

SCJN: Constitucional el IESPYS del 25% a las bebidas energizantes



MIRAMONTES
CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

Socio fundador y director de la firma
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios; medios de defensa fiscal, y consultoría corporativa
Tiene 26 años en la firma

INTRODUCCIÓN

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) avaló el cobro del 25% por impuesto especial sobre producción y servicios (IESPYS) en la enajenación o importación de bebidas energizantes, a que se refiere el artículo 2, fracción I, inciso F) de la ley correspondiente a ese gravamen (LIESPYS), vigente desde el 2011, el cual fue creado por el Congreso de la Unión para desincentivar el consumo excesivo de esos productos.

Diversos medios de comunicación señalaron que la Primera Sala de la SCJN negó por unanimidad los amparos promovidos por las empresas Peñafiel Bebidas y Embotelladora Garci-Crespo, las cuales impugnaron la reforma a la LIESPYS en la cual se estableció el gravamen. Los ministros rechazaron argumentos en el sentido de que el impuesto viola principios constitucionales de equidad y proporcionalidad tributaria. Otras empresas embotelladoras o importadoras de este tipo de productos tienen interpuestas demandas similares respecto de las cuales, con ese antecedente, es previsible que tampoco tendrán éxito.

Sobre el particular, las empresas quejas argumentaron que la mayoría de las bebidas energizantes contienen la misma cantidad de cafeína que una taza de café ordinaria producida en una cafetera de filtro. El IESPYS es un gravamen indirecto que pagan los consumidores del producto, por lo cual las empresas no aspiraban a una devolución, sino a quedar exceptuadas de su pago y no tener que aplicarlo en su precio de venta. Por su parte, la recaudación esperada para el ejercicio fiscal 2012 por este concepto equivale al 0.3% de lo que se obtiene por el IESPYS de bebidas alcohólicas.

ANTECEDENTES DEL TRIBUTO

Como se recordará, mediante reforma publicada en el DOF el 19 de noviembre de 2010, en la LIESPYS se adicionó el inciso F) a la fracción I del artículo 2, con la finalidad de considerar dentro del objeto del tributo la enajenación e importación de bebidas energizantes, así como concentrados, polvos y jarabes para prepararlas. El texto del dispositivo en cita es del tenor siguiente:

2. Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:

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

...

F) Bebidas energéticas, así como concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energéticas ... 25%

Al mismo tiempo se introdujo en la ley la definición de *bebidas energéticas*, para quedar como sigue:

3. Para los efectos de esta Ley se entiende por:

...

XVII. Bebidas energéticas, las bebidas no alcohólicas adicionadas con la mezcla de **cafeína en cantidades superiores a 20 miligramos** por cada cien mililitros de producto y taurina o glucoronolactona o tiamina y/o cualquier otra sustancia que produzca efectos estimulantes similares.

Se consideran concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energéticas, aquellos que por dilución permiten obtener bebidas energéticas con las características señaladas en el párrafo anterior.

Conforme a la definición anterior, algunas empresas fabricantes de ese tipo de bebidas modificaron las fórmulas de elaboración de sus productos, para que la cantidad de cafeína fuese inferior a 20 miligramos por cada 100 mililitros, y de ese modo quedar fuera del objeto del impuesto.

Al mismo tiempo, se tiene en proceso de discusión legislativa cierta Iniciativa de reforma sobre la materia, la cual buscaría disminuir de manera significativa la cantidad de cafeína requerida en esos productos, para que sigan siendo objeto del tributo, lo cual, de aprobarse, podría alcanzar a otro tipo de bebidas, como es el caso de algunas envasadas a base de té o café, incluyendo algunos jugos y refrescos; de ese modo se busca mezclar fines fiscales (recaudatorios) y extrafiscales (de salud pública) en el tributo.

Independientemente del fin recaudatorio que se tenga, lo cierto es que la justificación dada durante el proceso legislativo ha estado basada en desincentivar el consumo inmoderado de ese tipo de bebidas, particularmente por los jóvenes, quienes las utilizan en combinación con bebidas con contenido alcohólico, derivando con ello en un problema de salud pública.

En ese sentido, es pertinente comentar que el tema de los impuestos al consumo de bebidas con contenido alcohólico —el cual tiene íntima relación con el objeto del presente artículo— ha sido abordado permanentemente por diversas instituciones tanto nacionales como extranjeras, sin que exista un consenso rector en cuanto a la mejor práctica. Sin embargo, estudios serios revelan que las altas tasas de impuestos a las bebidas con contenido alcohólico

no parecen ser la mejor estrategia para desincentivar su consumo y que, paradójicamente, la mejor herramienta para combatir el consumo excesivo es la educación de la población, sobre todo a edades tempranas, como parte de una política de salud pública.

Desde esa perspectiva, imponer mayores o menores cargas fiscales al consumo de ese tipo de bebidas —incluyendo a las energéticas— parecería no encontrar una justificación, al menos bajo la óptica del fin extrafiscal argumentado para el tributo en comento, cuando, de manera simultánea, podrían estarse desatendiendo otros principios constitucionales rectores de los tributos, como se explica a continuación.

LOS FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES DE LAS CONTRIBUCIONES

Todas las contribuciones, por su propia naturaleza, persiguen esencialmente un fin recaudatorio y son destinadas en principio a sufragar el gasto público, aunque pueden, por excepción, atender adicionalmente a fines extrafiscales, con el propósito de regular algunos aspectos económicos, sociales o de **salud pública** inclusive, sin que por ello dejen de estar sujetas al cumplimiento de las garantías tributarias contenidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

No obstante, lo cierto es que, conforme a la doctrina tributaria y a la jurisprudencia, las contribuciones no sólo constituyen ingresos tributarios aptos para tales fines, sino que al mismo tiempo constituyen poderosas herramientas de política social y económica. De ese modo, los impuestos pueden ser instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

En el campo de la jurisprudencia, la siguiente tesis resulta por demás ilustrativa en cuanto a la noción del concepto extrafiscal de las contribuciones:

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, **mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.**



No. de Registro 205798. Semanario Judicial de la Federación. Tomo VII. Octava Época. Pleno. Materia administrativa. Jurisprudencia. Tesis P./J. 18/91. Junio, 1991. Pág. 52.

Tesis de jurisprudencia 18/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el jueves veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de dieciséis votos de los señores Ministros: Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Noé Castañón León, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Santiago Rodríguez Roldán, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordo Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, José Trinidad Lanz Cárdenas, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Ausentes: Felipe López Contreras, Samuel Alba Leyva, Victoria Adato Green, José Martínez Delgado y Clementina Gil de Lester. México, D. F., a 31 de mayo de 1991.

LAS GARANTÍAS TRIBUTARIAS

Uno de los requisitos fundamentales que deben ser observados por el legislador a la hora de crear un tributo cuya finalidad esencial sea de tipo extrafiscal –como es el caso del impuesto a las bebidas energéticas del que se habla–, es que no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos, de los cuales, por su importancia, se destacan el de **legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria**. De los principios citados, para el caso del análisis que nos ocupa, es de mayor utilidad referirnos al último, es decir, al principio de **equidad tributaria**.

La Primera Sala de la SCJN ha sostenido que la CPEUM prevé diferentes facetas de la igualdad, y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo; es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo cual no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales.

Por otra parte, debe tenerse presente que el Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen (tesis de jurisprudencia 97-2006).

Al mismo tiempo, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal ha establecido ciertos criterios generales para determinar si el legislador respeta la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, los cuales se pueden resumir en lo siguiente: **(i)**

para el análisis, es necesario partir del hecho de que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable, no necesariamente idéntica, sino solamente análoga; **(ii)** que de existir tal diferencia de trato en una situación comparable, la disposición normativa persiga una finalidad legítima, objetiva y constitucionalmente válida; **(iii)** que esa distinción constituya un medio apto y eficaz para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, y **(iv)** que de darse esos requisitos, la configuración de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes o derechos constitucionalmente protegidos.

La tesis que contiene el criterio jurisprudencial en cita, es la siguiente:

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) **de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos**. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

SEGUNDA SALA, SCJN. JURISPRUDENCIA 31/2007.

En ese orden de ideas, es dable advertir que mientras la adición del inciso F) a la fracción I del artículo 2 de la LIESPYS considera como objeto del tributo la enajenación o importación de bebidas energéticas, como una medida extrafiscal de salud pública que tiene como propósito desincentivar el consumo desmedido de tales productos, al mismo tiempo, la reforma de la que se habla dispuso que el gravamen de mérito no será pagado cuando se trate de enajenaciones de esos bienes al público en general,



excepto cuando quien realice la enajenación al público en general sea al mismo tiempo fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador de tales productos. Dicho de otro modo: la enajenación de bebidas energéticas que se realiza al público en general por comerciantes exclusivamente al menudeo –como puede ser el caso de las tiendas departamentales o supermercados, tiendas de autoservicio y otros comerciantes al detalle– se encuentra exenta del pago del impuesto en su venta final, excepto en las etapas previas de la cadena de comercialización y cuando la venta final la realiza el fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador de esos productos, como se ha dicho.

El dispositivo que establece la exención referida es del tenor siguiente:

8. No se pagará el impuesto establecido en esta Ley:

I. Por las enajenaciones siguientes:

...

d) Las de cerveza, bebidas refrescantes, puros y otros tabacos labrados, así como **las de los bienes a que se refiere el inciso F) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, que se efectúen al público en general, salvo que el enajenante sea fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador de los bienes que enajene. No gozarán del beneficio establecido en este inciso, las enajenaciones de los citados bienes efectuadas por comerciantes que obtengan la mayor parte del importe de sus ingresos de enajenaciones a personas que no forman parte del público en**

general. No se consideran enajenaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

CONCLUSIONES

A partir del análisis anterior, la distinción de trato de la que se habla no parece encontrar justificación con sede constitucional, aun bajo la perspectiva del supuesto fin extrafiscal perseguido por el legislador pues si, como se ha dicho, la finalidad es desincentivar el consumo exagerado de ese tipo de productos, **no parece justificado que ciertas ventas al consumidor final queden gravadas por ese impuesto y otras no**, atendiendo a la situación particular del vendedor, en cuanto a las características personales o particulares de su actividad empresarial pues, en última instancia, éstas nada tienen que ver con el objeto del tributo, ni mucho menos con el consumo responsable o exagerado de los bienes de los que se habla.

Así, la distinción referida detonaría una afectación a la garantía de equidad tributaria de aquellos contribuyentes que realizan la venta final al consumidor de ese tipo de productos y que son al mismo tiempo los fabricantes, productores, envasadores, distribuidores o importadores de los mismos, frente a quienes no lo son, pues, en ambos casos, no obstante que se guarda una misma relación frente al objeto del tributo, la ley les otorga un trato diferenciado, desatendiendo con ello el principio tributario que exige: *tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.* 

