

IV. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE JUEGOS Y SORTEOS CON APUESTAS A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Como se ha observado a lo largo de estas páginas el régimen tributario sobre juegos y sorteos con apuestas es excepcional, diferenciado y segregacionista, por lo que se analizará en su conjunto con el propósito de saber si cumple con los requerimientos de justicia tributaria establecidos en nuestra Constitución federal, es decir, si es un régimen que respeta la capacidad contributiva y la igualdad tributaria. Se hace notar que algunas contribuciones han sido impugnadas por considerarse no acordes con lo estipulado en el artículo 31, fracción IV, como es el caso de Yucatán por el establecimiento en 2014 del Impuesto a las Erogaciones en Juegos y Concursos⁷⁹ y que se declaró constitucional. Sin

⁷⁹ Es un impuesto indirecto que grava a los jugadores que realicen erogaciones en el territorio de Yucatán para participar en:

“I. Juegos y concursos con cruce de apuestas, independientemente del nombre con el que se designen;

II. Juegos y concursos en los que el premio se obtenga por el mero azar o la destreza del participante en el uso de máquinas, independientemente que en el desarrollo de los mismos se utilicen imágenes visuales electrónicas como números, símbolos, figuras u otras similares, y

III. Juegos en los que sólo se reciban, capten, crucen o exploten apuestas” (artículo 47).

La tasa es del 10% sobre el monto a las erogaciones a favor de la persona física o moral que opere el establecimiento, ya sean pagos en efectivo, en especie o por cualquier otro medio que permita participar en los juegos o concursos (artículo 47 P). En estas erogaciones se incluyen la carga y cualquier recarga adicional que se realice mediante tarjetas, bandas magnéticas, dispositivos electrónicos, fichas, contraseñas, comprobantes o cualquier otro medio que permita participar en los juegos o concursos o el uso o acceso a las máquinas de juegos, ya sea que dichos medios o dispositivos se usen en la fecha en que se efectúe el pago o en una posterior.

El retenedor es el operador del establecimiento en el que realicen juegos con concursos. De acuerdo con la Ley General de Hacienda del Estado de Yucatán.

embargo, este impuesto tiene algunas cuestiones que no cumplen con el tamiz de constitucionalidad porque sus elementos esenciales son constitutivos de un derecho más que de un impuesto, entre ellos cabe indicar que el objeto-fin es financiar la supervisión de las máquinas eléctricas establecidas en el casino.

Sobre la actuación del órgano jurisdiccional en materia impositiva es importante indicar que desde hace algún tiempo no se declaran inconstitucionales las leyes tributarias por el costo presupuestal de la devolución de contribuciones declaradas inconstitucionales. Los efectos restitutivos de la sentencia del juicio de amparo han obligado al órgano jurisdiccional a no otorgar el amparo de la justicia de la unión, lo que ha generado un déficit en el control constitucional tributario.⁸⁰ El juicio de amparo no es el medio más eficaz de control concreto de la constitucionalidad de las leyes tributarias,⁸¹ la doctrina tributaria ha sostenido que los criterios jurisprudenciales no han formado una dogmática tributaria jurisprudencial,⁸² pues ha sido inconsistente en varias de sus resoluciones, por ejemplo, en la extrafiscalidad, tanto el Pleno, la Primera y la Segunda Sala de la SCJN han convalidado el trato inequitativo entre contribuyentes con base en fines extrafiscales, aunque estos fines no se sustenten en algún de-

⁸⁰ Checa González, Clemente, “La responsabilidad patrimonial de la administración pública con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de una ley”, *Revista Jus et Praxis*, año 10, núm. 45, p. 61. Este tema ya lo hemos tratado en otro artículo sobre derechos humanos del contribuyente en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos humanos del contribuyente*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014.

⁸¹ Para un estudio sobre el control de la constitucionalidad, remítase a Sánchez Gil, Rubén, “El control difuso de la constitucionalidad en México. Reflexiones en torno a la tesis P./J.38/2002”, *Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, núm. 11, disponible en: <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/11/ard/ard7.htmhistorico>.

⁸² Elizondo Mayer-Serra, Carlos y Pérez de Acha, Luis Manuel, “Separación de poderes y garantías individuales: la Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes”, *Cuestiones Constitucionales*, núm. 14, enero-junio de 2006, p. 103. En su trabajo citan varias tesis y jurisprudencias que ilustran la inconsistencia de los argumentos de la SCJN en materia impositiva; en el caso de Luis Manuel Pérez de Acha, esta postura fue defendida en su tesis doctoral intitulada: *La justicia fiscal: una referencia a la equidad tributaria*, México, UNAM, 2008; García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva a la luz de la jurisprudencia y doctrina Española e Italiana*, México, TFJFA, 2002.

recho fundamental consagrado en nuestra Constitución federal; o bien, que estos fines extrafiscales no hayan sido plenamente motivados en el debate parlamentario, y por lo tanto, no hayan acreditado el test de extrafiscalidad constitucional.⁸³

Dada la experiencia jurisdiccional en la materia ante la creación de nuevas contribuciones sobre juegos y sorteos con apuestas, existe la alta probabilidad de que el órgano jurisdiccional las declare constitucionales. Esto no es óbice para considerar que de acuerdo con la más cualificada doctrina se analice la constitucionalidad de las mismas. Para ello se retoma el planteamiento de Klaus Tipke al indicar: “Los principios deben llevarse hasta el final de modo consecuente. La arquitectura de la justicia está constituida por la jerarquía de uno o más principios fundamentales y los subprincipios que de ellos derivan. El quebrantamiento injustificado de los principios crea privilegios o discriminaciones”.⁸⁴ Es importante recuperar:

La experiencia nos ofrece un criterio general: los impuestos sólo pueden obtenerse a partir de la renta (acumulada). Toda renta percibida que no es objeto de consumo pasa a ser renta acumulada o —en otras palabras— patrimonio. Los impuestos sólo pueden pagarse con el patrimonio o la renta acumulada. Sin embargo, en el Derecho tributario se habla con mucha frecuencia tanto del impuesto sobre la renta como de los impuestos sobre el gasto. Por ello repetiremos de aquí en adelante que los impuestos sólo pueden obtenerse a partir de la renta (en realidad patrimonio). Porque debe gravarse el incremento patrimonial (la renta) y no la totalidad del patrimonio tantas veces como se desee.⁸⁵

La sumatoria de todas las tasas impositivas de las distintas contribuciones o créditos fiscales que componen este régimen nos arroja que se grava entre el 70 y 83% de los ingresos, esto denota que no se respeta la capacidad contributiva ni del lado de la oferta ni de la demanda. Es

⁸³ Este tema ya lo hemos abordado en otros trabajos sobre los derechos humanos de los contribuyentes.

⁸⁴ Tipke, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes* (Besteuerungsmoral und Steuermoral), trad. de Pedro Herrera Molina, Barcelona, Marcial Pons, 2002, p. 30.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 32.

decir, no se respeta la real aptitud o potencialidad real de pago de contribuciones.

La base imponible del organizador de los juegos y sorteos con apuestas (de lado de la oferta) cuenta con distintas tasas impositivas:

- 1) El Aprovechamiento o Participación del organizador es sobre el valor total de las apuestas recibidas o boletos vendidos, sin opción a deducción, la tasa es del 2%.
- 2) No se permite la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la organización de esta actividad económica, por lo que es un costo adicional del 16%.
- 3) IEPS de un 20%.
- 4) Contribuciones estatales de un 6% o hasta un 10%.
- 5) Contribuciones municipales de un 6% o más.

Lo que nos da una tasa acumulada o tipo impositivo real de un 50% sobre los ingresos del organizador de este tipo de actividades económicas.

Por el lado de los jugadores o premiados (de lado de la demanda) hay distintas tasas:

- 1) El ISR con una tasa del 21%.
- 2) Impuesto estatal de un 6% hasta un 10%.
- 3) Contribución municipal hasta un 6%.

En este caso nos da una tasa real o acumulada de 37% en la actividad de los jugadores o premiados. Y que en el agregado tanto del lado de la oferta como de la demanda el Estado cobra 83% en tipos impositivos. Estos datos demuestran que el “régimen tributario sobre esta industria tiene una presión fiscal sustancialmente superior al resto de las actividades económicas”⁸⁶ tal como lo habían manifestado Zornoza Perez y Ruiz-Almendral. Entonces, amén que no se respeta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos en este régimen tributario, tampoco se respeta el principio de igualdad material establecido en el artículo primero de la Constitución federal, porque existe un trato diferenciado y discriminado a esta actividad económica, que no encuentra justifica-

⁸⁶ Zornoza Perez y Ruiz-Almendral, *op. cit.*, p. 43.

ción plena en los fines extrafiscales tal como ha quedado demostrado en el anterior rubro.

Respecto a la capacidad contributiva, en el caso del ISR la ley es clara al mencionar que la tasa será del 1% sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero —es decir, sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos premiados—, sin deducción alguna, siempre y cuando las entidades federativas no graven con un impuesto local sobre el mismo hecho imponible o que no excedan del 6% (artículo 137). Sin embargo, de la revisión minuciosa de las contribuciones estatales (véase anexos), todas las entidades federativas gravan esta actividad, por lo que la tasa del ISR es del 21%. Además, en esta actividad no hay deducciones estructurales que permitan al jugador contemplar las pérdidas por juegos y sorteos con apuestas como parte de un mínimo exento cultural o de esparcimiento (derecho al mínimo exento), permitiendo con ello el florecimiento de esta industria desde el ámbito regulado y ordenado.

El ISR es retenido por las personas que efectúen pago de los premios. Los retenedores de este impuesto, es decir, los casineros u organizadores de los juegos o apuestas, no tienen obligación de informar al SAT las pérdidas de los jugadores o usuarios, sin embargo, tienen la obligación de entregar a estos el comprobante fiscal por el monto de la operación o el impuesto retenido; proporcionar la constancia de ingresos por los premios por los que no está obligado al pago del ISR; presentar declaración informativa respecto del monto de los premios pagados y las retenciones efectuadas en el ejercicio anterior; conservar la documentación relacionada con las constancias, comprobantes fiscales y retenciones del ISR (artículo 139).

La triple o cuádruple tributación sobre los mismos objetos materiales del tributo ha generado menoscabo en la capacidad contributiva de las personas.

Como hemos revisado en el apartado correspondiente, el SNCF aspira a evitar la doble tributación, pero también existen tesis de la SCJN

manifestando que no está prohibida la doble tributación.⁸⁷ En este sentido, es importante reiterar que la acumulación de tipos impositivos en una misma fuente de riqueza genera menoscabo en la misma vulnerando la capacidad contributiva. Pero también tiene un efecto pernicioso obligando a los sujetos de dicha imposición a desplazarse a la informalidad o a territorios donde la fiscalidad es menos agresiva con la industria y que le permita generar recursos económicos para la comunidad.

Por otra parte, en un término de comparación, el trato diferenciado no se justifica constitucionalmente porque los ingresos tributarios que se obtienen por esta industria no se destinan a prevenir el juego desordenado ni los probables desequilibrios que pudiera generar. Los ingresos tributarios no acompañan a una política ordenada y regulada de los juegos y sorteos con apuestas.

En resumen, no se justifica constitucionalmente el trato diferenciado o no igualitario que recibe esta industria frente a otras actividades económicas porque no se respalda en una política pública integral sobre juegos y sorteos con apuestas permitidos que valide tal distinción.

Es decir, el trato diferenciado no es proporcional, ni idóneo ni necesario al fin que se persigue en la Constitución federal. El trato diferenciado responde a necesidades recaudatorias en los tres niveles de gobierno.

⁸⁷ Tesis Aislada 2º XV/2009, Amparo en Revisión 1261/2008, Juega y Juega S.A. de C.V. de febrero de 2009.