

# IEPS BEBIDAS ALCOHÓLICAS

**ANÁLISIS CONSTITUCIONAL SOBRE LA INICIATIVA CON PROYECTO DE DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 2º, FRACCIÓN I, INCISO A), ASÍ COMO EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, CON LA FINALIDAD DE MODERNIZAR LA CONFIGURACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BEBIDAS ALCOHÓLICAS, BAJO UN ENFOQUE DE SALUD PÚBLICA Y BIENESTAR ECONÓMICO, PRESENTADA POR EL SENADOR POR BAJA CALIFORNIA, GERARDO NOVELO OSUNA.**

## **1. Antecedentes.**

La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980, con su entrada en vigor (1 de enero de 1981) se derogaron diversas leyes que regulaban distintas actividades, entre ellas, la “Ley Federal de Impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas”.

Desde su entrada en vigor y por lo que se refiere a la regulación relativa a las bebidas alcohólicas, éstas se gravaban conforme una tasa “*Ad Valorem*” sobre el precio de las bebidas alcohólicas.

## **2. Contenido de la Propuesta de Iniciativa.**

La “Propuesta de Iniciativa” contempla un cambio en el sistema de determinación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) para todas las bebidas con contenido alcohólico (Bebidas Alcohólicas) para establecer un esquema “*Ad- Quantum*”, en sustitución del actual esquema “*Ad Valorem*”.

La Propuesta establece una única cuota, aplicable a todas las Bebidas Alcohólicas. de \$1.4 (un peso con cuarenta centavos m.n.) por cada grado de alcohol (grado G.L.) por litro de alcohol puro contenido en las bebidas alcohólicas,

## **3. Justificación de la Propuesta de Iniciativa.**

La Propuesta de Iniciativa parte de las siguientes premisas:

1. El objetivo de un impuesto especial es desincentivar el consumo nocivo de un producto.
2. Los costos sociales del consumo nocivo de alcohol dependen de los patrones de consumo de la población y de la cantidad del producto consumido, no así del tipo de la bebida alcohólica, ya que todas tienen como sustancia base al alcohol etílico.
3. El actual sistema “*ad valorem*” no ha cumplido con el objetivo de reducir el consumo nocivo de alcohol ni de aportar a la recaudación en proporción al tamaño del mercado, sólo ha incentivado y facilitado la ilegalidad de bebidas alcohólicas.
4. La propuesta es modernizar el sistema impositivo del IEPS para bebidas alcohólicas y llevarlo al sistema recomendado por la Organización Mundial de la Salud, la

Organización Panamericana de la Salud, el Banco Mundial, la CEPAL, entre otros; sistema utilizado en EUA, Canadá, Australia, Japón, todos los países miembros de la Comunidad Europea, entre otros.

#### **4. Constitucionalidad de la Propuesta de Iniciativa.**

Es una propuesta con sustento constitucional ya que no violaría ninguno de los principios constitucionales en materia de contribuciones, contemplados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El análisis considera los siguientes elementos: legalidad tributaria, destino al gasto público, proporcionalidad tributaria y equidad tributaria.

Establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que es obligación de los mexicanos:

*“Artículo 31. ...*

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*

De lo anterior se desprenden los llamados principios constitucionales de las contribuciones, mismos que prevén que para que una contribución cumpla con lo dispuesto en la Constitución Mexicana debe i) establecerse en una Ley, ii) su recaudación se destine al gasto público, iii) ser proporcional y iv) equitativo.

#### ***Principio de Legalidad tributaria***

Este principio implica que todo impuesto debe establecerse en una Ley, en su sentido formal y material, esto es, debe emitirse siguiendo el procedimiento legislativo que contempla la propia Constitución para tal efecto y dicha Ley debe ser general, abstracta e impersonal.

El principio de legalidad tributaria se cumpliría sí la modificación que se propone, se incorpora al texto de la Ley del IEPS, conforme al proceso legislativo contemplado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esto es, que su discusión se realice primero en la Cámara de Diputados, y que los elementos del sistema impositivo estén previstos en la citada Ley, es decir, los sujetos, objeto, base, cuota, tasa o tarifa, así como época de pago.

#### ***Principio de Destino al Gasto Público***

El principio de destino al gasto público se cumpliría sí los recursos que se obtengan se destinan al gasto público, ya sea general o especial (pero de beneficio colectivo).

Al respecto, por “gasto público” debe entenderse el conjunto de erogaciones realizadas por el Estado para satisfacer las funciones y servicios públicos en beneficio de la

colectividad y que se encuentran estipuladas en el Presupuesto de Egresos de la Federación o en cualquier otra Ley posterior (artículos 74, fracción IV y 126 de la Constitución).<sup>1</sup>

De igual forma, la propia SCJN ha establecido que pueden existir gastos públicos “especiales”, pero siempre y cuando dicho gasto beneficie de manera directa a la colectividad, precisando que lo prohibido constitucionalmente es el hecho de que la recaudación generada con motivo de las contribuciones tenga un fin diferente al gasto público, esto es, a satisfacer necesidades individuales o personales<sup>2</sup>.

### **Principio de Proporcionalidad tributaria**

El principio de proporcionalidad tributaria tiene un alcance específico o particular tratándose de impuestos indirectos como el que nos ocupa, ya que la capacidad contributiva de los sujetos del impuesto no depende de manera directa de la renta o patrimonio que tengan, sino de la capacidad de gasto o consumo que genera dicha riqueza<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> **“GASTOS PUBLICOS, CUALES SON.** Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.” (registro electrónico 324762, Quinta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, LXXVI, página 649)

**“GASTO PÚBLICO.** Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de “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”, en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de “gasto público”, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, **el concepto material de “gasto público” estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.** (registro electrónico 179575, Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXI, Enero de 2005, página 605, tesis 2a. IX/2005)

<sup>2</sup> **“GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.** El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. **De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.**” (registro electrónico 167496, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Abril de 2009, página 1116, tesis P./J. 15/2009).

<sup>3</sup> **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS**

Sin embargo, **en el caso de los impuestos indirectos, pero que tienen un fin extrafiscal, como es el caso del IEPS sobre bebidas alcohólicas, adquiere un matiz particular, ya que inciden sobre el consumidor final con el objeto de inhibir el consumo de dichos productos.**

Ahora, si bien la propuesta contempla un elemento fijo determinado conforme a los litros producidos, éste se establece en función del grado de contenido alcohólico de las bebidas, por lo que el principio de proporcionalidad se cumpliría.

Al respecto, hay que tener presente que el IEPS es una contribución indirecta y como tal grava una manifestación mediata o indirecta de la riqueza, la cual **se ve reflejada en el consumo de los productos cuya enajenación o importación grava.** Sin embargo, el fin extrafiscal que persigue hace que su base pueda no ser el precio de dichos bienes sino su **volumen de consumo.**

De igual forma, es necesario tener en cuenta que la finalidad extrafiscal del IEPS es inhibir el consumo de los bienes que grava<sup>4</sup>. De ahí, mientras que el IVA, por ejemplo,

---

**COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.** *La capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.”* (Jurisprudencia del Pleno de la SCJN visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, P./J. 2/2009, página 1129).

<sup>4</sup> 1a./J. 107/2011 (9ª.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Septiembre de 2011, Pág. 506 . De rubro y texto siguientes: “FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES. En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye

que grava, en términos generales, el consumo, y, por tanto, tiene como base el valor de los bienes o servicios que se adquieren (resultando proporcional con su objeto), **el IEPS gravaría el volumen de consumo, y no su valor**, por lo que el cambio propuesto sería proporcional con su objeto<sup>5</sup>.

Ahora, sí bien referidos a otros rubros del IEPS, pero que utilizan sistemas fijos de imposición, la SCJN se ha pronunciado respecto de su constitucionalidad, como es el caso del aplicable a los juegos con apuestas y sorteos, de donde derivó la jurisprudencia 1a./J. 128/2009 (9ª.),<sup>6</sup> y, recientemente, del relativo a las bebidas saborizadas (Amparo en Revisión 515/2014).

---

un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.”

<sup>5</sup> P./J. 3/2009 (9ª.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, Pág. 1117. De rubro y texto siguientes: “IMPUESTOS AL GASTO Y AL CONSUMO. DIFERENCIAS. Los impuestos al gasto o a las erogaciones recaen sobre el empleo general de un bien económico para adquirir otros, o se utilizan para producir bienes o servicios, en donde el contribuyente es el titular del hecho imponible y de la capacidad contributiva que él mismo revela, por lo que no existe la figura de la traslación o repercusión jurídica -como sucede, por ejemplo, con el impuesto sobre nóminas que grava los pagos en dinero o en especie que por concepto de remuneración al trabajo debe erogar el patrón, de ahí que basta que el empleador lleve a cabo la erogación para que se genere el hecho imponible-, siendo que en estos impuestos indirectos, por antonomasia, no se hace referencia a la situación personal del contribuyente, es decir, son objetivos, de devengo instantáneo y monofásicos. Por su parte, los impuestos al consumo se vinculan con la adquisición de bienes y servicios útiles para la subsistencia y desarrollo humanos, que les permite subjetivizarlos al incidir en la determinación de la cuota tributaria la valoración de hechos o circunstancias adherentes al tipo y fin del consumo, sin que por ello se trate de impuestos personales, además de que la persona que tiene la riqueza y soporta la carga fiscal no es el contribuyente, por lo que ese destinatario tiene una categoría legal atípica.”

<sup>6</sup> “**JUEGOS CON APUESTAS Y SORTEOS. TRATÁNDOSE DE ESAS ACTIVIDADES, EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la capacidad contributiva se vincula con la persona que debe soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de ellos por la traslación que deba efectuarse por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate. Lo anterior resulta particularmente relevante tratándose de **impuestos indirectos**, toda vez que **éstos no deben medirse en términos tradicionales de capacidad contributiva del causante, dada su particular naturaleza, en tanto que no gravan el movimiento de riqueza que corresponde a la operación, sino que atienden al patrimonio que soporta esa operación (el del consumidor).**

Así, el impuesto especial sobre producción y servicios, específicamente por la realización de juegos con apuestas y sorteos, no viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que la base gravable tiene estrecha relación con el hecho imponible, pues el legislador ha considerado que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo (costo del juego o sorteo), también lo es para absorber el impuesto, lo cual demuestra que para efectos del traslado, retención y entero del impuesto especial relativo a juegos con apuestas y sorteos, nada tiene que ver la capacidad contributiva del organizador de dichos eventos porque, se reitera, **dada la naturaleza indirecta del impuesto, quien lo absorbe y lo paga es el consumidor del servicio.**”

## **Principio de Equidad tributaria**

Por lo que se refiere al principio de equidad tributaria, éste implica que los contribuyentes de un impuesto que se ubiquen en las mismas circunstancias deben recibir el mismo trato fiscal.

En este sentido, el principio no se violaría, ya que la cuota fija por litro se basaría en el contenido alcohólico de las bebidas, todas contienen como sustancia base alcohol etílico, por lo que se otorgaría un trato igual a quienes se encuentran en la misma categoría de contribuyentes.

Al respecto, resultaría aplicable por analogía la Jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la SCJN en la que se reconoce la constitucionalidad del actual sistema, si bien “ad valorem”, pero que establece diversas categorías de bebidas alcohólicas en función del grado alcohólico<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> **“IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, DE LA LEY RELATIVA, AL ESTABLECER PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO DISTINTAS TASAS EN LA ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS CONSIDERANDO SU GRADUACIÓN, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998).** El precepto mencionado establece diversas tasas para el cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios, en atención a la naturaleza del producto que se enajena o importa, y por lo que respecta a las bebidas alcohólicas, las tasas se fijan con base en su graduación, lo que no implica que se viole el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la distinción que hace el legislador obedece a su obligación de crear categorías de contribuyentes, tomando en consideración bases objetivas que justifiquen el trato diferente entre una y otra, de acuerdo con las finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal e incluso extrafiscales, criterio que fue sustentado en la tesis del Pleno de este Alto Tribunal de rubro: “IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.”, de manera que la aplicación de tasas distintas en la enajenación de bebidas alcohólicas, considerando su contenido de alcohol, rige para contribuyentes de distintas categorías, lo que no sólo refleja un trato igual entre quienes se encuentran en la misma hipótesis de causación, sino también la consecución de un fin social como es el combatir el alcoholismo, por lo que el establecimiento de diversas tasas no resulta caprichoso ni arbitrario.” (Semana Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Julio de 2002, 2a./J. 73/2002, página 256).