

PORQUÉ LA HACIENDA PÚBLICA NO PUEDE RECAUDAR POR EL PORCENTAJE DE PÉRDIDAS FIJADAS EN LA NORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA CERVEZA

Autores: Eduardo Espejo (Economista) y Jordi Porcel (Abogado) de FIDE Tax & Legal



Cualquier fiscalista que se precie conoce que los elementos esenciales de un tributo deben ser fijados por una norma de rango legal. Es lo que se conoce como el principio de reserva de ley que establece la Ley General Tributaria. Este principio implica que aspectos como el tipo tributario, la base o el hecho imponible deben ser fijados por ley y no por otra norma de rango inferior como un reglamento u orden ministerial. Si ello no ocurre, constituyen disposiciones nulas que merecen su expulsión inmediata del ordenamiento jurídico.

Tras un simple vistazo a la regulación del impuesto sobre la cerveza comprobamos que **este principio no se cumple**, en concreto, en lo concerniente a la regulación de las pérdidas o mermas reglamentarias. Resulta paradójico que en un impuesto configurado con tipos tributarios específicos, una disposición reservada a aspectos secundarios o accesorios sea la que delimite un elemento esencial como la no sujeción.

La remisión que realiza la Ley de Impuestos Especiales que dispone que los “porcentajes admisibles de pérdidas serán los que se fijen en el Reglamento”, no puede significar un cheque en blanco para quien ejerce la potestad reglamentaria estableciendo los porcentajes de pérdidas —en definitiva, el objeto imponible— a su conveniencia .

Ciertamente el principio de reserva de ley no es absoluto, pues no todas las medidas que refieran a los elementos esenciales del tributo requieran una disposición con rango de Ley, pero una cosa será perfeccionar la definición del hecho imponible y otra muy distinta, instituir con carácter general la magnitud “no sujeta” al impuesto. En este sentido, no podemos más que interpretar que **los coeficientes técnicos de pérdidas fijadas por la Administración en el Reglamento de Impuestos Especiales constituyen elementos que de forma directa determinan y fijan la cuantía de la deuda tributaria, correspondiendo su regulación a la Ley.**

Así, el propósito del reglamento no es facilitar, explicar o delimitar lo que se entiende por “pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos”, sino el cuantificar, no se sabe muy bien cómo, el volumen de dichas pérdidas presumiéndolas como ciertas.

En un impuesto como el de la cerveza en que los supuestos de no sujeción, la base imponible y los tipos de gravamen, están referidos en unidades físicas y no a valores monetarios, concebir que sea la Administración y no el legislador quién pueda barajar a su voluntad el número de unidades no sujetas al tributo, se nos antoja como algo anómalo, por no decir **contrario a los principios que rigen nuestro orden tributario**. Sería como si la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, relegase al rango reglamentario la fijación de los porcentajes de reducción de los rendimientos del trabajo o de los rendimientos de capital, o en el impuesto de sociedades, los ajustes de la base imponible se instaurasen reglamentariamente, adquiriendo la administración la potestad de cambiarlos a su antojo cuando lo considerase oportuno.

Prueba de ello, es que esta técnica jurídico-fiscal ciertamente en ocasiones ha sido utilizada por nuestro ordenamiento tributario, por ejemplo, en el Impuesto de Sociedades con los coeficientes

de amortización en que se presume la depreciación realmente efectiva de los bienes de equipo, si bien hoy, afortunadamente incorporados a una norma con rango de Ley que incluye unas tablas de amortización objetivamente actualizadas y de excelente aplicación práctica.

Definitivamente, siendo honestos debemos ponderar que asignar unos valores fijos de pérdidas resulta cuanto menos aventurado; como si la Administración conociera de antemano la cantidad de producto que se va a perder entre el volumen trimestral de mosto frío pasado a fermentación y el volumen de cerveza acabada salida de maduración o entre los kilos-extracto natural que representan las primeras materias entradas en cocimiento durante cada trimestre y los contenidos en el mosto frío pasado a fermentación. Del mismo modo, será muy arriesgado prever las pérdidas en los periodos de paradas técnicas o de puesta en marcha de nuevas instalaciones que lógicamente no serán iguales a las que sobrevienen en el normal funcionamiento de la instalación.

Por otro lado, **resulta cuanto menos paradójico calificar como “pérdida” el rendimiento químico de la fermentación a partir de una determinada cantidad de mosto.** Es decir, la reacción química que se produce en la fermentación del mosto por la cual el azúcar se transforma en alcohol y CO₂ constituye una transformación molecular con un rendimiento determinado, pero nunca será una pérdida. Por tanto, las diferencias entre la cantidad de mosto pasado a fermentación y la cerveza acabada constituye un rendimiento de un proceso de transformación molecular, y no una pérdida inherente a la naturaleza de los productos. En otras palabras, el reglamento tributario instituye un rendimiento de una reacción, presumiendo que se obtiene una determinada cantidad de producto a partir de una determinada cantidad de mosto.

Si bien, el reglamento efectivamente no dice expresamente la cantidad de cerveza que se presume producida por cada 100 litros de mosto, sino que señala un determinado porcentaje de pérdidas, lo que constituye **la presunción de un rendimiento mínimo, cuya sujeción sin duda, es contraria a nuestro ordenamiento tributario.**

La presunción de un rendimiento mínimo no solamente resulta arbitraria sino que **en el caso de las microcervecerías o fábricas de cerveza artesanal resulta imposible de cumplir**, lo que en la práctica comporta soportar el coste del impuesto correspondiente a la diferencia, sin la posibilidad de repercutirlo sobre los compradores. Todo ello simplemente en base a una presunción reglamentaria que determina el rendimiento de un mosto pasado a fermentación. No obstante, resulta aún más escalofriante establecer un rendimiento sobre la materia prima de la cerveza, que es lo que ocurre con las pérdidas del extracto contenido en la malta pasada a cocción, producto que recordemos no es objeto del impuesto.

Por otro lado, la base imponible del impuesto es el volumen de producto acabado sin que la Ley determine la forma de calcularla, salvo el cuantificar el volumen de cerveza realmente acabada, esto es, una vez descontadas las pérdidas o mermas que efectivamente han acaecido en el proceso productivo.

En conclusión, establecer una presunción de un rendimiento químico de la cerveza y el mosto obtenido en una disposición reglamentaria supone determinar de forma indirecta y arbitraria la cantidad de producto sujeto a tributación, algo que contraviene el principio de reserva de ley tributaria. Por ello, resulta estéril discutir si el régimen general de pérdidas debe aplicarse a las fábricas de cerveza de 5.000, 1.000 o 10.000 hectolitros sino se empieza a batallar por la

resolución de la raíz del problema, que no es otra que la presunción de un rendimiento químico teórico mínimo.