sido modificar el esquema de cuota por litro manejado en el impuesto aplicable a la producción, envasamiento e importación de bebidas destiladas en el año 2000, por un esquema ad-valorem (similar al del impuesto al valor agregado) a efecto de eliminar la carga efectiva del impuesto sobre productos similares en envases de distinta capacidad y precio, atendiendo fundamentalmente, a la

desviación de precios relativos y la iniquidad de cargas fiscales que venían presentándose.[208]

A mayor abundamiento, es de tener en cuenta que la cuota por litro establecida por el antiguo régimen se imponía bajo criterios generales de la bebida, (lo cual consideramos acertado pues como lo hemos comentado, la calidad y variedad del producto de alguna manera nos refleja su valor o precio) por citar un ejemplo, en el caso del tequila, la tasa iba en incremento según se tratase de un tequila blanco, reposado o añejo; A su vez, se imponía una cuota mayor y distinta según se hablara de alguno de éstos pero en su variedad 100% agave azul. En este orden de ideas, el tequila blanco pagaba una cuota por litro de 16.93 pesos y si además se trataba de un blanco 100% agave azul se hablaba de 39.50 pesos por litro; En el caso de un reposado o de un añejo se pagaba una cuota por litro de 20.66 pesos, tratándose de variedad 100% agave azul, se pagaba 39.50 en el primer caso, y en el segundo 100.71 pesos por litro.

Ahora bien, hay que hacer mención que este sistema de cuota por litro no sólo implicaba su constante actualización, sino que al tomar en cuenta una unidad de medida (litro) y no el precio o valor del producto para fijar la base gravable, acarreaban grandes injusticias, esto es, al considerar el impacto económico de la carga tributaria en los contribuyentes. A efecto de ejemplificar podríamos tomar el caso de dos tequilas añejos 100% agave, en donde el primero se enajenare en 400 pesos el litro y el segundo en 200 pesos el litro, si bien estamos hablando en ambos casos de la misma cuota tributaria, para el primero, el impacto económico del gravamen sería de 25.17% mientras que para el segundo sería de 50.35%. Por consiguiente, esta situación fomentaba el incremento en los precios y el encarecimiento de la vida, además de que en poco se satisfacía la finalidad extrafiscal de desincentivar el consumo de éstas bebidas en la sociedad, ya que como lo

[208] Cfr. DIARIO DE DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN N°6 Del 31 de Diciembre de 2001 www. cddhcu gob mx/servddd/debates/ddindex1 htm

expusimos anteriormente, es precisamente el año 2000, uno de los que mayor consumo de esta bebida ha registrado, lo anterior, de conformidad con estadísticas del Consejo Regulador del Tequila.

Por otro lado, este sistema de cuota presentaba dificultades y mayor control por parte de la autoridad hacendaria, sobre todo cuando los volúmenes de la bebida se enajenaban a granel, ya que propiciaba la evasión fiscal respecto a las fracciones de litro que muchas veces no eran identificables.

Afortunadamente, en el actual sistema ad- valorem se establece una base tributaria que permite eliminar las injusticias de que hablábamos en los párrafos precedentes, considerando el valor de la bebida, integrado por una serie de conceptos que incrementan o disminuyen su valor pero que al aplicárseles la tasa porcentual, representa el mismo impacto económico para todos los contribuyentes que se encuentran en determinada categoría; no obstante hemos de insistir en que para cumplir con el principio de proporcionalidad, en donde cada sujeto contribuya en función de su capacidad contributiva (indirectamente reflejada en su gasto) es necesario el previo estudio de las bebidas y su clasificación de conformidad con sus calidades y con su proceso de elaboración, y es sobre esta base que deben contemplarse las tasas que aumenten proporcionalmente con los incrementos de los precios y valores reales.

Otro punto que ha despertado comentario respecto a los cambios a las tasas ad valorem del IEPS a las bebidas alcohólicas, se refiere a sus altos porcentajes[209], en efecto, consideramos que no sólo es discrecional y

[209] En el caso de bebidas destiladas el incremento en las tasas ha sido una tendencia hablando del IEPS pues, desde 1986 se estableció la tasa del 50% para apoyar los gastos que había que enfrentar derivados del sismo de 1985, previendose en disposicion legal transitoria, que en dos años se restableceria la tasa inicial del 40% que sustituyó a la cuota fija por litro existente en las leyes de alcoholes No obstante, lo anterior nunca sucedió, y fue en 1991 que las tasas se redujeron al 44.5% hasta 1997 donde se les impuso un gravamen sin precedente ni justificación del 60% que antes las criticas y comentarios se decidió que en el ejercicio fiscal siguiente se buscaria se redujeran, como era de imaginarse esto no aconteció La reforma fiscal de 2000 volvió al antiguo sistema de cuotas en las

desproporcionado el establecimiento de tasas tributarias en función de la graduación alcohólica del producto, de la misma manera creemos que su finalidad de desalentar el consumo de bebidas alcohólicas es ineficaz toda vez que la experiencia ha demostrado que este efecto no se produce, antes bien ocasiona el incremento en el consumo de bebidas de más baja calidad, acrecienta la adulteración y la evasión fiscal.

Al respecto Juan Manuel Gordillo, gerente de consultorías de Consultores Internacionales S.C., durante el Seminario de Legislación y Bebidas Alcohólicas impartido el pasado 25 de febrero en la Fundación de Investigaciones Sociales A. C, advirtió: "Uno de los primeros impactos para la industria formalmente establecida de bebidas destiladas se observará en dos sentidos: un incremento en sus precios y una sustitución por el consumo de otras bebidas de mayor accesibilidad. Habrá mayores distorsiones en el mercado de bebidas alcohólicas por la proliferación de prácticas desleales de comercio. En los años en que el impuesto a las bebidas destiladas aumenta, y por tanto aumenta su precio, prolifera un número de empresas cuyos productos son de bajo precio y comúnmente evade el pago de sus obligaciones fiscales."[210]

El tequila por ejemplo, podría ver pasar sus mejores años de consumo y exportaciones por el incremento al Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS), aprobado por el Congreso de la Unión en la miscelánea fiscal. El programa de apoyo a la producción del Agave Azul Tequila es insuficiente para sortear los efectos del gravamen que obligará a los tequileros a subir entre 20 y 50% los precios al consumidor.[211]

---

bebidas con contenido mayor a los 20°G L contemplando a la par otra clasificación para las bebidas fermentadas con tasas del 25 y 30% Cfr ***"LEGISLACIÓN Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS"*** Seminario impartido el 25 de febrero de 2002 Fundación de Investigaciones Sociales S A Cuadernos FISAC Publicación Mayo, 2002 Año 3 Vol 1Número 013 pág 20,21

[210] ***"LEGISLACIÓN Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS"*** Seminario impartido el 25 de febrero de 2002 Fundación de Investigaciones Sociales S A Cuadernos FISAC Publicación Mayo, 2002 Año 3 Vol 1Número 013 pág 46

[211] Cfr **EL FINANCIERO.** ***"La industria del tequila, contra la pared."*** Por Alma López Miércoles 6 de febrero de 2002 pág 32

"Francisco González, presidente de la Cámara Nacional de la Industria del Tequila (CNIT), informó que el impuesto decretado por el congreso a las bebidas alcohólicas golpeará al tequila, por lo que se espera un incremento en el precio y una menor calidad en la producción de esta bebida. Indicó que el nuevo gravamen representará un incremento de alrededor del 20 por ciento en el precio final del tequila. Explicó además que el tequila 100% agave (el de mayor calidad) es el que pagará más impuestos, hecho que ocasionaría que el mercado se inunde con tequila de menor calidad."[212]

"Lejos de inhibir el consumo de bebidas alcohólicas y tabaco, el incremento al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) sólo recrudecerá el contrabando y la adulteración de esos productos, lo cual podría ocasionar graves problemas a la salud de los consumidores...Por su parte, Francisco González, presidente de la Cámara Nacional de la Industria Tequilera, destacó que su sector está lejos de la recuperación, porque a nueva tasa del IEPS producirá una caída del 40 por ciento en el volumen de ventas y un incremento de 15 a 30 por ciento en los precios al consumidor".[213]

Pensamos que en la actualidad es necesario dejar atrás las políticas que desalientan la producción de bebidas alcohólicas de calidad y empezar a considerar a las empresas productoras como fuentes generadoras de empleos tanto a nivel industrial como en el campo; Es precisamente el desarrollo de esos sectores, los que hacen crecer a nuestro país y desarrollarse económicamente. Sobre la base de un país desarrollado es que se puede comenzar a gravar con más productividad los capitales y dejar atrás los gravámenes al consumo. Creemos que acertadamente se consideró el bajar en una sexta parte las tasas tributarias que hoy en día

---

[212] **EL HERALDO.** *"Habrá tequila más caro y de menor calidad por impuestos, dice la CNIT"*. Por AFP. Jueves 3 de enero de 2002 pág 3F.

[213] **EL FINANCIERO.** *"Alienta IEPS contrabando de bebidas alcohólicas y tabaco."* Por Alma López. Lunes 21 de enero de 2001 pag 30

pesan sobre las bebidas alcohólicas de más de 20°G.L[214]; No obstante a nuestro juicio sería necesario que se otorgasen además, estímulos que hagan atractiva su producción y sobre todo de productos de calidad.

En efecto, pensamos que el estímulo que en la actualidad se otorga a la producción de agave, de la variedad Azul Tequilana Weber con destino a la elaboración de tequila, así como de otras variedades que define la norma oficial mexicana para la elaboración de mezcal, no son suficientes, también debe otorgársele estímulo a la misma producción de *tequila 100% agave azul* ó mezcal, así como a la plantación y elaboración de la uva (principalmente en las variedades Tempranillo y Barbera que son muy adaptables al clima mexicano) y la siembra en los campos de cebada pues, no es concebible que siendo éste último fuente de gran recaudación para el gobierno federal no se les de impulse ni siquiera a través de los programas para el campo que existen en la actualidad[215]. Hay que tomar conciencia y hasta cierto punto fomentar políticas proteccionistas que operen de manera temporal en tanto se consolida la empresa, en aras de constituir un mercado fuerte de Bebidas Alcohólicas Mexicanas.

---

[214] De acuerdo con el artículo 2° del DECRETO POR EL QUE SE EXIMEN DEL PAGO DE LOS IMPUESTOS QUE SE INDICAN Y SE AMPLÍA EL ESTÍMULO FISCAL QUE SE MENCIONA se exime en una sexta parte a los contribuyentes del pago del impuesto especial sobre producción y servicios que se cause por la importacion o la enajenacion de bebidas con graduación alcoholica de mas de 20°G.L., a que se refiere el subinciso 3 del inciso A), de la fraccion I del artículo 2°de la Ley del Impuesto especial sobre Producción y Servicios

[215] La Union Nacional de Productores de Cebada y los industriales de la cerveza se pusieron de acuerdo en el precio de comercialización de la tonelada de cebada, la cual quedo en 732 pesos. No obstante, los primeros cuestionaron la política agrícola del Gobierno Federal, pues señalaron que a pesar de que este capta millonarias cantidades de dinero en impuestos por consumo de cerveza, ellos son excluidos de programas de apoyo como Procampo y Alianza para el Campo. **NOVEDADES.** ***"La tonelada de cebada costará 1,732 pesos".*** Por Hector Chavez Maya Jueves 27 de septiembre de 2001 pag 3B

CONCLUSIONES.

PRIMERA. La Ley del IEPS, se publicó en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1980 y comenzó su vigencia en nuestro sistema tributario el 01 de enero de 1981; abrogó diversos ordenamientos que regulaban a los seguros, las ventas de gasolina, refrescos, aguas envasadas y tabacos labrados. Derogó la Ley del Impuesto Sobre Producción y Consumo de Cerveza y la Ley Federal de Impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas, ordenamientos que para el ejercicio fiscal de 1982 también fueron abrogados.

SEGUNDA. Dentro de la actividad financiera del Estado, el IEPS se concibe como un ingreso tributario impuesto por el Estado Federal Mexicano en virtud de su potestad de imperio contemplada a nivel constitucional en los artículos 31, fracción IV, y 73, fracciones VII y XXIX-A, 5°; Su percepción o competencia tributaria corresponde al Ejecutivo federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (artículo 31, fracción XI LOAPF), quien le encomienda su recaudación al Servicio de Administración Tributaria (artículo 2°LSAT) para su aplicación a la satisfacción de necesidades colectivas.

TERCERA. El IEPS es una contribución de las descritas por la fracción I, del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación (impuestos) que percibe regularmente el Estado en virtud de estar contenida y validada por la Ley de Ingresos 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 01 de enero de ese año. Como toda contribución debe cumplir con los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y aplicación al gasto público.

CUARTA. Dentro de las principales clasificaciones de los impuestos, el IEPS se identifica como un gravamen real atendiendo a la selección del sujeto pasivo en función de la realización del objeto del impuesto; no

obstante, a efecto de no confundirse con el impuesto al consumo, debiera contemplarse como un impuesto personal en función de la calidad de los sujetos llamados a cumplir con el gravamen a la producción y comercialización de determinados bienes, es decir, fabricantes, productores, envasadores, distribuidores e importadores.

QUINTA. Se trata de un impuesto indirecto porque recae sobre indicios o presunciones de capacidad contributiva cuyo origen es el "gasto"; Desde su concepción original ha sido un impuesto ad valorem (exceptuando los ejercicios de 2000 y 2001) y por la extensión del gravamen a partir de la repercusión o traslado a la cadena de comercialización, provocada por las reformas fiscales de 1983 y 2002, se ha incrementado el número de contribuyentes, asimilándose una vez más al impuesto al consumo y dificultándose el control o fiscalización del contribuyente en el pago del impuesto y demás obligaciones fiscales.

SEXTA. El incluir a la "enajenación" como el elemento material del hecho imponible (objeto del impuesto) ha agudizado su semejanza con el impuesto general al consumo IVA. Es por eso que en su lugar debiera contemplarse como un gravamen a la producción, envasamiento, distribución y en su caso importación de bebidas alcohólicas, agregando que en teoría el público o consumidor final no es el llamado a ser sujeto pasivo de IEPS y ni siquiera sujeto pagador en virtud del traslado.

SÉPTIMA. En general la problemática de los gravámenes al gasto, es la facilidad que tienen de disimularse y encarecer la vida con el aumento en los precios de los bienes y servicios. No obstante, el legislador no siempre busca que sean los consumidores quienes soporten la carga tributaria. El IEPS, lo deja ver en su tratamiento actual aunque con falta de técnica legislativa, pues las exenciones en el pago del impuesto a la comercialización con el público en general de cervezas y bebidas alcohólicas, contenidas en el artículo 8° fracción I, incisos d) y e)), son en

realidad supuestos de no sujeción que en el caso particular, excluyen del elemento subjetivo del hecho imponible, al público en general o consumidor final del bien, que en teoría nunca debiera ser el causante del impuesto.

OCTAVA. Como todo impuesto especial, el IEPS se dirige a gravar determinadas actividades económicas y específicas fuentes o materias gravables, en este sentido, el IEPS es un gravamen sobre la producción y la comercialización (distribución) de determinados bienes donde se encuentran las Bebidas Alcohólicas y la Cerveza, definidas por el artículo 3°, fracciones I, a) y II de la ley reglamentaria de ese impuesto, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 01 de enero de 2002.

NOVENA. Las bebidas alcohólicas en general, son aquellas que contienen alcohol etílico en una proporción entre 2% y 3% y hasta 55% en volumen o en grados Gay Lussac. De acuerdo con la Ley General de Salud, las bebidas alcohólicas se distinguen por su graduación alcohólica, alta, media y baja, así como por los procesos de elaboración, particularmente hablando de bebidas fermentadas, destiladas, licores y bebidas alcohólicas preparadas y cócteles.

DÉCIMA. Son bebidas alcohólicas fermentadas aquellas resultado de la exposición de frutos o cereales a determinadas condiciones de humedad, temperatura y tiempo que propician un cambio químico consistente en la transformación de los azúcares simples y propios de las frutas, en alcohol etílico y dióxido de carbono gracias a la acción de las levaduras.

UNDÉCIMA. Se consideran bebidas alcohólicas destiladas aquellas que después de pasar por el proceso de fermentación se someten por la acción del calor a la separación del agua y otros componentes a efecto de obtener un producto etílico más concentrado.

DÉCIMOSEGUNDA. En México, la técnica de la fermentación era conocida desde antes de la llegada de los españoles en 1472, así a partir del maguey y el pulque se confeccionaban distintas bebidas cuyos usos eran principalmente domésticos y ntuales, entre ellas están la charagua, el charape, el chiloctli, chilocle, peyote, copalotle, (algunas de ellas aún muy populares en los estados de la república) además de la sidra y la cerveza, esta última, aunque con una técnica muy diferente a la de la actualidad.

DÉCIMOTERCERA. La conquista de Nueva España, trajo consigo el proceso de destilación, la propagación de la industria del vino y las técnicas ancestrales de la cerveza; Al poco tiempo, la producción y la comercialización de bebidas alcohólicas, fue prohibida bajo el argumento de frenar los efectos nocivos producidos por la euforia alcohólica en la sociedad. No obstante, en realidad lo que se buscaba era conservar la industria peninsular de esta clase de productos. Ya en el México independiente se reconoce más la importancia de las bebidas alcohólicas como fuente de ingresos para el Estado.

DÉCIMOCUARTA. Dentro de la Industria de Bebidas alcohólicas mexicanas se encuentran aunque unas más desarrolladas que otras, la de los mezcales como el tequila y otras como la de la cerveza y la del vino.

DÉCIMOQUINTA. Pese a que la Industria del vino mexicano durante mucho tiempo no pudo competir con los vinos europeos, por la ausencia en nuestro país de una verdadera tradición, en la actualidad su producción y consumo se ha popularizado atendiendo a su reconocimiento internacional, y a la circunstancia de que contamos con 42 mil hectáreas de tierra, viñedos de calidad, agua y clima propicio para su cultivo. No obstante, es todavía una industria en constante crecimiento que debe ser alentada por aportar al engrandecimiento de la economía nacional.

DÉCIMOSEXTA. La industria del Tequila, protegida por la Declaración General de la Denominación de Origen en la actualidad a alcanzado una importancia singular tanto a nivel nacional como en su proyección internacional. Su valor es de 1500 millones de dólares que dejan al erario aproximadamente 6,401 millones de pesos; es una industria que genera empleos directos a 10 millones de personas y por cada una de ellas se generan 20 empleos indirectos, en su mayoría en el sector agrícola. No obstante es una de las fuentes más importantes de evasión fiscal y es en la actualidad junto con el ron, una de las bebidas alcohólicas mayormente adulteradas.

DÉCIMOSÉPTIMA. La industria cervecera es hoy en día la segunda fuente de recaudación por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios, equivalente a 11,084.3 millones de pesos (7.14%) y sólo después del rubro de gasolinas y diesel.

DÉCIMOCTAVA Las bebidas alcohólicas como fuente de imposición del IEPS demandan el establecimiento de un régimen tributario aplicable en forma exclusiva a las Bebidas Alcohólicas, que permita a los contribuyentes, el conocimiento e identificación plena de los elementos del hecho gravable, las bases para la cuantificación del crédito fiscal, así como las demás obligaciones fiscales a que están sujetos.

DÉCIMONOVENA. El nuevo régimen tributario de las bebidas alcohólicas propone ser integrador conceptualmente hablando de todos los productos etílicos dentro de un sólo género, "Bebida alcohólica", pero exige su distinción de acuerdo con su proceso de producción y con los problemas de la adulteración y evasión tributaria que aquejan a la industria de los destilados.

VIGÉSIMOPRIMERA El marbete constituye un signo distintivo de control fiscal que se adhiere a los envases que contienen bebidas

alcohólicas con capacidad que no excede de los 5000 mililitros. Es una obligación contemplada desde la Ley Federal de Impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas, en principio reservada para las bebidas importadas y en la actualidad también para las nacionales como una medida efectiva de identificar las bebidas ilegales o que no pagan impuestos.

VIGÉSIMA. A partir de la Reforma Fiscal de 2002, la colocación del marbete se extiende a la industria vitivinícola, lo que se considera un desacierto, pues la finalidad de la medida, que consiste en controlar físicamente la producción y comercialización de productos ilegales, en el caso de los vinos, al menos nacionales no se presenta, al no estar ni siquiera en la actualidad, ante una industria bien constituida. Caso semejante se presenta en la cerveza quien en la actualidad no deja lugar al mercado negro por sus bajos costos y tasas tributarias que le permiten perfectamente abastecer las demandas del mercado.

VIGÉSIMO SEGUNDA. El principio de equidad tributaria, no sólo es aplicable para la obligación principal de pago del impuesto, de la misma manera debe estar presente en las demás obligaciones que derivan de la relación tributaria por lo que es inequitativo e inconstitucional el tratamiento igualitario que en diversidad de condiciones se plantea para la industria del vino y la de los destilados, aún más si se tiene en cuenta que para la cerveza, producto fermentado al igual que el vino, no se contempla la obligación formal de adherir el marbete.

VIGÉSIMOTERCERA. Sigue siendo manifiesta la inconstitucionalidad de la adhesión del marbete a la industria vitivinícola, aún y cuando se ha querido evadir con la opción administrativa que contempla la regla 6.15 de la Miscelánea Fiscal, expedida por la SHCP para el ejercicio fiscal de 2002, pues autoriza al fabricante o envasador de bebidas alcohólicas con graduación hasta de 13.5°GL, para adherir el marbete en el momento del

etiquetado en lugar de al envasamiento de la bebida. Es necesario que se verifique la reforma respectiva a la ley del IEPS por parte del H. Congreso de la Unión, y se contemple esa obligación formal exclusivamente para las bebidas destiladas y las bebidas de importación.

VIGÉSIMOCUARTA. A diferencia del tequila y la cerveza, la industria del vino por sus condiciones de elaboración, en las que destaca un sólo periodo del año para la recolección de la uva, y largos periodos de añejamiento en barricas y en botellas, propician que su producción no sea constante y permanente y en ese sentido, el esquema de causación mensual y declaraciones trimestrales impuesto por la Ley del IEPS, lejos de contribuir a facilitar su determinación a cargo de la empresa vinícola, le redundará en costos administrativos contrarios al principio de economía aspirado por todo sistema impositivo.

VIGÉSIMOQUINTA. La necesidad de otorgar apoyos fiscales a la producción no sólo de bebidas alcohólicas mexicanas sino de bebidas de alta calidad, se impone como una medida que propiciaría el desarrollo del país, mediante el crecimiento económico de sectores tanto agrícolas como industriales, y la generación de fuentes de empleos, con la esperanza de con el tiempo lograr el cambio en el esquema de tributación indirecta, para gravar más eficazmente la riqueza generada en el país.

BIBLIOGRAFÍA.

ADAM SMITH. INVESTIGACIÓN SOBRE LA NATURALEZA Y CAUSAS DE LA RIQUEZA DE LAS NACIONES. Vol. II (Libros IV y V). 3ed. Ed. Publicaciones Cruz O. S.A. México, 1979.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. DERECHO FISCAL. 15ed. Ed Temis. México, 1999.

BEBER DE TIERRA GENEROSA. Ciencia de las Bebidas Alcohólicas en México. Fundación de Investigaciones Sociales A.C. FISAC. México, 1998.

BLAS DÍAZ JIMÉNEZ, Juan José de. LOS VINOS INTERNACIONALES. Ed. CECSA. México, 1978.

BURGOA, Ignacio. DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO. 14ed. Ed. Porrúa. México, 2001.

CALVO ORTEGA, Rafael. CURSO DE DERECHO FINANCIERO I. DERECHO TRIBUTARIO. Parte general. 4ed. Ed CIVITAS. Madrid, España. 2000.

CARBONELL Y BRAVO. ARTE DE HACER Y CONSERVAR EL VINO. INSTITUT CATALA DE LA VINYA I EL. VI. Barcelona, España. 1820.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL. 4ta ed. Ed. Oxford. México, 2000.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. DERECHO FISCAL. Ed. IURE. México, 2000.

CORTINA, Alfonso. CURSO DE POLÍTICA DE FINANZAS PÚBLICAS DE MÉXICO. Ed Porrúa. México, 1997.

DE LA CUEVA, Arturo. DERECHO FISCAL. Ed. Porrúa. México, 1999.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. 18ed. Ed. Porrúa. México, 1999.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO. 3ed. Ed. Limusa. México, 1997.

DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO GRIJALBO. Ediciones Grijalbo S.A. Barcelona, 1986.

DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO LEXIPEDIA. Ediciones Encyclopedia Británica Publishers, INC. Estados Unidos de América, 1996.

DUBLAN Y FERNÁNDEZ VARELA, Manuel. **DERECHO FISCAL.** Ed. Porrúa. México, 1975.

ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA. Ed. Diskill- S.A. Buenos Aires, 1985.

ENCICLOPEDIA DEL VINO. *Enología. "Los vinos Generosos y Espumosos".* Ed. Urbis. S.A.1998.

ENCICLOPEDIA UNIVERSAL DANAE. 4ta ed. Ediciones DANAE. S.A. Barcelona, España. 1973.

FAYA VIESCA, Jacinto. **FINANZAS PÚBLICAS.** 5ed. Ed Porrúa. México, 2000.

FLORES ZAVALA, Ernesto. **FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS.** 33ed. Ed. Porrúa. México, 2001.

GALINDO CAMACHO, Miguel. **TEORÍA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.** Ed. Porrúa. México,2000.

GERHARD TROOST. **TECNOLOGÍA DEL VINO.** Ed OMEGA. S.A. Barcelona, España. 1985.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **DERECHO FINANCIERO.** Vol. I. 2°ed. Ed. Depalma. Buenos Aires,1970.

GÓMEZ VALLE, Sara. **LEGISLACIÓN FISCAL.** 8ed. Ed. Banca y comercio S.A. de C.V.

HEGEWISH, Fernando, DÍAZ INFANTE. **DERECHO FINANCIERO MEXICANO.** *Instituciones del sistema Financiero.* 2ed. Ed. Porrúa. México, 1999.

JARACH, Dino. **CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO.** Vol. I. 2ed. Liceo Cima. Buenos Aires, 1969.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. **LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO.** 3° ed. Ed. ECASA. México, 1993.

KRUSE, Heinrich Wilhem. **DERECHO TRIBUTARIO.** Parte general. 3ed. Ed. Edersa. 1978

LUNA ZAMORA, Rogelio. **LA HISTORIA DEL TEQUILA, DE SUS REGIONES Y SUS HOMBRES.** Ed Consejo Nacional para la Cultura y las Artes. México, 1991.

MABARAK CERECEDO, Doricela. **DERECHO FINANCIERO.** Ed. Mc Graw Hill. México, 1995.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.** 11ed. Ed Porrúa. México, 1993.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **NOCIONES DE POLÍTICA FISCAL.** 2ed. Ed Porrúa. México, 1998.

MARTÍNEZ LIMÓN, Enrique y otros. **TEQUILA. *"Tradición y Destino".*** Ed Revimundo. México, 1999.

MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. **DERECHO FISCAL MEXICANO.** 4ta ed. Ediciones Contables y Administrativas. México, 1976.

MENENDEZ MORENO, Alejandro. **DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO ESPAÑOL.** 9ed. ed. Lex Nova. Colección Normas Básicas. Valladolid, 1997.

MIJARES Y GARCÍA PELAYO, María Isabel Y OTRO. **EL VINO. "De la Cepa a la Copa".** 2ed. Ed. Mundi Prensa. Madrid y México 1998.

NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. *Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.* Ed. Porrúa. México, 2001.

OSORNIO CORRES, Francisco Javier. **ASPECTOS JURÍDICOS DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA EN MÉXICO.** *Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.* México, 1992.

PALOMAR MIGUEL, Juan. **DICCIONARIO PARA JURISTAS.** Tomo II. Ed Porrúa. México, 2000.

PÉREZ ROYO, Fernando. **DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.** Parte general. 10ed. Ed. CIVITAS. Madrid, 2000.

PLANIOL, Marcel y RIPERT, Georges. **TRATADO ELEMENTAL DE DERECHO CIVIL.** Tomo IV. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1983.

PORRAS Y LÓPEZ, Armando. **DERECHO FISCAL.** Ed. Porrúa. México, 1967.

PUGLIESE, Mario. **INSTITUCIONES DE DERECHO FINACIERO.** 2ed. Ed. Porrúa. México, 1976

QUINTANA VALTIERRA, Jesús Y OTRO. **DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.** Ed. Trillas. México, 1998.

REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. **DICCIONARIO DE TÉRMINOS FISCALES.** 3ªed. Taxxx Editores. México, 2001.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **DERECHO FISCAL.** 2°ed. Ed. Harla. México, 1999.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **HACIENDA Y DERECHO. *"Estudio de Derecho Financiero."*** Vol. V. Ed. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, España 1967.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. **DERECHO FISCAL MEXICANO.** Parte general. 5ta ed. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1986.

SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. **NOCIONES DE DERECHO FISCAL.** 5ta ed. Ed. Pac. S.A. de C.V. México, 1991.

SERRA ROJAS, Andrés. **DERECHO ADMINISTRATIVO.** Segundo curso. 19ed. Ed. Porrúa. México, 1999.

VALDÉS COSTA, Ramón. **CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO.** 2°ed. Ed. Depalma. *Nueva versión, Editorial Temis.* Santa Fe de Bogotá, 1996.

VALDÉS COSTA, Ramón. **INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO.** Ed. Depalma. Buenos Aires, 1992.

VILLEGAS B, Héctor. **CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.** 5ta ed. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1994.

VOGT/JACOB y LEMPERLE/WEISS. **EL VINO ; *"Obtención, Elaboración y Análisis."*** 2da ed. Ed. Acribia S.A. Zaragoza, España.

DOCUMENTOS HEMEROGRÁFICOS.

DIARIO DE YUCATÁN. ***"Baja la venta de tequilas adulterados con henequén".*** Domingo 14 de abril de 2002. pág 14.

EL ECONOMISTA. ***"Cúpula Regia".*** Por Tomás de la Rosa. Lunes 5 de marzo de 2001. Pág 36.

EL ECONOMISTA. ***"Regularán elaboración de tequila con una tarjeta inteligente."*** Por Antonio Rebolledo. Miércoles 12 de julio de 2000. pág 38.

EL FINANCIERO. ***"Adulteradas, 40% de las bebidas alcohólicas que consumen jóvenes en bares y discotecas."*** Por Bertha Alicia Galindo Pelaéz. Lunes 11 de diciembre de 2000. pág 88.

EL FINANCIERO. ***"Alienta IEPS contrabando de bebidas alcohólicas y tabaco."*** Por alma López. Lunes 21 de enero de 2002. pág 30.

EL FINANCIERO. ***"La industria del tequila, contra la pared."*** Por Alma López. Miércoles 6 de febrero de 2002. pág 32.

EL FINANCIERO. ***"Lanzan ofensiva tequilera en países asiáticos"*** Jueves 17 de julio de 2002. pág 1.

EL FINANCIERO. ***"Lenta recuperación de la industria licorera".*** Por Alma López. Lunes 18 de febrero de 2002. pág 37.

EL HERALDO. ***"Habrá tequila más caro y de menor calidad por impuestos, dice la CNIT".*** Por AFP. Jueves 3 de enero de 2002. pág 3F.

EL SOL DE MÉXICO. ***"Alcohólicos más de 7millones de mexicanos."*** Por Doina García. Domingo 27 de enero de 2002. pág 4-A.

LA JORNADA. ***"A la Salud del Agave. Dieciséis equipos científicos de la UNAM atacarán 20 problemas completos de la producción Tequilera".*** Por Verónica Guerrero Mothelet. Suplemento del Jueves 12 de junio de 2002. pág 6, 7.

LA JORNADA. ***"Incautan en aduana de Veracruz más de 250 mil litros de tequila falsificado."*** Por Cayetano Frías. Sábado 16 de marzo de 2002. pág 34.

LA JORNADA. ***"La Reforma Fiscal refleja que los legisladores no conocen el proceso de producción del vino, critican empresarios".*** Por Mariana Norandi. Martes 22, de enero de 2002. pág 9ª.

"LEGISLACIÓN Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS." Seminario impartido el 25 de febrero de 2002. Fundación de Investigaciones Sociales S.A. Cuadernos FISAC. Publicación Mayo, 2002. Año 3 Vol.1Número 013. pág 46.

MILENIO. ***"Entre ojos. Consumo de Cerveza en México".*** Por Hiroshi Takahashi. Miércoles 13 de marzo de 2002. pág 32.

NOVEDADES. ***"La tonelada de cebada costará 1,732 pesos".*** Por Héctor Chávez Maya. Juéves 27 de septiembre de 2001. pág 3B.

TIPPS. **"CARACTERÍSTICAS DE LAS BEBIDAS CON ALCOHOL".** *Fundación de Investigaciones Sociales A. C.* FISAC. Televisa. Coyoacán, México.

UNO MÁS UNO. ***"Resbaladero. Mercado negro del Agave Azul".*** Miércoles 20 de septiembre del 2000. pág 23.

LEGISLACIÓN.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Del 01 de enero de 2002.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Del 16 de enero de 2002. (Vigésima Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea fiscal para 2000.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Del 05 de marzo de 2002. (Decreto por el que se exime del pago de impuestos que se indican y se amplía el estímulo fiscal que se menciona).

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Del 30 de mayo de 2002. (Miscelánea Fiscal 2002.
DIARIO DE DEBATES DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN. N°6. Del 31 de Diciembre de 2001.

Iniciativa de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. Exposición de Motivos presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. 26 de noviembre de 1980. pág 181-183. Y su Dictamen de 1ª Lectura. Del 10 de diciembre de 1980, pág 17-19.

Ley de Ingresos de la Federación 2002.

Leyes de alcoholes:
Ley Federal de Impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas.
Reglamento Sanitario de Bebidas Alcohólicas.
Ley Vitivinícola.
Ley y Reglamento del Impuesto a la Fabricación y consumo de Cerveza.

Ley General de Salud.
Reglamento de la Ley General de Salud en materia de Control Sanitario de Actividades, Establecimientos Producción y Servicios.
Reglamento de Control Sanitario de Producción y Servicios.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. (1980, 1998, 2000, 2002).

JURISPRUDENCIA.

ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PREVISTO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CARTA MAGNA, POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO COINCIDA CON LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL

SEÑALAMIENTO DE LO QUE CADA UNO DE ESOS ORDENAMIENTOS CONCIBE COMO ACTIVOS Y PASIVOS. Tesis P./J.14/91 de la Gaceta número 39, pág. 37 del Semanario Judicial de la Federación, tomo VII Marzo, pág. 38.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PÚBLICOS. Tesis P./J. 109/99 del Semanario Judicial de la Federación. Novena Época. Tomo X. Noviembre de 1999. pág 22.

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Tesis 96. Apéndice 1995. Tomo I. Parte SCJN. Octava Epoca. Pleno. pág 107.

ENSEÑANZA MEDIA SUPERIOR IMPUESTO DEL 1% ES CONSTITUCIONAL. Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Vol. 50. 1ra Parte. Página 35.

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. Tesis 367. Del Apéndice 1995. Tomo I. Parte HO. Séptima Época. pág 339. Sala Auxiliar.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. Tesis 170. Del Apéndice 1995. Tomo I. Parte SCJN. Séptima Época. pág 171.

DIRECCIONES ELECTRÓNICAS.

www.alcoholinformate.org.mx
www.camaratequilera.com.mx
www.cddhcu.gob.mx/servddd/debates/ddindex1.htm
www.cervezacasta.com.mx
www.cervezacasta.com.mx/elaboración_web.htm
www.cuervo.com.#
www.ccm.com.mx
www.crt.org.mx
www.enologicomexicano.com
www.femsa.com
www.freixenet.com.mx
www.gmodelo.com.mx
www.linox.itgo.com/proceso.html
www.onivins.fr/index.asp
www.stratsplace.com/maps/mexico.html
www.shcp.gob.mx
www.tequilacenter.com
www.vinomex.homestead.com