

5. El impuesto sobre el tabaco

§ 188. Según la opinión general, el tabaco es un artículo adecuado como objeto de gravamen. No es ningún artículo de

primera necesidad, pero su goce es general y arraigado; la fuente de gravamen es la renta libre; el consumo del tabaco se limita en esencia a la población masculina adulta.

La imposición del tabaco tiene lugar o bien percibiendo el impuesto de productores o fabricantes o bien en forma de monopolio.

El primer procedimiento de gravamen tiene lugar de cuatro formas: como *impuesto sobre la superficie de terreno cultivado*, *impuesto sobre las plantas*, *impuesto sobre la materia prima*, *impuesto sobre el producto elaborado*.

1. En el *impuesto de superficie* se liquida el impuesto teniendo en cuenta la superficie del terreno cultivado con el tabaco. Sujeto de gravamen es el cultivador del tabaco. Esta forma de impuesto declara libre la fabricación; es fácil de percibir, y permite tener en cuenta aunque muy superficialmente, la calidad del artículo cuando se distinguen distintas clases de terreno entre los cultivados con el tabaco. Pero fácilmente recae el impuesto en definitiva sobre el cultivador, puesto que éste no siempre logra difundir el impuesto a los comerciantes y consumidores. Además, no tiene en cuenta las oscilaciones anuales de la cosecha. De aquí que este impuesto deba ser pequeño y fracasa completamente, desde el punto de vista fiscal, a pesar de ser el tabaco un objeto muy adecuado para una lucrativa imposición.

2. El *impuesto sobre las plantaciones* se liquida en atención al número de plantas y se percibe del cultivador. No tiene en cuenta el número y magnitud de hojas de cada planta ni su calidad y restringe grandemente el cultivo del tabaco por las medidas de control que requiere esta forma de gravamen, tales como la plantación en serie y a iguales distancias; la prohibición de las mezclas con otras plantas, los preceptos sobre manipulación de las plantas, etc.

3. El *impuesto sobre la materia prima* se liquida en atención al peso de las hojas recolectadas, antes o después de su fermentación y, por lo general, sin tener en cuenta el valor del tabaco bruto. Sujeto de gravamen es por lo general el cultivador, o bien el fabricante antes de comenzar la manipulación del tabaco bruto. Esta forma de gravamen tiene ciertamente en cuenta las cantidades variables, pero no así la calidad que a lo más se tiene en cuenta de un modo insuficiente. Por otra parte, implica numerosas y molestas medidas de control de los productores; obliga al pagador del tributo a anticipar éste a veces varios años antes del consumo del tabaco y cuando el impuesto es algo elevado

lleva a la industria a una explotación aleatoria y al empleo del peor material. De aquí que esta forma de gravamen sea insuficiente, dado el rendimiento que puede obtenerse de este impuesto. Para el impuesto sobre la materia prima, del mismo modo que en el impuesto sobre la superficie del terreno cultivado de tabaco, no es posible calcular exactamente la cantidad que haya de restituirse en casos de exportación de este artículo.

4. El *impuesto sobre el producto elaborado* se percibe en atención a la cantidad del producto elaborado teniendo en cuenta sus clases principales (cigarrillos, cigarros, tabaco de masticar, etc.). El impuesto se percibe en vista de las facturas, para lo cual se toman como base de gravamen los datos que suministren los fabricantes sobre las cantidades por ellos elaboradas y producidas; o bien por timbres móviles y banderolas o precintos adquiridos de la administración y adheridos a los paquetes de tal modo que haya que romperlas al abrir éste. El sistema de facturas se ha visto que por sí sólo es insuficiente, porque, dada la dificultad del control, la defraudación toma fácilmente gran extensión. Por el contrario, el sistema de precintos, juntamente con el de facturas, ofrece bastante seguridad para gravar todo el tabaco producido. La ventaja de este sistema, a más de esa seguridad, consiste en que deja libre el cultivo del tabaco; la percepción del impuesto se aproxima al momento del consumo del tabaco y permite tener en cuenta la calidad de los productos elaborados de esta planta. Pero es necesario someter a medidas de control ininterrumpidas al tabaco desde que éste entra en el primer estadio de producción hasta el momento del consumo, cuyo control, por extenderse a todos los actos de manipulación del tabaco, es muy molesto para la industria. Dada la difusión de la industria del tabaco en numerosas explotaciones, frecuentemente de pequeña importancia, el control es difícil y costoso. La dificultad de control hace además que sea difícil tener adecuadamente en cuenta la calidad del artículo.

§ 189. Con el *monopolio sobre el tabaco* en la única forma en que suele darse, se reserva el Estado la exclusiva de fabricar productos elaborados del tabaco para venderlos a los consumidores por medio de vendedores concesionarios a precios que satisfagan no sólo los gastos de producción, sino también el recargo tributario. Con el monopolio es libre en principio el cultivo del tabaco, pero el Estado se reserva la exclusiva de la compra del tabaco nacional y extranjero, así como la del comercio y la fabricación.

En contra del monopolio del tabaco se dice: 1.°, que se priva a la industria privada de un campo de actuación muy remunerador; 2.°, que el cultivo del tabaco, para simplificar su control, tiene que limitarse a aquellos lugares donde se cultive en grandes cantidades y la ampliación de su cultivo ha de someterse a los límites que fijen las necesidades; 3.°, que la determinación exclusiva del precio del tabaco bruto por parte de la administración del monopolio provoca fácilmente injusticias; 4.°, que las labores producidas por la administración del monopolio son peores, o por lo menos no tan susceptibles de mejora, como las labores de la industria privada; y 5.°, que el poder político del Estado aumenta de un modo peligroso por el gran número de personas que de él dependen.

Por el contrario, los partidarios del monopolio hacen valer en su favor: 1.°, que la limitación del cultivo del tabaco, que por otra parte no es necesaria en todo caso, afecta sólo a pocos cultivadores; 2.°, que aun cuando el precio del tabaco bruto haya de fijarse unilateralmente por el Estado, es éste un consumidor seguro y bienhechor y el cultivador se ve libre de todos los cuidados que ofrecería la venta de sus productos cuando ésta hubiese de hacerse a industriales e intermediarios privados; 3.°, que la afirmación de que la administración del monopolio proporciona peores labores no está demostrada y que la menor variedad de labores ofrece en cambio la ventaja de que éstas pueden obtenerse en todo el país en igual calidad y a iguales precios; 4.°, que en los países constitucionales hay medios suficientes para impedir el excesivo poder político del Estado, y 5.°, que la limitación de la industria privada y los gastos necesarios para indemnizar a ésta se compensarán por los beneficios y los resultados financieros de una imposición racional. El monopolio ofrece ventajas especiales. La más importante e indiscutible es la de que solamente el monopolio permite tener en cuenta de un modo adecuado la calidad del artículo y posibilita gravar de un modo adecuado el consumo del tabaco y que desde el punto de vista fiscal es extraordinariamente más lucrativo que cualquiera otra forma de imposición.

Estas ventajas, punto menos que indiscutibles, del monopolio del tabaco, explican no sólo que se conserve éste en los países en que existe de tiempos remotos, sino también el que se piense en establecerlo en aquellos otros países en los cuales la industria privada ha satisfecho hasta ahora la demanda del tabaco. Pero a esta idea, en sí cierta, se oponen muchas dificultades de carác-

ter político, económico y financiero, que fundamentalmente radican en la repulsión muy extendida contra los monopolios públicos; en la supresión de una industria privada que da ocupación a muchas personas y en la cuestión de la cuantía y extensión de la indemnización que se ha de conceder a los industriales e intermediarios a quienes se aleja de esta actividad.

Para completar el cuadro hay que recordar que la imposición del tabaco puede llevarse a cabo exclusivamente en forma de *derechos aduaneros*, prohibiendo el cultivo nacional del tabaco y sometiendo a un alto derecho aduanero el tabaco importado, teniendo en cuenta el peso y el valor de las labores (sistema del monopolio aduanero). Pero es claro que en aquellos países cuyo clima y condiciones de fertilidad de la tierra permiten cultivar el tabaco en extensión apreciable, este sistema implica una limitación de la vida adquisitiva que no se justifica.

1. El *gravamen del tabaco* en relación con el valor de la venta al por menor de las diversas labores fué en 1906 y expresado en tantos por ciento: en Francia, el 82; en Austria, el 65; en Hungría, el 67; en Italia, el 79; en España, el 70; en la Gran Bretaña, el 59; en Rusia, el 35; en los Estados Unidos, el 22,5; en Alemania, el 13,79. El gravamen por cabeza en marcos fué en 1906: en Francia, de 7,68; en Austria, 4,95; en Hungría, 3,21; en Italia, 4,37; en España, 6,16; en la Gran Bretaña, 6,43; en Rusia, 0,95; en los Estados Unidos, 3,87; en Alemania, 1,37.

2. El *monopolio sobre el tabaco* existe, entre otros países, en Austria, Hungría, Francia, Italia, Rumania y Servia, todos los cuales lo explotan por propia administración; en España y Portugal, donde está arrendado a compañías especiales; en Turquía, donde su administración se concedió a una sociedad privada con participación del Estado; y en el Japón, donde se estableció por ley de 27 de marzo de 1896, entrando en vigor en 1.º de enero de 1898.

En *Austria* se estableció el monopolio en 1670 y desde 1784 se explota por propia administración. El cultivo del tabaco sólo se permite mediante autorización especial previo pago de una licencia anual y vendiendo la cosecha íntegra a la administración del monopolio. La fabricación se efectúa solamente en las fábricas del monopolio y la importación (cigarros y cigarrillos habanos) se efectúa solamente por la administración. La venta al por menor se efectúa por medio de traficantes nombrados por el Estado. El rendimiento del monopolio fué en 1912 de 208,2 millones de coronas, cifra neta (318,3 millones de ingresos brutos y 110,1 de gastos de explotación).

En *Francia*, el cultivo del tabaco se regula de un modo análogo al de Austria, pero se permite, previa autorización, el cultivo del tabaco para la exportación. En cambio, es más riguroso el control del cultivo del tabaco. La fabricación se efectúa por propia administración en un

pequeño número de labores. Los precios son mucho más elevados que en Austria. Los ingresos brutos de la administración del monopolio ascendieron en 1908 a 372 millones de francos de los cuales hay que deducir unos 60 millones por gastos de explotación. Para 1901 se estima el producto bruto en 1.300 millones de francos.

En Italia el monopolio (arrendado de 1869 a 1883) está organizado de un modo análogo al francés. En 1906 el rendimiento bruto fué de 235,9 millones de liras y de 183 6 neto; para 1912 se calculó el rendimiento bruto en 309 millones.

En los tres países citados los precios de venta se elevaron grandemente durante la guerra.

España. — A principios del siglo XVII se estableció un impuesto sobre la importación, declarándose luego *regalía* de la corona. Explotado al principio por el sistema de arriendo, se administra directamente por la Hacienda a principios del siglo XVIII. En 1820 se decreta por las Cortes el desestanco del tabaco y en 1822 se vuelve al monopolio. Admitida algún tiempo la libre importación, se monopoliza luego la venta de toda clase de tabacos por decreto de 26 de junio de 1874.

La ley de 22 de abril de 1887 autorizó el *arrendamiento del monopolio de fabricación y venta* del tabaco, adjudicándose a una entidad formada por el Banco de España que recibió el nombre de Compañía Arrendataria de Tabacos, por doce años, divididos en cuatro períodos, imponiendo al arrendatario, entre otras obligaciones, la de abonar, en cada uno de los años del primer período, 90 millones de pesetas; en cada uno de los del segundo, el término medio del producto líquido de los años segundo y tercero; y en cada año del tercero y cuarto períodos, el término medio del producto líquido que se obtuviera en el respectivo período inmediato anterior. También entregaría el arrendatario al Tesoro el 50 por 100 de la cantidad en que, en cada año, el producto líquido de la renta excediera al canon señalado. Modificado el contrato por ley de 30 de junio de 1892, la Compañía garantizaría al Tesoro en cada año un canon fijo de 90 millones y, además del beneficio o producto líquido que se obtuviera sobre dicho canon, le abonaría el 50 por 100 desde 90 a 96 millones, el 60 por 100 desde 96 a 100 millones y el 65 por 100 desde 100 millones en adelante, contrato que rigió hasta el 30 de junio de 1896. (En 1895-96 el producto líquido para el Tesoro fué de 94,5 millones.) La ley de 30 de agosto de 1896 aprobó las bases de un nuevo contrato, por veinticinco años, fijándose el canon en 95 millones y la participación en el producto bruto en el 50 al 80 por 100. Después del desastre colonial, la ley de 18 de marzo de 1900 autorizó al gobierno para elevar los precios de las labores y los derechos de *regalía* de las que se importasen y se renovó el contrato con fecha del 20 de octubre, estipulándose que la Compañía entregaría al Estado desde que comenzaron a regir los nuevos precios de venta el 95 por 100 del producto líquido que se obtuviera hasta 120 millones; el 90 por 100 desde 120 a 150 millones y el 95 por 100 desde 150 millones en adelante. (En 1901 el producto líquido para el Tesoro fué de 126,6 mi-

llones; en 1909, de 137 millones.) Este régimen estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1909 conviniéndose con la Compañía en que a partir de esa fecha entregaría al Estado el 95 por 100 del producto líquido hasta 140 millones; el 90 por 100 desde 140 a 160 millones y el 95 por 100 desde 160 millones en adelante; rebajándose al 4 por 100 el interés del 5 por 100 que la Compañía venía disfrutando sobre el capital que realmente tuviera empleado en la renta de tabacos. La ley de 29 de diciembre de 1910 autorizó al ministro para establecer un recargo sobre los precios y modificar las unidades de venta de las labores en beneficio exclusivo del Estado, lo que llevó a afecto por R.R. OO. de 11 de enero y 22 de diciembre de 1911. (En 1912 el producto líquido para el Tesoro fué de 149,5 millones de pesetas.)

Expirando el contrato en 1921, por ley de 29 de junio se autorizó al ministro para celebrar uno nuevo con la propia Compañía que durara hasta el 30 de junio de 1941, y que fué aprobado por R. D. del 30 de julio. La Compañía percibirá en concepto de comisión: hasta llegar el producto líquido de la renta a 150 millones, el 3 por 100 y en lo que exceda, el 4 por 100. Si los beneficios de la Compañía, por razón de estas comisiones y de las correspondientes por timbre (pues está también encargada mediante comisión de los servicios de venta e investigación del timbre) excedieran del 10 por 100 del capital de la Compañía (60 millones), el exceso se distribuirá del modo siguiente: en lo que exceda del 10 sin pasar del 15 por 100, el 75 por 100 para la Compañía y en lo que exceda del 15 por 100, el 50 por 100 para cada parte. El contrato da normas para determinar el producto líquido de la renta.

Seguirá autorizado el cultivo del tabaco en las condiciones que determina el Reglamento de 30 de diciembre de 1919, pudiendo el gobierno ampliar, restringir o modificar, sin limitación alguna, con audiencia de la Compañía, las condiciones de dicho cultivo. La Compañía adquirirá anualmente las cantidades que se señalen y a los precios que se fijen en las respectivas convocatorias, previo reconocimiento y declaración de utilidad del tabaco.

La importación por los particulares de tabacos elaborados para su consumo se hará precisamente por conducto de la Compañía, abonando aquéllos, además de los derechos de regalía que correspondan, la comisión que, oída la Compañía, fije el ministro de Hacienda.

En todo tiempo el gobierno se reserva el derecho de rescindir el contrato sin expresar causa y con arreglo a las condiciones que el contrato expresa.

Cerca de la Compañía habrá un representante del Estado que intervendrá en todos los actos de explotación del monopolio.

En 1922-23 el producto líquido para el Tesoro fué de 227,1 millones de pesetas.

3. El impuesto sobre el producto elaborado existe en Rusia, los Estados Unidos y, recientemente, también en el imperio alemán.

En Rusia se percibe el llamado impuesto de banderolas, establecido

en 1838 y modificado en parte por diversas leyes. El número de fábricas es limitado. Para la explotación hay que proveerse de patentes del mismo modo que para la venta. El control afecta a todos los estadios de la producción. El rendimiento de este impuesto fué en 1912 de 66 millones de rublos.

En los *Estados Unidos* se percibe el impuesto por medio de banderolas que indican el peso y número de cigarros del paquete. Por ley de 24 de febrero de 1919 se modificaron los tipos de gravamen, que son los siguientes: para cigarros cuyo peso no exceda de 3 libras el millar, 1,15 dólares por millar; para los que excedan de 3 libras y el precio de venta al por menor no exceda de 5 céntimos por cigarro, 4 dólares el millar; si el precio de venta es de 5 a 8 céntimos, 6 dólares; de 8 a 15 céntimos, 15 dólares; de 15 a 20 céntimos, 12 dólares y a mayor valor, 15 dólares por millar. Para los cigarrillos cuyo peso no exceda de 3 libras por millar, 3 dólares y cuando exceda de 3 libras, 7,20 dólares. El rapé y el tabaco de masticar se grava con 18 céntimos por libra. Se grava también el papel de fumar. El cultivo del tabaco es libre y no se somete a control. El tráfico del tabaco bruto se somete a registro y la fabricación a un riguroso control. Fabricantes y traficantes tienen que proveerse también de licencias. El impuesto produjo en 1911, 67 millones de dólares.

En el *imperio alemán* se gravaba al principio el tabaco por un impuesto sobre la superficie del terreno cultivado con esta planta; por ley de 16 de julio de 1879 se estableció el impuesto sobre la materia prima producida en el interior. El tabaco extranjero se sometía a un derecho de importación. La ley de 3 de junio de 1906 estableció el impuesto sobre los cigarrillos y los tipos fueron elevados en 1909, variando desde 2 marcos por millar a 15 marcos, según que el precio de venta al por menor no exceda de 1,5 céntimos por pitillo o exceda de 7 céntimos. La ley de 1916 elevó nuevamente los tipos.

Por ley de 12 de diciembre de 1919, modificada por la de 8 de abril de 1922, se transformó el régimen del impuesto sobre el tabaco. Son objeto de gravamen los productos del tabaco destinados al consumo nacional, y el papel de fumar. El impuesto se gradúa en atención al precio de venta al por menor del tabaco y grava mucho más a las labores más caras. Así, por ejemplo, para los cigarros cuyo precio de venta no excede de 8 céntimos por unidad, el impuesto es de 8 marcos el millar y para los cigarros cuyo precio es de 3 marcos, el impuesto es de 1.200 marcos el millar. Los pitillos cuyo precio no exceda de 3 céntimos uno se gravan con 10 marcos el millar y para los que excedan de 50 céntimos uno, con 850 marcos el millar.

Las medidas de control afectan tanto al cultivador como al traficante en tabacos y papel o fundas de pitillos.

El producto bruto del impuesto se calculó en 1900 en 800 millones de marcos, esto es, aproximadamente un 30 por 100 del precio de su venta al por menor de la cantidad en que se estimaba la producción de tabaco. De hecho produjo el impuesto en el primer año de aplicación de la nueva

ley (1920-21) 2.680 millones de marcos, de los cuales el 70,5 por 100 corresponde a los pitillos, el 20,5 por 100 a los cigarros y el 9 por 100 a las demás labores.

4. El impuesto sobre las plantas de tabaco existía antes en Bélgica, pero por ley de 17 de abril de 1896 se sustituyó por un impuesto sobre el peso del tabaco seco de 15 francos los 100 kilogramos.

5. El monopolio aduanero o sea el simple derecho aduanero con prohibición del cultivo del tabaco se aplica en Holanda, Suiza, Dinamarca, Suecia y Noruega.

Hasta hace poco existía también esta prohibición en Inglaterra, pero luego fué abolida. El impuesto nacional fué antes de la guerra de 3 chelines 6 peniques por libra de tabaco no elaborado y con un grado de humedad mínimo del 10 por 100; de 3 chelines 11 peniques por libra de tabaco de una humedad menor del 10 por 100; y para el tabaco elaborado, de 4 chelines 8 peniques por libra. En 1917 se elevó el impuesto a 8 chelines 2 peniques por libra. El impuesto y el derecho aduanero juntamente produce más de 40 millones de libras esterlinas al año, cuando antes de la guerra sólo producía 18 millones. En abril de 1920 presentó el canciller al Parlamento un proyecto para gravar los cigarros importados con el 50 por 100 de su valor.

Bibliografía. — *J. Micheler*, «Das Tabakswesen in Bayern von dem Bekanntwerden des Tabaks bis zur Einführung eines Herdstättgeldes 1717» (Finanz. Arc. V). — *J. Mahrlen*, «Die Besteuerung des Tabaks usw», Stuttgart, 1878. — *M. Mohl*, «Denkschrift für eine Tabakregie in Deutschland», 1878. — *R. Schleiden*, «Zur Frage der Besteuerung des Tabaks», Leipzig, 1878. — *G. v. Mayr*, «Vorbereitende, Studien zur Einführung des Tabaksmonopols in Deutschland», Stuttgart, 1878. — *El mismo*, «Das Deutsche Reich und das Tabaksmonopol», Stuttgart, 1878. — *Felser*, «Das Tabakmonopol und die amerikanische Tabaksteuer» (Ann. d. D. R., 1878). — *J. Pierstorff*, «Ältere und neuere Literatur zur Frage der Tabakbesteuerung usw.» (Conrad Jah., 1878-9). — *A. G. Schäffle*, «Ergebnisse der Tabaksteuerenquête» (Zeit f. Staats W., 1879-1880). — *Fr. Graf*, «Die Tabakbesteuerung in Deutschland» (Ann. d. D. R. 1893, 1894, 1895, 1900, 1901 y 1902). — *A. Manicke*. «Die Tabaksteuervorlagen» (Fin. Arc. 23). — *Lissner*, «Die deutsche Tabaksteuerfrage», Leipzig, 1907.