



**Organización
Panamericana
de la Salud**

*Oficina Regional de la
Organización Mundial de la Salud*



BANCO MUNDIAL

SERIE DE HERRAMIENTAS SOBRE ECONOMÍA DEL TABACO

Editores: Ayda Yürekli y Joy de Beyer

Herramienta 4: Impuestos

Diseño y administración de los impuestos al tabaco

Ayda Yürekli

Agradecimientos

A Rosa C. Sandoval, quien hizo la edición técnica de la versión en español de este documento.

Sugerencias/Comentarios

tab@paho.org

healthpop@worldbank.org

Índice

Prólogo a la edición en español	vi
I. Introducción	1
Finalidad de esta herramienta	2
Quiénes deben utilizar esta herramienta.....	3
Cómo utilizar esta herramienta	3
II. Información clave	5
Definiciones	6
Impuestos especiales.....	6
Bien gravable con impuestos especiales.....	6
Impuesto sobre las ventas	6
Impuesto al valor agregado (IVA)	7
Supuestos y requisitos	7
III. Justificación de los impuestos especiales al tabaco	9
¿Por qué gravar el tabaco?.....	10
... por razones fiscales.....	11
Para aumentar los ingresos fiscales	11
Para facilitar la recaudación de ingresos fiscales	11
... por razones de salud pública	14
Para reducir directamente el consumo de tabaco.....	14
Para proteger a los niños y adultos jóvenes	14
Para corregir las externalidades negativas	15
IV. ¿Cuál es la tasa impositiva “correcta”?	17
Determine la mejor tasa impositiva	18
Evalúe la eficiencia y la equidad del impuesto	18
Procure que el impuesto sea eficiente.....	19
Procure que el impuesto sea equitativo	20
Evalúe el efecto de los impuestos especiales al tabaco.....	21
Altos impuestos al tabaco y los pobres	21
Los fumadores y el costo de su adicción	22
Contrabando	23
V. Generación de mayor recaudación por concepto de impuestos especiales	25
Pronostique el monto de la recaudación fiscal por concepto de impuestos especiales al tabaco	26
¿Por qué pronosticar?.....	26
¿Cómo pronosticar?	27
Modelo econométrico para hacer pronósticos	28

VI. Considere el tipo apropiado de impuesto al tabaco	31
Grave con un impuesto especial los productos de tabaco que	
son objeto de comercio	32
Seleccione el tipo de impuesto.....	33
Determine las prioridades tributarias.....	33
Elija entre impuestos específicos y <i>ad valorem</i>	33
Considere lo mejor de ambos.....	35
VII. Administración y recaudación de impuestos al tabaco	37
El proceso de recaudación	38
Cumplimiento	38
Registro y concesión de licencias	38
Momento del pago de los impuestos.....	38
Garantías de pago.....	39
Controles físicos.....	39
Sellos	40
Pago con sellos de impuestos específicos.....	40
Pago con sellos de impuestos <i>ad valorem</i>	40
Administración de los sellos.....	40
Costo de los sellos.....	41
Impuesto sobre las existencias en almacén.....	41
Impuesto para fines preestablecidos.....	42
Usos de los impuestos para fines preestablecidos	42
Justificación de la asignación de los ingresos fiscales	
a fines preestablecidos	42
Proporcione reembolsos y créditos	43
Busque que los impuestos sean fáciles de administrar.....	44
Estudios de casos	44
Resuelva el problema de la valoración	45
Tenga en cuenta la inflación cuando determine impuestos especiales	45
Evite los problemas relacionados a la inflación con un impuesto híbrido.	
Ventajas del impuesto híbrido.....	46
Desventajas del impuesto híbrido	47
Externalidades negativas	47
Monto de la recaudación fiscal	48
Distribución de los ingresos	49
VIII. Conclusiones	51
Los impuestos al tabaco pueden disminuir el consumo de tabaco.....	52
Los impuestos al tabaco pueden elevar la recaudación fiscal	52
IX. Referencias adicionales	55

Índice de cuadros y figuras

Cuadros

Cuadro 4.1	Recaudación fiscal derivada del impuesto al cigarrillo como porcentaje del precio de venta al por menor y de la recaudación fiscal total de países agrupados por nivel de ingreso, 1999	12
Cuadro 4.2	Comparación entre los impuestos específicos y <i>ad valorem</i> desde la perspectiva de aquellos interesados en temas de tabaco	36

Figuras

Figura 4.1	Curva de Laffer	30
------------	-----------------------	----

Prólogo

A LA EDICIÓN EN ESPAÑOL

La elección que realizan los consumidores individuales cuando deciden comprar bienes de consumo resulta teóricamente en la asignación más eficiente posible de los recursos de la sociedad siempre y cuando se cumplan algunas condiciones: la elección debe ser racional e informada después de que el consumidor haya valorado el costo y los beneficios de su compra y el consumidor debe asumir la totalidad de los costos que se derivan de su elección.

La decisión de consumir tabaco, un bien que utilizado tal y como indica su fabricante mata a la mitad de sus usuarios, no cumple ninguna de estas condiciones. Sabemos que los fumadores imponen costos, tanto directos como indirectos, a las demás personas. Los costos más típicos son los costos sanitarios de la atención de los enfermos por tabaquismo sufragados total o parcialmente por los presupuestos del gobierno y los daños a la salud que sufren los fumadores pasivos.

Sabemos que la racionalidad de la decisión de fumar está afectada por la naturaleza adictiva del tabaco ya que contiene nicotina, una sustancia cuyo poder adictivo es tan grande como el de la cocaína o el de la heroína. Sabemos que muchos fumadores tienen una idea general de que el tabaco es malo para su salud pero minusvaloran la verdadera magnitud del riesgo que corren, consideran que dichos riesgos no están suficientemente probados o, más allá de la posibilidad de padecer cáncer de pulmón, desconocen las más de 40 enfermedades que el tabaco produce. Además los fumadores que tienen una percepción de los riesgos sanitarios razonablemente exacta en el plano individual, tienden a creer que los riesgos son ciertos para los fumadores como grupo, pero no necesariamente para ellos personalmente.

Por otra parte, la decisión de empezar a fumar se toma generalmente en la primera parte de la adolescencia, época en la que se está menos capacitado para valorar riesgos adecuadamente y tomar las decisiones apropiadas, especialmente porque la industria tabacalera presiona a los jóvenes con una promoción agresiva de sus productos. Baste como ejemplo que en las Américas, dependiendo del país, entre el 9 y el 22% de los

adolescentes han recibido cigarrillos gratis de representantes de la industria tabacalera antes de cumplir los 16 años de edad para iniciarlos en la adicción al tabaco. Al llegar a esta edad, según el país, entre el 17% y 38% de los adolescentes ya son fumadores habituales y si a estos les sumamos los no fumadores que indican su voluntad de empezar a hacerlo pronto estas cifras oscilan entre más del 30 y casi el 60%. Es decir el potencial de consumo de tabaco es muy elevado.

Frente a los que argumentan que fumar es como otros de los muchos riesgos que los jóvenes corren como parte de su crecimiento, hay que recordar que el consumo de tabaco está mucho menos regulado que otros riesgos, como el exceso de velocidad, especialmente bajo la influencia del alcohol y que la probabilidad de que un quinceañero no llegue a vivir hasta los 60 por culpa del tabaco es 12 veces mayor que por culpa de la violencia o de los accidentes y 4 veces mayor que por culpa del alcohol.

Por tanto, está claro que el tabaco no es un producto cualquiera ni desde el punto de vista económico ni de salud y que las decisiones individuales sobre el consumo de tabaco no resultan en una asignación social eficiente de recursos. Por tanto los gobiernos tienen razones de sobras para intervenir desincentivando el consumo de tabaco. Entre estas intervenciones, el incremento del precio del tabaco a través de los impuestos es una de las más costo-efectivas.

El aumento de los impuestos al tabaco es una medida tan altamente costo-efectiva en términos de años de vida saludables salvados, como lo es la vacunación infantil. Así lo establecen estudios realizados por el Banco Mundial y así lo reconoce el Convenio Marco de la OMS para el Control del Tabaco (CMCT). Este Convenio adoptado por unanimidad por la Asamblea Mundial de Salud en Mayo del 2003, señala que las medidas tributarias son un medio eficaz e importante para que diversos sectores de la población, en particular los jóvenes, reduzcan su consumo de tabaco.

La subida de los impuestos al tabaco no sólo es una medida altamente costo-efectiva para mejorar la salud pública, sino que tiene además efectos positivos en la recaudación fiscal en el corto y mediano plazo. La razón es que si bien los precios más altos a causa del aumento de los impuestos producen una reducción del consumo, dado que la demanda de cigarrillos es relativamente inelástica, es decir que el consumo cae pero en menor medida que el aumento del precio, los ingresos del estado aumentan al menos en el corto y mediano plazo.

Dada la importancia de las medidas fiscales relacionadas con el tabaco como instrumento de reducción de su consumo y de aumento de la recaudación fiscal, es importante comprender en detalle los tipos de impuestos

al tabaco, las tasas impositivas aplicables, sus efectos sanitarios y económicos así como la administración del proceso recaudatorio. Esta publicación constituye precisamente una herramienta de trabajo para tomar decisiones sobre las políticas relacionadas con los impuestos al tabaco. Está dirigida a investigadores, formuladores y administradores de políticas públicas, en particular a aquellos vinculados al ámbito de las políticas tributarias. La publicación forma parte de la Serie de Herramientas sobre Economía del Tabaco publicada en inglés por el Banco Mundial y traducida al español por la Organización Panamericana de la Salud con la finalidad de contribuir a la formulación de políticas tendientes a reducir la epidemia del tabaco en las Américas.

Armando Peruga
Coordinador del equipo de control de tabaco y salud
de los consumidores
Organización Panamericana de la Salud

I. Introducción

Finalidad de esta herramienta

La finalidad de esta herramienta es ayudar al lector a que comprenda la estructura, características y administración de los impuestos al tabaco. No hay duda de que el consumo de tabaco produce efectos nocivos para la salud. Tanto en los países desarrollados como en los países en desarrollo, los Ministerios de Salud, los círculos académicos y los activistas del control del tabaco creen firmemente que se debe reducir el consumo de tabaco y que los impuestos al tabaco constituyen el instrumento normativo más costo-efectivo para alcanzar ese objetivo.

El desafío consiste en determinar cómo se entabla un diálogo con los encargados de la formulación de políticas, muy especialmente con quienes se ocupan de los impuestos al tabaco. Un diálogo efectivo supone un conocimiento de los criterios para establecer y administrar este tipo de impuestos. De esta manera, se podrán evaluar mejor las consecuencias económicas de su aumento.

Aunque no hay duda de que el consumo de tabaco produce efectos nocivos para la salud, las políticas para abordar este problema generan conflictos de intereses entre los encargados de formular políticas hasta el punto que éstas pueden resultar ineficaces. Más concretamente, los impuestos al tabaco y sus repercusiones en los intereses de los encargados de formular políticas generan un conflicto en cuanto a las razones y las maneras de gravar con impuestos los productos de tabaco.

En esta herramienta se analizan algunas de las cuestiones que atañen a los impuestos al tabaco desde la perspectiva de los consumidores, los activistas de la salud pública, los políticos y los funcionarios del gobierno. Se ofrece, asimismo, orientación sobre la manera de satisfacer las aspiraciones de estos actores sin comprometer sus intereses. En particular, tenga en cuenta los siguientes factores al leer esta herramienta.

- Los consumidores ya pagan impuestos sobre las ventas o al valor agregado cuando compran productos de tabaco. ¿Por qué deben pagar otro impuesto por esos productos?
- Las autoridades encargadas de formular políticas son las que adoptan la decisión final en materia de políticas impositivas relativas al tabaco. Cuando se propone un aumento del impuesto sobre los productos de tabaco, ¿cómo se puede proceder para que ese impuesto sea eficiente y equitativo?
- A menudo son los funcionarios del organismo tributario en un país los que proporcionan orientación sobre la manera de alcanzar las metas de recaudación provenientes de los impuestos al tabaco. ¿Cómo pueden

prever mejor el monto de la recaudación fiscal sobre la base de la modificación de la tasa impositiva?

- Los activistas de la salud pública están involucrados en varias políticas de control del tabaco y, por lo tanto, tienen que saber no sólo por qué los impuestos al tabaco son costo-efectivos y cómo se deben concebir esos impuestos para reducir efectivamente el consumo de tabaco, sino también cómo pueden comunicarse con las autoridades encargadas de formular políticas cuando hay que aumentar algún impuesto.

Quiénes deben utilizar esta herramienta

Esta herramienta está concebida principalmente para los activistas de la salud pública, los encargados de formular políticas, el personal de la administración tributaria y los funcionarios de gobierno. Los activistas de la salud pública obtendrán información sobre los diversos tipos de impuestos al tabaco y sobre el tipo más indicado para reducir el consumo de cigarrillos. Con la herramienta también se puede analizar si los mayores impuestos al tabaco generan una carga financiera para los consumidores, especialmente los pobres, y en caso afirmativo, cómo lo hacen.

Habida cuenta de que los impuestos al tabaco están justificados desde la perspectiva de la salud pública, esta herramienta considera otro punto de vista: el del encargado de formular las políticas y el del funcionario del organismo tributario. En otras palabras, se examinan los pros y los contras de la aplicación de diferentes impuestos al tabaco y sus consecuencias en la recaudación fiscal y en la labor administrativa del gobierno.

En esta herramienta se exponen modelos y fórmulas que economistas y analistas pueden utilizar para calcular los beneficios o el impacto de los impuestos al tabaco tanto para el gobierno como para los consumidores. Los economistas y los analistas pueden llegar a comprender mejor la estructura y las características de los impuestos a partir de los impuestos al tabaco y formular recomendaciones sobre una política de control del tabaco basada en dichos impuestos.

Cómo utilizar esta herramienta

El proceso de diseño y aplicación de los impuestos al tabaco es diferente para cada gobierno. Hay demasiadas variables —desde el uso del tabaco y sus productos hasta la finalidad y objetivo de la actividad impositiva o el método más eficaz y viable de imponer y aplicar un impuesto—, para recomendar una regla general que pueda aplicarse para diseñar o administrar impuestos al tabaco. No es posible, pues, exponer en esta herra-

mienta métodos, fórmulas o modelos matemáticos ni recetas que se puedan aplicar en la totalidad de los casos.

Sin embargo, lo que sí ofrece esta herramienta es un conjunto de argumentos, consejos y evidencias útiles sobre algunos de los "mejores" procedimientos que se pueden seguir para decidir de qué manera y cuándo establecer y aplicar impuestos al tabaco.

Todos los lectores deben leer el capítulo **INFORMACIÓN CLAVE**, que proporciona información básica sobre los principios fundamentales y las hipótesis que se exponen en esta herramienta.

Los activistas del control del tabaco que deseen obtener información general podrán sacar provecho de los capítulos **JUSTIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES AL TABACO**, **¿CUÁL ES LA TASA IMPOSITIVA "CORRECTA"?** y **CONSIDERE EL TIPO APROPIADO DE IMPUESTOS AL TABACO**.

Los académicos que realizan análisis económicos de los impuestos al tabaco y estudian la recaudación fiscal de distintas fuentes deben leer los capítulos **JUSTIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES AL TABACO**, **¿CUÁL ES LA TASA IMPOSITIVA "CORRECTA"?** y **GENERACIÓN DE MAYOR RECAUDACIÓN POR CONCEPTO DE IMPUESTOS ESPECIALES**. En ellos pueden aprender a diferenciar los tipos de impuestos al tabaco y a reconocer cómo sirven estos impuestos a los objetivos de distintos grupos de interés, como los de los consumidores, los gobiernos, los administradores, los productores, etc.

Los encargados de formular políticas, los funcionarios de los organismos tributarios y los investigadores sacarán provecho de todos los capítulos de esta herramienta, dada su dedicación diaria a resolver problemas que impiden lograr las metas de recaudación fiscal del gobierno. En particular, a los funcionarios de los organismos tributarios les interesa saber qué impuestos al tabaco son los más apropiados para mantener la corriente de ingresos públicos, teniendo en cuenta las condiciones económicas imperantes y la estructura de la administración tributaria. Esta guía sirve fundamentalmente para satisfacer las necesidades de estos funcionarios.

II. Información clave

Definiciones

Impuestos especiales¹

Los impuestos especiales son gravámenes sobre bienes seleccionados producidos para su venta en un país, o importados y vendidos en dicho país. Generalmente, este tipo de impuesto se cobra al productor/fabricante/mayorista o en el punto final de venta al consumidor en el momento de su transacción comercial. Puede ser:

- específico: una suma fija por paquete, por millar o por tonelada de cigarrillos (por ejemplo, \$1,50 por paquete, independientemente del precio)²
- *ad valorem o proporcional*: un porcentaje del valor del producto, medido por el precio en que el fabricante/productor lo vende al minorista/distribuidor (por ejemplo, 45% del precio del fabricante)

Bien gravable con impuestos especiales

Se puede imponer un impuesto especial a productos y servicios que tengan una o más de estas características (McCarten y Stotsky, 1995):

- Su producción, distribución y venta puede ser supervisada estrechamente por el Estado, reduciendo así la probabilidad de eludir el impuesto durante estos procesos.
- Su demanda es inelástica con respecto al precio (es decir, cuando sube el precio, el consumo cae en menor proporción que la de ese aumento). Por consiguiente, los ingresos aumentan sea cual fuere la tasa de consumo.
- Su consumo es considerado un lujo antes que una necesidad básica. El consumo de bienes y servicios suntuarios no sólo crece cuando aumentan los ingresos, sino que ese crecimiento es aún más rápido que el alza de los ingresos. En este caso, la elasticidad de la demanda con respecto a los ingresos es mayor que uno, lo que quiere decir que cuando el ingreso aumenta el consumo aumenta en mayor proporción. Esto origina, además, un aumento en la recaudación fiscal.
- Su consumo carece de “mérito” (es decir, aumenta la falta de control de la persona sobre sus propios actos) o genera externalidades negativas. Esto proporciona una justificación (racionalidad económica) para instituir un impuesto.

Impuesto sobre las ventas

Hay dos tipos generales de impuestos sobre las ventas: en una única o en varias etapas³. Aunque en esta herramienta no se examinan las políticas

¹ Nota del Traductor: El original en inglés se refiere a *Excise Tax*, que es un tipo de impuesto indirecto medido en función de la cantidad comerciada y no sobre la propiedad o sobre ingresos por bienes raíces. Correspondientemente, en esta publicación el término *Impuesto Especial* se refiere a aquél impuesto indirecto aplicado sobre el volumen de negocios o sobre consumos específicos.

² Ejemplo de impuesto específico: si el precio de los cigarrillos anterior al impuesto es de US\$ 1 por paquete y el impuesto específico es de US\$ 0,33, entonces el precio de venta al por menor será US\$ 1 + US\$ 0,33 = US\$ 1,33 por paquete (ello sin considerar el Impuesto al Valor Agregado-IVA) (Oxford Economic Forecasting e International Tax and Investment Center, 2001).

³ Para más información, véase McMorrán (1996).

en que se basan los impuestos sobre las ventas ni se evalúan sus meritos relativos, se ofrece al lector una descripción general para proporcionarle información básica.

- Los impuestos sobre las ventas en una única etapa se aplican tan sólo en un momento de la cadena de producción/distribución. Por ejemplo, se pueden aplicar a las ventas únicamente en el momento de fabricación o de comercialización mayorista o minorista. En los Estados Unidos de América, los impuestos sobre las ventas se aplican a la mayor parte de los productos en el momento de la venta al por menor.
- Los impuestos sobre las ventas en varias etapas se aplican en múltiples momentos de la cadena de producción/distribución de un bien o servicio. Este tipo de impuesto comprende el impuesto al valor agregado (véase abajo).

Impuesto al valor agregado (IVA)

El impuesto al valor agregado (IVA) es un impuesto general indirecto al consumo⁴. En principio, es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios que se aplica proporcionalmente a su precio. En cada transacción, la imputación del IVA —que se calcula en relación con el precio de los bienes o servicios según un porcentaje apropiado— se aplica una vez deducido el importe del IVA ya pagado por los distintos componentes del costo.

En la mayoría de los países la base imponible del IVA comprende cualquier impuesto sobre el consumo o arancel aduanero. Un IVA de 10% aumenta el costo del bien en un 10%, incluso cuando el bien está sujeto a un impuesto especial (o un arancel aduanero).

Supuestos y requisitos

Es preciso que los lectores de esta herramienta dispongan de cierta información básica sobre cuestiones atinentes a los productos de tabaco y las políticas conexas. Los lectores deben conocer también los tipos y la estructura de los impuestos en su país. Algunos países aplican impuestos al tabaco pero no necesariamente a través de impuestos especiales.

Aunque en esta herramienta se examinan el diseño y la administración de impuestos sobre los productos de tabaco en general, en muchos casos la terminología empleada se refiere a los fumadores y al acto de fumar. Esto no significa que lo que se dice vale tan sólo para los fumadores y no para otros consumidores de tabaco. Es sencillamente una forma más fácil de exponer y explicar esos razonamientos al lector usando el acto de fumar como ejemplo universal del consumo de tabaco. Se insta, pues, al

⁴ Para más información, véase Williams (1996) y Zee (1995).

lector a tener en cuenta todos los productos de tabaco y toda forma de consumo de tabaco a lo largo del presente documento.

Si el lector utiliza esta herramienta con el propósito de hacer pronósticos o estimaciones, debe leer la herramienta titulada **Análisis de la demanda** y la herramienta titulada **Pobreza**, para familiarizarse con los modelos de la demanda y la interpretación de ciertas variables, como el precio estimado, el impuesto y la renta.

III. Justificación de los impuestos especiales al tabaco

¿Por qué gravar el tabaco?

Antes de decidir la imposición de un tributo, es preciso definir el objetivo de ese tributo. Una serie de cuestiones políticas, sociales y económicas constituyen los fundamentos a partir de los cuales se desarrolla y define el objetivo de un impuesto de este tipo. También hay otras cuestiones características a cada gobierno u organismo tributario que no se examinan aquí pero que deberán ser consideradas al discutir la imposición de un impuesto de este tipo. Los encargados de formular políticas deben revisar cabal y detenidamente la situación y desarrollar, en relación con el tabaco, la política impositiva que mejor satisfaga sus necesidades y exigencias.

Una vez definido el objetivo, es preciso determinar la finalidad o las finalidades del impuesto. Hay por lo menos tres finalidades o justificaciones para imponer un tributo a los productos de tabaco (McCarten y Stotsky, 1995; Warner y otros, 1995).

- Para aumentar la recaudación fiscal. Los impuestos al tabaco son *muy* eficaces para aumentar los ingresos fiscales. Típicamente hay un amplio mercado de consumidores cautivos que pagan impuestos porque no pueden dejar de fumar como resultado de su adicción o porque el precio no los afecta porque los impuestos son bajos. Además, es más fácil poner en vigor y recaudar estos impuestos que otros, como los que gravan la renta.
- Para corregir externalidades. Los impuestos al tabaco ayudan a sufragar los costos externos del consumo de tabaco, como por ejemplo las enfermedades que contraen los no fumadores y el costo de su tratamiento. Este argumento es el denominado “externalidades negativas”.
- Para desincentivar el uso del producto. Se considera que el tabaco es un producto sin mérito porque crea adicción y es destructivo; puede decirse, pues, que no es productivo para la economía. Los impuestos al tabaco desalientan el consumo, muy especialmente entre los pobres, los jóvenes y los consumidores novatos, y proporcionan la oportunidad de gastar e invertir en otras cosas más productivas.

Cada una de estas finalidades se interrelaciona con las otras dos, como pone de manifiesto el examen realizado en este capítulo. Lo que no queda tan claras son las numerosas posibilidades existentes con respecto al tipo de gravamen, la tasa impositiva, la administración y recaudación del impuesto y la utilización de los ingresos derivados de su cobro. Estas cuestiones se examinan en otros capítulos de esta herramienta. Una vez que se comprendan, será posible poner en marcha, aplicar y defender el impuesto, así como definir el sistema con el cual ha de medirse su éxito o su fracaso.

... por razones fiscales

En términos estrictamente fiscales, los impuestos a los productos de tabaco proporcionan ingresos al Estado, o aumentan los que ya percibe. Los ingresos son algo bueno, pues con ellos el Estado puede reducir sus deudas, bajar otros impuestos, aumentar gastos e incluso cubrir los costos externos atribuidos al producto o servicio gravado.

Además, un impuesto al tabaco induce a los consumidores a reducir sus gastos en productos de tabaco y a ahorrar ese dinero o a consumir bienes y servicios considerados más productivos para la economía.

Para aumentar los ingresos fiscales

Cuando la generación de ingresos fiscales es una finalidad los gobiernos deben favorecer los impuestos especiales a bienes con un gran volumen de ventas, pocos productores, demanda inelástica, posibilidad de fácil definición y falta de sustitutos parecidos. Los impuestos a esos bienes generan una corriente de ingresos relativamente homogénea, estable y provechosa.

Los productos de tabaco reúnen todas o casi todas estas características. Al igual que otros impuestos especiales, los impuestos que gravan los productos de tabaco son relativamente fáciles de recaudar, requieren poco esfuerzo administrativo y ofrecen pocas oportunidades de evasión fiscal.

Para facilitar la recaudación de ingresos fiscales

En la mayoría de los países desarrollados, los impuestos al tabaco (especiales + IVA) representan una parte sustancial (70% a 80%) del precio de un paquete de cigarrillos, mientras que en la mayoría de los países de ingresos medios y bajos los impuestos al tabaco varían entre 20% y 50% del precio de un paquete de cigarrillos. Habida cuenta de la recaudación que generan los impuestos al tabaco, estos representan una parte importante de los ingresos fiscales totales en países donde resulta difícil recaudar impuestos sobre la renta. El cuadro 4.1 indica la parte correspondiente a los impuestos al cigarrillo (impuestos especiales + IVA) como porcentaje del precio de venta al por menor de un paquete de cigarrillos, y como porcentaje de la recaudación fiscal total por país. Los países para los que se muestra esta información están agrupados según nivel de ingreso. Aunque la parte correspondiente a los impuestos sobre el consumo de cigarrillos parece pequeña en comparación con la recaudación fiscal total, la cifra absoluta es importante habida cuenta de la magnitud de los ingresos fiscales totales en los países desarrollados.

Cuadro 4.1

Recaudación fiscal derivada del impuesto al cigarrillo como porcentaje del precio de venta al por menor y de la recaudación fiscal total de países agrupados por nivel de ingreso, 1999

	Precio por paquete (US\$)	Impuesto al cigarrillo ¹ como porcentaje del		Precio por paquete (US\$)	Impuesto al cigarrillo ¹ como porcentaje del					
		Precio al por menor	Recaudación fiscal total		Precio al por menor	Recaudación fiscal total				
Ingresos altos										
Alemania	2,76	69	2	Argelia	1,86	33				
Austria	2,49	74	2	Belice	0,62	68				
Bélgica	3,47	74	2	Bielorrusia	0,33	36				
Chipre	1,38	64	3	Bulgaria	0,57	55				
Dinamarca	4,37	81	3	Colombia	0,54	65				
Emiratos Árabes Unidos	1,5	65	6	Costa Rica	0,64	83				
España	1,25	73	3	Egipto	0,45	61				
Finlandia	3,84	76	2	Estonia	0,99	55				
Francia	3,16	76	2	Filipinas	0,63	63				
Grecia	2,17	73	9	Indonesia	0,63	30				
Irlanda	4,13	77	5	Jamaica	2,02	57				
Italia	2,09	75	2	Kazajstán	0,45	29				
Japón	2,3	60	4	Letonia	0,48	49				
Kuwait	1,11	41	6	Líbano	0,33	19				
Países Bajos	3,15	72	2	Lituania	0,29	39				
Portugal	1,81	80	4	Marruecos	1,45	30				
Reino Unido	5,73	79	4	Rumania	1,04	54				
República de Corea	1,68	60	6	Rusia	0,60	21				
Suecia	4,09	71	1	Siria	0,58	22				
Ingresos medios-altos										
Argentina	1,35	70	5	Tailandia	0,73	62				
Barbados	3,12	38	2	Turquía	0,99	77				
Brasil	0,95	75	2	Ucrania	0,55	46				
Chile	1,62	70	6	Venezuela	1,28	83				
Croacia	1,38	67	5	Ingresos bajos						
Eslovenia	1,41	63	2	Bangladesh	0,85	30				
Hungría	1,15	61	4	Camboya	0,41	20				
Malasia	0,76	33	1	Camerún	1,36	22				
México	0,91	60	3	Costa de Marfil	0,81	50				
Polonia	1,14	61	7	Guyana	0,61	56				
República Checa	1,86	60	6	Malawi	0,41	35				
Trinidad y Tobago	1,12	43	3	Nigeria	1,04	45				
Uruguay	1,71	60	4	Senegal	0,8	52				
				Viet Nam	0,56	36				

¹ Impuestos especiales + IVA.

Fuente: Datos inéditos del Estudio sobre el tabaco del FMI, la OMS y el Banco Mundial.

Además, un estudio similar de la misma fuente, en que se utilizan datos del período 1994-1995, pone de manifiesto que los ingresos fiscales derivados de los impuestos al cigarrillo son una parte considerable de la recaudación fiscal procedente de los impuestos especiales. Por ejemplo, este porcentaje es de 75,7 en Nepal, 73,6 en Suiza, 68,6 en Indonesia y 66,2 en Brasil, por nombrar unos pocos países. Esto indica que, independientemente del nivel de ingresos de un país, los impuestos al consumo del cigarrillo constituyen una parte importante de la recaudación total por concepto de impuestos especiales.

La aportación de los impuestos especiales de cigarrillos a los ingresos fiscales totales depende de:

- la tasa impositiva, o la proporción del precio del paquete de cigarrillos que corresponde al impuesto especial
- la magnitud del gasto en cigarrillos
- los otros impuestos pagados por bienes y servicios como proporción del PIB

Esta aportación se expresa con la siguiente fórmula:

$$\text{REC/RFT} = (\text{REC/GCC}) \times (\text{GCC/PIB}) \times (\text{PIB/RFT})$$

donde: REC = recaudación por impuestos especiales a los cigarrillos
= número de paquetes de cigarrillos consumidos x tasa impositiva

RFT = recaudación fiscal total

GCC = gasto de los consumidores en cigarrillos = número de paquetes de cigarrillos consumidos X precio de los cigarrillos

PIB = producto interno bruto

De la misma manera, la parte proporcional de la recaudación fiscal procedente de los impuestos especiales a los cigarrillos con respecto al total de la recaudación fiscal por concepto de impuestos especiales se expresa como:

$$\text{REC/RIE} = (\text{REC/GCC}) \times (\text{GCC/PIB}) \times (\text{PIB/RFT}) \times (\text{RFT/RIE})$$

donde: RIE = recaudación por impuestos especiales.

Los impuestos especiales a los cigarrillos constituyen una buena fuente de generación de ingresos fiscales. Aunque en todos los países la parte correspondiente a la recaudación fiscal procedente de los impuestos al cigarrillo es baja con respecto al total de la recaudación, si se tiene en cuenta el monto de recaudación fiscal total en los países industrializados, esa parte pone de manifiesto la importancia de generar ingresos fiscales con los impuestos al cigarrillo.

Cuando la elasticidad de la demanda de cigarrillos con respecto al precio sea menor de -1, el aumento de los impuestos entrañará un incremento neto del total de los ingresos fiscales.⁵

⁵ Cuanto menos elástica sea la demanda, tanto menos eficaz será el impuesto para reducir el consumo de cigarrillos, pero tanto mayor será el incremento de los ingresos fiscales.

... por razones de salud pública

La salud pública o, más precisamente, el mejoramiento de la salud pública proporciona una finalidad popular y razonable al impuesto al tabaco. Considérese esto: se estima que el tabaco será la causa de 10 millones de muertes por año hacia el año 2020. Dos tercios de esas muertes se producirán en los países en desarrollo. El costo de la mortalidad y la morbilidad causadas por el tabaco será tremendo. En la mayoría de los casos, el Estado será el principal proveedor de seguros de enfermedad, que de todas maneras sólo cubrirán a un porcentaje pequeño de la población. El resto, cuando requieran de asistencia médica, deberá pagarla personalmente. Estos costos serán una carga pesada especialmente para los pobres.

Grave con impuestos el consumo de tabaco para mejorar la salud pública. Al disminuir el consumo de tabaco, baja la mortalidad y la morbilidad que produce. Además, utilice los ingresos fiscales generados por estos impuestos para proporcionar una mejor cobertura de seguro para aquellos afectados por el consumo de tabaco. Este argumento se analiza más abajo de manera más pormenorizada.

Para reducir directamente el consumo de tabaco

Los impuestos elevan el precio que los consumidores deben pagar por los productos de tabaco. Cuanto más alto sea el precio, tanto menor será el número de personas que compran. Por lo tanto, instituya altos impuestos al tabaco para:

- inducir a los fumadores a dejar de fumar o a fumar menos;
- desalentar a los ex fumadores que quieren volver a fumar;
- disuadir a los no fumadores de empezar a fumar.

(Nota: esto se aplica por igual a todos los productos de tabaco: cigarrillos, *bidis*, tabaco de mascar, tabaco de pipa, rapé, cigarros, etc. Por otra parte, tome en cuenta que el aumento del impuesto a un producto de tabaco induce a los fumadores a cambiar por un producto más barato, lo que mina el impacto del aumento de impuestos en la reducción del consumo global). Una caída del consumo de tabaco reduce el número de casos de enfermedad y muerte provocados por ese consumo. Grandes aumentos de los impuestos al tabaco pueden impedir millones de muertes prematuras atribuidas al tabaco.

Para proteger a los niños y adultos jóvenes

Parece que la gente joven es especialmente sensible al precio cuando tiene que decidir si va a consumir tabaco —principalmente a fumar, y en

qué medida lo hará. Esto es así porque dispone de menos dinero para gastar. Sin embargo, la presión de los compañeros también desempeña un papel importante en su decisión de fumar o de abstenerse de hacerlo. Por lo tanto, es necesario desarrollar acciones para reducir el consumo de tabaco en los jóvenes como grupo poblacional más que como fumadores individuales.

Habida cuenta de que, al decidir si va a comenzar a fumar, la gente joven no es todavía adicta a la nicotina, su deseo de fumar no es tan intenso como el del fumador adicto y, por consiguiente, es quizás más fácil de manejar. La imposición de un impuesto sobre el tabaco muy alto (considerado como un costo de iniciación muy elevado para la persona joven) induce al fumador potencial a no empezar a fumar. Más importante aún es el hecho de que un alto impuesto sobre el tabaco mantenido durante largo tiempo reduce el consumo de sucesivas generaciones de adolescentes y produce efectos perdurables en el consumo global. La necesidad de proteger a los niños del tabaco y de los riesgos para su salud asociados a su consumo es el argumento más convincente para aumentar la imposición de tributos sobre el tabaco (Warner y otros, 1995). En otras palabras, hay que iniciar un ciclo en que:

1. los mayores impuestos al tabaco incrementan el precio de los cigarrillos, de manera que comprarlos resulte más caro para los jóvenes, habida cuenta de sus limitados ingresos; así se logrará que
2. se eleve la edad media en que se empieza a fumar, lo que a su vez conducirá a que
3. disminuya el consumo total de tabaco, lo que entrañará que
4. cueste menos la futura atención de la salud y haya menos muertes y enfermedades.

Para corregir las externalidades negativas

El consumo de cigarrillos y otros productos de tabaco tiene costos no deseados para la atención de salud que derivan de la enfermedad y la muerte de los consumidores de tabaco, tanto para los fumadores activos como para los no fumadores que inhalan involuntariamente su humo (fumadores pasivos). Los economistas utilizan la expresión “externalidades negativas” para referirse a estos costos que se imponen a personas que no son las consumidoras inmediatas de los bienes y servicios. En general, estos costos no se reflejan en el precio de los cigarrillos y otros productos de tabaco y es poco probable que los fumadores los tomen en consideración al decidir si van a fumar y en qué medida lo van a hacer.

Imponga al fumador un tributo que incorpore los costos externos negativos de sus acciones con respecto a los no fumadores. Cuando el fumador tiene que pagar por un costo social más alto, se ve obligado a adoptar una actitud económicamente más racional al decidir si compra tabaco y cuánto compra. Si el costo externo —igual que la cuantía del impuesto que se incorpora—es suficientemente alto, el fumador consume menos y, en última instancia, se reducen los costos externos del fumar.

IV. ¿Cuál es la tasa impositiva “correcta”?

Determine la mejor tasa impositiva

Las decisiones sobre el establecimiento de la tasa impositiva “correcta” de los productos de tabaco son complejas porque puede plantearse la necesidad de armonizar varios objetivos diferentes con las realidades económicas. Las posibilidades de contrabando y evasión fiscal, la capacidad administrativa del régimen tributario, el nivel de los ingresos y los impuestos vigentes en los países vecinos puede afectar la decisión. La política también desempeña su papel en las decisiones sobre el aumento de los impuestos al tabaco. (Véase la herramienta titulada **Introducción** para más detalles sobre los efectos políticos de los impuestos al tabaco).

Según la teoría económica, la imposición de un tributo es una intervención del gobierno en el mercado que al alejarlo de su punto de equilibrio produce una pérdida de eficiencia⁶. Además, el impuesto no sólo se traduce en un aumento del precio del bien gravado para los consumidores, sino que dicho precio aumenta también en relación al de otros bienes (precio relativo), ello hará que los consumidores se vean incentivados a buscar bienes sustitutos y a desistir de los bienes complementarios. De esta manera, el impuesto generará una distorsión no sólo en el mercado del bien gravado sino que lo trasciende, afectando a otros mercados. El costo para la sociedad de esta pérdida de eficiencia se llama “pérdida de peso muerto” o “carga excesiva del impuesto” (Zee, 1995). Por ello, procure diseñar tasas impositivas al tabaco que eleven los ingresos fiscales requeridos pero trate al mismo tiempo de minimizar la pérdida de eficiencia ocasionada por el impuesto. Tome en cuenta, además, que el establecimiento del nivel correcto de los impuestos al tabaco entraña a menudo un debate sobre las cuestiones de la equidad y la eficiencia, pues casi la totalidad de la población puede verse afectada por los impuestos al tabaco.

Evalúe la eficiencia y la equidad del impuesto

Los impuestos se evalúan con arreglo a dos criterios básicos:

- eficiencia
- equidad

Como se indicó en el acápite anterior, un principio fundamental en materia de eficiencia de la tributación, es preferir los impuestos que generen ingresos fiscales importantes con una pérdida de eficiencia relativamente pequeña a consecuencia de los precios más altos provocados por esos impuestos (Chaloupka y otros, 2000). En otras palabras, la eficiencia de la tributación entraña la elevación al máximo de los ingresos fiscales con un cambio mínimo en la elección de los consumidores de diversos bienes y servicios.

⁶ La teoría económica dice que en un mercado competitivo el precio se ajustará hasta alcanzar el punto de equilibrio donde la cantidad transada (consumida y producida) es aquella donde la disponibilidad marginal a pagar por un bien iguala al costo marginal de producción, es decir lo que los economistas llaman *el nivel de eficiencia del consumo y la producción*.

La equidad en la tributación quiere decir que debe haber igualdad de trato impositivo para personas iguales (equidad horizontal) o desigualdad de trato impositivo para personas desiguales (equidad vertical). Estos dos conceptos de la equidad tienen un valor práctico limitado a menos y hasta que se logre lo siguiente:⁷

1. Definir cómo se mide la igualdad (en la desigualdad) entre las personas.
2. Precisar el significado de trato impositivo igual (y desigual).
3. Establecer los principios impositivos que se pueden aplicar de manera realista para orientar la política fiscal.

Aunque este concepto de equidad impositiva es complicado, una definición más precisa trasciende el alcance de esta herramienta. Para conocer más detalles y tener una noción más clara de la cuestión,⁸ se remite a los lectores a la herramienta sobre **Pobreza**, en la que se examina extensamente la equidad impositiva.

A menudo, la eficiencia y la equidad del impuesto están entrelazadas. Dado que frecuentemente hay una compensación de cargas entre ellas, que se prima a una u otra depende de las finalidades y las metas de la política fiscal y de los encargados de formularla. Con respecto a la eficiencia, la discusión usualmente se ha centrado en el uso de los impuestos al tabaco para cubrir los costos sociales netos del consumo de tabaco y, por el otro, en la imposición de tributos más altos sobre los bienes de demanda inelástica. En el caso de la equidad, las discusiones han girado en torno al carácter aparentemente regresivo de los impuestos al tabaco, es decir la equidad vertical.

Procure que el impuesto sea eficiente

Puede ser difícil diseñar tasas impositivas que eleven los ingresos fiscales requeridos y a la vez reduzcan al mínimo la pérdida de eficiencia generada por los impuestos. Frank Ramsey (1927), uno de los primeros economistas, propuso una solución, conocida como la “regla de Ramsey”. Esta regla estipula que las tasas impositivas deben variar en relación inversamente proporcional a la elasticidad de la demanda de los productos (manteniendo constante la elasticidad de la oferta). Así, debe gravarse más los bienes de demanda relativamente inelástica y menos los de demanda relativamente elástica.

Dado que al menos en el corto plazo, la demanda de productos de tabaco es relativamente inelástica en la mayoría de los países, la regla de Ramsey ofrece un argumento a favor de impuestos relativamente altos sobre estos productos. De esta manera, incrementos de los impuestos a los productos de tabaco, aunque conduzcan a importantes reducciones en su consumo, traerán aparejados importantes aumentos de los ingresos fiscales.⁹

⁷ Hu y otros (1998) y Howell H. Zee: “Tributación y equidad” en el Manual de Política Tributaria. (1995), ed. por Shome.

⁸ Para más información, véase Krelove (1995).

⁹ La elasticidad de los ingresos fiscales por concepto de impuestos especiales a los cigarrillos con respecto a la tasa de dichos impuestos es igual a uno más la elasticidad-precio propia de los cigarrillos multiplicada por la parte que corresponda al impuesto dentro del precio en que ese impuesto se incluye. $DR_t/dtR = 1 + (\eta_t/P)$, donde η es la elasticidad-precio propia de los cigarrillos.

Como es deseable que los impuestos afecten las decisiones de los consumidores de manera que se reduzca su consumo del producto gravado y, por consiguiente, se reduzcan también sus externalidades negativas; imponga un tributo aún más pesado que el aconsejado por la regla de Ramsey sobre los productos que generan externalidades negativas, como es el caso del tabaco.

Procure que el impuesto sea equitativo

Es razonable suponer que las personas con distinto grado de riqueza consumen productos del mismo tipo pero con características diferentes de calidad y de precio. La imposición de diferentes tributos sobre un producto que tenga en cuenta esas características es una cuestión que atañe a la equidad vertical. Esta es la racionalidad a la base de la imposición de tributos más altos a los puros y otros productos utilizados por los consumidores más ricos, quienes pueden absorber el costo adicional, o de la reducción o derogación de todo impuesto que grave productos que utilizan los consumidores pobres.

Un ejemplo de este sistema es el trato impositivo diferenciado en India e Indonesia. En India, los pobres fuman principalmente bidis, que no están gravados con impuestos indirectos. De manera análoga, en Indonesia, los *kreteks* hechos a mano, que fuman principalmente los pobres, tienen una tasa impositiva inferior en comparación con los hechos a máquina y los cigarrillos blancos.

Muchos países han optado por adaptar las tasas impositivas que gravan el tabaco, sobre la base de una serie de factores:

- la envergadura del productor (Indonesia)
- el prestigio de la marca, la calidad de las hojas de tabaco utilizadas, las características de la comercialización, el mejor empaquetado, la suavidad del sabor, etc. (China)
- el tipo del producto de tabaco, como por ejemplo *bidis*, *kreteks*, tabaco de mascar, rapé, cigarrillos liados a mano y cigarrillos blancos (India, Noruega, Indonesia, Nepal y Malasia)

Sin embargo, esta diferenciación de la tasa impositiva no se justifica ya que todos los productos del tabaco son nocivos para la salud y causan enfermedades. Se recomienda que todos los productos de tabaco sean gravados y lo más sencillo es que se los grave con una tasa coherente e igual.

La razón es que cualquier diferencia de las tasas impositivas correspondientes a los productos de tabaco hace que los consumidores reemplacen los productos que tienen impuestos (y precios) altos por otros con impuestos (y precios) bajos. Por ejemplo, cuando Egipto aumentó su impuesto a los cigarrillos manufacturados pero no al tabaco *shisha* (un tipo de tabaco de pipa), el consumo de *shisha* aumentó y el del cigarrillo

La aplicación de tasas impositivas diferentes según el tipo de producto puede inducir a los consumidores a sustituir los productos más caros por otros más baratos.

disminuyó (Townsend, 1998). Asimismo, cuando Indonesia subió los impuestos a los cigarrillos blancos pero no a los *kreteks*, las ventas de *kreteks* aumentaron y las de cigarrillos blancos bajaron (de Beyer y Yürekli, 2000). Además, en Noruega, cuando subió el impuesto sobre los cigarrillos, descendió el consumo de cigarrillos pero aumentó el consumo de cigarrillos liados a mano (Townsend, 1998). Por lo tanto, tenga en cuenta los probables efectos de sustitución al utilizar tasas impositivas diferentes —o subir unas tasas y no otras— para diversos productos de tabaco.

Evalúe el efecto de los impuestos especiales al tabaco

Altos impuestos al tabaco y los pobres

La preocupación primordial en materia de equidad impositiva es determinar si los impuestos al tabaco son regresivos, es decir, si el impuesto detrae un porcentaje mayor de los ingresos de los pobres que de los ricos.¹⁰

Un principio básico de la política tributaria indica que se debe cobrar impuestos más altos a las personas con más capacidad de pago (“equidad vertical”). Puede parecer que los impuestos al tabaco violan este principio. Si todos utilizan la misma cantidad de productos de tabaco, entonces:

1. Todos los grupos pagan el mismo importe *absoluto* en concepto de impuestos al tabaco.
2. Los impuestos representan una mayor *proporción* de los ingresos de la gente pobre.
3. Los impuestos son *regresivos* en relación con los ingresos.

Si los pobres consumen *más* tabaco que los ricos, entonces el impuesto es aún más regresivo para el grupo de los pobres.

Sin embargo, incluso si los impuestos al cigarrillo son una carga más pesada para los fumadores pobres que para los ricos, incrementos en los impuestos al tabaco pueden ser progresivos siempre que los fumadores de menores ingresos terminen reduciendo significativamente su consumo. Esto es posible porque los pobres son más sensibles que los ricos a los aumentos de precio y, por consiguiente, reducen el consumo sobre la base del grado en que el aumento del impuesto incide en el precio total. En última instancia, la reducción del consumo de tabaco tiene como resultado beneficioso el aumento de la calidad de su salud y de su bienestar económico. En diversos países (especialmente en Polonia y Sudáfrica) se observan crecientes indicios de que, cuando aumenta el precio total del tabaco, las personas con menores ingresos reducen su consumo en mayor medida que los grupos de ingresos altos. Por lo tanto, si bien los pobres

¹⁰ Para más información, véase Chaloupka y otros (2000) y la herramienta titulada ANÁLISIS ECONÓMICO DE LA DEMANDA DE TABACO.

soportan una pesada carga en el corto plazo, a la larga los beneficios compensan con creces los costos.

Considérese este ejemplo. Hay dos fumadores que consumen la misma cantidad de cigarrillos (x): uno tiene ingresos bajos (y) y el otro ingresos altos ($3y$). Las estimaciones de la elasticidad de la demanda con respecto al precio indican que el fumador con ingresos bajos es más sensible al precio (elasticidad de $-0,80$) que el fumador con ingresos altos (elasticidad de $-0,20$). El impuesto sobre los cigarrillos es 50% del precio y se transmite por entero a los fumadores. En consecuencia, ambos fumadores pagan $x/2$ en impuestos al cigarrillo. Para la persona con ingresos bajos esto equivale a $x/2y$ de sus ingresos, en comparación con $x/6y$ para la persona con ingresos altos. Este impuesto es claramente regresivo. Sin embargo un aumento del impuesto no es regresivo. Asumiendo que la elasticidad-precio de la demanda es la misma, incrementar al doble el impuesto al cigarrillo reduce el consumo de ambos fumadores, con una reducción relativamente mayor para el fumador de menores ingresos. Además, aumenta el impuesto total pagado por ambos fumadores (a $0,6x/y$ para el fumador con ingresos bajos y a $0,3x/y$ para el fumador con ingresos altos). Sin embargo, el *aumento del impuesto* que paga el fumador con ingresos bajos ($0,1x/y$) es menor que el que soporta el fumador con ingresos altos ($0,133x/y$). Por lo tanto, si bien el impuesto inicial es regresivo, el *aumento del impuesto sobre el tabaco es progresivo* y la regresividad total del impuesto sobre el tabaco se reduce (Chaloupka y otros, 2000).

Los fumadores y el costo de su adicción

Como la demanda de productos de tabaco es inelástica, los impuestos al tabaco reflejan una tributación eficiente en el corto plazo.

¹¹ En general, estas externalidades se clasifican en dos categorías: por un lado, las externalidades de carácter financiero que se asocian con los efectos del consumo de tabaco en el costo de la atención de salud, seguros de salud y de vida en grupo, las pensiones y otros programas financiados colectivamente; por el otro, los costos asociados con la salud y otras consecuencias de la exposición al humo del tabaco en el medio ambiente (Chaloupka y otros, 2000).

El primer concepto se refleja en la regla de Ramsey. Es decir, habida cuenta de que los gobiernos tienen que generar ingresos fiscales y utilizar impuestos especiales para lograr su objetivo, los impuestos aplicados a los bienes y servicios con demanda relativamente inelástica son más eficientes que los que se aplican a los bienes y servicios con demanda más elástica (manteniendo constante la elasticidad de la oferta). Cuanto más inelástica sea la demanda, tanto menor será el número de consumidores que modifiquen sus decisiones de compra como resultado de las variaciones del impuesto/precio. Hay, pues, menos distorsión causada por los impuestos.

El segundo concepto se relaciona con las externalidades.¹¹ Los impuestos pueden utilizarse para aumentar la eficiencia económica ahí donde se presentan externalidades (estos impuestos se conocen como “impuestos de Pigou”) (Pigou, 1962). Si se considera que los impuestos especiales al tabaco son una manera de “internalizar” los costos sociales del tabaquismo —es decir, de incluir en el precio que los fumadores deben pagar un elemento por concepto de las consecuencias sociales del tabaquismo—

es posible medir estos costos sociales y determinar las tasas impositivas correspondientes. Por lo tanto, determine el importe del impuesto a los cigarrillos de manera que los ingresos fiscales totales aportados por los fumadores sean iguales a los costos sociales totales generados por éstos.¹²

Aunque las estimaciones de los costos sociales netos del consumo de tabaco son cruciales para determinar el nivel apropiado de los impuestos al tabaco, la estimación del costo de las externalidades negativas resultantes de fumar cigarrillos y otras formas de consumir tabaco es una tema muy controversial (Chaloupka y otros, 2000).

Tanto la regla impositiva de Ramsey como la de Pigou recomiendan que los productos de tabaco sean gravados con impuestos relativamente altos por razones de eficiencia fiscal.

Contrabando

Al establecer tasas impositivas al tabaco considere el poder adquisitivo de los consumidores locales, las tasas impositivas vigentes en los mercados vecinos y la capacidad y eficacia del fisco para hacer que se apliquen. Además, considere el riesgo de contrabando de tabaco ya que puede limitar los aumentos de las tasas impositivas..

Quienes se oponen a los aumentos de los impuestos al tabaco a menudo exageran la magnitud y los riesgos del contrabando. En Sudáfrica, por ejemplo la industria tabacalera pronosticó que habría contrabando en gran escala cuando el gobierno anunció una serie de grandes aumentos de los impuestos sobre el tabaco. Aunque el contrabando aumentó, no lo hizo tanto como lo había pronosticado la industria tabacalera: se estima que el contrabando ha aumentado entre 1% y 6% del total de cigarrillos fumados.

Para un examen completo del contrabando de tabaco y sus consecuencias sobre las políticas, la administración y la recaudación fiscal, véase la herramienta titulada **Contrabando**.

Habida cuenta de que se imponen a la sociedad los elevados costos externos del fumar, los impuestos al tabaco pueden ayudar a “internalizar” esos costos en los propios fumadores.

¹² Hay abundantes pruebas de las consecuencias que el consumo de tabaco tiene para la salud, de las cuales se desprende claramente la importancia de los costos directos de la atención médica para prevenir, diagnosticar y tratar las enfermedades relacionadas con el tabaco. Para más información véase Lightwood y otros (2000): “Estimating the costs of tobacco use”, Tobacco Control in Developing Countries, ed. por Jha y Chaloupka, Publicación del Banco Mundial, 2000.

V. Generación de mayor recaudación por concepto de impuestos especiales

Pronostique el monto de la recaudación fiscal por concepto de impuestos especiales al tabaco

Como se analizó anteriormente, una de las finalidades primordiales del establecimiento o el aumento de impuestos especiales es incrementar la recaudación fiscal. Dado que el tabaco es el mejor candidato entre los productos que pueden lograr que aumente la recaudación por concepto de impuestos especiales, a menudo los funcionarios del organismo tributario deben identificar y recomendar el aumento de tributos necesario para conseguir el nivel requerido de recaudación. El organismo tributario a menudo hace pronósticos de los ingresos derivados de los impuestos especiales como resultado de la modificación de las tasas de esos impuestos. Hay diferentes maneras de hacer estos pronósticos, utilizando desde sencillas técnicas de valoración hasta complejos modelos económétricos (Sunley y Weiss, 1992).

¿Por qué pronosticar?

Para lograr el aumento previsto de la recaudación fiscal, hay que conocer la elasticidad de la demanda con respecto al precio. En la mayoría de los países de ingresos bajos e intermedios, la elasticidad de la demanda de cigarrillos con respecto a su precio es de alrededor de -0,8.

El pronóstico del monto de la recaudación fiscal es importante tanto para que quienes formulan políticas como para quienes las administran. Es preciso saber cuál es el monto total de la recaudación fiscal antes de ajustar debidamente los gastos del Estado. Por otra parte, y en particular en los países en desarrollo, los gobiernos a menudo necesitan aumentar sus ingresos fiscales y los impuestos al tabaco son los candidatos perfectos para satisfacer esa necesidad.

Cuando se considera aumentar el impuesto al tabaco, es importante que se pronostiquen los ingresos fiscales sobre la base de las tasas impositivas propuestas por dos motivos. Primero, los encargados de formular políticas y los funcionarios del gobierno tienen enorme interés en saber el monto de los ingresos fiscales adicionales que se obtendrán con ese aumento. Segundo, y especialmente cuando el aumento del impuesto es considerado como un método para reducir el consumo, los activistas de la salud pública deben presentar pruebas de que con el aumento del impuesto no se reducirán los ingresos del fisco. De lo contrario, será menos probable que los encargados de formular las políticas consideren la posibilidad de aumentar un impuesto sobre el tabaco.

Los economistas que analizan los efectos de los impuestos al tabaco sobre su consumo deben considerar asimismo sus consecuencias en el aumento de los ingresos fiscales para recomendar esa política más enérgicamente.

Los productos de tabaco están sujetos a los impuestos sobre las ventas y también a los derechos de importación. Cuando los consumidores compran

productos de tabaco, éstos ya están gravados por los impuestos especiales, el IVA y los derechos de importación. En la sección que sigue se analizan tan sólo los ingresos fiscales procedentes de los impuestos especiales.

¿Cómo pronosticar?

Estime los ingresos fiscales derivados de la modificación de la tasa de un impuesto especial multiplicando la base imponible por el aumento de la tasa impositiva y realizando el ajuste correspondiente a los cambios de esa base imponible. Por ejemplo, suponga que hay un impuesto especial específico de 10 pesos por paquete de cigarrillos, que lleva el precio al por menor a 20 pesos por paquete. Este impuesto es igual a 50% del precio al por menor. Si se venden 10 millones de paquetes por año, los ingresos fiscales correspondientes serán de 100 millones de pesos (10 pesos multiplicadas por 10 millones). Cuando la tasa del impuesto especial aumenta 10% y llega a 11 pesos por paquete, el precio de venta al por menor de un paquete de cigarrillos sube 5% a 21 pesos. Si la elasticidad de la demanda de cigarrillos es de -0,8 (lo que quiere decir que un aumento de 10% del precio reduce el consumo en 8%), el aumento de 5% del precio de los cigarrillos al por menor reduce la demanda de cigarrillos en 4%.¹³ Las ventas totalizan 9,6 millones de paquetes por año y los ingresos fiscales aumentan 5,6 millones de pesos ((11 pesos x 9,6 millones de paquetes) – (10 pesos x 10 millones de paquetes)), o sea 5,6%.

La variación esperada de los ingresos del fisco como consecuencia de una modificación del impuesto especial se puede demostrar matemáticamente (Van Walbeek, 2000):

$$\text{REC} = \text{consumo (Q)} \times \text{impuesto especial (IE}_x\text{)}$$

tomando el valor logarítmico

$$\ln(\text{REC}) = \ln(Q) + \ln(\text{IE}_x)$$

y tomando la derivada con respecto al tiempo

$$d(\text{REC})/\text{REC} = d(Q)/Q + d(\text{IE}_x)/\text{IE}_x \quad [1]$$

entonces la derivada de

$$\ln(f(x)) = df(x)/f(x)$$

donde REC = recaudación fiscal por impuestos especiales al cigarrillo

IE_x = impuesto especial al cigarrillo por paquete de cigarrillos

Q = consumo per cápita en paquetes

Cambio porcentual en el consumo $d(Q)/Q$ = elasticidad-precio

X cambio porcentual en el precio $d(P)/P$ [2]

Cambio porcentual en el precio $(d(P)/P)$ = cambio porcentual en el impuesto al cigarrillo $d(\text{IE}_x)/\text{IE}_x$ X razón entre impuesto y precio (IE_x/P)

[3]

¹³ Si el precio aumenta 10%, cabe esperar una reducción de 8% en el consumo. Habida cuenta de que el precio sube tan sólo 5% (la mitad de 10%), el consumo baja 4% (la mitad de 8%).

Reemplace [2] por [3] para obtener

$$(d(Q)/Q = (\eta_p) X ((d(IE_x)/IE_x) X (IE_x/P))) \quad [4]$$

Reemplace [1] por [4] para obtener

$$d(REC)/REC = d(IE_x)/IE_x X (1 + (\eta_p X (IE_x/P)))$$

donde $d(REC)/REC$ = cambio porcentual en REC

$d(IE_x)/IE_x$ = cambio porcentual en IE_x

η_p = elasticidad de la demanda con respecto al precio de los cigarrillos

IE_x/P = razón entre el impuesto al consumo y el precio de los cigarrillos por paquete ((10/20) = 0,50)

Aplique los valores de la hipótesis expresada arriba en esta fórmula

$$d(REC)/REC = 10 X (1 + (-0,8 X (0,50)))$$

$$d(REC)/REC = 6\%$$

Al pronosticar la recaudación fiscal por impuestos especiales, es muy importante considerar si los impuestos especiales son *ad valorem* o específicos y, en caso de que sean específicos, si se han reajustado con arreglo al índice de inflación. Para información más detallada sobre los impuestos específicos y *ad valorem*, remitimos al lector a la sección “Seleccione el tipo de impuesto” del capítulo VI. **CONSIDERE EL TIPO APROPIADO DE IMPUESTO AL TABACO.**

Modelo econométrico para hacer pronósticos

Hay varios métodos que se pueden utilizar para pronosticar qué recaudación fiscal derivada de los impuestos especiales ha de obtenerse en determinado período como consecuencia de los cambios introducidos en las tasas de esos impuestos. Un enfoque es desarrollar un modelo econométrico, estimar sus parámetros a partir de los datos disponibles y utilizarlos después para predecir los valores futuros de las variables que sean de interés.

En la herramienta titulada **Análisis económico de la demanda de tabaco**, se exponen varios modelos que permiten estimar la elasticidad precio de la demanda del consumo de cigarrillos utilizando series temporales de datos agregados. Uno de estos modelos —el modelo de la demanda miope— se puede utilizar para pronosticar los ingresos fiscales derivados de los impuestos indirectos cuando hay aumentos de precio. Este pronóstico se expresa así:

$$Q_t = b_0 + b_1 P_t + b_2 Y_t + b_3 Q_{t-1} + \epsilon_t$$

donde Q_{t-1} = consumo per cápita de cigarrillos por adulto en el año $t-1$

Y_t = ingresos reales por adulto

P_t = precio real por paquete de cigarrillos

Suponga que la estimación arroja los siguientes coeficientes:

$$Q_t \text{ pronosticado} = 142,5 - 0,464P_t + 0,003Y_t + 0,158 Q_{t-1} + \epsilon_t$$

Nota: se asume que la elasticidad del precio para esta ecuación durante el período considerado (datos de 1970 a 1999) es de -0,8. Esto se deduce de multiplicar el coeficiente del precio (-0,464) por la proporción del valor medio muestral del precio y el consumo (precio/consumo). Con otro criterio, multiplique el coeficiente del precio por la proporción del precio y el valor del consumo en el año 1999 para estimar la elasticidad del precio en 1999.

Suponga que la observación del último año corresponde a 1999 ($t = 99$) y que los valores son datos de 1999.

$$Q_{99} \text{ esperado} = 142,5 - 0,464(420 \text{ pesos}) + 0,003(4.500) + 0,158(43) + \epsilon_{99}$$

Suponga asimismo que

P_{99} real = 420 pesos (precio nominal en 1999 2.300 pesos por paquete, dividido por el índice de precios de consumo (IPC) de 1999)

Y_{99} (ingresos reales) = 4.500 pesos por adulto (ingresos nominales divididos por el IPC del año correspondiente)

Q_{99-1} = el consumo por adulto del último año es de 43 paquetes

Después, calcule el consumo per cápita esperado para 1999 multiplicando los coeficientes calculados por los valores reales de las variables en ese año; proceda así:

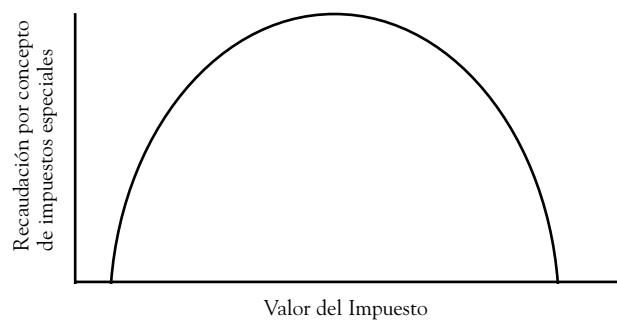
1. Suponga que el precio nominal de los cigarrillos aumenta 10% para 1999.
2. Multiplique el valor nominal del precio de 1999 por 10% y añada el resultado al valor (el precio es de 2.300 pesos y un aumento de 10% representa 230 pesos, de manera que el nuevo precio es $2.300 + 230 = 2.530$ pesos).
3. Divida el valor nominal por el IPC de 1999 para obtener el nuevo valor real del precio por paquete en 1999.
4. Reemplace el valor del precio correspondiente a la ecuación de 1999 por el nuevo valor del precio real. Se supone que las demás variables se mantienen constantes.
5. Multiplique cada valor por el coeficiente correspondiente para determinar el consumo hipotético en 1999, cuando el precio haya aumentado 10%. La diferencia entre el consumo per cápita previsto e hipotético representa la ganancia o la pérdida per cápita de paquetes de cigarrillos.

¹⁴ En este ejemplo se utilizan tan sólo tres variables independientes para mantener la sencillez. Además, se recurre a un aumento del precio y no del impuesto porque el modelo se ha concebido con tal finalidad. Los lectores que quieran usar éste y otros modelos para calcular y pronosticar la elasticidad del precio y los ingresos fiscales deben familiarizarse con los modelos económétricos que se exponen en la herramienta titulada **Análisis económico de la demanda de tabaco**.

6. Multiplique la ganancia o la pérdida per cápita de paquetes de cigarrillos por la población adulta en 1999, ya que la variable dependiente es el consumo per cápita de los adultos. Obtendrá así el total de paquetes de cigarrillos ganados o perdidos en 1999.
7. Multiplique este número por la tasa impositiva (en el ejemplo, se supone que el 10% de aumento del precio deriva del aumento del impuesto, de manera que al valor del impuesto de 1999 se añaden 230 pesos por paquete y la suma se divide por el IPC para determinar el valor real del impuesto).
8. Si se conoce el IVA por paquete, multiplique el consumo total por el valor real del IVA para calcular los ingresos fiscales reales derivados del IVA de los cigarrillos.
9. Sume ambos ingresos (por impuestos indirectos y por IVA) para determinar el total de la renta fiscal real derivada de los impuestos al cigarrillo.

El siguiente desafío consiste en determinar la tasa del impuesto especial sobre el tabaco con la cual se maximizan los ingresos fiscales. En hipótesis, el precio se puede aumentar de manera metódica 5%, 10%, 50% y así sucesivamente, para calcular después el valor del impuesto correspondiente. Sin embargo, es típico que cuando una subida del impuesto se refleja en el precio, los productores trasladan por completo el aumento del impuesto al consumidor, que de esta manera soporta toda la carga impositiva. Cuando la relación entre el impuesto y los ingresos fiscales se representa gráficamente, aparece una curva de Laffer y se determina el punto de los ingresos fiscales máximos (figura 4.1).

Figura 4.1. Curva de Laffer



VI. Considere el tipo apropiado de impuesto al tabaco

Grave con un impuesto especial los productos de tabaco que son objeto de comercio

Es frecuente que el tabaco y sus productos se produzcan en un país y después se distribuyan dentro del país o se envíen a otro para ser consumidos o elaborados. Considere en qué etapa de la cadena de producción y distribución se debe recolectar el impuesto especial. Hay dos tipos diferentes de impuestos especiales:

- Los tributos especiales a la manufactura se imponen al productor o importador de un bien imponible y se incluyen en el precio que el comprador final paga por ese bien.
- Los tributos especiales a la compra al por menor, por el contrario, se imponen al comprador final en el lugar de venta.

Habida cuenta de la debilidad de las administraciones tributarias, en la mayoría de los países en desarrollo y de transición, los impuestos especiales se recaudan en la etapa de manufactura por razones administrativas.

Los impuestos especiales que gravan las importaciones/exportaciones pueden recaudarse en el país de origen o en el país de destino (Terra, 1996).¹⁵ Tomando en cuenta la experiencia internacional, lo mejor es que los impuestos especiales se impongan en el lugar de destino, para que cada país grave sus importaciones pero no sus exportaciones. Esta norma evita los posibles problemas de la doble tributación o la falta de tributación (Sunley y otros, 2000).

Muchos países imponen un arancel aduanero y además un impuesto indirecto sobre las importaciones. Sin embargo, al establecer los impuestos *ad valorem* tenga cuidado de no establecer como base el costo más el arancel aduanero. De hacerlo, ello daría lugar a un impuesto sobre otro impuesto, habida cuenta de que el arancel aduanero está incluido en la base del impuesto indirecto (Sunley y otros, 1999).¹⁶

Con arreglo al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), incluido ahora en la Organización Mundial del Comercio (OMC):

- Los países pueden imponer gravámenes compensatorios a las importaciones y eximir total o parcialmente de impuestos a las exportaciones, aunque no estén obligados a hacerlo.
- Los países no debieran discriminar entre productos de fabricación nacional y productos importados. Los productos importados “no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares” (Terra, 1996).¹⁷
- No se aplicarán impuestos interiores para proteger la producción nacional (GATT, artículo III, párrafo 2); Terra, 1996).

¹⁵ El alcance territorial de los impuestos sobre el consumo se puede basar en el principio de origen y en el principio de destino. La mayoría de los gobiernos adoptan el principio de destino para los impuestos sobre el consumo. Es posible que este principio requiera un ajuste fiscal en frontera (AFF), que es un recargo en las importaciones y no debe ser superior a los impuestos internos o las cargas de otro tipo que graven productos nacionales similares. El AFF se refiere al tratamiento tributario con arreglo a las normas del GATT, incluido ahora en la OMC (Terra, 1996).

¹⁶ A modo de ejemplo, si el valor en aduana es 100, un arancel aduanero de 10% aumenta el costo a 110 y un impuesto especial de 20% sobre el valor en aduana es 20. Por consiguiente, el costo total con arancel e impuesto es $100 + 10 + 20 = 130$. Si el arancel aduanero se incluye en la base del impuesto especial al tabaco, el impuesto de 20% pasa a ser 22 y entonces el costo total aumenta a $100 + 10 + 22 = 132$.

¹⁷ En general, el principio de no discriminación exige que los países impongan un tributo especial idéntico a los productos de fabricación nacional y a los mismos o similares productos importados de otros países miembros.

Seleccione el tipo de impuesto

Los impuestos específicos y *ad valorem* son los dos tipos principales de impuestos especiales. Como se indicó anteriormente, mientras los impuestos específicos se aplican a la *cantidad* del producto elaborado o consumido —una suma fija por paquete, 1.000 cigarrillos, 1.000 g de tabaco, etc; los impuestos *ad valorem* son un porcentaje del *valor* de los productos de tabaco a partir del precio o del costo para los fabricantes o los importadores.

Determine las prioridades tributarias

Los impuestos específicos y *ad valorem* producen diferentes efectos en los precios, las ganancias, los ingresos fiscales, la calidad y la variedad del producto, la administración y la distribución de los ingresos (Keen, 1998; Delipalla y otros, 1992). Los méritos relativos de cada impuesto dependen en parte de la perspectiva de quién evalúa sus efectos.

- Los consumidores se preocupan por el precio, la calidad y la variedad de los productos de tabaco que consumen.
- Los productores de tabaco se preocupan por las ganancias y la participación en el mercado.
- Los gobiernos se preocupan por los ingresos tributarios, la facilidad de la administración, la recaudación fiscal efectiva y el bienestar de los consumidores.

Elija entre impuestos específicos y *ad valorem*

Hay muchos factores que pueden influir en la elección de un tipo de impuesto en vez de otro.¹⁸ Considere sobre todo aquellas circunstancias que puedan afectar a los objetivos generales del impuesto desde la perspectiva del consumidor, el gobierno y el productor.

- Si la inflación es alta y se espera que se mantenga alta, se prefieren los impuestos *ad valorem*. Habida cuenta de que están basados en el valor, no se devalúan con la inflación.
- Si la finalidad primordial del impuesto es desalentar el consumo de los cigarrillos, son aconsejables los impuestos específicos. Dado que están basados en la cantidad del producto adquirido, la carga impositiva es la misma para cada cigarrillo. Hay, sin embargo, excepciones, pues es probable que la industria tabacalera busque maneras de reducir al mínimo las consecuencias de estos impuestos sobre el consumo.¹⁹
- Si la administración tributaria es débil, se prefieren los impuestos específicos, pues es más fácil determinar la cantidad tangible que el valor de los productos gravados.

¹⁸ Para más información, véase Johnson (1978), London Economics (1995), Oxford Economic Forecasting (2001) y Myles (1988).

¹⁹ Por ejemplo, Townsend (1998) describe cómo, en el Reino Unido, el paso de un sistema en que los tributos se basaban en el peso del tabaco a otro en que se imponían por cigarrillo indujo a las empresas tabacaleras a comercializar cigarrillos “extralargos” y “superextralargos”. Con esta maniobra bajó el impuesto total por cantidad de tabaco fumado. Asimismo, Evans y Farrelly (1998) señalan que los aumentos de los impuestos sobre el consumo de cigarrillos, si bien reducen de manera significativa la prevalencia del tabaquismo, inducen a algunos de los que siguen fumando a consumir cigarrillos más largos o marcas que admiten un mayor contenido de nicotina y alquitrán. Según la interpretación de algunos, esto entraña un aumento de la calidad del cigarrillo que por lo general se consume (Barzel, 1976; British American Tobacco, 1994; Sobel y Garrett, 1997).

- los productos importados tienen una calidad o un precio más altos que los productos nacionales, se prefieren los impuestos *ad valorem*. Con la aplicación de tasas *ad valorem* aumenta el importe absoluto del impuesto que se paga por unidad al adquirir cigarrillos de alto valor y gran calidad; si ese importe se traslada a los consumidores, los precios de los cigarrillos importados subirán más que los precios de los cigarrillos de fabricación nacional, que cuestan menos y son de inferior calidad. Así se proporciona protección a los fabricantes nacionales.
- Si los productos importados son de una calidad más alta que los productos nacionales y la diferencia de calidad entre unos y otros es grande, los aranceles aduaneros impuestos al producto importado compensan el efecto característico de los impuestos específicos, que son “malos” para la producción nacional de bajo precio. En efecto, el precio de un producto nacional de bajo precio aumenta en mayor proporción y la diferencia de precios se reduce.
- Si se imponen aranceles aduaneros para proteger a los productores locales, es factible imponer tributos especiales tanto a la producción nacional como a las importaciones. Esos tributos pueden incluir impuestos *ad valorem*, lo que puede crear un problema para los importadores. Los derechos de importación ya gravan los productos importados de alto precio y el precio de estos productos refleja ese costo. Como consecuencia, es grande la diferencia de precio entre las marcas nacionales y las importadas. Cuando se impone un tributo *ad valorem*, el precio de una marca importada aumenta más que el precio de una marca nacional, y la diferencia de precio se hace aún mayor. Por lo tanto, a la marca importada le puede resultar muy difícil conquistar una parte del mercado.
- Con un impuesto *ad valorem*, una parte de cualquier aumento del precio de los cigarrillos va al gobierno en concepto de ingresos fiscales (el llamado efecto multiplicador del impuesto) (Keen, 1998). Por lo tanto, las tasas *ad valorem* inducen a los productores a no mejorar la calidad de los cigarrillos si la mejora supone precios más altos y, en consecuencia, un mayor importe del impuesto que pagan. Considere el caso de un fabricante que quiera mejorar la calidad reduciendo significativamente el componente de alquitrán de sus productos de tabaco. El costo de hacerlo debe trasladarse al consumidor. Como consecuencia del efecto multiplicador, si el fabricante aumenta su precio neto (precio del productor) en \$1, el precio que se cobra al consumidor debe subir más de \$1. Concretamente, cuando el precio del productor aumenta en \$1, es preciso incrementar el precio al consumidor a $\$1/(1 - v)$ o \$2,50, donde v es la tasa *ad valorem* de 60%.²⁰ A partir de esta hipótesis, es sumamente improbable que se produzca una mejora de la calidad.

²⁰ Suponga que v es la tasa impositiva *ad valorem* y δ la tasa impositiva específica. El precio al productor (P_n , que es el precio ya deducidos los impuestos) es sencillamente el precio de consumo P , menos la tasa específica δ y la tributación *ad valorem* vP :
$$P_n = (1 - v) P - \delta.$$

- Los impuestos específicos deben automáticamente ser ajustados según el Índice de Precios al Consumidor (IPC) para seguir el ritmo de la inflación. Es fundamental, pues, que el ajuste sea automático —por orden administrativa— y que no dependa de la decisión de un organismo del Ejecutivo ni de la aprobación de un órgano legislativo. En períodos de alta inflación, se puede suspender los ajustes automáticos.
- Si la moneda nacional suele depreciarse o apreciarse con frecuencia, establezca un impuesto específico en una “moneda fuerte”. Así se logrará que el impuesto específico sea más coherente y fiable como fuente de ingresos fiscales.
- Si se modifican las tasas impositivas, los productores reaccionan de manera diferente según los distintos regímenes tributarios. Cuando suben o bajan las tasas de los impuestos específicos, los productores suelen aumentar o disminuir el precio al consumidor en una suma más o menos igual a la cuantía del impuesto. Por lo tanto, el consumidor carga con el peso de la modificación del impuesto. Empero, con los impuestos *ad valorem*, donde el importe del impuesto pagado se incorpora automáticamente en el precio del producto, el productor tiene menos incentivos para aumentar el precio al consumidor. Por consiguiente, el incremento o la reducción de la tasa de un impuesto *ad valorem* suele conllevar una subida o una bajada del precio al consumidor inferior al incremento del impuesto. En síntesis, es más probable que aumente el precio al consumidor si las tasas impositivas que suben corresponden a impuestos específicos y no a impuestos *ad valorem*.

En el cuadro 4.2 se comparan resumidamente estos dos tipos de impuestos y sus efectos sobre el consumidor, el gobierno y la industria.

Consideré lo mejor de ambos

Es posible contar con “lo mejor de ambos” combinando un impuesto específico con otro *ad valorem* en los productos de tabaco.

Por ejemplo, en cada país miembro de la Unión Europea (UE), los impuestos sobre el consumo de cigarrillos comprenden dos elementos: uno específico y otro *ad valorem*. El elemento específico debe representar entre 5% y 55% de la carga impositiva total (impuestos especiales + IVA) en la categoría del precio de venta más popular en el país (generalmente, marcas de cigarrillos extralargos con filtro). Esta combinación de tipos tributarios refleja una fórmula de transacción política “bendecida” por el régimen tributario por entonces vigente en la mayoría de los países de la UE.²¹ Las tasas mínimas para otros productos de tabaco manufacturados —puros y cigarrillos, tabaco liado a mano y otros tipos de tabaco para fumar— se expresan en términos *ad valorem*.

²¹ O sea, el impuesto híbrido fue una solución conciliatoria de un problema político planteado entre los países miembros de la Unión Europea.

Cuadro 4.2

Comparación entre los impuestos específicos y *ad valorem* desde la perspectiva de aquellos interesados en temas de tabaco

Participante/preocupación	Impuesto específico	Impuesto <i>ad valorem</i>
Consumidor: Calidad y variedad		
Proporcionar un incentivo para que se busque más calidad y mayor variedad de los productos	Sí (efecto de mejora) ¹	No ²
Efecto del aumento del impuesto en el precio	Precios más altos (cambio excesivo) ³	Precios más bajos (cambio exiguo)
Gobierno: Recaudación y administración		
Mantener el valor de la recaudación en períodos de inflación alta	No (debe ajustarse con arreglo al IPC)	Sí
Reducir al mínimo la evasión y elusión de impuestos y percibir los ingresos esperados	El fabricante puede variar la longitud del cigarrillo o el tamaño del paquete para reducir el pago al fisco	Quizás tenga que fijar un precio mínimo para contrarrestar las transferencias abusivas al precio. ⁴
Administración y cumplimiento	Fácil ⁵	Debe definir la base del impuesto <i>ad valorem</i> para reducir al mínimo las posibilidades de evadir impuestos de la industria. ⁶
Productor nacional: ganancias y participación en el mercado		
Proteger las marcas nacionales de las marcas internacionales	No	Sí (cuanto más alto sea el precio, tanto mayor será el importe absoluto del impuesto que se paga por unidad, pues el impuesto es un porcentaje del precio). ⁷

1 Los impuestos por unidad son los mismos para todos los cigarrillos, sin variación por calidad, valor o precio. Esto reduce la diferencia de precios entre los cigarrillos de más y menos calidad/precio y puede inducir a los consumidores a optar por cigarrillos de mayor calidad/precio (suponiendo que los cigarrillos más caros se consideren de mejor calidad).

2 El impuesto *ad valorem* anexa el mismo porcentaje a los precios de las versiones del producto de alta y baja calidad, por lo cual los precios relativos no varían.

3 Frente a un aumento de la tasa impositiva, un productor oligopolístico o monopolístico suele aumentar el precio al consumidor en mayor o menor medida que el importe total del aumento del impuesto, según se trate de un impuesto específico o de un impuesto *ad valorem*, respectivamente (Harris, 1987; Townsend, 1998).

4 Si el impuesto *ad valorem* es un porcentaje del precio del fabricante, éste puede vender los cigarrillos a una empresa de comercialización conexa a un precio artificialmente bajo para reducir su responsabilidad fiscal.

5 La tributación específica es más fácil de administrar, en particular en los países donde la administración tributaria es débil. Los funcionarios de esta administración pueden determinar y comprobar fácilmente la responsabilidad empresarial contando los productos, rotulando las unidades gravadas o fijando sellos en ellas.

6 En los países en desarrollo, un impuesto basado en el valor (*ad valorem*) puede ser difícil de administrar si los precios de mercado de los bienes imponibles no están establecidos o están subvaluados por no existir mercados estructurados. Esto puede provocar una pérdida sustancial de ingresos fiscales.

7 Con la tributación *ad valorem*, parte de cualquier aumento del precio al consumidor va a parar al gobierno en concepto de recaudación fiscal.

VII. Administración y recaudación de impuestos al tabaco

La administración de impuestos especiales requiere una estrategia integrada para hacerse cargo del registro y archivo de los contribuyentes y sus pagos, de la recaudación de impuestos atrasados, auditorías, apelaciones y servicios a los contribuyentes. En los países de ingresos altos, los impuestos especiales pueden administrarse confiando en que cada contribuyente presente su declaración de impuestos y revisando después sus libros de contabilidad. En los países con sistemas menos acreditados en materia de recaudación fiscal, hacer cumplir con el pago de los impuestos especiales a productos de tabaco puede exigir un sistema de control más complejo.²²

El proceso de recaudación

Cumplimiento

El alto grado de cumplimiento con el fisco en materia de impuestos especiales que se observa en muchos países de ingresos altos, se basa en parte en el mantenimiento de una relación profesional entre el organismo tributario y el contribuyente.

Desarrolle esa relación profesional como parte de la estrategia general para fortalecer la administración tributaria y promover el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Registro y concesión de licencias

Hacer cumplir eficazmente la legislación tributaria requiere un sistema de emisión de licencias que abarque a todos los importadores, fabricantes y mayoristas de productos de tabaco y exigir a los minoristas que adquieran los productos únicamente a importadores, mayoristas o fabricantes debidamente autorizados.

Antes de otorgar una licencia, lleve a cabo una investigación si se sospecha que el solicitante tiene antecedentes penales o ha participado en operaciones de contrabando. La imposición de sanciones relativamente severas por no obtener una licencia facilita la administración del impuesto.

Momento del pago de los impuestos

Los impuestos especiales que gravan los productos de tabaco se perciben generalmente cuando el bien se produce o importa y no cuando finalmente se vende. Con controles físicos apropiados (examinados más adelante), es mucho más fácil determinar cuando se fabrican o se despachan los productos que cuando se venden o se cobran.

Aunque la obligación tributaria se establece cuando los productos se importan o fabrican, permita el aplazamiento del pago del impuesto siem-

²² Para más información, véase Sunley y otros, 2000.

pre que se ofrezcan garantías apropiadas de que el impuesto se ha de pagar. Con un aplazamiento se puede sincronizar el pago al fisco de manera que coincida aproximadamente con el momento en que el consumidor compra el producto.

Garantías de pago

Los productores pueden tener problemas de caja si se les exige que los impuestos se paguen en base al inventario de bienes producidos. Para mitigar este problema los productores pueden adquirir un bono u otro título similar que garantice el pago de todas las obligaciones tributarias.

Si los productos de tabaco que se producen se depositan en un almacén garantizado, imponga la obligación tributaria cuando los bienes sujetos a impuestos especiales se retiren del depósito (es decir, queden liberados para su consumo) y no cuando se produzcan. Por consiguiente, un productor de cigarrillos puede elaborar cigarrillos y almacenarlos en un depósito garantizado. El impuesto es exigible cuando el producto se retira de ese depósito (a menos que se retire con un bono de transferencia para trasladarlo a otro centro de producción para someterlo a un proceso adicional o con un bono de exportación para exportarlo).

Controles físicos

Los gobiernos que cuentan con sistemas eficaces de administración tributaria garantizan el control de los cargamentos que entran y salen de los establecimientos de producción de tabaco. Con regularidad, por lo general semanal o mensualmente, el productor pone sus registros a disposición del organismo tributario para su inspección.

Como forma de control, periódicamente realice un inventario de los productos que se encuentren a la mano y verifique con la información sobre producción y embarque o envío dada por el contribuyente. Estas acciones de control pueden incluir también verificar el inventario a través de un recuento de los paquetes de cigarrillos. Un empleado de la empresa puede realizar el conteo bajo la supervisión de un funcionario del organismo tributario. En aras de la integridad, procure que los funcionarios encargados del control se alternen con frecuencia en distintos lugares y que su jefe o supervisor realice visitas de sorpresa.

En el pasado, países de ingresos altos adoptaron rigurosos controles físicos sobre los productos sujetos a impuestos especiales. Por ejemplo, las destilerías de whisky en Escocia tuvieron alguna vez cerraduras oficiales en sus entradas, salidas y en sectores clave del proceso de producción que estaban expuestos a extracciones ilegales. En cada destilería había un agente fiscal residente que vivía en una casa contigua y no se podía realizar ninguna actividad sin que el funcionario estuviera presente para abrir las

cerraduras. De manera análoga, en cada depósito garantizado del Reino Unido había un funcionario residente que tenía que abrir y cerrar el depósito. Ahora, en el Reino Unido se confía en un cuidador del depósito que controla todos los días y la fiscalización oficial se basa en inspecciones realizadas al azar y en sistemas de auditoria. Los países en desarrollo debieran considerar la posibilidad de implantar controles rigurosos similares sobre los productos de tabaco. Sin embargo, igual que en todos esos sistemas, es preciso contemplar la posibilidad de que el funcionario del organismo tributario cometiera dolos.

Sellos

Los sellos fiscales son otro método de asegurar el pago de impuestos especiales y de impedir que los productos por los cuales se ha pagado el impuesto correspondiente a determinada jurisdicción sean despachados a otra.

Venda estos sellos a los contribuyentes para recaudar dinero por anticipado o entrégueselos bajo fianza a los productores que depositan su producción en almacenes garantizados y cuyo pago ha sido postergado.

Pago con sellos de impuestos específicos

Los sellos que representan el pago íntegro de un impuesto son particularmente eficaces para pagar impuestos específicos. Si el precio del sello no representa el pago íntegro de un impuesto, como ocurre en la Federación de Rusia, se corre el riesgo de que ese sello pueda aún utilizarse como representación del pago de otros impuestos.

Asegúrese de que todos los productos que llevan sellos hayan pagado íntegramente el impuesto exigiendo que los contribuyentes que pagan impuestos especiales den cuenta con exactitud del acopio y la utilización de sellos. En esta situación, los sellos sirven para complementar otros programas administrativos y ayudan a determinar las obligaciones fiscales de los productores.

Pago con sellos de impuestos *ad valorem*

Cuando los sellos se utilizan para reflejar el pago de impuestos *ad valorem*, se necesitan diferentes sellos para cada valor del bien gravado. En el caso de los cigarrillos, los fabricantes adhieren el sello fiscal directamente al paquete como parte del proceso de fabricación. Por ejemplo, es frecuente que los sellos se fijen en los paquetes de cigarrillos antes de que se coloque el envoltorio de celofán final.

Administración de los sellos

El gobierno debe mantener un control total tanto de los bienes imponibles como de los sellos. En muchos países, los sellos fiscales se vuelven a

usar indebidamente o son fáciles de falsificar. Para limitar esa actividad ilegal, use sellos que sean de alta calidad, difíciles de duplicar, numerados en serie y adheridos al paquete de manera tal que se rompan al abrirlo. Los sellos sirven de poco control a menos que su uso se monitoree en la etapa de comercialización al por menor y los minoristas confíen en que el programa de sellos se aplica estrictamente.

Imponga sanciones severas o penales a las personas que produzcan o posean sellos falsificados y a las que comercien con productos ilícitos. De manera análoga, tipifique como delito el hecho de que un minorista o mayorista posea productos de tabaco que no lleven sellos auténticos. Es preciso que los gobiernos estén facultados para revocar las licencias operativas de los minoristas y mayoristas que cometan reiteradamente ese tipo de infracciones.

Costo de los sellos

La utilización de sellos entraña algunos costos para los productores de bienes gravados, tanto en función del trabajo y el equipo que necesitan para adherir los sellos como de la disminución en la rapidez de la producción por la necesidad de colocar los sellos. Por ejemplo, cada máquina de estampillado puede costar alrededor de US\$ 40.000 y algunos de los grandes contribuyentes pueden necesitar nada menos que 100 máquinas. Los productores también cargarán con el costo adicional de la pérdida de flexibilidad: una vez estampillado para su consumo en el mercado nacional, el producto no puede ser despachado a otra parte.

Impuesto sobre las existencias en almacén

Con objeto de limitar las oportunidades de evasión y facilitar la administración, recaude los impuestos al tabaco en la etapa de fabricación. Sin embargo, cuando se establezca un aumento en las tasas de los impuestos especiales, imponga un tributo a las “existencias en almacén” o a las existencias del producto que posean los distribuidores y los minoristas en la fecha de la subida del impuesto. Este impuesto a las existencias en almacén limita las ganancias derivadas de subidas en los impuestos que aumentan los precios de inmediato, por más que los distribuidores y minoristas tengan inventariados productos gravados con la tasa inferior de antes.

Aunque no es necesario instituir un impuesto sobre las existencias en almacén cada vez que aumenta la tasa del impuesto al tabaco, es preciso hacerlo cuando ese aumento es importante. Además, un mínimo “necesario” de productos inventariados debe quedar exento de cualquier impuesto sobre las existencias en almacén.

Impuesto para fines preestablecidos

El impuesto para fines preestablecidos asigna una parte o la totalidad de los ingresos que genera para costear servicios estatales o públicos específicos (Teh-wei Hu, 1988). Los impuestos para fines preestablecidos no son nuevos y son, además, muy comunes. Por ejemplo, en los Estados Unidos de América al menos un tercio del gasto público federal, estatal y local se financia con impuestos para fines preestablecidos (McMahon y Sprenkle, 1970). Sin embargo, pre establecer que una parte de los ingresos fiscales procedentes del tabaco será asignada a gastos particulares es un hecho relativamente nuevo. Desde fines de los años ochenta, algunos países aplican el “principio del beneficio”²³ al uso de los ingresos fiscales derivados de los impuestos indirectos al tabaco y asignan esos ingresos a actividades de control del tabaquismo y a otros gastos relacionados con la salud, incluyendo promoción de la salud y seguros de salud.

Usos de los impuestos para fines preestablecidos

Varios estados de los Estados Unidos de América (particularmente California, Massachusetts, Arizona y Oregón) y los gobiernos de diversos países (Canadá, Corea, Ecuador, Finlandia, Guam, Indonesia, Islandia, Malasia, Nepal, Perú, Polinesia Francesa, Polonia, Portugal y Rumanía) asignan una parte de la recaudación de los impuestos al tabaco a:

- educación y contra publicidad en temas relacionados al control del tabaco
- financiación de la atención de salud de las poblaciones que no tienen un seguro de salud ilimitado o no cuentan con uno
- investigación en la lucha contra el cáncer
- financiación de actividades deportivas y artísticas antes financiadas por la industria tabacalera

Un uso posible de los impuestos al tabaco para fines preestablecidos —que a menudo es objeto de debate pero que todavía no se ha adoptado— es ayudar a los cultivadores de tabaco y a las personas empleadas en la fabricación de productos de tabaco a cambiar de cultivo o de empleo a otras industrias.

Justificación de la asignación de los ingresos fiscales a fines preestablecidos

Muchos economistas expertos en temas de hacienda y finanzas públicas se oponen a los impuestos para fines preestablecidos porque introducen elementos rígidos que dificultan la asignación de los ingresos fiscales generales a usos competitivos. De otro lado, sin embargo existen buenas razones para considerar la posibilidad de imponer tributos de ese tipo:

- Los impuestos al tabaco para fines preestablecidos pueden utilizarse para financiar la promoción de la salud y la prevención de enfermedades.

²³ El principio del beneficio de la tributación estipula que todos deben pagar por hacer uso de los servicios que les brinda el Estado en proporción a los beneficios que obtienen como consumidores de esos servicios.

Esto es compatible con el “principio del beneficio” de la tributación y puede reducir la pérdida de bienestar que los impuestos más altos provocan en el productor o el consumidor, o en ambos (Hual, 1998). Los beneficios para la salud resultantes de fumar menos a causa de los impuestos son desproporcionadamente más grandes en las poblaciones de menores ingresos. En beneficio de los más pobres, es particularmente apropiado asignar los nuevos ingresos fiscales derivados de los impuestos al tabaco a subsidiar la provisión de tratamiento de la adicción a la nicotina y la prestación de servicios para dejar de fumar, con lo que se reduce aún más la regresividad percibida en un aumento de impuestos y se incrementa la progresividad de los beneficios para la salud derivados del aumento de los impuestos.

- Los impuestos al tabaco para fines pre establecidos pueden promover la equidad. Por ejemplo, muchos programas públicos que proveen seguros de salud están dirigidos a las poblaciones de menores ingresos. El hecho de asignar la recaudación de impuestos al tabaco al fin pre establecido de costear programas de seguros de salud para los pobres es compatible con un régimen fiscal general que promueva la equidad vertical de los impuestos y transferencias.
- Los cultivadores de tabaco y las personas empleadas en la industria tabacalera soportan parte de la carga que entraña los ajustes resultantes del aumento de los impuestos al tabaco. En el corto plazo, la asignación de una parte de los nuevos ingresos fiscales procedentes de los impuestos al tabaco a la sustitución de cultivos y a programas de reorientación profesional puede reducir de manera significativa el impacto entre los cultivadores y productores de tabaco.
- Un aumento en los impuestos al tabaco pre establecidos que se destine a financiar campañas contra el tabaquismo en los medios de comunicación, a programas de prevención y a subsidiar productos y programas para dejar de fumar, así como otras actividades encaminadas a reducir el consumo de tabaco, producen una reducción del consumo y mejoras en la salud que son mayores que las que un aumento del impuesto genera por sí solo.

Proporcione reembolsos y créditos

Instituya una norma fiscal que estipule reembolsos o créditos fiscales por impuestos especiales pagados por productos destruidos antes de ser comercializados o que han sido devueltos al fabricante. Además, si se utilizan sellos fiscales, reconozca al fabricante el íntegro de sellos que se hayan destruido o dañado al ser transportados o en el proceso de producción. En estos casos, no hay una venta o uso imponible del producto.

Busque que los impuestos sean fáciles de administrar

Es más fácil administrar impuestos específicos que impuestos *ad valorem*, particularmente en los países en desarrollo, donde la administración tributaria suele ser débil. Imponer tasas *ad valorem* es más complejo y requiere de mayor preparación que imponer tasas específicas. En el caso de estas últimas, los administradores tributarios pueden determinar y verificar fácilmente las obligaciones fiscales contando efectivamente los productos, rotulando las unidades gravadas y adhiriendo sellos en ellas. Tal vez no sea fácil administrar un impuesto *ad valorem* en los países en desarrollo si el establecimiento o la subvaluación de los precios de mercado de los bienes gravados derivan de la inexistencia de mercados estructurados. En tales casos, es posible que haya una pérdida sustancial de ingresos fiscales.

En un esquema de impuestos *ad valorem*, la determinación del valor es particularmente difícil cuando los contribuyentes hacen uso abusivo de la transferencia de precios para reducir sus obligaciones fiscales. Por ejemplo, si el impuesto *ad valorem* a los cigarrillos es un porcentaje del precio del fabricante, éste puede vender cigarrillos a una empresa de comercialización del mismo grupo a un precio artificialmente bajo, con lo que reduce sus obligaciones fiscales. En 1996, este problema indujo al gobierno de las Filipinas a prescindir de los impuestos *ad valorem* y a reemplazarlos por impuestos específicos en el caso de los cigarrillos. De manera análoga, como parte de sus reformas impositivas de 1996, la Federación Rusa unificó los impuestos especiales a productos importados y nacionales y adoptó impuestos específicos para gravar el consumo de cigarrillos. Hasta entonces, se imponían impuestos específicos a la producción nacional de cigarrillos, pero las importaciones estaban sujetas a impuestos *ad valorem*.

Estudios de casos

Muchos países, incluidos los de la Unión Europea, gravan con tasas específicas ciertos bienes imponibles y con tasas *ad valorem* otros, especialmente aquellos que, como las joyas o los abrigos de piel, son difíciles de evaluar con tasas específicas porque su calidad varía mucho. En los Estados Unidos de América, los impuestos sobre el consumo de cigarrillos y cigarros pequeños son específicos, pero los impuestos que gravan los puros grandes son *ad valorem*. Además, otros países gravan algunos productos imponibles con tasas mínimas específicas, que complementan con tasas *ad valorem*.

Resuelva el problema de la valoración

Para resolver el problema de la valoración de la tributación *ad valorem* se cuenta con diferentes opciones.

- Conferir a la administración tributaria la facultad de realizar ajustes de precios cuando la fijación de un precio inferior al corriente para los productos imponibles reduce la base imponible por concepto de impuestos especiales.
- Recaudar los impuestos *ad valorem* a los cigarrillos al fabricante o al importador, sobre la base del precio máximo de venta al por menor que determina el fabricante y se imprime en el paquete. Ello acompañado de la imposición de sanciones a las ventas de cigarrillos a precios superiores al precio máximo minorista. Sin embargo, este método es engoroso o impracticable cuando los precios cambian rápidamente y hay muchos productos inventariados que llevan preimpreso el precio de venta al por menor.
- Recaudar el impuesto *ad valorem* en la etapa de comercialización minorista, donde la mayoría de las ventas se hacen al consumidor final. Sin embargo, esta solución puede ser problemática para el administrador tributario, habida cuenta de que los minoristas son muchos más que los fabricantes e importadores.

Tenga en cuenta la inflación cuando determine impuestos especiales

En un esquema de impuestos específicos, el valor real del impuesto y la recaudación fiscal desciende con el transcurso del tiempo, a menos que se aumenten periódicamente las tasas tributarias de acuerdo al ritmo de la inflación.²⁴ Esto puede generar un problema de acumulación o acopio si consumidores y productores prevén modificaciones tributarias. Con un sistema de tributación *ad valorem*, el valor real del impuesto y el precio real de los productos de tabaco deben mantenerse estables en el curso del tiempo mientras los precios nominales aumentan junto con los precios de otros bienes y servicios.

Ajuste automáticamente los impuestos específicos al índice de precios de consumo (IPC) para que sigan el mismo ritmo que la inflación. El IPC es el índice preferido porque, una vez publicado, no se revisa, a diferencia de otros indicadores como el deflactor de precios del PIB. Es más, es común suponer que el público comprende el concepto de ajuste al IPC.

Establezca y ajuste los impuestos específicos al dólar, el euro u otra moneda internacionalmente estable. Esto es aplicable especialmente para la mayoría de los países en desarrollo, donde la moneda nacional

²⁴ Por ejemplo, en los Estados Unidos de América la estabilidad relativa de los impuestos federales y estatales a los cigarrillos contribuyó a que los precios reales del cigarrillo bajaran casi 40% entre 1971 y 1981. Posteriormente esta situación se modificó radicalmente como consecuencia de una serie de aumentos de los impuestos federales y estatales que se produjeron en los años ochenta y noventa.

puede depreciarse en relación con esas monedas estables. Por ejemplo, cuando en 1995 la República de Kirguistán cambió la base tributaria por concepto de impuestos especiales pasando del dólar de los Estados Unidos a su moneda nacional, la tasa tributaria y la recaudación fiscal por concepto de impuestos al tabaco se redujeron en relación con el dólar de los Estados Unidos.

Los impuestos percibidos en función de tasas *ad valorem* mantienen su valor real durante un período inflacionario, pero los impuestos *ad valorem* no garantizan que la recaudación fiscal siga el ritmo de la inflación. Ajuste las tasas *ad valorem* para que no queden detrás o a la zaga de la inflación.

Evite los problemas relacionados a la inflación con un impuesto híbrido

Los funcionarios del organismo tributario pueden evitar la erosión tributaria de las tasas impositivas específicas y de los ingresos conexos que se produce como consecuencia de la inflación y la subvaloración de un sistema *ad valorem*. Instrumente una forma híbrida de aplicar y recaudar impuestos especiales sacando provecho de las características de la tributación tanto *ad valorem* como específica.

A menudo se habla de este impuesto híbrido llamándolo impuesto especial con una “tasa *ad valorem* sobre un precio controlado”. La tasa impositiva se define desde el punto de vista *ad valorem* como porcentaje fijo del precio imponible por unidad. El fisco publica periódicamente una lista de los precios oficiales²⁵ conforme a los cuales se determinan los impuestos. Calcule el impuesto por unidad multiplicando la tasa *ad valorem* por el precio controlado oficial.

Ventajas del impuesto híbrido

- La producción y los inventarios se supervisan y determinan y después se marcan o estampillan.
- Se utiliza el mismo personal y se practican los mismos procedimientos administrativos sin más cambios.
- Se evita la pérdida de ingresos fiscales que acarrea el problema de la subvaloración de un sistema *ad valorem*, pues el gobierno determina el valor de la base tributaria.
- Las tasas y los ingresos fiscales reales se mantienen constantes revisando con frecuencia la lista de precios oficiales. Esto reduce los incentivos para hacer acopio de productos imponibles o para acapararlos.
- Las revisiones de la lista de precios oficiales se llevan a cabo sin necesidad de recurrir a los procedimientos legislativos que requiere la modificación de una tasa específica.

²⁵ Es difícil determinar el precio imponible oficial cuando hay varios productores para el mismo tipo de artículo. Es importante estudiar los precios corrientes para que el precio imponible del producto no deje de guardar relación con el precio de mercado. Así se evita que haya bases impositivas sobrevaloradas o subvaloradas.

- Para la administración tributaria, el sistema híbrido es un método de recaudar impuestos indirectos más eficaz que el sistema *ad valorem*. Por otra parte, se evita la erosión de los ingresos fiscales que se produce cuando se utilizan tasas específicas.

Desventajas del impuesto híbrido

- Los administradores tributarios deben conocer los precios corrientes de las mercancías gravadas con impuestos especiales para que el precio imponible oficial guarde estrecha relación con los precios de mercado más recientes. De lo contrario, la base impositiva está sobrevalorada o subvalorada.
- Puede ser costoso revisar, publicar y distribuir nuevos datos y la lista de precios: todo dependerá de la tasa de inflación y de la frecuencia de la revisión.
- Si las revisiones de la lista de precios o los cambios del precio imponible oficial se realizan de manera discontinua y por sumas diferentes, se mantendrán los incentivos para que consumidores y productores hagan acopio de bienes con objeto de reducir su responsabilidad fiscal.

A pesar de estos problemas, el empleo del sistema híbrido de la administración tributaria puede ser una manera eficaz de recaudar impuestos. Esto es válido especialmente en los países en desarrollo, pues el sistema evita la erosión de las tasas y los ingresos fiscales que genera la inflación cuando se utilizan tasas específicas.²⁶ Además, la instrumentación es más fácil que cuando se recurre a la tributación *ad valorem*.

Externalidades negativas

Cuando por las características de determinado producto, se producen costos externos, externalidades, lo más apropiado es gravar con impuestos específicos esas características y, por lo tanto, ese producto. Grave, pues, los productos nocivos sobre la base de sus características indeseables.

Habida cuenta de que las externalidades negativas están muy vinculadas con la cantidad total de productos consumidos, utilice diferentes tasas específicas para asegurarse de que se mantiene la uniformidad del gravamen que pesa sobre las características indeseables de una mercadería (Mark Ferron, 1984). Por otra parte, las observaciones empíricas indican que cuando una externalidad es de suficiente magnitud para producir efectos en la política, la estructura tributaria óptima debe ser la tributación específica (Prittilla, 1997).

²⁶ La lista de precios debe ser objeto de frecuentes ajustes para evitar la erosión que provoca la inflación.

Si el objetivo es elevar al máximo los ingresos fiscales o el bienestar en relación con los requisitos de recaudación, los niveles óptimos de los impuestos específicos y ad valorem difieren.

Monto de la recaudación fiscal

El monto de los ingresos derivados de un impuesto difiere según la estructura del mercado. Por ejemplo, en un mercado competitivo, la imposición de tributos específicos o *ad valorem* no incide en la cuantía de los ingresos fiscales, pues ambos tributos resultan igualmente afectados por cualquier cambio en el mercado. Sin embargo, en un escenario imperfecto desde un punto de vista competitivo, como un monopolio u oligopolio, varía la cuantía de los ingresos fiscales derivados de ambos tributos.

Por ejemplo, en un monopolio donde hay un único productor, los ingresos fiscales aumentan con la tributación *ad valorem*:

Considere un impuesto específico, e_0 .

Igualando la recaudación marginal (RM) neta del impuesto al costo marginal (CM), la máxima utilidad para el monopolio entraña una producción de:

$$RM - e_0 = CM.$$

Cuando se modifica el impuesto para que sea *ad valorem*, v_0 , el impuesto total no varía si no cambia el precio de consumo, P_0 , ni la demanda total. En otras palabras, $v_0 P_0 = e_0$, y los ingresos fiscales marginales son $(1-v_0) RM = RM - e_0$.

Como $P > RM$, entonces $(1 - v_0) RM > RM - e_0$. Esto supone que la empresa que eleva al máximo sus ganancias aumenta su nivel de producción porque los ingresos fiscales marginales netos son superiores al costo marginal al nivel de la producción inicial. La expansión de la producción aumenta los ingresos fiscales derivados del impuesto *ad valorem*, v_0 . Por otra parte, como aumenta la producción del monopolio, baja en consecuencia el precio de consumo. Habida cuenta de que el monopolio sólo produce en un punto donde la elasticidad de la demanda es más de uno, los menores precios provocan un mayor gasto de los consumidores y, por consiguiente, mayores ingresos fiscales.²⁷

En condiciones oligopólicas (particularmente con el modelo de Cournot), hay un número fijo de productores²⁸ que venden un producto homogéneo. Por lo tanto, en este caso, los impuestos *ad valorem* disminuyen el precio y aumentan los ingresos fiscales.²⁹

La certidumbre de los ingresos fiscales trae aparejada estabilidad macroeconómica y política, lo cual es tan importante como la cuantía de esos ingresos. Esto es especialmente válido para muchas economías de transición, como las de Ucrania y Georgia, donde los impuestos indirectos son una parte fundamental de los ingresos fiscales totales. En esos países, la elección entre una tributación específica y otra *ad valorem* es algo de gran

²⁷ Suponga que hay un único bien de calidad invariable.

²⁸ Suponga que el producto en sí tiene una calidad única e invariable.

²⁹ Suponga que un impuesto específico, que es s_0 , es reemplazado por un impuesto *ad valorem* $v_0 = s_0/RM$, que no cambia la producción ni el precio de consumo (pues $(1 - v_0) RM = RM - e_0$ (donde RM es la renta marginal percibida por la empresa típica)), pero que sí aumenta los ingresos fiscales porque $v_0 P - e_0 = e_0 ((P/Mr) - 1) > 0$.

interés porque de ella dependen la certidumbre y la estabilidad de los ingresos fiscales.

La elasticidad de la demanda con respecto al precio desempeña un papel importante en el equilibrio entre los impuestos *ad valorem* y los específicos porque reduce al mínimo la variación de los ingresos fiscales. Si el precio es inelástico ($E = 0$), entonces las ventas (X) no resultan afectadas por los niveles de precio y la variación de los ingresos se puede eliminar utilizando tan sólo impuestos específicos. En cambio, si el producto es muy elástico ($E = 1$), entonces el gasto de los consumidores (PX) es independiente del precio (P), de manera que cualquier variación de los ingresos fiscales se puede eliminar recurriendo únicamente a la tributación *ad valorem*.³⁰

En otras palabras, los ingresos fiscales que producen los cigarrillos no son afectados por los cambios del precio de consumo, siempre y cuando la proporción de la tributación *ad valorem* en relación con la tributación total sea igual a la elasticidad de la demanda con respecto al precio. Sin embargo, es muy probable que un cambio del precio de los cigarrillos afecte al consumo de otros productos, como las bebidas alcohólicas. Si el gasto total es fijo, entonces un aumento del precio de consumo de los cigarrillos (donde la elasticidad del precio de los cigarrillos es inferior a la unidad - precio inelástico) reduce el gasto en bebidas alcohólicas (según la magnitud y el signo de los efectos recíprocos de los cigarrillos y las bebidas alcohólicas en el precio). En este caso, es importante obtener ingresos fiscales con el mayor gasto en cigarrillos por conducto de una tributación *ad valorem* relativamente alta.³¹

Distribución de los ingresos

Aunque las consecuencias de la distribución de los ingresos fiscales derivados de los impuestos al tabaco se examinan exhaustivamente en la herramienta titulada **Pobreza**, es preciso analizar brevemente el efecto que el equilibrio entre los impuestos específicos y los impuestos *ad valorem* ejerce en la distribución del bienestar económico (presión fiscal).

La elección entre progresividad y regresividad es lo que más preocupa cuando se busca el equilibrio entre los impuestos específicos y los impuestos *ad valorem*. Los efectos distributivos de ambos pueden diferir en cuanto al gasto y las unidades en los cigarrillos que consumen los ricos y los pobres. Cuando unos y otros consumen la misma cantidad de cigarrillos, aunque los ricos gastan más en atributos de calidad, el impuesto *ad valorem* tiene distinta importancia para ricos y pobres. En la misma situación, un impuesto específico es similar a un impuesto censal regresivo.³²

³⁰ Suponga que la curva de la demanda es lineal y que los cambios de precio del producto no ejercen ningún efecto en el gasto en otros productos gravados.

³¹ Esto se refleja como $vP/vP + s = E$. Esta condición no restringe el nivel general de la tributación, sino tan sólo su composición.

³² Por ejemplo, si la elasticidad del precio es 0,5, la tasa impositiva aplicada a las bebidas alcohólicas es de 15% y el impuesto a los cigarrillos es 75% de su precio de consumo, entonces los ingresos fiscales globales que es preciso obtener en concepto de impuestos *ad valorem* equivalen a 60% de la renta total y no a 50%, como requiere $vP/vP + s = E$. En otras palabras, cuando el gasto total es fijo (suponiendo que τ sea la tasa impositiva para una bebida alcohólica), entonces los ingresos fiscales en su conjunto no resultan afectados por un pequeño cambio de precio, siempre y cuando $vP/vP + s = E + (P/vP + s) \tau (1 - E)$.

³³ Se refiere a lo que en inglés se denomina un *Poll Tax*, que es un impuesto uniforme aplicado a todo adulto residente de una comunidad. Impuestos de este tipo se remontan a antiguos sistemas tributarios criticados por implicar una carga desproporcionada en los más pobres. Históricamente, en los EE.UU, fueron establecidos en el Sur como un requisito para votar afectando a muchos afroamericanos y blancos pobres.

Kay y Keen (1987) examinan en un modelo los efectos distributivos de estos dos impuestos. Demuestran que, siempre que los ricos no consuman menos unidades que los pobres, la mejor política consiste en utilizar un impuesto *ad valorem* positivo para financiar en parte un subsidio específico. En efecto, se grava con un impuesto a los ricos para hacer distributivamente atractivo el subsidio censal³⁴.

Para evitar las consecuencias distributivas adversas en impuestos específicos puros, los gobiernos de algunos países en desarrollo, como la India, han adoptado otro procedimiento, que consiste en recurrir a impuestos específicos escalonados en los cuales aumenta la tasa cuando sube el precio (de manera análoga a lo que ocurre con la tributación *ad valorem*).

³⁴ Se refiere al término en inglés *Poll Subsidy*.

VIII. Conclusiones

Los impuestos al tabaco pueden disminuir el consumo de tabaco

El control del tabaco supone un gran desafío. Desde que se obtuvieron las primeras pruebas de que el consumo de tabaco producía efectos nocivos para la salud, se han realizado diferentes estudios con objeto de examinar los factores que aumentan el consumo de tabaco y las políticas orientadas a reducir el consumo de tabaco por edad, sexo, raza y origen étnico. El control del tabaco adquiere una nueva y fortalecida dimensión cuando los economistas consideran las repercusiones de los impuestos al tabaco en el consumo. A diferencia de otras políticas, la aplicación de impuestos al tabaco influye mucho en el comportamiento de los fumadores y es muy eficaz en función de su costo. Pero estos impuestos también tienen una repercusión diferente en diversos grupos de interés. El tabaco es, pues, un bien políticamente álgido en la medida que alienta inquietudes y preocupaciones de distintos grupos de interés. Para un control de tabaco efectivo, es esencial abrir canales de comunicación con los diversos organismos encargados de tomar medidas al respecto, especialmente los Ministerios de Salud, los Organismos Tributarios y de Aduanas y los Ministerios de Hacienda, quienes son los responsables de la estructura, el diseño, la tasa y la aplicación de los impuestos al tabaco. Para que la comunicación sea eficaz, los activistas del tabaco deben comprender bien la estructura, las características y la administración de los impuestos al tabaco y estar capacitados para abordar esas preocupaciones e inquietudes concretas. En particular, es preciso comprender los argumentos que expone la industria tabacalera en cuanto a los tipos de impuestos al tabaco y además tenerlos en cuenta o ser conscientes de los cambios de diseño, estructura y tasas que pueden afectar al consumo de cigarrillos. Esta herramienta ha sido concebida para facilitar una buena comprensión de los impuestos al tabaco que permita luchar con éxito contra el tabaquismo.

Los impuestos al tabaco pueden elevar la recaudación fiscal

Aunque los impuestos especiales a los productos de tabaco no son impuestos nuevos, reciben distintos nombres y son estructurados, diseñados, aplicados e instrumentados de manera diferente en los distintos países, según diversos factores como la estructura de la industria (estatal, privada), la producción (importadores netos, exportadores netos), la administración (débil, fuerte) y el sistema político. Los gobiernos de los países desarrollados o en desarrollo siempre necesitan aumentar los ingre-

sos fiscales para alcanzar sus metas de desarrollo económico y social. El tabaco se utiliza a menudo para generar ingresos y la recaudación fiscal procedente de los impuestos al tabaco puede constituir una parte importante del total de la recaudación fiscal por concepto de impuestos indirectos así como del total de recaudación fiscal. Es frecuente que una oficina administrativa para el tabaco se encargue de establecer las tasas impositivas requeridas para lograr el aumento previsto de los ingresos fiscales. Los administradores deben estar al corriente del diseño de los impuestos al tabaco y saber si la estructura y el diseño existentes se adaptan bien a la necesidad del país de incrementar los ingresos fiscales. Los administradores también deben estar en condiciones de indicar los cambios apropiados. Esta herramienta está diseñada para suministrar a los administradores tributarios información sobre los pros y los contras de la estructura tributaria del tabaco, su diseño, técnicas de administración y de las diferentes maneras de calcular (pronosticar) los ingresos tributarios derivados del tabaco y de establecer los impuestos al tabaco. En cuanto a las técnicas de cálculo complejas, los administradores deben estar al corriente de los métodos de cálculo econométricos antes de calcular o pronosticar los ingresos fiscales y las tasas impositivas.

IX. Referencias adicionales

- Agnar, Sandmo, "Optimal taxation: An introduction to the literature" *Journal of Public Economics*, vol. 6, July/August 1976.
- Auerbach, Alan J. "The theory of excess burden and optimal taxation" in *Handbook of Public Economics*, Vol.1, ed. by Alan J. Auerbach and Martin S. Feldstein (Amsterdam: North-Holland, 1985).
- Barzel, Yoram, "An alternative approach to the analysis of taxation." *Journal of Political Economy*, vol. 84, no. 1, 1976, pp. 1177-1197.
- Bird, Richard M., *Tax Policy and Economic Development*. (Baltimore: John Hopkins University Press, 1992).
- Bishop, Robert L., "The effects of specific and *ad valorem* taxes" *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 82 (May 1968).
- British American Tobacco. "Tobacco taxation guide: A guide to alternative methods of taxing cigarettes and other tobacco products" Working (England): Optichrome The Printing Group, 1994.
- Casanegra de Jantscher, Milka, Isaias Coelho, and Arturo Fernandez, "Tax administration and inflation" in *Improving Tax Administration in Developing Countries*, ed. by Richard Bird and Milka Casanegra de Jantscher (Washington, IMF, 1992).
- Chaloupka et al, "Taxation of tobacco products" in *Tobacco Control in Developing Countries*, edited by Jha and Chaloupka, Oxford University Press, 2000.
- De Beyer, Joy, and Yürekli, Ayda, "Curbing the epidemic in Indonesia" *Watching Brief, East Asia and Pacific Region*, World Bank, Issue 6, 2000.
- Delipalla, S and Keen, M.J., "The comparison between *ad valorem* and specific taxation under imperfect competition" *Journal of Public Economics*, Vol. 49, 1992.
- Evans, William N. and Farrelly, Matthew C. "The compensating behavior of smokers: Taxes, tar, and nicotine" RAND *Journal of Economics*, vol. 29, no. 3, 1998.
- Ferron, Mark J. "Excise taxation: Theory and practice in developed and developing countries" IMF, FAD/84/2 Working Paper. March 14, 1984.
- Harris, Jeffrey E. "The 1983 increase in the federal cigarette tax." In Summers, Lawrence H., editor, *Tax Policy and the Economy*, Vol. 1. Cambridge (MA): MIT Press, 1987.
- Hu, Teh-wei, Xu, Xiao-peng, and Keeler, Theodore. "Earmarked tobacco taxes: Lessons learned" *The Economics of Tobacco Control: Towards an Optimal Policy Mix*, ed. by Iraj Abedian, Rowena van der Merwe, Nick Wilkins, Prabhat Jha, A publication of the Applied Fiscal Research Centre, University of Cape Town. February 1988.
- Hussey, Ward M. and Lubick, Donald C., "Basic world tax code and commentary," ed. by Tax Analysts, Arlington, Va. 1996.
- Johnson TR., "Additional evidence on the effects of alternative taxes on cigarette prices" *Journal of Political Economy*, Vol. 86, 1978.
- Keen, Michael, "The balance between specific and *ad valorem* taxation," *Fiscal Studies*, vol. 19, no. 1, 1998.
- Khalilzadeh-Shirazi, Javad and Shah, Anwar, editors. *Tax Policy in Developing Countries*. World Bank Symposium, Washington DC. World Bank 1995.
- Krelove Russel, "Concepts of tax incidence" Edited by Parthasarathi Shome, Fiscal Affairs Department, IMF 1995.
- London Economics "The choice of cigarette excise taxation: *ad valorem* or specific" London: London Economics, 1995.
- McCarten, William J. and Stotsky, Janet, "Excise taxes," in *Tax Policy Handbook*, ed. by Parthasarathi Shome, ed., (IMF 1995), pp. 100-03.
- McMahon and Sprenkle C.M., 1970 "A theory of earmarking" *National Tax Journal*, 23: 244-61.
- McMorran Donald T., "Mechanisms to alleviate cascading" in *Tax Policy Handbook*. Edited by Parthasarathi Shome, Fiscal Affairs Department, IMF 1995.
- Myles G., "Imperfect competition and the optimal combination of *ad valorem* and specific taxation" *International Tax and Public Finance*, Vol. 3, 1994.
- Oxford Economic Forecasting and International Tax and Investment Center "Should cigarette excise taxes be *ad valorem* or specific" *Tax Notes International*, January 8, 2001.
- Pigou A.C., *A Study in Public Finance*. 3rd rev. ed. London: Macmillan and Co. 1962.
- Pirttila, J., "Aspects of environmental taxation under imperfect competition" mimeo, University of Essex, 1997.
- Ramsey F.P., "A contribution to the theory of taxation." *Economic Journal*; vol.37: 1927.
- Samuelson Paul, "Theory of optimal taxation" *Journal of Public Economics*, Vol.30 (July 1968).
- Shome, Parthasarathi, editor. *Tax Policy Handbook*. Fiscal Affairs Department, IMF, 1995.
- Skeath, S.E., Trandel, G.E., "A Pareto comparison of *ad valorem* and specific taxation in noncompetitive environments" *Journal of Public Economics*, vol. 53, 1994.

- Sobel, Russell S. and Garrett, Thomas A. "Taxation and product quality: New evidence from generic cigarettes" *Journal of Political Economy*, vol. 105, no. 4, 1997.
- Suits, D.B., Musgrave, R.A., "ad valorem and unit taxes compared" *Quarterly Journal of Economics*, vol. 46, 1955.
- Sunley, Emil M. and Weiss, Randall D., "The revenue estimating process", *The American Journal of Tax Policy*, vol. 10, no. 2, Fall 1992, pp. 266–67.
- Sunley, Emil M., Yürekli, Ayda A., and Chaloupka, F., "The design, administration, and potential revenue of tobacco excises" in *Curbing the Epidemic: Governments and the Economics of Tobacco Control*, World Bank Publication, 1999.
- Terra, Ben, "Excises," in *Tax Law Design and Drafting* ed. by Victor Thuronyi, (IMF 1996) pp. 246–63.
- Townsend, Joy L. "The role of taxation policy in tobacco control." In *The Economics of Tobacco Control: Towards an Optimal Policy Mix*. Cape Town (South Africa): Applied Fiscal Research Centre, University of Capetown, ed. by Abedian, Iraj, van der Merwe, Rowena, Wilkins, Nick, and Jha, Prabhat, editors, 1998.
- van Walbeek, Corne., "The impact of tobacco taxation on consumption: The South African experience" Applied Research Center, University of Cape Town, South Africa. Paper presented to the 11th World Conference on Tobacco or Health, Chicago, 2000.
- Warner K.E., "Smoking and health implications of a change in the federal cigarette excise tax." *Journal of the American Medical Association* 1986; 255(8):1028–32.
- Warner K.E., "Tobacco taxation as health policy in the third world." *American Journal of Public Health* 1990; 80:529–531.
- Warner K.E., Chaloupka, F.J., Cook, P.J., et al. "Criteria for determining an optimal cigarette tax." *Tobacco Control* 1995; 4:380–6.
- Williams, David, "Value added tax" in *Tax Law Design and Drafting Volume I*, edited by Victor Thuronyi, IMF, 1996.
- Zee, Howell H. "Taxation and equity" in *Tax Policy Handbook*. Edited by Parthasarathi Shome, Fiscal Affairs Department, IMF 1995.

Serie de Herramientas sobre Economía del Tabaco

Estas Herramientas han sido preparadas para ser usadas por aquellos que deseen investigar sobre temas relacionados a la economía del control del tabaco en un país específico. Las herramientas buscan proporcionar una orientación gradual y clara sobre qué análisis realizar, cómo hacerlo, cómo presentarlo y cómo presentar sus resultados. Cada herramienta ha sido escrita por un experto en el campo, y examinado por 2 o más colegas.

Por favor, siéntase libre de usar las herramientas. Apreciaremos sus comentarios y preguntas, así como ver los resultados de su trabajo. Puede comunicarse vía correo electrónico escribiendo a ayurekli@worldbank.org y/o jdebeyer@worldbank.org.