

3. Impuestos sobre bebidas alcohólicas **(Impuestos sobre la cerveza, el vino y el alcohol)**

§ 179. No puede ponerse en tela de juicio la adecuación de las bebidas espirituosas, tales como el vino, la cerveza, el vino de frutas, y el alcohol, como objetos de gravamen. La imposición de estos artículos se justifica porque en ellos se da en alto grado el supuesto de la acomodación del consumo a la renta del consumidor. Cuando de hecho las personas económicamente menos capacitadas gastan proporcionalmente en bebidas más que las más capacitadas, obran de un modo irracional desde el punto de vista económico. Pero la legislación tributaria no tiene por qué

tener en cuenta tales irregularidades. Las bebidas espirituosas no son artículos alimenticios, sino medios de goce y en muchos casos objeto de consumo de lujo y puede prescindirse de su disfrute sin perjuicio de la salud, antes por el contrario, en beneficio directo de ella muchas veces. El fuerte consumo de las bebidas espirituosas actúa no sólo de un modo destructor del sistema nervioso, sino también de un modo económicamente perjudicial, puesto que hace que una parte importante de la renta, principalmente en las clases menos acomodadas, no tenga otro empleo que sería más adecuado. Pero el consumo de estas bebidas está muy extendido a causa del placer que proporcionan y se aferran a él tenazmente.

Cuando se dice en contra del impuesto sobre las bebidas que no implica una imposición general, es decir, que no grava a los consumidores según su capacidad tributaria, hay que admitir que muchas personas eluden el gravamen no consumiendo las bebidas gravadas, pero en cambio ofrece la no despreciable ventaja de que, al menos en lo principal, recae solamente sobre la población masculina adulta y por lo general apta para el trabajo y no como el impuesto sobre la sal, que recae sobre toda la población, sin distinción de sexo, edad ni renta.

Como las bebidas alcohólicas ofrecen entre sí grandes diferencias por lo que respecta a los procedimientos de fabricación y venta y consiguientemente a la liquidación y recaudación del impuesto que recaiga sobre las mismas, es preciso tratar separadamente los impuestos sobre la cerveza, el vino y el alcohol. Pero existen formas tributarias que pueden aplicarse uniformemente a estas tres clases de bebidas y que se aplican de hecho; son a saber: los impuestos generales sobre la venta de bebidas y las licencias. Pero estas formas de impuestos suelen aplicarse como complementarias de los impuestos principales, por lo que trataremos de ellas a continuación de éstos.

El juicio crítico de la relación de cada impuesto sobre las bebidas con los principios generales de la imposición será objeto de nuestro estudio al finalizar el capítulo.

§ 180. 1. *El impuesto sobre la cerveza.*—De los impuestos sobre las bebidas, el impuesto sobre la cerveza es técnicamente el más fácil de implantar, por cuanto la fabricación de la cerveza a diferencia de la del vino no constituye una parte de la agricultura, ni una industria accesoria de ésta, como lo es muchas veces la destilación del alcohol, sino una industria independiente que se explota por un número de empresas relativamente pequeño. El

desarrollo de la fabricación de cerveza en grandes explotaciones ha facilitado a la técnica tributaria su misión y ha simplificado el control.

La liquidación del impuesto se efectúa teniendo en cuenta o bien el *producto elaborado*, o bien el *artículo en curso de fabricación*, o bien la *capacidad de prestación de las calderas* o la de las *materias primas*. El *pagador del impuesto* es en todo caso el *destilador o fabricante*, a cuyo arbitrio queda recargar el precio de la cerveza en el importe del impuesto, difundiendo así éste sobre el consumidor.

De los distintos métodos que pueden utilizarse para liquidar este impuesto, el mejor es aquel que se basa en el *producto elaborado*, supuesto que se tenga en cuenta además de la cantidad, la calidad, y en su caso, el valor de la cerveza. Como base de gravamen para determinar el valor de la cerveza puede acudirse al mosto primario, es decir, a su contenido en materias solubles derivadas del empleo de la malta y el azúcar (contenido de extracto) medido en grados por un instrumento especial, el sacarómetro. El producto elaborado se grava así en distinta cuantía según su contenido de extracto. El gravamen de la cerveza, teniendo simplemente en cuenta la cantidad y no la calidad, ofrece el inconveniente de incitar a la producción de peor cerveza. La cantidad imponible se determina en el impuesto sobre el producto elaborado por la capacidad de los envases (toneles o botellas) en los cuales sale la cerveza de fábrica. El impuesto se devenga en el momento de dar salida de fábrica a la cerveza. El obligado al pago del impuesto es el fabricante. Pero esta forma de gravamen requiere apelar a amplias medidas de control: indicación de los lugares y aparatos en que se destila; medición de los envases; inspección de las existencias de malta triturada y de azúcar en determinados lugares sometidos a intervención por parte de la administración; utilización de molinos de malta automáticos y controlables y a falta de éstos, indicación del proceso de ebullición, contabilidad de la malta y el mosto y continua intervención de la fabricación por el poder público. La inspección es naturalmente más fácil y menos costosa cuando la producción de cerveza se efectúa en grandes explotaciones. Las pequeñas destilerías que no están obligadas a tener molinos de malta de peso automático tienen que prestar declaraciones sobre el proceso de empastamiento y obtención del mosto, sobre la especie y cantidad de las materias primas, etc.

Para las destilerías de menor importancia aun, basta con que se pague el impuesto en forma de concierto, teniendo en

cuenta la cantidad de cerveza que puede obtenerse de las materias primas empleadas en su elaboración. El impuesto sobre el producto elaborado tiene la ventaja de que el pago del impuesto se efectúa en las proximidades del momento de la venta, con lo que el fabricante no está obligado a anticipar por largo tiempo el impuesto y además la de que se puede restituir éste al exportar la cerveza, cuando la exportación está sometida también al control o inspección de la administración fiscal.

El segundo método de gravar la cerveza se basa en el *producto en curso de fabricación*; en el *mosto*, o líquido que se obtiene del braceaje de la malta después de su lixiviación, o separación de las sustancias insolubles (bagazo). La base de gravamen es la cantidad de mosto y su contenido de extracto medido este último en grados hectolitros por medio del sacarómetro. Para asegurar la percepción del impuesto se requiere también aquí apelar a amplias medidas de control: comunicar a los funcionarios el comienzo de la operación para producir el mosto y declarar la cuantía y grados de la cerveza producida; se prohíbe añadir agua al mosto que ha devengado ya el gravamen; el mosto solamente puede conservarse en los locales indicados; hay que llevar registro de los más importantes procesos de fabricación, etc. Las medidas de inspección y control son quizá en este caso menos numerosas que cuando se aplican al impuesto sobre el producto elaborado, pero en cambio esta forma de gravamen ofrece el inconveniente de que en caso de exportación de la cerveza hay que procurar hallar el medio de restituir el impuesto satisfecho. En las pequeñas destilerías, en lugar del impuesto propiamente dicho, se satisface también en este caso una suma global o concierto por la cantidad producida.

La imposición por la *capacidad de prestación*, esto es, por el contenido de las *calderas de sacarificación o lixiviación*, llamado también *impuesto sobre los aparatos*, se establece, o bien a) como impuesto sobre las calderas de sacarificación en atención a la capacidad de los aparatos destinados al braceaje, número de cocciones y naturaleza de las materias primas, o bien b) como impuesto sobre las calderas de ebullición del mosto, esto es, por la capacidad de dichas calderas, teniendo en cuenta el número de veces que se efectúa este proceso. Este proceso de liquidación del impuesto descansa en la hipótesis de que a una determinada capacidad de las calderas de sacarificación o de lixiviación corresponde ordinariamente una determinada cantidad de cerveza producida. Requiere asimismo muchas y costosas medidas de

control y no obstante no ofrece suficientes garantías. Con este método no se puede tener suficientemente en cuenta la calidad de la cerveza. Además, el fabricante a quien se le señala un tiempo determinado para el braceado y clarificación de la cerveza puede acelerar estos procesos, con lo cual se perjudica el producto y los fabricantes que dispongan de aparatos de mayor capacidad de prestación o de mayor facilidad para llenarlos y vaciarlos en menor tiempo, pagarán menor cantidad de impuesto, con lo cual se originan desigualdades de gravamen. De aquí que la crítica se haya pronunciado casi unánimemente en contra de ésta forma de tributación.

En el *impuesto sobre las materias primas* se percibe éste o bien de la malta cuando se lleva al molino para su molienda (*impuesto sobre la malta*, o *impuesto de molienda de malta*), o bien sobre la malta ya triturada y en su caso sobre los demás materiales admitidos para la elaboración de cerveza, antes de comenzar el proceso del braceaje. La imposición puede basarse o bien en el peso o bien en el volumen de las materias primas. La imposición de la materia prima tiene las ventajas de no ser de difícil percepción y de no tener necesidad de intervenir en el proceso de fabricación; de que el fabricante puede aprovecharse de todas las innovaciones de la técnica para obtener el mejor rendimiento de las materias primas sin entrar por ello en conflicto con la ley; de que la percepción del impuesto es segura y su recaudación, principalmente cuando se emplean aparatos mecánicos, poco costosa relativamente. La cantidad de la malta puede tenerse en cuenta de un modo bastante exacto prohibiendo los molinos a mano que carezcan de dispositivos adecuados, dando normas sobre la entrada y salida de fábrica de materias primas y productos, obligando a tener aparatos de peso y medida, etc. Hasta un cierto grado se puede tener también en cuenta por este procedimiento la calidad de la cerveza, pues ésta se determina por lo general por su contenido de malta y aquellas fábricas que elaboran cervezas más ricas de malta satisfacen también mayor impuesto. Cuando se emplean sustitutivos de malta, el impuesto puede tener en cuenta la calidad de la cerveza graduando los tipos de gravamen por el valor de los sustitutivos. Los inconvenientes de la imposición sobre las materias primas consisten en los siguientes: no se puede tener suficientemente en cuenta la calidad de la cerveza; el devengarse el impuesto al comenzar el proceso de producción dificulta la difusión del impuesto sobre el consumidor; no es posible acomodar el impuesto a la capacidad de prestación de la cerveza cuando se

halla en período de desarrollo la técnica de la explotación; la adecuada restitución del impuesto en caso de exportación de la cerveza ofrece dificultades; el impuesto grava más pesadamente a los pequeños fabricantes que a los grandes a causa de la menor capacidad de prestación de sus aparatos, con lo cual obtienen menor rendimiento de las materias primas o tienen que emplear materias primas de menor valor. A este último respecto se ha procurado compensar las condiciones de producción graduando el impuesto por la cuantía del consumo de la malta. Esta graduación se da también en el impuesto sobre el producto elaborado, para compensar las desigualdades que resultan de los distintos costos de producción de la misma cantidad de cerveza en las destilerías grandes y en las pequeñas. Por motivos de política en pro de las clases medias puede en determinados casos favorecerse a los pequeños fabricantes.

A más de los impuestos propiamente dichos sobre la cerveza se impone en muchos países a los fabricantes unos derechos de licencia y a veces también a los vendedores al por mayor y menor, licencias que por su forma tienen el carácter de impuestos especiales sobre la industria, pero que por su esencia tienen fundamentalmente el carácter de recargos sobre la imposición del consumo.

A. *Impuesto sobre el producto elaborado.* — Existe desde fecha reciente en el imperio alemán y de antiguo en los Estados Unidos.

Por lo que respecta a la imposición sobre la cerveza, el *imperio alemán* se descomponía en cinco territorios tributarios, a saber: la comunidad tributaria para la cerveza de la Alemania del Norte, Baviera, Wurtemberg, Baden y Alsacia-Lorena. Pero en todas partes el impuesto recaía sobre la materia prima con algunas variantes. En la Alemania del Norte, donde se permitía el empleo de sustitutivos de la malta hasta promulgarse la ley de 3 de junio de 1906, el impuesto variaba según el peso y la clase de las materias primas (ley de 31 de mayo de 1872). Por ley de 3 de junio de 1906 se estableció que sólo podría producirse cerveza de malta de cebada, lúpulo y agua (exceptuada la cerveza de alta fermentación). A partir de esta fecha la base de gravamen fué la malta empleada en la producción; la unidad tributaria, los 100 Kg. (*Doppelzentner*). En Baviera recaía de antiguo el impuesto sobre la malta. Y así también en Wurtemberg a partir de la ley de 1900 que prohíbe el empleo de sustitutivos de la malta. Baden sigue el modelo de Baviera a partir de la ley de 30 de julio de 1896 por sustitución del impuesto sobre las calderas de lixiviación hasta entonces existente. En Alsacia-Lorena, por ley de 21 de mayo de 1907, se sustituye el sistema francés de impuesto sobre las cubas-materias por el impuesto sobre la malta. Al elevarse el impuesto sobre la

cerveza en la Alemania del Norte por ley de 15 de julio de 1909 hubo que elevar también el impuesto en los Estados del Sur, puesto que éstos tenían que satisfacer al imperio del rendimiento de sus impuestos sobre la cerveza una cantidad proporcional a la elevación del impuesto imperial. No obstante, existían aún algunas diferencias de gravamen en los distintos territorios. En todos ellos, para posibilitar a los pequeños fabricantes la competencia con los grandes, o mejor dicho, para no colocar a los primeros en peor situación que a los segundos en lo que respecta a la posibilidad de difusión del impuesto, se estableció la graduación de éste en relación con la cuantía del consumo de la malta.

La penuria financiera del imperio hizo que se regulase de nuevo este impuesto por ley de 26 de julio de 1918 y que se elevasen los tipos de gravamen por ley de 8 de abril de 1922.

El impuesto recae sobre el producto elaborado. Objeto de gravamen es, consiguientemente, la cerveza elaborada, es decir, una bebida obtenida de la malta de cebada, lúpulo, levadura y agua. Están prohibidos el empleo de substitutivos de malta; sólo en la cerveza de alta fermentación puede emplearse azúcar y malta de cereales. Los tipos de gravamen son los siguientes por hectolitro de la cantidad de cerveza producida en un ejercicio (entre paréntesis se indican los tipos de gravamen anteriores a la nueva ley):

De los primeros	2.000 hectolitros,	41 marcos	(10,00 marcos)
» » siguientes	8.000	» 42	» (10,50 »)
» » »	10.000	» 43	» (11,00 »)
» » »	20.000	» 44	» (11,50 »)
» » »	30.000	» 46	» (12,00 »)
» » »	60.000	» 48	» (12,30 »)
De lo que exceda		50	» (12,50 »)

Los tipos de gravamen se reducen a la mitad para la cerveza simple (Einfachbier); en una cuarta parte para la cerveza de cubas o tonel abierto (Schankbier), y se elevan en la mitad para la cerveza fuerte (Starkbier). Cerveza simple es la cerveza que tiene un contenido de extracto de mosto de 5,5 por 100; cerveza de cubas, la que tiene un contenido de 8 a 9 por 100; cerveza plena (Vollbier), la que tiene un contenido de 9 a 13 por 100 y cerveza fuerte la que tiene más del 13 por 100. Se ha conservado la graduación de los gravámenes en interés de los fabricantes pequeños y medianos. Las pequeñas explotaciones (hasta 1.000 hectolitros de producción anual) satisfacen sólo 39 marcos por hectolitro. Los productores caseros que no producen más de 20 hectolitros al año de cerveza de alta fermentación satisfacen solamente un impuesto de 34 marcos por hectolitro. Se prohíben las mezclas de distintas clases de cerveza, así como el añadir azúcar una vez devengado el impuesto. Se exime la cerveza que se exporta en régimen de intervención o inspección de la Administración.

Una innovación importante consiste en el contingente establecido también principalmente en interés de las destilerías pequeñas y media-

nas. Consiste en que para los diez primeros ejercicios de vigencia de la ley, esto es, hasta 1.º de abril de 1929, el Bundesrat determina la cantidad total de cerveza anualmente producida, habida cuenta de los datos suministrados por los productores sobre su venta en los años 1912 y 1913. Si la producción de cerveza de una fábrica excede en un ejercicio del cupo que se le asignó, se eleva el tipo de gravamen sobre ese exceso de producción al triplo durante los cinco primeros años y al doble en los otros cinco años. El contingente asignado a una fábrica puede atribuirse en todo o en parte a otra cuando se fusionen ambas antes de 1.º de abril de 1918.

Sujeto de gravamen es quien produzca cerveza por su cuenta y riesgo. El impuesto se devenga al salir la cerveza de la fábrica o al consumirse dentro de ésta. La cantidad sujeta al impuesto se determina por el volumen de las botellas, cubas, etc., en las que se remite la cerveza; y para la consumida en fábrica, por las normas que establezca el Bundesrat. Numerosos preceptos tratan de asegurar la percepción del impuesto. Así, por ejemplo, antes de poner en explotación una fábrica ha de anunciarse a los funcionarios competentes, del mismo modo que la situación de los locales y aparatos de que disponga; las cubas se han de numerar indicando su contenido y no pueden circular sin guía. Los almacenes de materias primas se hallan sometidos a inspección; las fábricas han de disponer de molinos propios de molienda dotados de aparatos de pesadas. Se llevarán libros y cuentas especiales sobre determinados procesos de producción. Los envases deben indicar el sello, número y nombre, etc., del destilador; los inspectores tienen un amplio derecho de visita en todo tiempo; las ocultaciones se castigan, por lo general, con el cuádruplo de lo ocultado o defraudado.

Hay que decir, además, que el límite máximo de gravamen por parte de los municipios se fija en 65 y 30 céntimos por hectolitro para cerveza plena y simple, respectivamente.

Al elevarse el impuesto se elevó también el derecho aduanero sobre la cerveza extranjera; el arancel es de 8 marcos, cuando se importa la cerveza en envases de un contenido mínimo de 15 litros y en los demás casos de 12 marcos por 100 Kg., pero además tienen que pagar el impuesto interior, cuya cuantía es de 25 marcos por hectolitro de cerveza cuyo contenido de extracto de mosto no exceda de 5,5 por 100; 37,50 marcos por hectolitro de 8 a 9 por 100; 50 marcos por hectolitro de 9 a 13 por 100 y 75 marcos por hectolitro de más de 13 por 100 de extracto.

Los Estados donde existía antes un impuesto propio sobre la cerveza (Baviera, Wurtemberg y Baden) pertenecen ya a la comunidad tributaria de la cerveza del imperio alemán. En Baviera y Baden puede prohibirse el empleo del azúcar y de colorantes en la elaboración de la cerveza. De los ingresos netos que rinda el impuesto sobre la cerveza se ceden a Baviera el 13,55 por 100, siempre que esta cantidad no exceda de 78 millones de marcos; y a Baden el 1,60 por 100, siempre que no exceda esa proporción de 10 millones de marcos. El impuesto, que entró

en vigor en 1.º de mayo de 1922, se calcula producirá unos 1.000 millones de marcos al año (1).

En los *Estados Unidos* existe desde la ley de 13 de julio de 1866 un impuesto sobre envases. La unidad de gravamen es el barril de cerveza, es decir, un envase de 31 galones o 117,5 litros, que pagaba un impuesto de un dólar hasta el año 1898. Con motivo de la guerra con España por ley de 13 de julio de 1898 se elevó el impuesto a dos dólares; pero se redujo de nuevo en 1901; y en 1902 se volvió al antiguo tipo de gravamen. La ley de 22 de octubre de 1914 lo eleva nuevamente a 1,5 dólares, y la ley de 4 de octubre de 1917 a 3 dólares, y estableció además un impuesto de 1,5 dólares sobre todas las bebidas fermentadas. Por ley de 24 de febrero de 1919 se impone a la cerveza de más del 0,5 por 100 de alcohol un impuesto de 6 dólares por galón. El impuesto se percibe en forma de sellos que vende el gobierno y que deben colocarse en la apertura del envase. Todos los envases deben indicar el nombre del fabricante y el lugar de fabricación. Hay obligación de comunicar a la administración el momento en que se empieza la fabricación, así como la de llevar libro de compra y venta de materiales. A más de este impuesto los destiladores tienen que pagar licencias anuales graduadas por la cuantía de la producción.

B. *Austria, Hungría, Inglaterra, Francia e Italia* tienen establecido el *impuesto sobre el mosto*.

En *Austria* y *Hungría* se basa el impuesto en las leyes de 15 de diciembre de 1852 y 17 de julio de 1899. En Hungría la base de gravamen es la cantidad de mosto llevado al refrigerador y el contenido de extracto del mosto antes de mezclar el fermento determinado por el sacarómetro normal oficial a la temperatura de 14º Reaumur. En Austria (principalmente en las grandes fábricas), un aparato de medida de control del mosto permite determinar la cuantía y grados por hectolitro de éste. El tipo de gravamen, como antes de la guerra, es de 34 heller por hectolitro de mosto y por cada grado del sacarómetro. En las llamadas «ciudades cerradas» y en Viena se permite establecer recargos.

En *Inglaterra* la calidad del mosto no se determina como en Austria, sino por el peso específico, partiendo de una relación previa de la cerveza obtenida por una determinada cantidad de malta o sustitutivos de la malta. Dicha relación es: 2 bushel o 42 Kg. de malta o 28 Kg. de azúcar igual a 1 barrel de mosto de 1.055 de peso específico. El impuesto hasta el año 1894 fué de 6 chelines 3 peniques por barrel y desde esa fecha de 7 chelines 9 peniques. Por ley de 18 de noviembre

(1) La ley de 9 de julio de 1923 y de 11 de agosto autorizó al ministerio de Hacienda para elevar o reducir los tipos de gravamen en atención a las alteraciones de los precios de la cerveza. Conforme con esta autorización, y teniendo en cuenta la desvaloración del dinero, se elevaron varias veces los tipos, que al fin se fijaron en marcos oro en 1.º de diciembre de 1923, siendo por hectolitro y grado de la escala de producción a que hace referencia el texto, de 5, 5,10, 5,25, 5,40, 5,60, 5,90 y 6,10 marcos. — (N. DEL T.)

de 1914 se elevó a 15 chelines 3 peniques; en un chelín más en 1916 y otro en 1917. En abril de 1918 propuso el ministro de Hacienda elevar el impuesto a 50 chelines con lo que se proponía aumentar el rendimiento de este impuesto en 15.000.000 de libras esterlinas. Después se elevó aún más el impuesto a 70 y a 100 chelines por barrel. Para el año 1921 se calculaba el rendimiento de este impuesto en 22,5 millones de libras. El fabricante tiene que indicar a la administración con veinticuatro horas de anticipación todo proceso de ebullición y dos horas antes de comenzar el braceaje, los materiales empleados; y en el término de una hora después de recogido el mosto en la caldera de fermentación se medirá éste determinando la cuantía y peso específico y llevando una contabilidad especial a este respecto. Esta determinación puede hacerse también por los funcionarios encargados de este servicio y el resultado más favorable para el Tesoro servirá de base de liquidación. El fabricante se ha de proveer, además, de una licencia. El impuesto produjo en el ejercicio de 1911 a 1912, 13,6 millones de libras esterlinas; en el proyecto de presupuesto para 1917-18 se calculaba en 15 millones. Las licencias (elevadas en parte por la ley de 1910) son de 1 libra para los productores industriales que produzcan menos de 100 barrels; 1 libra para los 100 barrels siguiente y 12 chelines por cada 50 barrels más de producción; para los demás fabricantes, cuando el precio de arrendamiento del local es de 10 a 15 libras y la cerveza sólo se produce para atender al consumo propio, la licencia es de 9 chelines; en otro caso, de 4 chelines. Los comerciantes al por mayor de cerveza tienen que proveerse de licencia, que cuesta al año 10 libras esterlinas con 10 chelines; para los vendedores al por menor la licencia es de una tercera parte del precio de arrendamiento del local, graduada según localidades desde 3 libras esterlinas 10 chelines hasta 23 libras esterlinas 10 chelines. En Irlanda las licencias son más pequeñas.

En *Francia*, a partir de la ley de 30 de mayo de 1899 y 29 de diciembre de 1900 se sustituyó el impuesto sobre las cubas-materias por el impuesto sobre el mosto. El tipo de gravamen era de 25 céntimos por hectolitro y grado de densidad que excediese de los 100° a una temperatura de 15°. Pero durante la guerra, por ley de 30 de diciembre de 1916, se duplicó el impuesto, elevándose de nuevo, por ley de 29 de junio de 1918, en 0,40 francos por grado y hectolitro. Además, el fabricante satisface una licencia anual de 150 a 500 francos; la licencia de los vendedores al por mayor es de 200 a 500 francos, y la de los vendedores al por menor de 5 a 112,50 francos al trimestre. El producto neto del impuesto era antes de la guerra de unos 15.000.000 de francos; en el proyecto de presupuesto para 1921 se calcula en unos 51.000.000 de francos.

El *impuesto italiano* (leyes de 3 de junio de 1874 y 31 de julio de 1879) es análogo al primitivo impuesto austriaco. Era de 1,20 liras por grado y hectolitro de mosto; y se elevó a 1,80 liras por decreto de 15 de noviembre de 1915. El rendimiento de este impuesto en 1913 fué de 5.000.000 de liras.

C. El impuesto sobre aparatos existe en *Rusia, Bélgica y Holanda*.

En *Rusia*, el impuesto sobre la cerveza, al menos antes de la guerra, se componía de una accisa y una patente. La base del gravamen para la primera era, hasta 1902, el volumen de la caldera de sacarificación y a partir de esa fecha, se percibe el impuesto en atención al peso de la malta, habida cuenta del contenido de extracto del mosto. El impuesto era de 1 rublo 10 kop. a 1 rublo 35 kop. por pud (16,38 Kg.) de la malta puesta a bracear. Por ley de 30 de mayo de 1905 se elevó el impuesto en $33 \frac{1}{3}$ por 100. Además, se satisfacía una patente (licencia en forma de impuesto territorial o de impuesto complementario. El impuesto territorial era de 25 rublos y no autorizaba a elaborar más de 1000 pud de malta. El impuesto complementario era de 15 rublos por cada 1000 pud de malta. En Finlandia existe el impuesto sobre la malta siguiendo el primitivo modelo bávaro.

En *Holanda* se percibe el impuesto o bien en atención a la capacidad de las calderas de sacarificación o bien en atención al peso de la malta.

España. — Como impuesto de consumos fué creado por ley de presupuestos de 23 de mayo de 1845. Por ley de 7 de julio de 1888 se gravaba en la tarifa primera, aplicable a todas las poblaciones, con cuotas que variaban, según la clase de población, de 0,90 a 1,25 pesetas los 100 litros, pudiendo los ayuntamientos imponer un recargo de hasta el 100 por 100. Al suprimirse el impuesto de consumos sobre trigos y harinas, por ley de 19 de julio de 1904, se elevaron los derechos para el Tesoro por el impuesto sobre la cerveza, fijándose en 1,25 a 6,25 pesetas los 100 litros, según clases de población. Al desgravarse los vinos, por ley de 3 de agosto de 1907, se autorizó elevar el recargo municipal por consumo de cerveza hasta el 150 por 100. Y en la ley de supresión del impuesto de consumos, de 12 de junio de 1911, se autoriza a los municipios para establecer el arbitrio sobre bebidas espirituosas y espumosas. El Estatuto municipal vigente autoriza también estos arbitrios.

Como impuesto del Estado sobre el consumo interior de la cerveza se estableció en España por la llamada ley de autorizaciones de 2 de marzo de 1917. El impuesto, al tipo de 4 pesetas por hectolitro de volumen real, se devengaba al salir el producto de las fábricas que lo produzcan o al ser importado en el territorio nacional. La ley de 20 de abril de 1920 elevó el tipo de gravamen a 10 pesetas (texto refundido de 28 de julio de 1920). El primitivo reglamento de 15 de marzo de 1917 daba minuciosas normas de control; obligaba al fabricante a declarar los elementos de fabricación (cubas-materia, calderas de cocción, filtros y cubas de fermentación); a llevar una contabilidad especial de cebada y de cerveza, siendo el cargo de esta última la cerveza procedente de las cubas de fermentación. Las fábricas, además, podían ser intervenidas en todo tiempo por la administración.

El reglamento de 25 de mayo de 1925 derogó al anterior, siendo a su vez éste derogado por el R. D. ley de 26 de julio de 1925, que dispone se lleve a cabo por el Estado un *concierto* con la asociación o gremio de

fabricantes de cerveza de España para el pago del impuesto sobre el consumo interior de la cerveza. El plazo máximo de duración del contrato se fija en diez años prorrogables por la tácita de año en año. El canon del año económico 1925 a 1926 será de 4 millones de pesetas, aumentándose cada año económico la suma de 300.000 pesetas sobre el canon del año anterior. El gremio de fabricantes queda subrogado en los derechos del Estado para el cobro del citado impuesto, que podrá repartir entre sus socios contribuyentes en la proporción que de común acuerdo entre ellos convengan.

La recaudación obtenida por este impuesto en el año 1918 fué de 0,99 millones; en 1923, de 3,14 millones de pesetas.

En la mayor parte de los *Estados de la América Central y del Sur* se perciben impuestos sobre la cerveza, en forma de impuestos de consumo sobre la cerveza elaborada.

Es curioso observar que en la *Argentina* devenga la mitad del impuesto la cerveza elaborada con cebada de la cosechada en el país.

Bibliografía. — *Kindervater*, «Die Reform der Bierbesteuerung im Deutschen Reich» (Finz. Arc., 1887). — *Holzner*, «Ueber die verschiedenen Methoden der Bierbesteuerung» (Zeitsch. f. d. ges. Brauwesen, Munich, 1880). — Diversos artículos de *J. Wolf* en el «Alg. Brauer- und Hopfenzeitung», Nürnberg, principalmente estos: «Geschichte der Bierbesteuerung im Deutschen Reich», 1881; «Die Reform der Getränkesteuer in Frankreich», 1881; «Die Bierbesteuerung in Osterreich-Ungarn», 1882; «Die nordamerikanische Biersteuergesetzgebung», 1882; «Geschichte des Bieres und seiner Besteuerung in Grossbritannien», 1883; «Die Bierbrauerei in Italien», 1884, 1889. — *K. A. Lange*, «Die Wirkungen des bayer. Malzaufschlaggesetzes v. 18 marz 1910», Stuttgart y Berlín, 1916. — *Struve*, artículo sobre «Bier, Bierbrauerei und Bierbesteuerung en el Handw. d. Staatsw.».

§ 181. 2. *El impuesto sobre el vino y el mosto de frutas.* — El establecimiento del impuesto sobre el vino, al menos sobre el *vino natural*, lucha con graves dificultades técnicas. Esto explica en parte que hasta épocas recientes no existiese en muchos países o estuviese poco desarrollado. Entre otras, las dificultades consisten: en que la producción del vino natural no constituye una empresa industrial independiente como la de la cerveza y el alcohol, sino que está desparramada en numerosas explotaciones agrícolas; en que el consumo casero, así como la venta directa del productor al consumidor escapan fácilmente al control; y en que la producción anual del vino oscila grandemente en cantidad y calidad con las condiciones meteorológicas. La imposición sobre el vino ofrece además la dificultad de que el valor de éste ofrece múltiples e importantes graduaciones, que no pueden dejar de

tenerse en cuenta para establecer una justa imposición sobre este artículo. El consumo de las clases mejores y más caras de vino indica una mayor renta, un consumo de lujo, mientras que las clases baratas de vino, al menos en los países donde está muy extendido su consumo, constituyen la bebida del pueblo. Pero la imposición del vino, en atención a su calidad, ha de tener en cuenta el hecho de que la calidad, a los efectos tributarios, sólo se puede determinar después de una serie de años y mediante medidas de control costosas, altamente molestas y no siempre eficaces. La técnica tributaria no ofrece tantas dificultades cuando se trata del *vino artificial*, ya que la producción industrial de éste se efectúa fabrilmente y el impuesto se puede percibir en las bodegas sin grandes dificultades.

El impuesto sobre el vino se puede establecer en forma de *impuesto de producción* o sobre el *transporte* o sobre el *comercio* del vino.

1. El impuesto más sencillo es el *impuesto de producción*, que se percibe o bien sobre la superficie plantada de viñedo, o bien sobre el mosto producido.

El impuesto sobre la superficie destinada al cultivo de la vid es el más fácil de percibir y no da lugar a las molestias anejas a las demás formas de percepción del impuesto sobre el vino. Pero es un impuesto muy tosco. Con este procedimiento no se puede tener en cuenta, o sólo de un modo muy superficial, la cantidad y calidad del vino obtenido, y consiguientemente, el gravamen del consumidor es muy desigual. Además, el cultivador tiene que pagar el impuesto en un momento en que no puede tener seguridad del rendimiento efectivo de su producto y es grandemente cuestionable que pueda efectuarse el proceso de difusión al consumidor. Esta circunstancia hace preciso que se concedan amplios perdones y moratorias en los años de mala cosecha. Consiguientemente, el impuesto debe ser muy pequeño para no gravar demasiado al cultivador, a quien no se aspira a gravar con este impuesto, y de aquí que no sea posible determinar de un modo adecuado la capacidad de prestación que se manifiesta en el consumo del vino. Por último, la restitución del impuesto en caso de exportación de los productos de la vid ofrece grandes dificultades. En parte se evitan estos inconvenientes cuando el impuesto se gradúa teniendo en cuenta la calidad de los viñedos y percibiendo además impuestos sobre la venta al por mayor y menor del vino.

2. El *impuesto de transporte* puede gravar al vino o bien al

remitirlo o almacenarlo el productor (impuesto de circulación) o al introducirlo en alguna localidad.

Por lo que respecta a la primera forma del impuesto de transporte sólo se grava el vino cuando y en cuanto el productor los remite a otra persona o lugar. Sujeto de gravamen es, por lo general, el remitente, y en algunos casos el consignatario. La percepción del impuesto requiere la previa indicación de la cantidad y clase de vino, número y señales de envases, de la persona del remitente, transportador y consignatario y lugar de carga y descarga. La guía correspondiente ha de acompañar, pues, al vino. Con estas formas de impuesto se puede gravar con bastante seguridad la cantidad de vino objeto del tráfico al por mayor. El productor no necesitará pagar el impuesto hasta que venda el producto. Pero el inconveniente de este impuesto consiste en que no se puede gravar en absoluto, o muy difícilmente, el vino consumido por el productor y el vendido en el lugar de producción y sus cercanías. Por este motivo, y principalmente también a los efectos del control, se percibe a veces a más de este impuesto otro de almacenaje.

En el *impuesto de almacenaje* el sujeto de gravamen es el almacenista y se devenga al entrar el vino en la bodega o en un local cerrado para su almacenamiento. Hay que comunicar a la administración el hecho del almacenamiento y sirve de medio de control la indicación del remitente y la guía en su caso. En esta forma como en la anterior el vino artificial se somete a gravamen en las fábricas.

Estas dos formas del impuesto de transporte aseguran más plenamente el gravamen del consumo del vino que las demás formas de imposición y permiten también, en cierta medida al menos, tener en cuenta la calidad del vino estableciendo el gravamen en atención al valor de factura. Pero estas formas de impuesto ocasionan grandes molestias al remitente o almacenista de vinos, ya que se les obliga a indicar a la administración todo transporte, lugar de carga y descarga, clase y cantidad de vino, etc., y además la revisión y control es en extremo minuciosa y por lo tanto costosa.

El *impuesto de puertas* o de introducción en alguna localidad grava sólo el vino que entra en las ciudades o en las llamadas localidades cerradas y, consiguientemente, solamente a una parte del consumo. Esta forma de impuesto es más adecuada para la imposición comunal que no para la del Estado.

3. El *impuesto sobre el comercio del vino* puede percibirse

o bien *sobre la venta* de vinos o bien en forma de *licencias*. El establecimiento del primero requiere por parte del vendedor la indicación del momento en que empieza a ejercer su comercio y una contabilidad detallada del vino adquirido y almacenado y además el control sobre el precio de venta, las existencias, el transporte, etc. El impuesto se percibe del vendedor al por menor en tantos por ciento de la cantidad y precios de venta. En lugar de pagar el impuesto en atención a la venta efectiva, es frecuente pagarlo por sumas globales y conciertos. Prescindiendo de las grandes formalidades que requiere esta forma de impuesto, tiene además el inconveniente de que sólo grava el vino que se consume por la intervención de un intermediario y se exime en cambio el almacenado por los particulares, o sea justamente el vino consumido por las personas de mayor capacidad económica. Las licencias, esto es, la liquidación del impuesto en atención a ciertos signos muy generales por los que se infiere la venta que se efectúa y la clase y número de clientes del vendedor, son medios de gravamen a que resignadamente se acude a falta de otros mejores. Sus resultados no pueden ser satisfactorios en modo alguno.

La combinación sistemática de los distintos procedimientos mencionados para liquidar este impuesto dará buenos resultados financieros, pero como las medidas de control y las obligaciones que se imponen a las personas que intervienen en el transporte del vino se acumulan, se complica el impuesto, se dificulta extraordinariamente el tráfico y se provocan dobles imposiciones de gravamen que actúan de un modo desigual. De todos los procedimientos para gravar el vino dará los mejores resultados el impuesto que se percibe al remitir el artículo conjuntamente establecido con el impuesto de almacenaje.

El *impuesto sobre el mosto de frutas* ha de ser de menores tipos de gravamen, puesto que este mosto es una bebida de menor valor y más pobre de alcohol y su consumo revela una renta de menor capacidad de gravamen.

Los *vinos espumosos* se someten a gravamen incluso en los países en los que tradicionalmente no se grava el vino. La liquidación y percepción de este impuesto no ofrece dificultades; la producción se efectúa en grandes explotaciones y puede inspeccionarse fácilmente; para mejorar la calidad no se necesita larga estancia en la bodega; la percepción del impuesto por medio de timbres móviles adheridos a la botella es sencilla y proporciona al consumidor el control del precio. El gravarse por este impuesto un consumo de lujo basta para su justificación.

En *Alemania* hasta hace poco solamente Wurtemberg y Baden percibían impuestos sobre el vino obteniendo rendimientos insignificantes.

El impuesto *imperial* proyectado en 1893 era un impuesto que se percibía del productor o comerciante al por mayor al remitirlo al comerciante al por menor o consumidor. Para el vino natural de un valor mayor de 50 marcos por hectolitro el impuesto se fija del 15 por 100; para los vinos espumosos, del 20 por 100; para los vinos artificiales, del 25 por 100. El proyecto no fué aprobado. Por ley de 26 de julio de 1918 se estableció para todo el imperio bajo la presión de las necesidades financieras un impuesto sobre el vino. Se grava el vino, mosto de uvas y bebidas análogas al vino con el 20 por 100 del valor. El impuesto se devenga en el momento de remitirlo al consumidor o cuando se consume por el propio fabricante en el momento de salir del almacén o bodega y en los vinos importados al atravesar la frontera. En conexión con esta ley se modificaron los derechos arancelarios. Pero en caso de importación del vino se satisfacen estos derechos más el impuesto interior sobre el consumo. En el presupuesto para 1922 se calcula el rendimiento de este impuesto en 500 millones de marcos.

Por ley de 29 de mayo de 1902 se estableció en el imperio alemán un impuesto sobre *vinos espumosos*, de pequeñas cuotas, que se elevaron por ley de 15 de julio de 1909, 26 de julio de 1918 y 21 de abril de 1920. Este impuesto se incorporó al impuesto sobre el vino y el tipo de gravamen es del 20 por 100 del precio de venta para los vinos espumosos de frutas y del 30 por 100 para los demás. El impuesto se satisface por el productor mediante una banderola o precinto pegado a la tapa del envase antes de que el vino espumoso salga del lugar de fabricación o se consuma en éste. El rendimiento del impuesto sobre vinos espumosos se calculó en 100 millones de marcos para el año 1922 (1).

De los impuestos extranjeros sobre el vino, el más conocido es el francés; éste se percibía antes en siete formas distintas (2). Por ley de

(1) Se reguló nuevamente la imposición sobre el vino por ley de 10 de agosto de 1925. La norma general era que el impuesto se recaudaría sobre el valor del vino en el momento del tránsito al último consumidor. Pero se consideraba como consumidores a los vendedores al por menor que solamente vendían vinos nacionales de toneles, no embotellado, y por consiguiente, se les gravaba por el precio de compra y no por el de venta. Esta ley establecía que una tercera parte del rendimiento del impuesto se destinaria a aliviar la situación de los viñadores, y por ley de 31 de marzo de 1926 se suprimió, a partir del 1.º de abril, el impuesto sobre el vino. Subsiste el impuesto sobre vinos espumosos (impuesto de precintos de un marco por botella). Existían además los impuestos municipales, que no podían exceder (después de la ley de 1923) del 5 por 100 del precio de venta al por menor, para el vino natural, y del 15 por 100 para los espumosos; pero también por ley de 1.º de marzo de 1927 se abolieron los impuestos municipales sobre las bebidas, con excepción de la cerveza. — (N. DEL T.)

(2) 1) Derecho de circulación (sobre envíos o ventas de más de 25 litros, graduado por el valor del vino y el alejamiento del lugar de producción); 2) derecho de venta al por menor (derecho ad valorem sobre el precio de venta); 3) derecho de entrada (superpuesto a los otros dos y percibido en localidades de más

29 de diciembre de 1900 y 31 de marzo de 1902 se regula de nuevo la imposición sobre las bebidas en el sentido de simplificar y atenuar el gravamen sobre el vino, elevando en cambio el impuesto sobre el alcohol. Fueron abolidos el impuesto sobre la venta al por menor, el derecho de entrada y la tasa única. Sólo subsiste el impuesto de circulación, impuesto que se percibe al remitir el vino, y que grava con 19 francos el hectolitro de vino y con 9 el de sidra, extendiéndose también a los envíos a los vendedores al por menor (1). Se suprimió el control de las bodegas de los vendedores al por menor. Al mismo tiempo se regularon de nuevo las licencias. El rendimiento del impuesto sobre el vino se estimó para el año 1921 en 619,8 millones de francos.

En *Italia* el Estado estableció un impuesto sobre el vino por ley de 2 de septiembre de 1919. La ley de 17 de julio de 1921 fija el tipo de gravamen en 30 liras por hectolitro.

En la *Gran Bretaña*, donde no se cultiva el vino, se grava por el derecho aduanero y por licencias sobre los traficantes en vino. Según la ley de presupuestos para 1920-21, los tipos de gravamen que hasta entonces se percibían, que eran de 1 chelín y 3 peniques y 3 chelines por galón, según la clase del vino, más un recargo de un chelín por el vino ordinario importado en botellas y de 2 chelines 6 peniques para el vino espumoso, se duplicaron y además se impuso otro recargo del 50 por 100 sobre el valor del vino espumoso. El rendimiento del impuesto sobre el vino se calcula en 4,8 millones de libras esterlinas y el impuesto sobre el valor de vinos espumosos en 1,9 millones de libras.

España. — El impuesto sobre el vino como *impuesto de consumos* fué establecido ya en la ley de presupuestos de 23 de mayo de 1845. La ley de 7 de julio de 1888 incluye los vinos de todas clases en la tarifa primera, aplicable a todas las poblaciones, con cuotas variables de 2,50 a 12,50 pesetas por 100 litros, pudiendo los ayuntamientos establecer recargos de hasta el 100 por 100. Por ley de presupuestos de 5 de agosto

de 4.000 habitantes); 4) tasa única (percibida en las grandes poblaciones en lugar de los dos impuestos anteriores, y variable según la importancia de los municipios); 5) tasa de reemplazamiento (en París y Lyon, en forma de derecho de entrada y en sustitución de los demás impuestos); 6) conciertos de los municipios por los impuestos de circulación y venta al por menor) y 7) licencias. — (N. DEL T.)

(1) En la ley de 1900 los tipos de gravamen eran: para el vino, de 1,50 francos y para la sidra y bebidas análogas y asimiladas de 0,80. Las leyes de 30 de junio de 1916, 22 de febrero de 1918 y 29 de junio de 1918 elevaron los tipos del impuesto de circulación a 3, 5 y 10 francos, respectivamente, por hectolitro de vino, y a 1,60, 2,50 y 5 francos, respectivamente, para la sidra. Por ley de 22 de febrero de 1918 se suprimió el octrois municipal; pero los dos quintos del rendimiento del impuesto de circulación irían a un fondo común que se distribuiría entre los municipios en relación con el consumo de vino en el año 1913. La ley de 25 de junio de 1920 eleva de nuevo el impuesto de circulación a 14 francos para el vino y a 6,50 para la sidra, más los recargos municipales de 5 francos y 2,50 francos, respectivamente, como indica el texto. Pero, posteriormente, por ley de 28 de marzo de 1923, se reducen los tipos a 11 y 5,50 francos, sin modificar los recargos municipales. — (N. DEL T.)

de 1893 se autorizaron conciertos provinciales para asegurar la percepción de un impuesto equivalente al que entonces gravaba el consumo del vino. El impuesto no podría exceder de 5 céntimos en litro (reglamento de 24 de marzo de 1894).

Por ley de 3 de agosto de 1907 se suprimen los derechos del Tesoro y recargos municipales, a partir del 1.º de enero siguiente, sobre la especie de vinos en las capitales de provincia, poblaciones de más de 30.000 habitantes y puertos de Cartagena, Gijón y Vigo. Por ley de 12 de junio de 1911 se suprimió el impuesto de consumos, en la forma de que hablaremos al tratar de esta cuestión en la Hacienda municipal.

Por ley de 29 de abril de 1926 se regula de nuevo el régimen de los vinos y demás bebidas alcohólicas, cuya ley se inspira en el primordial propósito de auxiliar y sostener la viticultura nacional.

Bibliografía. — *Leydheker*, «Die Besteuerung des Weines in Elsass-Lothringen», Estrasburgo, 1875. — *M. v. Heckel*, artículo sobre «Weinsteuer» en el *Handw. d. Staatsw.* — *G. Schubert*, «Die Landesweinsteuer und die Frage der Reichsweinsteuer in Deutschland» (*Zeitsch. f. Zollwesen und Reichssteuern*, 1902). — *H. Fitz*, «Wein und Weinsteuer» (*Ann. d. D. R.* 1912). — Véase también la bibliografía citada en el párrafo anterior y en el 175.

§ 182. 3. *El impuesto sobre alcoholes.* — La liquidación de este impuesto ofrece también bastantes dificultades. Ciertamente la determinación del objeto de gravamen, es decir, el alcohol obtenido por la combustión y destilación, es en sí más fácil que la del vino, porque la obtención del alcohol se oculta más difícilmente que la del vino y la técnica posee métodos más adecuados para acreditar el resultado de la destilación. Pero esto se aplica sólo a las grandes fábricas, mientras que las pequeñas eluden a veces el impuesto. Ofrece también dificultades la distinta naturaleza de las materias primas de las cuales se obtiene el alcohol: materias feculentas (patatas, cereales, maíz) por una parte, y no feculentas (frutas, residuos de la elaboración del vino, de la cerveza y del azúcar) por otra. Además, hay múltiples calidades de alcoholes, que se deben tener en cuenta al gravar este artículo, puesto que revelan la distinta capacidad de prestación de las clases sociales que lo consumen. Por último, hay que tener especialmente en cuenta las destilerías agrícolas, es decir, las que elaboran el alcohol con sus propios productos y consumen en su propia economía los residuos de esta elaboración (bagazo). En efecto, la rentabilidad de la agricultura en los lugares de cultivo extensivo y tierras ligeras, principalmente cuando se hallan alejadas del mercado, depende hoy de que las patatas y los cereales se conviertan allí mismo en espíritu que tiene más valor y, por tanto, es

más susceptible de venta y puede, por consiguiente, acudir al mercado a precios más favorables. Además, los residuos de la destilación del alcohol constituyen un cebo para el ganado de difícil sustitución.

Los métodos corrientes de liquidación y percepción de este impuesto son: 1.º, el *impuesto sobre el producto elaborado*; 2.º, el impuesto sobre el *volumen de ciertas cubas* o calderas utilizadas en la destilación, y 3.º, el impuesto *sobre la materia prima* o el *producto en curso de elaboración*.

1.º El impuesto sobre el producto elaborado puede ser, o un *impuesto de producción* en conexión con un *impuesto de almacenaje*, o un *impuesto de consumo*. En la forma de impuesto de producción se percibe del destilador por la cantidad de alcohol producida, controlando todo el proceso de fabricación y apelando a determinados aparatos de medida. El *impuesto sobre el consumo* se percibe, por lo general, cuando el alcohol es abandonado por el control de la administración y entra en el libre tráfico. Sujeto de gravamen, en el primer caso, es el productor; en el segundo, el adquirente del alcohol.

2.º El impuesto sobre el volumen de los aparatos utilizados en la destilación, o percibido en atención a la capacidad de prestación de las fábricas es, o un *impuesto sobre la capacidad de las calderas de sacarificación* en conexión con el número de mezclas, o un impuesto sobre las *cubas o calderas de fermentación* que grava el rendimiento probable de alcohol teniendo en cuenta los aparatos empleados en la destilación, o, por último, un *impuesto global o de concierto* por la capacidad de fabricación de los aparatos en un cierto período, sin tener en cuenta la utilización efectiva o no de los aparatos destinados a la fabricación.

3.º El *impuesto sobre las materias primas* se liquida en atención al peso o medida de los materiales empleados en la elaboración del alcohol. Si los tipos de gravamen se gradúan por la mayor o menor cantidad de alcohol de las distintas especies de materias primas, se aproxima este impuesto al impuesto sobre el producto elaborado. Aun se aproxima más cuando el impuesto recae sobre el mosto. En este caso se liquida el impuesto antes de la destilación al poner el mosto en fermentación y teniendo en cuenta su contenido de azúcar y el rendimiento normal de alcohol determinado con ayuda del sacarómetro.

Como en los demás impuestos sobre las bebidas, se pueden establecer *conciertos*, bien con el fabricante a base de la posible producción previamente determinada, o bien con el expendedor

a base de la presunta venta. Pueden establecerse también *licencias* para la producción, circulación y venta al por menor del alcohol.

De las distintas formas de impuesto que acabamos de citar, el impuesto sobre el producto elaborado es el mejor ante la teoría y la política tributaria, por gravar más exactamente al consumidor, por no ser necesario satisfacer el impuesto mucho tiempo antes del consumo del alcohol y por posibilitar la correspondiente restitución del impuesto en caso de exportación del alcohol. Principalmente cuando el impuesto ha de proporcionar un mayor rendimiento es inevitable el tránsito a esta forma de gravamen, puesto que, cuanto más elevado sea el impuesto, tanto más desfavorable y desigual será, apelando a los demás sistemas de gravamen, la situación de los pequeños destiladores. Ciertamente que el impuesto sobre el producto elaborado requiere un cuidadoso control, tanto mayor cuanto más se eleven los tipos de gravamen, y amplias molestias y limitaciones a la fabricación. En este impuesto, como en el impuesto sobre la cerveza, es necesario favorecer al pequeño productor, que trabaja en peores condiciones técnicas y, consiguientemente, produce a mayor coste.

El impuesto sobre las materias primas es más sencillo de percibir, pero requiere también amplias y a veces molestas medidas de control sobre la fabricación. Con el sistema de impuesto puro sobre las materias primas el gravamen es desigual, puesto que no se puede tener en cuenta en absoluto, o sólo insuficientemente, la distinta naturaleza de los materiales y su desigual rendimiento, ni la distinta capacidad de prestación de los aparatos y elementos de fabricación. Las destilerías que trabajan con materias primas de poco valor o que emplean aparatos poco perfeccionados serán más fuertemente gravadas que las demás. El impuesto, por consiguiente, debe ser pequeño. Lo mismo puede decirse del impuesto sobre las calderas de saccharificación y fermentación. Estos pueden ciertamente, cuando los tipos de gravamen son pequeños, incitar a la industria a nuevos progresos, puesto que ésta procurará obtener mayor producto con los medios dados que los que sirven de base para la liquidación del impuesto, con lo cual se producirá una parte de alcohol libre de todo impuesto; pero cuando la industria está más desarrollada, el inconveniente del gravamen desigual y el régimen de favor que de ello resulta para los grandes destiladores, así como el menor rendimiento fiscal del impuesto, pesa más que esta ventaja. De los impuestos por concierto, licencias e impuestos sobre la venta al por menor se emite también,

por lo que al alcohol respecta, juicio desfavorable, lo mismo que en el impuesto sobre el vino.

§ 183. Hay que indicar, por último, que la imposición sobre el alcohol puede establecerse también por el procedimiento del *monopolio*. El monopolio puede ser: de fabricación con exclusión de la industria privada, o de refinación y venta al por mayor; o comercial, pleno o menos pleno, o sólo de venta al por menor. En favor del monopolio puede decirse, hablando en términos generales, que pueden aumentarse extraordinariamente los rendimientos fiscales del impuesto; que es el procedimiento más eficaz para conseguir la finalidad políticosocial de limitar el consumo, a que frecuentemente se apela al recomendar la imposición sobre el alcohol; y que cuando el monopolio lleva aneja la depuración del alcohol, ésta puede efectuarse de un modo más cuidadoso. Cuando se trate de un monopolio comercial pleno ofrece además la ventaja de ser posible graduar el impuesto al valor del producto elaborado. En el *monopolio de fabricación* el Estado se encarga de la producción del espíritu, de su purificación y desnaturalización y venta de los productos a precios autoritariamente determinados. La fabricación puede efectuarse en las destilerías del Estado y también en las destilerías privadas por cuenta de la administración del monopolio. En el *monopolio comercial pleno* la producción del alcohol es en sí libre, pero el alcohol producido ha de entregarse a la administración del monopolio que paga por él el precio que en cada caso establezca. La purificación y desnaturalización del alcohol, la preparación de aguardientes y todo lo que se refiere al comercio del alcohol se halla en manos de la administración del monopolio. También el comercio al por menor se regula, con pocas excepciones, por las expendedurías públicas. El *monopolio puro del comercio intermediario* consiste en que el Estado compra todo el alcohol producido en su territorio y requerido para el consumo nacional a los precios que fije en cada caso y lo revende a las industrias elaboradoras de aguardientes y licores con el recargo tributario. A este comercio intermediario suele ir anejo la purificación del alcohol en establecimientos públicos o privados bajo la dirección de la administración, así como la desnaturalización en forma que el Estado se encargue de la refinación y el tráfico. La importación de productos alcohólicos es por lo general libre; los derechos arancelarios deben estar en relación con el impuesto interior, o se percibirá además un recargo. Por lo general, el monopolio del comercio intermediario lleva aneja la limitación de la producción anual. Para impedir

la defraudación es indispensable el amplio control de las destilerías. Pero el monopolio sólo puede aplicarse cuando las destilerías trabajan fundamentalmente sólo para el consumo nacional. Cuando una gran producción permite una importante exportación, el monopolio fácilmente la perjudica. El monopolio de fabricación y el comercial pleno son solamente posibles suprimiendo, mediante indemnización, las industrias privadas afectas al mismo, y de aquí que no sea recomendable, por motivos económicos, en los países con destilerías agrarias dispersas, e industrias mercantiles y de destilación muy extendidas. Mucho más favorable es el juicio que merece el monopolio del comercio intermediario y el de refinación a él anejo. Donde las modernas tendencias de concentración en la industria de la destilación del alcohol han conducido a una especie de monopolio privado y el régimen de imposición es complicado, esa forma de monopolio puede, incluso, ser un medio adecuado para la simplificación de ésta y para obtener en beneficio de la comunidad las ganancias que percibían los Kartell y Sindicatos de alcoholes. Ciertamente el supuesto previo de esta forma de monopolio consiste en que la fijación de los precios de compra se ajuste a los principios de justicia y en que se tengan en cuenta los distintos tipos de fabricación considerando las varias y especiales condiciones de producción.

§ 184. En las modernas leyes sobre el impuesto del alcohol y en la ley sobre este monopolio establecido por el imperio alemán se habla del *contingente*, es decir, de una cantidad determinada de alcohol que se asigna a cada destilería, según normas determinadas, por la cual se satisface menor impuesto que por la cantidad que exceda de la cifra del contingente. En el monopolio del comercio intermediario la administración del monopolio adquiere el alcohol producido dentro de los límites señalados por el contingente a precios más elevados que el resto del alcohol producido. La finalidad del contingente consiste fundamentalmente en proteger a las destilerías agrícolas existentes antes de establecerse los nuevos elevados impuestos del peligro de una disminución del consumo y de una competencia perjudicial por parte de las grandes destilerías industriales. Se estimaba que, en general, el precio del alcohol guardaría relación con el tipo de gravamen más alto, con lo cual el alcohol producido en régimen de contingente gozaría de una prima. Análoga tendencia persigue el legislador cuando en determinados casos reduce el contingente; así, por ejemplo, cuando las fábricas se convierten en productoras de fermentos o pasan de la elaboración de alcohol con mate-

rias no feculentas a obtenerlo de los cereales, o cuando la cantidad realmente producida por una fábrica dentro del contingente excede de un cierto máximo, etc. También se da un régimen de favor por lo que respecta a la distribución del contingente, principalmente para las pequeñas destilerías de frutas y especialmente para las destilerías agrícolas que no exceden de una cierta extensión; así, por ejemplo, para el caso de que la superficie de terreno regularmente cultivado se modifique esencialmente o cuando las destilerías agrícolas se conviertan de un modo permanente en destilerías de patatas. Las medidas protectoras de las pequeñas y medias destilerías y especialmente de las agrícolas y de las de frutos que emplean materiales por las propias empresas producidos, se manifiestan, como se ha dicho, en el menor tipo de gravamen para el alcohol producido dentro del contingente, o en una distinta moderación graduada del impuesto sobre el consumo. Por otra parte, se aplican también recargos al impuesto normal para cierta clase de destilerías que el legislador no quiere proteger. La fijación del contingente puede perseguir también de un modo accesorio la finalidad de reducir el consumo del alcohol.

Si con todas estas medidas no se persiguen finalidades fiscales sino económicas, eso mismo puede decirse, con mayor razón, de aquellos preceptos legales que tratan de facilitar la exportación del alcohol o el empleo del alcohol desnaturalizado para fines industriales, de calefacción o de cocina, etc. A estos efectos se establecen *primas* especiales. Su finalidad consiste, por una parte, en impedir la posible sobreproducción de espíritu, muchas veces efectiva, que haría peligrar la situación de las destilerías, facilitando al exportador la competencia en el mercado extranjero, y por otra parte, en fomentar el empleo del alcohol para otros fines distintos que los del humano consumo.

1. El gravamen del impuesto sobre el alcohol, antes de la guerra, era, por cabeza de la población, en marcos:

Rusia	10,41	Yucia.....	4,38
Inglaterra.....	8,67	Noruega.....	3,45
Bélgica.....	8,57	Austria.....	2,91
Holanda.....	7,97	Alemania.....	2,87
Francia.....	7,36	España.....	0,70 (1)
Hungría.....	5,51		

(1) Solamente por impuestos del Estado —(N. DEL T.)

2. El impuesto sobre el producto elaborado, como impuesto fundamental, existe en la mayor parte de los Estados; así en *Austria, Hungría, Francia, Gran Bretaña, Italia, Bélgica*, los *Países Bajos* y los *Estados Unidos*.

Austria-Hungría, por leyes de 27 de junio de 1878 y 19 de mayo de 1884 grava el alcohol en parte por la producción efectiva medida por un aparato de control, y en parte por concierto, según la capacidad de prestación de las fábricas. Por ley de 20 de junio de 1888 se establece un sistema análogo al que antes regía en Alemania, de un doble impuesto sobre el consumo con contingente. La cantidad de alcohol sometida a gravamen se determina como antes, en parte, por una suma global (principalmente en las pequeñas destilerías y en las primitivamente establecidas) o por concierto (en las pequeñas destilerías agrícolas y en las fábricas de cerveza) y en parte por la cantidad y grados del producto obtenido determinado por un aparato de medida de control (grandes destilerías y fábricas industriales). El impuesto es: o un impuesto sobre la producción percibido del fabricante, como en las fábricas concertadas, o un impuesto de consumo, que satisface el que recibe el alcohol para disponer de él libremente. En todo caso el impuesto se liquida según los grados del alcohol. Por ley de 8 de julio de 1901 el impuesto de producción era de 90 heller por litro de alcohol puro; el impuesto de consumo de 90 heller para el alcohol contingentado y de una corona diez heller para el resto del alcohol producido. Por decreto de 23 de enero de 1914 se elevaron los tipos a 1,40 y 1,50, respectivamente, que se percibirían cuando Hungría elevase los tipos en igual cuantía y hasta tanto se percibiría un recargo de 50 heller por litro de alcohol sobre el gravado en Austria, cuyo gravamen fué aumentado a 70 heller por decreto de 30 de junio de 1915, sufriendo posteriormente nuevos aumentos. La legislación distingue seis categorías de destilerías o fábricas, según la naturaleza de las materias primas y los procedimientos de fabricación. Las destilerías agrícolas gozan de un régimen de favor. Las destilerías que producen fermentos pagan un impuesto especial en forma de recargo al impuesto sobre el alcohol. Se eximen del impuesto la producción para el consumo doméstico con materias producidas en la propia economía, pero con muchas limitaciones. Se grava al tipo mínimo en cada campaña (1.º de septiembre a 31 de agosto) una determinada cantidad de alcohol, el contingente, que asciende para todo el territorio aduanero austrohúngaro a 1,9 millones de hectolitros, de los cuales, un millón para Austria. A las destilerías agrícolas sometidas al impuesto de consumo se hacen bonificaciones por cada hectolitro de alcohol salido de fábrica. Los exportadores perciben primas a la exportación.

En *Hungría* se elevó asimismo el impuesto y durante la guerra se dió un paso previo para el establecimiento del monopolio del alcohol, requiriendo el Estado una parte de las grandes ganancias de la industria del espíritu. Se dió al alcohol un precio máximo de 170 coronas por hectolitro de espíritu bruto y se estableció que el importe que excediese de

130 coronas se cedería al Estado conjuntamente con el impuesto sobre el alcohol.

El régimen *francés* sobre alcoholes consiste en un impuesto de riguroso control sobre el *producto elaborado* que se percibe del productor o traficante (*droit général de consommation*). En las ciudades de más de 4.000 habitantes se percibe un recargo al impuesto de consumos, un *droit d'entrée* graduado según el número de habitantes (de 7,5 a 30 francos), del que se exime el alcohol desnaturalizado. El vermut y los licores de menos de 15° pagan la mitad. Además, los destiladores y comerciantes al por mayor y menor tienen que proveerse de *licencias* anuales. El impuesto era antes de 156,25 francos por hectolitro de alcohol puro; por la ley de 29 de diciembre de 1900 se elevó a 220 francos. Por ley de 30 de enero de 1907 se estableció para el ajeno (más de 50° de alcohol), para el bitter (más de 30°), que no sean productos del vino, un recargo de 50 francos el hectolitro. Las licencias para los comerciantes son iguales que las del impuesto de cerveza; para los destiladores industriales son de 40 a 120 francos. El rendimiento de este impuesto en 1913 fué de 399 millones de francos. Durante la guerra, el impuesto sobre el alcohol se elevó a 400 francos por ley de 30 de junio de 1916, y últimamente a 1.000 francos por hectolitro de alcohol de 100°. El rendimiento de este impuesto se calcula para 1921 en 615 millones de francos (1).

En la *Gran Bretaña* existe también un impuesto sobre el producto elaborado con rigurosas medidas de control, que se percibe al entrar el alcohol en el libre tráfico. Antes de la guerra era de 11 chelines por galón de *proof spirit* (o sea 2,61 litros de alcohol absoluto), es decir, unos 430 marcos por hectolitro de alcohol puro. Fundamentalmente sólo se permite el establecimiento de grandes destilerías en las ciudades y sus cercanías. Ningún fabricante puede producir al mismo tiempo para el consumo nacional y para la exportación. Además, los destiladores y refinadores, comerciantes al por mayor y vendedores al por menor tienen que proveerse de licencias de cuantía elevada. Para los destiladores con una producción anual de hasta 50.000 galones es de 10 libras, y otras 10 por cada 50.000 galones más; para refinadores y para comerciantes al por mayor, 15 libras esterlinas y 15 chelines; para comerciantes al por menor, la mitad del precio de arrendamiento de los locales en que se expendan, pero graduadas con arreglo a la tarifa de clases de población, siendo el tipo mínimo de 5, 10, 15, 20, 30 y 35 libras; para los fabricantes y traficantes de productos azucarados, 5 libras 5 chelines. El rendimiento

(1) La legislación de guerra, principalmente la ley de 1916 citada por el autor, estableció un régimen provisional que implicaba un verdadero monopolio del alcohol industrial y una limitación muy rigurosa del privilegio de los llamados *«bouilleurs de crû»*, es decir, cosecheros que destilan los vinos y frutas procedentes de su propia economía. El privilegio de que gozaban tradicionalmente consistía 1.º, en no pagar el impuesto sobre el alcohol destilado por ellos y consumido a domicilio, y 2.º, en estar exentos de toda inspección. Este régimen afecta a más de un millón de destiladores. — (N. DEL T.)

de este impuesto en el ejercicio 1912-13 fué de 22,6 millones de libras. Durante la guerra se elevó el impuesto a $14\frac{3}{4}$ chelines, habiendo propuesto el ministro de Hacienda que para 1921 fuese el impuesto de 72 chelines 6 peniques por proof galón. El rendimiento de este impuesto se estima en 64,5 millones de libras esterlinas.

En los *Estados Unidos*, a más del impuesto sobre el producto elaborado o sobre el consumo, existe un impuesto de patente sobre la venta del alcohol y sobre la fabricación de licores y otros impuestos accesorios. Su rendimiento fué en 1910-11 de 148,6 millones de dólares; incluidas las licencias, de 156,4 millones; en 1919, por la elevación de los tipos de gravamen, su rendimiento fué, excluidas las licencias, de 365 millones. El impuesto sobre el aguardiente y licores era de 6,40 dólares y para los demás, de 2,20 por proof galón (unos 3,8 litros).

Italia, *Bélgica*, los *Países Bajos* y la mayor parte de los *Estados europeos* perciben también un impuesto sobre el producto elaborado.

3. El *monopolio de alcoholes* existe de antiguo en *Suiza*, *Rusia* y *Servia* y se estableció en el *imperio alemán* en el año de 1918.

En *Suiza* se estableció el monopolio por ley de 23 de diciembre de 1886, modificada por la del 29 de junio de 1900 y 22 de junio de 1907. La confederación tiene la exclusiva de la producción y la importación de alcoholes procedentes de cereales, patatas, remolacha, azúcar y melazas. La producción de bebidas espirituosas procedentes de frutas nacionales es industria libre. Aproximadamente una cuarta parte de las necesidades, pero a lo más 30.000 litros de alcohol absoluto se produce por las destilerías nacionales en lotes de 150 a 1.000 hectolitros de alcohol absoluto. Para el contrato de suministro se tienen especialmente en cuenta las destilerías en materias primas, nacionales y las cooperativas agrícolas. La confederación vende el alcohol en cantidades mínimas de 150 litros, al precio de 120 a 150 francos por hectolitro. La importación de artículos espirituosos de calidad puede permitirse a la industria privada mediante el pago de una exacción. Al establecerse el monopolio se indemnizó a los propietarios de las destilerías existentes por la disminución de valor que sufrieron sus edificios y establecimientos. Los resultados fiscales del monopolio fueron inferiores a los esperados, lo que se explica por la disminución del consumo del alcohol provocado por el monopolio. El producto neto en los años 1909 a 1912 fué, por término medio, de 5,7 millones de francos; y deducidos los gastos del empréstito, de 5,1 millones. El producto neto se distribuye entre los cantones, que tienen que destinar el 10 por 100 de esta cantidad a combatir el alcoholismo.

En la gran *Rusia* existía el monopolio del alcohol desde el siglo xvii y en la pequeña *Rusia*, *Polonia* y las provincias bálticas desde 1849. Era el monopolio, mercantil, por lo general, arrendado. Desde el 1.º de enero de 1863 se sustituyó por un impuesto sobre el producto elaborado declarándose libre la fabricación. Por ley de 6 de junio de 1894 se estableció nuevamente el monopolio en forma de monopolio comercial pleno y poco a poco se extendió a toda la *Rusia Europea*, con excepción de la

mayor parte del Cáucaso y de Finlandia. La venta del espíritu, de aguardientes y licores para las necesidades locales es exclusiva del Estado. Se prohíbe la importación por los particulares para su propio consumo de espíritu de 56 por 100 en cantidades mayores de $\frac{1}{10}$ wedro (1,23 litros). Según la ley de 12 de junio de 1900 se producirá por las fábricas particulares el espíritu necesario que se comprará por la administración del monopolio. Sólo en casos especiales lo producirá el Estado por su cuenta. La purificación del espíritu y la elaboración del aguardiente de bebida se efectúa en parte en las fábricas del Estado y en parte en las fábricas particulares, que compran el espíritu a la administración del monopolio a precios determinados por él. La venta se efectúa en las fábricas y locales del Estado y por los particulares autorizados para ello. La finalidad principal del establecimiento del monopolio consistió en limitar el abuso del alcohol, pero no se logró el fin apetecido, en forma que el éxito fué solamente en el aspecto fiscal. Modernamente se elevaron los precios. En los territorios no sujetos al monopolio se percibe un impuesto sobre el producto elaborado. Se percibe también un derecho de accisa sobre el alcohol, incluso el procedente del territorio donde se aplica el monopolio. El producto bruto de la venta del alcohol en 1911 fué de 783 millones de rublos y de 188 millones los gastos de la administración del monopolio. Consiguientemente el producto neto fué de 595 millones de rublos.

En el imperio alemán sólo se regulaba de un modo uniforme hasta el año 1887 la imposición sobre el alcohol en la comunidad tributaria de la Alemania del Norte (incluida Alsacia-Lorena). Los Estados del Sur tenían sus propios impuestos. Por ley de 24 de junio de 1887, fracasado el proyecto de monopolio, se reformó este impuesto, que se extendió a todo el imperio. Era en esencia un impuesto sobre el producto elaborado, al lado del cual se percibía en algún caso un impuesto sobre las calderas de sacarificación y sobre las materias primas. La legislación se completa por decretos de 8 de junio de 1891, 16 de junio de 1895, 4 de abril de 1898 y 7 de julio de 1902. En esta legislación, el impuesto normal era el *impuesto sobre el consumo*, o sea sobre el producto elaborado, a cuyo lado existía el impuesto sobre las calderas de sacarificación (para las destilerías agrícolas), y el impuesto sobre las materias primas (para las destilerías de frutas). Al impuesto sobre el consumo se aplicaba una cuota mayor o menor, según que el alcohol producido excediese o no de la cifra señalada en el contingente. El impuesto sobre el consumo sufría un recargo que fundamentalmente afectaba a las destilerías industriales. Existía además un impuesto sobre las cubas de fermentación, de tipos progresivos graduados por la intensidad de la producción. Para el alcohol exportado se concedían primas. Las destilerías agrícolas y de frutas eran favorecidas por lo que respecta al modo de liquidación del impuesto.

Por leyes de 15 de julio de 1909 y 14 de junio de 1912 se simplifica el impuesto modificando la legislación en puntos importantes. No obstante era aún bastante complicado, porque a más del aspecto fiscal se tenían en cuenta numerosos intereses económicos, nacionales y privados.

Las modificaciones esenciales son las siguientes: desaparece el contingente, excepto para Baviera, Wurtemberg y Baden; y en su lugar se establece el *Durchschnittsbrand*, esto es, la cantidad de alcohol que se distribuye a cada destilería, habida cuenta de su anterior producción. Las destilerías agrícolas gozan de un régimen de favor. Para las destilerías nuevamente establecidas y para aquellas que utilizan distintas materias primas que las que utilizaban antes, o que se dedican a la producción de fermentos, se aplican normas especiales. El alcohol producido en cantidad que exceda al *Durchschnittsbrand* hay que desnaturalizarlo o exportarlo. Fundamentalmente sólo se percibe un impuesto sobre el consumo de 1,25 marcos por litro de alcohol. El impuesto se atenúa para las pequeñas destilerías cuya producción anual no excede de 300 hectolitros. A más del impuesto sobre el consumo se percibe un derecho sobre la explotación graduado según la naturaleza y época de establecimiento de las destilerías y que varía de 4 a 14 marcos por hectolitro de alcohol. Este derecho no tiene importancia fiscal y su rendimiento se administra separadamente pudiendo acumularse hasta tener unas existencias de 40 millones. Con los ingresos que proporciona este derecho se conceden indemnizaciones, al alcohol plenamente desnaturalizado, al desnaturalizado de un modo incompleto con materias distintas al v nagre y al alcohol exportado.

El año 1909 proyectó nuevamente el gobierno establecer el monopolio en forma de monopolio del comercio intermediario, pero el proyecto no fué aprobado por el Parlamento. La necesidad financiera del imperio de gravar el consumo del alcohol hasta el límite posible venció la oposición contra el monopolio. Además, la organización monopolística de esta industria abonó el terreno para ello.

El *monopolio* se estableció por ley de 26 de julio de 1918, modificada por la de 6 de diciembre de 1919 y 8 de abril de 1922 (1). *Objeto del monopolio* es: 1.º, la adquisición del alcohol producido en el territorio donde se aplica el monopolio; 2.º, la producción de aguardiente de bebida obtenido de ciertas materias, siempre que no se trate de ron, arach, coñac y licores; 3.º, la importación del extranjero; 4.º, la purificación del alcohol y 5.º, el comercio y venta de alcoholes.

La *administración del monopolio* incumbe a un negociado especial. En la administración interviene un consejo de treinta miembros (representantes de las destilerías, de los obreros, de la industria consumidora y del último consumidor).

La *producción* del alcohol se efectúa por una parte en destilerías explotadas en la propia administración del monopolio y en destilerías que obtienen el alcohol de celulosa, de carbonato cálcico y otras materias, de las cuales no se obtenía industrialmente alcohol en Alemania antes del 1.º de octubre de 1914. La producción a base de estas materias

(1) Modificada en algunos puntos por ley de 11 de agosto de 1923 y decretos de 19 de diciembre de 1923 y 13 de febrero de 1924. — (N. DEL T.)

reservadas puede confiarse no obstante a fábricas particulares, siempre que la cantidad de alcohol obtenida de estas materias no exceda del 10 por 100 de la total producción, en el ejercicio anterior, y que se produzcan al menos 250.000 hectolitros de espíritu de vino. Por otra parte, se produce alcohol en las llamadas destilerías propias (*Eigenbrennereien*), las cuales se clasifican en agrícolas (producción a base exclusivamente de patatas o cereales cosechados en la propia economía); de frutas (vino, mosto, heces de vino, raíces, etc.); e industriales (todas las demás).

A estas destilerías particulares o propias se les asigna un determinado *derecho de destilación* (*Brennrecht*), es decir, una cantidad de alcohol que adquiere la administración del monopolio sin hacer deducción alguna del tipo de adquisición. Subsiste el derecho de destilación asignado a las fábricas existentes. Para las fábricas establecidas después del 30 de septiembre de 1919, o las agrícolas o de frutas que no tuvieran asignado derecho de destilación, se les asignará si lo piden en la campaña de 1922 a 1923. Y luego cada diez años a las empresas establecidas en los diez años anteriores. Esa asignación se efectúa determinando la cantidad de espíritu de vino cuya producción anual se estima adecuada, habida cuenta de la extensión de la explotación de cada fábrica y de las necesidades económicas, y teniendo además en cuenta para las destilerías agrícolas la superficie cultivada y otras circunstancias. De la cantidad así obtenida se fija el derecho de destilación en el 60 por 100, siempre que este tipo no exceda de 400 hectolitros anuales en las destilerías agrícolas y de 60 hectolitros en las de frutas. En las pequeñas destilerías, es decir, aquellas cuyos propietarios declaren que no tratan de producir en una campaña más de 10 hectolitros de espíritu de vino, esa cantidad es la que se les asigna como derecho de destilación. El derecho de destilación puede perderse en determinados casos, como, por ejemplo, cuando en diez años consecutivos no se ha utilizado al menos el importe doble al de la campaña más pequeña. La administración del monopolio, habida cuenta de las existencias y de las necesidades probables, puede aumentar o reducir para la campaña el derecho de destilación anual.

Las medidas de inspección y control afectan a los fabricantes, almacenistas, refinadores, vendedores, etc.

Todo el alcohol producido lo adquiere la Administración del monopolio. El precio de adquisición del alcohol obtenido de las materias reservadas a las destilerías del monopolio se fija previo acuerdo con el productor. Para las llamadas destilerías propias el precio de adquisición se determina teniendo en cuenta el precio tipo y las deducciones y recargos. Este precio tipo se determina de cuando en cuando a base del coste medio de producción de un hectolitro de espíritu de vino en las destilerías agrícolas de patatas de una extensión media (de 500 litros de producción y bien explotadas. Para las destilerías de una producción superior a 600 hectolitros de espíritu de vino el precio tipo se reduce en un 1 a un 7 por 100 según la cuantía de la producción; y para el alcohol producido en las destilerías industriales se reduce el precio en el 3 por 100 del precio

tipo. En cambio, para el alcohol producido dentro del límite del derecho de destilación por las destilerías cuya producción anual de espíritu de vino no exceda de 300 hectolitros se eleva el precio tipo en un 5 a un 15 por 100, según la cuantía de la producción que falte para llegar a esa cantidad. Para las pequeñas destilerías el precio tipo se eleva en 30 por 100 y para las de frutas en el 10 por 100. A las destilerías de Baviera, Wurtemberg y Baden se le conceden recargos especiales; a saber, del 5 por 100 para las agrícolas, del 2 por 100 para las industriales, elevándose al menos el precio tipo en 7,5 ó 5 por 100, respectivamente, por hectolitro de espíritu de vino cuando los recargos anteriormente mencionados no excedan de estas últimas cifras. La producción de alcohol que exceda de la cantidad asignada por derecho de destilación se adquirirá por la administración del monopolio reduciéndose el precio tipo en el 10 por 100 como mínimo para las destilerías de fruta y en el 20 por 100 como mínimo, para las demás.

En determinados casos pueden eximirse los productores de la obligación de vender el alcohol a la administración del monopolio, pero entonces satisfacen un impuesto que consiste en la diferencia entre el precio de adquisición establecido por el monopolio y el precio corriente de venta.

La administración del monopolio se encarga de la venta de los productos del monopolio. El precio de venta se determina en forma que por cada hectolitro de espíritu de vino perciba el Tesoro por lo menos 4.000 marcos. Además, el precio de venta ha de cubrir todos los gastos de administración, así como determinados costos para indemnizaciones y fines benéficos. Los precios se dan a conocer públicamente. El alcohol para la elaboración de vinagre alimenticio, para fines de calefacción, de alumbrado e industriales, para la producción de medicamentos, etc., se vende a precios reducidos; pero estos precios deben cubrir el precio tipo de adquisición, una parte de los gastos de la administración y un importe mínimo de 800 marcos para el Tesoro.

La administración del monopolio puede producir por sí misma el aguardiente simple de bebida, que lo venderá a todo aquel que se ocupe en su venta al consumidor. Estos revendedores lo harán a los precios que fije la administración del monopolio, sin alterar los productos de éste.

De los ingresos del monopolio se destinarán anualmente 20 millones de marcos para combatir la embriaguez; 10 millones de marcos para combatir otros males del alcoholismo; 18 millones de marcos para la investigación y fomento del cultivo de la patata y hasta 35 millones de marcos para reducir los costos de medicamentos alcohólicos para las clases menos acomodadas; 4 millones de marcos para la constitución de un fondo de reserva para los obreros y empleados en la industria del alcohol, y hasta 40 millones de marcos para abaratar el alcohol empleado en los hospitales públicos y en los institutos de enseñanza e investigación.

Los preceptos penales son minuciosos y rigurosos. A más de la multa, por lo general de cuatro veces lo defraudado, se puede incurrir en prisión

hasta de un año. Las multas para determinados delitos pueden ser de 200 marcos a 10 millones de marcos.

La ley trata también de la importación del alcohol y de los derechos aduaneros y derechos compensadores; es decir, el impuesto que se satisface al importar el alcohol, a más de los derechos aduaneros, y que consiste en la diferencia entre el precio normal de venta y el precio tipo de adquisición, calculado por la cantidad de espíritu de vino de los respectivos artículos.

La ley trata también del modo de dar trabajo o indemnización a los obreros y empleados de la industria monopolizada y de las indemnizaciones a las empresas. Así, por ejemplo, las fábricas de purificación a las que la administración del monopolio ordene continuar trabajando, recibirán, hasta finalizar el décimo ejercicio desde que entre en vigor la ley: 1) una tasa normal o tipo por cada hectolitro purificado y 2) una remuneración por el negocio, graduada por la intensidad de la fabricación. La primera es de 2,5 marcos por hectolitro y de 0,5 marcos por hectolitro de capacidad de los toneles de almacenamiento en fábrica; la segunda se determina por la fabricación efectiva, en forma que por medio de recargos compense los mayores gastos de producción de las pequeñas empresas. Las fábricas de purificación que cesen de trabajar, recibirán en los diez primeros años, además de la tasa normal a que acabamos de aludir y de ciertos recargos, indemnizaciones por el lucro cesante.

Los *Estados particulares* no podrán establecer exacciones sobre el alcohol. Los que las percibieran en el ejercicio de 1913 recibirán hasta el 1.º de octubre de 1924 una indemnización anual igual al producto medio obtenido en los años 1893 a 1912. Los *municipios* que en 1.º de enero de 1921 percibían exacciones sobre el alcohol, continuarán percibiéndolas en igual cuantía durante cinco años. La percepción de exacciones locales sobre el consumo del alcohol de bebida queda reservada a la regulación por medio de una ley.

La ley regula, por último, el *impuesto sobre el consumo del vinagre*. Grava el ácido acético producido en el territorio por procedimientos distintos al de la fermentación, y el impuesto asciende, cuando el precio de venta es de 2.500 marcos por hectolitro de espíritu de vino, a 1.000 marcos por cien kilogramos de ácido puro, cuyo tipo de gravamen se eleva o se reduce en 1,43 marcos por cada marco en que el precio de venta supere o disminuya de 2.500 marcos. El impuesto se satisface por el productor devengándose al tiempo de la salida de fábrica del producto.

El rendimiento del monopolio del alcohol, para el año 1922 se calculó en 1.748 millones de marcos, y el impuesto sobre el vinagre en 47 millones.

España. — En 26 de junio de 1888 se estableció un *impuesto de consumo* sobre alcoholes importados o producidos en la península, exigiéndose además *patentes* por la venta al por menor. Por ley de 21 de junio de 1889 se deroga la anterior, gravándose la importación y fabricación de

alcoholes, excepto los vínicos, con derechos iguales para todos. Por lo que respecta al impuesto de consumos se grava el alcohol y aguardiente con cuotas que varían de 0,35 a 0,55 pesetas por grado centesimal en hectolitro, según cuantía de la población y los licores, cualquiera que fuese su fuerza alcohólica, con 20 a 40 pesetas por litro. Por ley de 30 de junio de 1892 se crea un *impuesto especial sobre el alcohol*, gravándose todo líquido espirituoso según los grados centesimales, así como la fabricación y venta al por menor. La ley de 5 de agosto de 1893 derogó la anterior creando un *impuesto de patentes de elaboración* en sustitución del especial sobre alcoholes vínicos; reglamentó la tributación de mieles y melazas y conservó las *patentes de expendedores al por menor*. Modificadas varias veces las patentes, se sustituyeron las de venta por un recargo sobre la contribución industrial (1897).

Venían, pues, tributando los alcoholes de vino por patentes, según la capacidad de los aparatos de destilación y por el volumen del líquido, los llamados alcoholes industriales. Pero la ley de 19 de julio de 1904 asienta sobre nuevas bases la tributación de alcoholes aspirando a crear una *renta* de relativa importancia (rendimiento del impuesto en 1903: 8,5 millones de pesetas). Se establecen por esta ley dos cuotas, una *especial de fabricación*, en la que se refundió la contribución industrial, y otra *especial de consumo* que se devengaba en el momento de la circulación del producto sin perjuicio de los *cupos de consumos*, a que antes nos referimos, señalados en el Reglamento de 11 de octubre de 1898. Como las nuevas cuotas eran relativamente altas, de 60 pesetas en total por hectolitro para los alcoholes de vino, de 90 para los industriales y *cuotas adicionales* para los aguardientes compuestos, se suscitaron vivas campañas contra el nuevo régimen, que hicieron que por ley de 13 de julio de 1907 se suprimiese la cuota adicional y que por ley de 10 de diciembre de 1908 se redujera a 20 pesetas por hectolitro la cuota de los alcoholes de vino y a 50 la de los llamados alcoholes industriales.

Esta ley de 1908 unificó las dos cuotas de tributación establecidas en 1903, y fué reformada, primero por la llamada ley de autorizaciones de 2 de marzo de 1917, que elevó las cuotas y facultó al gobierno para aumentarlas de nuevo si la recaudación durante los tres últimos trimestres de ese año no llegase a 22,6 millones, como lo hizo por R. D. de 21 de mayo de 1918; y luego por la ley de reforma tributaria de 29 de abril de 1920, que elevó nuevamente la tarifa del impuesto y la cuantía de las patentes sobre fabricantes de aguardientes compuestos y licores.

La legislación fundamental hoy vigente está constituida por el texto refundido de la ley publicada por R. D. de 28 de julio de 1920 y por el Reglamento de 4 de octubre de 1924.

La tributación del alcohol, dice la ley, consistirá en un *impuesto especial y único* que se llamará *de fabricación*, sin perjuicio de las cuotas del impuesto de consumos que establezcan los ayuntamientos, las cuales en ningún caso podrán ser superiores a 20 pesetas por hectolitro, pudiendo los ayuntamientos elevar hasta ese límite el gravamen sin espe-

cial autorización. Pero, en realidad, la imposición se refiere a la fabricación, a la circulación y a la importación.

1) La *fabricación* tributa o mediante pago de *patente* o mediante pago de impuesto, a tenor de la *cantidad fabricada*. A) Se someten al régimen de patente los fabricantes de alcoholes neutros de una graduación no superior a 65° centesimales y los que preparen caldos fermentados de materias que no sean uva o residuos de vinificación y que por fermentación y destilación puedan producir alcoholes en locales en que no existan aparatos de destilación ni rectificación. Estos industriales no podrán destinar sus productos a otros usos que la venta a las fábricas de rectificación o desnaturalización. El importe anual de la patente se gradúa a razón de 0,50 pesetas por litro de capacidad de la caldera, sin que la cuantía total de ese impuesto pueda ser inferior a 100 pesetas ni superior a 1.000, a no ser que la capacidad exceda de 2.500 litros. en cuyo caso la cuota de mil pesetas se recargará en 0,50 por cada litro que exceda de 2.500. Las empresas que elaboren aguardientes compuestos y licores tendrán que proveerse de patente, cuyos precios varían de 500 pesetas, para los que pongan en circulación hasta 5.000 litros al año, a 10.000 pesetas para los que pongan en circulación de 90.001 a 100.000 litros, sin perjuicio de que cuando se exceda esta cifra se paguen otras 10 pesetas por hectolitro hasta 250.000 litros y 5 pesetas por hectolitro en lo que exceda de 250.000 litros. A los efectos de control y atribuciones de estas empresas, se distinguen: fábricas en que se elaboran los compuestos por destilación directa; fábricas de alcoholes y aguardientes neutros que transforman éstos, total o parcialmente, en compuestos, y fábricas en que se produzcan los compuestos empleando alcoholes o aguardientes procedentes de otras. La R. O. de 5 de noviembre de 1926 suprime el régimen de patentes para armonizar el del alcohol con la reciente ley de vinos de 29 de abril de 1926.

B) *Tributan por la cantidad elaborada* los fabricantes a quienes no alcanza el régimen de patentes, que son: 1.º, los fabricantes de alcoholes de todas clases de graduación superior a 65°; 2.º, los fabricantes de alcohol vínico (que comprende los obtenidos de la sidra, higos, uvas y residuos de la vinificación), cuyas fábricas pueden ser intervenidas o simplemente fiscalizadas; 3.º, los fabricantes de alcoholes no vínicos, que se someterán siempre al régimen de intervención; 4.º, rectificadores de aguardientes y 5.º, elaboradores de alcoholes desnaturalizados que sólo se permitirá en fábricas habilitadas expresamente para ello, establecidas en localidades donde resida un inspector o haya una fábrica de azúcar en actividad. Estos fabricantes contribuyen por hectolitro de volumen real a los tipos: de 70 pesetas los aguardientes y alcoholes vínicos; de 100 pesetas los demás aguardientes y alcoholes neutros y de 15 ó 20 pesetas el alcohol desnaturalizado, según que se destine o no a combustible líquido para fuerza motriz y se emplee el desnaturalizante reglamentario. Estos tipos se modificaron recientemente por ley de 29 de abril de 1926 en la siguiente forma: alcoholes vínicos, 80 pesetas por hectolitro de volumen real; los demás alcoholes y aguardientes 110 pesetas; alcohol desnaturali-

zados procedente de residuos de vinificación, 10 pesetas; procedente de melazas, 15, y los demás alcoholes desnaturalizados, 20 pesetas. Esta clase de alcoholes no puede ser gravada con cuota alguna de consumos ni arbitrio especial por parte de los ayuntamientos y diputaciones. El impuesto se devenga desde el momento que se obtiene el producto, pero no se liquida hasta la salida de fábrica. El pago podrá realizarse en una de estas dos formas: por cada salida de producto que se entregue a la circulación o por meses, y en cualquiera de estos casos podrá efectuarse en pagarés a 75 días fecha.

2) Los aguardientes compuestos y licores envasados en botellas o frascos de hasta 3 litros quedarán sujetos a la imposición de *precintos* de 0,10, 0,20 y 0,40 pesetas, según clases y cabida. Se exceptúan los que desde fábrica se destinan directamente a la exportación.

3) Los productos extranjeros que satisfacen a su importación en España el impuesto de alcoholes satisfarán en lo sucesivo 0,70 pesetas por cada litro de dicho líquido que contengan. Por ley de 29 de abril de 1926 se establece que los alcoholes, aguardientes, licores y productos industriales cuya base sea el alcohol que se importen del extranjero quedan sujetos al impuesto de 80 pesetas por hectolitro de líquido, cualquiera que sea su graduación, cuyo impuesto se liquidará y contraerá por las aduanas en unión de los derechos arancelarios. A los aguardientes compuestos y licores que se importen envasados se les impondrán *precintos* especiales de igual cuantía que a los nacionales. En los tratados de comercio no se estipularán rebajas de derechos ni compromisos de ninguna clase respecto a los alcoholes en general, ni se autorizará su *admisión* temporal.

La ley autoriza a los cosecheros de vinos que no sean fabricantes para poder destilar anualmente para su consumo particular y con prohibición absoluta de venderlo, hasta 50 litros de aguardiente neutro que no exceda de 65° centesimales, utilizando los residuos de la vinificación, siempre que los alcaldes lo soliciten en nombre de todos sus convecinos que hayan de hacer uso de esta autorización, obligándose a recaudar para la Hacienda el impuesto de fabricación y que las destilaciones se realicen en alambiques comunes instalados en el ayuntamiento. La ley de 29 de abril de 1926 sobre regulación del régimen de los vinos y demás bebidas alcohólicas, inspirada precisamente en el primordial propósito de auxiliar y sostener la viticultura nacional, da más facilidades a este respecto.

Tienen derecho a la *devolución del impuesto*: 1.º, los fabricantes de aguardientes compuestos y licores que los elaboren con aguardientes y alcoholes neutros procedentes de otras fábricas, por el invertido en la preparación de los productos que exporten a razón de 70 pesetas por cada hectolitro de 95° centesimales; 2.º, los almacenistas, por los alcoholes y aguardientes neutros y aguardientes compuestos y licores que exporten a razón de 70 pesetas por hectolitro de líquido reducido a los 95° centesimales o 20 ó 15 pesetas, según proceda, si se tratase de alcohol desnaturalizado; 3.º, los criadores exportadores por los vinos dulces y secos

que exporten a razón de 0,70 pesetas por litro de alcohol empleado en la crianza y preparación de los caldos; 4.º, los exportadores de productos químicos, perfumería, barnices y medicamentos preparados con alcohol por el impuesto satisfecho a razón de 70 pesetas por hectolitro. La ley de 29 de abril de 1926 modifica estos tipos en el sentido de elevar la devolución de 70 a 80 pesetas y a 95 en el caso 3.º y referida a 96º centesimales y para el alcohol desnaturalizado a 10, 15 y 20 pesetas, según los casos.

La ley y el reglamento dictan para cada caso medidas especiales de control. La circulación de productos alcohólicos por el territorio nacional ha de ir acompañada necesariamente, según los casos, de guía, vendí, facturas o conduce. Las infracciones de la ley o reglamento serán consideradas como delitos o faltas de defraudación o de faltas reglamentarias.

Por lo que respecta al impuesto sobre el consumo de bebidas espirituosas, el Estatuto municipal vigente autoriza el establecimiento de un arbitrio sobre tales bebidas, cuyo tipo máximo de gravamen será de cinco pesetas por hectolitro o de diez, previa autorización, en determinados casos. La ley de 1926, tantas veces citada, deja sin efecto esa facultad de aumento.

Por último, por lo que respecta al impuesto sobre alcoholes en Navarra, en virtud del concierto con esta provincia (ley de 16 de agosto de 1841), su diputación cobrará directamente por los alcoholes y derivados que se consuman en la provincia, 140.000 pesetas (R. D. de 9 de febrero de 1909) a medida que se extraigan los productos de las fábricas, y una vez cubierto ese cupo, la Hacienda percibirá los productos del impuesto sobre el alcohol en concepto de consumo exterior.

El rendimiento de la renta del alcohol, que fué de 18 millones de pesetas en 1918, se elevó a 41 en 1923.

Bibliografía.—*A. Heine*, «Ueber die Branntweinsteuersysteme in den europäischen Ländern» (Z. Staats W. 1872). — *Leydhecker*, «Die Besteuerung des Weines in Elsass-Lothringen», Estrasburgo, 1875. — *El mismo*, «Die Branntweinsteuer in den europäischen Ländern und in den Ver. Staaten von Nordamerika von 1884-86 (Finanz. Arch., 1887). und von 1887-1889» (Id., 1890). — *El mismo*, «Das neue deutsche Reichs-branntweinsteuergesetz» (Finanz. Arc., 1888). — *Kielwagen*, «Die Besteuerung des Branntweins», Berlín, 1887. — *Th. Laves*, «Die Entwicklung der Brennerei und der Branntweinbesteuerung in Deutschland» (Schmoller Jahb., 11). — *J. Conrad*, «Die Branntweinsteuerreform in Deutschland» (Conrad Jahrb., 15). — *Antziseroff*, «Das Branntweinmonopol in Russland» (Conrads Jahb., 1901). — *M. v. Heckel*, artículo sobre «Branntweinbesteuerung» en el Handw. d. Staatsw. — *G. Lippert*, «Das Alcohol monopol», Viena, 1904. — *Ginnsberg*, «Die deutsche Branntweinbesteuerung 1887-1902», Stuttgart, 1903. — *L. Wassermann*, «Die Entwicklung und Gliederung der deutschen Spiritusindustrie» (Conrad Jab., 1915). — *El mismo*, «Die deutsches Spiritusindustrie», Leipzig,

1909. — J. Neumann, «Monopolentwicklung und Gesetzgebung in der deutschen Spiritusindustrie», Berlín, 1914. — E. Schultz, «Die Alcohol-steuerpolitik des Reichs» (Finanz. Arc., 1917).

§ 185. 4. *El impuesto general sobre la venta de bebidas.*— Los impuestos sobre la venta al por menor de bebidas se perciben de aquellas personas que se dedican industrialmente a este negocio en atención a la cuantía de ventas realizadas. Pero no deben gravar al vendedor al por menor, sino que éste debe difundirlo sobre el consumidor elevando los precios de las bebidas. Solamente en cuanto satisfacen esta finalidad pertenecen estos impuestos a este grupo. Cuando los comerciantes o productores son gravados de hecho por estos impuestos hay que considerarlos como impuestos industriales especiales. Estos impuestos pueden referirse exclusivamente a algunas especies de bebidas y en este respecto nos ocupamos ya de ellos al tratar del impuesto sobre el vino y sobre el alcohol y pueden tener también un carácter general, en cuyo caso implica un gravamen complementario del consumo de bebidas espirituosas de todo género, por lo general superpuesto a otras formas de la imposición sobre las bebidas.

Se dice en favor del impuesto general sobre la venta al por menor de las bebidas espirituosas que los impuestos especiales sobre las mismas son de difícil aplicación y no gravan suficientemente su consumo. Se apela también a motivos de sanidad y de policía de las costumbres: la limitación del consumo en las tabernas y la posibilidad de que con estos impuestos pueda ser más efectivo el control de los impuestos propiamente dichos sobre las bebidas.

Contra el impuesto general sobre la venta al por menor de las bebidas se objeta que requiere una inspección en extremo cuidadosa de las expendedorías al por menor por lo que respecta a sus compras y ventas; que dicha inspección es muy defectuosa, ya que no solamente no tiene en cuenta el consumo del propio productor, que ciertamente no tiene gran importancia, sino que además tampoco afecta al consumo de las clases acomodadas, cuando éstas reciben directamente y en grandes cantidades las bebidas en cuestión. Esto último es tanto más de lamentar cuando las demás formas de la imposición sobre las bebidas no gradúan suficientemente el impuesto en atención a la calidad de las bebidas. Otro inconveniente ofrece a veces, aunque no siempre, a saber, que el impuesto recae en parte sobre la industria de la venta al por menor.

Las dificultades de inspección de la venta al por menor han hecho que en lugar de graduar el impuesto por la venta efectiva se establezcan *conciertos* con los taberneros y vendedores al por menor o que se los grave a éstos por medio de *licencias*. Estas últimas solamente tienen propiamente el carácter de impuestos cuando se perciben anualmente y se tienen en cuenta signos finamente graduados reveladores de la extensión de la empresa o explotación del negocio de venta.

El impuesto general sobre la venta al por menor de las bebidas más característico es el establecido en *Hungría* por ley de 28 de diciembre de 1888. Se satisface por los productores y comerciantes y recae sobre la venta de vino y alcohol en cantidades menores de 10 litros, y sobre la venta de cerveza en cantidades menores de 25 litros. En las llamadas ciudades cerradas el impuesto se percibe en forma de impuesto de puertas y en los llamados lugares abiertos, se percibe por concierto o por arriendo por la propia administración. La determinación de la base de gravamen se efectúa por la administración, habida cuenta de los datos por ésta acumulados respecto a la cuantía, especie y calidad de las bebidas vendidas al por menor por las personas obligadas al pago de este impuesto.

Sobre los impuestos especiales que recaen sobre los productores y comerciantes de bebidas alcohólicas que por el proceso de difusión tienen a veces el carácter de impuestos sobre el consumo, véase lo que decimos en el § 133.

Bibliografía.—*Mandello*, «Ungarisches Schankgefälle» (Finanz. Arch. Jahrgang 6).—*K. Th. v. Eheberg*, «Getränksteuer» (Handw. d. Staatsw.).—*M. v. Heckel*, «Lizenzen» (Id.).—*El mismo*, «Die Getränkesteuern in Frankreich» (Conrads Jahrbuch, 1901).

§ 186. Esta ojeada sobre los métodos más importantes de liquidación y percepción de los impuestos sobre las bebidas ha mostrado las diversas dificultades que se ofrecen tanto por lo que respecta a la aplicación de los postulados de justicia y fomento de la economía nacional como por lo que respecta al aspecto técnico fiscal.

1. Las *dificultades técnicas* para gravar las bebidas espirituosas descansan en primer término en la falta de concentración de la producción y el tráfico de tales bebidas, por lo cual se requiere un gran aparato administrativo que consume buena parte del rendimiento de estos impuestos. Esto ocurre principalmente con el vino y el alcohol. No se puede negar además que los métodos de gravamen, es decir, los procedimientos de liquidación y percepción dejan mucho que desear y que ninguna de las formas

hasta ahora conocidas de la imposición de la cerveza, el alcohol y el vino es completamente satisfactoria. O bien no tienen en cuenta la calidad del objeto gravado, o la tienen de un modo insuficiente, con lo que en ambos casos se originan grandes dificultades por lo que respecta a la devolución del impuesto en caso de exportación del artículo en cuestión, como ocurre principalmente cuando el impuesto se liquida en atención a la materia prima o a los aparatos empleados en la elaboración; o bien los métodos de percepción del tributo procuran tener en cuenta la calidad del artículo, lo que ciertamente es de fomentar habida cuenta de la mayor capacidad de prestación de los contribuyentes mejor dotados, pero entonces se requiere un gran aparato administrativo y se causan serias molestias a productores y fabricantes sin que por esto se consiga plenamente el fin apetecido.

2. Por lo que respecta a la cuestión, íntimamente ligada a la consideración de los supremos postulados tributarios, de determinar la relación existente entre los tipos de gravamen de las tres clases de bebidas mencionadas y la cuantía que deben alcanzar tales tipos, no es fácil de responder. Aun es más difícil aplicar en la práctica la solución que en teoría se estime adecuada a ese problema. En general, domina la opinión de que el alcohol debe gravarse a mayores tipos que el vino, y éste más que la cerveza, pero en la práctica las distintas legislaciones son insuficientes a este respecto. Esto se muestra principalmente en el gravamen sobre el vino. Al menos en aquellos países donde no se da en gran extensión la producción del vino, constituye éste la bebida de las clases sociales más susceptibles de gravamen; y asimismo las dificultades anejas a la imposición de este artículo, en conexión con otras consideraciones, hicieron que durante largo tiempo no se percibiese el impuesto sobre el vino o que sólo se gravase de un modo superficial e insuficiente.

En todo caso, el impuesto sobre la cerveza debe ser el más moderado de los impuestos sobre las bebidas, habida cuenta de que, por una parte, la cerveza, por su contenido de malta, constituye, al menos hasta un cierto límite, un medio de subsistencia, y por otra parte, el gravamen demasiado elevado de la cerveza incita al consumo de aguardientes que en pequeñas cantidades contienen mayor cantidad de alcohol y ocasionan mayores daños al organismo. De aquí que el impuesto sobre el alcohol debe alcanzar como límite máximo aquellos tipos a los cuales amenacen reducirse los ingresos fiscales. Los aspectos sanitarios y de policía del lujo, considerados como un deber moral del Estado, no se

pueden llevar tan lejos que anulen el rendimiento de este impuesto por el establecimiento de tipos de gravamen financieramente absurdos. El exagerado gravamen del alcohol lo impide, además, la consideración de los capitales colocados en esta industria y los numerosos fines técnicos para los cuales se utiliza el espíritu. La lucha, en sí deseable, contra el abuso del alcohol incumbe más bien a las asociaciones privadas y a los funcionarios e instituciones sanitarias.

3. Por lo que respecta por último a las dificultades de la imposición sobre las bebidas que dimanen de la *consideración de la economía nacional*, afectan éstas a la cuestión de su nocivo influjo sobre la producción, la industria, el comercio, etc. Hicimos antes notar que algunos métodos de liquidación del impuesto implican graves molestias y perjuicios para la producción; pero es aún más grave el caso cuando las formas de establecer el gravamen y la cuantía de éste perjudica sólo a ciertas clases de productores. Esto puede ocurrir cuando se trata de la elaboración de la cerveza y el alcohol, y principalmente en esta última bebida, cuando en el procedimiento de liquidación del impuesto se dificulta, o se imposibilita, al pequeño productor agrario la competencia con las grandes empresas industriales. De aquí que numerosas legislaciones concedan privilegios a los pequeños productores, especialmente a las destilerías agrícolas, sin los cuales no podrían subsistir frente a la competencia de las grandes fábricas. Pero pudiera ocurrir que la protección a los pequeños productores colocase a éstos en una situación de preferencia no justificada. Por último, puede fracasar el impuesto en su finalidad cuando los productores no pueden difundirlo a los consumidores por el temor de que la elevación de los precios reduzca el consumo del artículo gravado y consiguientemente cause una desvaloración del capital colocado en la producción. En tal caso, cuando por el ahorro en los gastos de producción, o por el empeoramiento de la calidad del artículo, no logra el productor que el impuesto no recaiga sobre él, entonces será inevitable la reducción de las ganancias de hecho o incluso, cuando la situación económica es desahogada, la producción con pérdidas.

Francia, en su reforma del impuesto sobre las bebidas espirituosas de 29 de diciembre de 1900, ha implantado resueltamente el principio de gravar el alcohol en mayor cuantía que las otras dos bebidas. Las llamadas bebida higiénicas o alimenticias, cerveza y vino, fueron grandemente desgravadas y, en cambio, se elevó el gravamen del alcohol. Y así, el rendimiento del impuesto sobre la cerveza que antes de 1900 producía unos

24 millones de francos, se redujo a 18 millones, a pesar del fuerte aumento de la producción; el rendimiento del impuesto del vino bajó asimismo de 178 millones a 70, mientras que el rendimiento del impuesto sobre el alcohol, aunque la producción se redujo algo, se elevó de 260 a 339 millones de francos. Pero la guerra, como hemos visto anteriormente, provocó nuevamente un mayor gravamen de las llamadas bebidas higiénicas.