

III. INCENTIVO EXTRAFISCAL PARA INHIBIR LAS EXTERNALIDADES NEGATIVAS DEL JUEGO NO ORDENADO

El juego puede generar externalidades negativas como adicciones, lavado de dinero, aumento de criminalidad, juego no ordenado, juego con niños, niñas y adolescentes, entre otros costos sociales.⁵⁵ Es por ello que algunos impuestos sobre el juego tienen la finalidad de internalizar esos costes. En este apartado analizamos si el régimen tributario mexicano responde a estas finalidades extrafiscales.

No cabe duda que la función del tributo es la recaudatoria con tintes de razonabilidad, esto implica que el Estado buscará recaudar bajo los parámetros de la justicia tributaria.

En otras palabras, la potestad normativa tributaria está acotada por los principios materiales de justicia tributaria o derechos humanos de los contribuyentes: capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino del gasto público. Esto de acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal. En la revisión de la literatura tributaria no resulta ajena la referencia al criterio de razonabilidad en los tributos. De esta manera, encontramos a Saínz de Bujanda⁵⁶ en su obra considerada clásica y referente necesario para los tributaristas *Hacienda y derecho*, en la que se manifiesta la diferencia entre un sistema tributario racional de uno histórico. En su pensamiento se indica que siguiendo a la doctrina el elemento racional en los sistemas tributarios juega un papel muy diminuto frente a otros factores tales como la política, la recaudaciones entre otros.⁵⁷ Sin embargo, acepta que los elementos tanto histórico como el

⁵⁵ Ruiz Harrell, Rafael, *Estudio sobre la legalización de los juegos y sorteos con apuestas en México*, cit., pp. 12 y ss.

⁵⁶ Saínz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho...*, cit., pp. 254-258.

⁵⁷ *Ibidem*, pp. 254-258.

racional actúan en las estructuras fiscales, la cuestión es dilucidar con qué intensidad actúa cada uno de estos.⁵⁸

En otro lugar ya hemos señalado que:

Sáinz de Bujanda llega a la conclusión de que todo conjunto de impuestos en cualquier organización política es por ineludible necesidad “sistemático” en el sentido que la integración armónica de los diversos gravámenes se alcanza, en grado más o menos, intensa, por otra de la razón, de las exigencias prácticas o de ambas cosas a la vez. Una pluralidad tributaria desprovista de todo elemento integrador, no serviría de apoyo a ninguna organización financiera, no sólo porque sería contraria a la lógica más elemental, presente en cualquier vida política, sino, lo que es más decisivo, porque no suministraría los medios indispensables para atender a los fines públicos.⁵⁹

Retomando las ideas vertidas por el ilustre profesor español, hemos de enfatizar que el régimen tributario de juegos y sorteos con apuestas en México debe ser racional y esta racionalidad debe sostener tanto a los fines fiscales como a los extrafiscales de los tributos que integran este régimen.⁶⁰

La función del régimen fiscal de juegos y sorteos con apuestas no sólo debería ser recaudatoria, como lo hemos observado en este estudio, sino también debería servir a la finalidad extrafiscal, es decir, motivar, incentivar y promover conductas.⁶¹ Así deberíamos encontrarnos ante la do-

⁵⁸ Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2009, p. 43.

⁵⁹ *Idem.*

⁶⁰ En otro trabajo hemos indicado la diferencia entre el efecto y la finalidad extrafiscal. Para su estudio con mayor profundidad remítase a: Ríos Granados, Gabriela, *Tributación ambiental: la contribución por gasto*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, pp. 8 y ss.

⁶¹ El Pleno de la SCJN ha indicado: “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

ble función de este régimen: la recaudatoria y la extrafiscal. Es una doble tarea la que tendría dicho régimen, por ello debe confeccionarse dentro de nuestro marco constitucional, éste será la racionalidad constitucional.

Así hemos sostenido que:

De antaño se ha observado que el legislador ha utilizado al instrumento tributario para redistribuir la renta de la población,⁶² lo cual nos parece muy oportuno y loable, sin embargo, no debemos perder el horizonte de que la extrafiscalidad no debe trastocar de forma desproporcional los

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”. Jurisprudencia P./J. 19/91 CONTRIBUCIONES FINES EXTRAFISCALES, *Semanario*, t. VII, junio de 1991, p. 52, registro 205,798. Así, también, se ha reconocido en otras latitudes como el caso español, Guervós Maíllo ha expresado: “Algunos autores señalan que la Constitución no obliga a la utilización extrafiscal de los tributos, pero desaprovechar para tal fin un medio tan formidable como el tributario vulneraría el artículo 54.3 de la Constitución, por violación de la obligación de la promoción impuesta a los poderes públicos por el artículo 40 de la Constitución”. Guervós Maíllo, María de los Ángeles, *El Impuesto Balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 27.

⁶² Cabe citar al profesor español constitucionalista y tributarista Álvaro Rodríguez Bereijo al indicar que: “El establecimiento de... beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo e incluso venir exigido... para la consecución de otros bienes u objetivos constitucionalmente protegidos (singularmente, los denominados derechos económicos y sociales del Capítulo III del Título). En tales casos, la desigualdad de trato de la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido. Así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987.FJ 13 (doctrina que se reitera en la STC 186/1993, FJ4”. Rodríguez Bereijo, Álvaro, “Los límites constitucionales del Poder Tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *El sistema económico en la Constitución Española, XV Jornadas de Estudio de la DGSJ*, Madrid, Ministerio de Justicia, 1984, vol. II p. 1314, obra citada por Herrera Molina, Pedro M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 89. Existen aportaciones importantes en el derecho comparado sobre este principio, Bernal Pulido, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005; Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Bilbao, Universidad del País Vasco, 2001; Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2009.

derechos humanos de los contribuyentes.⁶³ El tributo tiene una función por antonomasia y es la recaudatoria, pero además existe la extrafiscal, ambas persiguen finalidades distintas y en ocasiones pueden oponerse. Por eso, lo ideal es no permitir que se extrapole el uso de la extrafiscalidad de forma irracional. Que esa finalidad no sea perpetua, es decir, que los fines extrafiscales sean temporales, y de esta manera los justifique el legislador en la confección de la norma legislativa. La finalidad extrafiscal debe ponderarse de acuerdo con su objetivo primordial, si el objetivo se cumplió no debería permanecer *ad perpetuam* el instrumento fiscal.⁶⁴

En otro lugar hemos indicado que el *test* de extrafiscalidad en un tributo se verifica en la configuración de sus elementos esenciales —extrafiscalidad material— y en la exposición de motivos —extrafiscalidad formal—⁶⁵ entonces, corresponderá analizar cada uno de los tributos para confirmar si algunas de las contribuciones al menos a nivel federal tienen la finalidad extrafiscal. Comencemos pues con las Participaciones.

1. *Análisis de la extrafiscalidad en las Participaciones a Segob*

Aunque ya hemos indicado que las Participaciones no son contribuciones, sino que son exacciones parafiscales o Aprovechamientos, también pueden alojar un fin extrafiscal. Si analizamos su estructura la participación se paga por la obtención de un permiso, y en México contamos con treinta y tres permissionarios, y cada permiso tiene un número cierto de “cupones y establecimientos (que van de 20 a 96 juegos y sorteos con apuestas) no hay una regla precisa para ello. Los requisitos para la obtención de un permiso son difíciles lo que genera un mercado de renta de cupones de los permissionarios”.

La extrafiscalidad se analizará con base en el destino de las Participaciones y de acuerdo con la LEJS el rendimiento se consigna al mejoramiento de los establecimientos de prevención social y asistencia

⁶³ Un claro ejemplo de un impuesto irracional desde el punto fiscal y extrafiscal fue el IETU, porque no cumplía con los mandatos derivados del artículo 31, fracción IV, ni con los sancionados dentro de la constitución económica de la Constitución federal.

⁶⁴ Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, cit., p. 48.

⁶⁵ Ríos Granados, Gabriela, *La tributación ambiental: la contribución por gasto*, Lima, SUNAT-INDESTA, 2013, p. 36.

dependientes de las secretarías de Gobernación y de Salubridad y Asistencia Públicas. Su finalidad es extrafiscal pues el dinero obtenido por los permisos se canaliza a los establecimientos de prevención social y asistencia pública, sin embargo, es muy difícil rastrear si en efecto el dinero se encauza a dichos establecimientos, pues no hay transparencia al respecto, además, también se tendría que verificar si se destina a temas de ludopatía o cuestiones relacionadas a adicciones al juego. Y aquí la tarea es cuesta arriba porque no hay información disponible. En conclusión, la Participación podría calificar que cumple con la finalidad extrafiscal “material” de financiamiento a recintos destinados a la prevención social y asistencia pública.

Entonces, es una exacción parafiscal o un derecho pero perfectamente podría responder a una finalidad extrafiscal para evitar el juego nocivo, la ludopatía o mejorar su regulación a través de órganos especializados e independientes, pues recordemos que la Participación va directamente a la Segob y la misma cuenta con una Dirección General de Juegos y Sorteos que podría, entre otras cuestiones regulatorias, disponer de los recursos públicos para proteger a grupos vulnerables de la adicción al juego. Es importante mencionar el criterio jurisprudencial que considera al Aprovechamiento con características similares al derecho, pues⁶⁶ al analizar los elementos de ambas figuras consideramos que ha sido acertada esta tesis.

⁶⁶ Tesis aislada 2a. CCIX/2002 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a continuación se cita:

“JUEGOS Y SORTEOS. LA PARTICIPACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 50. DE LA LEY FEDERAL RELATIVA QUE DEBEN ENTERAR LOS PERMISIONARIOS A LA SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN, CONSTITUYE UNA CONTRIBUCIÓN DE DERECHOS POR SERVICIOS. Conforme a lo dispuesto en el citado numeral los gobernados que obtengan un permiso para realizar un juego o un sorteo tienen la obligación de enterar al Gobierno Federal una prestación patrimonial de carácter público denominada «participación», que será fijada por la Secretaría de Gobernación en atención a los productos obtenidos por el permisionario. Ante ello, si al tenor de lo establecido en la Ley Federal de Juegos y Sorteos la relación jurídica que se entabla entre los gobernados y la citada dependencia, con motivo de la solicitud de un permiso para celebrar un juego o un sorteo, es de supra a subordinación, en virtud de que el otorgamiento de dicho permiso, por tratarse de una actividad estatal cuya realización genera la respectiva obligación de pago, no queda a la voluntad del solicitante, sino al arbitrio del órgano estatal competente, el que debe valorar si la solicitud respectiva y los términos en que se realizará

2. *Análisis de la extrafiscalidad en el régimen tributario de juegos y apuestas en el IVA e ISR*

Por otro lado, en el régimen tributario de juegos y sorteos con apuestas, la extrafiscalidad se debe analizar a la luz del ISR, del IVA, y los impuestos locales a raíz de la reforma de 1997. Es una reforma que se formuló en conjunto, y por eso se justifica su análisis no aislado, como será el caso del IEPS. Es importante señalar que el texto del IVA se mantiene intacto desde 1997, en tanto que en relación con el ISR hay un nuevo cuerpo legislativo que entró en vigor en 2014, pero que recoge el anterior texto con algunas variantes. Recordemos que en materia de IVA la enajenación de billetes para lotería, juegos y sorteos está exenta.

En otros trabajos hemos distinguido la extrafiscalidad formal de la material siguiendo a la doctrina española en esta materia. La formal es la que expresa su finalidad no fiscal en la exposición de motivos, en los dictámenes de comisiones de la Cámara de Diputados, o en el *Diario de los Debates*, mientras que la material es la que se concreta en los elementos esenciales de la obligación tributaria.

En este sentido, la exposición de motivos de la reforma es omisa sobre la finalidad extrafiscal de la tributación sobre juegos y sorteos, por lo que la finalidad de cambiar conductas no deseables de los jugadores o consecuencias perniciosas del juego no está presente en dicha exposición. Por otro lado, al verificar con los elementos de cada una de las contribuciones, para saber si en efecto se cumple con la finalidad extrafiscal material tampoco se observa esta finalidad. La teoría de la extrafiscalidad establece que se debe verificar la extrafiscalidad formal con la material, porque de otra manera estaremos ante una simulación que evita respe-

el correspondiente juego o sorteo no conllevan una afectación al orden público, se concluye que la referida prestación surge dentro de una relación en la que *el Estado acude investido de imperio en ejercicio de sus funciones de derecho público, de manera que dicha «participación» constituye una contribución, en su especie derecho por servicios*, por lo que su regulación sí se rige por los principios de justicia tributaria garantizados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 249/2002. Grupo Radiopolis, S.A. de C.V. 15 de noviembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina”.

tar los derechos humanos de los contribuyentes en aras de una mayor recaudación. En este sentido, nos queda la duda si el régimen tributario de los juegos y sorteos con apuestas vulnera al artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal.

La fracción V del artículo 9o. de la LIVA sanciona que la enajenación de billetes de lotería, rifas y juegos con apuestas está exenta. Al respecto la exposición de motivos no argumentó la exención en algún fin extrafiscal. En una reflexión intuimos que la exención se estableció para evitar la doble tributación entre las entidades federativas y la Federación, pero no hay elementos suficientes para sostener incluso si hay una extrafiscalidad material en esta exención.

Por otra parte, el artículo 41 de la LIVA establece:

ARTÍCULO 41. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:

VII. La enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos de toda clase, organizados por organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto social sea la obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública.

Este artículo está inserto en el título IX de las Participaciones a las entidades federativas, es decir, no es el hecho imponible del IVA sobre juegos y sorteos con apuestas, sino es la regla de distribución entre la Federación y entidades federativas sobre el objeto material del IVA en juegos y sorteos consistente en “la enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos de toda clase, organizados por organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto social sea la obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública”.

Bajo esta regla las entidades federativas que suscriban un convenio de adhesión con la SHCP sobre este objeto material del IVA podrán disfrutar de las Participaciones y se obligan a no imponer contribuciones sobre ese mismo objeto. Aquí llama la atención que el sujeto organizador de los juegos y sorteos podría ser la Lotería Nacional (OPD) y bajo este

supuesto la imposición sería federal y las entidades federativas recibirían una Participación por esa recaudación y estarían impedidas para establecer contribuciones locales. De una interpretación sistemática de ambos artículos, la enajenación de billetes de lotería, rifas, sorteos y concursos de toda clase no está gravado por el IVA, sin embargo, se sanciona un IVA participable a las entidades federativas que se adhieran mediante convenio a la SHCP respecto de la enajenación de billetes de lotería, rifas, sorteos y concursos realizados por la Lotería Nacional o cualquier otro OPD.

De lo anterior, no se observa una finalidad extrafiscal material salvo por el tema del destino de los recursos que se obtienen por los premios que se dirigen a la asistencia pública. Tienen un fin determinado, pero ese fin no está dirigido concretamente a las externalidades negativas ocasionadas por los juegos y sorteos.

Por otro lado, la nueva LISR sancionó en el artículo 137⁶⁷ los ingresos que se obtienen por premios de la siguiente manera:

Se consideran ingresos por la obtención de premios, los que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.

Cuando la persona que otorgue el premio pague por cuenta del contribuyente el impuesto que corresponde como retención, el importe del impuesto pagado por cuenta del contribuyente se considerará como ingreso de los comprendidos en este capítulo.

No se considerará como premio el reintegro correspondiente al billete que permitió participar en las loterías.

El impuesto por los premios de loterías, rifas, sorteos y concursos organizados en territorio nacional, se calcularán aplicando la tasa del 1% sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, siempre que las entidades federativas no graven con un impuesto local los ingresos a que se refiere este párrafo, o el gravamen establecido no exceda del 6%. La tasa del impuesto a que se refiere este artículo será del 21%, en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local sobre los ingresos a que se refiere este párrafo, a una tasa que exceda del 6%.

⁶⁷ Que prácticamente siguió gravando dichos ingresos como lo estableció la reforma de 1997 en la LISR.

El impuesto por los premios de juegos con apuestas, organizados en territorio nacional, se calculará aplicando el 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

El impuesto que resulte conforme a este artículo, será retenido por las personas que hagan los pagos y se considerarán como pago definitivo, cuando quien perciba el ingreso lo declare estando obligado a ello en los términos del segundo párrafo del artículo 90 de esta Ley. No se efectuará la retención a que se refiere este párrafo cuando los ingresos los reciban los contribuyentes señalados en el Título Segundo de esta Ley o las personas morales a que se refiere el artículo 86 de esta Ley.

El objeto material del ISR sobre juegos y sorteos con apuestas son los ingresos obtenidos por premios por loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase y la tasa gravable va del 1% hasta el 21% en las entidades federativas que apliquen un impuesto local que exceda del 6%. La finalidad extrafiscal no es notoria en los elementos cualitativos ni cuantitativos del ISR.

El impuesto por los premios de loterías, rifas, sorteos y concursos organizados en territorio nacional, se calculará aplicando la tasa del 1% sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, siempre que las entidades federativas no graven con un impuesto local los ingresos a que se refiere este párrafo, o el gravamen establecido no exceda del 6%. La tasa del impuesto a que se refiere este artículo será del 21% en aquellas entidades federativas que se aplique un impuesto local sobre los mismos ingresos a una tasa que exceda del 6%.

El impuesto por los premios de juegos con apuestas, organizados en territorio nacional, se calculará aplicando el 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

En conclusión, en el ISR no se observó tampoco una finalidad extrafiscal, sino, al contrario, una regla fiscal para repartir la tasa del impuesto entre las entidades federativas y la Federación para evitar la doble tributación, pero esto último no es una finalidad extrafiscal.

3. *Análisis de la extrafiscalidad en el IEPS*

El IEPS por antonomasia es un impuesto con finalidad extrafiscal, pero en este régimen de juegos y sorteos con apuestas no cumple con el test de la extrafiscalidad.

Los legisladores lo introdujeron de manera oportunista en nuestro régimen pero su finalidad es meramente recaudatoria. De la exposición de motivos del IEPS que envió el Ejecutivo a la Cámara de Diputados se destacó el sistema tributario que debería introducir el IEPS a la sazón de la coyuntura internacional, además de obtener mayores ingresos, puesto que se gravaba con una tasa del 1% en el ISR a esta industria y se agregó que los costos generados por la misma no han sido internalizados correctamente. La dictaminadora de la Cámara de Diputados consideró que:

La que dictamina coincide con el Ejecutivo Federal en que la industria del juego con apuestas y de sorteos no proporciona a la sociedad mexicana los beneficios directos e indirectos que ésta demanda ni compensa plenamente los costos que trae consigo dicha industria.

En este sentido, esta Comisión considera acertada la propuesta de gravar con el impuesto especial sobre producción y servicios a la realización de juegos con apuestas y de sorteos con una tasa de 20%.

Asimismo, se aclara que el gravamen propuesto es concurrente con las facultades de las entidades federativas para gravar los juegos con apuestas y sorteos. Para amortiguar la carga tributaria, esta Comisión propone el beneficio de que los contribuyentes también puedan disminuir del impuesto correspondiente al mes de que se trate, el monto del pago efectivamente realizado por concepto de los impuestos que las entidades federativas tengan establecidos sobre dichas actividades, sin que en ningún caso esta disminución exceda de la quinta parte del impuesto federal.

Conviene señalar que esta Dictaminadora considera que con el impuesto que se propone, jurídicamente no existe una doble imposición a la realización de juegos con apuestas y de sorteos, por el hecho de que se grave la misma fuente impositiva. Esto es así, debido a que el impuesto federal que se propone se estará aplicando sobre la realización de juegos con apuestas y de sorteos, y adicionalmente corresponderá a las Legisla-

turas de cada una de las Entidades Federativas establecer un tributo que grave el mismo hecho imponible.

En este sentido, se estima que en el caso del impuesto en análisis no existe, jurídicamente, una auténtica doble imposición, al no ser la misma entidad quien establece el tributo; máxime que, se reitera, serán las legislaturas estatales las que podrán, o no, establecer el tributo en análisis.

Adicionalmente, considerando diversos criterios sustentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que Dictamina estima que el hecho de gravar la misma fuente impositiva en más de una ocasión no resulta inconstitucional.

Ahora bien, a efecto de contrarrestar el posible impacto, exclusivamente económico, que los contribuyentes puedan resentir con motivo de la mecánica impositiva descrita anteriormente, esta Dictaminadora considera conveniente otorgar un beneficio a los contribuyentes del impuesto que se propone, no obstante que no se encuentra obligada a ello. El beneficio referido consistirá en permitir a los sujetos del impuesto propuesto, disminuir del impuesto federal causado y ya determinado, el monto del pago de los impuestos locales que las Entidades Federativas establezcan sobre la realización de dicha actividad, hasta una quinta parte de dicho impuesto federal.

Cabe mencionar que la citada disminución implícitamente conlleva que parte de la carga federal corresponda a la entidad federativa. Por ello, esta Comisión Dictaminadora considera que, en congruencia con esta medida, la recaudación del impuesto especial sobre producción y servicios correspondiente a los juegos con apuestas y sorteos, no se debe incluir en la recaudación federal participable.⁶⁸

De la revisión de la exposición de motivos arriba transcrita se observa que la finalidad extrafiscal no está claramente definida, ni sus objetivos a alcanzar, ni en sus bienes jurídicos constitucionalmente protegidos, pues incrementar la recaudación no es un fin en sí mismo extrafiscal; tampoco lo es la asimetría que ocasionó el ISR, y los argumentos sobre la reducción del trabajo, ahorro y adicciones no validan la finalidad extrafiscal formal, porque no se demuestran empíricamente, y lo único que hacen

⁶⁸ LX Legislatura, *Diario de los Debates*, Órgano Oficial de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Poder Legislativo Federal, LX Legislatura, Correspondiente al Primer Periodo de Sesiones Ordinarias del Segundo Año de Ejercicio, Año II, México, DF, miércoles 12 de septiembre de 2007, sesión núm. 7.

es acreditar injustificadamente el uso irracional de la extrafiscalidad al servicio de un Estado más voraz en obtener recursos públicos. Esto es lo que ha pervertido a la extrafiscalidad en nuestro país.

Zornoza Pérez y Ruiz-Almendral sobre este punto señalan que la exposición de motivos no es enfática en relacionar el IEPS “al servicio de la política de juego, la limitación del juego no responsable, de los menores, etc.”.⁶⁹ Y abundan:

Este argumento es común a todos los Estados que establecen una tributación diferenciada y específica sobre el juego. El problema principal es que los argumentos de corte finalista o de ordenación precisan de una estricta coherencia con la estructura del tributo para ser creíbles, de manera que dicha estructura esté efectivamente ordenada a combatir, o al menos hacer tributar sustancialmente, todas las formas de juego de azar.⁷⁰

En cuanto a su finalidad extrafiscalidad material, tampoco se evidencia en la estructura del IEPS, en la configuración de los elementos cuantificadores de este impuesto se estableció una tasa del 20% con una base gravable comprendida del valor total de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes por dichas actividades, de acuerdo con las siguientes distinciones:

En los juegos o sorteos en los que se apueste, se considerará como valor el monto total de las apuestas. Tratándose de los juegos o sorteos en los que la apuesta se realice mediante fichas, tarjetas, contraseñas o claudique otro comprobante, así como a través de banda magnéticas, dispositivos electrónicos u objetos similares, que se utilicen para apostar en sustitución de cantidades de dinero y sean aceptadas para esos fines por la persona que realice el juego o sorteo de que se trate, se considerará como valor el total de las cantidades equivalentes en moneda nacional que amparen dichos medios.

Cuando en algún sorteo el premio ofrecido se encuentre contenido de manera referenciada y oculta en bienes cuya adquisición otorgue el derecho a participar en dicho sorteo, se considerará como valor el precio

⁶⁹ Zornoza Pérez, Juan y Ruiz-Almendral, Violeta, *La imposición sobre el juego en México aportaciones desde la experiencia española*, cit., pp. 49 y ss.

⁷⁰ *Op. cit.*, p. 50.

en el que la persona que lo realice haya enajenado todos los bienes que participen en el sorteo.

Tratándose de sorteos en los que los participantes obtengan dicha calidad, incluso a título gratuito, por el hecho de adquirir un bien o contratar un servicio, recibiendo para ello un comprobante, se considerará como valor el monto total nominal por el que se entregue cada comprobante que otorgue el derecho a participar, conforme a las condiciones del sorteo establecidas en el permiso otorgado por la autoridad competente. Cuando además de adquirir un bien o contratar un servicio, se pague una cantidad adicional para participar en el sorteo de que se trate, el impuesto además de calcularse en los términos ya señalados también se calculará sobre dicha cantidad.⁷¹

A la base imponible se le aplica una deducción de los siguientes conceptos:

I. Los premios efectivamente pagados o entregados. Tratándose de premios diversos al efectivo, el monto que se podrá disminuir será el que corresponda al valor estipulado en el permiso otorgado por la autoridad competente o, en su defecto, el valor del mercado.

II. Las cantidades efectivamente devueltas a los participantes siempre que las devoluciones se efectúen previo a la realización del evento y estas se encuentren debidamente registradas en contabilidad y, tratándose de juegos o sorteos en los que se apueste, también se registre en el sistema central de apuestas. Cuando el premio incluya la devolución de la cantidad efectivamente percibida del participante, dicho concepto se disminuirá únicamente como premio.

Cuando el monto de los conceptos antes mencionados sea superior a los valores de las actividades gravadas... [realización de juegos con apuestas y sorteos] correspondientes al mes de que se trate, la diferencia se podrá disminuir en los meses siguientes hasta agotarse.⁷²

El IEPS es un impuesto indirecto de acuerdo con la literatura tributaria, el contribuyente de derecho es la persona física o moral que organiza las siguientes actividades:

⁷¹ Artículo 18 de la LIEPS.

⁷² Fracciones I y II del artículo 18 de la LIEPS.

...juegos con apuestas y sorteos... que requieran permiso para su realización de acuerdo con la LFJS...

...realicen juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas, que en el desarrollo de los mismos utilicen imágenes visuales electrónicas como números, símbolos, figuras u otras similares, que se efectúen en México.

En los juegos con apuestas se incluyen aquellos en los que sólo se reciban, capten, crucen o exploten apuestas; asimismo, dentro de los sorteos, los concursos en los que se ofrezcan premios y en alguna etapa de su desarrollo intervenga el azar.⁷³

Y el contribuyente de hecho es el jugador o premiado, pues será la persona a quien se le traslade el impuesto y sobre la cual incide la carga tributaria. Sin embargo, como ya lo han hecho notar algunos autores⁷⁴ en el IEPS sobre juegos y sorteos con apuestas no está permitida la repercusión o traslado del impuesto por este concepto,⁷⁵ por lo que el impuesto recae sobre el organizador de los juegos o sorteos con apuestas, sin que este pueda hacer deducciones estructurales⁷⁶ con motivo

⁷³ Erreguerena Albaiteiro, José Miguel, “Aspectos fiscales de los juegos de azar en México”, en Mora-Donatto, Cecilia (coord.), *Juegos de azar...*, cit., p. 140.

⁷⁴ “Debe tenerse en cuenta que cualquiera que sea el efecto pretendido por el impuesto, el juicio de extrafiscalidad se deberá realizar sobre su estructura y configuración, donde desempeñarán un papel relevante los elementos de cuantificación de la obligación tributaria. Esto es, los daños y efectos nocivos que genera socialmente el juego deberán tenerse en cuenta a la hora de modular el gravamen. En este sentido, es jurisprudencia reiterada del Tribunal Constitucional español que, cualquiera que sea el efecto pretendido por el impuesto, el juicio de extrafiscalidad se deberá realizar sobre su estructura y configuración, donde desempeñarán un papel relevante los elementos de cuantificación de la obligación tributaria (véase este argumento en las Sentencias del Tribunal Constitucional español 289/2000 (FJ.5º) y 168/2004 (FJ.10º)”. Zornoza Pérez, Juan y Ruiz-Almendral, Violeta, *La imposición sobre el juego en México. Aportaciones desde la experiencia española*, cit., pp. 51 y ss.

⁷⁵ Artículo 4o. de la LIESP.

⁷⁶ DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: “DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.”, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

de su actividad industrial. Esto pone en duda la finalidad extrafiscal de este impuesto porque no se grava la actividad del jugador o premiado.

Y al contrario el IEPS grava una capacidad contributiva ficticia del organizador o realizador de los juegos o sorteos con apuestas, sin que medie una finalidad extrafiscal material.

ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abo- narse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. *Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuán- dolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de pro- porcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes.* Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas —dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen—, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en es- tricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o “beneficios”, las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.

Tesis: 1ª/J. 15/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXXIII, febrero de 2011, p. 170.

Por último, las exenciones a donatarias (8o., fracción III, de la LIEPS) tampoco responden a una finalidad extrafiscal, porque las donatarias (personas morales sin fines de lucro) destinen la totalidad de sus ingresos a los fines propios de su objeto social, descontando los premios efectivamente pagados, no implica que la finalidad de las mismas sea establecer un juego regulado o moderado, o proteger a niños, niñas o adolescentes de la ludopatía. Es decir, no hay una justificación clara para que esta exención se considere extrafiscal.

Lo idóneo sería armonizar las finalidades recaudatorias tanto del IEPS como de la Participación a Segob.

Para avenir ambas finalidades en uno y otro, consideramos conveniente deslindarlas. Así, por un lado, es correcto sostener que la finalidad recaudatoria responde a necesidades económicas del Estado, sin embargo, estas necesidades económicas deben reposar en los derechos humanos del contribuyente, es decir, capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino del gasto público. Ya que un tributo debe tener siempre como base la capacidad contributiva del contribuyente. En el supuesto de los jugadores debe observarse su capacidad contributiva subjetiva, pues dentro de esta se configura el mínimo existencial del individuo. Lo que significa que una vez satisfechos mínimos satisfactorios existe la obligación constitucional de pagar contribuciones. Antes no. Aquí está la racionalidad de un tributo con finalidad recaudatoria.

En otro lugar hemos enfatizado que:

Si el tributo responde a una finalidad extrafiscal, ésta debe estar cimentada en un bien constitucionalmente protegido, como sería el caso de la igualdad material, la dignidad, la salud pública o el interés público.⁷⁷ Una

⁷⁷ La Primera Sala de la SCJN ha indicado el 28 de junio de 2006 que: "...De esta manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas y los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad

vez que se localiza el fundamento constitucional de la extrafiscalidad, el legislador deberá motivar su razón extrafiscal en el debate legislativo, en virtud de que la extrafiscalidad trastoca los derechos humanos establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal. Sobre este punto no estamos de acuerdo con los criterios aislados que han sostenido tanto la Primera Sala como el Pleno de la SCJN en los que indican que si la finalidad extrafiscal es notoria no es indispensable motivarla en el diario de debates. La extrafiscalidad debe motivarse en el proceso legislativo y también materializarse en el tributo concretamente. Lo que significaría que la extrafiscalidad formal y material tienen plena coincidencia en el tributo. Otro rasgo importante de la extrafiscalidad es su perentoriedad. Es decir, la extrafiscalidad no debe ser perpetua, sino que una vez que se haya cumplido el fin extrafiscal consagrado en el texto constitucional, debe abrogarse o derogarse, según sea el caso, pues la falta de perentoriedad de la extrafiscalidad es lo que convierte a esta finalidad en perversa. Pues como se le permite vulnerar derechos humanos, puede que nazca extrafiscal pero con el paso del tiempo sea fiscal con lo cual no observaría alguno de los derechos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal.⁷⁸

A grandes rasgos, tras haber analizado el régimen fiscal de los juegos y sorteos con apuestas, se observó que ni el IEPS ni el Aprovechamiento ni el IVA o el ISR responden a la finalidad extrafiscal de cambiar conductas de los contribuyentes.

con los menos favorecidos”. Amparo en Revisión 486/2006. Grupo TMM, S.A., 31 de mayo de 1006, cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz.

⁷⁸ Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre derecho tributario, cit.*, pp. 43 y 55