EL EFECTO DE LA TRIBUTACIÓN SELECTIVA SOBRE LAS BEBIDAS AZUCARADAS. EL CONCEPTO DE TRIBUTO «SALUDABLE»[1]. EL USO DE ALÍCUOTAS ESPECÍFICAS (*AD REM*) Y EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD (PROGRESIVIDAD *VS.* REGRESIVIDAD)

GERMAN ALEJANDRO SAN MARTÍN FERNÁNDEZ[2]

Sumario: Introducción; 1. Tributación selectiva; 2. El uso de tributos con fines extrafiscales y la tributación sobre las externalidades negativas[3]; 3. La eficacia social del uso de los tributos como medio para estimular (y desincentivar) la adopción de comportamientos (normas inductivas); 4. Las técnicas usadas por el legislador para desincentivar el consumo de productos poco saludables. Conclusiones. Referencias Bibliográficas.

INTRODUCCIÓN

Este ensayo pretende delimitar, de forma objetiva, cómo la denominada ributación selectiva, especialmente en relación con el consumo de bebidas zucaradas, puede (o no) resultar en una intervención estatal eficaz para nducir la adopción de comportamientos saludables por parte de la pobla-

---

En inglés, *health taxes*. La OPAS y la OMS también utilizan el término impuestos sanitarios, como en la publicación titulada *Impostos de Saúde – Uma introdução. Organização Panamericana de Saúde (OPAS) e Organização Mundial de Saúde (OMS)* - 2020. Disponible en el siguiente link: Health taxes: an introduction (paho.org).

Magíster en Derecho (Derecho Tributario) por la PUC/SP. Ex-juez del Tribunal de Impuestos y Tasas del Estado de São Paulo (2008-2011). Ex consejero del CARF (2011-2016). Profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho y de Planificación Tributaria en la Facultad de Administración (graduación y posgrado) del Centro Universitario FAAP. Profesor invitado en los cursos de posgrado en Derecho Tributario en la Escuela Paulista de Derecho (EPD), Escuela Paulista de la Magistratura (EPM), Universidad Presbiteriana Mackenzie, EBRADI y FUNDACE/USP (Ribeirão Preto). Miembro del Consejo Científico y Editorial de APET (Asociación Paulista de Estudios Tributarios). Socio del bufete de abogados SAN MARTÍN e CARVALHO sociedade de advogados.

Las externalidades negativas pueden definirse como los efectos negativos que resultan de una decisión económica y que recaen sobre otros agentes (terceros) que no participan en esa decisión (proveedor y consumidor), o, en otras palabras, cuando determinados costes de una transacción económica no se tienen en cuenta en el proceso de toma de decisiones económicas porque sus efectos recaen sobre terceros.

ción y reducir así las externalidades negativas derivadas del consumo excesivo de azúcar.

El planteamiento presenta los argumentos a favor y en contra de adoptar de una tributación selectiva en su función de inducir los comportamientos (función extrafiscal) y, por último, analizar las técnicas (medios) adoptadas hasta la fecha por el legislador para ese fin. A continuación, se concluye sobre la eficacia de los resultados y fines perseguidos. Todo ello a la luz de los preceptos que rigen los ordenamientos jurídicos de tradición liberal y de los innegables perjuicios que provocan el consumo no solo de bebidas azucaradas, sino también de otros productos altamente nocivos para la salud de la población mundial.

1. TRIBUTACIÓN SELECTIVA

La llamada tributación selectiva es uno de los ejemplos más didácticos del uso de los tributos con fines extrafiscales o como norma inductora de comportamientos. Al graduar la presión fiscal[4], se induce, en teoría, a los contribuyentes a reducir su consumo de ciertos productos y servicios sobre los que existe consenso (social) de externalidades negativas, estimulando así la sustitución por el consumo de otros productos y servicios menos nocivos.

Se trata de una técnica extrafiscal adoptada en los tributos que gravan el consumo, normalmente tributos indirectos, cuya principal característica es que el valor del tributo acaba formando parte del precio del producto y, por tanto, la carga económica se traslada al consumidor final. En otras palabras, como estos tributos se recaudan en múltiples etapas de la cadena de producción y consumo, sus efectos se sienten en la formación de los precios que pagan (soportan) los consumidores finales[5].

Por lo que se refiere a los tributos indirectos sobre el consumo, se trata de un método eficaz de inducción de comportamientos, sobre todo cuando se trata de productos/bienes de demanda elástica y, por tanto, fácilmente sustituibles; por ejemplo, los productos superfluos o de lujo[6].

---

[4] La Constitución brasileña no determina qué técnica tributaria debe utilizarse para realizar la selectividad en cuestión. Esto significa que puede realizarse, como enseña Roque Antonio CARRAZZA, «con la utilización de cualquier técnica de alteración cuantitativa de la carga tributaria: sistema de alícuotas diferenciadas, variación de la base de cálculo, creación de incentivos fiscales, etc.». CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14.ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 461.

[5] «El tributo indirecto tiene la propiedad de gravar el proceso productivo y, en ausencia de mecanismos de compensación, transfiere acumulativamente el tributo exigido en cada etapa intermedia de los bienes vendidos al consumidor final. El ICMS es el principal tributo indirecto del sistema tributario brasileño, representando, en promedio, el 25% de la carga fiscal bruta». Disponible en el siguiente link: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria. Consultado el 21 de noviembre de 2023.

[6] «En términos generales, el efecto sustitución representa el cambio en las decisiones de los agentes económicos como consecuencia de cambios en las alícuotas de los impuestos sobre los productos, es decir, una subida de las alícuotas sobre un determinado producto encarece dicho produc-

Aquí es donde el uso de la tributación selectiva como método para desincentivar comportamientos indeseables, desde un punto de vista social, económico y, en última instancia, jurídico, se convierte en una herramienta útil y eficaz[7]. Se trata de un instrumento importante para el Estado a la hora de conciliar y apoyar políticas públicas que impliquen la regulación de determinados comportamientos sociales cuyas externalidades negativas son responsables del aumento de los costes sociales y cuyas repercusiones económicas acaban recayendo sobre el conjunto de la sociedad.

En Brasil, la selectividad en la tributación del consumo sigue una directriz constitucional positiva en relación al IPI y al ICMS[8], puesto que busca eximir productos y bienes considerados esenciales y así, a través de la graduación progresiva de las alícuotas, desincentivar el consumo de productos y servicios perjudiciales para la población. La esencialidad del producto es el parámetro de selectividad de los impuestos selectivos al consumo. Con ello se pretende hacer realidad principios programáticos (o finalistas), como la capacidad contributiva y la igualdad[9], regulando claramente el tributo y desincentivando el consumo de productos superfluos, perjudiciales para el medio ambiente o nocivos para la salud[10].

Por otro lado, al tratarse de un método que se adopta al gravar el consumo y que, por tanto, incide directamente en el precio final del producto, la

---

to, desincentivando su consumo, ya que se produce una pérdida de poder adquisitivo por parte del consumidor y, en consecuencia, aumenta el consumo de productos sustitutivos. En términos microeconómicos, el efecto sustitución representa el desplazamiento de una determinada curva de indiferencia, reduciendo la cantidad demandada de un producto, pero aumentando a su vez el consumo de otro producto, mientras se mantiene constante el nivel de bienestar del consumidor» (Análise da estratégia de redução do consumo de tabaco através do aumento dos preços no Brasil sob a perspetiva da teoria económica: estimativas e implicações. Matheus LAZZARI NICOLA, Mario Antônio MARGARIDO y Pery Francisco ASSIS SHIKIDA. *Planejamento e políticas públicas*, n. 55, jul./set. de 2020).

7 Tal y como reconoce el Supremo Tribunal Federal de Brasil:
«4. El efecto extrafiscal o la calibración del valor del tributo en función de la capacidad contributiva puede lograrse mediante la modulación de la alícuota. En principio, por lo tanto, el uso de impuestos con función extrafiscal para obligar o alejar al individuo de ciertos actos o actitudes no vulnera la Constitución» (RE 218287 ED-ED, relato del Magistrado DIAS TOFFOLI, Segunda Sala, juzgado el 30/06/2017, DJe 09-08-2017.

8 STF - Tema 745.

9 «La esencialidad del producto, por lo tanto, es realmente un criterio de diferenciación de las alícuotas, que acaba honrando el principio de capacidad contributiva. Para Fábio CANAZARO, la esencialidad que orienta la selectividad es un principio que promueve la igualdad, puesto que exige «un tratamiento igual para los contribuyentes que tienen la misma capacidad de soportar la carga tributaria» y «un tratamiento diferente para los contribuyentes con capacidades diferentes» (PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11.ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 226).

10 En este sentido, el profesor Ricardo LODI RIBEIRO explica en su libro *Tributos (Teoria Geral e Espécies)*, p. 131: «El principio de selectividad exige que las alícuotas del impuesto se gradúen en función de su esencialidad para el consumidor. Así, los productos más esenciales para el consumo de la población, como los de primera necesidad, deberían tener alícuotas bajas, mientras que los bienes de consumo superfluos o perjudiciales, como los automóviles, las bebidas y los cigarrillos, tendrán alícuotas elevadas. (...) La selectividad es también el mecanismo utilizado para medir la capacidad contributiva en los tributos indirectos, ya que tiene en cuenta la riqueza del consumidor final del producto o bien. Es un principio que debe observar el legislador ordinario del IPI».

selectividad acaba desempeñando un papel importante en la justicia fiscal distributiva, especialmente al aliviar o reducir la presión fiscal sobre productos y servicios esenciales para el mantenimiento del nivel de vida mínimo de la población[11].

Es cierto que el concepto de lo que es o no esencial no es fácilmente verificable y está sujeto a un gran número de factores sociales, de comportamiento, económicos e incluso morales. Sin embargo, es innegable la existencia de un núcleo de productos, mercancías, bienes y servicios sobre los que existe consenso sobre su esencialidad y respecto de los cuales el ordenamiento jurídico nos proporciona una información relevante desde un punto de vista objetivo[12]. Por eso, en Brasil se invocan normas objetivas, especialmente la del art. 7º de la Constitución Federal brasileña[13] y la del art. 10 de la Ley Federal nº 7.883/89[14-15] .

---

11 Sin embargo, el Tribunal Supremo de Brasil ya ha dictaminado, en un fallo del Magistrado Joaquim BARBOSA en el RE 429.306/PR, que: «El principio de selectividad impone que el gobierno gradúe la carga tributaria de acuerdo con la esencialidad de la operación o producto. Esto no significa que haya inmunidad, aunque las operaciones o bienes sean esenciales para el ser humano» (RE 429.306/PR, Relato del Magistrado Joaquim BARBOSA, Segunda Sala, DJe de 16/03/2011).

12 En palabras de Roque Antonio CARRAZA, «aunque exista un cierto margen de libertad para que el legislador realice la selectividad del impuesto en función de la esencialidad de los bienes y servicios, estas expresiones, aunque sean fluidas, tienen un contenido mínimo que permite constatar si se ha observado o no el principio en cuestión en cada caso concreto». *ICMS*. 17.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 541.

13 Art. 7º. Son derechos de los trabajadores urbanos y rurales, además de otros destinados a mejorar su condición social:
(...)
IV. Salario mínimo, fijado por ley, unificado nacionalmente, capaz de satisfacer sus necesidades vitales básicas y las de su familia con vivienda, alimentación, educación, salud, ocio, vestuario, higiene, transporte y seguridad social, con reajustes periódicos que preserven su poder adquisitivo, quedando prohibida su vinculación para cualquier fin.

14 Art. 10. Se consideran servicios o actividades esenciales los siguientes:
I. Tratamiento y suministro de agua; producción y distribución de electricidad, gas y combustibles;
(...)
VII. Telecomunicaciones.

15 Esta discusión sobre el concepto de mínimo vital, esencialidad o consumo necesario atormenta a los juristas desde hace décadas.
En un extracto de su voto en el RE 714139/SC, el Magistrado Dias TOFOLLI, del Tribunal Supremo brasileño, recuerda, a partir de las lecciones de Rubens GOMES DE SOUSA, la dificultad de encontrar un consenso sobre el concepto de «artículos y esenciales», entre otras cosas debido a las diferencias regionales:
«Comentando el párrafo del art. 15 de la Constitución de 1946, Rubens GOMES DE SOUSA observó que la norma en cuestión era muy justa, pero traía consigo la dificultad de definir lo que sería el mínimo vital exento. Citando las enseñanzas de BARBIERI, recordó la existencia de la 'casi irreconciliable diversidad de conceptos de 'consumo necesario' dados por los diversos economistas'. También señaló que existe otra dificultad en la aplicación del parágrafo de dicho artículo: la de evaluar 'cuantitativamente, es decir, en dinero, las necesidades básicas definidas cualitativamente por la Constitución'. En este contexto, observó, analizando los debates de la Asamblea Constituyente, que la orientación dada al legislador 'debía guiarse por la naturaleza del producto y su precio'. Continuó diciendo que la estipulación de lo que sería un mínimo de subsistencia exento debería basarse en la comprensión de las condiciones sociales, económicas e incluso naturales del país. Por ejemplo: lo que es necesario en una región del país puede no serlo en otra».

En estas situaciones, la tributación recae sobre sectores con una demanda predominantemente inelástica. Para estos bienes de consumo, el aumento de la tributación no genera una reasignación de recursos o su sustitución por otros artículos. El aumento irrazonable de la presión fiscal en este caso no se produce sin vulnerar el mínimo existencial y, en consecuencia, la dignidad de la persona humana. De ahí la indispensabilidad de utilizar la tributación selectiva en armonía con los preceptos constitucionales, dada la fragilidad y vulnerabilidad de los contribuyentes ante una mayor carga tributaria sobre bienes de consumo insustituibles.

Es en este contexto que la tributación selectiva surge como un principio universal y un método eficaz de regulación de comportamientos, especialmente en relación con los productos nocivos para la salud y el medio ambiente.

2. EL USO DE TRIBUTOS CON FINES EXTRAFISCALES Y LA TRIBUTACIÓN SOBRE LAS EXTERNALIDADES NEGATIVAS

Las llamadas «externalidades negativas»[16] o «efectos secundarios» son consideradas por la economía como los efectos negativos que derivan de una decisión económica y que son soportados por otros agentes (terceros) que no participan en esa decisión (proveedor y consumidor), o, en otras palabras, cuando ciertos costes de una transacción económica no son tenidos en cuenta en el proceso de toma de decisiones económicas porque sus efectos son soportados por terceros. En otras palabras, nos encontramos con las llamadas «externalidades negativas» cuando los agentes económicos interactúan en el mercado y causan inicialmente, y presumiblemente de forma no intencionada, perjuicios a individuos ajenos al proceso y, dependiendo de la magnitud de la externalidad, a toda la sociedad.

Precisamente por su relevancia desde el punto de vista económico y dada la reconocida eficacia del uso de instrumentos tributarios para regular comportamientos, se ha explorado el perfil extrafiscal de los tributos, especialmente los que gravan el consumo, para reducir las externalidades negativas de productos y servicios nocivos para el medio ambiente y la salud.

Uno de los ejemplos históricos más conocidos del uso de instrumentos tributarios para reducir el consumo de productos nocivos para la salud se encuentra en la recomendación global de una política de control del comercio de cigarrillos y derivados del tabaco propuesta en el artículo 6º del CMCT (Convenio Marco para el Control del Tabaco) / OMS[17]. Para muchos, los resultados positi-

---

[16] Destaco las externalidades «negativas», frente a la existencia de externalidades «positivas», como la proximidad de un productor de manzanas y un productor de miel o el aumento del número de clientes en un restaurante por la apertura de un teatro o cine cercano.

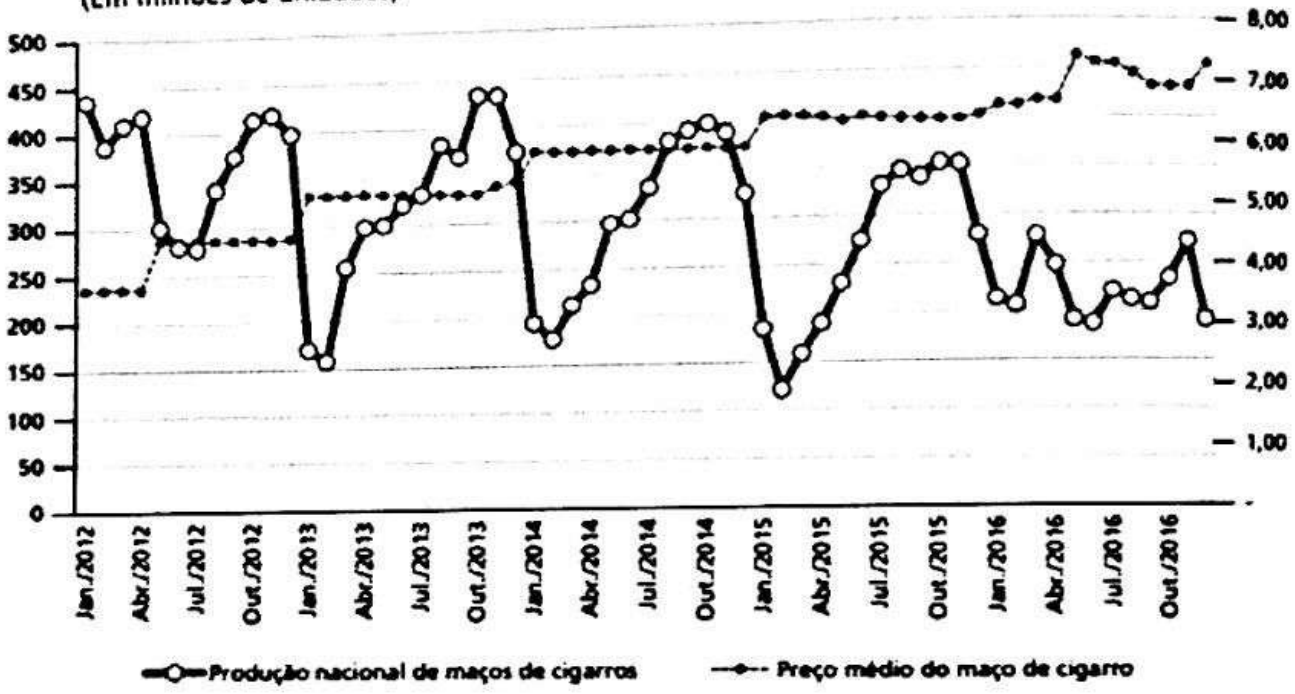
[17] PARTE III: MEDIDAS PARA REDUCIR LA DEMANDA DE TABACO
Artículo 6º
Medidas relacionadas con los precios y los impuestos para reducir la demanda de tabaco:
1. Las Partes reconocen que las medidas relacionadas con los precios y los impuestos son medios

vos que se obtuvieron avalan el acierto de la estrategia para controlar el consumo de tabaco adoptada por el Estado brasileño en los últimos años[18].

De hecho, según el gráfico siguiente, la producción nacional media anual de cigarrillos en Brasil cayó un 40,29% entre el 2012 y 2016, mientras que el precio nominal estimado aumentó un 148,0% en el mismo período, en gran parte, pero no exclusivamente por el aumento real de las alícuotas del IPI:

Produção e média de preços mensal de cigarros – Brasil (jan./2012-out./2016)

(Em milhões de unidades)



Fontes: Dados básicos da RFB e do Idesf

En el 2016, Colombia aumentó los impuestos sobre los productos del tabaco en un 200%, con un incremento real del 4% anual a partir de 2019. El resultado, ya en el 2018, fue un descenso del 34% en el consumo de cigarrillos y un aumento del 100% en los ingresos tributarios destinados a la salud. La

---

eficaces e importantes para que diversos segmentos de la población, en particular los jóvenes, reduzcan el consumo de tabaco.

2. Sin perjuicio del derecho soberano de las Partes a decidir y establecer sus respectivas políticas tributarias, cada Parte tendrá en cuenta sus objetivos nacionales de salud en relación con el control del tabaco y adoptará o mantendrá, cuando proceda, medidas como las siguientes:

a) Aplicar a los productos de tabaco políticas tributarias y, cuando proceda, políticas de precios que contribuyan al logro de los objetivos sanitarios encaminados a reducir el consumo de tabaco;

b) Prohibir o restringir, cuando proceda, a los viajeros internacionales la venta y/o importación de productos del tabaco libres de impuestos y de derechos de aduana.

3. Las Partes proporcionarán los tipos impositivos aplicables a los productos de tabaco y las tendencias del consumo de esos productos en los informes periódicos que presenten a la Conferencia de las Partes de conformidad con el artículo 21.

Ratificado por 183 países, incluidos Brasil y la Unión Europea.

[18] Sin perjuicio de la observación respecto del aumento del consumo de cigarrillos ilegales y otras políticas públicas educativas que contribuyeron en gran medida a reducir el número de nuevos fumadores en el mercado de consumo.

adopción de esta política tributaria extrafiscal y los cambios específicos en la legislación penal, que aumentaron las penas para los delitos de transporte, almacenamiento y venta de productos de contrabando, son responsables de la reducción del tabaquismo, el aumento de los ingresos y la financiación del sistema de cobertura sanitaria universal.

Sin embargo, la reducción del consumo en las últimas décadas no puede atribuirse únicamente al aumento de la presión fiscal sobre los cigarrillos y otros productos del tabaco. Las campañas masivas de información adoptadas en varios países y la prohibición cada vez más estricta de fumar en lugares públicos han sido en gran medida responsables de la reducción de los daños para la salud y de la disminución del número de fumadores.

Por ello, junto con la adopción de otras estrategias y políticas públicas informativas y restrictivas, la creación de normas inductoras en materia tributaria que se destinan a desincentivar el consumo se ha revelado como una estrategia eficaz para elevar el precio final de los productos y servicios nocivos para la salud y el medio ambiente. Es por ello que se ha tomado cada vez más en consideración como política de Estado para controlar y reducir las externalidades negativas que derivan.

El mismo método se ha adoptado con el principio de *quien contamina paga*[19] y la adopción de la tributación medioambiental selectiva, y más recientemente con las llamadas bebidas azucaradas, los alimentos ultraprocesados, las bebidas alcohólicas y la aparición del concepto de *tributo saludable.*

Los llamados «impuestos saludables» tienen una clara función extrafiscal. Se presupone la intervención del Estado para inhibir comportamientos consistentes en el consumo de productos nocivos para la salud, y prevenir enfermedades y otros daños. Esto está en consonancia con la efectividad del de-

---

[19] La primera referencia oficial al principio de «quien contamina paga» figura en la Recomendación C(72)128 de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), de 28 de mayo de 1972: «*4. The principle to be used for allocating costs of pollution prevention and control measures to encourage rational use of scarce environmental resources and to avoid distortions in international trade and investment is the so-called «Polluter-Pays Principle». This principle means that the polluter should bear the expenses of carrying out the above-mentioned measures decided by public authorities to ensure that the environment is in an acceptable state. In other words, the cost of these measures should be reflected in the cost of goods and services which cause pollution in production and/or consumption. Such measures should not be accompanied by subsidies that would create significant distorcions in international trade and investment*» (Disponible en el siguiente link: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0102>. Consultado el 6 de noviembre de 2023).
En traducción libre: «El principio que debe utilizarse para asignar los costos de las medidas de prevención y control de la contaminación con el fin de fomentar el uso racional de los escasos recursos medioambientales y evitar distorsiones en el comercio y las inversiones internacionales es el principio de quien contamina paga. Este principio significa que el contaminador debe soportar los costos del cumplimiento de las citadas medidas determinadas por las autoridades públicas para garantizar que el medio ambiente se encuentra en un estado aceptable. En otras palabras, el costo de estas medidas debe reflejarse en el coste de los bienes y servicios responsables de la contaminación en la producción y el consumo. Tales medidas no deben ir acompañadas de subsidios que crearían distorsiones significativas en el comercio y la inversión internacionales».

recho fundamental a la salud prescrito en el artículo 196 de la Constitución Federal brasileña.

Esto es así porque el consumo de bebidas azucaradas, entre otros productos altamente perjudiciales para la salud de la población (por ejemplo, patatas fritas y fideos instantáneos), se ha intensificado en las últimas décadas. Junto con un estilo de vida cada vez más sedentario, resultado de los avances tecnológicos[20] y los cambios en las relaciones laborales, la población mundial se ha visto cada vez más afectada por enfermedades no transmisibles (ENT), debido al consumo de bebidas no alcohólicas de alto contenido calórico. Por ejemplo, se ha incrementado el número de personas que padecen diabetes tipo 2, obesidad y caries dental, especialmente entre los más jóvenes, con menores ingresos y niveles de educación más bajos[21].

La adopción de la extrafiscalidad en la tributación sobre el consumo con el objetivo de reducir las externalidades negativas en la salud de la población consiste básicamente en utilizar el concepto de tributo saludable y selectividad, tomando como criterio para graduar la carga impositiva los efectos nocivos que el consumo de estos productos tienen sobre el conjunto de la sociedad y, sobre todo, desde un punto de vista económico, los: «(...) costos de atención médica directos a los hogares que pueden conducir a gastos de bolsillo catastróficos en salud, además de los costos indirectos como la pérdida de ingresos, días de trabajo o productividad, lo cual impacta negativamente en el bienestar de los hogares»[22].

Por otro lado, el «tributo saludable» podría generar ingresos derivados estables y predecibles a corto y medio plazo y reducir los costes sanitarios a largo plazo. Esto es así porque, incluso a largo plazo y teniendo en cuenta el éxito de la adopción del llamado impuesto saludable, la disminución de los ingresos proporcional a la caída de la demanda se ve compensada por la disminución proporcional de los costes de salud pública para el tratamiento de las enfermedades causadas por el consumo de bebidas azucaradas.

Según el informe de la reunión técnica de la OMS, celebrada los días 5 y 6 de mayo de 2015 en Ginebra (Suiza), titulado «*Fiscal policies for diet and*

---

20 «Hoy en día nos topamos con personas sentadas durante horas y horas frente a un ordenador, o frente al televisor con varios controles remotos y una mesa llena de comida rápida. Con esta inactividad, el organismo, que antes estaba acostumbrado a estar siempre activo, empezó a debilitarse porque ya no necesitaba sus músculos para funcionar, su corazón para bombear grandes cantidades de sangre, sus articulaciones para amortiguar grandes impactos» (MATTOS, A. D. *et al. Atividade física na sociedade tecnológica*. Revista Digital, ano 10, n. 94, mar. 2006. Disponible en el siguiente link: <http://www.efdeportes.com/efd94/tecno.htm>. Consultado el 06 de noviembre de 2023).

21 Para el año 2016, se estima que el 62,5% de los adultos en las Américas tenía sobrepeso u obesidad (la prevalencia más alta entre las regiones de la OMS). En el año 2012, aproximadamente 62 millones de personas sufrían de diabetes tipo 2 en las Américas. Asimismo, el consumo diario de bebidas azucaradas en la región es el más alto del mundo: hasta 1,9 porciones de 8 onzas por adulto en el Caribe en comparación con 0,5 a nivel mundial (SINGH *et al.*, 2015).

22 Disponible en el siguiente link: https://www.paho.org/es/temas/impuestos-saludables. Consultado el 21 de noviembre de 2023.

prevention of noncommunicable diseases», un aumento de la tributación que suponga un incremento de al menos el 20% del precio de venta al público de las bebidas azucaradas puede dar lugar a una reducción significativa del consumo de estos productos. A diferencia de los cigarrillos y otros derivados del tabaco y de las bebidas alcohólicas, las bebidas azucaradas son menos sensibles a los efectos del contrabando y la falsificación (baja rentabilidad del comercio ilícito). Por lo tanto, el aumento de la presión fiscal como medida para desincentivar el consumo tiende a ser más eficaz y a tener un efecto más corto.

Estos son básicamente los argumentos a favor de adoptar una tributación selectiva sobre las bebidas azucaradas y otros alimentos ultraprocesados[23].

3. LA EFICACIA SOCIAL DEL USO DE LOS TRIBUTOS COMO MEDIO PARA ESTIMULAR (Y DESINCENTIVAR) LA ADOPCIÓN DE COMPORTAMIENTOS (NORMAS INDUCTIVAS)

La ciencia jurídica subestima a veces la eficacia social de las normas jurídicas, relegando a un segundo plano el análisis de sus efectos concretos en la regulación de las relaciones sociales. Sin embargo, esta visión predominantemente formalista del Derecho queda desvirtuada cuando el objeto de estudio se centra precisamente en la capacidad de las llamadas «normas inductoras en materia tributaria» para estimular y desincentivar comportamientos.

Los argumentos adoptados para justificar la tributación selectiva como medida para desincentivar el consumo de alimentos ultraprocesados, especialmente las bebidas azucaradas, se basan en la denominada elección racional de los consumidores de bienes y servicios.

El principal argumento de la teoría de la elección racional es que las acciones humanas se guían por la maximización de la utilidad propia, es decir, el individuo sería perfectamente capaz de ordenar sus preferencias y elegiría la que permita reducir los costos y maximizar las ganancias.

En consecuencia, un aumento del precio final de un producto no esencial y fácilmente sustituible tendría inmediatamente el efecto concreto de reducir el consumo y, en consecuencia, las externalidades negativas que se derivan de él.

La influencia de la tributación en el comportamiento humano ya había sido señalada por POSNER al afirmar que «*la imposición de una actividad genera en quienes se dedican a ella un incentivo para sustituirla por otra menos gravada*». Pero el propio autor reconoce «(...) que los seres humanos pueden no ser extremadamente racionales, sino estar sujetos a sus emociones, y esto podría interferir negativamente en sus elecciones»[24].

---

[23] PISCITELLI, Tathiane; CARVALHO, Adriana (orgs). *Tributos saudáveis*. Editora Revista dos Tribunais, 2023.

[24] POSNER, Richard. *Behavioral Law and Economics: A critique. Econ. Educ. Bull.* American Institute for Economic Research, 2002, p. 3.

Al abordar la función extrafiscal de la actividad tributaria, el centro de atención se sitúa en la incomodidad o el sacrificio del contribuyente al pagar el tributo y no en la cantidad abonada al Fisco. De hecho, la influencia que tiene la tributación en el comportamiento de los individuos se manifiesta en la reacción que tienen los potenciales contribuyentes/consumidores a la hora de elegir sus vínculos económicos y/o comerciales dentro del mercado.

Sin embargo, la idea de que el consumidor es el soberano en el mercado de consumo, o la idea de la teoría económica marginalista neoclásica de Leon WALRAS[25], Carl MENGER[26] y William STANLEY JEVONS[27] de que las elecciones de los consumidores en el mercado de consumo son siempre racionales y basadas en el valor-utilidad, ha sido, a lo largo de los años, mitigada y cuestionada por la evidencia empírica.

GALBRAITH[28], al ejemplificar la cuestión del deseo y su influencia en el consumo, afirma que el proceso por el que se satisfacen las necesidades es también el proceso por el que se crean las necesidades, y también que cuantas más necesidades se satisfacen, otras más surgen en su lugar. El deseo impulsado por la sociedad de consumo de adquirir nuevos bienes genera un impulso a gastar más, que puede afectar incluso a aquellos bienes que son necesarios, pero que ya no aportan deseo ni satisfacción en su consumo.

Por eso se critica duramente el uso de la tributación selectiva y sus efectos sobre las clases menos favorecidas, puesto que al verse afectadas de forma inmediata por el aumento del precio final de los productos «deseados» no necesariamente reducen su consumo o dejan de consumirlos. La «sustitución» deseada se traduce en el consumo de bienes equivalentes de menor valor/calidad, o bien acaban poniendo en peligro el consumo de bienes indispensables para satisfacer las necesidades básicas.

Por lo tanto, se produciría una confusión moral entre las buenas intenciones de salud pública y los intereses recaudatorios. El «incentivo» para adoptar un comportamiento más saludable se opone al mero oportunismo fiscal y económico, dando lugar a una tributación regresiva y desproporcional. Y esto es así porque los estratos de menor renta no dejarían de consumir sus productos de «deseo» por el mero aumento de su precio final. Simplemente habría un mayor peso del consumo de estos bienes en el presupuesto familiar.

4. LAS TÉCNICAS USADAS POR EL LEGISLADOR PARA DESINCENTIVAR EL CONSUMO DE PRODUCTOS POCO SALUDABLES

Por regla general, la extrafiscalidad en la adopción de tributos saludables utiliza el método de alícuotas incrementadas. Al tratarse de un impuesto

---

25 WALRAS, Léon. *Compêndio dos elementos de economia política pura*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.
26 MENGER, Carl. *Princípios de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.
27 JEVONS, Willian Stanley. *A teoria da economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.
28 GALBRAITH, John Kenneth. *Galbraith essencial: os principais ensaios de John Kenneth Galbraith*. São Paulo: Saraiva, 2012.

indirecto sobre el consumo, el aumento de las alícuotas acaba traduciéndose en un aumento del precio final cobrado al consumidor final. De esta forma, al menos en teoría, influye negativamente (teoría de la elección racional) en la decisión de compra y en la cantidad a consumir.

El aumento puede producirse mediante la adopción de alícuotas *ad valorem*, cuando el tributo corresponde a un porcentaje del precio del producto, o *ad rem*, cuando se recauda una parte fija en unidades monetarias sobre cada unidad del producto. También es posible adoptar un sistema mixto[29].

Cada una de estas técnicas fiscales tiene sus pros y sus contras. Mientras que las alícuotas *ad valorem* se ven fácilmente afectadas por las variaciones de precios y son menos eficaces para los productos más baratos y de menor calidad, las alícuotas *ad rem* son más eficaces en este sentido. Esto es así porque los consumidores reducen las posibilidades de sustitución a marcas más baratas y se socavan los efectos de la evasión fiscal debida a las reducciones artificiales de precios; sin embargo, la reducción del consumo es menor a medida que los fabricantes tienen mayor poder y concentración de mercado.

La discusión sobre la adopción de diferentes tipos de alícuota y los efectos económicos resultantes, unida a la utilización de la imposición sobre el consumo en su perfil predominantemente extrafiscal, no es la más sencilla y da lugar a las más variadas posiciones, especialmente sobre sus efectos concretos en los precios, la calidad, la variedad y su influencia real en la toma de decisiones de los consumidores, cuando el objetivo perseguido es desincentivar el consumo.

Por lo tanto, es difícil defender la adopción de una u otra técnica fiscal de forma absoluta. Así pues, a la luz del concepto de tributo saludable aplicable a la producción y comercialización de bebidas azucaradas, ¿cuál es la mejor elección que puede hacer el legislador en la búsqueda de una reducción efectiva del consumo?

En Brasil, se han adoptado con éxito las alícuotas *ad rem* en cadenas de producción sujetas a una amplia manipulación de precios y de evasión al final del consumo, como los sectores del tabaco, las bebidas[30] y los combus-

---

[29] En la Unión Europea (UE), la tributación de cada país miembro sobre los cigarrillos consta de dos partes: *ad valorem* y específica. La parte específica de la tributación representa entre el 5% y 55% de la carga tributaria total (derechos de aduana más IVA - Impuesto sobre el Valor Añadido) de los productos de precios más populares (MPPC - Categoría de Precios Más Populares) vendidos en un país determinado (normalmente marcas del tipo king-size con filtro). La combinación de alícuotas específicas y *ad valorem* refleja un compromiso político que impregna el actual régimen fiscal de los cigarrillos en la mayoría de los países de la UE. Las alícuotas mínimas aplicables a otros productos del tabaco, como puros, cigarritos, tabaco de liar (*hand-rolling tobacco*), etc., suelen ser *ad valorem*. Algunos países –como Armenia, por ejemplo– imponen una alícuota específica que sirve de «base» para un impuesto general *ad valorem*. En este caso, el contribuyente paga la alícuota *ad valorem* o la específica, la que sea más alta. CHALOUPKA, Frank J. *et al.* The taxation of tobacco products. *In* CHALOUPKA, Frank; PRAPHAT, Jha. *Tobacco Control in Developing Countries*. Oxford Univ Pr, octubre de 2000, pp. 237-272.

[30] A través del IPI – Impuesto sobre Productos Industrializados (Ley nº 7.789/89).

tibles[31]. Por lo tanto, su uso ha tenido el efecto deseado en tributos con un perfil extrafiscal y saludable.

Sin embargo, cuando se trata de tributos extrafiscales saludables, deben tomarse en cuenta otros elementos cuando el legislador elige una alícuota *ad valorem* o *ad rem*.

La experiencia de México, referencia internacional, se considera exitosa incluso cuando se adoptan alícuotas *ad valorem*. Un aumento impositivo de solo el 10% en el 2016 provocó una caída del consumo del 7,6% en dos años. También se produjo un aumento de las ventas de agua potable (5,2%) y parte de los ingresos fiscales se destinaron a la construcción de fuentes públicas de agua potable.

La experiencia británica optó por una tributación graduada, mediante alícuotas *ad rem*, en función de la cantidad del insumo que se quería desincentivar (el azúcar, en este caso). En este caso, habría un incentivo adicional para que los fabricantes modificaran sus fórmulas con el fin de reducir costes, lo que hipotéticamente beneficiaría a la población.

Aunque tanto las alícuotas *ad rem* como las *ad valorem* son eficaces si se combinan con otras políticas públicas de información nutricional y sustitución por productos menos nocivos, las alícuota *ad rem* presentan algunas ventajas. Mientras que la alícuota *ad valorem* se aplica sobre el precio, permitiendo la sustitución por otros productos de menor calidad/precio, la alícuota *ad rem*, por contenido de azúcar, es más efectiva. No solo para desincentivar el consumo, sino para animar a los fabricantes a adaptar la fórmula de sus productos a estándares más saludables.

Por lo tanto, el impuesto selectivo con alícuotas *ad rem* en este caso se adoptaría mediante la siguiente fórmula:

$$T_{ad} = \frac{\textit{Teor de açúcar x Volume da bebida x Imposto por grama de açúcar por volume unitário tributável}}{\textit{Volume unitário tributável}} \quad (4)$$

Este sistema ha sido adoptado por Chile[32] y Perú, con resultados significativos. La adopción de la tributación selectiva y la política de etiquetado e información ha permitido «disminuciones significativas en el contenido promedio de azúcares en bebidas, lácteos y cereales de desayuno de mayor venta (entre 20 y 35 por ciento del contenido inicial), además de una reducción relevante de sodio en quesos y cecinas más vendidos (entre 5 y 10 por ciento del contenido inicial). Estas disminuciones de contenido de sodio y azúcares implican una reducción en alrededor de 50 por ciento en azúcares o sodio en estas categorías». En otras palabras, no solo se restringe el consumo, sino se crean sustitutos alternativos y se anima a los fabricantes a reducir las cantidades de azúcar y otros productos que suponen graves riesgos para la salud pública.

---

[31] CIDE - Contribución de Intervención en el Dominio Económico/Combustible.

[32] Disponible en el siguiente link: https://uchile.cl/noticias/149365/ley-de-etiquetado-baja-el-consumo-de-bebidas-azucaradas-y-cereales.

CONCLUSIONES

Aumentar los impuestos a las bebidas azucaradas es una medida necesaria. El consumo va en aumento y cada vez hay más pruebas de que los tributos saludables son una herramienta eficaz para fomentar hábitos alimenticios más sanos y hacer frente a la creciente carga de enfermedades derivadas de la obesidad y la diabetes. Es más, sirven de estímulo para que la propia industria trate de reducir las cantidades de azúcar y otros productos que entrañan graves riesgos para la salud pública en sus productos.

Sin embargo, el aumento de la tributación por sí sola, sin ir acompañada de políticas de etiquetado público y campañas de información, es insuficiente para lograr los fines deseados. Considerar al contribuyente/consumidor como un agente económico racional no es adecuado a la luz de las teorías económicas más modernas (y realistas).

Asimismo, la elección del método que se adopte para la imposición selectiva, especialmente en relación con la alícuota, es de la máxima importancia.

A pesar de los resultados positivos del simple aumento de la tributación y de los resultados inmediatos en términos de reducción del consumo y de los efectos negativos que de ello se derivan, la adopción de alícuotas *ad rem* se ha revelado como el método más eficaz porque, además de impedir la sustitución por otros productos de menor calidad/precio, incita a la industria a ofrecer productos menos nocivos para la salud, facilitando así el proceso de sustitución.

Ante este escenario, es fundamental buscar el equilibrio, especialmente la justicia fiscal, y aumentar el acceso a alimentos saludables y la promoción de la salud a través de políticas tributarias que creen incentivos fiscales para la producción y comercialización de alimentos saludables, acompañadas de medidas que desincentiven la producción y el consumo de alimentos ultraprocesados, altamente perjudiciales para la salud de la población.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17.ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CHALOUPKA, Frank J. y Lisa M. Powell 2018. *Using Fiscal Policy to Promote Health: Taxing Tobacco, Alcohol and Sugary Beverages*. Documento de referencia para el grupo de trabajo sobre política fiscal sanitaria. Nova York: Filantropia Bloomberg.

COLLIN, Jeff y Sarah Hill 2018. *Structure and Tactics of the Tobacco, Alcohol and Sugary Beverage Industries*. Documento de referencia para el grupo de trabajo sobre política fiscal sanitaria. Nova York: Filantropia Bloomberg.

GALBRAITH, John Kenneth. *Galbraith essencial: os principais ensaios de John Kenneth GALBRAITH*. São Paulo: Saraiva, 2012.

JEVONS, Willian Stanley. *A teoria da economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

MATTOS, A. D. *et al. Atividade física na sociedade tecnológica*. Revista Digital, ano 10, n. 94, mar. 2006. Disponible en el siguiente link: <http://www.efdeportes.com/efd94/tecno.htm>. Consultado el 06 de noviembre de 2023.

MENGER, Carl. *Princípios de economia política*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

NICOLA, M. L., MARGARIDO, M. A., & SHIKIDA, P. F. A. (2021). Análise da estratégia de redução do consumo de tabaco por meio da elevação dos preços no brasil sob a ótica da teoria econômica: estimativa e implicações. *Planejamento e políticas públicas* (55). Disponible en el siguiente link: https://doi.org/10.38116/ppp55art10. Consultado el 21 de noviembre de 2023.

NUGENT, Rachel (2018). *Structure and Tactics of the Tobacco, Alcohol and Sugary Beverage Industries*. Documento de referencia para el grupo de trabajo sobre política fiscal sanitaria. Nova York: Filantropia Bloomberg.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11.ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

POSNER, Richard. *Behavioral Law and Economics: A critique. Econ. Educ. Bull.* American Institute for Economic Research, 2002, p. 3.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. 1.ª ed. Editora: Impetus, 2013.

SUMMAN, Amit y Ramanan Laxminarayan (2018). *Estimating Global Effects of Tobacco, Alcohol, and Sugary Beverage Taxation*. Documento de referencia para el grupo de trabajo sobre política fiscal sanitaria. Nova York: Filantropia Bloomberg.

WALRAS, Léon. *Compêndio dos elementos de economia política pura*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.