

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

TEMA DE TESIS:

“APLICACIÓN DE LA TASA CERO AL YOGHURT BEBIBLE EN EL IMPUESTO
AL VALOR AGREGADO”

ASESOR DE TESIS: LIC. JUAN PABLO DE LA SERNA PERDOMO.

ALUMNA: LAURA RAMIREZ NORIEGA.
NO. DE CUENTA: 9439175-6.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

AGRADECIMIENTOS:

A MIS PADRES, José Luis Ramírez Hernández y Juana F. Noriega Carrera, por haberme apoyado y procurado en cada etapa de mi vida, por corregirme cuando fue necesario.

A MIS HERMANOS: Gloria, Bertha y José Luis, agradeciéndoles su cariño, apoyo moral y económico que siempre me brindaron ya que siempre estaré orgullosa de ser su hermana.

A mis hermosos sobrinos: Fernando y Betito.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO, porque en ella tuve la oportunidad de formarme como profesionista.

A LA FACULTAD DE DERECHO, en la cual tuve la fortuna de estudiar.

AL DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS, el Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles, por haber creído y apoyado mi tema de tesis desde el primer momento en que lo consulte.

A MI ASESOR, el Lic. Juan Pablo de la Serna Perdomo, por la Dirección en la elaboración de esta tesis, por sus enseñanzas y consejos.

A MIS AMIGOS que siempre han estado conmigo en las buenas y en las malas, compañeros de generación en la Facultad de Derecho: Alma Delia Sánchez, Yolanda Méndez, Guadalupe Ortiz, Nova Sánchez, Miguel Samano, Nadia, Jacqueline, Adolfo, Wendy Reyes, David Castrejon, Karina Martínez, Hugo Enrique, Ana Lilia.

A AQUELLAS PERSONAS que de manera directa o indirecta me apoyaron en momentos difíciles y formaron parte de una etapa importante de mi vida y en la realización de esta tesis. Por estar conmigo cuando los necesite; para mis amigos y conocidos:

Edith, Celia Méndez Bonfil, Alejandra Mora, Italia Torres, Alejandro Pérez, Katia Alegria, Hiram Rivera, Pablo, Juanita, Deliana Carolina, Jenny Roman, Fernando, Daniel Guisepe, David Gil, Joana Pichardo, Elizabeth, Andrea Grisel, Ricardo, Elsa Echeverría.

NO DESISTAS

Cuando vayan mal las cosas como a veces suelen ir, cuando ofrezca tu camino sólo cuestas que subir, cuando tengas poco haber, pero mucho que pagar y precise sonreír aún teniendo que llorar, cuando ya el dolor te agobie y no puedas más sufrir descansar acaso debes, pero nunca desistir.

Tras las sombras de la duda ya plateadas ya sombrías, puede bien surgir el triunfo y no el fracaso que temías, y no es dable a tu ignorancia figurarte cuán cercano, puede estar el bien que anhelas y que juzgas tan lejano.

Lucha, pues por más que en la brega tengas que sufrir, cuando todo este peor; más debemos insistir

RUDYARD KIPLING

“SIN PREOCUPARTE POR MIRAR EL
CAMINO RECORRIDO, VIVE
INTENSAMENTE CADA DÍA DE TU VIDA,
PORQUE EL TIEMPO PASA MUY
RÁPIDO...Y DE MOMENTO LA VIDA ES
TAN CORTA”

emds*

APLICACIÓN DE LA TASA CERO AL YOGHURT BEBIBLE EN EL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

INDICE

INTRODUCCIÓN.	I
	Págs.
CAPITULO 1.- ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.	1
1.1.- Las finanzas públicas: Antecedentes y evolución.....	1
1.2.- Actividad Financiera.....	4
1.2.1.-Derecho Financiero.....	5
1.2.2.- Derecho Financiero Público.....	7
1.2.3.- Justificación de la actividad financiera del Estado.....	8
1.3.- Derecho Tributario.....	8
1.3.1.- Ingresos del Estado.....	11
1.3.2.- Ingresos públicos.....	13
Capitulo 2. LOS IMPUESTOS.	15
2.1.- Definición y naturaleza jurídica del impuesto.....	15
2.1.1.- Definición de impuesto en el Código Fiscal de la Federación Vigente.....	18
2.1.2.- Elementos del impuesto.....	19

2.1.4.- Sujetos del impuesto.....	25
2.1.5.- Clasificación de los sujetos.....	26
2.2.- Clasificación de los impuestos.....	27
2.2.1.- Impuestos directos.....	35
2.2.2.- Impuestos indirectos.....	40
2.3.- Fines de los impuestos.....	46
2.3.1.- Los efectos de los impuestos.....	46
2.3.2.- La repercusión.....	47
2.3.3.- La difusión.....	51
2.3.4.- La utilización del desgravamiento.....	52
2.3.5.- La absorción del impuesto.....	52
2.3.6.- Amortización y Capitalización.....	52
2.3.7.- Evasión.....	54
2.4.- La exención de impuestos.....	54
CAPITULO 3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.	
3.1.- Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado.....	55
3.1.2.- Impuestos Sobre el Valor Agregado.....	57

3.1.3.- Sujeto.....	62
3.1.4.- Objeto.....	63
3.1.5. Base del I.V.A.....	64
3.1.6.- Tasas.....	65
3.1.7.- Tasa cero.....	66
3.2.- Enajenación.....	70
3.2.1.- Prestación de servicios.....	75
3.2.2.- Del uso o goce temporal de bienes.....	78
3.2.3.- De la importación de bienes y servicios.....	79
3.2.4.- De la exportación de bienes y servicios.....	83
3.2.5.- Determinación del importe del impuesto.....	85
3.2.5.- Forma de pago.....	85
3.2.6.- Exenciones.....	86
CAPITULO 4. APLICACIÓN DE LA TASA CERO AL YOGHURT BEBIBLE.	88
4.1.- Historia del yoghurt.....	88
4.1.2.- Proceso de elaboración del yoghurt.....	91

4.1.3.- Tipos de yoghurt y sus diversas variedades.....	94
4.1.4.- Valor nutritivo del yoghurt.....	99
4.1.5.- Microbiología de los cultivos lácticos del yoghurt.....	102
4.1.6.- Elaboración tradicional y recientes avances en la elaboración del yoghurt.....	106
4.2.- Yoghurt líquido o yoghurt para beber.....	111
4.2.1.- Definición de yoghurt para beber.....	112
4.2.2.- Distinción del yoghurt firme y el yoghurt para beber respecto del tipo de envase por medio del cual se comercializa y se consume el producto.....	113
4.3.- El yoghurt bebible como un semisólido.....	114
4.3.1.- Estados de la materia.....	115
4.3.2.- Derivados de la leche.....	115
4.3.3.- Semisólido. Como propiedad física del yoghurt bebible, establecida mediante prueba pericial.....	117
4.3.4.- Reconocimiento expreso de los alimentos en estado semisólido.....	129
4.3.5.- Trato inequitativo del yoghurt bebible, respecto de otros derivados de la leche.....	131
4.4.- Adecuación a la hipótesis prevista en el artículo 2º -A fracción I, inciso b), subinciso 1, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	134
4.4.1.- La interpretación estricta de la ley fiscal y su relación con el artículo 2º -A fracción I, inciso b), subinciso 1, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	134
4.4.2.- Exposición de motivos, por medio de la cual se modifico el artículo 2º-A de la ley del Impuesto al Valor Agregado.....	139

4.4.3.- Definición de alimento y bebida, en la Ley General de Salud.....	143
Conclusiones.....	146
Bibliografía.....	149
Legislación.....	152
Revistas consultadas.....	152
Paginas de Internet consultadas.....	152

INTRODUCCIÓN.

En el presente trabajo de investigación se abordara lo relativo a la aplicación de la tasa cero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado al yoghurt bebible.

Para ello de manera breve, se parte de lo más elemental como es el origen de la actividad financiera, la forma en la que el Estado se allega de los ingresos necesarios para cubrir las necesidades de una colectividad, así como los diversos impuestos de los cuales estamos sujetos la mayoría de las personas; sea físicas o morales en este país.

Se entrara al estudio del denominado Impuesto al Valor Agregado el cual tuvo su origen en países europeos donde es denominado como un impuesto al consumo o a las ventas y se implemento en nuestro país en el año de 1979, entrando en vigor el 1 de enero de 1980. Este está clasificado como un impuesto indirecto, pues uno de sus efectos, radica principalmente en que se puede trasladar y que sea el consumidor final de los productos o servicios el que pague esta carga tributaria, en donde no existe distinción, en el sentido de que la ley no establece que el sujeto pasivo tenga determinada capacidad contributiva para hacerse acreedor a este, porque quien recibe el impacto del tributo es el consumidor final de bienes y servicios así como en la realización de determinadas actividades y entre estas las importaciones.

El artículo 2º-A de la ley del Impuesto al Valor Agregado, contiene lo referente a la denominada tasa cero, la cual será aplicable en algunos rubros como son: Las enajenaciones, prestación de servicios, arrendamiento de maquinaria agrícola, embarcaciones pesqueras, invernaderos, equipos de irrigación y exportación, en donde se señala cuales son los supuestos para estar sujeto o no a dicha tasa.

La parte medular de nuestro estudio se centra en el artículo 2º-A de la ley del Impuesto al Valor Agregado, en su fracción I, inciso b), numeral 1, donde se hace una excepción a los productos considerados como bebidas distintas de la leche, dejando en calidad de bebida al denominado "yoghurt para beber" o bebible, corroborando lo anterior por lo expuesto en el propio Reglamento de dicha ley en su artículo 4º al referirse a este alimento como un producto en el cual la leche es solo un componente que se combina con cultivos lácticos o lactobacilos u otros ingredientes.

Para lo cual es necesario un breve estudio y análisis de la verdadera naturaleza del yoghurt considerado un alimento derivado de la leche. Para ello será necesario entender la historia de este alimento, su clasificación como derivado lácteo, así como determinar las causas por las cuales el Juzgador se limito a señalarlo como una "bebida distinta de la leche", sin ser ésta su naturaleza. Por ello mismo se tratara de explicar las características físicas, químicas y nutricionales del yoghurt, los tipos de yogures y en específico al yoghurt para beber o bebible a fin de esclarecer de la manera mas clara posible, el porqué se le excluyo de la tasa preferencial del 0% en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Si bien es cierto que el consumo de este alimento se ha extendido en diversas partes del mundo, creo conveniente señalar la importancia de precisar que esté es un producto derivado de la leche y que existe un alto porcentaje de consumidores entre los que se encuentran: Niños, jóvenes y ancianos, al considerarse ya como un producto básico en la alimentación y parte de la dieta, puesto que la costumbre y el uso continuo de este producto lácteo lo ha popularizado como un excelente alimento, el cual ha sido catalogado desde el punto de vista jurídico y de la ley fiscal, como una bebida distinta de la leche.

A través de este trabajo se observaran diversos criterios que se han manejado respecto a los derivados de la leche y en especial del yoghurt para beber o bebible, así como las formas de interpretación existentes en la ley fiscal, y como es que, el auxilio de determinadas ciencias en el derecho son esenciales para determinar un criterio justo al momento de resolver una controversia en específico, o la debida aplicación de determinados supuestos previstos y permitidos por la ley.

Entre estos se ha manejado el criterio tomado a partir de la reforma de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que entro en vigor el 1 de septiembre de 1995, la cual fue determinante para los productos derivados de la leche donde quedo excluida la aplicación de la tasa preferencial del cero por ciento a determinados derivados lácteos, así mismo; los criterios que en cierto modo resultan contradictorios al momento de referirse a los derivados de la leche.

También se señalara las diferencias que existen entre lo que se considera una bebida, y la clasificación de los alimentos dependiendo su estado físico como son: Líquidos, sólidos y semisólidos, que se puede encontrar en el artículo 215 de la Ley General de Salud, y las posibles causas por las que pudo haberse confundido el Legislador al determinar que el producto tema de esta investigación, fuera considerado como una bebida por el tipo de envase utilizado para su presentación, y la gran influencia que tiene la forma de un envase, para la presentación de determinado producto al momento de darse a conocer como un alimento.

Por ultimo cabe señalar, la no existencia en nuestro país de una ley que regule lo relativo a los derivados de la leche, tomando en cuenta que el yoghurt en sí ya se encuentra considerado en diversos sistemas legales como producto alimenticio, y que al momento de existir una ley que regule este tipo de procedimientos ya sea desde la fabricación, industrialización, modo de envasado y las diversas pruebas de calidad que debe contener la leche y sus derivados, es de gran importancia para la industria láctea de nuestro país, dado que con esto se tendría cierta tranquilidad sobre el cuidado de los productos lácteos para que lleguen en optimas condiciones al consumidor y no exista dudas sobre el beneficio de consumir productos lácteos fermentados.

CAPITULO 1

ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

1.1. - Las finanzas públicas: Antecedentes y evolución.

Antes de entrar al estudio de las finanzas públicas, es necesario hacer mención sobre el origen de estas, y por ello es menester señalar que es una ciencia de reciente creación; por lo cual se hará una breve explicación de su origen.

El fenómeno Financiero del Estado siempre ha estado presente, y como muestra bastaría destacar una importante distinción que hace el maestro Jesús Quintana Valtierra en su libro "Derecho Tributario Mexicano"⁽¹⁾ respecto de los diferentes tipos de ingresos, su origen y evolución de estos.

Hubo sin embargo, desde la antigüedad, ciertas referencias a esta clase de fenómeno. Jenofonte y Aristóteles, se refieren a ellas en algunos pasajes de sus obras y en la edad media pueden encontrarse algunas máximas de moral financiera en las obras de los escolásticos. A fines del siglo XV, el aumento de los gastos públicos y las transformaciones económicas, llamaron la atención de algunos escritores sobre las finanzas del Estado y se presentaron algunos estudios sobre puntos concretos por el italiano Caraf; en el siglo XVI, por Palmieri, Guiciardini, Gozzolini, Guetti y Botero en Italia; Juan Bodino en Francia; Obrechi en Alemania. ⁽²⁾

Durante el medievo y en los primeros siglos de la edad moderna, el Estado obtenía la mayor parte de los medios económicos con los que hacía frente a sus gastos, de las rentas, de su patrimonio y de toda una gama de contribuciones de diversa naturaleza, en donde los súbditos estaban obligados a satisfacer en correspondencia con el ejercicio de los poderes y de las actividades reservados exclusivamente al soberano.

Por lo tanto, no existía un sistema de impuestos permanente y solo en casos extremos, el Estado actuaba para cubrir necesidades extraordinarias en donde hacía un llamamiento a los ciudadanos para que presentasen su concurso financiero, por el contrario en la época actual los ingresos patrimoniales representan proporcionalmente; una parte menor frente a los ingresos tributarios.

¹ Quintana Valtierra Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial trillas, México 1988, pp. 25 y 26.

² Flores Zavala Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos*, Trigésima Edición Editorial Porrúa, México 1993, Pág. 3

Hacia el siglo XVII el aspecto político predomina en los estudios financieros, aún bajo los cameristas alemanes que si bien desarrollaron temas que estaban vinculados a la economía pública, lo hicieron dentro de concepciones relacionadas con el gobierno del Estado. El siglo XVII marca una transformación a este respecto, bajo la influencia de los fisiócratas en primer término y la escuela inglesa en segundo, siendo los ingleses quienes desarrollaron preferentemente estudios económicos en los que comienzan a intercalarse las finanzas, las cuales venían provistas de una visión unilateral por separado de la política.

“A principios del siglo XVII, los alemanes Bornitz, Bessolo y Klock hacen estudios sobre la tributación; a mediados de este siglo los cameralistas estudian la técnica de la economía financiera y entre ellos están Schroeder, Pufendorf, Seckendorf, etc. A finales del mismo siglo, los ingleses Hobbes y Petty se muestran partidarios de los impuestos indirectos y John Locke y Vanderlint de los impuestos directos; por la misma época estudian estas cuestiones Boxhorn y los Delacourt. En Francia, Boisguillebert presenta un plan para la consolidación y reducción de los impuestos”.

“A principios del siglo XVIII se estudia la teoría del crédito público por Davenat, Hutchinson, etc. En 1707 el mariscal Vauban imprime en forma anónima su *Dime royale*, proponiendo el establecimiento de un solo impuesto consistente en un diezmo general. En 1743, Broggia estudia los impuestos y en 1748, Montesquieu en el *Espíritu de las leyes*, dedica el libro decimotercero al estudio de las relaciones que la imposición de los tributos y la importancia de los rendimientos tiene con la libertad. Por esa época aparece la escuela de los fisiócratas; sus miembros persiguen en sus estudios una clara finalidad de tipo político, es decir tratan de dar soluciones a los problemas del Estado francés y de que se corrijan algunos de los graves errores, desigualdades e injusticias que observaban. Francois Quesnay, uno de los fundadores de la escuela, fue médico del rey Luis XIV y contaba con todo el apoyo de la favorita, marquesa de Pompadour, sus trabajos estaban encaminados a orientar la acción del Estado para salvarlo del desastre financiero en que se encontraba y la misma finalidad persiguieron los demás miembros de la escuela. El marques de Mirabeau, Dupont de Nemours, Mercier de la Riviere, etc. Sin embargo, no puede decirse que sus trabajos tuvieron éxito necesario para lograr que se les tomara en consideración en la reorganización estatal.”⁽³⁾

En el paso al siglo XIX es donde se produce una decadencia transitoria de los estudios financieros, en razón de la influencia preponderante de Adam Smith, quien, en 1776, en su obra *la Riqueza de las naciones*, dedica un estudio especial a la materia impositiva en donde formula sus cuatro celebres principios sobre los impuestos. Asimismo, con *Principios de Economía Política y Tributación*, en 1817 David Ricardo hizo prevalecer el aspecto económico con olvido del político, antes predominante.

³ Ibid, Pág. 4

Luego se desarrollaron estudios propiamente financieros en Alemania con Rau, Von Stein, Schaffle, Schmoller y Wagner; en Austria con Sox, que tanta repercusión tuvo; en los Estados Unidos de América con Seligman, y en Francia con Leroy Beauliev.

A fines del siglo XIX y comienzos del XX aparecen estudios puramente jurídicos. Por su lado, Jeze y Allix en Francia, orientan las finanzas en sentido netamente jurídico, Laufenburger y Marchal reaccionan contra la consideración y vuelven a la economía financiera. Por su parte los estadounidenses e ingleses prosiguieron la tradición local que apunta hacia lo económico.

Es en ese siglo cuando de forma perfectamente definida, la ciencia de las finanzas públicas se separa de la economía política y constituye una rama autónoma al seguir el camino trazado por Justi.

En la actualidad, es conveniente señalar que la ubicación que se le ha adjudicado a la ciencia de las finanzas públicas desde el transcurso de su maduración a la actualidad es distinta, si bien en los albores se le trató de colocar en el campo económico, en otro momento se ubicó en el orden político y sociológico y, por último, solo en el ámbito jurídico.

En virtud del reconocimiento de la mayoría de los autores en lo tocante a la autonomía de dicho quehacer intelectual, cabe concluir que la ciencia de las finanzas públicas estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico, ya que económicos son los medios de que se sirve el Estado para desarrollar su actividad financiera; político por sus finalidades y los procedimientos que utiliza en esta actividad y por último; el jurídico ya que este es el fundamento de los fenómenos estudiados.

“El proceso de separación de la ciencia de las finanzas como una rama independiente de la economía política, corresponde a un nuevo pensamiento en la organización y competencia del Estado.”⁽⁴⁾

“A las razones anteriores, debemos agregar el enorme incremento de las necesidades financieras del Estado derivadas del aumento de sus gastos, motivado tanto por su organización creciente como consecuencia de las nuevas atribuciones que se le han asignado, principalmente en el campo económico, como por el acrecentamiento de las deudas públicas derivadas de las causas anteriores y de las guerras frecuentes. Estas necesidades financieras han dado lugar a una acción cada vez mas pesada y enérgica por parte del Estado para obtener de los particulares, a través de los impuestos o de los empréstitos, o bien recurriendo a otros procedimientos, el dinero o los bienes que necesita, pero esta acción estatal ha dado lugar a la aparición de los fenómenos de carácter económico que requieren un estudio y un análisis científico con el objeto de conocer, en la medida en que es posible lograr el conocimiento de los

⁴ Ibid, Pág. 8.

fenómenos sociales, las consecuencias que produce esa acción del Estado. Un aumento en la cuota de un impuesto ya establecido o un nuevo gravamen, ¿Va a producir mayores ingresos al erario o bien va a provocar una fuga de capitales y a desalentar un incipiente desarrollo industrial? ¿Sobre quienes va a recaer en realidad un impuesto que el legislador establece a cargo de determinadas personas? ¿Hasta qué grado va a romper el status económico la aparición de un nuevo gravamen? ¿Puede la economía nacional absorber un empréstito o bien será necesario recurrir al capital extranjero? ¿Qué procedimiento debe seguirse cuando el Estado necesita determinado bien, sin que se cree una grave inquietud con relación al régimen de la propiedad privada? Estas cuestiones y otras fundamentales que solo pueden resolverse a través del análisis y del estudio sistemático del fenómeno financiero público, nos llevan a la conclusión de que ha sido la presencia de estos problemas con caracteres agudos y a veces dramáticos lo que ha obligado a reconocer la existencia de las finanzas públicas como una ciencia económica autónoma.”⁽⁵⁾

1.2. - Actividad Financiera.

El Estado realiza diversas funciones en virtud de las cuales ve realizados sus fines y proyectos, para lo cual le esta encomendado la realización de diversas actividades que conlleven el bienestar de sus gobernados, por lo tanto una de sus principales prioridades es una debida administración y distribución de los ingresos que recauda, para que con ello pueda ver completadas las distintas actividades encaminadas a satisfacer por igual a sus gobernados y mantener una economía estable, así como tener un control en sus principales ámbitos como lo son: El jurídico, político y económico, de tal forma que los individuos que conforman una sociedad, se encuentren favorecidos con la realización de estos objetivos y se esté allegando al Estado de los medios necesarios y suficientes para lograr las metas planeadas al cubrir las necesidades fundamentales que se requiere en todo gobierno.

Para dar cumplimiento a los fines que constitucionalmente tiene encomendados, el Estado requiere de recursos.

En la actual economía de los estados, tales medios provienen de una doble fuente: se obtiene de las rentas que la hacienda pública percibe por su patrimonio, o del desarrollo de una actividad industrial o comercial, o bien son recaudados de la riqueza de los gobernados, con base en la potestad de imperio del Estado. Es ahí donde se encuentra la distinción fundamental entre ingresos de derecho privado - patrimoniales- e ingresos de derecho público (tributos).

El Estado realiza una serie de actos que en conjunto se denomina “actividad financiera” la cual consta de tales pasos fundamentales que se traducen en la

⁵ Ibid, Pág. 9.

liquidación y recaudación de los tributos (obtención de ingresos), administración del patrimonio y distribución de las sumas recaudadas.

“La actividad financiera se distingue de todas las demás en que no constituye un fin en si misma, es decir, que el establecimiento de tal política no se encamina directamente a la satisfacción de una necesidad sino al cumplimiento de una función instrumental, de capital importancia, cuyo eficaz desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las demás actividades.”⁽⁶⁾

Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México en su libro “Panorama del derecho mexicano, Derecho Financiero” expresa atinadamente la selección de las distintas necesidades de la obtención de ingresos por parte del Estado y su repercusión dentro de la economía en relación con la actividad financiera y sobre ello manifiesta lo siguiente:

“Para la realización de sus fines el Estado debe llevar a cabo muchas otras funciones, tanto en lo referente a la selección de las necesidades y objetivos como en lo relativo a la obtención de los medios, ya sean pecuniarios o de otro tipo, y a la gestión de ellos. Lo que aquí interesa destacar es que la actividad financiera en la época actual no tiene como única finalidad la obtención de ingresos suficientes para cubrir el gasto público, sino que pretende, además, impulsar la economía dirigiéndola y regulándola, aspecto en el que las relaciones entre el derecho y la economía se entrelazan de tal manera que son difíciles de disociar”.

“En conclusión, la actividad financiera, tiene una vertiente económica, otra política y una más jurídica que se conforma por el derecho financiero, el cual le da forma a las otras expresiones”.⁽⁷⁾

1.2.1. - Derecho Financiero.

El Maestro Ernesto Flores Zavala menciona sobre el derecho financiero lo siguiente:

“La ciencia de las finanzas públicas comprende dos partes fundamentales: una que se refiere a las reglas que norman la percepción de los ingresos del Estado o de cualquier otro poder público (federación, entidades federativas, municipios), y otra que se refiere a la aplicación correcta, por parte de los poderes públicos, de sus ingresos. La primera parte comprenderá las reglas de acuerdo con las cuales se deben establecer los impuestos, los procedimientos de percepción, los efectos que en la economía general pueden producir, etcétera, el estudio de los derechos, productos

⁶ Quintana Valtierra, Jesús, Op. Cit, Págs. 25 y 26.

⁷ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Panorama Del Derecho Financiero Mexicano, Derecho Financiero*, Editorial Mc Graw Hill, México 1997, Págs. 3 y 4.

y aprovechamientos; los empréstitos; la emisión de moneda como recurso financiero; la expropiación por causa de utilidad pública y, en general, todos los medios de que dispone el Estado para obtener el dinero o los bienes que necesita. La segunda parte estudiará el procedimiento técnico que debe seguirse para obtener el mejor aprovechamiento de los recursos del Estado”.

Derecho Financiero Público o Derecho Fiscal, es una rama autónoma del Derecho Administrativo, que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro poder público.

Al mismo tiempo, clasifica de manera tajante al Derecho Financiero como un Derecho Financiero Público, como a continuación se observa:

“El Derecho Financiero Público puede ser internacional o nacional. El internacional se refiere a las normas que rigen las relaciones de carácter financiero de dos o más estados soberanos entre sí y de una persona con varios estados soberanos. Del nacional se refiere a las normas que rigen las relaciones de carácter financiero entre un Estado y las personas que se encuentran sujetas a él”.

“Puede también clasificarse en constitucional y ordinario, según se refiera a las normas establecidas en la constitución o a las que se encuentran en las leyes ordinarias.”

“Según la materia que integra su contenido, puede dividirse en múltiples ramas: Tributario, Bienes del Estado, Empréstitos, Organización de Oficinas de La Hacienda Pública, Contabilidad de la Hacienda Pública, etc.”⁽⁸⁾

Por su parte el maestro español, Sainz de Bujanda nos da una breve pero sustanciosa definición de lo que él considera como derecho financiero:

“Una primera posibilidad consiste en definir el Derecho financiero como aquella rama jurídica que tiene por objeto la Hacienda pública. En tal sentido se orienta una parte considerable de la doctrina.”⁽⁹⁾

Nuevamente Sainz de Bujanda en ese mismo sentido, abre la posibilidad de encuadrar al derecho financiero en dos vertientes:

“Definimos el derecho financiero en estos términos como:

“Una rama del Derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de

⁸ Op. Cit, Págs. 10 y 11.

⁹ Sainz de Bujanda Fernando, *Sistema de Derecho Financiero, Introducción*, Volumen Primero, Madrid España, 1977, Pág. 22.

ordenación de los gastos y pagos de tales sujetos, destinada al cumplimiento de sus fines.”⁽¹⁰⁾

“Definición sintetizada del Derecho Financiero:

“El Derecho financiero resulta ser el “conjunto de normas y de principios jurídicos que tiene por objeto la constitución y gestión de la Hacienda pública.”

“Esta formula da por sobreentendido: Primero, que la constitución de la Hacienda consiste en una organización de *recursos* y en un repertorio de obligaciones; segundo, que la gestión de la hacienda alude a un conjunto de *funciones*, y tercero, que la Hacienda pública es término comprensivo de la Hacienda del Estado y la de los entes públicos menores.”⁽¹¹⁾

1.2.2. - Derecho Financiero Público.

El maestro Sainz de Bujanda reitera su opinión de manejar el derecho financiero como un Derecho Público al añadir lo siguiente:

“Si se acoge como valido el criterio del interés, es obvio que el núcleo de instituciones que componen el Derecho financiero se dirige a la protección de la utilidad general o colectiva, y no solo de modo primario, sino de modo exclusivo: el proceso de gastos e ingresos públicos aspira a hacer posible el cumplimiento de los fines políticos, que necesariamente se identifican con intereses colectivos, salvo hipótesis de despotismo personal o de encumbramiento político de un grupo minoritario, atento tan sólo al empleo de la herramienta financiera para la satisfacción de sus intereses egoístas”.

“La hipótesis normal, sobre la que ha de construirse el sistema, es por tanto, la de protección del interés colectivo, y esta circunstancia es suficiente para que el Derecho financiero se sitúe en el ámbito del Derecho público, con sujeción al criterio a que antes se ha hecho referencia.”⁽¹²⁾

De lo anteriormente escrito, es de concluirse que el Derecho Financiero es un Derecho Público, ya que su función esta encaminada a los intereses colectivos de una sociedad y en el adecuado gobierno de esta.

¹⁰ *Ibíd.*, Pág. 476.

¹¹ *Ibíd.*, Pág. 484.

¹² Sainz de Bujanda Fernando, *Op. Cit.*, Pág. 417.

1.2.3. - Justificación de la actividad financiera del Estado.

“Un primer problema que surge de inmediato, es el de la justificación del derecho del Estado para constituirse en propietario de un conjunto de riquezas, cuyo origen fundamental es la aportación que hacen los miembros del propio Estado, no en forma voluntaria, sino en forma obligatoria, derivada del imperativo legal y hecha efectiva a través del ejercicio de la facultad económica coactiva, es decir, a través de la acción del Estado exigiendo por sí mismo y en uso de su autoridad, el pago de las cantidades que él mismo ha establecido como créditos a cargo de sus miembros. Este problema está estrechamente vinculado con el de los fines y atribuciones del Estado, porque el Estado necesita la riqueza precisamente para estar en posibilidad de lograr los fines y ejercitar las atribuciones que se le han asignado; y no queremos con esto dar a entender que consideramos que el Estado constituye una persona jurídica, de tal manera distinta a sus miembros, que pueda tener fines propios, ajenos a los de los individuos que lo forman, sino que queremos decir simplemente que cualquiera que sea la tesis que se adopte sobre la personalidad del Estado, ya sea que ésta se afirme o se niegue, ya sea que se le atribuyan fines propios o íntimamente ligados a los de los individuos que lo integran, lo cierto es que el Estado tiene a su cargo la realización de ciertas tareas, variables en el tiempo, pero que corresponden en cada época al pensamiento político de la colectividad y para cuyo cumplimiento requiere bienes muebles e inmuebles, servicios y, por lo mismo, dinero en efectivo.”⁽¹³⁾

1.3. - Derecho Tributario.

El jurista Sergio Francisco de la Garza nos habla ampliamente del Derecho Tributario de forma minuciosa, dándonos la siguiente definición:

“Es 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.”⁽¹⁴⁾

“Hemos sostenido y explicado anteriormente que sólo el Derecho Tributario tiene autonomía dogmática. Por consecuencia se presenta el problema de determinar si a las demás divisiones del Derecho Tributario corresponde el calificativo de Tributario antes o después de sus respectivos nombres que aluden a las ramas del Derecho de que proceden. Así por ejemplo, si el sector de normas relativas a los delitos en que el

¹³ Ibid, Págs. 12 y 13.

¹⁴ De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, Decimonovena Edición, México 1994, Pág.26.

Fisco es el sujeto pasivo debe llamarse Derecho Penal Tributario o Derecho Tributario Penal. Y así mismo en cuanto al Derecho Constitucional, Procesal, Internacional, etc.”

“Debe advertirse, sin embargo, que por la carencia de autonomía dogmática de esas divisiones del Derecho Tributario, la naturaleza de las normas que las integran se conserva igual a la de las ramas del Derecho de las que proceden”.

“Por ejemplo, el Derecho Penal Tributario es un conjunto de normas de Derecho Penal que se califican de tributarias por su referencia a la materia tributaria.”⁽¹⁵⁾

Al respecto, el jurista Sergio Francisco de la Garza hace una clasificación de los tipos de derechos en que se divide el derecho tributario:

Derecho Tributario Sustantivo.

“Se llama Derecho Tributario Sustantivo o Material al conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica sustantivo principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que lógicamente se vinculan con ese tributo. En otras palabras, el derecho tributario sustantivo regula la relación que en el anverso tiene el carácter de crédito tributario y en el reverso tiene el carácter de obligación tributaria.”

“Esta parte del Derecho Tributario corresponde a lo que en el derecho civil se conoce como Derecho de las Obligaciones, y es por tanto el derecho de las obligaciones tributarias de dar una cantidad de dinero. La vinculación lógica y necesaria al tributo es lo que la caracteriza a esta parte del Derecho Tributario. Las relaciones sustantivas son siempre relaciones obligatorias, cuyo contenido es la prestación del tributo o sus accesorios, es decir, el pago de una cantidad de dinero, o de bienes en especie.”

“El Derecho Tributario Sustantivo está regido por el principio de la legalidad y por tanto sólo existen obligaciones tributarias en virtud de la ley que así lo establece de contribuir a los gastos públicos, pero sólo en la forma proporcional y equitativa que establecen las leyes (Art. 31 de la Constitución, fracción IV).”⁽¹⁶⁾

El Derecho Tributario Formal o Administrativo.

“El Derecho Tributario Formal o Administrativo es el conjunto de normas que regulan la actividad de la Administración Pública que se encarga de la determinación y de la recaudación de los tributos, y de su tutela, entendiéndola en su sentido más amplio.”

¹⁵ *Ibíd.*, Pág. 27.

¹⁶ *Ibíd.*, Págs. 27 y 28.

“Las relaciones formales no tienen el contenido de crédito que poseen las relaciones sustantivas; no existe entre ellas identidad ni tampoco analogía de materia. Entre las relaciones formales y las sustantivas se establece, sin embargo, una vinculación teleológica (es decir, de finalidad) puesto que aquellas están encaminadas a tutelar a estas, de manera tal que la Administración tiende a realizar las normas de Derecho Tributario sustantivo.”⁽¹⁷⁾

El Derecho Tributario Constitucional.

“El Derecho Tributario Constitucional es el conjunto de normas jurídicas que delimitan y disciplinan el poder tributario del Estado, así como coordinan los diversos poderes tributarios que existen en los Estados Federales. Determinan los límites temporales y especiales en que se ejercen los poderes tributarios, así como los límites representados por los derechos individuales públicos de sus habitantes”.

“Las normas del derecho constitucional tributario son lógicas y estructuralmente anteriores a las del derecho tributario sustantivo y formal.”⁽¹⁸⁾

El Derecho Procesal Tributario.

“El Derecho Procesal Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan los procesos en que se resuelven las controversias que surgen entre el Fisco y los contribuyentes. La mayor parte de estas normas se encuentran contenidas en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Supletoriamente se aplican las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles”.⁽¹⁹⁾

Derecho Penal Tributario.

“Es el conjunto de normas jurídicas que define los hechos ilícitos en materia tributaria. Pueden ser delitos o simples infracciones. Designa también las sanciones que se imponen a los transgresores”.

“En el Derecho Tributario existe un conjunto de normas sancionatorias que no contienen simplemente, las sanciones inherentes a la falta de pago de la obligación, sino que tiene por objeto tutelar los bienes y valores a que el Derecho Tributario se consagra por la importancia de carácter social y político que tiene la obligación tributaria”.

¹⁷ *Ibíd.*, Pág. 28.

¹⁸ *Idem.*

¹⁹ *Ibíd.*, Pág. 29.

“Las normas sancionadoras del Derecho Tributario no son parte del Derecho Tributario propiamente dicho, sino que constituyen “un conjunto de disposiciones que se vinculan con el Derecho Tributario, pero, esencialmente, constituyen un derecho sancionatorio”, el cual tiene características peculiares pero también principios que no son comunes con los del Derecho Penal.”⁽²⁰⁾

Derecho Internacional Tributario.

“El Derecho Internacional Tributario está integrado por las normas consuetudinarias o convencionales que tratan de evitar los problemas de doble tributación, coordinar métodos para evitar la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo.”⁽²¹⁾

1.3.1. - Ingresos del Estado.

Los ingresos del Estado son aquellos que este percibe para la realización de sus funciones recaudadoras dentro de sus funciones administrativas, partiendo en la división de dos importantes grupos: los ordinarios y extraordinarios.

Por su parte el autor Sergio Francisco de La Garza hace la distinción de estos dos tipos de ingresos:

Los ingresos del Estado se clasifican en dos grupos: ordinarios y extraordinarios.

“Ordinarios son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios (cossa)”.

“Extraordinarios son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc.”

La Ley de Hacienda para el Distrito Federal de 31 de diciembre de 1941, establecía en el artículo 3º. “Los ingresos del Departamento (Gobierno) del Distrito Federal se dividirán en dos clases: ordinarios y extraordinarios.” En el artículo 4º.

²⁰ Idem.

²¹ Idem.

Señalaba: “son ingresos ordinarios los establecidos común y normalmente para cubrir los servicios públicos regulares del Distrito Federal. Son ingresos extraordinarios aquellos cuya percepción se autoriza excepcionalmente para promover el pago de gastos accidentales o extraordinarios del Distrito Federal”.⁽²²⁾

Partiendo de esta distinción, el mismo autor hace la diferencia que hay entre uno y otro de esta manera:

Ingresos ordinarios son:

1º. - Los impuestos.

2º. - Los derechos.

Los dos grupos reciben el nombre, en conjunto, de rentas derivadas o de derecho público porque entrañan el ejercicio del poder soberano.

3º.- Los productos, llamados también rentas originarias, patrimoniales o de derecho privado.

4º. - Los aprovechamientos.

“El artículo 1º. Del Código Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1938, hace referencia a estas cuatro clases de ingresos de carácter ordinarios, porque dice que serán los que deben mencionar las leyes anuales de ingresos y estas leyes cada año, en su artículo 1º, Señalan también estos cuatro grupos, que por lo mismo tiene carácter de ordinarios”.

La Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1992, señalaba los siguientes ingresos ordinarios: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes, causadas en ejercicios anteriores, pendientes de liquidación o de pago, productos, aprovechamientos, ingresos derivados de financiamientos, otros ingresos.

Ingresos extraordinarios:

Impuestos extraordinarios.

Derechos extraordinarios.

Contribuciones.

Empréstitos.

Emisión de moneda.

²² Ibid, pág, 23.

Expropiación.
Servicios personales.
Ingresos destinados a partidas de reconstrucción.

1.3.2.- Ingresos públicos.

En la doctrina del derecho financiero ha sido tradicional la clasificación entre ingresos públicos de “derecho público” e ingresos públicos de “derecho privado”.

Dentro de esta clasificación quedarían encuadrados dentro de los ingresos de derecho público los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los monopolios fiscales y la expropiación por causa de utilidad pública.

En la segunda clasificación quedarían integrados todos aquellos ingresos en los que no entra en juego la soberanía del Estado.

Sin embargo, a esta clasificación se le ha hecho la objeción de que engloba instituciones de carácter sumamente diferente, entre los llamados ingresos de derecho público.

“Por esa virtud se ha abierto paso a la clasificación de ingresos del Estado en dos grandes ramas: la de los ingresos tributarios por una parte, y la de los ingresos no tributarios, por la otra. En la primera quedan comprendidos exclusivamente los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales. En la segunda quedan comprendidos todos los demás ingresos públicos, sea que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de derecho público, como la requisición, o de un acto de derecho privado, como puede ser la venta de bienes del estado”.⁽²³⁾

“El primer código fiscal hacía una clasificación cuatripartita de los ingresos públicos en impuestos, derechos, productos y aprovechamientos”.

“Los impuestos eran definidos 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 (Art. 2)”.

“Eran derechos las contraprestaciones, requeridas por el Poder Público en pago de servicios de carácter administrativo prestados por él (Art. 3)”.

“Productos eran los ingresos que percibe el Estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales (Art.4)”.

²³ Infra, Págs. 115 y 116.

“Por ultimo el Código Fiscal de la Federación tenía una clasificación residual, una especie de cajón de sastre a donde iban a parar todos los ingresos no clasificables en las tres anteriores categorías, que eran los aprovechamientos. Estos se definían como los demás ingresos ordinarios del erario federal no clasificables como impuestos, derechos o productos, los rezagos, que son los ingresos federales que se perciben en año posterior al en que el crédito es exigible, y las multas (Art. 5).”⁽²⁴⁾

²⁴ *Infra*, Págs. 116 y 117.

CAPITULO 2.

LOS IMPUESTOS.

2.1.- Definición y naturaleza jurídica del impuesto.

Para hablar de los impuestos, es preciso partir en principio del origen de estos y su creación, y comenzando por las diferentes concepciones que existen de lo que conocemos como impuesto o contribución.

“La palabra impuesto proviene de la raíz latina, *impositus*, que significa: tributo o carga. El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.”⁽²⁵⁾

“También se conoce al impuesto como la Exacción que fija la ley tributaria, a cargo de las personas físicas o colectivas, cuya finalidad es satisfacer el gasto público. La Ley Fiscal correspondiente señala los presupuestos que se deban considerar como hecho generador y debe hacer mención de los elementos constitutivos de esta figura contributiva, los cuales son: Sujetos, Objeto, Base, Tasa o Tarifa.”⁽²⁶⁾

Las leyes señalan al Estado diversas obligaciones: El fomento del desarrollo industrial, la salud y la seguridad social, la educación primaria gratuita, la defensa del territorio nacional, la administración de la justicia, etc., estas y otras actividades tienen un costo elevado.

Una pequeña parte de las sumas necesarias para hacer frente a tan enormes erogaciones está constituida por los ingresos provenientes de los bienes que el Estado posee y administra, a semejanza de los particulares (fábricas, terrenos, etc.). Hay bienes patrimoniales que, desde luego, procuran ingresos al Estado, como las explotaciones del petróleo, el azufre, etc., y hay también otro tipo de ingresos obtenidos de la colocación de empréstitos y financiamientos diversos.

“Pero la mayor parte de los ingresos nacionales, en casi todos los países del mundo, se obtienen de los impuestos. Se calcula que, en México, el 90 por ciento de los ingresos que percibe el Estado provienen de los impuestos o derechos que fija él mismo (un calculo aproximado nos indica que el Impuesto Sobre la Renta

²⁵ Gil Valdivia Gerardo, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., Tomo V, México, 1985, Pág. 42.

²⁶ Díaz González Luis Raúl, *Diccionario Jurídico para Contadores y Administradores*, Ed. Gasca Sicco, México, 2002, Pág. 73.

proporciona el 45 por ciento; los impuestos al comercio y la industria, el 25 por ciento, y el 20 por ciento restante el impuesto al comercio exterior y otros impuestos menores de diverso tipo), y sólo el 10 por ciento se deriva de los derechos, productos, aprovechamientos e ingresos obtenidos en la colocación de empréstitos o financiamientos diversos”.

“Para empezar, se nos plantea una pregunta fundamental: “¿Quiénes son los que deben de pagar los impuestos?” A esta pregunta podría responderse, después del más sencillo de los razonamientos: “el que tiene que pagarlos; sólo el que posee algunos bienes de fortuna, algún dinero, puede hacer participar de ellos a las cajas del erario o tesoro público, a título de tributo.” La Constitución, en efecto, en el Artículo 31, fracción IV, que trata de las obligaciones de los mexicanos, coloca entre ellas la de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Sin embargo, esto resulta demasiado general y no nos ayuda mucho en los casos prácticos. Veamos, pues, lo que nos enseña la experiencia”.

“Aun cuando poco hayamos tenido que participar en el mundo de la economía y de los negocios, sabemos que quien compra una casa o un terreno tiene que pagar determinada cantidad -un impuesto- al fisco, para que esa casa o ese terreno sea puesto a nombre del nuevo propietario en el Registro Público de la Propiedad y que, después, ya que esa casa o ese terreno le pertenece, debe de pagar cada dos meses las contribuciones, o sea el Impuesto Predial; quien da en arrendamiento una casa o departamento debe también pagar un impuesto; quien gana un salario superior al mínimo sabe que cada quincena o cada semana el patrón le descuenta cierta cantidad por concepto de impuestos; la empresa que obtiene utilidades al vender los artículos que fabrica, o bien sobre el capital invertido en los negocios y financiamientos, debe entregar periódicamente al fisco un porcentaje de esas utilidades, el que tiene un automóvil paga un impuesto por su uso y tenencia; y hay todavía más: el que compra una joya o un perfume tiene que pagar el impuesto de lujo, y paga también impuesto el que compra una botella de licor o una cajetilla de cigarros”.

“Estos ejemplos nos permiten, ya, dar una respuesta menos general a la pregunta que nos habíamos hecho: los tributos, o impuestos, deben ser pagados por todas las personas físicas o morales -recordemos que una persona moral es una empresa o compañía cualquiera- que obtiene ingresos o utilidades de su capital, o sea, de su dinero invertido, o bien como alquiler de sus propiedades inmuebles; y pagan impuestos también quienes efectúan determinados actos para los que la ley fija un tributo o pago especial; la operación de compraventa de bienes muebles o inmuebles, la adquisición de un perfume o de una joya, etc., vemos, pues, que existen diferentes clases de impuestos, algunos de los cuales, con nuestras palabras usuales, podríamos tratar de definir: impuesto sobre la propiedad (el que paga el dueño de una casa o terreno); impuesto sobre productos de capital (el que pagan por sus ingresos o utilidades, tanto las personas físicas como las empresas o personas morales); impuesto sobre el salario que se percibe

por la prestación de un servicio personal subordinado, o sea, impuesto sobre el producto del trabajo; impuesto sobre el gasto o sobre el consumo (el que pagamos sobre el precio de los artículos que adquirimos).” (27)

Héctor Belisario Villegas, en su obra *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* nos da una definición de lo que es impuesto, señalando lo siguiente: “Tal como ocurre con otros institutos financieros, el impuesto ha sido objeto de múltiples definiciones. Esto ha sucedido porque el monto que este tributo permite recaudar es muy superior a los restantes; es aquel mediante el cual el Estado requiere mayores prestaciones a los contribuyentes.”(28)

“La naturaleza jurídica del impuesto, como institución de derecho público, no difiere de las restantes instituciones destinadas a satisfacer los requerimientos de la sociedad”.

“En definitiva, su naturaleza debe buscarse en la misma necesidad que llevó a la creación del Estado como única forma de lograr orden y cohesión en la comunidad, una vez creado, era lógico contribuir a su sostenimiento, y por ahora no se conoce otra herramienta genuina que reemplace el impuesto como autentico proveedor de fondos.” (29)

Por su parte el maestro Jesús Quintana Valtierra en su obra *Derecho Tributario Mexicano*, al referirse a la vinculación del concepto y la naturaleza jurídica de los impuestos, hace referencia al Código Fiscal de la Federación de la siguiente manera “En el artículo 2º. Del *Código Fiscal de La Federación*, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, se establecía que “Son impuestos las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”.

“Indudablemente, la definición que contempla el Código Fiscal vigente es más afortunada, ya que contiene elementos que se apegan con mayor realidad a nuestro sistema jurídico tributario”.

“Ahora bien, en nuestro estudio es importante distinguir dos conceptos que, sin ser sinónimos o equivalentes, guardan entre sí una estrecha relación. La contribución y el impuesto”.

“La contribución es un concepto más amplio con el cual se alude a todos los que concurran a sufragar los gastos del Estado. Es este el concepto a que se hace referencia el artículo 31 fracción IV de la *Constitución*, al expresar que son obligaciones de los mexicanos contribuir para el gasto público. Así mismo, el

²⁷ Mora Plancarte Francisco, Mora Palacios Maria Cristina, *Usted y La Ley, Guía Legal Familiar*, Selecciones del Reader's Digest, México, 1979, Págs. 678 y 679.

²⁸ Belisario Villegas Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires Argentina, 2002, Págs. 157 y 158.

²⁹ Belisario Villegas Héctor, *Op. Cit.*, Pág. 159.

artículo 73 fracción VII de la propia *Constitución Federal* faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y, en su fracción XXIX, para establecer diversas *contribuciones especiales*".

"Todo impuesto es una contribución, pero no toda contribución es un impuesto. Los legados y las donaciones a favor del Estado constituyen un ejemplo de contribuciones, pero obviamente no tienen el carácter de impuestos".

"En su origen, el tributo era una contribución forzada que los vencedores imponían a los pueblos sometidos. En la actualidad, el concepto de tributo se confunde con el de impuesto, aunque siempre lleva implícito su sentido original".

"Los cobros que se hacen por concepto de cooperación no tienen el carácter de impuestos, pero sí de contribuciones. Entendemos a la cooperación como la compensación pagada con carácter obligatorio al ente público, con ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles." ⁽³⁰⁾

2.1.1.- Definición de impuesto en el Código Fiscal de la Federación Vigente.

En el Código Fiscal de la Federación vigente, se encuentra la definición más cercana de impuesto prevista en el artículo 2 fracción I, que a continuación se transcribe:

"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:

"Definición de impuestos.

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".

"Aportaciones de seguridad social.

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

³⁰ Quintana Valtierra Jesús, Op. Cit. Págs. 59 y 60.

“Contribuciones de mejoras.

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

“Derechos.

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

“Aportaciones de seguridad social.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social”.

“Accesorios de las contribuciones.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en éste Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º”.⁽³¹⁾

2.1.2.- Elementos del impuesto.

Entre los elementos integrantes de los impuestos se encuentran los siguientes: Sujeto, Objeto, Base, Tasa y Tarifa.

Hay quienes consideran que estos son elementos constitutivos de las contribuciones.

El maestro Ernesto Flores Zavala, en su obra “Finanzas Públicas Mexicanas” nos describe brevemente lo que significa cada uno de ellos:

³¹ Idem, Págs. 59 y 60.

“Sujeto. El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto. El sujeto es de dos clases, mejor dicho, en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo”.

“Objeto. Objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. El objeto así considerado puede ser una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto”.

“Base. Base del impuesto, es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.”

“Tarifa. Tarifas son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría” ⁽³²⁾

Por su parte Jacinto Faya Biesca, en su obra “Finanzas Públicas” al referirse a los elementos de los impuestos menciona lo siguiente:

“El primer elemento esencial del impuesto es el gravamen que hace sobre la riqueza individual de una determinada persona. Se tiene derecho a gravar desde el momento en que se producen determinados hechos o actos que la ley expresamente tipifica como supuestos generadores del impuesto, a partir de los hechos generadores es cuando se manifiesta ante el mundo del derecho la capacidad contributiva, principio rector del moderno derecho fiscal. La tipificación de estos hechos o actos revisten una serie de modalidades, constituyendo lo que en la técnica fiscal se denomina como “el objeto del impuesto”.

“Son, pues, tres los elementos esenciales de todo impuesto: a) la materia imponible; b) el sujeto pasivo del impuesto; c) el objeto del impuesto. Blumenstein califica a estos elementos como “cualitativos”, en cuanto de que definen los distintos campos de aplicación (objetivo y subjetivo) de las distintas instituciones tributarias. Hay que considerar que en los impuestos no solo se dan elementos de orden “cualitativo”, sino también “cuantitativos”, que son los que vienen a determinar el importe de la cuota o deuda impositiva para cada específico caso. Los elementos “cuantitativos” son, esencialmente dos: a) la base imponible y, b) la tarifa aplicable a dicha base”.

“La materia imponible. Es la renta del contribuyente, gravamen que recae sobre la totalidad de esta renta o sólo sobre una parte de ella. Esta materia imponible toma en cuenta la riqueza como elemento económico, riqueza que constituye la más clara manifestación de la capacidad contributiva”.

³² Flores Zavala Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, Trigésima Cuarta Edición, México 2004, Págs. 65, 128 y 129.

“El objeto del impuesto es el acto o el 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, mientras este supuesto no se realiza, el objeto del impuesto queda como mero supuesto, pero al momento en que el hecho generador del impuesto se produce, el contribuyente queda obligado al pago de un determinado impuesto. El objeto del impuesto puede ser, por ejemplo, un consumo, la transferencia de un bien, la aceptación de una herencia, la percepción de un ingreso. Estos son hechos o actos que la ley fiscal considera como generadores de una obligación impositiva”.

“El sujeto pasivo del impuesto. Es aquella persona física o moral a la que la ley fiscal le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal, el obligado al pago es el sujeto pasivo, de la relación tributaria, pues siempre el fisco es el acreedor de esa relación”.

“Los elementos cuantitativos. Son dos: la base imponible y la tarifa, la base imponible es la traducción cuantitativa, evaluación en dinero, del objeto del impuesto”.

“La tarifa es una noción mas compleja que la de base imponible, según Mehl, podemos distinguir de la tarifa los siguientes elementos: el primero de carácter esencial, que es el tipo o escala de “tipos impositivos”, de cuya aplicación a la base imponible surgirá la cuota tributaria, a su vez, la estructuración de los distintos tipos de un impuesto puede llevarse a cabo aplicando diversos criterios ya sea variando en función de la cuantía de la materia imponible y la cualidad del contribuyente (este es el caso del típico sistema progresivo de los impuestos personales) o bien permaneciendo en una relación constante de la proporcionalidad con la base (este es el caso de los llamados impuestos reales). El sistema de cuota es el más generalizado en los modernos sistemas fiscales, siendo casi exclusivo en sus legislaciones fiscales. En este sistema el “tipo impositivo” adquiere una esencial importancia como elemento fundamental del impuesto. De esta forma, la cuota tributaria a pagar por cada obligado se obtiene mediante la aplicación del tipo a la base imponible asignada. La tarifa comprende otros elementos, como son, las deducciones de la base, los recargos y reducciones de la cuota obtenida, etc. Con la aplicación de estos elementos adicionales se complementa la cuota definitiva que es la que debe pagar el contribuyente.”⁽³³⁾

También la tasa es considerada como un porcentaje aplicable a la base del tributo tal como se señala a continuación:

“Tasa: Elemento constitutivo de las contribuciones, que consiste en un porcentaje que al aplicarse a la base del tributo, da como resultado el importe por

³³ Faya Biesca Jacinto, *Finanzas Públicas*, 6ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2003, Págs. 132 a 135.

cubrir al erario público. Las leyes impositivas determinan el monto de la tasa o tasas y éstas deben ser aplicadas de manera estricta.”⁽³⁴⁾

Por su parte el maestro Rafael de Pina menciona respecto a la base imponible y la tasa lo siguiente:

Base Imponible: Cifra sobre la que, hechas las deducciones, exenciones y demás cantidades autorizadas, debe servir para liquidar el impuesto que el contribuyente está obligado a pagar.

Tasa: Cantidad que se paga por la utilización de un servicio público. Fijación por el poder público del precio de determinados artículos considerados como de primera necesidad.⁽³⁵⁾

Otras definiciones de tasa y tarifa, que suelen confundirse se diferencian de esta forma:

Tarifa: Lista de precios que se marcan oficialmente para un determinado periodo en un servicio público. Tipos, generalmente fijados en porcentajes, para aplicar a la base imponible de un impuesto.

Tasa: Antiguamente, el precio que se establecía como máximo por las autoridades para el comercio de un determinado producto (precios de tasa), especialmente en las épocas de escasez, y más modernamente de racionamiento.

En la fiscalidad, el pago del coste de un servicio público; por ejemplo: Las tasas universitarias que se abonan por los estudios superiores.⁽³⁶⁾

Para Narciso Sánchez Gómez, en su obra “*Derecho Fiscal Mexicano*”, señala respecto a los elementos integrantes del impuesto lo siguiente: “El objeto del impuesto es la materia sobre la cual recae el gravamen, esto es, los hechos o circunstancias que generan o hacen nacer el crédito fiscal, también puedo decir que ello se refiere a los actos, actividades, ingresos, bienes u operaciones en virtud de las cuales una persona física o moral se ve obligada a pagar un determinado tributo, por ejemplo, tratándose del impuesto sobre la renta su objeto esta constituido por los ingresos en efectivo, en bienes, en créditos o en servicios que percibe el sujeto pasivo, como consecuencia del desarrollo de actividades industriales, comerciales, profesionales, agrícolas, ganaderas, pesqueras, etc.

“El objeto del impuesto predial, es la propiedad o la posesión de predios urbanos o rústicos, ejidales o comunales, ubicados dentro del territorio del

³⁴ Díaz González, Luis Raúl, *Op. Cit*, Pág. 74.

³⁵ De Pina Rafael, De Pina Vara Rafael, *Diccionario de Derecho*, 9ª Edición, Ed. Porrúa, México, 1980, Págs. 121 y 443.

³⁶ Tamames Ramón, Gallego Santiago, *Diccionario de economía y Finanzas*, Editorial Alianza S.A., Madrid, 1994, Págs. 502 y 503.

municipio, incluyendo las construcciones permanentes levantadas sobre los mismos inmuebles. El objeto del impuesto sobre traslación de dominio de bienes inmuebles, es la adquisición y enajenación de dichos bienes, que consiste en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicadas en el territorio del Distrito Federal y en los municipios de la Republica Mexicana”.

Y es a través de este punto de vista, mediante el cual se pretende explicar lo que es el objeto del impuesto, que son simplemente las situaciones, hechos o circunstancias que generan el nacimiento de este elemento, ya que de la realización de las mencionadas situaciones, hechos o circunstancias, dependen que se generen los ingresos y que estos a su vez también recaen en bienes que se obtienen como resultado de los ingresos, puesto que todo ello conforma una riqueza que siempre será de mayor o menor escala, pero al final de cuentas, sujeta al pago de un impuesto o determinados impuestos.

Por otro lado al referirse a la cuota ya antes descrita por diversos autores como tasa o tarifa para algunos, señala lo siguiente: “la cuota del impuesto es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento”.

La postura del maestro Narciso Sánchez Gómez, no se agota en un solo concepto al referirse a la cuota, conocida también en la materia fiscal como tasa o tarifa, sino que la divide en seis clasificaciones, como a continuación se señala.

“En la doctrina del derecho fiscal se habla de diversas cuotas que pueden llevarse a la practica en la legislación pertinente, según las exigencias económicas, sociales y políticas de un país determinado o dentro de una región del mismo, y según el tipo de gravamen, para que sea congruente con su entorno social, es así como se puede hablar de los siguientes supuestos:

“I. Cuota de derrama, para fijarse, se determina, en primer lugar, la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, después se distribuye la cuota entre los sujetos pasivos que la soportaran, teniendo en cuenta la base imponible, para que resulte su armonía del todo con sus partes, es demasiado complicada para su utilización y es por ello que está en desuso, y sólo es visible en algunos impuestos sobre planificación urbanística y en las contribuciones de mejoras de bienes inmuebles”.

“II. Cuota fija, como su nombre lo indica, es aplicable cuando se señala en la ley una cantidad especifica para todas las personas físicas y morales que deben soportarla por unidad tributaria, por el mismo acto, contrato u operación gravable, por ejemplo al hablarse de un 2% o un 5% sobre su base aplicable a todos los contribuyentes que quedan comprendidos en una obligación contributiva, lo cual no tiene mayor problema en su interpretación”.

“III. Cuota proporcional, es el porcentaje fijo aplicable a una cuantía determinada de riqueza, según el valor de los bienes o ingresos gravables y que

puede ir aumentando paulatinamente en la medida que aumente la base imponible. Se sostiene que este tipo de cuota puede ser de las más justas porque busca ante todo que cada contribuyente aporte una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, en proporción a sus ingresos, utilidades, ganancias o bienes que percibe o tiene, y que el sacrificio sea el mínimo para no afectar su economía, algunos estudiosos, dicen que esta medida fiscal es similar a la cuota fija, porque existe un tanto por ciento, para cualquier base gravable, sin embargo yo sostengo que la proporcionalidad abre el camino para llegar a la progresividad, ya que pagaran más impuestos los que tengan más utilidades o riqueza, que los que perciban menos, y los que de plano no tengan capacidad tributaria no aportaran nada”.

“IV. Cuota progresiva, es aquella medida o unidad fiscal que aumenta a medida que se eleva la base gravable imponible, se trata de un parámetro previsto en la norma tributaria, que establece un mínimo en cuanto al monto aplicable a los contribuyentes, y que tiene una variación superior en forma escalonada, como consecuencia de los cambios en la riqueza e ingresos de contribuyentes en mayor volumen, valor o porcentaje de la base gravable, visible en impuestos tales como: sobre la renta, sobre tenencia de vehículos, de automóviles nuevos y predial”.

“Existen dos clases de progresividad: directa e indirecta. En la primera el tanto por ciento de la cuota aumenta a medida que se eleva el valor o volumen de la base; en la segunda la cuota es proporcional, y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto. En ambos casos lo que se busca, es que el sujeto pasivo tribute conforme a sus posibilidades económicas”.

“V. Cuota degressiva, es aquella en la que se señala un determinado porcentaje para cierta base del impuesto, sobre la que se pretende ejercer el máximo de gravamen, siendo proporcional a partir de ella para arriba; debajo de esa base se aplican cuotas cada vez menores, a medida que decrece el valor de la base. El resultado es el mismo que el de la progresividad, en cuanto que se gravan con cuotas más altas, las bases más altas, y con cuotas menores, las más bajas. En otras palabras, con esa mecánica se parte de lo superior, para llegar a lo inferior desde el punto de vista de la base del impuesto”.

“VI. Cuota regresiva o progresiva inversa, o al revés, llamada también regresiva, aun cuando debemos evitar este último nombre para no dar motivo a confusiones. En este tipo de cuotas, mientras mayor es la base, menor es el tanto por ciento, y que en cierta forma es una modalidad recomendable en la política tributaria para estimular la producción de bienes y servicios y como consecuencia la riqueza de un país determinado”.

De las diversas clasificaciones de la cuota, podemos apreciar de manera general que se trata de la cantidad, medida o parámetro, el cual estará siempre sujeto al aumento o detrimento de la riqueza del sujeto pasivo, con la finalidad de

que las cargas de los impuestos que paguen los contribuyentes, sean de acuerdo con su verdadera capacidad económica.

Respecto a la tarifa señala lo siguiente: “Tarifas, son las listas de unidades correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría de actos, bienes o servicios gravados, es muy frecuente usar esta expresión en los impuestos y derechos aduaneros relacionados con el comercio exterior”.

Sobre la base del impuesto argumenta lo siguiente: “La base del impuesto es la cuantía, el monto de ingresos o el valor de la cosa sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo principal o de los responsables solidarios, por ejemplo la base del impuesto sobre la renta es el monto de las utilidades o ganancias percibidas una vez aplicadas las deducciones autorizadas por la ley”.⁽³⁷⁾

Por último en relación a este punto, a manera de ilustrar la importancia de la base del impuesto, señalaremos como ejemplo el impuesto predial, ya que en este, para determinar la base del tributo (la cuantía sobre la cual se determina el correspondiente impuesto) se debe acudir a los productos de los inmuebles cuando estos se den en arrendamiento, en el caso específico; en donde se debe atender de igual forma la capacidad contributiva de los sujetos pasivos que se encuentren en tal supuesto, pues se toma en cuenta como indicador del valor del inmueble, los productos del arrendamiento y de esa manera la capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago del mencionado impuesto.

2.1.4.- Sujetos del impuesto.

Son aquellos en los cuales quedara dividida la carga tributaria de contribuir a los gastos públicos de la nación, en donde las obligaciones de unos será la de efectuar el pago de los impuestos que se determinen por ley y la de los otros, de recaudar, administrar y distribuir los ingresos obtenidos y destinarlos a cubrir los gastos públicos y servicios prestados por el Estado.

Para este fin, se dividen en: Sujeto Pasivo y Sujeto Activo, de la relación tributaria.

Sujeto pasivo del impuesto: La persona física o jurídica, que tiene la obligación de contribuir con el pago de una exacción por estar dentro del supuesto de hecho para el cual la ley impone esa obligación.

Sujeto activo del impuesto: Es el Estado u otro poder público (ayuntamiento, comunidad autónoma, etc.) que impone la exacción.⁽³⁸⁾

³⁷ Sánchez Gómez Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 2ª Edición, Ed. Porrúa, México, 2001. Págs. 233, 234 y 235.

³⁸ Tamames, Ramón, Op. Cit. Pág. 496.

Tratándose de los sujetos del impuesto, la división más general y aceptada es la de: Sujeto activo y sujeto pasivo. Dentro de esta clasificación, como ya se ha mencionado en temas anteriores, el sujeto pasivo (el cual siempre será una persona física o moral) será el encargado de contribuir al pago de los respectivos impuestos, dependiendo el grado de mayor o menor riqueza que tenga y conforme lo establece el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, pues en dicho artículo señala la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos del Estado de forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes y por otro lado, al sujeto activo quien es representado por el Estado y sus diversos órganos recaudadores (S.H.C.P., S.A.T., Secretaría de Finanzas del Distrito Federal, Tesorerías, etc.) quienes tendrán la función de administrar y distribuir los ingresos generados del pago de los impuestos y cuyo destino final, será para la realización de servicios públicos para la población en general y pagar los gastos generados por el propio Estado.

2.1.5.- Clasificación de los sujetos.

Sujeto activo, es el acreedor del impuesto, se trata de la entidad pública que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago de esa contribución, en México existen tres esferas de mando, que son: la federación, las entidades federativas y los municipios, sus gobiernos respectivos ejercen el poder soberano del Estado como nación, y por ello les compete establecer, determinar, exigir o cobrar el monto del tributo, y por esa razón asumen el papel de sujeto activo o acreedores de la obligación contributiva.

Sujeto pasivo, es toda persona física o moral mexicana o extranjera, que conforme a la legislación fiscal respectiva debe aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, lo cual se corrobora cuando se han realizado los presupuestos de hecho previstos por la ley impositiva, o sea, que se ha realizado lo que se conoce como "hecho generador del tributo", es así como surge la obligación fiscal y la relación jurídica entre el acreedor y el deudor de esa obligación, y ello se confirma al interpretar lo expresado en el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, que prevé: "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. Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados. Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

Por esa razón también podemos afirmar que sujeto pasivo del impuesto, es todo ente económico al que se le genera la obligación de contribuir a favor del fisco, por haberse ubicado en el presupuesto de hecho al que la ley le imputa esta

obligación tributaria, y por ello puede ser una persona física o jurídica colectiva, pública o privada, mexicana o bien extranjera que quede encuadrada en la hipótesis normativa del gravamen.

En un sentido más práctico, sujeto pasivo del impuesto es el individuo cuya situación coincide con lo que la ley señala como el motor que genera el crédito fiscal, es decir, se trata de la persona que realiza el acto, la actividad, el servicio o que es dueña de los bienes sobre los cuales recae el tributo y que la ley toma y encuentra como su fundamento de hecho para fincar y exigir el impuesto, incluyendo a los terceros que en su carácter de retenedores, controladores o recaudadores asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo principal.⁽³⁹⁾

2.2.- Clasificación de los impuestos.

Los especialistas, aunque no siempre están de acuerdo en ciertos detalles, suelen dividir los impuestos principalmente en directos e indirectos.

Son impuestos directos, según lo más generalmente aceptado, aquellos que se cobran como un porcentaje sobre los ingresos o la riqueza del contribuyente: el impuesto sobre los productos del trabajo, el impuesto sobre los productos de capital, el impuesto sobre la propiedad, y, en general, el Impuesto Sobre la Renta. Son ejemplos de impuestos indirectos aquellos en que la obligación de pagar al Estado nace en el momento en que se efectúa determinado acto, como la compraventa, la tenencia o uso de automóviles; tales actos hacen suponer que quienes los realizan poseen determinada riqueza, determinados bienes de fortuna (si el señor Pérez compra un departamento en un condominio, la ley le hace pagar un impuesto por poner ese departamento en un condominio, la ley le hace pagar un impuesto por poner ese departamento a su nombre; sí la señora Jiménez compra un perfume francés, se supone que no anda mal de dinero y, en ambos casos, se grava, un poco a tiendas, la supuesta riqueza de quienes realizan estos actos). El impuesto indirecto se aplica, pues no precisamente en proporción al dinero que uno posee realmente, sino basándose sólo en la presunción de que existe determinado capital; basta con pensar en esto: quien compra cigarros caros paga, al comprarlos, más impuestos que quien compra cigarros baratos; pero lo que pagan uno y otro no está de acuerdo con la riqueza que poseen. Quien paga más es porque fuma cigarros caros.

Podemos decir, por lo tanto, que el impuesto directo afecta a un determinado capital o bienes de fortuna en su cantidad o valor real y efectivo, mientras que el impuesto indirecto afecta al contribuyente, sea rico o pobre, en igual forma, y su única base es la presunción de que si efectúa determinado acto (comprar cigarros caros) es porque posee los recursos que le permiten efectuarlos. Esto nos lleva a consideraciones muy importantes. Lo ideal sería que no existieran impuestos indirectos, y se aplicara sólo, por medio de impuestos directos, o de un impuesto

³⁹ Sanchez Gomez Narciso, Op. Cit. Págs. 231 y 232.

único-ideal hasta ahora casi imposible de alcanzar, una tasa realmente justa, es decir, proporcional a la riqueza de cada contribuyente, puesto que nada más justo que cada uno contribuya al sostenimiento del Estado y a los gastos que este tiene que hacer en beneficio público en proporción a la riqueza de que disfruta.

Sin embargo, el impuesto indirecto tiene algunas ventajas; ante todo, el contribuyente no siente tanto su peso, ya que no afecta a sus utilidades, sino a sus gastos. El contribuyente paga al fisco, sin sentir, la parte que le corresponde en cada compra que hace de determinados artículos (cuando usted compra 20 litros de gasolina no piensa que una buena parte de lo que paga es para el fisco).

Por otro lado entre los estudiosos del derecho financiero y el fiscal y sobre todo en la doctrina, señalan fundamentalmente a dos tipos de impuestos que son los más recurrentes en las contribuciones, como lo son el impuesto directo y el impuesto indirecto.

Hay quienes al clasificar los impuestos en directos o indirectos, lo hacen fijándose en si el que paga el impuesto no puede hacerlo repercutir sobre una tercera persona, haciendo que en realidad sea esta tercera persona quien lo paga. Cuando el fisco cobra el impuesto predial al dueño de una casa, es este efectivamente el que lo paga (se trata, entonces, de un impuesto directo); pero cuando el fisco le cobra al comerciante sobre sus utilidades, éste, con subirle el precio a lo que vende, hace que sea un consumidor -un tercero- el que paga lo que el fisco cobra (y es, este, un impuesto indirecto).

Otras divisiones y clasificaciones teóricas formulan los especialistas, y nos hablan de impuestos reales e impuestos personales -impuesto real es el que recae sobre una cosa; impuesto personal, el que recae sobre una persona-; impuestos ordinarios y extraordinarios; impuestos ordinarios, los que han existido siempre y se establecen periódicamente; impuestos extraordinarios, aquellos a los que da lugar cierta situación especial, como cuando el gobierno tiene que hacer frente a un gasto extraordinario, obras de desagüe o de comunicación y que deben desaparecer concluida la obra, o cuando una industria obtiene beneficios excesivos, como aconteció en México con la industria textil durante la segunda guerra mundial, cuando se estableció el impuesto extraordinario llamado del superprovecho.

Pero todas estas clasificaciones son mas o menos arbitrarias, y en realidad no importan gran cosa para los fines que este trabajo persigue; lo que sí será bueno hacer notar es que, basándonos en la propia Constitución que señala la obligación de contribuir a los gastos “así de la Federación, como del Estado o Municipio” en que cada uno resida, los impuestos pueden también clasificarse en: Impuestos Federales, Estatales y Municipales.

Son Impuestos Federales aquellos que de acuerdo con nuestras leyes federales se crean y cobran exclusivamente en beneficio de la Federación: Impuestos Aduanales, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, etc.

Los Impuestos Estatales son creados y reglamentados para los efectos de su cobro por los estados que integran nuestra Republica; los fijan los Congresos o Legislaturas de cada Entidad Federativa y los promulgan y expiden, a petición del Congreso, los Gobernadores. Entre ellos se cuentan los Impuestos Prediales Sobre Fincas Rusticas o Urbanas, el Impuesto Sobre Traslado de Dominio, etc.

Por último, los impuestos municipales que constituyen los ingresos de cada Municipio, se forman con las contribuciones que señalan las Legislaturas de cada Estado, y que, en todo caso, de acuerdo con la Constitución, serán los suficientes para atender a las necesidades municipales. Naturalmente, no son los mismos para cada Municipio, y cada uno de ellos suele tener su Ley de Ingresos; pero, generalmente, se cuentan entre los ingresos municipales las licencias o premios para efectuar sorteos, ferias y espectáculos públicos, toda clase de juegos y diversiones permitidos por la ley; las multas por faltas a los reglamentos municipales (escándalo o ebriedad en la vía pública, infracciones de transito, etc.); los expendios de bebidas alcohólicas, cantinas, centros nocturnos; actividades laborales como las de billeteros, vendedores ambulantes, músicos y fotógrafos, puestos en los mercados, fijadores de anuncios, puestos semifijos, etc. Como se ve, los ingresos de los municipios no pueden ser muy elevados, ya que son pocas las fuentes de donde proceden.

“Nuestros impuestos serán, pues, de índole Municipal, Estatal o Federal, según tengamos que pagarlos en la Tesorería Municipal, en la Tesorería del Estado o en la oficina autorizada por la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, que es la encargada de recaudar los impuestos debidos a la Federación”.⁽⁴⁰⁾

Por otro lado, Antonio Jiménez González en su obra *Lecciones de Derecho Tributario*, se manifiesta respecto de la clasificación de los impuestos de la siguiente forma: “se acude a las clasificaciones como un medio para reconocer a ciertas categorías o clases la totalidad de las figuras impositivas que integran un sistema tributario, por lo que el sistema clasificatorio deberá responder a ciertas exigencias de rigor lógico que permitan recoger la totalidad de los impuestos”.

“En toda clasificación deberá subrayarse sobremanera el criterio que la preside y conforme al cual establecen las diversas “familias” de impuestos. En materia de impuestos resultan útiles los sistemas clasificatorios en virtud de que tales son utilizados frecuentemente para diversos propósitos. En ocasiones suele sustentarse el sistema de reparto de fuentes impositivas entre los diversos ámbitos político-jurídicos que conforman los estados federados (federación, entidades federativas, municipios) a partir de referencias a ciertas y determinadas categorías de impuestos, por ejemplo: cuando se consigna que la imposición directa sea privativa de la federación, de los estados, etc.”

“En el caso de convenios o tratados internacionales en materia tributaria es frecuente que las referencias a los impuestos se hagan a través de la mención de

⁴⁰ Mora Plancarte Francisco, Mora Palacios Maria Cristina, Op. Cit. Págs. 680 a 683.

la clase o familia a la que considera pertenece, por ejemplo: impuestos directos o indirectos”.

“Sin lugar a dudas es la clasificación más antigua que cobra vida aun hasta nuestros días; existe información documentada que da cuenta de su existencia ya a mediados del siglo XVII pero sobre todo su divulgación y arraigo se ubica en el siglo XVIII.

“Lo verdaderamente peculiar de esta distinción es que no obstante su gran difusión y acogida, sin embargo, el sentido de sus términos ha variado en el tiempo, es decir, no siempre con base en las mismas razones un mismo impuesto ha sido calificado como directo o indirecto. Por ejemplo, puede suceder que en dos momentos históricos distintos o bien en dos lugares diversos un mismo impuesto sea calificado como directo pero con base en diferentes razones.”⁽⁴¹⁾

Sergio Francisco de la Garza en su obra *Derecho Financiero Mexicano*, también hace una clasificación de los impuestos de la siguiente manera: “La ciencia fiscal ha producido, a través de los años, diversas clasificaciones de los impuestos, con el objeto de dar una sistematización de los fenómenos estudiados. Vamos a estudiar someramente algunas de esas clasificaciones en los siguientes párrafos”.

“*Impuestos directos e impuestos indirectos.* Esta clasificación tiene poco de jurídico y en México es además irrelevante. Por ser muy imprecisa se presta a innumerables confusiones. Sin embargo, aparece como referencia en mayor parte de los tratados de derecho financiero y de ciencia de las finanzas públicas”.

Respecto a la clasificación de los impuestos en directos e indirectos, existen varios criterios, que vamos a examinar.

“*Clasificación basada en la incidencia del impuesto.* Según un criterio, son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio; de acuerdo con este criterio sería impuesto directo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, recuperándolo en esa forma, sino que gravita directamente sobre su patrimonio. En cambio, son impuestos indirectos aquellos que, por el contrario, el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal, que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; ejemplo sería, en nuestro sistema fiscal, el Impuesto al Valor Agregado, pues el comerciante expresamente lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al fisco federal”.

⁴¹ Jiménez González Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial ECAFSA, México 1991, Págs. 96 y 97.

“Impuestos reales e impuestos personales. Se clasifican como impuestos reales “aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva”. (Jarach, D., Curso Superior. Vol. I, p. 164).” ⁽⁴²⁾

“Tal es, por ejemplo, el impuesto personal “en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia” (Mehl, I., Science et Technique Fiscales, Vol. 1, p.95).” ⁽⁴³⁾

“El mejor ejemplo en la Legislación Mexicana es el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas y en los Estados Unidos de América el “personal income tax”.

“Los impuestos personales, precisamente por tomar en consideración la situación particular del contribuyente, generalmente son progresivos y, por tanto, miden más adecuadamente la capacidad contributiva”.

“Los impuestos sobre el consumo, como es el caso del Impuesto Sobre el Valor Agregado en México, pueden ser en cierta forma personalizados a través de un procedimiento indirecto consistente en conceder exenciones a los artículos de primera necesidad y reducciones en la tasa en aquellos que son seminecesarios; en otros países se aplican tasas más altas que la normal para las ventas de artículos suntuarios”.

“Impuestos objetivos e impuestos subjetivos. A esos impuestos se les llama impuestos objetivos, por contraposición a aquellos que sí designan con toda precisión quien es el sujeto pasivo de la relación tributaria, los que por consecuencia se llaman tributos subjetivos”.

“Tal distinción es una diferencia más bien de técnica legislativa, con consecuencias interpretativas, más bien que una diferencia de naturaleza dogmática”.

“En nuestro sistema jurídico abundan preponderantemente los tributos subjetivos, mientras que los impuestos objetivos se presentan principalmente en legislaciones municipales de atrasada técnica”.

“Impuesto sobre el capital, la renta y el consumo. Esta clasificación tiene como criterio los recursos económicos gravados por el impuesto y distingue tres clases: impuesto sobre la renta, impuesto sobre el capital e impuestos sobre el gasto o el consumo”.

“Impuesto Sobre la Renta. El impuesto sobre la renta propone gravar la riqueza en formación. La renta está constituida esencialmente por los ingresos del

⁴² Jarach, Cit. por De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit. Pág. 389.

⁴³ Mehl, L. Cit. por De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit. Pág. 390.

contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos”.

Los autores distinguen varias clases de renta. Hay en primer lugar *la renta bruta*, que es aquella que se considera sin deducción de los gastos se quiere la producción de esa renta. Es el caso, por ejemplo, del Impuesto Sobre la Renta que deben pagar las personas físicas que se encuentran dentro del régimen fiscal de pequeños contribuyentes (REPECOS) o el impuesto que pagan las personas físicas por los rendimientos de su trabajo prestado en condiciones de dependencia, en el sistema rentario mexicano.

“*La renta neta* es aquella que resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de esa renta. A ese tipo de renta se aproxima el ingreso gravable del Impuesto Sobre la Renta de 1981”.

“*La renta libre* es la que queda al contribuyente después de deducir, no solo los gastos de producción de la renta, sino también las cargas de recaer sobre ella. A esta renta se aproxima el ingreso gravable por el impuesto al ingreso de las personas físicas en el derecho mexicano y el personal “income tax” en el Sistema Fiscal Federal Norteamericano”.

“*La renta legal* es la que resulta de deducir de los ingresos totales sólo aquellos que la ley autoriza. La renta legal puede coincidir o aproximarse a la renta bruta, a la renta o a la renta libre, según el tratamiento que a cada caso le haya dado el legislador. En realidad, siempre hay una renta que se determina por las reglas legales, porque el legislador no deja al contribuyente en libertad para determinar a su arbitrio el ingreso gravable”.

“También se hace la distinción entre *las rentas fundadas y las no fundadas*, con objeto de realizar un postulado de la política fiscal que consiste en gravar más fuertemente aquellas que estas. Son *rentas fundadas* las que provienen del capital y *no fundadas* las que proceden del trabajo. Sin embargo, aunque a veces los sistemas legales parecen acoger esta clasificación, como sucedió en la ley del impuesto sobre la renta de 1953, el postulado no solo no se práctico, sino que, por otras razones, se reguló en forma inversa”.

“*Impuestos sobre el capital*. Los impuestos sobre el capital gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes”.

“Es conveniente distinguir entre el capital como materia imponible, el capital como base de impuestos y el capital como fuente de impuestos”.

“*El capital* puede ser la materia imponible de muchos impuestos. Por ejemplo, el *General Property Tax* norteamericano es un impuesto cuya materia imponible es el capital de las personas, representado por todos sus elementos muebles e inmuebles. En nuestro derecho, entre otros, tienen como materia imponible

representada por el capital el Impuesto Predial, el Impuesto Sucesorio y el Impuesto Federal sobre Uso y Tenencia de Vehículos”.

“El capital puede ser la base de un impuesto, que puede tener como fuente el propio capital o la renta que produce ese capital. El impuesto predial del Distrito Federal que grava los inmuebles arrendados tiene como base y como fuente la renta que producen dichos inmuebles; en cambio, el mismo Impuesto Predial del Distrito Federal, cuando grava inmuebles no arrendados, tiene como base el capital (valor catastral) y como fuente el capital general o las rentas del contribuyente. El impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles que grava las compraventas de ellos tiene como base el valor pericialmente fijado de dichos bienes y lo mismo sucede con la mayor parte de los impuestos municipales de traslación de dominio; la materia imponible es el capital representado por el inmueble (capital vendido); y la fuente del impuesto es el propio capital (inmueble) convertido en el precio que para el comprador”.

“Por tanto, esta clasificación y la distinción correlativa entre impuestos sobre la renta e impuestos sobre el capital requieren un estudio concreto de cada caso y no basta la denominación del impuesto para saber si realmente es un impuesto de una u otra clase”.

“La mayor parte de los impuestos sobre el capital gravan determinados elementos del capital de los contribuyentes. Los impuestos generales sobre el capital significan una amputación general y simultánea de todos los capitales privados y no pueden establecerse más que en circunstancias extraordinarias, tales como el estado de guerra o de calamidad pública”.

“Impuesto sobre los gastos o consumos. La clasificación de impuestos sobre el pago comprende los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios. Ejemplo de impuestos al consumo o al gasto son el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Sobre Teléfonos, etc. Muchos de los impuestos que tienen el nombre de impuestos a la producción quedan comprendidos dentro de esta categoría, porque en virtud de la traslación del impuesto vienen al gravar los gastos o consumos de la población”.

“Clasificación según los sujetos del impuesto. Otras clasificaciones atienden al sujeto activo o pasivo del impuesto”.

“ Clasificaciones según el sujeto activo. Según el sujeto activo, los impuestos pueden ser Federales, Estatales o Municipales, según que el acreedor de la prestación tributaria sea el Gobierno federal, el gobierno de una entidad federativa o un Gobierno Municipal”.

“Clasificación según el sujeto pasivo. En ocasiones el sujeto pasivo puede estar perfectamente determinado por la ley tributaria, que es el caso de los tributos subjetivos; en otros casos puede estar determinado por implicancia, y resultado de la mecánica económica del mismo impuesto, como sucede con los llamados

tributos objetivos. No es necesario repetir lo antes explicado sobre estas clases de tributos”.

“Clasificación según el periodo de tiempo en que se desarrolla. Se llaman *impuestos periódicos* aquellos cuyo presupuesto es un “estado”, entendiendo por tal, con Vicente Arche, los hechos imponibles constituidos por un estado de cosas que se repite en el tiempo, un estado permanente o de una cierta duración. Como ejemplo, el Impuesto Sobre Producción de Cerveza y el Impuesto Sobre la Renta que gravan a una empresa fabricante de dicho producto”.

“Se llaman *instantaneos* aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho es una “acción”, es decir, un acto aislado y único que se agota en si mismo por ejemplo, el impuesto a la adquisición de inmuebles que grava la celebración de un contrato de una venta de inmuebles. (Sáinz de Bujanda, Notas de Derecho Financiero p.p. 133-134).” (⁴⁴)

“Según la clasificación y estabilidad del impuesto. Se dice que *el impuesto es estable* si no sigue todas las oscilaciones de la coyuntura; su rendimiento no aumenta cuando la producción y las rentas aumenten, en periodo de prosperidad; pero tampoco bajará si, en periodo de crisis, aquellas descienden. Un ejemplo de impuesto estable es el impuesto predial. Los impuestos *inestables* siguen más de cerca las oscilaciones de la coyuntura, un ejemplo: el impuesto que grava la renta de las empresas. (Sainz de Bujanda, Fernando, Op. Cit., Pág. 123).” (⁴⁵)

“*El impuesto es elástico* cuando una elevación de la alícuota impositiva no provoca una contracción de la materia imponible que anule los efectos del aumento producido. Por ejemplo, el impuesto que grava la producción de tabacos labrados. Una elevación en su tasa no hace que los fumadores dejen de fumar, y generalmente la recaudación sube proporcionalmente”.

Quizás algunos fumadores cambien de marca, para ahorrar impuesto, pero no dejaran de fumar.

“Clasificación según su proporción con la base. Los impuestos *pueden ser proporcionales o progresivos*, según que la tasa del impuesto sea proporcional o progresiva. Existen además varias clases de progresividad. Este tema lo estudiaremos en el capítulo siguiente al tratar las diversas clases de alícuotas”.

“Digamos, por lo pronto, que el *impuesto proporcional* es aquel en que se mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada”.

⁴⁴ Sainz de Bujanda, Fernando Cit. por De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit, Pág. 395.

⁴⁵ Sainz de Bujanda Fernando, Cit por De la Garza, Sergio Francisco, Idem.

“El impuesto *progresivo* es aquel en que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de está (Valdés Acosta).”⁽⁴⁶⁾

2.2.1.- Impuestos directos.

Emilio Margain Manautou, en su obra *Nociones de Política Fiscal*, hace una clasificación de este tipo de impuestos señalando lo siguiente: “Al igual que los impuestos indirectos, los impuestos directos se dividen también en generales y especiales, pero a diferencia de los indirectos en que todos son reales, los directos se clasifican en reales y personales”.

“*Los impuestos directos generales pueden separarse de tres grandes grupos: los reales, los personales y los de carácter mixto. Los impuestos directos especiales en reales y personales*”.

“El impuesto directo es el que atiende al origen del ingreso o fuente impositiva para gravar al sujeto; *el impuesto directo personal* atiende a calidades y atributos del sujeto, y el impuesto directo mixto es el que atiende tanto a lo que grava como a calidades y atributos del sujeto”.

“*Los impuestos directos generales están representados por el de la renta; los impuestos directos especiales, el personal, por los de herencia y legados y de donaciones, y real, por el de lotería, rifas y juegos permitidos*”.

“Características del impuesto real, personal y mixto. Se tiene como principales características de uno y de otro impuesto, las siguientes:

- a) El real puede separar en categorías el ingreso del contribuyente y gravarlos por separado; el personal exige la acumulación de todos los ingresos provengan de donde provengan;
- b) El real, al señalar deducciones, lo hace con vista a la fuente de ingreso; el personal, las acepta atendiendo a la fuente y al contribuyente.
- c) El real, al desatenderse del contribuyente, sigue a los bienes que producen lo que grava; el personal, se desatiende de los bienes y solo sigue al contribuyente;
- d) El real, señala como domicilio del contribuyente el lugar en donde se produce lo que grava; el personal, el domicilio del contribuyente;

⁴⁶ Valdés Acosta, Cit, por De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit. Pág. 396.

- e) El real, establece exenciones atendiendo al ingreso; el personal las establece atendiendo al contribuyente;
- f) El real se desatiende de la capacidad contributiva del contribuyente; el personal no;
- g) El real, por consiguiente, no atiende al tren de vida del contribuyente, para el personal, ello es muy importante;
- h) El real no atiende a exclusiones de familia; el personal, sí;
- i) El real grava por igual a la persona física y a la persona moral, el personal sólo grava a la persona física;
- j) El real acepta la retención en la fuente, el personal no;
- k) El real es de tasa uniforme, el personal de tarifa progresiva”.

“*El mixto*, para ciertos ingresos exige acumulación y para otros no; sólo admite deducciones de gastos realizados para la obtención del ingreso y personales para ciertos contribuyentes; hay responsabilidad objetiva; el domicilio lo es el lugar en donde se percibe lo que se grava y también en donde se reside; hay exenciones reales y personales, para ciertos contribuyentes atiende a su capacidad contributiva; hay retención en la fuente, y adopta la tarifa progresiva”.

“Efectos económicos en uno y otro impuesto. Bien podemos señalar que el impuesto directo real es mas benigno que el impuesto directo personal, ya que el primero, al separar las distintas actividades que puede realizar el contribuyente y gravarlas con tasa o tarifas diferentes, no produce en éste el mismo impacto económico que cuando se le obliga a acumular todos los rendimientos que le producen las distintas actividades que desarrolla y aplicarles una sola tasa o tarifa. Pero mas injusto por cuanto que no grava la verdadera capacidad económica del contribuyente”.

“Por ello la doctrina recomienda que cuando la obligación de tributar es pobre en el contribuyente, no debe darse el paso del impuesto directo real a impuesto directo personal”.

“Hasta diciembre de 1964 nuestro Impuesto Sobre la Renta era eminentemente real y a partir de enero de 1965 se volvió mixto, al adoptar características del real y personal. Y es que no hay que olvidar que el concepto de tributación que tiene el grueso del contribuyente mexicano es aún pobre”.

“De lo expuesto se desprende que el impuesto directo personal contribuye más a la distribución de la riqueza en manos de los particulares que el directo real”.

“Además, al exigirse la acumulación de todos los ingresos y por ende de las ganancias que cada uno produce y aplicarse al total de ellas una sola tarifa, ello puede provocar la salida de capitales hacia los países considerados como “oasis fiscales”, en donde la tributación es nula o bien sumamente benigna”.

“Por ello nuestra legislación no exige la acumulación de los intereses provenientes de valores de renta fija y aplica como tasa máxima una que es menor de la que se aplica al profesionista o asalariado, porque con ello se busca: a) Atraer al inversionista nacional, y b) Evitar la fuga de capitales”.

“Es injusto el tratamiento tributario que reciben los asalariados y profesionistas frente al inversionista en valor de renta fija, pero la política fiscal que con tasa máxima se busca, sin exigir la acumulación, es la de lograr que entren a la circulación de nuestra economía capitales que buena falta hacen ante la escasez de ellos en el mercado”.

“Sin embargo, si el impuesto directo personal acepta como deducción todas las inversiones o adquisiciones que en bienes haga el contribuyente, indudablemente que ello activa la economía del país, aun cuando de momento el fisco sufra las consecuencias. Pero esto solo será por un corto tiempo, ya que al enajenarse dichos bienes o adquiridos por sucesión el fisco verá reaparecer y con incremento en su valor las cantidades que se le sustrajeron en el pasado”.

“En el impuesto directo real predomina la retención en la fuente, lo que no se presenta en el impuesto directo personal. Esto es debido a que si se introduce en este gravamen la retención como en el pago de intereses, de dividendos o de salarios y resulta que al final del ejercicio el afectado no resulta obligado al pago de cantidad alguna y aun cuando se le devuelva de inmediato lo retenido, de momento, al sufrir la retención, ve seriamente afectada su economía, y mas cuando la moneda va perdiendo valor por inflación o la perdió por devaluación de la moneda”.

“El congreso americano acepto, durante las Segunda Guerra Mundial, por necesidades apremiantes del erario que se introdujese la retención del impuesto sobre la renta a cargo de los asalariados, “conquista” ésta que el fisco americano no ha perdido hasta la fecha, pero que al querer hacerla extensiva a los dividendos que perciben los accionistas, argumentando la dificultad de controlar a los varios millones de estos contribuyentes, el citado Congreso rechazo la reforma argumentando el daño que se haría al grueso de dichos contribuyentes que viven de esos ingresos y que en su mayoría no resultan contribuyentes por los que perciben. Que aun cuando se les devuelva de inmediato lo que se les retuviere, el daño que se les haría sería irreversible”.

“Es indudable que el impuesto directo real no imparte justicia tributaria, como el directo personal, pero es el más indicado cuando el concepto de tributar es pobre y hay, por consiguiente, bajo control de los ingresos que perciben los contribuyentes”.

“La distribución de la riqueza a través del impuesto directo. El impuesto directo real, personal o mixto, más importante es el Impuesto Sobre la Renta y su principal carta de presentación es que contribuye a una justa distribución de la riqueza en manos de los particulares. Que quien más percibe, más impuesto pagará, que afecta más al rico que al pobre”.

“Sin embargo, el impuesto sobre la renta personal puede resultar que otorgue mayores ventajas para el que tiene riqueza que para el que no la tiene”.

“El artista o profesionista que invierte el grueso de sus ingresos excedentes, que es el resultado de deducir a los ingresos brutos el gasto normal de la actividad y los personales y de familias, puede escapar de tributar en forma sensible y en proporción menor que el asalariado de ingresos inferiores pero arriba del mínimo de subsistencia que no tiene ahorros o excedentes”.

“Para el empresario o el profesionista es deducible el gasto que realiza en un restaurante en que atiende un negocio, no así el importe de la comida que el asalariado lleva a su trabajo”.

“El empresario o el profesionista pueden deducir gastos que efectúa en sus vacaciones, con solo acreditar que tiene relaciones de trabajo a donde acuerde descansar; el asalariado no”.

“Estos son solo dos ejemplos de injusticias que el impuesto sobre la renta puede ocasionar entre quien tiene mucho y quien tiene poco; entre quien tiene derecho a deducciones y quien no tiene ese derecho”.

“Sin embargo, pretender restringir el gasto en restaurantes puede provocar una contracción en la industria restaurantera y desempleo, o en el mejor de los casos, no contratación de nueva mano de obra y por lo tanto deja de absorber la mano de obra que le corresponde de la que surge cada año”.

“Es la injusticia, ha dicho el Presidente Carter, de que el importe de tres martinis se deduzca como gasto y no así el importe del almuerzo que el trabajador lleva consigo”.

“De los impuestos directos en México. En la legislación fiscal sólo existen como impuestos directos el de la renta pues hace buen numero de años se derogaron los de herencias y de donaciones, incorporándose el de loterías, rifas y juegos permitidos, sin obligación de acumulación, acercándolo ello al cedular”.

“El impuesto sobre la renta se encuentra constituido por el impuesto al ingreso de las personas físicas, existiendo en el primero, para las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al autotransporte terrestre de carga o pasajeros, un régimen simplificado de las personas morales, que le viene a desnaturalizar.”⁽⁴⁷⁾

Narciso Sánchez Gómez, cita en su obra *Derecho Fiscal Mexicano* lo conducente a los impuestos directos señalando lo siguiente: “El maestro Flores Zavala dice que para comprender su esencia doctrinal de los impuestos directos debemos de analizarlos a través de dos criterios, que son el de la repercusión y el administrativo”.

“De acuerdo al primero, impuesto directo es aquél en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente desde luego, al verdadero contribuyente. Suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden, porque trata de la misma persona. Por el contrario tratándose del impuesto indirecto, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, esto es, el sujeto pasivo traslada el monto del gravamen a terceras personas que cargan con la contribución de su propio patrimonio, caso del I.V.A., en donde el que a fin de cuentas recibe el impacto del tributo es el consumidor de bienes y servicios; por ello las calidades de sujeto del impuesto y pagador del mismo son distintas. El legislador grava al sujeto pasivo a sabiendas de que este trasladara el impuesto al pagador.”

“De acuerdo con dichas convicciones como impuestos directos podemos señalar a los siguientes: el denominado sobre la renta, el predial y el relativo a la traslación de dominio de bienes inmuebles”.

“El criterio administrativo, nos dice, que los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes”.

“Como ventajas de los impuestos directos puedo señalar las siguientes: aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación por el fisco, en virtud del control y registro de contribuyentes; hacen posible la realización de la justicia fiscal mediante las exenciones previstas en la ley; en tiempos de crisis tienen cierta fijeza. Como inconvenientes, son notables los siguientes: son muy sensibles a los contribuyentes porque los sujetos pasivos se dan cuenta claramente de lo que deben aportar al fisco; en algunos casos son poco productivos por las exenciones y la evasión del tributo; son poco elásticos, pues las cuotas o tarifas son más estables que en los indirectos, por lo menos en teoría;

⁴⁷ Margain Manautou Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, Ed. Porrúa, México, 1994, Págs. 154-160.

los agentes fiscales pueden cometer abusos e injusticias en la determinación y control de la obligación fiscal guiados por amistad y antipatías.”⁽⁴⁸⁾

2.2.2.- Impuestos indirectos.

Los impuestos indirectos han tomado un auge extraordinario en las dos últimas décadas, parece haber uniformidad en los estudiosos de los países avanzados de que los impuestos indirectos deben prevalecer en los países en vía de desarrollo y división entre ellos respecto al papel que deben representar en sus respectivos países.

Consideran que en tanto un pueblo sea pobre no debe gravar su capital, por lo que debe orientar su sistema tributario hacia la imposición indirecta. Deben otorgar incentivos, a través de la imposición directa, a sus capitales para su desenvolvimiento. Que a medida que el país se vaya desarrollando deberá irse cambiando el sistema orientándolo hacia los impuestos directos, que tienden a ser más equitativos, pero que por el momento los indirectos tienden a promover el desarrollo económico.

Se observa que ésta ha sido la política fiscal que ha seguido nuestra hacienda pública federal: que el peso de la recaudación la proporcione la imposición indirecta. Nuestro impuesto corporativo sobre la renta se ha tocado pero para favorecer la formación de capitales, la concentración de la riqueza, reduciéndose la tasa máxima de su tarifa que era de 55% a una tasa única de 34%.

Se ha introducido, en cambio, en dicha legislación buen número de modificaciones buscando el desarrollo económico del país e incentivos que contribuyan al desenvolvimiento de las empresas.

Tal parece que para los países en vías de desarrollo tienen presencia las ideas expuestas por Anatole France, en su obra *la Isla de los pingüinos*, de que solo se gravé a la población común de bajos ingresos y no así a los poderosos, porque si esto no se hiciera, ¿Quiénes entonces contribuirían al desenvolvimiento económico del país?

El sistema impositivo en México ha contribuido a que cada año se observe que unos pocos son los que están concentrando la riqueza y la mayoría nada o casi nada tiene.

Pero, ante las recomendaciones de tratadistas de la talla de Due, surge la siguiente duda: ¿Piensan ellos, en el caso de México por ejemplo, que nuestro sistema impositivo, directo e indirecto, produce cerca del máximo de lo que conforme a las leyes debe recaudarse? ¿Si conocieran la realidad en que se

⁴⁸ Flores Zavala, Cit. por Sánchez Gómez Narciso, Op. Cit. Págs. 244 y 245.

encuentra colocado el grueso de nuestros contribuyentes continuarían recomendando lo mismo?

Gravar lo suntuario porque ello afecta a los contribuyentes de elevados recursos puede provocar, y de ello tenemos amargas experiencias, disminución sensible de importantes fuentes de trabajo y un mayor desarrollo de la industria del contrabando. Gravar los relojes o joyas finas con una tasa preferencial del 30% sobre el importe de la venta, trajo consigo el que resultara más económico el trasladarse a la zona fronteriza norte y adquirir esos artículos en los establecimientos que venden *In bond* y aún quedar un remanente para hacer otras adquisiciones.

Características de los impuestos indirectos. Los impuestos indirectos gravan siempre situaciones o hechos reales, concretos, ciertos, como es la producción, la adquisición, la enajenación, etc., y generalmente, si la demanda del producto lo permite, el monto del gravamen va incluido en el precio o se traslada por separado.

“Se le conoce también con el nombre de impuestos a los consumos, en virtud de que el verdadero sujeto económico de ellos lo es el consumidor de los bienes o servicios gravados”.⁽⁴⁹⁾

Sistemas de impuestos indirectos. Pueden agruparse los impuestos indirectos en los siguientes sistemas:

- a) A la producción;
- b) A la exportación;
- c) A la enajenación;
- d) Al ingreso;
- e) Al comercio exterior;
- f) Al consumo.

“Due (John F. Due, *Impuestos Indirectos*, Pág. 45) los agrupa en tres grandes rubros:

- a) De comercio exterior;
- b) De consumos específicos; y
- c) De ventas”.⁽⁵⁰⁾

⁴⁹ Margain Manautou Emilio, Op. Cit., Págs. 133 a 135.

⁵⁰ Due, John F, Cit. por Margain Manautou Emilio, Op. Cit. Pag. 135

Objetivos de los impuestos indirectos. Para Grizziotti, los impuestos indirectos deben buscar una finalidad fiscal y dos extrafiscales. La primera consiste en producir recursos económicos al Estado y las dos segundas en reducir el consumo de bienes considerados como suntuarios, dañosos o inmorales, y proteger la industria nacional de la competencia de la industria extranjera.

Se piensa que los objetivos de los impuestos indirectos son aun mayores, por ejemplo:

- a) Orientar los consumos de los particulares hacia bienes o servicios que más influyen en el desarrollo económico del país;
- b) Orientar al turista nacional a conocer primero a su país que a países extranjeros;
- c) Proteger los recursos naturales no renovables; y
- d) Evitar el abuso en que la industria nacional puede incurrir, por excesivo proteccionismo estatal.

“Sus efectos económicos. Expresa la doctrina que el impacto inmediato de los impuestos indirectos se produce directamente sobre los costos o los ingresos que se perciban de las ventas, “que son dos elementos que, en las decisiones de los hombres de negocios, tiene una influencia indiscutible sobre el precio y la producción” (H. Sommers, “Finanzas Públicas e Ingreso Nacional, p. 260, Ed. 1952)”.⁽⁵¹⁾

En efecto, en los impuestos a la producción el gravamen es financiado por el fabricante, pues debe enterarlo al fisco mucho antes de que él realice la enajenación de lo producido y por ende recupere el monto del impuesto.

En los impuestos en que primero se paga y después se realizan los actos gravados la situación empeora para el contribuyente, como era el caso del impuesto a la explotación forestal que establecía nuestra legislación fiscal federal, pues el costo del financiamiento del impuesto resultaba gravoso y ello alentaba a la inmoralidad.

Pero también en ciertos impuestos el contribuyente maneja y puede financieramente beneficiarse con el impuesto que traslada, retiene o recaude, al poder enterarlo, en ocasiones, hasta treinta días después de haberlo percibido del afectado.

⁵¹ H. Sommers, Cit. por Idem.

Sin embargo, predominan los efectos negativos sobre los positivos, por lo que a este gravamen se le ha definido como “un impuesto odioso que se fija sobre los productos...” (Dr. Jonson, lexicógrafo inglés, citado por H. Sommers)

El impuesto indirecto debe ser objeto de amplios estudios sobre sus posibles efectos económicos, ya que al afectar situaciones o hechos reales el contribuyente casi nunca resulta el sujeto económico, salvo en los impuestos al consumo de la gasolina o de la energía eléctrica por ejemplo, por lo que es necesario saber hasta donde llegaran sus efectos.

Pero aun en los impuestos al consumo de la gasolina y de la energía eléctrica, el sujeto económico puede resultar que no coincide con el sujeto jurídico.

En estos impuestos en donde más se experimenta la traslación hacia delante o hacia atrás.

Pierden mucho de su efectividad, en periodos inflacionarios, cuando la cuota del impuesto está representada por una cantidad fija y ello obliga al legislador a continuas reformas para actualizarlos frente a la constante pérdida de valor de la moneda. En cambio, cuando el gravamen contiene como tasa un porcentaje determinado, ésta sigue la suerte de la moneda.

Los impuestos indirectos con tasas diferenciales atendiendo al valor de la mercancía gravada son los que producen menos efectos perjudiciales, ya que afectan a los contribuyentes según su capacidad de gasto. En cambio, los impuestos indirectos con tasas fijas que atienden solo a lo que se produce, se explota o se enajena, afectan más al que menos tiene y el importe de su traslación varía de un contribuyente a otro, según el costo de producción del artículo afectado.

Por ejemplo: un impuesto a la producción de vinos nacionales con tasa de \$1.00 por litro, no produce el mismo impacto en aquellos contribuyentes que lo elaboran a un costo de \$10.00, \$20.00 o \$30.00 litro, pues para el primero significa un impacto del 10%, para el segundo del 5% y para el tercero 3.3%, por lo que en ocasiones un producto de baja calidad pero de elevado gasto en publicidad, provoca que compita en precio con otro producto de mejor calidad pero con mayor costo de elaboración.

El impuesto indirecto alcanza mayor número de sujetos económicos que el directo y puede considerarse de igual rendimiento, ya que mientras este último no grava al que carece de capacidad contributiva aquél sí, pues atiende al consumo.

Se considera que el consumo de los artículos no necesarios para la existencia del hombre son “consumos voluntarios y ofrecen capacidad contributiva”. Sin embargo, si el consumo de artículos suntuarios muestran gran capacidad contributiva, el gravarlos con tasa elevadas pueden desalentar su adquisición y cerrar fuentes de trabajo. Interesante es precisar hasta que punto llega el

consumo de estas personas, hasta qué nivel de impuestos están dispuestos a soportar, pues excedido del mismo el elevado gravamen se vuelve contra el propio fisco.

Se señala que el impuesto indirecto no debe ser elástico, o sea, “contraerse fácilmente con el aumento del precio” (obra citada de Grizziotti), pues ello obligaría al legislador a continuas reformas para actualizar la cuota del impuesto frente a la pérdida de valor de la moneda. También se precisa que “deben ser capaces de desarrollo, a fin de que con el aumento de la población y de la riqueza crezca espontáneamente el producto del impuesto” (obra citada de Grizziotti). (⁵²)

Antes de la vigencia del Impuesto al Valor Agregado se habían creado en forma notable un buen número de impuestos indirectos y la reacción de los sujetos económicos con cierta capacidad monetaria había sido contraria a la esperada, pues se incrementó el consumo de bienes no necesarios y se contrajo el de bienes necesarios, tales como el vestuario y vivienda, quizás observando que aquellos estaban aumentando de valor con rapidez que los segundos y que pronto estarían fuera de su alcance económico, la creación del impuesto al valor agregado, que redujo de manera sensible el número de impuestos indirectos, provocó una reacción en cadena de los precios no prevista por sus partidarios.

Hoy en día se sigue observando, como siempre, que los centros vacacionales siguen colmados en periodos de descanso o de “puente”, como explicarnos estas curiosas reacciones frente a periodos de grave inflación, como en el pasado, o de fuerte contracción, como hoy. Quizá la explicación se encuentre en la necesidad de gastar antes de que los precios suban o bien deshacerse de la moneda que esta frente a constantes pérdidas de valor o antes de que la situación cambie para mal.

“Para Due los impuestos indirectos pueden producir las siguientes consecuencias:

- a) Afectan más a las familias que gastan porcentajes elevados de sus ingresos, v. gr.: una familia que percibe lo necesario para vivir con cierto decoro, al tener que erogar todo o casi todo para vivir, le afecta más el impuesto indirecto que aquella que solo utiliza una parte de sus rentas para ello. La primera no tiene margen de ahorro, la segunda sí.
- b) El impuesto indirecto tiende a fomentar el ahorro vía disminución del consumo del bien o servicio gravado o a la búsqueda de sustitutos no gravados. ¿Pero el que vive al día, puede hablársele de que el impuesto lo alentara a ahorrar?
- c) En los impuestos indirectos puede ser importante la ilusión monetaria”.

⁵² Grizziotti, Cit. por Margain Manautou, Op. Cit. Pág. 138.

A pesar del alza de los impuestos indirectos, los individuos tienden a seguir gastando las mismas sumas aun cuando no estén realizando los mismos consumos.

Ventajas y desventajas de los impuestos indirectos. “Para Due las ventajas de los impuestos indirectos, son:

- a) Proporcionar grandes caudales de ingresos públicos;
- b) Pueden restringir el consumo de artículos suntuarios más efectivamente que los impuestos directos;
- c) Pueden utilizarse para restringir la importación de bienes no necesarios para el desarrollo de la economía del país, contribuyendo ello a cuidar la reserva de divisas;
- d) Es mas sencilla la administración y control de estos impuestos, que en tratándose de impuestos directos;
- e) Proporcionan un efecto distributivo más equitativo de la tributación, al obligar a pagar mas por artículos suntuarios;
- f) Pueden ser menos dañinos para los incentivos que los impuestos directos”.⁽⁵³⁾

Como principales desventajas de los impuestos indirectos, se señalan:

- a) Su mayor debilidad es su capacidad para incidir sobre las grandes concentraciones de ingresos y riqueza, lo que hacen con mayor efectividad los impuestos directos.
- b) Pueden desempeñar un papel más adecuado en los países caracterizados por una distribución de la riqueza y de la renta relativamente igualitaria, que en aquellos que tengan disparidades evidentes.
- c) Pueden distorsionar la organización de los factores de producción, con la siguiente perdida de eficiencia en esta.
- d) Pueden originar excesos de gravamen sobre el consumidor y discriminar a las familias en base a sus presencias.

⁵³ Due, Cit. por Margáin Manautou Emilio, Op. Cit. Págs. 139 y 140.

- e) Ofrecen menos posibilidades para influir sobre la dirección de la inversión de capital y el empleo del ahorro, en lo cual sí puede influir el Impuesto Sobre la Renta.
- f) Existe peligro, por ejemplo en los impuestos aduanales, que originen una pérdida de eficiencia.

“Clasificación de los impuestos indirectos en México. En los términos de nuestra Ley de Ingresos de la Federación del presente año, los impuestos indirectos, son:

- a) Impuestos relacionados con la explotación de recursos naturales,
- b) Impuestos a las industrias sobre la producción, a la tenencia o uso de bienes y a servicios industriales,
- c) Impuesto al Valor Agregado,
- d) Impuesto al Comercio Exterior; aduanales”.⁽⁵⁴⁾

2.3.- Fines de los impuestos.

Como se ha venido manejando en los anteriores temas relacionados a los impuestos, los fines de estos, son los de garantizar la recolección de diversas contribuciones en cantidades de dinero, con las cuales se pueda llevar a cabo las distintas necesidades que el Estado debe cubrir para con sus gobernados, sujetos pasivos de los impuestos.

2.3.1.- Los efectos de los impuestos.

Los efectos de los impuestos, se refieren a las consecuencias que se engendran, con motivo de su establecimiento, nacimiento, determinación, pago, evasión y exigibilidad, en relación con el fisco, sujetos pasivos y terceras personas vinculadas con la obligación tributaria, realmente es una cuestión que debe estudiarse previamente en cada país por los gobernantes encargados de planear y ejecutar su política fiscal, para que los resultados de la misma sean lo más congruente con los objetivos de la economía pública; es por ello que en la doctrina del derecho fiscal se habla de los efectos de los impuestos que se pagan, y de los que no se pagan, o en otras palabras, de lo que se conoce como el cumplimiento de la obligación fiscal por el sujeto pasivo o por terceras personas, y la evasión

⁵⁴ Margáin Manautou Emilio, Op. Cit. Págs. 140 y 141.

legal e ilegal, esta última categoría, que también se le conoce como remisión o elusión y lo concerniente al fraude o infracción fiscal.

Emilio Margain Manautou, argumenta, que “en el establecimiento de todo impuesto el legislador debe estudiar cuidadosamente los posibles efectos que traerá su aplicación: si el sujeto señalado como contribuyente será realmente el pagador del mismo; cual será la reacción de la economía nacional y, en especial, la de la actividad que quedara gravada; si se dará origen a una fuente de evasión ilegal, etc. Precisamente por esto deben de estudiarse minuciosamente los efectos del impuesto que se pretenda implantar, con el objeto de lograr la finalidad que se busca con su creación. Para ello, los efectos de los impuestos deben separarse y estudiarse en dos grandes grupos: los que no se pagan, y los que se pagan”.⁽⁵⁵⁾

2.3.2.-La repercusión.

La repercusión del impuesto es un fenómeno que se desarrolla en tres etapas que son: la percusión, la traslación y la incidencia. La percusión es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo. La traslación es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas, y la incidencia es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por el impacto del impuesto. Si analizamos por ejemplo, el proceso que sigue el impuesto sobre envasamiento de bebidas alcohólicas, vemos que el que esta directamente obligado al pago, es el que envasa o hace envasar las bebidas, de acuerdo con el artículo 3º fracción I, de la ley respectiva es decir, el envasador del alcohol sufre la percusión del impuesto, este envasador carga el importe del impuesto en el precio del alcohol, de modo que en el momento en que lo vende al almacenista, recobra lo que pagó por concepto de impuesto, y éste aparece gravando al almacenista, pero este a su vez, vende el alcohol al mayorista y éste al comerciante al menudeo y éste al consumidor, y cada uno de ellos, con excepción del último, van trasladando el impuesto porque lo incluyen dentro del precio; el consumidor, es decir, el particular que ha comprado el alcohol para utilizarlo, no podrá trasladar el impuesto y será entonces el que sufra la incidencia, porque a él afecta en definitiva. En otros términos, la percusión la sufre el sujeto del impuesto, la incidencia el pagador, la traslación es pasar el impuesto de uno al otro, proceso en el que pueden intervenir varias personas o sólo el sujeto y el pagador.

La repercusión es una lucha entre el sujeto del impuesto y los terceros, el sujeto, tratando de trasladar el impuesto y el tercero tratando de evitarlo restringiendo el consumo de ese artículo; el triunfo depende no solo de la fuerza económica, sino de la concurrencia de otros factores diversos, como la necesidad de la cosa gravada, la existencia de sucedáneos, etc.

⁵⁵ Margain Manautou, Cit. por Sánchez Gómez Narciso, Op.Cit. Págs. 237 y 238.

Hay casos en que el impuesto incide sobre el mismo sujeto, pero entonces no habrá propiamente repercusión; sucede cuando el sujeto no puede trasladar el impuesto.

Este fenómeno de la repercusión es uno de los más importantes de los que estudia la ciencia de las finanzas, porque el legislador, al establecer un gravamen, debe tener en cuenta la posibilidad y sentido de la repercusión, para determinar, con más o menos exactitud, a quienes en realidad gravará el impuesto. Es este fenómeno el que ha hecho exclamar a los socialistas, entre ellos a Lasalle, que en última instancia el mayor número de impuestos que son los indirectos, siempre recaen sobre las clases pobres.

Aspectos de la repercusión. La repercusión puede presentar los siguientes aspectos.

1.- Puede tener por efecto acentuar la falta de uniformidad de un impuesto, o bien atenuarla, la repercusión de los impuestos que gravan los artículos que no son de primera necesidad, puede atenuar la injusticia que se comete con los impuestos que gravan los artículos de primera necesidad, como lo explicamos en el párrafo anterior.

2.- Según la forma de establecer un impuesto, la repercusión puede producirse o no. No produce, por ejemplo, el mismo efecto, establecer un impuesto sobre las utilidades de una empresa, que sobre los dividendos de los accionistas.

3.- La repercusión es un fenómeno que no obedece dócilmente la voluntad del legislador, lo que deberá tenerse en cuenta al establecer el impuesto; a veces el legislador la quiere y no se realiza sin que la haya querido; en realidad, no es posible, al establecer el impuesto, saber exactamente si se realizará o no y en que sentido, sólo es posible cierta probabilidad.

4.- No es posible establecer *a priori* quienes serán los afectados por la repercusión; algunos autores sostienen que siempre afectará a los que tienen capacidad económica para pagar los impuestos, otros, que siempre recaerá sobre las clases pobres; ambas tesis consideradas en términos absolutos son falsas, habrá impuestos que repercutirán sobre unos y otros sobre otros.

Los impuestos según su repercusión. La existencia, en el sentido, la intensidad de la repercusión, son muy variables porque los impuestos, al caer dentro del campo económico se encuentran con una serie de factores variables a su vez, que modifican en muchas ocasiones el proceso de la repercusión. Sin embargo, y con las reservas correspondientes, pueden establecerse las siguientes categorías de impuestos:

1.- Hay impuestos en los que no se produce la repercusión, por ejemplo, en el caso del impuesto sobre la renta sobre los sueldos que perciben los empleados públicos, los impuestos sobre herencias y legados, etc.

2.- Hay casos en los que la repercusión es difícil y se presenta rara vez. Por ejemplo, el impuesto sobre ganancias distribuibles que es parte de la renta.

3.- Hay impuestos que normalmente son repercutidos pero no puede determinarse exactamente en qué sentido y en qué medida se producirá la repercusión. Por ejemplo, los impuestos sobre el consumo.

4.- Otros son repercutidos por disposición de la Ley, como el Impuesto al Valor Agregado.

Reglas sobre la repercusión. Pueden formularse los siguientes principios o reglas que en forma alguna son rígidas e invariables, sino al contrario sujetas siempre a variaciones según la concurrencia de otros factores económicos, pero que llevan cierto grado de posibilidad de realización:

1.- Si el impuesto es liviano habrá menos tendencia a la repercusión que si es pesado. En efecto, tratándose de un gravamen suave, el sujeto del impuesto preferirá cubrirlo disminuyendo su utilidad con el importe del impuesto, antes de correr el riesgo de repercutirlo, porque si no lo hace dará lugar a un aumento en el precio del producto y eso tendrá consecuencias imprevisibles que pueden consistir en una disminución en la demanda, de tal cuantía, que le origine mayores pérdidas que la que pueda significar el pago del impuesto. En cambio, si la cuota es alta, el sujeto se verá en la necesidad de repercutir el impuesto corriendo los riesgos de un alza de precios, porque de lo contrario, le resultaría incosteable el negocio porque el impuesto absorbería la utilidad que podría percibir.

2.- Es factor muy importante la generalidad del impuesto porque si el gravamen no es general, el sujeto gravado cambiara su actividad por alguna no gravada, disminuirá la oferta del producto, se elevara el precio y se facilitara la repercusión.

3.- Debe tenerse en cuenta si el impuesto se establece en un pequeña o en una gran circunscripción territorial, porque en el primer caso el sujeto trasladara su actividad a lugares no gravados con las consecuencias señaladas en el párrafo anterior, en cuanto a la reducción de la oferta, aumento de precio y posibilidad de la repercusión en el lugar del gravamen.

4.- La repercusión será distinta si el régimen de producción o venta del artículo gravado es de monopolio o de libre concurrencia. En el caso del monopolio, el precio de los artículos será el más alto que resista el mercado. El monopolista sabe que si pasa cierto límite de precio, en vez de mayor utilidad tendrá pérdida, porque disminuye la demanda, entonces señala el precio máximo que puede sufrir perjuicio, si en estas condiciones se establece un impuesto, el monopolista procurara no hacerlo recaer sobre el consumidor por el riesgo ya apuntado de disminución de la demanda y preferirá soportarlo él mismo. En cambio, en los

casos de libre concurrencia sucede lo contrario. En este caso, el productor tenderá a vender más que sus competidores, y entonces, si se establece un impuesto, se verá en la necesidad de repercutirlo.

5.- Influye también en la repercusión la elasticidad de la demanda. Por ejemplo, los productores de primera necesidad y los de gran lujo, cualquiera que sea el precio que alcancen tendrán mas o menos la misma demanda; los artículos de primera necesidad porque, como su nombre lo indica, no es posible prescindir de ellos y, los de gran lujo, porque los individuos que los usan están en condiciones de pagar por ellos cualquier precio; en uno y otro caso, el sujeto del impuesto tenderá a repercutirlo, porque aun cuando aumente el precio del producto habrá la misma demanda; en cambio, tratándose de artículos que podríamos llamar de medio lujo, es decir, aquellos que no son de consumo necesario, pero tampoco de tal lujo que sólo los que tienen una fuerte economía pueden alcanzar, al ocurrir un aumento en el precio decrece la demanda, porque el consumidor no está en condiciones ni tiene la suficiente necesidad del producto, para pagar por él un precio más alto del que está acostumbrado; en este caso, el sujeto del impuesto preferirá no repercutir el impuesto, con el objeto de no correr el riesgo de hacer decrecer la demanda.

6.- Es importante en la repercusión, la existencia de sucedáneos, porque al aumentar el precio del artículo gravado habrá mayor tendencia a que se restrinja la demanda. Esta tendencia disminuye si no existen los sucedáneos.

7.- La elasticidad en la oferta es otra de las circunstancias que influyen en la repercusión de los impuestos. Existe elasticidad en la oferta cuando puede aumentar o disminuir de acuerdo con las necesidades.

Si la oferta es elástica, habrá más posibilidad de repercutir los impuestos; porque al disminuir la oferta de un producto, aumenta su precio y se repercute el impuesto. Cuando tal cosa no es posible, habrá menos probabilidades de repercusión.

8.- Debe tenerse en consideración la influencia que ejerce la existencia de lo que se llama ventajas diferenciales. Hay productos que están en mejores condiciones que otros por tener mejores o más cercanos mercados de consumo, abundancia de capital o bien una mayor actividad o mayor capacidad personal; estos productores estarán en condiciones de vender a precios mas bajos que sus competidores y, si se establece un impuesto sobre su producto, procurarán absorberlo aprovechando para ello sus ventajas con el objeto de que el nuevo impuesto obligue a sus competidores a un alza del precio que los colocara en situación desventajosa porque, de prolongarse, puede dar lugar a un desplazamiento del mercado, con lo que, el que tiene las ventajas diferenciales, quedara en situación de monopolio.

9.- También influye en este aspecto la naturaleza de la relación del producto con el costo de producción. Hay industrias de costo creciente, decreciente y

constante. Es de costo creciente una industria cuando, pasado cierto límite, a mayor inversión es menor el porcentaje de utilidad, como: la agricultura, la minería, etc. Es de costo decreciente cuando a una mayor inversión de capital, corresponde un mayor porcentaje en la utilidad, como en las manufacturas, y son de costo constante, cuando cualquiera que sea el capital invertido produce más o menos el mismo porcentaje de utilidad. Cuando la industria es de costo constante la repercusión dependerá de otras circunstancias; si es decreciente, el sujeto soportara el impuesto si éste no es mayor que el incremento del costo de producción y la pérdida de utilidades derivada de un aumento en el precio que provocaría una restricción en la demanda. En las de costo creciente el impuesto podrá ser repercutido porque el productor, al aumentar el precio y reducir la producción, disminuye la carga fiscal y el costo de producción, al mismo tiempo.

La combinación de las circunstancias apuntadas y de otros factores económicos, pueden determinar variaciones en el sentido de la repercusión, por lo que estos principios sólo tienen el valor de simples indicaciones. ⁽⁵⁶⁾

2.3.3.- La difusión.

Otro de los fenómenos de los impuestos es la difusión. Cuando un impuesto ha llegado hasta la persona que no está en condiciones de trasladarlo a otra, se presenta el fenómeno que hemos llamado de la incidencia, con el que termina la repercusión, pero entonces se presenta otro fenómeno que es el de la difusión del impuesto.

La persona que ha sido incidida por un impuesto, el pagador, la persona que ha pagado realmente el impuesto, sufre una disminución en su renta o en su capital y, por consiguiente, en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto. Esa persona limitará sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o comprará menor cantidad, con lo que provocará una disminución de los ingresos de su proveedores, éstos, a su vez, sufren una merma en su poder adquisitivo y limitaran sus consumos, y así sucesivamente el pago del impuesto afectara, por este procedimiento, a una serie de personas no vinculadas directamente por el pago, pero que sufrirán una disminución de sus ingresos y de su capacidad de compra, pudiendo así volver el impuesto a facetar al sujeto pasivo. Este fenómeno recibe el nombre de difusión del impuesto.

Diferencias de la repercusión. Las diferencias que existen entre la difusión y la repercusión son principalmente dos: la primera es que la repercusión puede presentarse o no, en cambio, la difusión siempre se presenta, porque suponiendo que el impuesto no pueda ser trasladado, la persona que lo paga, el sujeto, sufrirá la disminución de su poder adquisitivo e iniciará un proceso de difusión del impuesto; la segunda es que al efectuarse la repercusión, el poder adquisitivo del sujeto del impuesto queda intacto, en tanto que al iniciarse la difusión, todos los

⁵⁶ Flores Zavala Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos*, Vigésimocuarta Edición, Ed. Porrúa, México, 1982, Págs. 277 a 282.

poderes adquisitivos de las personas que tienen relación unas con otras, a partir del que fue incidido por el impuesto, disminuyen, salvo que surjan circunstancias que hagan variar esta situación.

En qué dirección se realiza. A pesar de que la difusión se presenta siempre, no se realiza en igual forma en todas las direcciones, porque el que sufrió la incidencia del impuesto, preferirá privarse o limitar su consumo de las cosas menos necesarias, y así habrá una mayor difusión del impuesto entre los que operan con estos artículos, y menor entre aquellos que lo hacen con artículos de consumo necesario; tratándose de estos últimos, lo más que puede suceder es que se limite el consumo, pero no que llegue a desaparecer, como puede suceder con los otros artículos.

2.3.4.- La utilización del desgravamiento.

Otro fenómeno de los impuestos, al que podríamos llamar la utilización del desgravamiento, se presenta cuando, por la supresión de un impuesto, se rompe el equilibrio económico establecido; este fenómeno se presenta, porque así como hay la tendencia a hacer pasar el impuesto a terceros, hay la tendencia a aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen.

2.3.5.- La absorción del impuesto.

Puede darse el caso, de que al establecerse un impuesto el sujeto no pretenda trasladarlo, sino que paga, pero procura aumentar su producción o disminuir su capital y trabajo empleados, o bien consigue un proceso técnico en virtud de un descubrimiento, etc. Algunos autores como Wagner, consideran este fenómeno como una forma de repercusión, sino de absorción del impuesto. Lo mismo sucede cuando, en virtud del impuesto, disminuye el valor de la cosa gravada, en tal forma, que la baja del valor absorbe la totalidad del impuesto.

2.3.6.- Amortización y Capitalización.

La amortización. Otros fenómenos de los impuestos son la amortización y la capitalización. Hay ocasiones en las que, cuando se establece un impuesto sobre la renta de una inversión estable, casa, terreno, etc., la cosa baja de valor, porque se amortiza el importe del impuesto, por ejemplo: la propiedad raíz en una población produce un rendimiento de 1%, supongamos que existe una casa que produce \$1,000.00 mensuales de renta y que, en consecuencia, vale \$100,000.00; si se establece un impuesto del 10% sobre las rentas, éstas bajarán a \$900.00 y el valor de la casa bajará a \$90,000.00. Este fenómeno sólo se producirá con referencia a la persona que tenga carácter de propietario en el momento en que se establezca el impuesto, porque el que compre posteriormente, sólo pagará el precio que corresponde al valor ya afectado de la propiedad.

La capitalización. Se produce en el caso de desgravamiento; en efecto, si estando establecido el impuesto, la casa del ejemplo anterior vale noventa mil pesos y el impuesto se reduce a la mitad, habrá entonces un aumento de valor para la propiedad y se habrá efectuado el fenómeno de la capitalización del impuesto.

Estos fenómenos llevan a las siguientes conclusiones:

1ª - El establecimiento de un impuesto exclusivo produce una confiscación parcial.

2ª - La disminución de un impuesto produce un donativo gratuito.

Condiciones que influyen en estos fenómenos. Hay tres clases de condiciones que influyen en la presentación de estos fenómenos: unas se refieren a la materia gravada, otras al impuesto y otras a las condiciones generales del mercado.

De acuerdo con la primera categoría, habrá amortización o capitalización:

1º - Cuando el objeto gravado sea una inversión de capital susceptible de producir una renta anual (tierras, casas, valores mobiliarios). El fenómeno no puede producirse en impuestos sobre salarios, las capitalizaciones, etc.

2º - Es necesario que el objeto sea relativamente durable y que su uso permita varios pagos anuales del impuesto, de modo que no se presentaran estos fenómenos para los impuestos de consumo. Mientras más durable es la materia gravable, más probabilidades habrá de que se produzca la capitalización.

3º - El fenómeno no se produce si la materia gravable sirve para una producción posterior, porque entonces el impuesto será repercutido sobre el consumidor, se elevará el precio del producto, pero no disminuirá el valor de la fuente del producto. Un impuesto sobre la madera empleada en la fabricación de muebles, dará lugar a una elevación del precio de los muebles, pero no a una disminución del valor de la madera, es decir, habrá repercusión pero no amortización.

Por lo que se refiere a las condiciones del impuesto, es necesario que sea exclusivo, esto es, sobre determinados bienes y no general: o desigual, es decir, que sobrepase a otros impuestos en un monto determinado. Un impuesto general igual, no será amortizado ni capitalizado.

Según las condiciones generales del mercado, los fenómenos se presentaran claramente, cuando al establecer el impuesto, la oferta y la demanda permanezcan iguales que antes.

2.3.7.- Evasión.

Otro de los fenómenos más importantes es la evasión del impuesto. La evasión consiste en eludir el pago del impuesto; no se trata como en la repercusión, de que un tercero pague el impuesto por el sujeto pasivo, se trata de que no se pague en forma alguna el impuesto. Nadie lo cubre.

Puede haber dos formas: una legal y otra ilegal.

“La legal. Consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales. Por ejemplo, un importador que paga el impuesto sobre un producto “x” que tenga el 15% de I.V.A., al dejar de importarlo en forma definitiva y dar aviso de este cambio a las autoridades hacendarías correspondientes, ya no pagara este impuesto respecto al producto “x”; habrá evasión legal porque se ha dejado de cubrir el impuesto”.

“La evasión ilegal. Cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales, como por ejemplo: el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, etc.”⁽⁵⁷⁾

2.4.- La exención de impuestos.

Exenciones del impuesto, “se refiere a los supuestos de las personas físicas y morales que están liberadas de la obligación contributiva, por razones económicas, sociales o políticas, y que tienden a proteger su economía, en vista de sus bajos ingresos, escaso valor de sus bienes, o cuando se pretende proteger e impulsar ciertas actividades de los sectores mas desprotegidos de la población como es el caso de los agricultores, ganaderos, artesanos, industrias nuevas y necesarias cuya comunidad requiera de esas fuentes de trabajo y de tales actividades, para ese efecto debe consultarse la legislación contributiva de la Federación, de los Estados y Municipios, para conocer las excepciones a la regla general de tributación”.⁽⁵⁸⁾

⁵⁷ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit. Págs. 286 a 290.

⁵⁸ Sánchez Gómez Narciso, Op. Cit. p. 237.

CAPITULO 3.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

3.1.- Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado.

Este impuesto parece tener su origen en la doctrina alemana, al proponer su adopción Von Siemens al gobierno alemán. Sin embargo, se utilizó por primera vez y en forma muy modificada por el Estado de Michigan en 1935, denominándose Business Activities Tax (BAT), eliminándose en 1967.

Francia incorporó en su legislación en 1954/55 y por el grueso de los países miembros del Mercado Común Europeo en 1967.

Estos países lo adoptaron para lograr dos metas: 1) armonizar los sistemas fiscales de los países miembros, y 2) permitir que los países miembros incrementaran sus ingresos de manera sustancial sin aumentar el costo de las exportaciones y sin eximir a las importaciones de quedar gravados en igual forma que los productos nacionales.

Hay tres tipos de impuestos al valor agregado, denominados:

- a) De consumo;
- b) De ingresos;
- c) De producto-bruto.

En *el de consumo* el I.V.A. que se paga en todas las adquisiciones, incluyendo las de bienes de capital, se deduce o acredita del I.V.A. trasladado en las ventas. Este impuesto es sencillo porque permite que todas las adquisiciones se traten igual.

En *el de ingresos* el I.V.A. pagado en las adquisiciones de bienes de capital se amortiza durante la vida legal de esos bienes y se acredita en contra del I.V.A. trasladado en las ventas durante la vida de esos bienes. A éste se le denomina "tipo de ingreso" porque su base económica es el ingreso neto nacional, esto es, consumo más inversión menos depreciación.

En el de "*producto bruto*" no se autoriza la deducción del I.V.A. cubierto en la adquisición de bienes de capital -sea inmediata o por depreciación-. La base económica de este I.V.A. es el producto nacional bruto, esto es consumo más inversión.

El I.V.A. es el tributo que se traslada sobre el valor total de las ventas, otorgando el derecho de deducir o de acreditar el I.V.A. cubierto en las adquisiciones. También se define como el impuesto que se aplica sobre la

diferencia entre el precio de compra y el precio de venta, que es el valor que el contribuyente ha añadido a la mercancía que ahora revende. ⁽⁵⁹⁾

Se dice que Francia fue el primer país en establecer un impuesto de tipo valor agregado en el año de 1954. Posteriormente se generalizó en la comunidad económica europea en 1967. Otros países que lo han establecido son los latinoamericanos.

En México, en 1968 y 1969, se promovió, por parte de las autoridades hacendarías, sustituir el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles por uno de tipo valor agregado, dando a conocer el anteproyecto de la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos; sin embargo, después de ser analizada tanto por el sector privado como por la propia autoridad y no dándose las condiciones necesarias para su implantación, como fue la falta de coordinación de todas las entidades federativas, no se aprobó este proyecto y es hasta el 29 de diciembre de 1978 cuando se publica en el Diario Oficial, la Ley del Impuesto al Valor Agregado para entrar en vigor a partir del primero de enero de 1980 y que abroga principalmente el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en vigor desde 1948.

En la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se estableció:

“El impuesto al valor agregado que se proponen en esta iniciativa, se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo; pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a su clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entrega al Estado la diferencia. En esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios y al llegar éstos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna”.

“Con el impuesto que se propone resultara la misma carga fiscal para bienes por el que deba pagarse, independientemente del número de productores, intermediarios que intervengan en el proceso económico, lo que permite suprimir numerosos impuestos especiales que gravan la producción o venta de primera mano”

Más adelante esta iniciativa se mencionaba:

“Los comerciantes e industriales calcularan el impuesto sobre el valor total de las actividades que realicen y por las que se deba pagar este impuesto y podrán acreditar el que previamente les hubiese sido trasladado siempre que corresponda a bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las actividades por las que se deba pagar el impuesto y este conste expresamente y por separado en documentación que reúna requisitos fiscales”.

⁵⁹ Margain Manautou Emilio, Op. Cit. Págs. 148 y 149.

En cuanto al pago del impuesto, la exposición de motivos, mencionaba lo siguiente:

“El pago se efectuará en las oficinas autorizadas, correspondientes al domicilio del contribuyente. Si este tuviese varios establecimientos, el pago se efectuará en la oficina autorizada que corresponda al establecimiento principal. Tratándose de importaciones, el pago se realizara en la oficina aduanera respectiva”.⁽⁶⁰⁾

El Impuesto al Valor Agregado en México, es un impuesto indirecto, es decir lo paga una persona que tiene no solo el derecho sino la obligación de trasladarlo, para que al final lo pague el consumidor. Es de tipo real porque el hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, sino solo la naturaleza de las operaciones económicas. Desde el punto de vista económico financiero pertenece al genero de impuestos a las ventas, la característica esencial consiste en la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, para someter a impuesto cada fragmento, en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios que se enajenan o se prestan, en forma tal que en la etapa final, quede gravado su valor total. En cada etapa sólo se grava el valor agregado en la misma, al valor acumulado en las etapas anteriores. Se trata de un impuesto no acumulativo.

Es plurifásico porque el gravamen se aplica en cada una de las etapas del ciclo económico, y es no acumulativo, porque sólo alcanza la parte del valor de los bienes que se incorporan en cada etapa.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado fue publicada en el Diario Oficial de 29 de diciembre de 1978. Entro en vigor el 1º de enero de 1980, es decir, se dio un año para poder estudiar los posibles efectos de la ley, sus repercusiones en el público y los problemas que podrían presentarse. Sustituye al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, al que le hizo la objeción fundamental de ser un impuesto en cascada y a diversos impuestos especiales.

Se reformo por diversas leyes anuales que reforman adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales.⁽⁶¹⁾

3.1.2.- Impuestos Sobre el Valor Agregado.

Impuestos sobre el volumen de los negocios y sobre el gasto.

Tenemos los impuestos sobre el *volumen* de los negocios y sobre el *gasto*. El primero de estos gravámenes recae principalmente sobre el comercio y la industria, pero el último recae claramente sobre el consumidor. Lo anterior explica la existencia de gravámenes sobre el volumen total de las ventas de mercaderías

⁶⁰ Domínguez Orozco Jaime, *Pagos Provisionales del IVA, Casos Prácticos*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002, Págs. 29 y 30.

⁶¹ Flores Zavala Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 33ª Edición, Ed. Porrúa, México, 2001, Págs. 524 y 525.

y servicios no sobre las ganancias, o sobre las compras que realizan los particulares, que desde luego no tienen relación con ganancia alguna.

La imposición sobre el volumen de operaciones puede establecerse con un carácter general especial para determinados giros.

Es general, cuando abarca todas las ventas y todos los servicios y es especial cuando se establece exclusivamente sobre determinadas mercaderías o sobre determinados servicios.

Generalmente cuando el gravamen se establece sobre determinados artículos, se busca que estos sean objetos de lujo o no necesarios para la subsistencia de las personas.

Este mismo sistema podemos considerar que se aplica cuando aunque aparentemente se gravan todas las operaciones de venta, pero se establecen clasificaciones, de tal manera que unos artículos pagan determinada cuota y otros otra, como estaba sucediendo con el impuesto sobre ingresos mercantiles, que tenía cuotas del 4%, del 7%, del 10%, del 15% y del 30%, de tal manera que, aun cuando en teoría es un impuesto global sobre las ventas, al multiplicarse el número de cuotas, se está dividiendo el impuesto en grupos, de manera que deja de ser un impuesto general para convertirse en impuestos especiales sobre las ventas.

Los sistemas de los impuestos sobre ventas.

La imposición sobre las ventas puede clasificarse en tres sistemas: el llamado de la *imposición múltiple* o singular, una tantum, el sistema de la imposición múltiple o plural *"a cascade"* y el sistema de la *imposición sobre el valor agregado*. Estos nombres no son necesariamente los aceptados por los autores o legisladores de otros países, pero cualquiera que sea el nombre con los que se les conozca, el sistema es el mismo.

La imposición única o singular.

El primer sistema consiste en que el impuesto alcance una sola vez a cada producto, es decir, grava una sola operación de venta del producto. Este sistema tiene dos ventajas fundamentales: una, que productos de calidad y valores idénticos soporten la misma carga impositiva, cualquiera que sea el número de etapas por las que pase dentro de su comercialización, hasta llegar a las manos del consumidor. La otra ventaja es que percibiéndose el gravamen una sola vez sobre el valor de cada producto, es fácil gravar con el impuesto los artículos que se importen o eximir del mismo las mercaderías que se exporten, por lo cual facilita la concurrencia en el mercado internacional. Por otra parte, no existe ningún estímulo a la concentración e integración, para arriba de las empresas y el hecho de que exista un reducido número de causantes, permite un control fiscal mayor. Pero frente a estas dos ventajas, puede señalarse una serie de desventajas que son las siguientes:

El primer problema que se presenta es el de escoger qué acto dentro del camino del producto hasta el consumidor, es el que debe gravarse y se presentan tres posibilidades: una, gravar al terminar la etapa industrial o de producción de la mercancía; la segunda gravar la venta realizada por el mayorista y la tercera, la venta realizada por el minorista.

Quizá podría señalarse que lo indicado sería la última etapa, cuando el producto sale del proceso comercial para llegar a las manos del consumidor. Pero limitar la imposición al minorista puede dar origen a dificultades de control, por lo que las legislaciones que siguen este sistema, prefieren gravar la salida del producto de la fábrica, esto es, con un gravamen directo sobre la producción, como lo estableció el régimen francés en 1936 o sobre la venta al por mayor como en Suiza en 1941.

El segundo problema una vez definido el momento del gravamen, sería establecer una clara distinción entre la producción y la comercialización, problema que se presenta por ejemplo cuando se trata de determinar si una operación es de acabado de un producto, o un simple cambio en su presentación.

Un problema más sería el de considerar el hecho, de que a veces las operaciones se hacen no de productor a comerciante sino entre productores, o en el caso de considerar la venta al mayoreo no de mayorista a minorista, sino entre mayoristas. Este último problema ha originado que algunas legislaciones sigan lo que se llama el sistema de suspensión del impuesto.

Es decir, de acuerdo con este sistema el impuesto no se causa sino hasta la última transacción realizada por un grupo económico, es decir, que se grava la producción hasta que el artículo sale de los productores, para entrar a su comercialización.

En otras partes se ha utilizado el sistema llamado de fraccionamiento, en el cual cada uno de los sujetos del mismo ramo, por ejemplo, productores, paga una parte del impuesto basada en la labor que realiza o por el valor que añade al producto, y el último vendedor dentro del ramo de la producción, deduce del impuesto a pagar el que hayan pagado sus antecesores dentro del mismo ramo.

Esto hace que un sistema aparentemente fácil, porque el impuesto sólo se cobra una vez, no lo sea por las diversas complicaciones que se presentan en la realidad.

Los impuestos "a cascade".

El segundo sistema es el llamado de la imposición múltiple o "a cascade" que grava las mercancías en cada una de las etapas de su negociación, tanto a través del ciclo industrial como comercial.

En nuestra Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, que pertenecía a ese tipo de gravámenes, no se causa el impuesto dentro del ciclo industrial, cuando el producto está gravado por impuestos especiales.

La base del impuesto desde luego es mayor y por consiguiente también lo es su rendimiento.

Sin embargo, este tipo de impuestos se considera que es inconveniente, porque al gravar un producto tantas veces como sea objeto de alguna transacción, resulta que la carga fiscal es desigual según la clase de producto de que se trate y aún dentro de cada clase, según la longitud de los circuitos de producción y de distribución de cada mercadería. Y esta longitud puede variar inclusive por causas estrictamente ocasionales.

Este aumento y desigualdad en la cuota del impuesto se deriva tanto del número de transacciones, como por el aumento de valor que supone cada una y así dos mercancías de naturaleza igual pueden estar gravadas con impuestos, que sumados los pagados durante todo el proceso, resultan notoriamente desiguales.

Un sistema como éste se considera que obstaculiza la exportación, porque gravando todas las operaciones por las que va pasando el objeto no es posible calcular con suficiente aproximación el total de los impuestos pagados, como para que una devolución del impuesto, que se haga con el propósito de que la mercancía pueda competir ventajosamente en los mercados internacionales, pueda resultar realmente efectiva.

También resulta este impuesto un factor de injusticia, porque es muy difícil estimar el impuesto con el que debe estar gravado un producto de importación, por lo que al entrar al mercado nacional puede llevar una carga mayor o menor de la que soportan los productos nacionales en las mismas condiciones.

Por otra parte, este impuesto favorece la concentración de empresas, porque estas se pueden organizar de tal forma, que eviten las transacciones con el objeto de eludir el pago del impuesto correspondiente, haciéndose de este modo una concentración vertical, y el desarrollo de estas grandes instituciones económicas puede absorber y destruir a las pequeñas y medianas empresas.

Algunas legislaciones señalan tasas más elevadas a las ventas que realicen esta clase de empresas para compensar el beneficio que derivan las mismas por su integración.

Por último la causación del impuesto en cada una de las etapas requiere una vigilancia más grande que la que se necesita en otros casos.

Impuestos sobre el valor agregado.

Un tercer tipo de impuestos a las ventas es el llamado “*impuesto sobre el valor agregado*” que se puede señalar como intermedio entre los dos precedentes. No se grava el valor total del producto en cada transacción ni su valor en una sola etapa, de las que es objeto su negociación, sino lo que se denomina la plusvalía o valor agregado, que el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de que es objeto, desde su primera fabricación hasta su venta al consumidor.

El valor agregado es el que una empresa añade a los materiales; bienes y servicios que adquiere de otras; se obtiene deduciendo del total de ingresos brutos, el importe de los pagos totales efectuados a otra empresa por adquisición de bienes o prestación de servicios, es decir el valor agregado esta constituido esencialmente por el conjunto de las utilidades netas, o los ingresos y las rentas de una empresa.

Las ventajas que presenta son las siguientes:

En primer lugar elimina absolutamente el efecto piramidal de la tributación y asegura cierta neutralidad económica al impuesto.

Como es ampliamente sabido, se considera que el impuesto puede tener un fin estrictamente fiscal o puede ser un instrumento para producir determinados efectos económicos. El del valor agregado tiene mayor tendencia a la neutralidad fiscal y no fomenta la integración vertical de las empresas.

Por otra parte, representa con mayor exactitud el volumen neto de las actividades mercantiles de la empresa causante, sin incluir en el mismo ninguna actividad correspondiente a otras empresas.

Y por ultimo, puede extenderse a pequeñas empresa cuya contabilidad es por lo común muy defectuosa, pero, que esencialmente conservan los documentos relativos a la compra y a la venta.

La aplicación práctica presenta algunas dificultades cuando se pretende gravar esta actividad. Igualmente puede presentar dificultades su aplicación cuando se trata de empresas bancarias, porque los intereses percibidos por un banco como consecuencia de los créditos otorgados a las empresas, tendrán que ser considerados por el banco como parte de su valor agregado y al mismo tiempo lo serán por las empresas que operaron con el.

Por otra parte, puede haber dificultades para establecer tratamientos diferenciales a ciertas mercancías cuya diversidad de gravamen puede ser conveniente. ⁽⁶²⁾

⁶² Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., Págs. 515 a 520.

3.1.3.- Sujeto.

El Impuesto sobre el Valor Agregado tiene los siguientes elementos esenciales:

1. *Sujetos de impuestos.* Las personas físicas y las morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes:

- A – Enajenen bienes.
- B – Presten servicios independientes.
- C – Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- D – Importen bienes o servicios. ⁽⁶³⁾

De forma precisa, es en el primer párrafo del artículo 1 de la ley del I.V.A., en donde se establece qué están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado las personas físicas y las morales que realicen, en territorio nacional, los actos o actividades que son objeto del I.V.A.

Las personas físicas, en los términos del Código Civil para el Distrito Federal, estas son definidas como aquellas que tiene la capacidad legal para adquirir derechos y obligaciones.

Las personas morales son definidas, en el artículo 25 del Código Civil, como la Nación, el Distrito Federal, los Estados y los municipios; las demás sociedades civiles o mercantiles; los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; las sociedades cooperativistas y mutualistas; las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidos por la ley.

Si una persona física o moral realiza actos o actividades gravados por la ley, ya sea en forma habitual o esporádica, está obligada al pago del impuesto. También se debe de aclarar que, en ocasiones, las personas físicas realizan actividades por cuenta de personas morales, por lo que, el sujeto del impuesto será la persona moral. Esto se aclara en la jurisprudencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal de la Federación (Revista No. 76, abril de 1986, página 821), que a continuación transcribimos:

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ES SUJETO DE ESTE IMPUESTO LA SOCIEDAD CIVIL QUE PRESTA SERVICIOS INDEPENDIENTES Y NO CADA UNA DE LAS PERSONAS FISICAS QUE LA INTEGRAN. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están obligadas al pago del impuesto al valor agregado las personas físicas y morales que presten servicios independientes. Por lo

⁶³ Ibid, Pág. 525

anterior, si el particular demuestra en el juicio de nulidad, que forma parte integrante de una persona moral, el sujeto del impuesto al valor agregado no lo es la persona física, sino la moral de la cual forma parte, ya que, según las obligaciones contempladas en dicho numeral deben ser cumplidas por la asociación o sociedad civil de la que la persona física forma parte; razón por la cual no puede obligarse a esta última a que se dé de alta ante la Oficina Federal de Hacienda como contribuyente afecto al pago del impuesto al valor agregado por la prestación de servicios independientes, dado que tales servicios no los ejecuta a nombre propio sino como integrante de la sociedad civil.

Revisión No. 316/84. Resuelta en sesión de 24 de octubre de 1985, por unanimidad de 7 votos.

Revisión No. 313/84. Resuelta en sesión de 7 de noviembre de 1985, por unanimidad de 8 votos.

Revisión No. 343/84. Resuelta en sesión de 4 de febrero de 1986, por unanimidad de 9 votos.

Texto aprobado en sesión de 19 de marzo de 1986.R.T.F.F. No. 76.p.821, abril de 1986. ⁽⁶⁴⁾

3.1.4.- Objeto.

Del artículo 1, primer párrafo de la Ley del I.V.A., se desprende el objeto del impuesto al establecer que es la realización, en territorio nacional, de los actos o actividades de enajenación de bienes; prestación de servicios independientes; otorgar el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios.

La Ley del I.V.A. grava la realización de actos o actividades, no la obtención de ingresos como el I.S.R. y, al decir la ley a “actos”, comprenden también hechos jurídicos, ya que se tienen actos de comercio, actos no mercantiles, actos jurídicos, etc., además importaciones y nos lleva a considerar que al establecer la realización de actos, se está refiriendo a la realización accidental o esporádica de los mismos. En cambio, cuando se refiere a actividad, esto es acción, conjunto de operaciones o tareas de una entidad o personas, se está refiriendo a una operación habitual o que tiene cierta permanencia.

Así, por ejemplo, si una persona física enajena, en forma accidental, un inmueble destinado a actividades industriales, es la realización de un acto, y la Ley

⁶⁴ Domínguez Orozco Jaime, Op. Cit. Págs. 36 y 37.

del I.V.A. lo considera como acto accidental. En cambio, una empresa comercial vende mercancías como una actividad habitual.

No se debe incurrir en el error de considerar que si una persona no es contribuyente del I.S.R., tampoco sea contribuyente del I.V.A., puesto que se trata de dos leyes diferentes y, en la práctica, ocurre que muchas personas que no son contribuyentes de I.S.R., sí son contribuyentes del I.V.A., por realizar actos gravados por la Ley del I.V.A.

Parte fundamental del I.V.A. es que se gravan los actos o actividades que se realicen en territorio nacional. Al respecto, el artículo 8 del Código Fiscal de la Federación, de aplicación supletoria, establece que se entenderá por territorio nacional lo que, conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, integra el territorio nacional y que, en los términos del artículo 42 comprende: El de las partes integrantes de la Federación; el de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes; el de las Islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el océano pacífico; la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el derecho internacional y las marítimas interiores; y el espacio situado sobre el territorio nacional con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional. Además, para efectos fiscales, se considera también a la zona económica exclusiva, sobre la cual, a pesar de no formar parte del territorio, se ejercen derechos económicos.⁽⁶⁵⁾

3.1.5.- Base del I.V.A.

En el segundo párrafo del artículo 1 de la ley del I.V.A. se establece la base del impuesto, al decir “el impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta ley, la tasa del 15%. El valor a que se refiere esta disposición es el monto sobre el que se va a calcular el impuesto y, en cada acto o actividad, se establece en forma específica como se determina.

Tratándose de enajenaciones, el artículo 12 establece que para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

Tratándose de prestación de servicios, el artículo 18 establece que se considera como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto. Más adelante este artículo establece que, en el caso de mutuo y otras operaciones de

⁶⁵ Ibid, Págs. 35 y 36.

financiamiento, se considerara como valor los intereses y toda contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor. Tratándose de intereses devengados, cuando estos deriven de créditos otorgados por las instituciones de sistema financiero y de otros tipos de contratos a que se refiere el artículo 18-A de esta ley, se considerará como valor para los efectos del cálculo del impuesto, el valor real de los intereses devengados cuando éstos deriven de créditos otorgados por las instituciones del sistema financiero a que se refiere el artículo 8o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en créditos otorgados a través de contratos de apertura de crédito o cuenta corriente en los que el acreditado o cuentacorrentista pueda disponer del crédito mediante el uso de tarjetas expedidas por el acreedor; y de operaciones de arrendamiento financiero.

En el caso del uso o goce temporal de bienes, el artículo 23, establece que el valor gravable será el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

Por ultimo, tratándose de importaciones, como valor gravable se considera el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este ultimo gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

Por lo anterior, se concluye que la base del impuesto se determinara de acuerdo con el acto o actividad que realice el contribuyente. ⁽⁶⁶⁾

3.1.6.- Tasas.

Tasa general del 15%

El artículo 1, en su segundo párrafo, establece que la tasa general del I.V.A. será del 15%.

Tasa del 10%

El artículo 2 de la Ley del I.V.A. establece que se aplicara la tasa del 10% a los valores que señala esta ley, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto se realicen por residentes en la región fronteriza, siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

Se debe cumplir con los dos supuestos que establece esta disposición, para estar sujeto a la tasa del 10%, estos es, que se trate de residentes en la región fronteriza, así por ejemplo, si una persona residente en la ciudad de México presta

⁶⁶ Ibid, Págs. 36 y 38.

un servicio en la ciudad de Tijuana, estará gravada al 15%, porque no se cumplen los dos supuestos para aplicar la tasa del 10%. Otro caso sería, si una empresa residente en Tijuana vende algún producto y es entregado en la ciudad de Guadalajara, tendrá también que pagar el 15%, porque, nuevamente, no se cumplen los dos supuestos que establece la ley.

En el caso de importaciones, se aplicara la tasa del 10%, siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza.

Esta regla de aplicar el 10%, no es aplicable tratándose de enajenación de inmuebles en región fronteriza, ya que, en estos casos, se calculara el impuesto aplicando el valor que señala la ley la tasa del 15%.

Para efectos de la Ley del I.V.A., se considera como región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, los municipios de Caborca y de Cananea, Sonora, así como la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional. (⁶⁷)

3.1.7.- Tasa cero.

También conocida como una tasa privilegiada, la aplicación de esta tasa tiene un doble objetivo; por una parte liberar al consumidor de la carga fiscal en aquellos consumos que se considera son indispensables para la supervivencia; y por la otra favorecer a los proveedores de bienes y servicios objeto de este tratamiento, al concedérseles la devolución del I.V.A. que se les hubiera trasladado por no causarse el impuesto en sus actividades. (⁶⁸)

La Ley del I.V.A. en su artículo 2-A, enumera los actos o actividades gravados a los que se les aplica la tasa del 0%. Esto mismo se confirma con lo dispuesto en el artículo 1 del reglamento de la ley del I.V.A., al establecerse que cuando se haga alusión a los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se considerarán incluidos aquellos a los que se les aplique la tasa del 0%.

⁶⁷ Ibid, Págs. 39 y 40.

⁶⁸ Pérez Inda Luis M., *Aplicación práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Ed. Calidad ISEF, México, 1997. Pág. 48.

Los contribuyentes que realicen actos o actividades gravadas con la tasa del 0%, tendrán un doble beneficio, puesto que al trasladarse el impuesto al 0%, no tendrán la obligación de trasladar, en forma expresa y por separado el I.V.A., tal y como se confirma en el artículo 8 del Reglamento de la Ley del I.V.A. Por otra parte, como se comentará más adelante, estos contribuyentes tienen el derecho de acreditar el I.V.A. que les hubieran trasladado o el que hubieran pagado por la importación de bienes tangibles y, por lo tanto, no se verán afectados en sus costos y gastos.

Diferencia entre tasa del 0% y exentos.

En la práctica ha existido confusión para distinguir la tasa del 0% de la exención, en virtud que, en ambos casos, no se traslada el impuesto, sin embargo, los contribuyentes que realizan actos o actividades a tasa del 0%, tienen el beneficio de acreditar el impuesto, en cambio, las que realizan actos o actividades exentos, no podrán recuperar el impuesto que les hubieran trasladado o el pagado en la importación de bienes tangibles y, por lo tanto, tendrán que considerarlo como un gasto e inclusive, será deducible en su artículo 32 fracción XV. Podrá darse el caso que, cuando no se cumpla con requisitos fiscales y las erogaciones no sean deducibles, aun cuando se realicen actividades exentas, el I.V.A. será no acreditable y no deducible.

Para mayor claridad de la diferencia de los sujetos a la tasa del 0% y de los contribuyentes exentos, a continuación reproducimos el criterio emitido por el Tribunal Fiscal de la Federación en su revista del mes de julio de 1985, número 67, pagina 40, como sigue:

SUJETOS A LA TASA DEL 0% Y CONTRIBUYENTES EXENTOS, DIFERENCIAS. La distinción de los efectos en la mecánica operacional del impuesto al valor agregado, referente a los contribuyentes exentos y sujetos a la tasa del 0% del mismo texto de la ley que estudia, se desprende que se siguió el criterio generalmente aceptado por los estudiosos del derecho fiscal, en el sentido de que los contribuyentes exentos no tienen derecho al acreditamiento o devolución del impuesto trasladado por los proveedores de sus bienes y servicios; en cambio los contribuyentes sujetos a la tasa 0% tiene el derecho o beneficio de exigir al fisco el monto del importe pagado en el proceso de producción y que trasladaron sus proveedores de bienes y servicios.

Juicios Nos. 176/84 y 179/84 Sentencias de 5 y 6 de junio de 1985, por unanimidad de votos, Magistrado instructor: Francisco Cárdenas Elizondo, Secretaria: Lic. Elda Franco Mariscal. (⁶⁹)

Se aplica la tasa del 0% cuando se realicen actos o actividades siguientes:

I.-La enajenación de:

⁶⁹ Domínguez Orozco Jaime, Op. Cit. Págs. 40 y 41.

a).- Animales y Vegetales que no estén industrializados, salvo el hule.

Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada.

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

3. Caviar, salmón ahumado y angulas.

4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

c).- Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.

d).- Ixtle, palma y lechuguilla.

e).- Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicara la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

f).- Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

g).- Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

h).- Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

- i).- Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

Igualmente se considera que forman parte de los libros, los materiales complementarios que se acompañen a ellos, cuando no sean susceptibles de comercializarse separadamente. Se entiende que no tienen la característica de complementarios cuando los materiales pueden comercializarse independientemente del libro.

Se aplicará la tasa que establece el artículo 1o. a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.

II.- La prestación de servicios independientes:

- a).- Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.
- b).- Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.
- c).- Los de pasteurización de leche.
- d).- Los prestados en invernaderos hidropónicos.
- e).- Los de desepite de algodón en rama.
- f).- Los de sacrificio de ganado y aves de corral.
- g).- Los de reaseguro.
- h).- Los de suministro de agua para uso doméstico.

III.- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.

IV.- La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley.

Los actos y actividades a lo que se les aplica la tasa del 0% producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta ley. ⁽⁷⁰⁾

3.2.- Enajenación.

Es el primer acto o actividad que es objeto del I.V.A. y el artículo 8 de la ley del I.V.A., el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación. Con esta referencia, el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación relaciona lo que se entiende por enajenación de bienes, a saber:

Transmisión de la propiedad.

Toda transmisión de la propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado. El caso más común de transmisiones de propiedad es el que se celebra a través de los contratos de compraventa.

Otros casos de transmisión de bienes son las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor; la aportación a una sociedad o asociación; la que se realiza mediante el arrendamiento financiero; la que se realiza a través del fideicomiso; la cesión de los derechos que se tengan sobre bienes afectos al fideicomiso; la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectuó a través de enajenación de títulos de crédito de la cesión de derechos que los representen; la transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos, a través de un contrato de factoraje financiero.

Faltante de inventarios.

El primer párrafo del artículo 8 de la Ley del I.V.A., establece que se considera enajenación el faltante de bienes en los inventarios de las empresas, admitiendo prueba en contrario.

El artículo 18 del Reglamento de la Ley del I.V.A. establece que no se pagara el impuesto por los faltantes de bienes en los inventarios de las empresas cuando sean deducibles para efectos del I.S.R. y consistan en mermas, destrucción autorizada de mercancías o faltante de bienes por caso fortuito o fuerza mayor.

Transmisiones de propiedad que no se consideran enajenación.

El segundo párrafo del artículo 8 establece que no se considera enajenación la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del Impuesto Sobre la Renta.

⁷⁰ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit. Págs. 528 a 530.

El artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, establece que se entiende que no hay enajenación en los casos de escisión, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en dicha disposición, así como en la fusión y en las operaciones de prestamos de títulos o valores por la entrega de los bienes prestados al prestatario y por la restitución de los mismos al prestamista, por lo tanto, estas operaciones en que, de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, no hay enajenación, no serán gravadas por el I.V.A.

Permuta de bienes.

En los términos del artículo 34 de la Ley del I.V.A., se aclara que, en las permutas, el Impuesto al Valor Agregado se deberá pagar por cada bien cuya propiedad se transmita.

Transmisiones no consumadas.

El último párrafo del artículo 8 aclara que, cuando la transmisión de propiedad no llegue a efectuarse, se tendrá derecho a la devolución del I.V.A. correspondiente siempre que reúna los requisitos establecidos en los párrafos primero y segundo del artículo 7 de la ley, cuando se hubiera retenido el impuesto en los términos de los artículos 1-A y 3 tercer párrafo de la ley, no se tendrá derecho a la devolución del I.V.A.

Enajenaciones exentas.

El realizar enajenaciones exentas, parecería tener un beneficio pero, en el caso del I.V.A., el efecto es en contra del que realiza la enajenación, puesto que no tendrá derecho al acreditamiento del I.V.A. que le hubieren trasladado o hubiera pagado en la importación de bienes tangibles y, por lo tanto, constituirá un costo o gasto de la empresa y solo lo podrá recuperar vía el precio de venta.

El artículo 9 de la Ley del I.V.A. relaciona las enajenaciones exentas como sigue:

Enajenación del suelo exenta.

El artículo 750 del Código Civil Federal, establece, en su fracción I, que son bienes inmuebles el suelo y las construcciones adheridas a él. La regla 91/2001/IVA de la normatividad interna del S.A.T. considera bienes muebles, la piedra, arena o tierra, por lo tanto, no será aplicable el desgravamiento previsto en la fracción I del artículo 9 de la Ley del I.V.A.

Otro aspecto a considerar es lo establecido en el artículo 10 del Reglamento de la Ley del I.V.A., en el que se establece que la enajenación de inmuebles deberá hacerse constar en escritura pública en la que se señalara el valor del suelo, el de las construcciones por las que se este obligado al pago del impuesto y, en su caso, el de aquellas por las que no se este obligado a dicho pago.

Enajenación exenta de construcciones destinadas para casa habitación.

La fracción II del artículo 9, considera exentas las enajenaciones de construcciones adheridas al suelo destinadas o utilizadas para casa habitación.

Cuando solo parte de las construcciones se utilice, o destinen a casa habitación, no se pagara el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

El artículo 21 del Reglamento de la Ley del I.V.A. considera que son casa habitación, las construcciones adheridas al suelo que sean utilizadas para ese fin, cuando menos los dos últimos años anteriores a la fecha de enajenación. También se considerarán casa habitación los asilos y orfanatorios.

Tratándose de construcciones nuevas, se atenderá al destino para el cual se construyo, considerando las especificaciones del inmueble y, en su defecto, las licencias o permisos de construcción. Se considera destinada a casa habitación, cuando en la enajenación de una construcción el adquirente declare que la destinará a ese fin, siempre que se garantice el impuesto que le hubiera correspondido ante las mismas autoridades recaudatorias autorizadas para recibir las declaraciones de este impuesto.

Igualmente, se consideraran como destinadas a casa habitación las instalaciones y áreas cuyos usos estén exclusivamente dedicados a sus moradores, siempre que sean con fines no lucrativos.

Exentos los servicios de construcción de casa habitación.

En el artículo 21-A del mismo Reglamento de la Ley del I.V.A. establece que la prestación de los servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ampliación de esta, así como la instalación de casas prefabricadas que sean utilizadas para tal fin, se consideran comprendidos dentro de lo dispuesto en la fracción II del artículo 9 de la ley, siempre y cuando el prestador del servicio proporcione la mano de obra y materiales. Tratándose de unidades habitacionales, no se consideraran como destinadas a casa-habitación las instalaciones y obras de urbanización, mercados, escuelas, centros o locales comerciales, o cualquier otra obra distinta a las señaladas.

Enajenación de libros, periódicos y revistas exentas.

La fracción III considera que la enajenación de libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra que realice su autor, estarán exentos del I.V.A.

Exentas las enajenaciones de bienes muebles usados.

La fracción IV del artículo 9 establece que estará exenta del I.V.A. la enajenación de bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.

El artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, considera empresa la persona física o moral que realice actividades empresariales, y esté mismo artículo considera actividades empresariales las comerciales, las industriales, las agrícolas, las ganaderas, las de pesca, y las silvícolas. Si, por ejemplo, una

sociedad civil que prestara servicios profesionales independientes, enajenara un bien mueble usado, no causara I.V.A., puesto que esa sociedad no realiza actividades empresariales.

Otro caso, que en la práctica se presenta, es la enajenación de automóviles y camiones usados por personas físicas que no realicen actividad empresarial. Al respecto, el artículo 20 del Reglamento de la Ley del I.V.A., establece un tratamiento especial para determinar el I.V.A. tratándose de enajenación de automóviles y camiones usados, adquiridos de personas físicas por los distribuidores de estos bienes, ya que consideran como valor base del I.V.A. al enajenarlos la diferencia entre el valor de venta y el costo de adquisición del automóvil, sin incluir los gastos que se originen con motivo de la reparación o mejora realizados en los mismos.

Exención por la enajenación de billetes de lotería.

La fracción V del artículo 9 establece que estará exenta la enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos de apuesta y concursos de toda clase, así como los premios respectivos a que se refiere la Ley del I.S.R.

Exención en la enajenación de moneda nacional y extranjera.

La fracción VI del artículo 9 establece que la enajenación de moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas "onza troy", estarán exentas del I.V.A.

Exención en la enajenación de acciones y documentos pendientes de cobro.

La fracción VII del artículo 9, establece que estarán exentas las partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes, cuando por la enajenación de dichos bienes, se tenga que pagar este impuesto. Los certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles distintos a casa-habitación o suelo sí se gravaran.

Exención por la enajenación de lingotes de oro.

Por ultimo, la fracción VIII de este artículo 9, establece que la enajenación de lingotes de oro, con un contenido mínimo de 99% de dicho material, estará exenta del I.V.A., siempre que se efectuó en ventas al menudeo al público en general.

Como se recordara, la enajenación de lingotes de oro, cuyo contenido mínimo sea del 80%, estará sujeta a la tasa del 0% siempre que su enajenación no se efectuó en ventas al menudeo o al público en general.

Exención en función de ingresos para pequeños contribuyentes.

El artículo 2-C de la Ley del I.V.A. establece que las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, no estarán obligadas al pago del impuesto por dichas

actividades, siempre que en el año calendario anterior hayan obtenido ingresos que no excedan el límite de ingresos señalado por dichas actividades.

Enajenaciones de actividades agrícolas, silvícolas y pesqueras exentas.

También gozaran de la exención prevista en el artículo 2-C, con el requisito del límite de ingresos señalado en el párrafo anterior, las personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras, no obstante que la totalidad o parte de sus actos o actividades no las realicen con el público en general, debiendo reunir, en todo caso, el requisito del límite de ingresos a que se refiere el párrafo anterior.

Servicios de música exentos.

Los músicos residentes en México podrán estar a lo dispuesto en el artículo 2-C de la Ley del I.V.A. por la prestación de los servicios propios de sus actividades y estar exentos hasta el límite de ingresos señalado.

Actos o actividades no afectas al I.V.A.

Existen actos o actividades que no son objeto del I.V.A. como son las operaciones que se realicen en el extranjero. El artículo 1 de la Ley del I.V.A. considera como objeto del I.V.A. los actos o actividades que se realicen en territorio nacional, por lo que si un contribuyente del I.V.A. enajena bienes en el extranjero no causara I.V.A. por no ser objeto del I.V.A.

No debe confundirse que estas operaciones estén exentas o tengan tasa del 0%, porque la Ley del I.V.A. no les da ese tratamiento, sino que no se incluyen en el objeto del I.V.A.

Otro caso que no es objeto del I.V.A. son las indemnizaciones que pagan las instituciones de seguros cuando ocurren los siniestros en lo seguros de robo o daños, la indemnización no es objeto del I.V.A. porque el I.V.A. se causa por la prima; ya que mediante esta contraprestación la empresa aseguradora se obliga a resarcir un daño o a pagar una suma de dinero al verificarse la eventualidad prevista en el contrato.

Enajenaciones efectuadas en territorio nacional.

Se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, en los términos del artículo 10 de la Ley del I.V.A., si en el se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo enviado, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Como se comentó, en el artículo 1 de la Ley del I.V.A., los actos o actividades que son objeto del I.V.A., son los que se realicen en territorio nacional y, al respecto, en el último párrafo del artículo 3 de la Ley del I.V.A., se consideran residentes en territorio nacional, además de lo señalados en el Código Fiscal de la Federación (artículo 9), las personas físicas o morales residentes en el

extranjero que tengan uno o varios establecimientos en el país, por todos los actos o actividades que en los mismos realicen.

Enajenaciones de bienes sujetos a matriculas o registros mexicanos.

Tratándose de estos bienes, se considerará realizada en territorio nacional aun cuando al llevarse a cabo se encuentren materialmente fuera de dicho territorio y siempre que el enajenante sea residente en México o residentes en el extranjero, con establecimiento en el país.

Enajenación de bienes intangibles.

El último párrafo del artículo 10 de La Ley del I.V.A. establece que, tratándose de bienes intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en el mismo. Al respecto, el último párrafo del artículo 5-D de la Ley del I.V.A. establece que para efectos de esta ley, son bienes tangibles los que se pueden tocar, pesar o medir; e intangibles los que no tienen al menos una de estas características.⁽⁷¹⁾

3.2.1.- Prestación de servicios.

El artículo 14 de la Ley del I.V.A. relaciona los conceptos que se consideran prestación de servicios independientes

Obligaciones de hacer.

- I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le de origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

El artículo 1824 del Código Civil Federal señala que son objetos de los contratos “El hecho que el obligado debe hacer o no hacer” el hecho, objeto del contrato, debe ser posible y licito.

Así en la práctica, en los negocios se celebran contratos que tienen como objeto “hechos”, en que una de las partes tiene la obligación de hacer, como es el caso de uno de los contratos mas conocidos de la construcción de inmuebles, en que la obligación es “Hacer un inmueble”.

Al establecer la Ley del I.V.A. que considera prestación de servicios independientes la prestación de obligaciones de hacer, en este concepto quedaran comprendidos, en forma genérica, gran cantidad de servicios, como son el transporte, la mediación, los seguros, las fianzas, etc., que la Ley del I.V.A. señala en forma específica en el mismo artículo 14.

⁷¹ Domínguez Orozco Jaime, Op. Cit. Págs. 53 a 60.

El contrato de transporte tiene muchas modalidades, por lo que diversas leyes se refieren a él, como el Código de Comercio, la Ley de Vías Generales de Comunicación, la Ley de Navegación, etc.

Al referirse la Ley del I.V.A. al transporte de personas o bienes, éste puede realizarse por la vía terrestre, marítima, aérea, fluvial o lacustre y, por lo tanto, serán objeto del I.V.A.

Transporte internacional.

En el caso de transporte internacional se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si este es de ida y vuelta.

Transporte aéreo internacional.

Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio, en territorio nacional. La transportación aérea a las poblaciones mexicanas ubicadas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, gozará del mismo tratamiento.

Retención del I.V.A. por servicios de transporte.

El artículo 1-A fracción II inciso c), establece que las personas morales que reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o personas morales, tendrán la obligación de retener el I.V.A.

El seguro.

II. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

El artículo 1 de la Ley sobre el Contrato del Seguro establece que, por el contrato del seguro, la empresa aseguradora se obliga, mediante una prima, a resarcir un daño o a pagar una suma de dinero al verificarse la eventualidad prevista en el contrato.

Con estas definiciones, queda claro que son objeto del I.V.A. la prestación de estos mismos servicios. Sin embargo, existen ciertos servicios de seguro que se encuentran exentos.

En virtud de que en esos casos de servicio o cobertura que comprende la póliza ampara al vehículo exclusivamente en territorio nacional, es decir, el seguro de referencia rige sólo durante el tiempo en que el vehículo circule en el país; es en este tiempo cuando el asegurado recibe los beneficios del seguro.

El mandato y la comisión.

III. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

Retención del I.V.A. al comisionista.

El artículo 1-A fracción II inciso d), establece que las personas morales tendrán la obligación de retener el I.V.A. cuando reciban servicios prestados por comisionistas, y que estos sean personas físicas.

Asistencia técnica.

IV. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

El artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación define las regalías entre otros, como pospagos de cualquiera clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fabrica, nombres comerciales, derechos de autor por obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, formulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

Obligaciones de dar, de no hacer o de permitir.

V. Toda obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no este considerada por esta ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

Los sueldos y asimilados a sueldos no son gravados por el I.V.A.

En el penúltimo párrafo del artículo 14 de la Ley del I.V.A, no se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la ley del impuesto sobre la renta asimile a dicha remuneración.

Servicios personales independientes.

En el último párrafo del artículo 14 de la ley, se señala que se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tenga la naturaleza de actividad empresarial.

El anterior concepto es de trascendencia, en virtud de que se debe distinguir cuando el servicio es personal, toda vez que la propia ley, en ocasiones establece diferencias en las obligaciones fiscales; citaremos el caso del profesionista que presta un servicio personal independiente y que enajena un bien mueble y, de acuerdo con la ley, si éste es usado, estará exento porque no es enajenado por empresas. Si se prestaran los servicios independientes de comisión o de transporte que, en los términos del Código Fiscal de la Federación, se consideran

actividad empresarial y, por lo tanto, en el mismo ejemplo de la enajenación de bienes muebles usados, si estarían gravados. ⁽⁷²⁾

3.2.2.- Del uso o goce temporal de bienes.

Es el tercer acto o actividad que es objeto del I.V.A. y que el artículo 19 de la LIVA establece que se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes intangibles, a cambio de una contraprestación.

El artículo 1049 del Código Civil Federal, considera que el uso da derecho para percibir de los frutos de una cosa ajena los que basten a las necesidades del usuario y su familia, A su vez el artículo 1050 señala que la habitación da, a quien tiene derecho, la facultad de ocupar gratuitamente, en casa ajena, las piezas necesarias para sí y para las personas de su familia. Goce es la acción y efecto de gozar y poseer una cosa, disfrutarla.

Es objeto de la Ley del I.V.A. el uso o goce temporal de bienes tangibles y, siempre que por ello se obtenga una contraprestación. El usufructo es un derecho real y temporal de disfrutar los bienes ajenos. Otro acto por el que se puede permitir el uso o goce de bienes, es el arrendamiento el cual es el mas común y el subarrendamiento

Prestación de servicio de tiempo compartido.

El artículo 19 de la Ley del I.V.A. da el tratamiento del uso o goce temporal de bienes, a la prestación del servicio de tiempo compartido. Se considera prestación del servicio de tiempo compartido, el poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso, goce, o demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por periodos previamente convenidos mediante el pago de una cantidad o la adquisición de acciones o partes sociales de una persona moral, sin que en este último caso se trasmitan los activos de la persona moral de que se trate.

Exención de renta de casa habitación.

El artículo 20, fracción II de la Ley del I.V.A. establece que no se pagara el impuesto por el uso o goce temporal de inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa-habitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagara el impuesto por la parte destinada o utilizada para casa-habitación. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los inmuebles o parte

⁷² Ibid, Págs. 61 a 67.

de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casa de hospedaje.

A su vez, el artículo 34 del reglamento de la Ley del I.V.A., aclara que cuando los bienes inmuebles destinados a casa-habitación se proporcionen amueblados, se pagara el impuesto por el total de las contraprestaciones, aun cuando se celebren contratos distintos por los bienes muebles inmuebles.

No se considerara amueblada la casa-habitación cuando se proporcione con los bienes adheridos permanentemente a la construcción, como los de cocina y baño, alfombras y tapices, calentadores para agua, guardarropa y armarios, cortinas, cortineros, teléfono y aparatos de intercomunicación, sistema de clima artificial, sistema para la purificación de aire o agua, chimenea no integrada a la construcción y tendederos para el secado de la ropa.

Exención por uso de fincas agrícolas y ganaderas.

En la fracción III de este artículo 20, se considera que no se pagará el I.V.A., por el uso o goce temporal de fincas dedicadas o utilizadas sólo para fines agrícolas o ganaderos.

Exención por uso de bienes tangibles por extranjeros.

En la fracción IV se establece que no se pagara el impuesto por el uso o goce temporal de bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 24 de esta ley, esto es como importación.⁽⁷³⁾

3.2.3.- De la importación de bienes y servicios.

Este es el cuarto acto o actividad que es objeto del I.V.A. y en el artículo 24 se señalan los conceptos que se consideran importación.

Introducción de bienes al país.

La fracción I del artículo 24, considera importación, la introducción de bienes al país.

Importación de bienes intangibles.

En la fracción II del artículo 24 de la ley del I.V.A., se considera importación la adquisición, por personas residentes en el país, de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

⁷³ Ibid, págs. 75 a 77.

Como se ha señalado anteriormente, el concepto de bienes intangibles se define en el último párrafo del artículo 5 de la Ley del I.V.A. y son aquellos bienes que no se pueden tocar, pesar o medir. Por lo tanto, en este caso, se encontraran, por ejemplo, la adquisición de nombres comerciales, marcas, etc., por los cuales se estará sujeta al pago del I.V.A. como importación.

Importación del uso o goce de bienes intangibles.

En la fracción III del artículo 24 de la ley citada, se establece que se consideran importaciones de bienes, el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

Importación del uso o goce de bienes tangibles.

En la fracción IV de la resolución de comercio exterior 2002, se establece que el naviero o empresa naviera autorizada, nacional o extranjero, que lleve a cabo la explotación comercial de las embarcaciones queda obligado a retener al propietario de la embarcación el I.V.A., en los términos de la legislación aplicable.

Importación de servicios.

En la fracción V del artículo 24 citado, se establece que se considera importación de servicios, el aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

El artículo 37 del Reglamento de la Ley del I.V.A. considera que el aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados por no residentes en él, comprende tanto los prestados desde el extranjero como los que se presten en el país.

El artículo 39 del Reglamento de la Ley del I.V.A., establece que no se pagara el impuesto por la importación de servicios prestados en el extranjero por comisionistas y mediadores no residentes en el país, cuando tengan por objeto exportar bienes o servicios.

Exentas las importaciones temporales, retorno de bienes, etc.

La fracción I del artículo 25 de la Ley del I.V.A., establece que no se pagara el I.V.A. en las importaciones que en los términos de la legislación aduanera no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de transito o trasbordo. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto al gravamen, en los términos del artículo 19 de la ley.

El artículo 115 de la Ley Aduanera considera como régimen de exportación temporal para retornar al país en el mismo estado, la salida de las mercancías nacionales o nacionalizadas para permanecer en el extranjero por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retorne al extranjero sin modificación alguna.

Por lo que se refiere al tránsito o transbordo, el artículo 124 de la misma ley aduanera, se establece que el régimen de tránsito consiste en el traslado de mercancías, bajo control fiscal, de una aduana nacional a otra.

Exentos la importación de equipos y menajes de casa.

La fracción II de este artículo establece que no pagara el I.V.A. la importación de equipos y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera.

Las fracciones VI y VII del artículo 61 de la ley aduanera establece que no se pagaran los impuestos al comercio exterior por la entrada al territorio nacional de los equipajes de pasajeros en viajes internacionales y los menajes de casa pertenecientes a inmigrantes y a nacionales repatriados o deportados, que los mismos hayan usado durante su residencia en el extranjero, así como los instrumentos científicos y herramientas cuando sean de profesionales y las herramientas de obreros y artesanos, siempre que se cumpla con los plazos y las formalidades que señale el reglamento. No quedan comprendidas en la presente exención las mercancías que los interesados hayan tenido en el extranjero para actividades comerciales o industriales y los vehículos.

Importaciones exentas de bienes no gravadas con I.V.A.

En la fracción III del artículo 25 de la Ley del I.V.A. señala que no se pagará el I.V.A. en la importación de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no de lugar al pago del I.V.A. o cuando sean de los señalados en el artículo 2-A de esta ley, esto es, a tasa del 0%.

Otras importaciones exentas.

Las fracciones IV, V, VI y VII, establecen que también estarán exentas las importaciones de bienes donados por residentes en el extranjero a la federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona, a quien mediante reglas de carácter general, autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También estará exenta la importación de obras de arte por su calidad y valor cultural que sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.

Gozaran también de la exención de importación las obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor. También estará exenta la importación de oro, con un contenido mínimo de dicho material del 80%.

Importación exenta de vehículos.

La fracción VIII de este artículo 25, señala que estará exenta la importación de vehículos, que se realice de conformidad con el artículo 62 fracción I de la Ley Aduanera, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señala la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.

El artículo 62 de la ley aduanera establece que, tratándose de importación de vehículos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar en los casos en que exista reciprocidad, la importación en franquicias cuando pertenezcan a gobiernos extranjeros con las que el gobierno mexicano tenga relaciones diplomáticas; embajadores extranjeros acreditados en el país y miembros del personal diplomático consular extranjero que no sean nacionales.

Momento en que se considera efectuada la importación.

El artículo 26 de la ley del I.V.A., considera que se efectúa la importación de bienes o servicios en el momento en que el importador presente el pedimento para su trámite, en los términos de la legislación aduanera; en el caso de importación temporal será al convertirse en definitiva. Cuando se pacten contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento en que se pague cada contraprestación.

Pago del impuesto por importaciones.

En el artículo 28 de la Ley del I.V.A. se establece que, tratándose de importación de bienes tangibles, el pago tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente con el impuesto general de importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito, sin que contra dicho pago se acepte el acreditamiento. En estos casos, el impuesto se enterará mediante declaración que presentaran ante la aduana correspondiente. El impuesto al valor agregado pagado al importar bienes dará lugar al acreditamiento en los términos y con los requisitos que establece esta Ley.

En el artículo 41 del reglamento de la Ley del I.V.A. se aclara que el I.V.A. que se pague en la importación de bienes tangibles, se enterará utilizando la forma por medio de la cual se efectuó el pago del impuesto general de importación, aun cuando no se deba pagar este último gravamen.

Es de aclararse que el impuesto pagado con motivo de la importación de bienes tangibles se considera como un pago provisional, tal como lo establece el artículo 28 de esta ley, porque la importación es objeto del I.V.A. y, por lo tanto, forma parte de los actos o actividades por los cuales deberá pagarse el impuesto el cual, en forma provisional, se está efectuando como se ha indicado.

Se aclara también en este artículo que no podrán retirarse mercancías de la aduana o recinto fiscal fiscalizado, sin que previamente quede hecho el pago que corresponda conforme a esta ley. ⁽⁷⁴⁾

⁷⁴ Ibid, Págs. 77 a 84.

3.2.4.- De la exportación de bienes y servicios.

La exportación es uno de los actos o actividades a los que se le aplica la tasa del 0%, pero, por la importancia que tiene esta actividad, se establece el capítulo VI en la Ley del I.V.A., para abordar en forma detallada los aspectos que deben considerarse desde el punto de vista del concepto de la exportación, y es el que establece el artículo 29, al que nos referiremos como sigue:

Exportaciones definitivas.

La fracción I del artículo 29, considera exportación de bienes y servicios la que tenga el carácter de definitiva, en los términos de la Ley Aduanera.

El artículo 102 de la Ley Aduanera define que el régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado. Desde luego, para cumplir con la exportación definitiva, se deben reunir diversos requisitos que establece la propia ley. Al establecer la ley que no aplica el carácter de definitiva a las exportaciones que se mencionan en el último párrafo del artículo 85, éste se refiere a que los importadores que paguen cuotas compensatorias se podrán considerar como exportadas definitivamente las mercancías que enajenen a personas que paguen las contribuciones correspondientes en cuentas aduaneras como si importaran la mercancía al momento de la adquisición.

Exportación de bienes intangibles.

La fracción II del artículo 29 considera también exportación la enajenación de bienes intangibles, realizados por personas residentes en el país, a quien resida en el extranjero.

Exportación del uso o goce temporal de bienes.

La fracción III del artículo 29 también considera exportación el uso o goce temporal, en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.

Exportación de servicios.

La fracción IV del artículo 29, considera exportación el aprovechamiento, en el extranjero, de servicios prestados por residentes en el país pero siempre que sea por asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con esta e informaciones relativas a experiencias industriales comerciales o científicas; operaciones de maquila para exportación en los términos de la legislación aduanera; publicidad; comisiones y mediaciones; seguros y reaseguros, así como afianzamiento y reafianzamiento y operaciones de financiamiento, filmación o grabación, por el servicio de atención en centros telefónicos de llamadas originadas en el extranjero, que sea contratado y pagado por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

El artículo 44 del Reglamento de la Ley del I.V.A. considera que el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por personas residentes en el país, a que se refiere la fracción IV del artículo 29 de la ley, comprende tanto los que se presten en el territorio nacional como los que se proporcionen en el extranjero.

Exportación de transportación internacional.

En la fracción V se establece que se considera exportación la transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias, siempre que se presten en maniobras para la exportación de mercancías. Para determinar si se cumple con el requisito de que se trate de servicios portuarios, se debe entender a las definiciones que establece la Ley de Puertos.

El artículo 45 del Reglamento de la Ley del I.V.A., considera que la transportación internacional de bienes, es la que, en los términos del artículo 16 de la propia ley, no se presta en territorio nacional, incluyendo la que realiza entre dos puntos ubicados en el extranjero.

Transportación aérea internacional.

La fracción VI de este artículo, establece que se considera exportación la transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que, en los términos del penúltimo párrafo del artículo 16, no se considera prestada en territorio nacional.

La prestación de servicios de hotelería y conexos por empresas hoteleras a turistas extranjeros.

La fracción VII de este artículo, relativa a la prestación de servicios de hotelería y conexos realizados por empresas hoteleras a turistas extranjeros que ingresen al país para participar exclusivamente en congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, siempre que dichos extranjeros les exhiban el documento migratorio que acredite dicha calidad en los términos de la Ley General de Población, paguen los servicios de referencia mediante tarjeta de crédito expedida en el extranjero y la contratación de los servicios de hotelería y conexos se hubiera realizado por los organizadores del evento.

Exportación de servicios personales independientes.

En el último párrafo de este artículo, se considera exportación para los residentes en el país que presten servicios personales independientes que sean aprovechados, en su totalidad, en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento o base fija en el país. ⁽⁷⁵⁾

⁷⁵ Ibid. Págs. 77 a 84.

3.2.5.- Determinación del importe del impuesto.

Al valor pactado de las operaciones se le aplica la cuota según corresponda. A la cantidad así determinada se le restan las cantidades que el causante haya pagado al adquirir la mercancía o recibir el servicio o usar los bienes o realizar su importación.

Esta operación se llama acreditamiento. La diferencia es lo que debe pagar el contribuyente.

Para que la cantidad que el contribuyente haya pagado a su proveedor, es decir, de la que haya recibido el traslado sea deducible o acreditable, es necesario que sea estrictamente indispensable para la realización de los actos por lo que deba pagarse el impuesto. En realidad se trata de las cantidades que sean deducibles para los efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Además, para que se consideren estrictamente indispensables, la importación, adquisición, uso o goce temporal de automóviles, aeronaves, embarcaciones, casas habitación o de bienes o servicios relacionados con ellos, así como el hospedaje, la alimentación, los donativos, obsequios y atenciones de toda clase, será necesario que las erogaciones respectivas sean deducibles para fines del Impuesto Sobre la Renta.

Por otra parte, es necesario que la cantidad acreditada se haya trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en documentación que satisfaga los requisitos que establezca la ley. ⁽⁷⁶⁾

3.2.5.- Forma de pago.

El impuesto se calcula por ejercicios fiscales, es decir de manera anual, a cuyo efecto se presentará una declaración dentro de los tres meses siguientes al final del ejercicio, indicando el impuesto total con deducción de las cantidades que haya pagado mensualmente. Cada mes se harán pagos provisionales. Para el pago del impuesto mensual el causante debe sumar el valor total de las operaciones realizadas durante el mes y aplicarle la cuota según corresponda. Esta cantidad se le cobra a su comprador en cada operación. A ese total le restará las cantidades que por concepto de impuesto le cobraron a él al adquirir la mercancía. La diferencia la entregará al fisco, pero como el causante le cobró a su comprador o al que recibió el servicio el importe del impuesto, resulta que el contribuyente no paga nada de su propio peculio, salvo que haya pagado a su proveedor cantidades no acreditables, es decir que no puede deducir por ser adquisiciones no indispensables, o que haya pagado a sus proveedores una cantidad superior a las que el recibió de sus compradores.

⁷⁶ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit. Págs. 531 a 532.

Donde se hace el pago

El pago se hace en las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los 17 primeros días de cada mes.

Si en la declaración mensual resulta saldo pendiente de acreditar, este se aplicara contra el impuesto que resulte en los meses siguientes hasta agotarse, o pedir la devolución por el total.

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

Lo esencial de este impuesto es que el que paga el causante al fisco lo recibió al trasladarlo al adquirente de la mercancía, quien tiene la obligación de pagarlo. Esta obligación es tan rígida que, inclusive los estados, la federación, organismos descentralizados y en general instituciones normalmente exentas del impuesto y de cualquier otro impuesto, están obligados a pagar el impuesto que se les traslade. (⁷⁷)

3.2.6.- Exenciones.

Atendiendo a la clase de productos, de servicios, de contribuyentes y de etapas del proceso de producción-distribución, *las exenciones se clasifican en:*

- a) Universales, todo lo concerniente a las exportaciones;
- b) Políticas, las que se otorgan a favor de los periódicos, revistas, libros y artículos alimenticios de primera necesidad;
- c) Sociales, las que se conceden a favor de las medicinas, atención medica y dental;
- d) De simplicidad administrativa, en favor de los contribuyentes de baja capacidad económica.

Hay otras exenciones que se otorgan por la dificultad en la aplicación del concepto de valor agregado a áreas de ciertos servicios, como de las instituciones de crédito.

El problema de los contribuyentes exentos radica en que no pueden recobrar el impuesto que se traslado cuando la adquisición de las materias primas está gravada, forma parte del costo. En Alemania este problema se resuelve al permitir al contribuyente exento la opción de renunciar a la exención.

La utilización de tasas múltiples es con el objeto de aligerar el impacto del gravamen sobre bienes de primera necesidad, de consumo generalizado o para imponer fuerte tributación en la adquisición de bienes refutados como suntuarios,

⁷⁷ Ibid, Pág. 532.

pero la existencia de diversas tasas incrementa el costo de cumplimiento al contribuyente.

Por ultimo, la reducción de la base del impuesto evita injusticias o graves consecuencias en la aplicación del mismo. En el caso del I.V.A. sueco, la enajenación de nuevos edificios tiene como base gravable el 60% de su valor real, con el fin de eliminar discriminaciones entre enajenación de edificios construidos antes y después del I.V.A.

Si las exenciones o las bases reducidas son excesivas, ello perjudica a la recaudación y obliga a incrementar el resto de las tasas.

Para minimizar o atenuar, hasta donde sea posible, los efectos perturbadores de este impuesto, se recomienda:

- a) La introducción del I.V.A. durante un periodo de estabilización de precios y salarios;
- b) La introducción del I.V.A. como sustituto, sin buscar incrementar la recaudación;
- c) La gravación de los mismos bienes y sujetos del impuesto que se deroga;
- d) La estrecha cooperación entre las autoridades hacendarías y los organismos de contribuyente, para evitar incrementos de los precios. (⁷⁸)

⁷⁸ Margain Manautou Emilio, Op. Cit. Págs. 151 y 152.

CAPITULO 4

EL YOGHURT BEBIBLE DENTRO DE LA TASA CERO.

4.1.- Historia del yoghurt.

Para entrar de lleno al tema central de esta investigación, se dará una explicación general de la historia del yoghurt, para entender sobre este alimento desde su origen, así como sus cualidades físicas y químicas, además de las diversas proteínas que aporta al organismo en el momento de su ingerimiento y consumo regular.

El yoghurt es el producto acidificado y coagulado que se obtiene a partir de la leche por fermentación con bacterias productoras de ácido láctico. El yoghurt es la más conocida de todas las leches fermentadas y la de mayor consumo a nivel mundial.

Se cree que el yoghurt es originario de los Balcanes y países mediterráneos del este, en donde se elaboraba a partir de la leche entera de vaca, cabra y oveja, según la disponibilidad. Hay indicios históricos que sugieren que las tribus nómadas recogían la leche en recipientes u odres hechos de pellejos de animales; al cabo de un tiempo se separaba el lactosuero que escurría a través de la piel y en el interior quedaba un producto mucho más sólido y más ácido. Aquellos trashumantes observaron que esa leche concentrada se conservaba durante mucho más tiempo que la original.

Así el “agriado de la leche” se convirtió en un método de conservación cuya utilización se extendió rápida y ampliamente, como lo demuestran los numerosos productos “tipo yogur” que ya en la antigüedad se elaboraban en diferentes partes del mundo, por ejemplo, Jugurt (Turquía), Leban (Líbano), Roba (Irak), Tarro (Hungría), Skyr (Islandia) y Shoshim (Nepal), entre otros.
(⁷⁹)

El yoghurt se conoce desde tiempos inmemorables. Habla del yoghurt el antiguo testamento. Su modo de preparación se transmitió al correr de los siglos, de generación en generación, y generalmente envuelta en el mayor secreto. Los antiguos ya sabían que la leche se volvía mucho más digerible una vez sometida a ciertos procesos de fermentación y acidificación. En la actualidad el yoghurt se prepara en todo el mundo, con el conocimiento perfecto de sus bases bacteriológicas y microorganismos que lo componen. (⁸⁰)

⁷⁹ Early Ralph, Trad. Dra. Oria Almud, Rosa Maria, *Tecnología de los productos lácteos*, Editorial Acribia, S.A. Zaragoza, España, 1998, Pág. 128.

⁸⁰ Russell José Maria, Dos Santos Ignacio, *Métodos Analíticos de Laboratorio Lactológico y Microbiología de Las Industrias Lácteas, Tomo II*, Ed. Labor, S.A., 1952, España. Pág. 576.

En Europa occidental, Estados Unidos de América y Australia, el yoghurt se fabrica casi exclusivamente a partir de la leche de vaca, pero en los países cuya cabaña bovina es escasa o es de aptitud carnica, se utiliza también leche de otros mamíferos, por ejemplo, la de oveja para la elaboración del yoghurt griego.

El sabor, la textura y el aroma del yoghurt varían dependiendo del país de origen (y de factores como la formulación de la preparación y el proceso de fabricación). En algunas zonas, el yoghurt se elabora en forma de un líquido muy viscoso, mientras que en otras se consume como un gel blando. También se produce yoghurt para beber, yoghurt congelado y yoghurt para mezclar con otros ingredientes y obtener, por ejemplo, los mousses de yoghurt, los sorbetes, los helados de yoghurt o muchos otros productos lácteos.

El salado se ha utilizado desde siempre para conservar los alimentos y existen varios yogures concentrados que se fabrican en Turquía añadiendo distintas cantidades de sal.

La popularidad que alcanzó el yoghurt inicialmente en Europa, se debió en gran parte a los trabajos del bacteriólogo ruso E. Metchnikoff, quien a principios del siglo XX estudió las bacterias utilizadas en la elaboración de este producto. En su libro "*La prolongación de la vida*", escrito en 1907, este investigador atribuye la buena salud y extraordinaria longevidad de las tribus balcánicas a los efectos de cierta bacteria contenida en el yoghurt que consumían habitualmente. El yoghurt es un alimento de alto valor nutritivo y su tradicional y continuo consumo en el mundo occidental se debe fundamentalmente a su imagen de producto sano. ⁽⁸¹⁾

Entre las leches fermentadas ácidas se citan el *yoghurt*, que es la más importante y de la cual se conocen numerosos tipos o variedades: natural, con su sabor agrio característico; azucarado; concentrado, con jugos de frutas; etc.

Además del yoghurt existen otras muchas leches fermentadas ácidas, como las siguientes:

- a) Leben. Inventado por los egipcios y preparado con leche de cabra, oveja y bufala.
- b) Tarho. De origen húngaro, elaborado con leche de vaca y oveja.
- c) Gioddu. De la isla de Cerdeña, fabricado con leche de oveja.
- d) Kos. De procedencia albanesa que se obtiene de la misma leche que el anterior.
- e) Mazum. Oriundo de armenia, similar al yoghurt y preparado con leche de bufala, cabra y oveja.

⁸¹ Early Ralph, Op. Cit., pág. 128.

- f) Grusavin. Producido en Montenegro con leche de vaca y oveja.
- g) Skorup. De varios países balcánicos que se obtiene con leche de vaca y oveja.
- h) Kaimak. Cuya patria es Yugoslavia y donde se hace con leche de vaca y oveja.

Leches fermentadas ácidoalcohólicas, que poseen diversas cantidades de ácido láctico y alcohol según su consistencia y otras causas similares pueden dividirse en dos subgrupos: espumosas y filamentosas o simplemente viscosas.

Espumosas a saber:

1.- Kefir, originario del caucaso y preparado con leche de vaca, cabra y oveja.

2.- Kumis, procedente de Rusia, Liberia y principalmente de las regiones pobladas por los tártaros, elaborado con leche de yegua y eventualmente con las de cabra, vaca y burra.

3.- Araka, proveniente de Turquestán y fabricado con leche de oveja.

Viscosas, que comprenden:

a) Fuli, originario de Finlandia y preparado con leche de vaca.

b) Tatte mjoelk, procedente de Noruega y obtenido de leche de vaca.

c) Lang mjoelk, de Suecia y preparado con la misma clase de leche.

d) Pumá, originario de Finlandia y producido con leche desnatada.

Yagur, Yoghourt, Yaourt, yogur, yoghurt. Es la leche agria por excelencia; Cervantes de Saavedra la denominaba “yagur” y aunque la palabra no es tan popularizada como el vocablo yoghurt, es de más fácil ortografía y mejor abolengo castellano. Este producto es originario de los países balcánicos y de la región caucásica, en los cuales se prepara principalmente con leche de oveja, aunque también se puede utilizar la de cabra, vaca y búfala. El yoghurt se prepara con leche primeramente pasterizada a la que puede adicionarse polvo de leche, con el objeto de favorecer su concentración. (⁸²)

⁸² Ajenjo Cecilia Cesar, Inspector del Cuerpo Nacional Veterinario. *Enciclopedia de la leche*, Ed. Espasa Calpe, S.A., Madrid, 1956, Pág. 803.

4.1.2.- Proceso de elaboración del yoghurt.

En este punto creemos conveniente, mencionar lo relativo al proceso de la fermentación, sobre todo por la transformación que tiene en la leche y las reacciones químicas y físicas derivadas de la misma y que por obvias razones tienen una importante participación en la fabricación del yoghurt.

Fermentación. El empleo de la palabra “fermento”, término consagrado por la costumbre y propio de una época en que solo se conocían sus efectos, (y de ahí su nombre de *fervere*, hervir) pero no su naturaleza y que en la actualidad tiene diferentes significados que conviene aclarar. Antes se denominaba fermentos a los agentes biológicos (levaduras, microbios, etc.) que modificaban la materia orgánica y al mismo tiempo solían producir efervescencia con desprendimiento de gases; pero pronto se vio que la naturaleza de dichos agentes no era siempre la misma, aunque aparentemente sus efectos fuesen iguales. La ciencia ha demostrado que existen fermentos solubles: diastasas o enzimas, y fermentos figurados, como las bacterias, mohos y levaduras, por lo cual se aplicara para fermento la siguiente denominación, como la agrupación de diferentes microbios, levaduras y mohos asociados a su vez con enzimas o distasas procedentes de tales microorganismos o de otro origen. ⁽⁸³⁾

El proceso de Fermentación, es la acción que ejercen los microorganismos en los carbohidratos se conoce como fermentación, especialmente cuando el oxígeno no está del todo presente, lo está en una cantidad mínima. Por un lado, a la gente no le agrada añadir a su café o a su té leche que se cuaja debido a que las bacterias la han fermentado produciendo ácido láctico. Además, la acción continua de las mismas bacterias que se encuentran en la leche produce el suficiente ácido láctico, como para que la leche se vuelva bastante sólida y luego se pueda comer como yoghurt.

El yoghurt se hace fermentando la leche con bacteria que produce ácido láctico a partir de la lactosa de la leche, por lo que se cuaja ésta. En los países occidentales es común utilizar la leche descremada o parcialmente descremada, añadiendo algunas veces polvo de leche descremada. Más recientemente, se dispone comercialmente de preparaciones de yoghurt con azúcar y frutas.

Las bacterias utilizadas comercialmente para producir yoghurt son comúnmente una mezcla de *Lactobacillus bulgaricus* y el *Streptococcus acidophilus*. Debido a que por lo general, la leche se hierva antes de que se añada el cultivo de bacteria ya que la bacteria *acidophilus* crece mucho más rápido que cualquier organismo patógeno oportunista que puede entrar en la leche, por lo general el yoghurt es un producto seguro inclusive en los países con poca higiene. ⁽⁸⁴⁾

⁸³ Ajenjo Cecilia Cesar, Op. Cit., Pág. 802.

⁸⁴ Yudkyn John, *Enciclopedia de la Nutrición*, Primera Edición, Ed. Trillas, México, 1993, Págs. 158 y 361.

La Fabricación del yoghurt comprende los siguientes tiempos o fases:

1.- Elección de leche de buena calidad. Deberá elegirse bien fresca y desecharse la muy sucia, ya fermentada, excesivamente ácida y la procedente de animales enfermos.

2.- Preparación de la levadura. Se practica partiendo del cultivo o fermento recibido del laboratorio o instituto especializado, que debe contener las bacterias siguientes: *Streptococcus Thermophilus*, *Lb. Joghurt* (bacilo búlgarico) y *Lb. Bulgaricus* (lactobacilos). Se puede usar también el *Lb. Lactis*.

Dicho cultivo se inocula o siembra en la leche en la proporción de cinco partes del primero por 100 de la segunda, conservando la mezcla aproximadamente de 41 a 43 grados. La cantidad de levadura a preparar dependerá del yoghurt que haya de fabricarse, teniendo en cuenta que hacen falta 3 litros de aquella por cada 100 de leche a fermentar.

3.- Preparación de la leche a fabricar. Se evapora en un calderón, calentándola a 95° hasta que tenga de 11 a 14 grados Beaumé; es decir que durante la elaboración deberá perder el 30% de su volumen. Después se enfriará la leche por medio de refrigerantes.

4.- Inoculación de la leche. Se hace partiendo de la levadura, que se agita previamente y se añade a la leche ya concentrada en la proporción del 3%.

5.- Distribución de la leche sembrada en las tarrinas correspondientes o también en recipientes de vidrio.

6.- Incubación de las tarrinas de 41 a 43 grados. Durante las dos o tres primeras horas la temperatura puede ser algo inferior: de 39 a 40 grados, y en las últimas, cuando ya está a punto de cuajarse la leche, conviene un alcance de 44°.

7.- Al mismo tiempo que se adiciona a la leche el cultivo madre, pueden agregársele las esencias, azúcar y colorantes que se deseen para dar al yoghurt el sabor, aroma y tonalidad requeridos. Con el fin de incrementar su consistencia puede añadirse fécula de maíz y también gelatina.

Cuando se adicionan a la leche el *Streptococcus thermophilus* y el bacilo búlgarico en el curso del proceso de fermentación, se observa que al principio se desarrolla con preferencia el primero y más tarde se estimula el crecimiento del segundo.

Gracias a la multiplicación de ambos gérmenes, se forman los dos componentes principales del yoghurt, que son el aroma y la acidez. Tal acidez debe formarse lentamente y es originada principalmente por el bacilo búlgarico.

Para que el yoghurt resulte de buen paladar y excelente apariencia, es preciso que los *Streptococcus* y los bacilos que lo integren estén en una proporción

similar. Si el cultivo es ácido y la temperatura de incubación algo elevada, así como la siembra de aquel muy abundante, se desarrollan más los bacilos, por lo que es preciso regular tales factores con el fin de que la multiplicación de dichos gérmenes no se realice en detrimento de los estreptococos. Por esto algunos investigadores aconsejan que la pasterización se practique a 85° durante cinco minutos, recomendando la previa homogeneización a 200 atmósferas de presión y una perfecta regulación de la temperatura de incubación. Desde luego que primero hay que pasterizar, después homogeneizar, a continuación enfriar y sembrar y por último realizar la incubación para obtener la cuajada. Con el fin de que esta resulte de mayor firmeza, se puede adicionar a la leche una pequeña cantidad de quimosina similar a la que se emplea en la elaboración de quesos, es decir cuajo líquido o en polvo. (⁸⁵)

Los métodos de fabricación varían considerablemente en los distintos países según la materia prima utilizada, el volumen de producción, la formulación del producto y el tipo de yoghurt que se desea obtener, pero hay unos principios básicos comunes que determinan la naturaleza y calidad del producto final, como son:

1.- Aumento de la cantidad de sólidos totales que contiene la leche.

2.- Tratamiento de la leche a altas temperaturas (80°C) durante un tiempo suficiente para que se produzca la desnaturalización de las proteínas del suero.

3.- Siembra de la leche fría con un cultivo bacteriano en el que los microorganismos mayoritarios son *Streptococcus Thermophilus* y *Lactobacillus Bulgaricus*.

4.- Incubación en masa de la leche sembrada o incubación en el propio envase de venta, en condiciones tales que favorezcan la formación de un coagulo homogéneo, liso y viscoso con las características deseadas de acidez, sabor y aroma.

5.- Enfriamiento y adición de frutas, aromatizantes, colorantes.

6.- Envasado y almacenamiento en refrigeración. (⁸⁶)

La leche para la fabricación de yoghurt se somete siempre a un tratamiento térmico. Durante muchos años se ha considerado óptimo un tratamiento de 80°C durante 30 minutos. En el calentamiento se eliminan los microorganismos patógenos productores de toxiinfecciones como *Salmonella* y *Campylobacter* y también gran número de bacterias accidentales, algunas de las cuales pueden dificultar el crecimiento del cultivo iniciador.

⁸⁵ Ajenjo Cecilia Cesar, Op. Cit., Págs. 805 y 807.

⁸⁶ Early Ralph, Op. Cit., Pág. 129.

Modificaciones fisicoquímicas de los componentes de la leche durante la fabricación de yoghurt. La **homogeneización** afecta a la fase grasa de la leche, que no participa directamente en la formación del coagulo del yoghurt. No obstante, la reducción de tamaño y el aumento del número de glóbulos grasos como consecuencia de la homogeneización, modifica el gel que se forma después. En primer lugar, la absorción de los pequeños glóbulos grasos sobre las micelas de caseína aumenta la viscosidad y el volumen total efectivo de la materia suspendida. En segundo lugar, la sinéresis disminuye debido al aumento del carácter hidrofílico de las micelas de caseína, resultando las siguientes interacciones: proteína = proteína y caseína = membrana del glóbulo graso.

Calentamiento. El calentamiento de la mezcla de yoghurt tiene importantes repercusiones tecnológicas ya que modifica las propiedades de las proteínas y contribuye a la formación de un coagulo estable. También se produce una redistribución de los iones de calcio, magnesio y fósforo entre las formas soluble y coloidal, que tienden a reducir el tiempo de coagulación.

Formación del coagulo. El coagulo del yoghurt es de tipo ácido, parecido al del queso obtenido por coagulación ácida, aunque hay importantes diferencias entre ellos. Mientras que en la fabricación de queso es deseable la sinéresis para la obtención de la cuajada, en el yoghurt y otras leches fermentadas es indeseable.

La microestructura y las propiedades físicas del yoghurt se modifican por la fortificación de la leche original que produce cambios en los niveles de proteína y en la proporción entre las caseínas y el nitrógeno proteico no caseínico, siendo este último parámetro de gran importancia en la determinación de las propiedades físicas. (⁸⁷)

4.1.3.- Tipos de yoghurt y sus diversas variedades.

Generalmente, el yoghurt y productos similares se clasifican en función de su estado físico en el envase de venta al por menor y según su periodo de conservación.

Estas características dependen del proceso de fabricación, de las materias primas y de los ingredientes añadidos. Los principales tipos de yoghurt, son:

- a) Yoghurt compacto o firme.
- b) Yoghurt batido.
- c) Yoghurt para beber.
- d) Productos de larga duración.

⁸⁷ Varnam Alan H., Sutherland Jane P. *Leche y productos lácteos Tecnología, química y microbiología*, Editorial Acribia, S.A. Zaragoza España, 1995, Págs. 373, 397 y 401.

Yoghurt firme o compacto. En el proceso de fabricación del yoghurt firme o compacto, la leche sembrada con el cultivo se distribuye en los envases de venta, si en la formulación se incluyen colorantes/aromatizantes, se añaden al envase vacío inmediatamente antes del llenado con la leche inoculada para facilitar así una distribución más uniforme. A continuación, los envases se incuban en las condiciones adecuadas. La temperatura de incubación varía según se aplique el método corto o el método largo. El sistema corto consiste en incubar la leche a 40 y 43°C durante 2 y medio a 4 horas, mientras que en la incubación larga se mantiene a 30 y 32°C un tiempo de 10 a 12 horas. Cuando la leche alcanza el pH (escala para saber si es ácido o alcalino) necesario, los envases se enfrían para interrumpir el proceso de fermentación. El coágulo se forma en el interior del envase y como no se extrae del mismo, no se rompe; el gel resultante es una masa semisólida y el producto recibe el nombre de yoghurt compacto, consistente, o firme.

Yoghurt batido. En la elaboración del yoghurt batido, la leche se siembra y se incuba en un tanque de fermentación; el coágulo formado se rompe durante las posteriores etapas de refrigeración y envasado. Los tiempos y temperaturas de incubación son los mismos que para el yoghurt firme. Una vez que el pH desciende hasta el valor deseado, el coágulo se enfría en la propia cuba o se extrae del tanque de fermentación y se refrigera en continuo en un intercambiador de calor. El valor del pH al que se interrumpe la incubación depende de diversos factores como la eficacia de la refrigeración, el tiempo que se tarda en vaciar el tanque de fermentación, el método de incubación, la formulación base y el pH del producto final. En la fabricación tradicional, el enfriamiento se realiza en una sola fase. En los sistemas más modernos, la refrigeración se lleva en dos fases: el coágulo se enfría inicialmente hasta una temperatura de 20 y 25°C, se procede a la adición de ingredientes y al llenado de los envases y después tiene lugar la segunda etapa de la refrigeración, una vez que el producto está en la cámara de almacenamiento.

Yoghurt para beber. El proceso de fabricación del yoghurt para beber o yoghurt bebible es el mismo que el del yoghurt batido, pero el contenido en sólidos totales del producto es menor comparado con el yoghurt firme y el batido, el coágulo se bate antes del llenado de los envases y suele añadirse jugo (zumo) de frutas en lugar de concentrados.

Productos de larga conservación. La preparación de productos de larga conservación, consiste en aplicar un tratamiento de pasterización al yoghurt y envasarlo en condiciones asépticas. El puré de fruta puede añadirse con una máquina llenadora de varios cabezales inmediatamente antes del envasado, o bien desde un tanque independiente cuando el producto está ya en el envase. El tratamiento térmico destruye los microorganismos del cultivo iniciador, pero prolonga sustancialmente el tiempo de conservación porque en la pasterización

también se produce una importante reducción del número de microorganismos potencialmente alterantes. ⁽⁸⁸⁾

En la fabricación *del yoghurt firme* por la técnica de incubación corta, resulta especialmente importante que la leche esté a temperatura adecuada cuando se inocula el fermento porque si es demasiado alta, inhibirá y hasta puede llegar a destruir los microorganismos del cultivo iniciador; si la temperatura es muy baja, el tiempo de incubación se prolonga innecesariamente.

En la elaboración de yoghurt batido, el momento para interrumpir la incubación depende de diversos factores, como el volumen del tanque de fermentación y, por lo tanto, del tiempo que se tarda en vaciar el tanque, el pH final que se desea y el tiempo necesario para detenerse por completo la producción de ácido láctico. En este método de fabricación, la leche fermentada se enfría sólo parcialmente y el coagulo se pasa a través de un filtro de malla fina antes de añadir las frutas, y proceder al llenado de los envases y terminar de enfriar el yoghurt ya una vez envasado.

En la elaboración de yoghurt firme o compacto, para decidir a que pH se va a interrumpir la fermentación, lo que se consigue pasando los envases de la cámara de incubación a la de refrigeración, hay que tener en cuenta otros factores, como el tamaño de los envases, la circulación del aire frío en la cámara de refrigeración y la disposición de los lotes en su interior. Durante el proceso de fermentación, la formación de acetaldehído comienza cuando el pH es alrededor de 5.0 y es máxima a pH de 4.2. La producción de acetaldehído y otros compuestos aromáticos por los microorganismos del cultivo iniciador, tiene lugar durante todo el proceso de fermentación y las concentraciones finales de estas sustancias dependen de la presencia de enzimas específicas capaces de catalizar la formación de compuestos carbonilo a partir de los diferentes componentes de la leche.

Batido. **Consiste** en la rotura del coagulo/gel caliente y la reincorporación del lactosuero y es una operación que sólo se realiza en la fabricación de yogures batidos y yogures para beber. **Generalmente**, para obtener un gel homogéneo es suficiente una agitación muy suave durante 5 a 10 minutos. Además, la agitación tiene un efecto inhibitorio sobre la actividad del cultivo y reduce la producción de ácido láctico.

En los yogures batidos y para beber, el contenido del tanque se extrae lentamente con una bomba de desplazamiento positivo y se enfría haciéndolo pasar por un intercambiador de placas o tubular en donde se consigue el enfriamiento rápido del yoghurt hasta una temperatura que detiene la actividad de los microorganismos del cultivo iniciador. Para obtener un producto de calidad uniforme, las capacidades y el funcionamiento de la bomba y del refrigerador

⁸⁸ Early Ralph, Op. Cit., Págs. 129 y 130.

están calculados para que un tanque de fermentación se vacíe aproximadamente en 20 minutos.

El defecto más frecuente de los yogures batidos y los yogures para beber es la brumosisidad o formación de nódulos o grumos a consecuencia de la precipitación localizada de las proteínas. Se ha investigado mucho sobre las causas que originan la aparición de este defecto y sobre la forma de evitarlo o reducirlo. Entre los resultados obtenidos, se han señalado factores que favorecen la formación de grumos, una mayor cantidad de lactobacilos que de estreptococos en el fermento; temperaturas de incubación demasiado altas; excesivo descenso de pH; y la inoculación de una proporción de cultivo muy elevada.

En el caso de los yogures firmes o compactos, la refrigeración tiene lugar en el interior del envase y se aplica en cuanto el producto alcanza el pH final deseado. La operación de traslado de los envases desde la cámara de incubación a la de refrigeración debe realizarse con mucho cuidado, porque en ese momento el coágulo formado es muy frágil. El principal problema a evitar es el exudado o separación del suero y cualquier agitación o movimiento favorece este efecto.

En el proceso de fabricación del yoghurt para beber el coágulo se deshace en un agitador y se añaden el puré de frutas, el zumo de fruta, el azúcar y los estabilizantes.

Almacenamiento intermedio del yoghurt batido. Muchas veces es necesario mantener almacenado el yoghurt durante algún tiempo, porque la velocidad de producción es mucho mayor que la capacidad de envasado. También es necesario disponer de yoghurt frío para preparar la mezcla con el puré de frutas y, por lo tanto, hay que prever las instalaciones para almacenar el yoghurt en frío. Sin embargo, no es conveniente reservar una gran cantidad de yoghurt frío, porque el producto no debe conservarse durante más de un día y, en condiciones ideales, solo debe permanecer en este paso intermedio durante pocas horas. El yoghurt puede expulsar una cantidad de suero que es más difícil de reincorporar posteriormente y, en consecuencia, disminuye el rendimiento. Durante el almacenamiento en frío, el producto adquiere una viscosidad y una consistencia que se perderán cuando se vuelva a manipular y además, por efecto de las bajas temperaturas, se reduce la capacidad del yoghurt para retener suero.

Adición de Frutas. Existen muchos sistemas distintos para la adición de frutas al yoghurt. La dosis necesaria se puede añadir directamente en la línea de conducción por la que circula el yoghurt desde los tanques intermedios hasta la envasadora; o el puré de frutas puede incorporarse sobre un volumen de yoghurt conocido en un tanque especial para mezclas.

Normalmente, la adición de frutas *al yoghurt batido y al yoghurt bebible* se realiza en continuo a través de una bomba dosificadora de velocidad regulable. El puré se bombea hasta una sección de mezcla en la que se incorpora al yoghurt.

Esta sección o unidad mezcladora esta diseñada para garantizar una distribución homogénea de la fruta en todo el producto. (⁸⁹)

Tipos especiales de yogures.

El yoghurt para beber. El yoghurt para beber es esencialmente un yoghurt batido con un contenido en sólidos totales inferior comparado con los del yoghurt firme, y que ha sido sometido a una homogeneización para conseguir una mayor reducción de la viscosidad. A todos estos yogures se les añaden invariablemente colorantes y aromatizantes y algunos son ligeramente carbonatados. Se pueden tratar térmicamente para prolongar su vida útil y para ello se pueden aplicar dos tipos de tratamientos: una pasteurización seguida de un envasado aséptico, lo que da al producto una vida de varias semanas de 2 a 4°C, o un tratamiento UHT y envasado aséptico, que da al producto una vida útil de varias semanas a temperatura ambiente.

El yoghurt concentrado (condensado). Se produce en varios países con distintos nombres como labneh (oriente proximo), skyr (Islandia) y shrikhand (India). Otros productos como el ymer (Dinamarca) son parecidos pero están fermentados por cultivos iniciadores mesófilos y, en algunos casos, con levaduras. El yoghurt concentrado puede considerarse como un producto intermedio entre las leches fermentadas tradicionales y los quesos blandos no madurados con alto contenido en humedad como el quarg. Hay que resaltar que la utilización culinaria que se recomienda para este producto, por ejemplo para extender o para ensaladas, son usos que se asocian más normalmente a los del queso fresco.

El yoghurt tratado térmicamente (pasteurizado) se fabrica para obtener un producto estable a temperatura ambiente durante un periodo de aproximadamente 3 meses. El yoghurt puede calentarse en un intercambiador de calor a 75 y 80°C durante 15 segundos o mediante un shock térmico en el envase a 58°C durante 5 minutos. Pueden resultar necesarias dosis más altas de estabilizantes con un posible efecto adverso sobre la calidad organoléptica.

Los yogures congelados. Son de naturaleza muy diversa. El producto se puede preparar a partir de los yogures convencionales firme o batido, aunque se precisa una mayor concentración de azúcar y estabilizantes para mantener el coagulo durante la congelación y almacenamiento. También se fabrican otro tipo de yogures congelados que en realidad son postres bajos en grasa, en los que el yoghurt es una fuente de proteínas lácteas (junto con la leche desnatada y el suero de mantequería). En los productos de este tipo, se mantienen muy pocas o ninguna de las características del yoghurt.

El yoghurt deshidratado tradicional, se obtiene simplemente por concentración del yoghurt convencional por ebullición y secado al sol; el producto desecado se reconstituye antes de su consumo. Este sistema no resulta adecuado

⁸⁹ Early Ralph, Op. Cit., Págs. 144, 145 y 148.

para la fabricación a gran escala, para la que se pueden utilizar la liofilización o la desecación por atomización. El bajo costo del yoghurt desecado por este último sistema, lo hace un producto idóneo para el suministro de proteínas a zonas con carencias nutritivas. No obstante, en las naciones industrializadas el yoghurt en polvo se utiliza fundamentalmente como ingrediente en alimentos infantiles, productos de panadería y confitería. Las propiedades necesarias como ingrediente varían y no es posible combinar todas en un único producto. Por lo tanto, en la mayor parte de los casos, es necesario diseñar específicamente los parámetros de elaboración del yoghurt de acuerdo con el uso final al que va a ser destinado. (⁹⁰)

Variedades de yoghurt.

Yoghurt con chocolate. Este es un yoghurt que en Canadá y Estados Unidos gusta mucho. Se prepara añadiendo chocolate en polvo o azúcar y cacao en cantidades que se deseen, se convierte primeramente en jarabe y se agrega a la leche antes de haber añadido los cultivos lácticos o después de ello. Para evitar la sedimentación del chocolate, igual que en la leche chocolatada, se añaden sustancias detalladas por separado.

Yoghurt con café, fresa, naranja, cereza, piña de América, miel, ron, etc., con vainilla, limón, ratafía (uno de los mejores), grosella, frambuesa, etc., todos estos yogures se preparan igual que la leche chocolatada u otras, añadiendo el jarabe correspondiente hervido en el momento o después de la inoculación.

Una forma practica de trabajo empleada en Canadá es: una vez inoculado el yoghurt, llenan las botellas de yoghurt natural y luego, en el mismo pasteurizador de acero inoxidable con doble pared y agitador, pasteurizan y evaporan la leche, luego la enfrían a 45° y después la inoculan, añadiendo el jarabe de naranja, fresa o cereza utilizados para aquella fabricación. Este pasteurizador de acero inoxidable o pasteurizador Pfaundler, de acero isovitrificado o vidriado, se monta en una galería en la cámara de yoghurt en la parte alta y debajo de la maquina de embotellar y cerrar los potes, con solo un tubo de acero inoxidable que desde la base del pasteurizador conduzca la leche inoculada y evaporada a la maquina de embotellar, en la que entra por una abertura del tapón. (⁹¹)

4.1.4.- Valor nutritivo del yoghurt.

Valor nutritivo. El valor nutritivo del yoghurt depende de su composición, las materias primas utilizadas, los ingredientes añadidos y el proceso de fabricación, determinan los contenidos en vitaminas, proteínas, grasa y minerales.

⁹⁰ Varnam Alan H., Op. Cit., Págs. 382 y 383.

⁹¹ Russell José Maria, Dos Santos Ignacio, Op. Cit., Pág. 575.

El principal azúcar del yoghurt es la lactosa, que se encuentra en el producto final en proporciones muy similares a la de la leche, es decir, de un 4 a 5%. Sin embargo, se ha comprobado que el yoghurt no resulta perjudicial para las personas que padecen intolerancia a la lactosa y puede incluirse en su dieta. Hay varias teorías para explicar esta aparente contradicción.

La explicación más sencilla es que los microorganismos del yoghurt continúan metabolizando la lactosa después de la ingestión del producto y la cantidad de lactosa residual que llega al intestino delgado, es tan pequeña que no produce ninguna reacción adversa. También es posible que como el yoghurt ya está coagulado antes de llegar al estómago, el coágulo permanezca prácticamente intacto después de la ingestión y en esas condiciones, la difusión de la lactosa hacia la mucosa intestinal se produce muy lentamente. Su gran digestibilidad hace que el yoghurt sea una buena fuente de energía en la dieta. También aporta muchas proteínas. Las caseínas y las proteínas del suero contienen muchos aminoácidos esenciales y el consumo diario de 200 a 250 gramos de yoghurt, cubre una parte importante de la ingesta recomendada. Los yogures no desnatados son además una buena fuente de lípidos en la dieta.

El comité de reportes de estándar de alimentos en yoghurt (“Food Standards Comité Report on Yoghurt”) define y da las normas de composición, aditivos, utilización de cultivos, tratamientos térmicos de los productos pasteurizados, etiquetado, etc. El informe señala que el “yoghurt” debe contener un mínimo del 3.5% de materia grasa en peso; el “yoghurt parcialmente desnatado” o de “contenido graso reducido”, entre el 1 y el 2% y el “yoghurt de leche desnatada” o “yoghurt desnatado” debe contener como máximo el 0.3% de materia grasa en peso. El mencionado comité, considera que el término “bajo en grasa” no es apropiado y resulta engañoso para los consumidores, ya que este tipo de yoghurt puede contener una proporción de grasa bastante elevada (del orden del 1 a 2% en peso). (⁹²)

La mayor parte de las investigaciones sobre los aspectos nutritivos de las leches fermentadas se han realizado sobre el yoghurt y aunque otros productos son similares, presentan diferencias, el proceso de fermentación modifica las sustancias nutritivas presentes, pero esencialmente, los nutrientes que se encuentran en el producto final reflejan la composición de la leche de fabricación. Por ejemplo, el yoghurt desnatado tiene un contenido más bajo en grasa y vitaminas liposolubles que el yoghurt de leche entera, mientras que la fortificación de la leche da lugar a un aumento en el contenido de proteínas y otros componentes hidrosolubles. Obviamente la composición de la leche de diferentes especies influye sobre la composición final del yoghurt y también los ingredientes añadidos. Por lo tanto, entre los distintos tipos de yoghurt hay grandes diferencias composicionales.

⁹² Early Ralph, Op. Cit, Pág. 131.

Las modificaciones nutritivas que se producen en la fermentación. La fermentación reduce el contenido en lactosa durante la fabricación del yoghurt, pero cuando la leche original se fortifica o se concentra, el contenido en lactosa del producto final puede ser incluso mayor que en la leche líquida.

En el yoghurt sin fortificar, la composición, el contenido en proteínas y aminoácidos totales son los de la leche original. Durante la fabricación del yoghurt y leches fermentadas se produce también una limitada lipólisis, cuya extensión también es distinta en las leches de diferentes especies, con variaciones tanto en la concentración como la composición en ácidos grasos libres.

Las leches fermentadas se consideran más digestibles en sentido general y, en el yoghurt, la digestión proteica es dos veces más rápida que en la leche cruda. Este hecho se debe en parte a la hidrólisis parcial de las proteínas en el yoghurt y en parte a la estructura física de su coagulo blando, que es muy diferente del que se forma cuando la leche llega al estomago y permite fácilmente la interacción entre las enzimas estomacales y sus sustratos.

Las leches fermentadas y las intoxicaciones alimentarias. Las leches fermentadas han producido intoxicaciones alimentarias en muy pocas ocasiones, aunque el consumo de productos como el yoghurt contaminado con muchas levaduras puede producir trastornos digestivos. El pH del yoghurt es muy bajo y la concentración en ácido láctico es demasiado elevada para permitir el crecimiento de microorganismos patógenos y parece que la muerte de las células se produce rápidamente. Por ejemplo, *Campylobacter*, desaparece de forma inmediata en presencia de ácido láctico, mientras que *Salmonella* se destruye o inactiva cuando la concentración en ácido láctico está por encima del 1% y el pH es inferior a 4.55.⁽⁹³⁾

Aportaciones nutritivas del yoghurt en la alimentación. El yoghurt se considera muy beneficioso porque, al aportar lactosa y ácido láctico al organismo, favorece las fermentaciones intestinales. En cambio, los gérmenes llamados *Lb. Acidophilus* y *Lb. Bifidus* crecen muy bien en el intestino, sobre todo del segundo. Ambos precisan para su desarrollo pequeñas cantidades de dextrina y sobre todo de lactosa.

La digestibilidad del yoghurt es superior a la de la leche. Admiten que el 32% de ésta se digiere al cabo de una hora de haber sido ingerida. En cambio, la casi totalidad del yoghurt, es decir el 92%, se digiere a la hora de consumirse y el 95% cuando han transcurrido tres horas. Por otra parte dicen que la cuajada de la leche se forma igual que la del yoghurt en el estomago del organismo humano.

También de experiencias modernas se ha demostrado que los cultivos de lactobacilos añadidos a la leche desnatada favorecen el crecimiento y el desarrollo

⁹³ Varnam Alan H., Op. Cit., Págs. 390, 391 y 401.

óseo, porque de esta forma se coadyuva a la absorción por el organismo de sales de cal y fósforo.

Las personas que como consecuencia del consumo de leche padecen fenómenos alérgicos, suelen tolerar con más frecuencia el yoghurt, porque los fermentos de éste modifican las lactoproteínas responsables de la alergia.

La eficacia de la leche ácida en el tratamiento de diarreas ha sido comprobada en muchas ocasiones, así como también los buenos resultados que proporciona en la lucha contra la gastroenteritis.

Nuevas experiencias permiten reafirmar que el yoghurt y las leches ácidas en general dan buenos resultados en el tratamiento de algunas enfermedades infantiles, como la dislepsia, las enteritis, el estreñimiento y determinadas atrofias.

Desde el punto de vista del consumo de yoghurt y de otras leches fermentadas, hay también que tener en cuenta los peligros que pueden ofrecer estos productos en el caso de su contaminación por gérmenes patógenos. De todas maneras esta posibilidad no es fácil que se presente, en primer lugar porque la mayor parte de aquellos derivados lácticos se preparan con leche pasteurizada y en segundo lugar a causa de la acidez que ofrecen destruye parcial o totalmente la mayoría de los microbios capaces de producir enfermedades.

⁽⁹⁴⁾

4.1.5.- Microbiología de los cultivos lácticos del yoghurt.

Los fermentos del yoghurt. La Función de cualquier fermento o cultivo iniciador es producir suficiente cantidad de ácido láctico en el menor tiempo posible, haciendo descender el pH de la leche desde 6.4 a 6.7 (dependiendo de la riqueza en extracto seco) hasta un ph de 3.8 a 4.2 y además desarrollar en el producto final unas características de textura, viscosidad y sabor que respondan a las exigencias de los consumidores.

Muchas veces, la elección del cultivo iniciador que se utiliza para fabricar las leches fermentadas está basada en la tradición. El tipo de fermento no sólo es importante para las características de un producto determinado, si no que también determina las diferentes variedades de ese producto. El yoghurt es sin duda el mejor ejemplo para ilustrar la influencia del cultivo; en su elaboración, la leche se siembra con diferentes combinaciones de bacterias lácticas para obtener distintos tipos de yoghurt.

Los cultivos iniciadores pueden clasificarse en dos grandes grupos en función de su temperatura de crecimiento: Mesófilos y Termófilos.

⁹⁴ Ajenjo Cecilia Cesar, Op. Cit., Págs. 810 y 811.

Aunque el término termófilo debería reservarse para los microorganismos cuya temperatura de crecimiento es de 20 a 35°C, en la industria láctea se llamarían así a los cultivos que presentan una actividad máxima entre 35 a 45°C. Esta terminología facilita la rápida y útil distinción entre los cultivos de yoghurt y los de quesería, cuya temperatura de crecimiento es de 20 a 35°C y que se denominan mesófilos. Estrictamente, las bacterias mesófilas son aquellas cuya temperatura óptima de crecimiento es entre 20 a 45°C y por lo tanto, en una clasificación más precisa, todos los microorganismos mencionados hasta ahora, deberían de considerarse mesófilos.

Los cultivos comerciales más utilizados están compuestos por *Lactobacillus delbrueckii*, *Streptococcus bulgaricus*, *Streptococcus salivarius*, *Streptococcus thermophilus* y los productos "bio" contienen además especies de *Bifidobacterium*. Entre otros microorganismos empleados para la elaboración de leches fermentadas se pueden citar *Lactobacillus delbrueckii*, *Streptococcus lactis*, *Lactobacillus acidophilus* y *Lactobacillus helveticus*.

En la elaboración de yoghurt tradicional la leche se siembra con *Lactobacillus delbrueckii*, *Streptococcus bulgaricus*, *Streptococcus salivarius* y *Streptococcus thermophilus*, estableciéndose entre estas bacterias lácticas un fenómeno de asociación o simbiosis cooperativa que es beneficioso para ambos microorganismos, pero no necesario. Este tipo de relación se conoce como protooperación.

En los últimos años han empezado a utilizarse *Lactococcus casei*, *Streptococcus casei* y especies bifidobacterias como *Bifidobacterium bifidum*, *infantis*, *breve*, *longum* y *adolescentis*, con la finalidad de evitar la acidificación excesiva de los productos fermentados y potenciar sus efectos beneficiosos para la salud. Actualmente, hay ya bastantes resultados experimentales que indican que el consumo regular de leches fermentadas con bifidobacterias puede resultar positivo para la salud. No obstante, está perfectamente establecido que para que se manifiesten los potenciales efectos favorables, el producto debe cumplir una serie de requisitos que han sido muy estudiados y de entre los que cabe resaltar los siguientes:

- a) Las cepas de bifidobacterias tienen que ser de origen humano;
- b) Las cepas deben presentar una resistencia demostrada a las condiciones que se dan en el trato intestinal, por ejemplo, a las sales biliares.

- c) Las células tienen que mantenerse viables durante el periodo de conservación previsto para el producto, que en el momento de su consumo ha de contener como mínimo 10 células activas por gramo. ⁽⁹⁵⁾

Crecimiento de Las bacterias del yoghurt. La flora del yoghurt esta constituida por las bacterias lácticas termófilas: *Streptococcus thermophilus* y *Lactobacillus Delbrueckii* y *Streptococcus Bulgaricus*. Para que el sabor se desarrolle satisfactoriamente, las dos bacterias deben encontrarse en un número aproximadamente igual. Entre ellas se establecen un fenómeno de mutua estimulación del crecimiento o protooperación. Las bacterias proteolíticas favorecen el crecimiento de los estreptococos por formación de péptidos pequeños y aminoácidos, principalmente valina. La leche contiene muy poca cantidad de estos aminoácidos, y los cocos producen ácido muy lentamente. Los cocos potencian el desarrollo de los bacilos produciendo *ácido fórmico* a partir del *ácido piruvico*.

Como resultado de la mutua cooperación durante el crecimiento de estas dos bacterias (*Streptococcus Thermophilus* y *Lactobacillus Delbrueckii*, *Streptococcus Bulgaricus*) en la leche, la producción de ácido láctico es mucho más rápida. Los bacilos son más acidorresistentes y su crecimiento no se detiene. Tanto los *estreptococos* como los *lactobacilos* tienen una importante contribución en la determinación de las propiedades del yoghurt, ambas especies deben de encontrarse en gran numero en el producto y por lo tanto en el cultivo iniciador.

Cuando la incubación del cultivo iniciador en la leche se prolonga o el yoghurt no se refrigera correctamente, los *lactobacilos* serán las bacterias predominantes.

Metabolitos. *S. thermophilus* y *L. delbrueckii*, *S. bulgaricus*, producen sustancias que, además de contribuir a la estructura y consistencia del yoghurt, determinan su sabor. Los principales compuestos, son los siguientes:

Ácido láctico. Los dos microorganismos forman ácido láctico a partir de la glucosa.

Acetaldehído. Este compuesto es fundamental en el aroma característico del yoghurt.

Diacetilo. *S. thermophilus* y, en menor grado, *L. delbrueckii*, *S. bulgaricus*, producen diacetilo.

Polisacáridos. Las bacterias del yoghurt pueden formar una capa pilosa que fundamentalmente son cadenas de polisacáridos constituidos por galactosa y

⁹⁵ Early Ralph, Op. Cit., Pág. 139.

otros glucidos. Los polisacaridos desempeñan un importante papel en la consistencia del yoghurt, sobre todo en los yogures batidos. ⁽⁹⁶⁾

Bacteriología del yoghurt. Se estima en general que aunque algunas levaduras y los mohos del genero oidium pueden contaminar el yoghurt, en este deben existir dos gérmenes esenciales. Lactobacillus joghurt y lactobacillus bulgaricus. El primero produce acidez y carece de granos de velotina en su estructura microbiana, mientras que el segundo, también llamado thermobacterium bulgaricus, contiene estos últimos y agria con menos intensidad. Unidos a ellos pueden existir varios estreptococos: lactis, cremoris y termophilus.

Hay que procurar que el yoghurt contenga varios gérmenes, sobre todo las dos termobacterias: Joghurt y Bulgaricus, así como el Estreptococo Thermophilus y que la temperatura de incubación del producto no sea muy alta ni tampoco demasiado baja. En este último caso se desarrolla mucho el Estreptococo Thermophilus y que la temperatura de incubación del producto no sea muy alta ni tampoco demasiado baja. En este último caso se desarrolla mucho el Estreptococo Thermophilus e incluso las levaduras, con lo que el producto resulta muy aromático pero algo dulce, mientras que el estreptococo citado toma poco incremento porque la temperatura de incubación es excesiva, el yoghurt resultara muy agrio. Por ello ha de buscarse un término medio entre las temperaturas más favorables para el desarrollo de los gérmenes esenciales, con el objeto de impedir que cualquiera predomine sobre los demás e impidan el desarrollo de todos los indispensables.

Los holandeses Pette y Lolkema, en un estudio publicado en 1950, recomiendan que el yoghurt contenga la Termobacteria Bulgarica y el Estreptococo Termófilo y concluyen que la acidez del producto debe estar comprendida entre 80 y 90 grados Dornic, pues así ofrecerá un aroma más agradable. Admiten que el aroma es producto también por los bacilos y que de estos el bulgárico estimula el desarrollo del estreptococo termófilo, lo que es debido a que aquel germen produce aminoácidos, especialmente valina. Sin embargo admiten que al incrementarse la acidez por el intenso desarrollo de los lactobacilos se inhibe la multiplicación de los estreptococos, el principal termophilus. Este ultimo es desde luego indispensable para la elaboración del yoghurt, pues no solo contribuye a la formación del aroma característico del mismo, sino que además favorece el desarrollo de los gérmenes bulgáricos; es decir que ambos microbios bulgárico y termófilo actúan en simbiosis.

Si en la preparación del yoghurt se desea que la cuajada resulte más untuosa y aromática hay que emplear mayor cantidad de lactobacilos y cuando convenga que dicho producto lácteo ofrezca más consistencia deberá incrementarse la proporción de estreptococos.

⁹⁶ Walstra P., T.S. Noomen Georts A., Boekel Van, *Ciencia de la Leche y Tecnología de los Productos Lácteos*, Ed. Acibia, Zaragoza España, 2001, Págs. 532 y 533.

Bacteriológicamente, el yoghurt se compone de microbios en forma de bastones, como los bacillus bulgaricus y joghurt, y de formas redondas o cocáceas, como los streptococcus termophilus y lactis. En el buen yoghurt deben de existir cocos y bacilos, predominando los cocos. ⁽⁹⁷⁾

Al principio de este siglo el distinguido bacteriólogo Metchnikoff, hizo la sugerencia de que el consumo de yoghurt conduciría a una mejor salud y que prolongaría la vida. Se supone que esto surge por el reemplazo de las bacterias habituales del intestino, que producen sustancias tóxicas, por bacterias benéficas como las que producen ácido láctico. ⁽⁹⁸⁾

4.1.6.- Elaboración tradicional y recientes avances en la elaboración del yoghurt.

En las últimas décadas, se ha producido en el mundo occidental un aumento espectacular del consumo de yoghurt, acompañado de un importante crecimiento económico de este sector, principalmente en la Unión Europea y Estados Unidos de América.

Últimamente el mercado del yoghurt se ha ido fragmentando con estrategias de ventas enfocadas sobre el contenido calórico, la cantidad de grasa reducida o baja, la mayor capacidad de conservación, la fabricación sin aditivos; estrategias publicitarias del estilo de “espeso y cremoso”; efectos beneficiosos para la salud relacionados con el contenido microbiano como los productos Bio, Lc, etc., y los yogures destinados al público infantil.

El yoghurt tradicional batido con frutas todavía sigue siendo el de mayor consumo y, junto con los “yogures de lujo” y los “yogures bajos en calorías”, representan aproximadamente el 70% del mercado en el Reino Unido. El resto, que incluye los yogures llamados “naturales”, “compacto o firme”, para los niños y los productos de larga conservación, entre otros, se engloban en los datos estadísticos en el apartado de “otros”.

La elaboración del yoghurt no es un proceso en absoluto uniforme y las técnicas utilizadas por los distintos fabricantes pueden ser muy diferentes, como existen infinidad de tipos de yogures y productos de composición muy variable, los sistemas de fabricación no son siempre los mismos. Durante la década de los años 60's, una gran proporción de los yogures producidos en Gran Bretaña se incubaba y se enfriaba por lotes, en cubas o tanques con capacidad para 45 litros de leche. El gran incremento en el consumo de yoghurt que se produjo a finales de los años 60's y principios de los 70's, hizo que este método discontinuo se abandonara porque no resultaba rentable para las producciones a gran escala.

⁹⁷ Ajenjo Cecilia Cesar, Op. Cit., Págs. 803, 804 y 807.

⁹⁸ Yudkyn Jonh, Op. Cit., Pág. 361.

Desde el comienzo de la década de 1990 prácticamente todo el yoghurt se elabora en sistemas continuos semiautomatizados o totalmente automáticos.

Durante el proceso de fabricación, es necesario controlar rigurosamente un gran número de factores para obtener un producto final de calidad, un yoghurt que presente las características adecuadas de sabor, aroma, viscosidad, aspecto, consistencia y periodo de conservación. Entre estos factores se pueden citar:

- a) La elección de la leche como materia prima;
- b) Los ingredientes añadidos;
- c) El tratamiento térmico;
- d) La emulsión u homogeneización;
- e) La preparación del cultivo.

En muchos países existe una legislación específica que regula la composición de los distintos tipos de yoghurt. En la legislación y en las normas para las buenas prácticas de fabricación también se especifican los límites para la adición de emulsionantes, estabilizantes, conservantes, colorantes, cantidades de frutas u otros ingredientes, e incluso se señalan los microorganismos que se deben utilizar en la elaboración.

Ingredientes lácteos. Los principales ingredientes del yoghurt proceden directamente de la leche o son derivados lácteos. Los que se utilizan con más frecuencia, son:

- 1.- Leche entera;
- 2.- Leche desnatada;
- 3.- Leche concentrada desnatada;
- 4.- Leche en polvo desnatada;
- 5.- Nata;
- 6.- Concentrados o aislados de proteínas lácteas.

En la formulación de los yogures desnatados y de bajo contenido graso, los principales ingredientes son la leche desnatada o la leche concentrada desnatada. El contenido en sólidos lácteos no grasos se ajusta añadiendo leche en polvo desnatada o agua, dependiendo de que haya que aumentarlo o reducirlo.

Las normas de la FAO/WHO exigen que el yoghurt contenga como mínimo un 3% en peso de materia grasa; para elaborar este producto se emplea leche entera. En la normalización del contenido graso se permite la adición de nata; este proceso de estandarización se realiza sistemáticamente en la fabricación de yogures de contenido graso bajo o reducido y consiste en mezclar la leche desnatada con la cantidad de nata necesaria para ajustar el porcentaje deseado en el producto final.

Todos los ingredientes que se utilizan en la formulación de la preparación láctea inicial deben ser de la mayor calidad. El recuento microbiano tiene que dar resultados aceptablemente bajos y la preparación de base no puede contener microorganismos patógenos ni alterantes.

Es necesario comprobar que ninguno de los ingredientes utilizados contiene antibióticos, bacteriófagos, restos de detergentes o desinfectantes, ni ninguna otra sustancia que pueda inhibir el crecimiento de los microorganismos del cultivo iniciador.

Edulcorantes. Los edulcorantes se pueden incorporar al yoghurt con los concentrados de fruta o directamente en la preparación inicial.

Los edulcorantes se añaden para contrarrestar la acidez desarrollada durante la fermentación, especialmente en la elaboración de yogures con frutas muy ácidas o que contienen poco azúcar. Como las grosellas o las frambuesas.

La cantidad de edulcorantes a utilizar depende de muchos factores, como por ejemplo:

- a) El tipo, cantidad y acidez de la fruta añadida;
- b) El compuesto edulcorante empleado;
- c) Las preferencias de los consumidores;
- d) Aspectos económicos;
- e) Exigencias legales;
- f) Efectos inhibidores sobre los microorganismos del cultivo iniciador.

El sistema de incorporación de edulcorantes que más se utiliza es la inclusión del producto en el concentrado o puré de frutas.

Aunque la sacarosa y la glucosa son los edulcorantes más frecuentes, también pueden añadirse otras sustancias como maltosa, galactosa y fructuosa.

Estabilizantes. Los estabilizantes y agentes espesantes más utilizados en la elaboración del yoghurt son almidones naturales, alginatos, agar, carragenanos, gomas comestibles, pectinas y celulosas. Las principales funciones que desempeñan, son:

1.- Mantener la viscosidad durante el proceso de elaboración y mejorarla en el producto final;

2.- Modificar la estructura y la textura;

3.- Evitar la separación del suero, especialmente durante el almacenamiento y transporte;

4.- Facilitar la suspensión de las partículas de fruta. También pueden influir sobre la cremosidad y untuosidad del producto.

El tipo y proporciones de estabilizantes para añadir son decisión de cada fabricante. No obstante, existen algunas sugerencias con respecto a las cantidades; por ejemplo, en el Comité de Reportes de Estándar de Alimentos en Yoghurt del año de 1975, recomienda que la proporción total incorporada sea como máximo del 0.5% en peso en el producto final, excepto en el caso de la gelatina, almidones y pectina, que podrían añadirse hasta representar el 1% en peso en el producto final.

La adición de estabilizantes y espesantes se ha utilizado como un sistema para reemplazar los sólidos lácteos y la materia grasa, reduciendo así los costes de producción. Como el yoghurt es un producto lácteo, la sustitución de los sólidos procedentes de la leche por estabilizantes es una práctica éticamente cuestionable y puesto que sin ninguna duda, es técnicamente posible elaborar un yoghurt firme y muy viscoso, hay una gran controversia sobre la necesidad de utilizar estabilizantes, especialmente los derivados de las fuentes menos naturales.

Preparaciones de frutas. Las frutas y los aromatizantes se suelen incorporar al yoghurt después de la refrigeración de la leche fermentada y antes del envasado del producto en vasitos o tarrinas para su venta al por menor. Según las necesidades de cada fabricante, la fruta se adquiere fresca, congelada o como una mezcla homogénea en la que se incluyen los colorantes, aromatizantes, estabilizantes, edulcorantes o conservantes que sean necesarios. En cualquier caso, el preparado de frutas debe ser muy homogéneo, porque se añade en continuo a la leche fermentada pasando a través de una bomba de velocidad regulable. Generalmente, el puré de fruta se dosifica volumétricamente en una concentración de 12 a 18% para los yogures batidos y se puede incorporar tras la refrigeración del yoghurt si ésta se realiza en una sola fase, o bien después de la primera etapa de refrigeración si el enfriamiento se lleva a cabo en dos fases.

Una de las técnicas más utilizadas para obtener un puré de frutas de buena calidad microbiológica consiste en la pasterización del producto y el llenado de los envases en caliente, de 75 a 80°C; la refrigeración se realiza en el propio envase. Deben extremarse las precauciones higiénicas cuando el pH de la preparación es superior a 4.5 (chocolate, pastas de praliné), condiciones en las que puede sobrevivir y crecer la bacteria *Clostridium Botulinum*.

Conservantes. En la fabricación del yoghurt están permitidos varios conservantes diferentes que pueden añadirse directamente a la leche o que muchas veces se incluyen en los purés de fruta. Los más empleados son el sorbato potásico, el benzoato sódico y el dióxido de azufre. El ácido sórbico,

añadido en forma de su sal potásica, actúa selectivamente contra levaduras y mohos, pero no afecta a los microorganismos del fermento.

Cualquiera que sea el método utilizado para incorporar frutas, es obvio que debe conseguirse una distribución uniforme del color, del aroma y de las frutas en el yoghurt. En el producto final no puede presentarse ningún tipo de rayado, manchas de distintos tonos, ondulaciones por acumulo de fruta en determinadas zonas, etc.

La calidad de la preparación de frutas que se añade, es determinante del producto final. El puré no debe aportar ningún microorganismo que pueda alterar el yoghurt, especialmente mohos y para ello es necesario asegurarse de que el proceso de fabricación del concentrado o puré es el correcto y de que recibe un tratamiento térmico suficiente.

Envasado. Antes de proceder al llenado de los envases, el yoghurt con frutas se mantienen en unos tanques de regulación que alimentan la envasadora. Es importante que en esta etapa, el producto sea suficientemente viscoso para que las partículas de fruta se mantengan en suspensión y se distribuyan uniformemente durante el llenado.

Para envasar los productos en donde el yoghurt natural y el puré de frutas se presentan por separados, es necesario disponer de un maquina llenadora con dos cabezales. Para el envasado de los yogures con capas de distintos sabores se utiliza un cabezal múltiple.

El yoghurt se comercializa en envases de vidrio, polietileno, polipropeno, poliestireno, cloruro de polivinilo, cloruro de polivinilideno, bolsas de plástico y envases de cartón. Para cerrar los envases de yoghurt suele ultimarse una hoja de aluminio con una capa de plástico que evita el contacto del producto ácido con la tapa y permite el cierre sobre el envase por termosellado.

Almacenamiento refrigerado. Los productos que una vez elaborados se someten a un tratamiento de pasterización, esterilización, pueden almacenarse a temperatura ambiente. Los yogures tradicionales deben mantenerse en condiciones de refrigeración hasta el momento de su consumo. La mayoría de los yogures tienen caducidad de entre 15 a 21 días.

Aunque el yoghurt está considerado como un alimento de bajo riesgo hay que seguir unas buenas practicas de fabricación, observar las normas y realizar los controles de temperatura señalados en la legislación vigente de cada país.

Distribución. Los principios y prácticas para garantizar la calidad del producto deben incluir el control de los productos alimenticios durante su distribución. Aunque se supone que los yogures se van a mantener almacenados durante muy poco tiempo antes de ponerse a la venta, es necesario controlar los posibles riesgos como la existencia de roedores e insectos, la exposición de productos a

temperaturas elevadas, daños físicos en la manipulación, etc., tomándose las medidas preventivas en caso necesario.

(⁹⁹)

4.2.- Yoghurt líquido o yoghurt para beber.

En este punto a tratar se explicara la verdadera naturaleza del yoghurt bebible o para beber y analizar en forma sencilla la diferencia que existiría si se hablara en términos reales de un yoghurt líquido (suponiendo que este pudiera existir como producto lácteo) y desmentir una posible confusión respecto de sus propiedades físicas y químicas en comparación del yoghurt bebible o para beber, tema medular de nuestra investigación.

En primer instancia en el caso de que existiera un yoghurt que “físicamente”, pareciera un “yoghurt líquido”, quizás las propiedades proteínicas y químicas del yoghurt que se han señalado en temas anteriores; se perderían o cambiarían, ya que al modificarse la cantidad de bacterias existentes en dicho producto y que además se encuentran de manera proporcionada en él, (las dos principales: El lacto Bacilo Bulgarico y el Estreptococo Thermófilo) en el momento en que se encuentra una cantidad menor de estreptococos en relación con los bacilos, inmediatamente se generaría un cambio en el producto final, sobre todo en la consistencia del yoghurt, ya que; no hay que olvidar que una de las cualidades del yoghurt para beber, es su viscosidad y su apariencia en forma de coagulo o gel y al existir una disminución del estreptococo thermófilo, el producto final tendría un aspecto menos consistente y viscoso, aclarando que no llega a convertirse en un liquido por mucho que así se le pareciere.

Ahora cabe mencionar que la forma “literal” con que se manejo el nombre de este producto como “yoghurt para beber” fue por la manera en que se ingiere este alimento, y en nada varia sobre la composición física y química del producto en cuestión, por lo tanto considero erróneo el que se piense que la manera literal en que se manejo al yoghurt bebible o yoghurt para beber al señalarlo como si pudiera ser un yoghurt liquido por su presentación, sea la adecuada y se asimile a éste como un liquido, cuando materialmente este producto difiere en su estado físico y químico de aquel, a manera de conclusión, la descripción física más acertada del yoghurt bebible, es la de ser un yoghurt en presentación para beber sin ser un liquido o bebida.

⁹⁹ Early Ralph, Op. Cit., Págs. 129, 132 a 136, 138, 148 y 149.

4.2.1.- Definición de yoghurt para beber.

Si bien es cierto que no existe en nuestro país una definición de lo que es el yoghurt para beber o bebida, señalare un antecedente de la definición de “yoghurt” cómo a continuación se menciona:

El artículo 382 del Reglamento de la Ley General de Salud en Materia de Control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Productos y Servicios, definía al yoghurt como “el producto obtenido de la mezcla de la leche entera, semidescremada o descremada con leche descremada deshidratada, sometido a un proceso de pasteurización y coagulación por fermentación, mediante bacterias lacto-bacillus bulgaricus, y estreptococcus-thermophilus. (Artículo 382.- Derogado D.O.F. 9 de agosto de 1999)

Por otro lado en la Legislación Francesa en el año de 1963, se tiene contemplada la definición de yoghurt como se señala en el siguiente decreto:

Decreto num. 63-695 de 10 de junio de 1963.

Reglamento de administración pública para el cumplimiento de la Ley de 1 de agosto de 1905, Sobre represión de fraudes en lo concerniente al yoghurt y otras leches fermentadas.

Art. 8.- La denominación “yoghurt” se reserva para la leche fermentada, obtenida exclusivamente por acción de las bacterias lácticas lactobacillus bulgaricus y streptococcus thermophilus, que deben sembrarse simultáneamente y que habrán de continuar vivas en el producto en el momento de su venta.

La cantidad de ácido láctico contenido en el yoghurt no debe ser inferior al 0.8 gramos por 100 al momento de su venta al consumidor. ⁽¹⁰⁰⁾

Ahora por otro lado existe una breve, pero clara definición de yoghurt para beber o bebida, tomada del Código Alimentario de Argentina, que señala lo siguiente:

“Código Alimentario Argentino.

“(..)

“Capítulo VIII.- Alimentos lácteos.

“Cuando la consistencia del yoghurt sea lo suficientemente fluida que permita su ingestión como si fuese un líquido sin serlo, se podrá rotular como: yoghurt para beber.” ⁽¹⁰¹⁾

¹⁰⁰ Veisseyvere Roger, *Lactología Técnica; recogida, tratamiento y transformación de la leche en países templados y calientes*, Trad. De la 2ª Ed. Francesa, Ed. Acribia, Zaragoza España, 1972, Pág. 559.

¹⁰¹ <http://biblio.fb.uner.edu.art/biblioteca/caa.htm>

Por mi parte me atrevo a dar una definición aproximada del yoghurt bebible o para beber, tomando como base los antecedentes mencionados, y exponiéndola de la siguiente forma:

“Yoghurt bebible: Es aquel producto derivado directo de la leche, que se obtiene de la inoculación o vertimiento en forma proporcional de las bacterias *Bacilo Bulgarico* y *Estreptococo Thermófilo* manteniéndose vivas hasta el momento de su consumo, conservando una consistencia viscosa y lo suficientemente fluida para facilitar su ingestión sin ser un líquido”.

4.2.2.- Distinción del yoghurt firme y el yoghurt para beber respecto del tipo de envase por medio del cual se comercializa y se consume el producto.

Ciertamente es que el yoghurt para beber o bebible tiene un contenido en sólidos totales inferior, tras haber sido sometido a una homogeneización (tratamiento al que son sometidos algunos líquidos, especialmente la leche, para evitar la separación de sus componentes) para conseguir una mayor reducción de viscosidad, en comparación de la que se presenta en el yoghurt firme, no significa que se haya convertido en un líquido, ya que; sí se quisiera que el yoghurt bebible tuviera una mayor consistencia, lo único que se haría en el proceso de fabricación, sería incrementar la proporción de estreptococos termófilos en dicho producto y en caso contrario, disminuirlos.

Cabe señalar la diferencia de estos dos tipos de yogures, respecto del tipo de envase en que cada uno se presenta ante el público consumidor y que los hace especiales ha pesar de provenir de un mismo elemento: La leche.

En el yoghurt firme, su consistencia se deriva de una mayor cantidad de sólidos totales en el producto final y su tipo de envase es distinto; éste consiste en una tarrina (envase pequeño para algunos alimentos que deben conservarse en frío) y que por lo general la boca del vasito o tarrina es ancho, y facilita la introducción de algún utensilio para comer, (llámese cuchara o tenedor) el cual sirve para el consumo de este alimento.

Dada la importancia del tipo de envase en que estos yogures se presentan, es menester señalar lo que se entiende por este término.

El maestro Hugo Carrasco Iriarte en su obra “Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales” menciona lo que se entiende por “envase” de la siguiente forma:

“Envase: Envoltura directa de un producto cuyo propósito es proteger sus características físicas y químicas”.⁽¹⁰²⁾

¹⁰² Carrasco Iriarte Hugo, *Glosario de Términos Fiscales, Aduaneros y Presupuestales*, Ed. Iure Editores, México, 2003, Pág. 69.

De lo transcrito se puede deducir, que el fin o propósito de un envase será, el de proteger las cualidades físicas y químicas de un producto, y que de ningún modo debe entenderse que por el tipo de envase de un alimento, se pueda determinar a primera vista la naturaleza de este.

Ahora, otros factores que influyen en que se manejen determinados tipos de envases en los alimentos, son más que nada de tipo mercadotécnicos.

Si bien es cierto que para el yoghurt bebible, la presentación de este producto ha sido la de estar en un frasco en forma de botella, teniendo esta en la parte superior una disminución del ancho de la boca del envase, a diferencia del usado en el yoghurt firme; y que por estas características suele confundirse con otro tipo de productos como los líquidos y bebidas.

Los líquidos y bebidas se han estandarizado de tal forma al haber adoptado este tipo de presentación, haciendo la siguiente observación: Qué existen bebidas cuya forma de envase es de tipo triangular y rectangular, incluyendo en el mismo de manera expresa, que es un líquido al tratarse su contenido en unidades de mililitros y litros.

Ahora, quizás los motivos por los que el fabricante o asesor en mercadotecnia prefiriera este tipo de envase para el yoghurt bebible o para beber, pudieron ser varios, a manera de ejemplo; los que se mencionan a continuación:

1.- El de proporcionar una fácil transportación de dicho alimento.

2.- Por el tipo de envase y el material con que este se fabrica, ya que es más resistente al del yoghurt firme, puesto que puede soportar una mayor presión sin llegar a romperse como otros envases más endebles, por lo que esta cualidad garantiza una mayor protección al producto.

3.- El hecho de facilitar un rápido ingerimiento, como si se tratase de una bebida.

4.- Tomando en cuenta el estilo de vida tan rápido y acelerado; generalizado en la población, sobre todo en las ciudades o grandes urbes, en donde lo que se busca al momento de la alimentación, es algo que se pueda ingerir de manera práctica y rápida y que aporte nutrientes; y porque no señalarlo, que dicho alimento tiene un precio accesible que se encuentra de alguna manera al alcance del ingreso del consumidor.

4.3.- El yoghurt bebible como un semisólido.

El tema a tratar en este punto, es respecto del estado físico denominado "semisólido" y su relación directa con el yoghurt bebible, ya que se refiere a una característica física (*semisólido*, que no es absolutamente sólido) del yoghurt

bebible que no se ha abordado, dada la importancia que tiene en el aspecto jurídico a tratar. Por ello mismo, partiré de lo más elemental como es el hacer mención de los estados de la materia hasta llegar a la determinación de porqué el yoghurt bebible o para beber es físicamente un semisólido y no un líquido.

4.3.1.- Estados de la materia.

Estados De La Materia. Los tres estados. Sólido, líquido y gaseoso, en que existe normalmente la materia.

Los sólidos tienen forma y volumen fijos. Es decir, no fluyen como los líquidos y los gases y son difíciles de comprimir. En los sólidos, los átomos o moléculas ocupan posiciones fijas en el espacio. En la mayoría de los casos hay una configuración regular de átomos, el sólido puede ser amorfo y cristalino.

Los líquidos, tienen volumen fijo, es decir poca compresibilidad pero fluyen para adoptar la forma de la vasija que los contiene los átomos o moléculas se mueven al azar, pero están bastante próximos entre si y el movimiento esta limitado, su unidad de medida es de litros o mililitros.

Los gases, no tienen forma ni volumen fijos. Se expanden espontáneamente para ocupar todo el recipiente en que esta y se comprimen fácilmente. Las moléculas tienen movimiento aleatorio casi completamente libre.

Un cuarto estado de la materia por algunos considerado así, es el plasma.
(¹⁰³)

4.3.2.- Derivados de la leche.

La leche, y los derivados de esta, tienen un lugar muy importante en la dieta humana. Son ricos en proteínas, calcio, vitaminas y lactosa; proporcionando estos nutrientes en equilibrio adecuado. La leche y algunos derivados representan cerca de 25% de las compras anuales de alimentos del americano medio. La leche es un alimento casi perfecto que se puede adquirir a un precio razonable y casi 80 millones de cuartos de leche y crema frescas, constituyen el consumo diario en los Estados Unidos de América. Los nutrientes que se obtienen de la leche y de algunos de sus derivados, no se pueden obtener por completo de otras fuentes y los que se logran obtener, son más costosos.

El desarrollo de la refrigeración, pasterización, homogeneización, así como los métodos científicos para producir e industrializar a la leche, como a sus derivados, hizo posible el uso más efectivo de tales productos. (¹⁰⁴)

¹⁰³ Valero Michel, *Diccionario de Física*, Grupo Editorial Norma Educativa, 1ª Ed. 1984, Pág. 90.

¹⁰⁴ Diggins Ronald V., *Vacas, Leches y sus Derivados*, Compañía Editorial Continental, S.A., México, España, 2ª Edición, 1967, Págs. 11 y 12.

Se ha dicho que la industria lechera maneja la leche y sus productos derivados; pero podrá decirse más correctamente, como hemos apuntado, que trata de la leche, de sus derivados y de sus microorganismos. La leche nunca llega a la lechería sin sus microorganismos, comúnmente asociados a ella y estos organismos se encuentran siempre presentes en los productos lácteos, desde el principio hasta su fin, sino se esterilizan. Los microorganismos operan constantemente sobre los diferentes componentes de la leche: lactosa, caseína, albúminas, grasa, sales, lecitina, citratos, etc. Cuando la leche ordinaria es mala o esta alterada de un modo u otro y la crema, la manteca o el queso son de calidad inferior o tienen alguna característica censurable, se puede atribuir principalmente el mal a la acción de los microorganismos indeseables, o si no, a la acción mal dirigida de los microorganismos deseables en la leche. ⁽¹⁰⁵⁾

Se han pronunciado diversos criterios respecto a los productos derivados de la leche, para considerarse afectos a la tasa del 0%, en virtud que el propio numeral 1 del inciso b, del artículo 2-A, fracción I, no los excluye y, por lo tanto, se consideran afectos a la tasa del 0%. Existen antecedentes y diversas tesis, como la que a continuación se señala:

VALOR AGREGADO, IMPUESTO AL. DERIVADOS DE LA LECHE QUE SE ENCUENTRAN AFECTOS A LA TASA NOMINAL DEL 0% (CERO POR CIENTO). Es verdad que el numeral 2o.- A, fracción I, inciso b), subinciso 2, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, previene lo siguiente: "El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes: 1.- La enajenación de: ... b).- Los siguientes bienes:... 2.- Leche y sus derivados y huevo, cualquiera que sea su presentación"; también lo es que sobre el particular el artículo 4o. del reglamento de la referida ley estatuye categóricamente lo siguiente: "Para los efectos del subinciso 2, del inciso b), de la fracción I, del artículo 2o.- A de la Ley, se considerarán derivados de la leche, el queso, la crema, la nata, la leche agria incluyendo la tipo búlgara y la mantequilla, siempre que no estén mezclados con otros productos". Por tanto, es claro que el primero de dichos preceptos no puede ni debe aplicarse aisladamente sino en relación directa, armónica, y conjunta con la disposición reglamentaria de mérito, la cual no admite otra interpretación que la literal y correlativa que le corresponde, es decir, que para los efectos del susodicho subinciso 2 se considerarán en forma limitativa y no genérica ni ejemplificativa, como derivados de la leche para los efectos de la referida tasa del 0% (cero por ciento), el queso, la crema, la nata, la leche agria incluyendo la tipo búlgara y la mantequilla.

¹⁰⁵ Rusell José Maria, Dos Santos Ignacio, Op. Cit. Pág. 1.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 40/88. Aranz, S.A. de C.V. 5 de julio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Luis Enrique Vizcarra González.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo II, Segunda Parte-2, julio a diciembre de 1988, Pág. 616.

Del contenido de la tesis que antecede, se puede advertir cuales son los derivados de la leche, y porque se consideran en forma limitativa los supuestos en donde serán aplicables dentro de la tasa cero, como son: el queso, la crema, la nata, la leche agria, incluyendo la tipo búlgara y la mantequilla; la manera en que se interpreta y por la forma en que la expone el juzgador, aplicándose al caso concreto; el yoghurt como producto derivado de la leche bien encuadra en este tipo de denominación, dado que como ya se ha tratado anteriormente, el yoghurt es una leche fermentada, y el sabor de esta es agrio, conteniendo también el bacilo bulgarico, deja por tanto la opción de considerar en primera instancia a la leche agria de mayor importancia y reconocimiento, como es el yoghurt, que además contiene las bacterias búlgaras.

4.3.3.- Semisólido. Como propiedad física del yoghurt bebible, establecida mediante prueba pericial.

En este punto como se ha señalado anteriormente, se tratara en especifico al yoghurt bebible o yoghurt para beber como un semisólido, comprobado mediante prueba pericial, para determinar que efectivamente se trata de un derivado de la leche y sobre todo, hacer algunas observaciones respecto a otros criterios que ha emitido el juzgador, en donde lo denomina como una bebida distinta de la leche, sin serlo.

Antes de ir al punto a tratar, creo necesario mencionar el siguiente criterio relacionado con el yoghurt bebible o para beber:

VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 0% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 2.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES APLICABLE A LA ENAJENACIÓN DEL YOGHURT PARA BEBER, PUES ÉSTE CONSTITUYE UNA BEBIDA DISTINTA DE LA LECHE. Conforme a lo dispuesto en la fracción I, inciso b), subinciso 1 del referido precepto legal, la tasa del 0% para calcular el impuesto al valor agregado se aplica a la enajenación de productos destinados a la alimentación, exceptuando entre ellos, a las bebidas distintas de la leche. Ahora bien, dado que lo dispuesto en tal numeral constituye una excepción a las cargas de los particulares, su aplicación debe ser estricta, en

términos de lo previsto en el artículo 5º. del Código Fiscal de la Federación, en ese tenor si el artículo 382 del Reglamento de la Ley General de Salud en Materia de Control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Productos y Servicios, define al yoghurt como “el producto obtenido de la mezcla de la leche entera, semidescremada o descremada con leche descremada deshidratada, sometido a un proceso de pasteurización y coagulación por fermentación, mediante bacterias lacto-bacillus bulgaricus, y estreptococcus-thermophillus, debe concluirse que el yoghurt para beber constituye, para efectos del impuesto al valor agregado, una bebida distinta de la leche, derivada de ella, lo que se corrobora por la intención legislativa plasmada en la redacción del artículo 2º.-A de tal ordenamiento, en cuyo texto vigente a partir del primero de septiembre de mil novecientos noventa y cinco, suprimió la aplicación de la referida tasa a los derivados de ese producto.

Novena época. Instancia: Segunda sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: IX, Mayo de 1999. Tesis: 2a. LXXV/99. Página: 515. Materia: Administrativa. Tesis aislada.

Amparo en revisión 2200/98. Sigma Alimentos Lácteos, S.A. de C.V. 16 de abril de 1999. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

De acuerdo con lo expuesto en esta tesis aislada, la tasa cero se aplica sólo a los productos destinados a la alimentación, y exceptúa a las bebidas distintas de la leche, en específico al yoghurt para beber o bebible, del mismo modo hace énfasis sobre la estricta aplicación de la ley fiscal fundándose en el Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación y en la definición dada en el Artículo 382 del Reglamento de la Ley General de Salud en Materia de Control Sanitario de Actividades, Establecimientos, Productos y Servicios, y de ahí se desprende el criterio del juzgador, al señalar que el yoghurt para beber constituye una “bebida distinta” de la leche aún siendo “derivada” de ella, hay que hacer notar; el hecho de que el juzgador ya en ese momento considero al yoghurt para beber, como una bebida; además señala que en el texto vigente del artículo 2º -A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que entro en vigor el 1 de septiembre de 1995, se suprimió la aplicación de la tasa 0% a los derivados de la leche. Entonces debido a esta reforma, se determino el criterio anterior.

Ahora, antes de entrar de lleno a lo concerniente a la prueba pericial, señalaré el siguiente criterio relativo a los derivados de la leche y la comprobación química de estos:

DERIVADOS DE LA LECHE SON AQUELLOS PRODUCTOS QUE SE PREPARAN A BASE DE LECHE O ALGUNO DE SUS COMPONENTES. A efecto de determinar si un producto es un derivado de la leche, debe desahogarse prueba pericial química, que establezca si el producto final es un derivado o un componente de la leche; consecuentemente, si con el desahogo de la prueba de referencia se establece que el producto final obtenido es un derivado de la leche, necesariamente tiene que aplicarse la tasa prevista en el artículo 2-A, fracción I, inciso b), subinciso 2, de la ley del impuesto al valor agregado, al ser un derivado de la leche. Por lo que sí se demuestra que el aceite de mantequilla es un derivado de la leche, procede aplicar la tasa mencionada.

Revisión 848/85. Resuelta en sesión de 19 de mayo de 1987, por unanimidad de 7 votos, Magistrado ponente: Gonzalo Armienta Calderón. Secretario: Lic. Raymundo Rentería Hernández.

Publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de mayo 1987, numero 89, pagina 946.

Tomando como referencia el anterior criterio, en el cual existe la posibilidad de demostrar si un producto es derivado o no de la leche o si solo es un componente de esta, por medio de la prueba pericial en cuestión química y si al realizarse dicha prueba se demuestra que es un derivado de la leche, entonces se le deberá de aplicar la tasa preferencial de 0% en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ya explicado lo anterior, entraremos a una parte de la Prueba Pericial que se ofreció en el juicio presentado por “Sigma Alimentos Lácteos, S.A. de C.V.”, en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual fue resuelto por la Décimo Primera Sala Regional Metropolitana de dicho tribunal, con fecha 28 de agosto de 2001.

(...)

CONSIDERANDO:

(...)

TERCERO.- (...)

“A juicio de los suscritos Magistrados, los agravios en estudio resultan fundados y suficientes para declarar la nulidad de la resolución impugnada, en virtud de los siguientes razonamientos:

En primer término es necesario precisar que la litis en el presente asunto se constriñe a dilucidar si el yoghurt semisólido o para beber es o no una bebida, si es distinto de la leche y en consecuencia si de conformidad con el artículo 2°-A de

la Ley del Impuesto al Valor agregado se le debe aplicar o no la tasa preferencial del 0%.

Al efecto, el citado artículo 2°-A, fracción I, inciso b, subinciso 1) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para 1997, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 2°-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

“I.- La enajenación de:

“(...

“b).- Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

“1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

“(...)”

Del precepto antes transcrito se desprende que la tasa preferencial del 0% se aplica a la enajenación de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación con excepción de las bebidas distintas de la leche, aun cuando tengan la naturaleza de alimento, quedando incluidas en dicha excepción los jugos, néctares y los concentrados de frutas o verduras.

Ahora bien, esta Juzgadora considera que en relación con el artículo 2°-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el yoghurt semisólido, materia de análisis en el presente juicio, no es una bebida distinta de la leche, que esté comprendida dentro de la excepción a que se refiere el artículo antes citado.

Lo anterior es así, ya que en primer término, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, que prevé la aplicación estricta de la ley, si el citado artículo 2°-A de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, no contempla dentro de la excepción para la aplicación de la tasa 0% al yoghurt, es ilegal que en la resolución impugnada se introduzca en dicha excepción sin que se disponga en forma expresa tal situación, por lo que al no incluir en forma específica el legislador al yoghurt, no se puede llegar a la conclusión que no se le deba aplicar la tasa preferencial del 0%.

En segundo lugar, y respecto de la afirmación de la autoridad en el sentido de que el citado yoghurt semisólido es una bebida distinta de la leche, la prueba

pericial en materia química ofrecida por la enjuiciante, cuyos dictámenes rendidos por los peritos de las partes y el tercero en discordia, los que se valoran en términos de la fracción II, artículo 234 del Código Fiscal de la Federación, a juicio de este Órgano Colegiado acreditan a favor de la ocurrente las manifestaciones vertidas en sus agravios, es decir que el yoghurt semisólido que enajena, no tiene el carácter de bebida sino de semisólido y tampoco es distinta de la leche, causando el Impuesto al Valor Agregado a la tasa 0%, considerando esta Juzgadora que, de acuerdo con los dictámenes que a continuación se analizarán, la característica de una bebida es la de encontrarse en estado físico líquido, mas no de semisólido y que las características de la leche permiten diferenciar cualquier producto distinto de ella.

En esta tesitura, tal y como se aprecia del análisis de los dictámenes periciales aludidos, en lo conducente los peritos de las partes y el perito tercero en discordia contestaron a las preguntas 19, 23, 25, 26, 27, 28, 29 y 30 del cuestionario propuesto por la parte actora, lo siguiente:

“(…)

“19.- Dirá el perito, en base a las preguntas anteriores, si los tipos de yogurt que elabora Sigma Alimentos Lácteos, S.A. de C.V., son alimentos y leche y por lo tanto, un alimento lácteo y especificará por qué.

“ACTORA: Todos los tipos de yoghurt que elabora Sigma Alimentos S.A. de C.V., son alimentos como quedo definido anteriormente este concepto, son leche, ya que ésta es el elemento base para su elaboración y los microorganismos que la acidifican, provienen de la propia leche y en consecuencia son un alimento lácteo.

“Por otro lado, siendo la composición y el valor nutricional, las características fundamentales que el ser humano aprecia en la leche de vaca, la naturaleza de la misma se mantiene, precisamente, por conservar el valor de la leche, considerándose como secundarias las características de acidez, de sabor, etc., por lo que, es posible entonces concluir, que la leche acidificada, endulzada y saborizada, es leche (yoghurt semisólido), la composición de los yoghurts elaborados por Sigma Alimentos Lácteos S.A. de C.V., comparten las (sic) características fundamentales de composición de los productos que comercialmente se le conocen con el nombre de leche, al igual que las leches que se analizan en el anexo de este dictamen, las cuales no son en términos generales la leche extraída de las glándulas mamarias de la vaca, pero son leches por que su producto base, sí lo es.

“DEMANDADA: el producto que nos ocupa es el yoghurt para beber que se define como bebida distinta de la leche por la forma en que se ingiere y principalmente por su composición, siendo que entre otros contiene las lactobacillus bulgáricus y estreptococcus thermophilus, microorganismos que no se encuentran en la leche.

“PERITO TERCERO: En primer lugar la demandada sostiene que los *Lactobacillus bulgaricus* (sic) y *Streptococcus thermophilus* son microorganismos que no se encuentran en la leche, lo cual es incorrecto. Por ser la leche el más completo de los alimentos, en ella encontramos un excelente sustrato para el desarrollo de la mayoría de los microorganismos, tanto patógenos como banales, de ahí que encontremos normalmente diversas especies de los géneros: *Streptococcus* y *Lactobacillus*, así como representantes de los géneros *Propionibacterium* y *Bacillus*. Debido a que en la leche predomina la lactosa, la caseína y las sustancias grasas, los microorganismos que en ella se encuentran corresponden principalmente a los tipos de bacterias proteolíticas, glucolíticas y lipolíticas, es decir de casi todos los tipos bacterianos, pues el sustrato constituye un excelente medio de cultivo para ellos.

“Los yoghurts que elabora la actora, son alimentos de un alto valor nutritivo por el porcentaje de proteínas que contienen, incluso semejante al valor nutricional de la leche, al ser elaborados a partir de ésta, por lo que entonces es válido concluir que el yoghurt es leche. Además de las proteínas, tienen grasas, minerales, vitaminas y ácido láctico.

“(…)

“23.- Dirá el perito, si el yoghurt semisólido con sabor, atendiendo a su composición, que incluye sólidos grasos y sólidos no grasos, los cuales se encuentran en emulsión, suspensión y solución, puede considerarse como un producto líquido o semisólido, atendiendo a la clasificación de alimentos que contiene el artículo 215 de la Ley General de Salud.

“ACTORA: Tal como se manifestó al dar respuesta a las preguntas números 20, 21 (sic), y 22, se tiene en un primer término que el yoghurt semisólido elaborado por Sigma Alimentos Lácteos, S.A. de C.V., contienen sólidos grasos y no grasos que se encuentran en emulsión, suspensión y solución, en tal proporción con la humedad que lo equiparan a productos sólidos como la papa, superando a otros como el brócoli, lechuga, espárragos, zanahoria, manzana, durazno, naranja y leche, como se muestra en el siguiente cuadro:

“contenido de agua en algunos alimentos, expresado en porcentajes

“Yoghurt Semisólido elaborado por Sigma Alimentos Lácteos	80.58
“Papa, pera	80
“Leche	87
“Manzana, Durazno, Naranja	88
“Brócoli, Zanahoria	90

“Asimismo, en un segundo término, el estado físico del yoghurt semisólido adicionado con una preparación de frutas, por la coagulación de sus proteínas, es un gel, o sea un producto con viscosidad de 1000 a 1200 centipoises, cuerpo y consistencia que lo distinguen de un líquido.

“De lo anterior, este perito concluye que el yoghurt semisólido adicionado con una preparación de frutas por su contenido de sólidos y su estado físico que lo hacen un gel, debe ser considerado un producto semisólido y no un producto líquido, desde el punto de vista químico y aludiendo a la clasificación de alimentos que contiene el artículo 215 de la Ley General de Salud.

“DEMANDADA: La definición de bebida no alcohólica según el artículo 215 de la Ley General de Salud es: “cualquier líquido, natural o transformado que proporcione al organismo elementos para su nutrición”.

“Por lo tanto en el (sic) yoghurt para beber es un producto que se presenta en forma líquida y se envasa en botellas cuyo orificio no deja duda de la forma en que debe ingerirse y puesto que contiene, entre otros elementos nutricionales de la leche, se concluye que el yoghurt que nos ocupa es una bebida en los términos del artículo antes citado.

“PERITO TERCERO: El estado físico del yoghurt en su presentación para beber, es el de un producto semisólido con una viscosidad de 1000 a 1200 centipoises que lo hacen diferente a un líquido, es decir, no es una bebida, razón por la cual dicho producto no se encuentra dentro de la definición de bebida no alcohólica que establece el artículo 215 de la Ley General de Salud.

“(…)

“25.- Dirá el perito si el yoghurt semisólido, se comercializa en unidades de peso, como se comercializan los productos sólidos y semisólidos y no en unidades de volumen como se comercializan las bebidas.

“ACTORA: El yoghurt semisólido con sabor y frutas que elabora Sigma Alimentos Lácteos, S.A. de C.V. se (sic) comercializa como los productos sólidos, es decir, en unidades de peso y no en unidades de volumen, al no ser un producto líquido, cuestión que se corrobora fácilmente (sic) viendo cualquier envase.

“DEMANDADA: Las unidades de medida utilizadas para un líquido pueden estar en litros o kilogramos, ejemplo: un litro de agua es igual (sic) un kilogramo.

“PERITO TERCERO: El litro es el volumen ocupado por el peso de un kilogramo de agua pura a 4°C y a 760 mm de presión. Equivale a 1.000027 decímetros cúbicos = 1000.027 centímetros cúbicos = 1.000027 litros, para ser exactos.

“El yoghurt semisólido lo comercializa la actora en unidades de peso y no en unidades de volumen.

“26.- Dirá el perito, si el yoghurt con sabor, materia de esta controversia, al ser un gel consiste en una masa producto de la coagulación de las proteínas de la leche, por medio de la fermentación láctica, es un producto semisólido o líquido.

“ACTORA: El yoghurt materia de esta controversia, con sabor y con fruta, al ser un gel tiene la naturaleza física y química de un semisólido. Física por su agregación molecular de gel y química por su contenido de sólidos.

“DEMANDADA: Los yoghurts para beber tienen una consistencia que obliga a ser ingeridos como bebidas, es la finalidad de los productores al elaborarlos y envasarlos de esta manera.

“PERITO TERCERO: El yoghurt sujeto a análisis, evidentemente es un producto semisólido, aunque por cuestiones de mercadotecnia, la presentación del mismo puede variar, pero no así la naturaleza de dicho producto, ya que a pesar de su presentación aparentemente líquida, no es una bebida, al contener en su composición sólidos en emulsión, suspensión y solución.

“27.- Dirá el perito, si el yoghurt semisólido con sabor, es una leche cuya acidez originada por los “bacillus bulgaricus (sic)” y “streptococcus thermophilus” ha sufrido un cambio de estado físico, sin que ello constituya un cambio en la composición de la leche, de la que el yoghurt está compuesto.

“ACTORA: El yoghurt semisólido con frutas, una leche cuya acidez originada por microorganismos mencionados, ha sufrido un cambio del estado físico de la leche líquida, a un estado semisólido, precisamente por la fermentación que coagula a la leche, convirtiéndola en gel.

“Si existe por la fermentación un cambio en la composición de la leche y este (sic) es, la transformación de la lactosa de la leche en ácido láctico por la acción de los microorganismos.

“Cabe aclarar, que la lactosa que es el azúcar de la leche, tiene nutricionalmente una función energética solamente y ese aporte calórico que debería dar la lactosa, se ve recuperado con creces, mediante la adición de la preparación de frutas endulzadas.

“DEMANDADA: La leche es sólo un componente del yoghurt por lo tanto el yoghurt tiene una composición diferente de la leche. La leche no contiene bacilos, ni está adicionada de frutas ni colorantes ni saborizantes.

“PERITO TERCERO: El yoghurt es una leche fermentada, agria o ácida, empleada como alimento o en fines terapéuticos. Estos tipos de leches fermentadas, no sólo se consumen en la alimentación normal y en la dieta, sino también con fines terapéuticos específicos, particularmente desde que Ilya Metschnikoff, zoólogo y bacteriólogo ruso, que obtuvo el premio Nóbel en 1908 (sic), relacionó la longevidad de determinadas razas humanas con el uso de leches fermentadas como el yoghurt, especialmente tratadas con los famosos bacilos búlgaros (*Lactobacillus bulgaricus* (sic)). En la Universidad de Yale se hicieron investigaciones relacionadas con los trabajos de Metschnikoff, de esta serie de trabajos se dedujo que la ingestión diaria de suficientes cantidades de lactosa produce un aumento en el número de lactobacilos que existen normalmente en el intestino, determinando la reducción del número de otras bacterias intestinales. Con este motivo muchos médicos recomendaron ampliamente la ingestión de leches acidófilas (yoghurt) con fines terapéuticos.

“En el proceso de fermentación de la leche por medio de los lactobacilos, experimenta una coagulación cambiando su estado líquido al estado semisólido o de gel, dejando de ser una bebida por la cantidad de sólidos en solución, emulsión y suspensión.

“28.- Dirá el perito, de acuerdo a su respuesta anterior, si el yoghurt comercialmente conocido en su presentación para beber es un líquido.

“ACTORA: El yoghurt semisólido comercialmente conocido en su presentación para beber adicionado con frutas endulzadas, no es un líquido por su cantidad de sólidos en emulsión, suspensión y solución y además por la coagulación de la leche a través de la fermentación realizada por microorganismos que cambian su estado físico al de un semisólido o gel.

“DEMANDADA.- Los componentes utilizados en la elaboración del yoghurt no cambiaron de estado, es decir, sigue siendo un líquido, únicamente su consistencia es diferente por la acción microbiana y la adición de otros componentes distintos de la leche, por lo tanto el yoghurt es un líquido distinto a la leche.

“PERITO TERCERO: El yoghurt semisólido comercialmente conocido en su presentación para beber, adicionado con fruta endulzada, para cambiar su sabor ácido, que no es agradable a todos los paladares, no es un líquido, es semisólido por la cantidad de sólidos en emulsión, solución y suspensión.

“29.- Dirá el perito, si con base en las respuestas anteriores, se puede concluir (sic) si el yoghurt materia de esta controversia es una bebida, en los términos del artículo 215 de la Ley general de Salud.

“ACTORA: El artículo 215 de la Ley General de Salud considera que la bebida es cualquier líquido natural o transformado que proporciona al organismo elementos para su nutrición.

“De acuerdo a lo expuesto en este dictamen, se considera que el yoghurt adicionado con frutas endulzadas en su presentación comercial para beber, no es una bebida, al no ser un líquido por su cantidad de sólidos en emulsión, suspensión y solución y además por la coagulación de la leche a través de la fermentación.

“Aunque un alimento puede tragarse continuamente sin masticar, como sucede con el yoghurt semisólido y con otros productos, como son la crema y algunos quesos que consumen los niños o se untan, sopas enlatadas, salsas, etc.; no pueden considerarse como líquidos por su viscosidad y los sólidos en suspensión que contienen y en consecuencia, no son líquidos.

“DEMANDADA: La definición de bebida no alcohólica según el artículo 215 de la Ley General de Salud es: “cualquier líquido, natural o transformado que proporcione al organismo elementos para su nutrición (sic).

“Por lo tanto el yoghurt para beber es un producto que se presenta en forma líquida y se envasa en botellas cuyo orificio no deja duda de la forma en que debe ingerirse y puesto que contiene, entre otros, elementos nutricionales de la leche, se concluye que el yoghurt que nos ocupa es una bebida en los términos del artículo antes citado.

“PERITO TERCERO: Por la cantidad de sólidos en emulsión, suspensión y solución el yoghurt semisólido, elaborado por Sigma Alimentos Lácteos (sic), no puede considerarse un (sic) una bebida por la simple y sencilla razón de que no es un líquido. El tipo de envase no confiere la naturaleza de líquido contenido.

“30.- Dirá el perito, en el supuesto de que concluyera que el yoghurt en su presentación para beber es una bebida, si puede considerarse a éste como una bebida distinta a la leche.

“ACTORA: Este perito considera y ha sido su conclusión expresada en las respuestas anteriores, que el yoghurt semisólido con agregado de una mezcla de frutas, conocido comercialmente en su preparación para beber, no es una bebida, al no ser un líquido. No obstante este producto tampoco puede ser considerado distinto a la leche, ya que el elemento base que lo compone, del que se origina y del cual mantiene su valor nutricional, es la leche, inclusive los microorganismos que la fermentan no son extraños a ésta, sino que provienen de la propia leche.

“El yoghurt es simplemente una leche que sólo ha sufrido fermentación láctica que reduce principalmente la lactosa. La fermentación láctica es muy antigua, nació por accidente, pero el hombre aprendió a controlarla para aprovechar su efecto de conservación de la leche y mejorar su digestibilidad.

“Si el lenguaje moderno no contuviera la palabra yoghurt, este producto se denominaría leche ácida, búlgara o fermentada.

“El yoghurt no difiere de la leche típica segregada de las mamas de la vaca, más de lo que difieren las leches descremadas, semidescremadas, deslactosadas, agregadas con vitaminas y minerales, con grasa vegetal y reconstituidas que existen en el mercado.

“DEMANDADA: El yoghurt en su presentación para beber se considera una bebida distinta de la leche, por las características diferentes que le confiere el proceso de fermentación y la adición de algunos elementos permitidos como frutas y colorantes.

“PERITO TERCERO: El yoghurt semisólido sujeto a análisis, no es una bebida ya que no es un líquido como se ha manifestado en las respuestas a las preguntas 23, 26, 28 y 29, sin embargo, dicho producto no puede considerarse distinto a la leche ya que el elemento base para su preparación es la leche (87.3%), teniendo los valores nutricionales de la misma, incluso mejorados, el yoghurt es una leche ácida (...)”

De los peritajes antes transcritos, se advierte que tanto el dictamen rendido por la actora como el del perito tercero en discordia coinciden en sus respuestas, no así el rendido por las autoridades demandadas, sin embargo, no pasa desapercibido para esta Juzgadora el hecho de que el dictamen aludido en sus respuestas, en ocasiones no guarda relación con la pregunta o no proporciona la explicación del porqué de sus respuestas, por lo que dicho dictamen no crea convicción en los argumentos sostenidos por las autoridades demandadas, consecuentemente y tomando en consideración lo anterior, esta Juzgadora llega a las siguientes conclusiones:

a).- Que el yoghurt semisólido elaborado por la actora, también denominado en forma comercial “yoghurt para beber” por su composición, a la cual se refieren los peritajes en cuestión, no es diferente de la leche, por lo que se concluye que el yoghurt en cuestión es leche.

b).- Que el estado físico del yoghurt en su presentación para beber es el de un producto semisólido, lo cual lo hace diferente a un líquido y en consecuencia no es una bebida.

c).- Que el yoghurt semisólido en cuestión, contrario a lo manifestado por las autoridades demandadas se comercializa en unidades de peso y no en unidades de volumen.

d).- Que el yoghurt semisólido elaborado por la actora, no es una bebida al tener el estado físico de un líquido, sin que influya en tal característica de su naturaleza el tipo de envase en el cual se comercializa.

e).- Que tomando en cuenta las anteriores conclusiones se llega a la convicción de que el yoghurt semisólido materia de controversia en el presente juicio, no es una bebida al no ser un líquido, y que no es un producto distinto a la leche.

En este orden de ideas al ser los productos que enajena la ocursoante semisólidos, por lo que no son bebidas, y no ser distintos de la leche, por lo tanto tiene derecho a la devolución solicitada al adecuarse a la hipótesis prevista en el citado artículo 2°-A fracción I, inciso b), subinciso 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1997, aplicable al caso concreto, por lo que al yoghurt semisólido le corresponde la tasa preferencial 0%.

En consecuencia, procede declarar la nulidad del oficio número 322-SAT-VIII-SD.99.1531 resolución impugnada en el presente juicio, así como de los oficios 330-SAT-III-SDA2.2000.1762, 1760, 1764, 1763 y 1761, resoluciones impugnadas en el juicio acumulado 13308/00-11-08-5, para el efecto de que la autoridad emita otras en las que se determine la devolución de las cantidades solicitadas por la actora por concepto de pago indebido al Impuesto al Valor Agregado por los periodos solicitados.

Por lo expuesto y con fundamento en los artículos 236, 237, 238 fracción IV y 239, fracción III del Código Fiscal de la Federación, es de resolverse y se resuelve:

I.- La parte actora probó su acción, por lo que en consecuencia;

II.- SE DECLARA LA NULIDAD de la resolución impugnada precisada en el resultando primero del presente fallo, para los efectos señalados en el considerando tercero.

III.- NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firmaron los Magistrados de la Décimo Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Licenciados MARÍA SOFÍA SEPÚLVEDA CARMONA, GUSTAVO ARTURO ESQUIVEL VÁZQUEZ, en su carácter de Presidente de la sala, y MARÍA DE JESUS HERRERA MARTÍNEZ, como la instructora del presente juicio, ante el secretario de acuerdos, quien da fe.”

De dicho peritaje, se llegó a la conclusión de que el yoghurt para beber o bebible es una leche fermentada, con característica de ser un semisólido y no un líquido; además se robusteció lo anterior, con la siguiente tesis aislada emitida en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

DEVOLUCIÓN DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. CONFORME A LA LEY VIGENTE EN 1997.- ES PROCEDENTE RESPECTO DE LA ENAJENACIÓN DE YOGHURT SEMISÓLIDO POR ENCONTRARSE GRAVADO CON TASA "0".- Al haberse establecido mediante el desahogo de la prueba pericial que el yoghurt semisólido conocido como " yoghurt para beber" es leche en estado semisólido que se comercializa en unidades de peso y no de volumen, independientemente del envase en que se comercializa se puede concluir que no es una bebida al no ser un líquido y no es producto distinto al de la leche y por lo tanto se tiene derecho a la devolución del impuesto al valor agregado pagado al adecuarse a la hipótesis prevista en el artículo 2º.-A, fracción I, inciso b), subinciso 1 de la ley del impuesto al valor agregado vigente en 1997.

Juicio No. 6239/99-11-11-4.- Resuelto por la Décimo Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 28 de agosto de 2001, por unanimidad de votos.- Magistrada Ponente: María de Jesús Herrera Martínez.- Secretario. Lic. Adolfo Ramírez Juárez.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Quinta Época. Año III. No. 26. Febrero 2003. Págs. 264 a 273.

4.3.4.- Reconocimiento expreso de los alimentos en estado semisólido.

Ya explicado en el punto anterior lo relativo al yoghurt bebible o para beber como un semisólido, se analizara la existencia de un antecedente en el ámbito jurídico de lo que se conoce como alimentos semisólidos, y para ilustrar con mayor precisión este dicho, a continuación se expone el siguiente criterio:

VALOR AGREGADO. EL TRATAMIENTO DIFERENCIADO QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 2º.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), NUMERAL 1, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL GRAVAR CON LA TASA DEL 0% LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS EN ESTADO SÓLIDO O SEMISOLIDO Y APLICAR LA TASA DEL 10% O 15% A LOS ALIMENTOS EN ESTADO SÓLIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que conforme al

principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los contribuyentes que se encuentran dentro del mismo supuesto de causación deben tributar en idénticas condiciones, por lo que cuando se establece una exención o un trato privilegiado a un sector que se encuentra en dicho supuesto, acorde con la regla general, ya sea en la exposición de motivos de la ley respectiva, en el proceso legislativo correspondiente o en el informe justificado en el juicio en que se cuestionan las disposiciones que prevén ese trato especial, deben expresarse las razones particulares o causas especiales por las cuales se estimó necesaria esa distinción, a fin de que el órgano jurisdiccional esté en aptitud de valorarlo, lo que también puede hacer del contenido de los propios preceptos cuando de él derive con toda claridad la justificación del trato privilegiado. Ahora bien, sí de la exposición de motivos de la iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado y del procedimiento legislativo correspondiente, o del informe con justificación rendido por las autoridades responsables, no se advierten elementos para justificar el tratamiento diferenciado que prevé el artículo 2º.-A, fracción I, inciso b), numeral 1, del citado ordenamiento, al gravar con la tasa del 0% la enajenación de alimentos en estado sólido o semisólido y con el 10% o 15% la de alimentos en estado líquido, es indudable que ese tratamiento viola el citado principio constitucional. Además, tampoco se puede justificar dicho tratamiento diferenciado argumentando que el legislador pretendió proteger a los consumidores de alimentos de primera necesidad, toda vez que existen alimentos en estado sólido y semisólido que no son de primera necesidad, y cuya enajenación está gravada con la tasa del 0%.

P. II/2004

Amparo directo en revisión 474/2001. Comercializadora Eloro, S.A. 26 de agosto del 2003. Mayoría de siete votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Disidentes: Juan Díaz Romero y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo directo en revisión 632/2003. Herdez, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2003. Mayoría de siete votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Disidentes: Juan Díaz Romero y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Bertín Vázquez González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy dieciocho de marzo en curso, aprobó, con el número II/2004, la tesis aislada que antecede; y determino que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a dieciocho de marzo de dos mil cuatro.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca. Tomo XIX, Marzo de 2004. Pág. 6. Tesis aislada.

En este criterio, si bien es cierto que se señala enfáticamente un trato diferenciado de los alimentos en estado líquido de los sólidos y semisólidos, la importancia (la relevancia que tiene para el yoghurt para beber o bebible) radica en que el juzgador ya evidencio la existencia de productos alimenticios en estado semisólido y sobre todo porque los relaciona directamente con el artículo 2º.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su tasa del 0%, puesto que al momento de exponer su criterio, no hizo ningún tipo de delimitación, sino que tomo dicha denominación de semisólido del artículo 215 de la Ley General de Salud que mas adelante se mencionara y de alguna forma los elementos para hacer una clasificación de alimentos básicos, tomando en cuenta sus características físicas como sería: En sólidos, semisólidos y líquidos. Adoptando el argumento de que existen también, alimentos en estado semisólido que no son de primera necesidad.

4.3.5.- Trato inequitativo del yoghurt bebible, respecto de otros derivados de la leche.

En este tema, me referiré al trato inequitativo que existe respecto al yoghurt para beber o bebible como derivado de la leche, a pesar de contar con todas las cualidades que lo caracterizan por ser un alimento sano con excelentes aportaciones nutrimentales, no se ha podido considerar aún como un producto al que, en los hechos se le aplique la tasa cero y quede por tanto; dentro de los alimentos considerados indispensables en la canasta básica.

Por ello considero necesario mencionar en forma breve, lo que se entiende por equidad como principio general de derecho, así como el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

El maestro Eduardo García Maynez en su obra "Introducción al estudio del derecho" menciona lo siguiente respecto a los principios generales de derecho y la función de estos en la aplicación de la ley: "Casi todos los códigos modernos disponen que, en aquellos casos en que no es posible resolver una situación jurídica de acuerdo con la analogía, deba recurrirse a los principios generales del derecho. El último de los recursos de que el juzgador puede valerse para resolver las cuestiones sometidas a su conocimiento".

"No hay que perder de vista que en todos aquellos casos en que las fuentes formales resultan insuficientes para procurar a la autoridad judicial un criterio de

solución, quedan los jueces y tribunales colocados en situación muy semejante a la del mismo legislador. Pues así como éste, al realizar su actividad, ha de preocuparse por transformar en preceptos válidos los principios generales del derecho o, como sería preferible decir, las exigencias de la justicia, el juez está obligado a establecer las normas de decisión para los casos imprevistos, no de manera arbitraria, sino en la misma forma en que el legislador lo habría hecho, de haberlos tenido presentes. La única diferencia que entre las dos actitudes existe, radica en que el legislador debe formular reglas de índole abstracta, aplicables a un número indefinido de casos, en tanto que el juez ha de descubrir la norma de solución para una situación singular”.

“El concepto clásico de equidad fue acuñado, con precisión y claridad inimitables, por Aristóteles. La definición dada por el maestro de Estagira es, todavía, la más generalmente aceptada por los juristas modernos, la equidad desempeña, según el preceptor de Alejandro Magno, la función de un correctivo. Es un remedio que el juzgador aplica, para subsanar los defectos derivados de la generalidad de la ley. Las leyes son, por esencia, enunciados generales. Por amplias que sean no pueden abarcar todos los casos. Hay múltiples situaciones que escapan a la previsión del más sagaz legislador. La aplicación fiel de una norma a una situación determinada, podría resultar, a veces, inconveniente o injusta. En tales circunstancias, debe el juez hacer un llamamiento a la equidad, para atemperar los rigores de una formula demasiado genérica. La equidad es, por consiguiente, de acuerdo con la concepción aristotélica, una virtud del juzgador”.

“Por consiguiente, cuando la ley dispone de manera general, y en los casos particulares haya algo excepcional, entonces, viendo que el legislador calla o que se ha engañado por haber hablado en términos generales, es imprescindible corregirle y suplir su silencio, y hablar en su lugar, como el mismo lo haría si estuviese presente: es decir, haciendo la ley como el la habría hecho, si hubiera podido conocer los casos particulares de que se trata”.

“Lo propio de lo equitativo consiste precisamente en restablecer la ley en los puntos en que se ha engañado, a causa de la formula general de que se ha servido. Tratándose de cosas indeterminadas, la ley debe permanecer indeterminada como ellas, igual a la regla de plomo de que se sirven en la arquitectura de Lesbos; la cual se amolda y acomoda a la forma de la piedra que mide.” (Aristóteles: *Ética a Nicomaco*, libro V, Cáp. X traducción de Mariano Azcarate)

“Al llamar norma a la equidad, no nos referimos a una norma jurídica positiva, a un precepto escrito de la legislación, sino al principio de derecho natural que ordena al juez resolver equitativamente los conflictos de que conoce. El fundamento de validez de aquella norma hay que buscarlo en el valor de los justo y en las exigencias que de él derivan. Equidad no significa otra cosa que solución justa de los casos singulares”.

“La seguridad jurídica demanda que los jueces llamados a resolver una controversia, cumplan su cometido aplicando con la mayor fidelidad posible los preceptos de la ley escrita; pero cuando en un determinado caso no hay ley aplicable y se han agotado los recursos que brinda la interpretación, la justicia exige, el derecho positivo permite, que el juzgador se inspire en criterios de equidad, ya que no está autorizado para abstenerse de resolver contiendas”.

“La aplicación del criterio de equidad, en los casos en que existe una laguna en el derecho legislado, permite conciliar las exigencias de la justicia con las de la seguridad jurídica y, gracias a la restricción que arriba apuntamos, hace posible la realización plena de otro de los postulados capitales de la vida del derecho a saber; la coherencia y unidad armónica de cada sistema.” (¹⁰⁶)

Ahora respecto al principio de equidad tributaria, éste se encuentra previsto en el Artículo 31 fracción IV de la Constitución, que de manera textual nos señala:

Art. 31.- 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.

Respecto a este principio, el maestro Arturo de la Cueva en su obra “Derecho Fiscal” señala lo siguiente: “La ley tributaria no puede hacer referencia o aplicación individual de sus disposiciones (salvo en las sentencias), por lo que el manejo equitativo de la carga fiscal significa dar el mismo tratamiento a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación fiscal y diferente a los demás, independientemente de la posibilidad de aplicar iguales tratos dentro de cada grupo distinto, aunque con diferencias entre grupos o conjuntos.” (¹⁰⁷)

De lo expresado, se puede señalar, que en el caso del yoghurt para beber o bebible, se le está dando un trato inequitativo, partiendo de que en la aplicación de la ley fiscal y en el Impuesto al Valor Agregado se determinó que el yoghurt bebible no es considerado como un derivado de la leche, al tratarse de “una bebida distinta de la leche”, entre las consideraciones que debió tomar en cuenta el Legislador, fue la de dar una observación más minuciosa al momento de modificar la ley y considerar a este producto dentro de la tasa del 0% y resultando de esto el apoyarse en la aplicación fiel o estricta de la ley respecto del artículo 2º.-A de la ley en comento, en donde se dispone que es “una bebida distinta de la leche”, debió de haberse asegurado de que el yoghurt para beber o bebible

¹⁰⁶ García Maynez Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 37ª Edición, Ed. Porrúa, México, 1985, Págs. 370, 372 a 374, y 378.

¹⁰⁷ De la Cueva Arturo, *Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1999, Págs. 269 y 270.

efectivamente lo es, porque de no resultar así, y como se ha probado, resulta un tratamiento inequitativo el que se le esta dando, y como se comento, al referirse a cosas indeterminadas, la postura del legislador debe permanecer de igual forma; indeterminada, puesto que no existe la certeza de que dicho producto deba o no estar en dicha tasa del 0% y debe por tanto buscar los medios por los cuales se compruebe su verdadera estancia en tal supuesto de ley.

Ahora en lo que respecta al principio de equidad tributario, no se cumple como tal, si bien es cierto que dicho principio consiste en dar el mismo trato a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación fiscal, no existe razón alguna que justifique el trato desigual que se le esta dando, no hay alguna razón objetiva, pues en este caso el legislador solo atendió al estado físico en que se presenta el yoghurt para beber o bebible, sin considerar el valor nutricional de este como parte de los derivados de la leche y debería tener el mismo trato de los productos que sí están contemplados como tal, y por tanto se viola el citado principio constitucional.

4.4.- Adecuación a la hipótesis prevista en el artículo 2º -A fracción I, inciso b), subinciso 1, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En este último tema a tratar, a manera de resumen, se dará una explicación de las consecuencias que ha tenido el que se modificara la ley del Impuesto al Valor Agregado y en especial el artículo en estudio, y la repercusión que aún tiene en determinados productos, caso específico; el yoghurt para beber o bebible, y los medios legales que se han utilizado para determinar la aplicación de dicha tasa preferencial del 0%.

4.4.1.- La interpretación estricta de la ley fiscal y su relación con el artículo 2º -A fracción I, inciso b), subinciso 1, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Para poder comentar la relación que tiene la interpretación estricta de la ley, es necesario mencionar lo que se entiende por interpretación de la ley y su aplicación, como a continuación se hará.

Interpretación de la ley fiscal. Tanto el Poder Legislativo Federal como el de los Estados, pueden interpretar de manera autentica la ley fiscal. Luis Maria Figurina expresa: “la interpretación sirve para conocer lo que el legislador ha pensado”.

Por ello es muy interesante tener en cuenta la interpretación autentica de la ley, que es la que realiza el propio legislador. Esta clase de interpretación la lleva a cabo el legislador y se contiene por regla general en la exposición de motivos de la ley fiscal, o bien en los discursos y debates anteriores a la aprobación de la ley por el legislador. Véase la siguiente tesis del Tribunal Fiscal Federal:

“LEYES TRIBUTARIAS. Uno de los principios que norma su aplicación consiste en interpretarlas, acomodándolas a sus fines propios, por lo que para el efecto deben tenerse en cuenta las exposiciones de motivos correspondientes.

R.T.F. Junio de 1937. Resolución de 14 de junio de 1937, Exp. 636/937, Pág. 1803”. (¹⁰⁸)

A continuación se señala un criterio relacionado con la interpretación de la ley fiscal:

VALOR AGREGADO, IMPUESTO AL. LA TASA DEL 0% PREVISTA PARA LA IMPORTACIÓN O ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS ES APLICABLE SÓLO A AQUELLOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN HUMANA. El artículo décimo quinto, fracción I, de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa, en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y uno, establecía una tasa del 0% para calcular el impuesto al valor agregado por la importación o enajenación de productos destinados a la alimentación, pero lo cierto es que esa disposición de vigencia anual debe interpretarse en el sentido de que sólo se refiere a productos destinados a la alimentación humana. Ello se colige tomando en cuenta que el precepto en comento, al establecer la tasa del 0% tratándose de productos alimenticios (además de medicinas de patente), señala como excepciones, entre otras, los productos indicados en los incisos a) y b) de la fracción I del artículo 2o.-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consistentes en bebidas distintas de la leche, jarabes o concentrados utilizados para preparar refrescos, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos que al diluirse permitan obtener refrescos. Así, al emitirse la disposición de vigencia anual que establece la tasa del 0% para alimentos y medicinas de patente, la intención del legislador consistió en evitar que se afectara el poder adquisitivo de la población menos favorecida del país, apoyando de esta manera a diversos sectores de la sociedad, como obreros y campesinos, por citar sólo algunos ejemplos. Lo anterior conduce a concluir que únicamente los productos destinados a la alimentación humana se encontraban gravados con la tasa del 0% para calcular el impuesto al valor agregado por su enajenación e importación, en términos de la disposición de vigencia anual, contenida en el precitado artículo décimo quinto, fracción I, con las excepciones señaladas en el propio precepto. Por consiguiente, para el caso de que determinado producto no se encuentre destinado a la alimentación de los seres humanos sino, por ejemplo, a la

¹⁰⁸ Sánchez León Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Cárdenas, México, 1980, Págs. 272 y 273.

elaboración de alimentos para ganado, es inconcuso que no le corresponde la referida tasa del 0%. **PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.**

Amparo directo 546/2000. José Mario Felipe Álvarez Vera. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria: Luz Idalia Osorio Rojas.
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Época: 9a. Época

Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XV, Enero de 2002 Tesis: VI.1o.A.108 A Página: 1383 Materia: Administrativa Tesis aislada.

Del criterio anterior se puede observar que la intención del legislador al momento de interpretar la ley del Impuesto al Valor Agregado, fue dejar en la tasa del 0% a los productos destinados a la alimentación, y por lo tanto se entiende que aquellos que no tengan este fin, no serán considerados dentro de dicha tasa, aunque suele contradecirse al hacer este tipo de criterio, al momento de mencionar algunas excepciones, entre estas, la relativa a los productos indicados en los incisos a) y b) de la fracción I del artículo 2o.-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consistentes en bebidas distintas de la leche, el cual lo hizo de manera generalizada, puesto que no considero que “aquellas bebidas” entre las que erróneamente quedo clasificado el yoghurt para beber o bebible, tiene entre sus variadas características, la de ser un alimento destinado para el consumo humano.

Interpretación Estricta. Esta interpretación da a las palabras empleadas en la norma fiscal, su sentido o alcance exacto, manifiesto e indubitable, sin restringirlo ni extenderlo o ampliarlo, debe pues, interpretarse la ley fiscal en sus términos, literalmente, de manera rígida y estricta, con toda precisión. El licenciado Sergio Francisco de la Garza proporciona un claro ejemplo de interpretación estricta cuando dice: “por hombre se entiende tanto el varón como la mujer” y cita además la Jurisprudencia Definitiva número 538, de la Suprema Corte de Justicia, que aparece en la recopilación de 1855 y que dice:

“IMPUESTOS, APLICACIÓN DE LOS. En la aplicación de los impuestos debe tomarse en cuenta, exclusivamente los términos de la ley que los crea, sin que sea dable ampliarlos o restringirlos”.

Emilio Margain Manautou comenta: “La interpretación estricta tiene la virtud de destacar los efectos, errores, obscuridades o lagunas de la ley”.

Al referirse a la interpretación del derecho fiscal en nuestra legislación, el maestro Emilio Margain Manautou llega a las siguientes conclusiones:

1.- Las normas de la ley tributaria deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el objeto de dar a la ley “una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación”;

2.- Por su naturaleza específica, deben interpretarse en forma estricta o literal, las normas que señalan el sujeto, el objeto, el momento del nacimiento y del pago del crédito fiscal, las exenciones, las infracciones y las sanciones;

3.- Cuando un término tenga mas de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe estarse a su sentido técnico; sólo cuando una norma legal de una acepción distinta a la de la ciencia a que corresponda el término, se estará a su sentido jurídico; y

4.- La interpretación analógica debe prescribirse en la interpretación de las normas que recogen lo consignado en el punto 2 anterior, o se colme una laguna jurídica en perjuicio del contribuyente. (¹⁰⁹)

Respecto a la aplicación estricta de la ley, tenemos este criterio:

VALOR AGREGADO. LOS SUPUESTOS DE EXCEPCIÓN EN LA APLICACIÓN DE LA TASA DEL 0% PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 2o.- A, FRACCIÓN I, INCISO B), SUBINCISOS 1 Y 2, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO DEBEN ENTENDERSE DE MANERA LIMITATIVA, SINO ENUNCIATIVA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). **De conformidad con el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares (las que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa) y las que señalan excepciones a éstas, son de aplicación estricta. Por tanto, si la fracción I, incisos a) y b), subincisos 1 y 2, del artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, regula la aplicación de la tasa del 0% en la enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, así como de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, con excepción de las bebidas distintas de la leche (aun cuando tengan la naturaleza de alimentos) y de otros productos (jarabes, concentrados, polvos, esencias o extractos de sabores) que al diluirse permitan obtener refrescos, se establece una carga a los particulares, pues la enajenación de**

¹⁰⁹ Sánchez León Gregorio, Op. Cit., Págs. 274 y 275.

bienes es el hecho imponible de la contribución y constituye el objeto del impuesto, entonces, es inconcuso que su interpretación debe hacerse de manera estricta. En tales condiciones, dado que la voluntad del legislador fue la de que sean exceptuadas de la tasa del 0% las bebidas distintas de la leche, así como los concentrados, polvos, jarabes, etcétera, que sirvan (inclusive diluyéndose) para preparar bebidas refrescantes, resulta patente que el producto denominado "horchata" queda incluido dentro de los supuestos de excepción, ya que éstos no deben entenderse de manera limitativa, sino enunciativa, toda vez que resultaría casi imposible que dicho numeral abarcara todas las bebidas existentes diversas de la leche, aun cuando, en ciertos casos, para la elaboración de aquel producto sea adicionada la leche, pues sus cualidades son distintas en sabor y consistencia. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 116/2003. Administrador Local Jurídico de Mérida. 22 de enero de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Luisa García Romero. Secretario: Mario Andrés Pérez Vega. Tesis Seleccionada

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Época: 9a. Época

Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XX, Julio de 2004 Tesis: XIV.2o.81 A Página: 1831 Materia: Administrativa Tesis aislada.

En este criterio, el legislador hace valer la aplicación estricta de la ley fiscal, y respecto de tal aplicación, señala que el artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, regula la aplicación de la tasa del 0%, y por lo tanto para que se de este tipo de aplicación es natural que la voluntad del legislador fue la de exceptuar de dicha tasa a las bebidas distintas de la leche, y estas excepciones deben entenderse de manera enunciativa y no limitativa, ya que resulta imposible que en tal numeral se abarque "todas las bebidas existentes diversas de la leche" y se menciona en especial el caso de la bebida denominada "horchata" la cual no es un componente directo de la leche, sino que solo se le adiciona esta; si se compara el tipo de excepción que se hace a esta bebida en comparación del yoghurt para beber o bebible, el cual ha sido explicado en diversas formas como un derivado directo de la leche, en estado semisolido y sobre todo un producto destinado a la alimentación, aún con la aplicación de tipo enunciativa, debería de entrar en dicha tasa preferencial de 0%, ya que en ésta, sólo se mencionan algunas posibles "hipótesis" en los diversos casos en los cuales pudiera encajar el o los supuestos de que este tratando la ley fiscal, y el yoghurt bebible no entra en ninguno de estos como una bebida, tomando en cuenta las características físicas y químicas de este.

4.4.2.- Exposición de motivos, por medio de la cual se modifico el artículo 2º-A de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

En este tema, se manejara de forma textual parte de las consideraciones que se tomaron al momento de modificar el artículo 2º.-A de la ley del Impuesto al Valor Agregado y también se pondrán una parte de los debates en los cuales, se llevo a mencionar lo relativo a dicho numeral y opiniones respecto a esta modificación.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO QUE REFORMO EL ARTÍCULO 2º -A DE ESTA LEY.

Exposición de motivos. Tomado de la Comisión Permanente, Año I, No. 14, de fecha miércoles 15 de marzo de 1995. Carpeta No. 187, bis 1. 20ª Reforma. Subdirección de Documentación Legislativa y Archivo Histórico. Congreso de la Unión.

Exposición de motivos por medio de la cual se reformo la Ley del IVA en el año de 1995.

En forma breve se señalaran las razones que tuvieron los legisladores para decidir sobre los cambios que se realizarían a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mencionare solo lo relativo a la reforma del artículo 2º -A, fracción I, inciso B, subinciso 1, dentro del cual se vio afectado el yoghurt para beber o bebible al considerarse como bebida distinta de la leche y por lo tanto sujeto a la tasa general del 15%.

“Propuestas. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

“Para fortalecer los ingresos del sector público federal, así como de los órdenes locales de gobierno, se propone a esa soberanía el incremento, a partir del día 1º del mes de abril de 1995, de la tasa general del Impuesto al Valor Agregado, del 10% al 15%. Con esta medida se incrementará la recaudación federal participable y, en consecuencia, se fortalecerán las haciendas públicas estatales, quienes también verán incrementadas sus participaciones por concepto del citado impuesto, a través de los mecanismos previstos en la ley de coordinación fiscal.

(...)

“Tratándose de enajenación de alimentos procesados y medicinas de patente, se propone mantener la tasa cero sólo a las ventas al consumidor final, con lo cual la enajenación de dichos productos realizadas en las etapas anteriores a está, quedarían sujetas a la tasa general. Esto es, todas las etapas de producción estarían gravadas a la tasa general del Impuesto al Valor Agregado y al momento de realizar la venta al consumidor final se aplicaría la tasa del 0% por lo cual no se incrementaría el costo de los bienes que el consumidor final adquiera.

“Asimismo, se precisa que tratándose de bebidas distintas a la leche, aún cuando pudieran tener la naturaleza de alimentos o complementos de ellos, se encuentran gravadas a la tasa general prevista en la propia ley.

“En virtud de lo anterior y con fundamento en los artículos 71, fracción I y 72, inciso h, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por su apreciable conducto me permito someter a la consideración del Honorable Congreso de la Unión, la siguiente iniciativa de:

“Ley que Reforma, Adiciona y Deroga las Leyes del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.
(...)

“Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

“Artículo cuarto. Se reforman los artículos 1º, segundo párrafo; 2º.-A, fracción I, inciso b, subinciso 2; 2º.-B; 3º, segundo párrafo; 25, fracción III; 32, primer párrafo y fracción III, último párrafo; y 41, fracción II. Se adicionan los artículos 2º; y 4º., con un último párrafo; y se derogan los subincisos 3 a 7 inclusive, del inciso b de la fracción I del artículo 2º.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para quedar como siguen:

“artículo 2º.-A.....

I.....

b.....

2. leche y huevo, cualquiera que sea su presentación.

3º a 7º (Se derogan)

.....

“Artículo 2º.B.- el impuesto se calculara aplicando a los valores que señala esta ley, la tasa del 0%, siempre que se trate de la enajenación de bienes que se realice al público en general, en locales fijos de ventas al menudeo, que dichos locales no tengan servicio de entrega a domicilio de los bienes enajenados distintos a las medicinas de patente, y sean cualquiera de los siguientes bienes:

I. Productos destinados a la alimentación, a excepción de:

a. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos.

b. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

- c. Aquellos a los que les sea aplicable el artículo 2º.-A,
- d. Caviar, salmón ahumado y angulas.

II. Medicinas de patente.

Se aplicara la tasa que establece el artículo 1º a la enajenación de los alimentos a que se refiere la fracción I de este artículo, preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos.”

La interpretación de la ley fiscal se lleva a cabo por el legislador y por regla general se debe encontrar en la exposición de motivos de la ley fiscal, o bien en los discursos y debates anteriores a la aprobación de la ley. Deben expresarse las razones particulares o causas especiales por las cuales se estimó necesaria esa distinción en este tipo de interpretación, se deben destacar los efectos, errores, obscuridades o lagunas de la ley y sobre todo cuando un término tenga más de una acepción, debe estarse a sus sentido técnico; sólo cuando una norma legal de una acepción distinta a la de la ciencia a que corresponda, el término se estará a su sentido jurídico. Por tanto en dicha exposición de motivos, no se dieron las razones por los cuales el legislador considero que existen bebidas distintas de la leche, aún cuando pudieran tener la naturaleza de alimentos o complementos de ellos, por lo que se consideraron sujetas a la tasa general del 15%, en ningún momento se hizo referencia a la explicación u origen de la denominación de “bebidas distintas de la leche”, o si se pudiera remitir a alguna Ley o Reglamento en que sustentara su criterio y donde se explicara porqué se considero a las denominadas “bebidas distintas de la leche” y qué tipo de bebidas distintas de la leche no están sujetas a la tasa del 0%, dejando al sujeto pasivo del impuesto en un estado de incertidumbre al no saber en que momento de la enajenación de algún producto derivado de la leche se va a considerar como bebida y por lo tanto sujeto a la tasa general del 15%.

Ahora veamos una pequeña parte de los debates en los que se llevo a mencionar los efectos de la nueva reforma al artículo 2º.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

Debates. Tomado de la Cámara de Diputados, Año I, No. 4, de fecha 17 de marzo de 1995. Carpeta No. 187, bis 1. 20ª Reforma. Subdirección de Documentación Legislativa y Archivo Histórico. Congreso de la Unión.

“(…)

“Diputado Carlos Zeferino Torreblanca Galindo:

“(…)

“Como ya se ha expresado aquí por otros compañeros de partido, con respecto a la tasa 0% a los productos alimentarios, agropecuarios y a las medicinas, esto también desde luego como se ha dicho, incrementaría, originaria un incremento indirecto en estos bienes y servicios, al pasarse la tasa del 0% solamente en la etapa final de la comercialización al público en general.

“(…)

Diputado Humberto Padilla Olvera:

“(…)

“Francamente el incremento brutal de impuestos al consumo, el impuesto más regresivo, es absurdo, cualquier persona sabe que el Impuesto al Valor Agregado golpea a los estratos más bajos, pues las clases privilegiadas no dedican su ingreso al consumo totalmente, invierten, ahorran o gastan en el extranjero y los pobres gastan todo su ingreso, pagando todo el Impuesto al Valor Agregado de su ingreso. Es el más regresivo, injusto, con los estratos mas bajos, lo pagan inclusive los desocupados; además, el efecto devastador que tiene en las fuentes de trabajo al reducir el mercado interno redundo otra vez en perjuicio de los obreros, y para coronar este monumento al absurdo, se incluye la modificación al artículo 2º.-A, donde se instituye un impuesto del Impuesto al Valor Agregado exclusivo para los pobres; ¡cómo es posible, señores!

“Ustedes saben que las supertiendas y los grandes almacenes les van a cargar el 0% de tasa del IVA, porque ellos sí lo pueden trasladar u compensar; sin embargo, en los anillos de miseria de la población, en los poblados y rancherías, la capacidad contable fiscal, de esas humildes familias que administran las misceláneas, los van a obligar a cobrarles ese Impuesto al Valor Agregado a los pobres. ¡Sí, señor, increíble, nuestros genios doctorados en el extranjero han instituido un impuesto exclusivo para los pobres”

Diputado Eduardo Arias Aparicio:

Compañeras y compañeros diputados:

“Vengo a hablar en contra del artículo 4º del dictamen, en relación con el artículo 2º.-A, 2º.-B, 25 y 32 de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

“En la actualidad la enajenación de alimentos y medicinas de patente no causa el impuesto al valor agregado, en virtud de estar gravada dicha enajenación a la tasa del 0%. Con la modificación propuesta, tanto el productor de dichos bienes como los intermediarios, tendrán que aplicar el 15% del Impuesto al Valor Agregado y pedir su devolución. Y ¿qué significa esto?

“(…)

“Aparentemente, con la reforma a la ley del Impuesto al Valor Agregado la situación por lo que hace a la enajenación de alimentos no varia, pues se introduce una modificación de apariencia inocente, como es que ya no sea el productor de alimentos el que tenga la tasa del 0%, pues este gravaría todas sus ventas al 15% y la tasa del 0% solo se aplicaría en la venta de alimentos al público

en general que se hiciera en locales fijos de venta al menudeo como podrían ser claramente las tiendas de autoservicio, pero también las pequeñas tiendas de abarrotes.”

Pues bien, a manera de resumen, se puede ver que los cambios que se hicieron a la referida tasa cero en esta reforma, no resultaron del todo inocentes y causo un perjuicio al imponerse la tasa general del 15% a productos que la población consume, por cuestiones meramente técnicas y no analíticas, respecto de los determinados alimentos que considero como bebidas distintas de la leche.

Resultado de todo este proceso legislativo, con fecha de lunes 27 de marzo de 1995, en el Diario Oficial de la Federación se publicó “La Ley que Reforma Adiciona y Deroga diversas disposiciones de las leyes del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado”.

En las disposiciones transitorias de la ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo quinto señala lo siguiente:

Artículo quinto.- Para efectos de lo dispuesto en el artículo cuarto de esta ley, se aplicaran las siguientes disposiciones:

I.- Se deroga a partir del 1º de septiembre de 1995, el artículo octavo de la Ley que Reforma Deroga y Adiciona diversas disposiciones fiscales, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1994.

Las reformas al subinciso b) de la fracción I del artículo 2º.-A; al primer párrafo y los incisos c) y d) de la fracción I del artículo 2º.-B; a la fracción III del artículo 25; al primer párrafo del artículo 32 y al último párrafo de la fracción III del propio artículo 32 y a la fracción II del artículo 41; y la derogación de los subincisos 3 a 7 del inciso b) de la fracción I del artículo 2º.-A, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entraran en Vigor el 1 de septiembre de 1995.

4.4.3.- Definición de alimento y bebida, en la Ley General de Salud.

ARTICULO 215.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por:

I.- Alimento: Cualquier sustancia o producto, sólido o semisólido, natural o transformado, que proporcione al organismo elementos para su nutrición;

II.- Bebida no alcohólica: Cualquier líquido, natural o transformado, que proporcione al organismo elementos para su nutrición;
(REFORMADA, D.O.F. 27 DE MAYO DE 1987)

III.- Materia prima: Sustancia o producto, de cualquier origen, que se use en la elaboración de alimentos y bebidas no alcohólicas y alcohólicas, y

(REFORMADA, D.O.F. 27 DE MAYO DE 1987)

IV.- Aditivo: Cualquier sustancia permitida que, sin tener propiedades nutritivas, se incluya en la formulación de los productos y que actúe como estabilizante, conservador o modificador de sus características organolépticas, para favorecer ya sea su estabilidad, conservación, apariencia o aceptabilidad; (ADICIONADA, D.O.F. 7 DE MAYO DE 1997)

V.- Suplementos alimenticios: Productos a base de hierbas, extractos vegetales, alimentos tradicionales, deshidratados o concentrados de frutas, adicionados o no, de vitaminas o minerales, que se puedan presentar en forma farmacéutica y cuya finalidad de uso sea incrementar la ingesta dietética total, complementaria o suplir alguno de sus componentes.

Con base a la definición dada en la Ley general de salud respecto de lo que se conoce como alimento, me remito al siguiente criterio:

VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 0% A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 2o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES EXTENSIVA A TODOS LOS ALIMENTOS, SIN LIMITARSE ÚNICAMENTE A LOS DE LA CANASTA BÁSICA. Del proceso legislativo que dio origen al artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se advierte claramente la intención del legislador de hacer extensiva la tasa del 0% a todos los alimentos, con el objeto de que los contribuyentes tuvieran la posibilidad de acreditar el impuesto que les fuera trasladado por todos los insumos y servicios que intervinieran en su elaboración, sin que se establezca, en modo alguno, que tales alimentos estén limitados a los de la canasta básica, pues basta con que un producto aporte nutrientes al organismo del ser humano, para que deba considerarse como alimento y, como consecuencia, gravarse con la tasa del 0%, independientemente de que pueda tener otras aplicaciones en la industria, como pudiera serlo la elaboración de bebidas alcohólicas, pues desde el momento en que dicho producto puede también utilizarse en el proceso de producción de alimentos, debe verse beneficiado con dicha tasa, a fin de cumplir con la voluntad legislativa de que los alimentos se produzcan a bajo costo a favor de la población. Consecuentemente, dicha tasa del 0% es extensiva a todos los alimentos, independientemente de que se encuentren considerados como de la canasta básica. **DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

Revisión fiscal 145/2003. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes. 30 de mayo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Rosalba Becerril Velázquez. Secretaria: Fabiana Estrada Tena.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Época: 9a. Época

Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XXI, Febrero de 2005 Tesis: I.13o.A.108 A Página: 1809 Materia: Administrativa Tesis aislada.

Este criterio nos permite apreciar las características que tienen los alimentos para ser considerados como tales, señala de forma bastante y clara explícita, que un alimento debe de aportar los nutrientes necesarios al organismo y como consecuencia, ser gravado a la tasa del 0%.

De las pocas ocasiones en que el legislador toma en cuenta al sujeto pasivo, entendiéndose por este; como el consumidor final de los alimentos enajenados, y por lo tanto la tasa del 0% es extensiva a todos los alimentos, independientemente de que se encuentren o no considerados como de la canasta básica.

Lo que respecta a nuestro tema de investigación, el yoghurt bebible o yoghurt para beber, a través de lo investigado, podemos decir que además de que es un producto derivado directo de la leche, es un alimento que aporta nutrientes al organismo y por ello que sea un alimento habitual para algunas personas, y que al darse el trato de este producto dentro de la tasa preferencial del 0%, quedara considerado también dentro de la canasta básica de alimentos.

CONCLUSIONES:

PRIMERA.- El Impuesto Al Valor Agregado en nuestro país, es de los denominados indirectos en virtud de que el mismo permite el traslado, es decir, el sujeto pasivo obligado jurídicamente al pago del mismo no es igual al sujeto pagador, quien es el que realmente y económicamente lo paga. El mencionado impuesto grava los actos o actividades establecidas en la Ley y éstas son: La enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios.

SEGUNDA.- La Ley del Impuesto Al Valor Agregado contempla diversas tasas que son aplicables a los distintos actos y actividades. Las tasas que se contemplan en este impuesto son: La tasa general del 15% y las tasas especiales que son: Del 10% que se aplica en la Región Fronteriza del país, y la tasa del 0%, la cual se aplica a la realización de determinados actos o actividades o de la prestación de determinados bienes y servicios.

TERCERA.- La tasa del 0% en el Impuesto Al Valor Agregado, se encuentra contemplada en el artículo 2º-A de la Ley y tiene como característica particular, que su aplicación da derecho a la devolución del impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente, ya sea por la adquisición de bienes o por la prestación de algún servicio.

CUARTA.- El yoghurt, yagur o yogur, es la leche agria por excelencia y es un producto elaborado a base de leche que se obtiene del vertimiento en forma proporcionada de las dos bacterias contenidas en el mismo que son: Bacilo bulgarico y estreptococo thermófilo, manteniéndose éstas vivas hasta el momento de su consumo, conservando el producto final una consistencia viscosa en forma de gel o coagulo nutritivo y de fácil ingestión.

QUINTA.- El artículo 215 de la Ley General de Salud, señala o define lo que se entiende por alimento y lo que se entiende por bebida:

I.- Alimento: Cualquier substancia o producto, sólido o semisólido, natural o transformado, que proporcione al organismo elementos para su nutrición;

II.- Bebida no alcohólica: Cualquier líquido, natural o transformado, que proporcione al organismo elementos para su nutrición;

SEXTA.- La Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla en su artículo 2º-A, fracción I, inciso b, subinciso 1, lo siguiente:

“ARTÍCULO 2º-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

“I.- La enajenación de:

“(…)

“b).- Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

“1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

“(…)”

La interpretación que han llevado a cabo las autoridades hacendarías es en el sentido de que el yoghurt, yagur o yogur es un producto distinto de la leche y que por lo tanto no debe de estar sujeto a la tasa del 0%, sino que debe de aplicarse la tasa general del 15%.

SÉPTIMA.- El yoghurt bebible o yoghurt para beber es el resultado de la fermentación de la leche en estado líquido y puede transformarse a estado semisólido mediante un proceso, en donde la lactosa (azúcar de la leche) se convierte en ácido láctico y este a su vez contiene activadas las bacterias que constituyen el producto (yoghurt) pues los microorganismo que fermentan a la leche no son extraños a la misma, pues provienen o existen en esta.

OCTAVA.- El yoghurt bebible es leche, pues a través de pruebas periciales se ha demostrado que no es un líquido o bebida distinta a ésta, sino que es leche sujeta a un proceso que produce un producto que es intermedio entre un líquido y un sólido.

NOVENA.- El yoghurt bebible o para beber ha sido presentado o envasado para su consumo humano como una especie de bebida, pero en esencia sigue manteniendo la característica y los componentes de la leche con lo cual no es distinta de esta. El yoghurt bebible ha sido envasado en recipientes en forma de botella; por cuestiones de mercadotecnia para facilitar su fácil y rápido ingerimiento. La autoridad hacendaría, no puede llegar a la conclusión de que el yoghurt bebible es una bebida por el envase en el que se contiene, pues su presentación no modifica ni su esencia ni su estado, ni tampoco su valor nutricional.

DÉCIMA.- El yoghurt bebible debe estar sujeto a la tasa del 0% y no ser considerado como una bebida, pues se ha demostrado a través de pruebas periciales que es leche sujeta a un proceso; a fin de obtener un producto intermedio entre un estado sólido y un líquido, es decir; un producto semisólido que no pierde sus cualidades, ni tampoco su composición es diferente a la de la leche.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- AJENJO CECILIA Cesar, Inspector del Cuerpo Nacional Veterinario. *Enciclopedia de la leche*, Editorial Espasa Calpe, S.A., Madrid, 1956.
- 2.- BELISARIO VILLEGAS Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires Argentina, 2002.
- 3.- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Panorama Del Derecho Financiero Mexicano, Derecho Financiero*, Editorial Mc Graw Hill, México 1997.
- 4.- CARRASCO IRIARTE Hugo, *Glosario de Términos Fiscales, Aduaneros y Presupuestales*, Editorial Iure Editores, México, 2003.
- 5.- DE LA CUEVA Arturo, *Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1999.
- 6.- DE LA GARZA Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, Decimonovena Edición, México 1994.
- 7.- DE PINA Rafael, De Pina Vara Rafael, *Diccionario de Derecho*, 9ª Edición, Ed. Porrúa, México, 1980.
- 8.- DÍAZ GONZÁLEZ Luis Raúl, *Diccionario Jurídico para Contadores y Administradores*, Editorial. Gasca Sicco, México, 2002.
- 9.- DIGGINS RONALD V., *Vacas, Leches y sus Derivados*, Compañía Editorial Continental, S.A., México, España, 2ª Edición, 1967.
- 10.- DOMÍNGUEZ OROZCO Jaime, *Pagos Provisionales del IVA, Casos Prácticos*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002.
- 11.- EARLY Ralph, Trad. Dra. Oria Almud, Rosa Maria, *Tecnología de los productos lácteos*, Editorial Acribia, S.A. Zaragoza, España, 1998.

12.- FAYA BISECA Jacinto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, Trigésima Cuarta Edición, México, 2004.

13.- FLORES ZAVALA Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos*, Vigésimocuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 1982

14.- FLORES ZAVALA Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos*, Trigésima Edición Editorial Porrúa, México 1993.

15.- FLORES ZAVALA Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 33ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2001.

16.- FLORES ZAVALA Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Trigésima Cuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 2004.

17.- GARCÍA MAYNEZ Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 37ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1985.

18.- GIL VALDIVIA Gerardo, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., Tomo V, México, 1985.

19.- JIMÉNEZ GONZÁLEZ Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial ECAFSA, México 1991.

20.- MARGAIN MANAUTOU Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1994.

21.- MORA PLANCARTE Francisco, Mora Palacios Maria Cristina, *Usted y La Ley, Guía Legal Familiar*, Selecciones del Reader's Digest, México, 1979.

22.- PEREZ INDA Luis M. *Aplicación de la ley del Impuesto al Valor Agregado*, Editorial Calidad ISEF, México, 1997.

23.- QUINTANA VALTIERRA Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial trillas, México 1988.

24.- RUSSELL José Maria, Dos Santos Ignacio, *Métodos Analíticos de Laboratorio Lactológico y Microbiología de Las Industrias Lácteas, Tomo II*, Editorial Labor, S.A., 1952.

25.- SAINZ DE BUJANDA Fernando, *Sistema de Derecho Financiero, Introducción*, volumen primero, Madrid España, 1977.

26.- SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano, 2ª Edición*, Editorial Porrúa, México, 2001.

27.- SÁNCHEZ LEÓN Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Cárdenas, México, 1980.

28.- TAMAMES Ramón, Gallego Santiago, *Diccionario de economía y Finanzas*, Editorial Alianza S.A., Madrid, 1994.

29.- VALERO Michel, *Diccionario de Física*, Grupo Editorial Norma Educativa, 1ª Edición 1984.

30.- VARNAM Alan H., Sutherland Jane P. *Leche y productos lácteos Tecnología, química y microbiología*, Editorial Acribia, S.A. Zaragoza España, 1995.

31.- VEISSEYVERE Roger, *Lactología Técnica; recogida, tratamiento y transformación de la leche en países templados y calientes*, Traducción De la 2ª Ed. Francesa, Editorial Acribia, Zaragoza España.

32.- WALSTRA P., T.S. Noomen Georts A., Boekel Van, *Ciencia de la Leche y Tecnología de los Productos Lácteos*, Editorial Acribia, Zaragoza España, 2001

33.- YUDKYN John, *Enciclopedia de la Nutrición*, Primera Edición, Editorial Trillas, México, 1993.

LEGISLACIÓN

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Diario Oficial de la Federación de fecha lunes 27 de marzo de 1995.

Ley general de salud.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

REVISTAS

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época, Año III, No. 26, febrero de 2003.

INFORMACIÓN DE INTERNET

<http://biblio.fb.uner.edu.art/biblioteca/caa.htm>

<http://gaceta.diputados.gob.mx/>

<http://scjn.gob.mx.consultas/>.

<http://scjn.gob.mx/IUSUpdate/tesis/>