

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y su incumplimiento en su finalidad extrafiscal en el consumo del tabaco y destino del recurso al Sector Salud: Caso de Estudio año 2019 y 2020

***Gelmut Aldo Cueva Mogrovejo**

Sumario 1.- La extrafiscalidad del Impuesto especial Sobre Producción y Servicios; 2.- Presupuesto contra Ley de Ingresos y su destino a combatir el consumo de Tabaco; 3.- El IEPS y el combate real al consumo del tabaco; 4.- Propuesta para cumplir con la finalidad parafiscal del IEPS.

RESUMEN

El presente estudio tiene como temática principal el análisis del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), desde su creación, características y finalidades, tanto fiscal, como extrafiscal. El principal objetivo es determinar si cumple o no con su carácter de tributo recaudador, pero no con fines económicos, sino más bien con fines sociales aplicados a la salud pública y principalmente conocer si realmente lo obtenido por recaudación se destina a combatir los daños ocasionados por el consumo de tabaco. Por otro lado, también se trata de demostrar el carácter extrafiscal del IEPS, partiendo del análisis de la doctrina en materia fiscal, confrontada con el análisis de los instrumentos legales que establecen los recursos obtenidos en recaudación y asignación de ingresos al sector salud.

Palabras claves

Impuestos, extrafiscalidad, recaudatorio, gasto público, salud pública, daño social, consumo de tabaco, enfermedades respiratorias

ABSTRACT

This is an article on the Special Tax on Production and Services where it is analyzed whether or not it complies with its character as a tax collector but not for economic purposes, but rather for social purposes applied to public health, above all to know if it really is obtained by The proceeds are used to combat the damage caused by tobacco use. On the other hand, it is also about demonstrating its extra-fiscal nature. Criteria for the extra-taxation of specialists are also taken up.

Key words

Taxes, extra-taxation, collection, public spending, public health, social damage, tobacco consumption, respiratory diseases.

***Gelmut Aldo Cueva Mogrovejo** Instituto Universitario de la Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana. Trabajo recepcional para obtener el grado de Maestro en Derecho Fiscal, correo electrónico: gelmut.cueva@iucaaarem.edu.mx

Introducción

En este trabajo se realiza por considerar el consumo del tabaco como un problema de salud pública, representando además al Estado un elevado costo para combatir las enfermedades ocasionadas precisamente por su consumo.

Según la Organización Mundial de la salud, cada año, más de 8 millones de personas mueren a causa del consumo de tabaco, lo que representa aproximadamente la mitad de los consumidores. Más de 7 millones de esas muertes se deben al consumo directo de tabaco, mientras que alrededor de 1,2 millones se deben a la exposición de no fumadores al humo ajeno. La mayoría de las muertes relacionadas con el tabaco se producen en países de ingresos bajos y medios, áreas que son objeto de una intensa injerencia y actividad de comercialización por parte de la industria tabacalera. (Fuente: Comunicado de prensa. 19 de diciembre de 2019, Ginebra.

El Impuesto especial sobre producción y servicios DOF 30 de diciembre de 1980 cuya finalidad original era la de recaudar por concepto de producir, enajenar e importar ciertos productos, posteriormente sufrió un cambio por el objetivo de disminuir el consumo.

Precisamente el propósito de este estudio es conocer cuál ha sido la verdadera función de este impuesto en los años 2019 y 2020 dada su extrafiscalidad como recurso extrapresupuestario con el fin de promoción económico y social para atender situaciones específicas de la sociedad mexicana y si verdaderamente el mismo ha cumplido su función como tal específicamente en el consumo de tabaco.

Esta investigación se realiza no solo por el interés de conocer la recaudación extrafiscal como recurso extrapresupuestario, sino también hacer un comparativo respecto de lo que se recaudará, así como lo que será destinado al sector específico y conocer realmente la relación directa entre ambos para determinar posteriormente si cumple o no con su función extrafiscal del impuesto en mención.

Asimismo, para desarrollar el trabajo de investigación nos plantamos las siguientes preguntas como ¿cumple realmente el IEPS su función parafiscal?, ¿logra el IEPS reducir realmente el consumo de tabaco?, ¿aplicada la recaudación al consumo de tabaco es proporcional a lo destinado a combatir el consumo de este?

El objetivo de este trabajo es conocer la extrafiscalidad del IEPS y su relación entre lo recaudado y lo destinado a reducir el consumo de tabaco.

Partimos de la hipótesis planteada para el desarrollo de la investigación, que es demostrar que el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es eminentemente recaudatorio, teniendo como destino la recaudación para el gasto público sin que se logre su finalidad extrafiscal.

En el primer capítulo del trabajo se habla sobre el carácter extrafiscal de este tributo. En el capítulo segundo se hace una comparación sobre lo recaudado por este impuesto a través de

la Ley de Ingresos y lo destinado al ramo Salud a través del Presupuesto de Egresos para combatir cierto tipo de enfermedades.

En el capítulo tercero se analiza cómo este impuesto no logra desincentivar el consumo de tabaco en México.

Por último, en el capítulo cuarto, mencionamos que el impuesto por sí solo no logra desincentivar el consumo de tabaco.

Y como conclusión, se menciona que este impuesto se convierte en otro impuesto recaudatorio y pierde su carácter extrafiscal y que además no logra desalentar el consumo de tabaco.

1. La extrafiscalidad del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

El consumo de cigarros es un problema de salud pública que ocasiona muchos daños económicos y genera enfermedades a los consumidores de este producto.

La Organización Mundial de Salud manifiesta que alrededor de un millón de personas fuman tabaco en el mundo, causando la muerte de cerca de 6 millones de personas anualmente, además, la OMS sostiene que para el 2030 matará a más de 8 millones de personas al año. (OMS, 2019)

Por otra parte, según la Comisión Nacional de las Adicciones, a través de la Encuesta Nacional de Consumo de Drogas, Alcohol y tabaco, arrojó que en México hay 15 millones de fumadores, de los cuales 648 mil, un 5 % son adolescentes de entre 12 y 17 años, los cuales además fuman un promedio de 5.8 cigarros al día. (ENDOCAT 2016-2017).

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, publicado como ley en 1980, es un impuesto federal indirecto que, según el art. 2° de la Ley, grava entre otros bienes, el consumo de tabaco en sus diferentes manifestaciones siendo este el bien estudiado en esta investigación.

Basándonos en el art. 5° del Código Fiscal de la Federación que nos menciona los elementos de los impuestos, es decir, el sujeto, objeto, base tasa o tarifa, podemos decir que los sujetos obligados al pago de este impuesto son las personas físicas y morales que enajenen o importen bienes que la misma ley señala, así como los prestadores de servicios que menciona la misma.

Por otro lado, tenemos que el objeto a gravar en esta ley son los bienes que se enajenen, así como los servicios que se presten durante la enajenación de dichos bienes.

Respecto a la base del impuesto, es el valor del bien enajenado o servicio prestado para su enajenación. Por último, la tasa a aplicar será la que mencione la ley actualizada año con año en la Resolución Miscelánea Fiscal.

Según la Comisión Nacional de las Adicciones, a través de la Encuesta Nacional de Consumo de Drogas, Alcohol y Tabaco, arrojó que en México hay 15 millones de fumadores, de los cuales 648 mil, es decir, un 5 %, son adolescentes de entre 12 y 17 años, los cuales además fuman un promedio de 5.8 cigarros al día. (ENDOCAT 2016-2017).

Esta realidad es la que me permite realizar un estudio sobre el tema del IEPS y analizar por qué o cómo es que los recursos obtenidos a través de la recaudación que hace el Estado se canalizan o no a combatir el consumo de tabaco, objetivo principal de la creación de este impuesto no tributario.

Este impuesto y como se menciona líneas arriba, su carácter de no tributario, lo hace ser un impuesto considerado como parafiscal, extrafiscal y hasta paratributario como lo sostienen algunos autores que a continuación se mencionan.

Hugo Carrasco Iriarte en su libro *Derecho Fiscal I, Séptima Edición, 2017*, Unidad 2 Elementos Sustanciales de las Contribuciones, págs. 175-176, establece como fines de los impuestos los fiscales y parafiscales.

De tal forma, en la presente investigación se toma como base lo sostenido por este autor, así como lo referido por otros que se mencionarán más adelante, respecto a la extrafiscalidad del Impuesto especial sobre Producción y Servicios, con la finalidad de justificar el marco teórico de este estudio.

En este mismo sentido tenemos a Sergio Francisco de la Garza, en su libro *Derecho Financiero Mexicano (2015)*, Capítulo III sobre Tributos o Contribuciones, págs. 377-380; nos menciona las Exacciones parafiscales, donde el mismo las denomina contribuciones parafiscales o contribuciones paratributarias. En este caso, según el autor mencionado, para llamarlas contribuciones parafiscales se debe considerar algunos aspectos en donde no deben cumplir con la finalidad de las contribuciones netamente fiscales como las que señala el art. 2° del CFF.

Raúl Rodríguez Lobato, en su libro *Derecho Fiscal, Segunda Edición*, Editorial Harla, 1986, Capítulo 8, Exacciones Parafiscales, págs.91-94 habla de “exacciones parafiscales” en vez de llamarlas contribuciones especiales o tasas parafiscales, por lo que concuerda con De la Garza.

Después de haber hecho las consideraciones pertinentes respecto al carácter no tributario del Impuesto especial sobre Producción y Servicios, estamos en la capacidad interpretativa de mencionar que nos apegamos al concepto de “extrafiscalidad” del impuesto estudiado ya que el fin originario de la creación de este tributo fue el de generar una recaudación no con fines económicos, sino más bien con fines de índole social, con fines de satisfacer una necesidad pública o de interés público de manera directa.

Con base en lo anterior, el objetivo de esta investigación es comparar la Ley de Ingresos contra el Presupuesto de Egresos, lo que permitirá evaluar el verdadero carácter de este impuesto y si cumple con su extrafiscalidad.

2. Presupuesto de Egresos contra Ley de Ingresos y su destino a combatir el consumo del tabaco en 2019

En este apartado se analizará la cantidad de ingresos que se tiene programado recaudar por concepto de la venta de tabacos labrados considerados en la Ley de Ingresos del año 2019 y luego analizar el gasto programable para el sector salud considerado en el Presupuesto de Egresos del mismo año, con la finalidad de comparar lo recaudado con lo destinado al gasto, o determinar hacia dónde se destina lo obtenido.

A continuación, se mostrarán las cifras estimadas a recaudar contempladas en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del año 2019, contrastándolas con el Presupuesto de la Federación para el mismo año, para poder determinar si realmente el impuesto investigado cumple su función extrafiscal como tributo.

Cuadro N° 1

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2019		
1. Impuestos		
	13. Impuestos Sobre la Producción, el Consumo y las Transacciones:	
	01. Impuesto al valor agregado.	
	02. Impuesto especial sobre producción y servicios:	
	01. Bebidas alcohólicas.	
	02. Cervezas y bebidas refrescantes.	
	03. Tabacos labrados.	43,078.2

FUENTE: Elaboración propia con datos de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio fiscal 2019.

Cuadro N°2

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2019		
ANEXO 1. GASTO NETO TOTAL (pesos)		
	A: RAMOS AUTÓNOMO	
	B: RAMOS ADMINISTRATIVO	
	Gasto programable	
	12. Salud	123,209,415,722.0
ANEXO 12. PROGRAMA DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN (pesos)		
	12. Salud	6,269,213,283.0
	Instituto Nacional de Enfermedades Respiratorias Ismael Cosío Villegas	223,226,984.0

FUENTE: Elaboración propia con datos de Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio fiscal 2019.

Podemos observar, que el estimado en recaudar en la partida 03 (tabacos labrados) para el ejercicio fiscal del año 2019 es de \$43,078.2 de pesos, mientras que en el Presupuesto del mismo año se tiene destinando para el ramo Salud un gasto programable de \$123,209,415,722; asimismo, para el Programa de Ciencia, Tecnología e Innovación (Anexo 12), para el Instituto Nacional de Enfermedades Respiratorias Ismael Cosío Villegas, se le presupuesta solamente la cantidad de 223,226,984.0

Ahora bien, lo relevante es hacia dónde o cómo se destina lo recaudado en la Ley de Ingresos en el rubro de tabacos labrados. Si bien es cierto que el gasto programable en este año para salud específicamente es superior a lo que se va a recaudar por concepto de la partida tabacos labrados, también queda entendido que el presupuesto asignado para salud siempre será superior.

A continuación, se mostrarán las cifras estimadas a recaudar contempladas en la Ley de Ingresos de la federación para el ejercicio fiscal del año 2020 para compararlas con el Presupuesto de la Federación para el mismo año y poder determinar si realmente el impuesto investigado cumple su función extrafiscal como tributo ahora en este ejercicio fiscal.

En este apartado se analizará primero la cantidad de ingresos que se tiene programado recaudar por concepto de la venta de tabacos labrados, considerados en la Ley de Ingresos

del año 2020 y luego analizar el gasto programable para el sector salud considerado en el Presupuesto de Egresos del mismo año con la finalidad de comparar lo recaudado con lo destinado al gasto o determinar hacia dónde se destina lo obtenido.

Cuadro N°3

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2020		
1. Impuestos		
	13. Impuestos Sobre la Producción, el Consumo y las Transacciones:	
	01. Impuesto al valor agregado.	
	02. Impuesto especial sobre producción y servicios:	
	01. Bebidas alcohólicas.	
	02. Cervezas y bebidas refrescantes.	
	03. Tabacos labrados.	43,679.4

FUENTE: Cuadro elaborado con datos de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2020.

Cuadro N° 4

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2020		
ANEXO 1. GASTO NETO TOTAL (pesos)		
A: RAMOS AUTÓNOMO		
B: RAMOS ADMINISTRATIVO		
Gasto programable		
12. Salud		128,589,314,373
ANEXO 12. PROGRAMA DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN (pesos)		
12. Salud		7,289,323,036.0
	Instituto Nacional de Enfermedades Respiratorias Ismael Cosío Villegas	271,225,669.0

FUENTE: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2020

Podemos observar, que del estimado en recaudar en la partida 03 (tabacos labrados) para el ejercicio fiscal del año 2020, es de \$43.6794 de pesos, (no es mucha la variación respecto del año 2019), mientras que en el Presupuesto del mismo año se tiene destinando para el ramo Salud un gasto programable de \$128,589,314,373 ; asimismo, para el Programa de Ciencia, Tecnología e Innovación (Anexo 12), para el Instituto Nacional de Enfermedades Respiratorias Ismael Cosío Villegas, se le presupuesta solamente la cantidad de \$271,225,669.0 pesos

Finalmente podemos decir que una vez analizado y comparado tanto lo recaudado, así como lo destinado, sigue estando ausente el carácter esencial de la parafiscalidad del IEP.

3. El IEPS y el combate real al consumo del tabaco.

Podemos mencionar, con base en los datos analizados, que el establecimiento del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no logra desincentivar el consumo de tabaco, ya sea por falta de políticas establecidas por el Estado o por hacer de este impuesto solamente recaudatorio, lo que confirma la hipótesis de que el IESP no cumple con su carácter de extrafiscalidad.

Se ha dado el caso que algunas instituciones como el Instituto Mexicano de la Juventud por ejemplo en el año 2018 recomienda subir el impuesto al consumo de tabaco, pero pensamos que no es la solución como veremos en las propuestas que se hace en el punto siguiente.

Respecto del caso estudiado podemos decir que el destino de lo recaudado por el consumo de tabaco es insuficiente o no logra desalentar su consumo; podemos sustentar que es muy

poco y hasta muy reducido, porque en comparación con lo recaudado por concepto de otros impuestos, este es muy inferior a aquellos. Cuando nos referimos a insuficiente, nos referimos a que el daño causado a los consumidores es alto y por lo tanto, el gasto que se debe destinar para combatirlo es superior a lo recaudado por dicho impuesto, lo que se puede comprobar con el presupuesto destinado en los dos años en el caso de estudio.

Si bien podemos mencionar que con la existencia de la pandemia del COVID 19 el consumo del tabaco disminuyó por los riesgos asociados a esta enfermedad, sin embargo, esta afirmación sería parte de otro estudio

Por lo tanto, respecto a la hipótesis manejada en esta investigación se comprueba, ya que el carácter recaudatorio del Impuesto Especial sobre Producción y servicios no cumple con su carácter de extrafiscalidad, que es la esencia de este.

4.- Propuesta para cumplir con la finalidad parafiscal del IEPS.

Una vez concluido el estudio se hace una propuesta general para desincentivar el consumo de tabaco y que vaya de acuerdo con el carácter extrafiscal del impuesto estudiado, ya que este, por sí solo, no lograría un efecto positivo en lograr desalentar el consumo.

Al considerar que el establecimiento del impuesto en cuestión por sí solo no lograría su cometido, podríamos considerar algunos puntos a tomarse en cuenta para desalentar no solo el consumo, sino el gasto del Estado para combatir los daños producidos.

Entre otros, los puntos a tomarse en cuenta como propuesta serían: fomentar a través del Estado una campaña psicoeducativa en los jóvenes, ya que ellos son los principales agentes consumidores y que incrementan el consumo al hacerse adictos a temprana edad y también, controlar la publicidad existente que provoca y fomenta el consumo del tabaco.

Conclusiones

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en la actualidad es un impuesto extrafiscal, que no solo cubre la finalidad de recaudación, sino que va un poco más allá buscando desincentivar el consumo de determinados artículos nocivos para el ser humano o medio ambiente, así como la práctica de algunas actividades de consumo específico. Este impuesto si bien inicia con un fin puramente recaudatorio, teniendo como fin satisfacer las necesidades públicas, poco a poco comienza a extender su gravamen buscando el destino específico de los recursos.

Se emplea en esta investigación el concepto de “extrafiscalidad” del impuesto investigado por considerarlo el más adecuado, apegándose a lo sostenido por algunos autores en los términos de extrafiscalidad y de parafiscalidad para el tema estudiado.

Entonces, podemos sostener que al ser el IEPS un impuesto que cumple con su carácter no tributario recaudatorio y debe ser empleado para cumplir con su finalidad especial, la cual es apoyar en la resolución de alguna problemática social.

Es prudente realizar un énfasis en el límite de esta investigación en razón al destino específico de la recaudación de este impuesto, en virtud de que no se cuenta por el momento con los datos de la cuenta pública de los años 2019 y 2020, que nos permitirían contrastar lo recaudado con lo invertido en los años estudiados, esto, porque la autoridad no presenta actualmente los resultados.

En este último punto, podemos comentar que del análisis realizado en este trabajo podemos determinar que el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios pese a ver sido creado como un impuesto aplicable al consumo específico, al ampliar su finalidad de extrafiscal a prevención de actividades nocivas hacia el ser humano, en específico en tabaco, no ha llegado a cumplir con desincentivar el consumo, ya que las estadísticas muestran su empleo por poblaciones cada vez de menor edad.

El impuesto aplicable al producto, que es pagado por el destinatario final es absorbido por el consumidor, persistiendo el consumo. Ahora bien, en relación con las enfermedades cardio pulmonares persiste la afectación a la población, tanto para personas fumadoras, como no fumadoras o fumadores pasivos, como se les denomina.

Resulta prudente comentar que, si bien para el año 2020 se presenta una disminución en el consumo, es derivado de la pandemia generada por el virus SAR-CoV2, que afecta a los fumadores, debiéndoles considerar como población vulnerable.

Si bien esta investigación presenta un límite en su análisis, por no poderse corroborar el debido empleo de los recursos asignados vía presupuesto a cada uno de los centros de salud mencionados en el desarrollo, podemos apreciar en comparación con la recaudación obtenida por el IEPS, la mínima parte la que se destina para la atención médica o programas de prevención. Por consiguiente y demostrando el interés del estudio dentro de un análisis sociológico dentro de un campo de estudio de la sociología fiscal, podemos concluir que el

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no cumple su función extrafiscal, persistiendo la función recaudatoria.

Como consecuencia de lo anterior, podemos señalar que el impuesto Especial sobre Producción y Servicios no logra su cometido de desincentivar el consumo de tabaco.

Referencias bibliográficas

- Arévalo, A. (2010), Derecho Fiscal, ed. Themis
- Carrasco, H. Derecho Fiscal I, Ed. Oxford
- De la Garza, S. F. (año), Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa
- Mabarak, D (2010), Estudio particular de los Impuestos, ed. Oxfrod
- Lobato, R. (2010), Derecho Fiscal, Ed. Harla
- Venegas, S (2017), Derecho Fiscal. Procesos, procedimientos y contribuciones locales Ed. Oxford, Tomo I
- Venegas, S (2017), Derecho Fiscal. Parte general de impuestos Federales, Ed. Oxford, Tomo I

Referencias web:

- OMS, (2019), La OMS presenta un nuevo informe sobre las tendencias mundiales del consumo de tabaco. Recuperado: <https://www.who.int/es/news/item/19-12-2019-who-launches-new-report-on-global-tobacco-use-trends>
- ENCODAT 2016-2017, Encuesta Nacional de Consumo de Drogas, Alcohol y Tabaco, ENCODAT 2016-2017. Recuperado: <https://www.gob.mx/salud%7Cconadic/acciones-y-programas/encuesta-nacional-de-consumo-de-drogas-alcohol-y-tabaco-encodat-2016-2017-136758>
- UANL (2019), Jóvenes lideran estadísticas de fumadores en México. Recuperado: <https://www.uanl.mx/noticias/jovenes-lideran-estadistica-de-fumadores-en-mexico/>

Legislación consultada

- Código Fiscal de la Federación (2021, en línea disponible en [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_230421.pdf], consultado 6 de mayo de 2021.
- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (2021), en línea disponible en [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78_241220.pdf], consultado 5 de mayo de 2021
- Ley de Ingresos de la Federación (2019), en línea disponible en [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/432712/LIF_2019.pdf], consultado 5 de mayo de 2021

- Ley de Ingresos de la Federación (2020), en línea disponible en [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/580658/LEY_DE_INGRESOS_DE_LA_FEDERACION_PARA_EL_EJERCICIO_FISCAL_DE_2020.pdf], consultado 5 de mayo de 2021
- Presupuesto de Egresos de la Federación (2019), en línea disponible en [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/518262/PEF_2019_281218.pdf], consultado 1 de mayo de 2021
- Presupuesto de Egresos de la Federación (2020), en línea disponible en [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/546451/PEF_2020_111219.pdf], consultado 1 de mayo de 2021