

1
336 278
P 16-7
1-976
F 1765
6.3

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
Y CIENCIAS SOCIALES

LA TRIBUTACION ALCOHOLICA
Y DE VINOS EN EL SALVADOR

TESIS DOCTORAL

PRESENTADA POR

RODOLFO MISAEOL ABREGO OLMEDO

PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE

DOCTOR EN JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

MAYO DE 1970

SAN SALVADOR

EL SALVADOR

CENTRO AMERICA



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR.

Rector: Dr. José María Méndez.

Secretario General: Dr. José Ricardo Martínez

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y
CIENCIAS SOCIALES.

Decano: Dr. Guillermo Chacón Castillo.

Secretario: Dr. José Guillermo Orellana Osorio.

TRIBUNALES EXAMINADORES.

Primer Examen General Privado de Ciencias Sociales,
Constitución y Legislación Laboral.

Presidente: Dr. Roberto Lara Velado.

1er. Vocal: Dr. Rafael Menjivar.

2o. Vocal: Dr. Luis Ernesto Arévalo.

Segundo Examen General Privado sobre Materias Proce-
sales y Leyes Administrativas.

Presidente: Dr. Napoleón Rodríguez Ruiz.

1er. Vocal: Dr. Juan Adalberto Menjivar.

2o. Vocal: Dr. Ulises Ayala Pino.

Tercer Examen General Privado sobre Materias Civi-
les, Penales y Mercantiles.

Presidente: Dr. Salvador Samayoa.

1er. Vocal: Dr. Gabriel Callejas Valdés.

2o. Vocal: Dr. Roberto López Munguía.

Asesor de Tesis: Dr. José Salvador Soto.

TRIBUNAL EXAMINADOR DE TESIS.

Presidente: Dr. Francisco Bertrand Galindo.

1er. Vocal: Dr. Alvaro Magaña h.

2o. Vocal: Dr. Carlos Ernesto Mojica.

DEDICATORIA

A la memoria de mi madre,

Doña Lidia Abrego.

A mi padre,

Don Francisco Olmedo.

A mi esposa,

Doña Edna Figueroa de Abrego.

A mi hijo,

Rodolfo Miscel.

Especialmente a mi amigo,

Br. HECTOR DAVID HERNANDEZ,
actual Sub-Director General
de la Dirección General de
Contribuciones Indirectas.-

.....

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I

<u>CONSIDERACIONES DOCTRINARIAS SOBRE EL IMPUESTO</u>	<u>Pág.</u>
1 - Evolución del Impuesto	4
2 - Clasificación de los Impuestos	10
3 - Efecto Económico de los Impuestos	14
4 - Sujeto Pasivo de Derecho y Sujeto Pasivo de Hecho	18
5 - El hecho Imponible	26
6 - Nacimiento de la obligación tributaria	29
7 - Determinación de la base imponible	30
8 - Administración de los Impuestos	32

CAPITULO II

INGRESOS TRIBUTARIOS SOBRE PRODUCTOS ALCOHOLICOS Y VINOS.

Sección 1a.

a) Antecedentes Históricos de la Legislación Licorera	35
b) Terminología Aplicada en la Legislación	37
1 - Bebidas Alcohólicas o Espirituosas	38
2 - Aguardiente	38
3 - Licor Confeccionado	38
4 - Espíritus Rectificados	38
5 - Vino	39
6 - Cerveza	39
7 - Edad de los Licores	39

	<u>Pág.</u>
8 - Alcohol Absoluto	39
9 - Alcohol Desnaturalizado	39
10 - Alcohol Industrial	39
11 - Preparaciones Hidroalcohólicas	40
12 - Espíritus Destilados	40
13 - Destilador	40
14 - Rectificador	40
15 - Envasador	40
16 - Fabricante, Elaborador o Confeccionador	41
17 - Litro	41
18 - Envases	41
19 - Detallista o Patentado	41
20 - Comerciante	41
21 - Comerciante al por menor	42
22 - Comerciante al por mayor	42
23 - Persona	42
24 - Colector	42
25 - Recinto Fiscal	42

Sección 2a.

1 ^o - Patentes para producir alcohol, fabricar licores con feccionados y Elaboración de Aguardiente	43
2 ^o - Patente para la venta de Alcohol Puro y Desnaturalizado	45
3 ^o - Patente para la Venta de Aguardiente Nacional	45
4 ^o - Patente para la Venta de Licores Nacionales y Extranjeros	47

Sección 3a.

1 - Desalmacenamiento de Alcohol Puro y desnaturalizado	52
---	----

	<u>Pág.</u>
2 - Alcohol para encabezar Vinos	51
3 - Desalmacenamiento de Alcohol Desnaturalizado destinado a usos industriales de índole especial	55
4 - Alcohol Eter	56
5 - Desalmacenamiento de Licores	58
6 - Desalmacenamiento de Aguardiente	59
7 - Botella de licor fuerte 1 ^o 24 onzas que se importe en el País	59
8 - Desalmacenamiento de Hidroalcoholes	63
9 - Traslado de un Recinto Fiscal a otro, de alcohol, licores Confeccionados y Aguardiente	66
10 - Análisis de Aguardiente, licores confeccionados, Vinos y Preparaciones hidroalcohólicas	67
11 - Depósito de Licores en un Recinto Fiscal	70
12 - Envases para aguardiente y Tapones o Cierres de Seguridad	70
13 - Vinos	71
14 - Cerveza	72

CAPITULO III

ESTUDIO ESTADISTICO DE 1964 a 1968 SOBRE LOS INGRESOS REALES PERCIBIDOS POR EL ESTADO

1 - Análisis Explicativo	75
2 - Cuadro Demostrativo de los Ingresos sobre Productos Alcohólicos Percibidos por el Estado de 1964 a 1968	75
3 - Cuadro Estadístico demostrativo de los ingresos controlados por la Dirección General de Contribuciones Indirectas y Porcentaje en que inciden los Ingresos sobre Productos Alcohólicos	76
4 - Cuadro Estadístico demostrativo de los Ingresos corrientes del Estado y porcentaje en que inciden los ingresos sobre los productos alcohólicos	76

5 - Cuadro Estadístico demostrativo de los ingresos corrientes del Estado y porcentaje en que inciden el total general de los ingresos controlados por la Dirección General de Contribuciones Indirectas	76
--	----

Sección 2a.

1--Administración del Impuesto	79
2--Sistema Estructurativo del Impuesto	79
3--Oficinas a quienes corresponde su Control	81
4--Los Administradores de Rentas	82
5--Conclusiones y Recomendaciones	86
BIBLIOGRAFIA	88

I N T R O U C C I O N

Para la satisfacción de las necesidades colectivas, que es un fin esencial del Estado, se requiere la existencia de un patrimonio, cuyas condiciones y cuantías han ido y seguirán variando en el curso de la historia, de acuerdo con el desarrollo de cada Nación.

Es indudable, que en todo lo relativo a la tributación, la igualdad ante la Ley constituye la característica del Estado moderno y ese principio jurídico debe de regular las relaciones de todos y cada uno de los ciudadanos con el Estado. Entre estas relaciones se cuenta la originada por el tributo o impuesto, el cual nunca deberá estar en pugna con el principio de igualdad, para que logre conservar su condición de justo.

El principio de igualdad exige que el impuesto sea obligatorio para todos los miembros de la sociedad, sin ninguna distinción, condición ésta que se deriva del carácter de justicia del impuesto, pues éste debe gravar a los nacionales y extranjeros; personas reales y jurídicas. Cuando se trata de impuestos directos, encontramos la justicia tributaria en ellos, ya que tales impuestos gravan la capacidad económica de la persona, pero en los impuestos indirectos, como es el caso del alcohol y sus derivados se gravan en todas las fortunas, inclusive las mas pequeñas, ya que el impuesto se reparte en pequeñas porciones y pasa desapercibido o inadvertido para el contribuyente. En otras palabras el impuesto indirecto es pagado en la misma cuantía tanto por el de escasos recursos como el que tiene grandes riquezas. Por ejemplo, el obrero paga el mismo tributo cuando adquiere una medicina para poner a salvo su salud, que el hombre de fortuna que

lo necesita en igualdad de condiciones físicas. También es to que los impuestos indirectos son los que mayores ingresos producen al Erario Nacional, razón por la cual son recursos fiscales indispensables del Estado. Todo impuesto se presume la Ley que lo regula conlleva el principio de equidad.

Dentro de los productos derivados del alcohol, se encuentran las llamadas BEBIDAS ALCOHÓLICAS, que forman parte de aquellos artículos susceptibles de gravamen sin causar grandes perjuicios económicos al contribuyente, y con posibilidades de rendimiento muy apreciables para el Fisco. Desde el punto de vista de la salud, el consumo de la mayor parte de ellas se considera perjudicial cuando sobrepasa ciertos límites razonables, y el abuso causa de hondas preocupaciones en la vida social y familiar.

El Estado debe tener presente, al ordenar los tipos de impuestos, sobre este rubro, cual es la importancia del alcohol en el terreno de las aplicaciones industriales. Es factor de gran importancia, en la industria química, en la perfumería, en la droguería, en la fabricación de licores, en la farmacia y se también en la calefacción.

La tributación a que se refiere el presente trabajo es considerada como un impuesto indirecto, ya que quien lo paga efectivamente es el consumidor, siendo su característica el hecho de poderse trasladar y si de tiempo en tiempo estos impuestos aumentan, ello se debe a que el exceso de su consumo tratándose de bebidas, es perjudicial a la salud, razón por la cual se procura combinar estas dos situaciones: evitar hasta donde sea posible el uso inmoderado de las bebidas alcohólicas, así como también el interés fiscal.-

CAPITULO I

CONSIDERACIONES DOCTRINALES SOBRE EL IMPUESTO.-

SUMARIO

1. Evolución histórica del Impuesto.- 2. Clasificación de los impuestos.- 3. El efecto económico de los impuestos.- 4. Sujeto Pasivo de derecho y Sujeto Pasivo de hecho.- 5. El hecho imponible.- 6. Nacimiento de la obligación Tributaria.- 7. Determinación de la base imponible.- 8. Administración de los impuestos.

1. EVOLUCION DEL IMPUESTO.-

El origen de las contribuciones, entendidas éstas, como creación económica entre los grupos sociales, son tan antiguas como la misma sociedad humana. El germen de la Hacienda Pública remonta al primitivo derecho del botín del clan y de la aldea. Son los grupos sociales más antiguos, éstos nos dan la idea de que mientras existan comunidades que hayan de satisfacer necesidades siempre existirá la forma o el procedimiento adecuado para lograr la colaboración económica, con el fin de satisfacer necesidades comunes.

Indudablemente, las contribuciones han ido variando y cambiando a medida que los pueblos han ido evolucionando a través de la historia.

Del mismo modo que la configuración de las Finanzas Públicas en su más amplio sentido, ha sido condicionada primordialmente por la magnitud y peculiaridad de las tareas comunitarias. Los cambios y modificaciones, deficiencias y adelantos experimentados son obra de la actividad estatal; Gereoff, autor citado por Schmolters, (1) cree ver al respecto el curso típico de la evolución histórica en la forma siguiente:

(1) Schmolters, Gunter. "Teoría General del Impuesto". Pág.

Desde el donativo voluntario de la comunidad hasta la coacción forzosa, es decir, hasta la prestación obligatoria, con

Desde la redistribución de la actividad del Jefe (derecho de pandillaje) hasta las contribuciones al presupuesto público

Desde las contribuciones privadas y semiprivadas hasta los gravámenes fundados en estricto derecho público.

Desde la satisfacción ocasional de las necesidades mediante contribuciones extraordinarias hasta la creación de fuentes fijas permanentes.

Desde los impuestos finalistas, es decir, aquellos cuyo producto es afectado a fines concretos, hasta los medios generales y regulares de satisfacción de las necesidades.

Desde las prestaciones cuyo gravamen recaía únicamente sobre determinadas clases sociales hasta la obligación general de contribuir.

Desde las prestaciones en especie o en servicios hasta las prestaciones de dinero y, finalmente desde los medios comparativos de satisfacción de las necesidades hasta la satisfacción total de las necesidades fundamentales.

Seguidamente veremos, el desarrollo y transición de las contribuciones, desde las antiguas donaciones voluntarias hasta llegar a las contribuciones obligadas por la costumbre y las contribuciones públicas coactivas.

A raíz de las necesidades financieras causadas por las guerras en las monarquías absolutas del antiguo oriente (Babilonia y Egipto), la Corte y la actividad constructora contribuyeron

que la administración fiscal ocupara a veces el lugar más alto dentro de la Administración Estatal. Su centro era el templo al cual confluían las contribuciones recaudadas, en su mayoría en especie; los reliquios repiccos y los documentos fiscales bilónicos nos dan una idea bastante exacta de la importancia de los tributos, cuya administración, que en la primera época fué descentralizada y a menudo encomendada a la organización religiosa. Posteriormente se organizó un grupo de funcionarios que, sirviéndose de los recursos de la contabilidad, determinaban las obligaciones fiscales de cada súbdito, también ayudaron a la fijación de las bases tributarias, el catastro y el registro fiscal.

En cuanto a los griegos inicialmente no tuvieron la técnica necesaria para la recaudación, puesto que los gastos públicos eran ínfimos en los primeros tiempos de la historia griega, estos se producían en ocasión de fiestas o solemnidades religiosas especiales, así como por motivo de edificaciones y construcciones públicas, se exceptuaban los gastos costeados por ciudadano dedicado en servicio honorífico a la ciudad. Los ingresos del Estado en los primeros tiempos de la monarquía procedían del patrimonio privado del Rey en tierras y ganados; de vez en cuando recibían las donaciones de amigos y aliados y ciertas tasas por administración de justicia y por aprovechamiento de bienes comunes.

En vista del aumento de los gastos que tuvo el Estado y especialmente en los militares, hubo necesidad de aumentar a medida de los intereses, desde luego, el Estado. Ciudad de los siglos IV-V antes de Cristo, contaba con un sistema tributario apropiado.

a sus necesidades, sobre todo en las contribuciones voluntarias, por una imposición predominante indirecta u por una administración según el sistema de arrendamiento, que eran las características por las cuales se distinguía el sistema tributario incluido anteriormente.

Los griegos, en la época del apogeo cultural tuvieron una característica particular, y era el hecho de que prestaron voluntariamente la más absoluta colaboración económica al Estado, que más se ha repetido en la historia, fue tal la colaboración, los más ricos sacrificaban su fortuna en favor del Estado, aceptando cargos públicos que significaban grandes gastos; hacían numerosas donaciones y fundaciones, para fines públicos; a los esclavos se les obligaba a trabajar en las minas de plata de Cerdeña o se les gravaba con contribuciones especiales por el ejercicio del comercio e industria.

A la decadencia del Estado Ciudad siguió a partir del año 414 antes de Cristo, la ruina progresiva de la avanzada helenística. La riqueza en el tesoro público acumulada en los siglos anteriores de paz desapareció a consecuencia de las guerras, como también la generosidad de los ciudadanos y desaparecieron también las liturgias e impuestos; en conclusión, la decadencia política de Grecia, trajo la decadencia en la hacienda, Roma heredó el campo político del Estado Ciudad, e incorporó asimismo los progresos de la hacienda griega, al nuevo imperio mediterráneo pero los impuestos eran cobrados por hechos distintos. Así como en Roma el impuesto consistió principalmente en el tributo que pagaban los pueblos vencidos, los dominados, era tan e

me y drástica la carga que soportaban que con razón se ha dicho que el imperio romano no sucumbió al golpe de los bárbaros, que fué consumido por la rapacidad del fisco imperial.

Alguien dijo que los vencidos preferían entregarse a los bárbaros a tener que soportar la rapacidad del fisco. La enormidad del gravamen que soportaban los pueblos vencidos dependía del imperador que se encontraba en turno.

Cuando el Emperador era de sentimientos nobles el pueblo sentía tranquilo y respiraba mejor; pero cuando dominaba un tirano, como Calígula, Nerón, Roma se intranquilizaba y sufría. La historia del Derecho Romano nos cuenta y nos trae de como se operaba la recaudación de los impuestos. Por ejemplo una de las formas consistía en la formación de sociedades de particulares que se llamaban societas vectigales y entonces uno de particulares aportaba bienes y con la suma total adquirida por el Emperador el derecho de cobrar los tributos para un año determinado, dicha adquisición se hacía en subasta pública por publicanos que se llamaban a los socios de ese tipo de societas se trataban de obtener los mejores beneficios al recaudar el tributo. Se puede decir que la ganancia que obtenían el tipo de societas que se ha hecho referencia, consistía en la diferencia entre el costo de adquisición del derecho de cobrar el tributo y la suma total que lograban recaudar; de tal manera que es fácil deducir comprender cual era la tendencia de los publicanos para explotar a los pueblos dominados y vencidos.

Cuando surgió la unidad occidental imperial, para ser más exactos el imperio de Carlo Magno, surgen una serie de desm

mientos y la estructura política, económica y social de Europa modifica sustancialmente. Cuando entramos a la Edad Media, el mundo no se concebía como se encuentra estructurado en la actualidad. Por ejemplo, el señor feudal exigía de sus siervos, vasallos, prestaciones de dos tipos: servicios personales, ya fuera en especie o en dinero, pero generalmente en especie; las referidas prestaciones económicas nos traen el origen de muchos de los actuales impuestos. Así por ejemplo el señor feudal cobraba derecho de peaje, cualquier persona extraña a los dominios que quisiera atravesarlo en su ruta comercial, pagaba un derecho. Estos derechos de peaje son el origen indudablemente de los impuestos de aduana, los de importación y exportación, también asimismo en esa época impuestos sobre el vino, el tabaco, que en la actualidad subsisten algunos de ellos con modificaciones del caso.

En idéntica forma a lo anterior, existían otras contribuciones que podemos considerar como el origen del impuesto de sucesiones y era la de manos muertas, esta institución consistía en que cuando un extranjero moría en el dominio del señor Feudal, su heredero no tenía a poder de éste y también, en general los herederos, los descendientes del vasallo o del siervo fallecido para poder acceder a la herencia tenían que pagarle al señor feudal determinada cantidad que éste fijaba a su arbitrio.

En la forma anteriormente expuesta fué evolucionando el mundo y así tenemos que en la Edad Moderna van cambiando las estructuras económicas fundamentalmente y este cambio consiste en esencia en el paso de los señores feudales a los reyes, de arbitrariedad a leyes, de autoridades que fueron en el Estado Patrimonial Feudal, de la autoridad del príncipe, la codicia o su benevolencia era la

guía para determinarlos en su cuantía, se convierten en el absoluto, en un sistema en el que interviene una mayor precisión y una mayor firmeza y una mayor certeza en la medida de las contribuciones. Sin embargo, siempre subsistía el aspecto odioso de las contribuciones circunscritas exclusivamente en las clases más bajas y que en cambio las clases de los nobles gozaban de exenciones, causando esta situación desventaja de inequidad y malestar social que culminó con la Revolución Francesa.

Por último llegamos al estado constitucional moderno en el que la Ley, es producto de la soberanía del pueblo, manifestada a través del sistema electoral, la que establece los impuestos y las limitaciones fundamentales y es lo que se conoce como principio de legalidad de los impuestos, es decir, que ningún impuesto puede establecerse, sino por medio de una ley especial que le determine los elementos sustanciales del tributo. Ley que debe de cumplir los requisitos materiales y formales para que sea ley de la República.

Visto cual ha sido la evolución del impuesto, veremos sucesivamente, la clasificación de ellos, tal como se conoce en la actualidad.

2- CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.

Según sea el fin perseguido, los impuestos pueden clasificarse desde diversos puntos de vista; a menudo las divisiones se confieren impidiendo la asonación inequívoca de cada impuesto al correspondiente concepto. Sería una demasiada exigencia a la sistemática de los impuestos otra cosa que una ordenación conceptual de la materia.

La clasificación fiscal utiliza puntos de vista variados

así tenemos clasificaciones que siguen criterios meramente nos. Por ejemplo el que atiende a los sujetos de la soberanía que los clasifica en: impuestos federales, provincia municipales. También se pueden clasificar atendiendo a las características externas de la técnica empleada para recaudarlos son los impuestos sobre la propiedad, producto, el tráfico o consumo.

Debemos entender por impuestos personales, aquellos que cuentan vinculados a una persona y la base del impuesto se mina según su pertenencia a la persona, en cambio los impuestos reales se recaudan según datos objetivos. Hay divisiones que distinguen entre impuestos subjetivos y objetivos; Personales y Reales. Los objetivos son aquellos cuya recaudación se basa en puntos de vista objetivos; y los subjetivos tienen en cuenta circunstancias personales del contribuyente; dentro de éstos tenemos como ejemplos el impuesto sobre la renta, el impuesto a monio, sobre herencia y dentro del sistema financiero alemán considera impuestos reales los de carácter industrial y territorial de los municipios. Debemos tomar en cuenta, que esta clasificación no es del todo feliz, ya que resulta confusa, puesto que impuestos que no encuadran en ninguno de ambos grupos. Para ello tenemos el impuesto sobre las ventas, que no podemos ubicar ninguno de dichos grupos.

Otra de las clasificaciones, que por cierto se conoce desde la antigüedad (edad media), es la que distingue entre impuestos directos o indirectos, esta clasificación, no obstante que ya está en uso, sin embargo en los últimos tiempos han recibido diversas interpretaciones, que en la actualidad muchos auto.

los rehuyen en el temor de caer en confusiones. De tal manera que todavía se valen de dicha clasificación, aquellos que lo hacen tendrán que poner bien en claro el sentido en que lo hacen y que no sean objeto de confusiones.

A pesar de lo que hemos expuesto anteriormente, considero de importancia, para el estudio que nos hemos propuesto, hacer comentario de los impuestos directos e indirectos, ya que los impuestos sobre productos alcohólicos y vinos, están considerados dentro de nuestra legislación como impuestos indirectos. En esto, trataremos de distinguir los impuestos directos e indirectos por el fenómeno económico de la repercusión y el criterio que ha denominado del control administrativo. Empezaremos, pues, explicando en que consiste la repercusión, sin entrar al estudio raramente económico en el cual dicho problema se puede analizar a través de las curvas de la oferta y demanda.

Según los autores de Finanzas Públicas la repercusión es un fenómeno que se desarrolla en tres etapas que son 1) La repercusión o impuesto; 2) la traslación; y 3) la incidencia. Por repercusión se entiende la caída del impuesto en el sujeto pasivo, diéndose por éste, la persona titular del hecho generador de obligación fiscal; la traslación consiste en el traslado que el sujeto pasivo de la carga del impuesto a un tercero; por incidencia se entiende la caída al final del impuesto en el que finalmente lo paga, es decir, el pagador del impuesto. Este fenómeno de la repercusión, en sus tres etapas, no se da en todos los casos pues en algunos el sujeto pasivo del impuesto no puede trasladarlo.

Los impuestos que gravan el consumo, son típicamente im-

en los cuales se da el fenómeno de la repercusión o sea la
ción de la carga, que hace el sujeto pasivo al pagador mate.
del impuesto que para el caso es el consumidor.

Para que veamos con claridad el fenómeno en referencia
plicaremos la cuestión de la siguiente manera: el impuesto
caso de los que gravan el consumo, se surte al costo del trabajo
que es pagado por el consumidor en el momento de comprarlo.
se dijo al principio, ese fenómeno de la repercusión sirve
hacer la distinción entre impuestos directos é indirectos; e
manera que con lo que hemos expuesto podemos decir, que im
indirecto es aquel en donde el legislador, en principio, gra
verdadero contribuyente, pero por el fenómeno económico de
traslación, el impuesto lo resulta pagar el sujeto de hecho
consumidor.

El impuesto directo, es aquel del cual el legislador se
para determinar inmediatamente, al verdadero contribuyente.
te impuesto el sujeto pasivo se confunde, por decirlo así, c
pagador del impuesto, no hay traslado de la carga tributar
tra persona, es decir, que la economía del sujeto pasivo abs
el impuesto, recibe la carga inicial y final del tributo.

Como dijimos al principio, el otro de los criterios que
sirve para hacer la distinción entre impuestos directos é in
tos, es el denominado del control administrativo, según el c
los impuestos directos son los que recaen sobre las personas
bre los bienes y el disfrute y posesión de las riquezas, gra
situaciones normales, permanentes, son más o menos estables
pueden recaudar con listas nominativas, con listas de contr
tes. Los impuestos indirectos, de acuerdo con este criterio
nistrativo son percibidos con ocasión de un hecho, de un ac
un cambio aislado o accidental y no pueden ser recaudados me
te el sistema de listas de contribuyentes. Es decir, que no s
be quién podría ser el sujeto del impuesto, mientras no oc

las circunstancias indicadas.

En el caso específico que nos ocupa, o sea, los **IMPUESTOS SOBRE PRODUCTOS ALCOHOLICOS Y VINOS** por su naturaleza son impuestos al consumo y por consiguiente están contenidos dentro de los impuestos indirectos, viéndose en ellos claramente el fenómeno de la repercusión, que analizaremos con más detenimiento cuando estudiemos los fenómenos económicos de los impuestos, que será el tema que a continuación explicaremos.

Para terminar este punto con base en lo anteriormente expuesto nos permitiremos presentar un cuadro gráfico de la clasificación de los impuestos así:

Impuestos atendiendo a la cosa ó a la persona.	[Reales _ Personales
Impuesto atendiendo al sujeto de la Soberanía Tributaria.	[Federales Provinciales Municipales
Impuestos atendiendo aspectos subjetivos u objetivos.	[Subjetivos _ Objetivos
Impuestos atendiendo al fenómeno de la traslación, ó al criterio administrativo.	Directos Indirectos

3- EFECTO ECONOMICO DE LOS IMPUESTOS

Los contribuyentes soportan sacrificios temporarios y presentes con los pagos de los impuestos, que da origen a reducción de consumo o de ahorro u aumento de costo en la producción. A los impuestos pueden también producir beneficios económicos redistribución de la riqueza, ocasionada por los impuestos, de manera, que cualquier circunstancia de las mencionadas antes que se produzca con posterioridad al pago de los impuestos.

lo que se denomina efecto de los impuestos.

Ernesto Flores Zavala (1) enumera los efectos de los im-
tos de la siguiente manera:

La repercusión

La difusión

La utilización del desgravamiento

La absorción

La amortización

La capitalización

La evasión

Trataremos de analizar brevemente cada uno de los efect
n ; da el autor a que hemos hecho referencia.

Habíamos dicho anteriormente, que la repercusión del im
es el fenómeno que se produce en tres etapas que son la per
la traslación y la incidencia; la primera es la caída del i
to sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que p
le corresponde el pago del impuesto. La traslación es el he
pasar la carga del impuesto a otra ú otras personas y la in
cia es la caída del impuesto sobre la persona que realmente
es decir, que ve afectada su economía por el impacto del im
to. A propósito del tem. que pretendemos desarrollar, Ernes
res Zavala (1) nos trae como ejemplo lo siguiente: el proce
sique el impuesto a las industrias del alcohol y el aguardi
vemos que en este caso el que está directamente obligado al
es el productor, es decir, el productor del alcohol sufre l
cusión del impuesto, este productor carga el importe del im
e el precio del alcohol, de modo que en el momento que lo

(1) Flores Zavala Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas
canas". Pág. 253.

al almacenista, recobra lo que pagó en concepto de impuesto éste aparece gravado al almacenista, pero éste a su vez, ve el alcohol al mayorista y este al comerciante al detalle o al por menor y éste al consumidor, y cada uno de ellos con excepción último, van trasladando el impuesto porque lo incluyen dentro del precio; el consumidor que ha comprado el alcohol para utilizarlo no podrá trasladar el impuesto y será entonces el que sufrirá la incidencia, porque a él le afecta en definitiva. En otros términos la percepción la sufre el sujeto del impuesto, la incidencia la sufre el pagador, la traslación es pasar el impuesto del uno al otro caso en el que pueden intervenir varias personas o sólo el vendedor y el pagador.

La Difusión: Este fenómeno ocurre de la siguiente manera: la persona que ha sido incidida por un impuesto, es decir la persona que ha pagado realmente el impuesto, sufre una disminución en su capital y en su renta y por consiguiente en su capacidad de compra, en la misma proporción de la cantidad que ha pagado en concepto de impuesto. Esta persona disminuirá sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o comprará menor cantidad con lo que provocará una disminución en los ingresos de los vendedores, éstos a su vez sufrirán una merma en su poder adquisitivo y limitarán sus consumos y así sucesivamente el pago del impuesto afectará a una serie de personas no vinculadas directamente con el pago, pero que sufrirán disminución de sus ingresos y de su capacidad de compra pudiendo así volver el impuesto a afectar al sujeto pasivo.

(1) Flores Zavala Ernesto -Otra cit. Páa. 254.

La utilización de Desgravamiento: ESTE fenómeno se presenta cuando por la supresión de un impuesto, se rompe el equilibrio económico establecido; dicho fenómeno se da porque así como tendencia de hacer pasar el impuesto a un tercero, hay la tendencia a aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen.

La absorción del Impuesto: ESTE fenómeno sucede cuando al establecerse un impuesto, el sujeto no pretenda trasladarlo, que paga, pero procura aumentar su producción o disminuir su costo vital y trabajo empleado o bien consiguiendo un progreso técnico. Lo mismo sucede cuando en virtud del impuesto, disminuye el valor de la cosa gravada, de tal forma que la baja del valor absoluto totalidad del impuesto.

La Amortización: ESTE fenómeno se desarrolla de la siguiente manera: cuando el impuesto grava el rédito de un capital inmovilizado en una propiedad. El impuesto disminuye inmediatamente el valor de la propiedad porque se amortiza el importe del impuesto; al respecto Flores Zavala (1) nos trae el siguiente ejemplo: "La propiedad raíz en una población produce un rendimiento del 1%. Supongamos que existe una casa que produce ₡ 1.000.00 mensuales de renta y que, en consecuencia vale ₡ 100.000.00. Si se establece un impuesto del 10% sobre las rentas, éstas bajan a ₡ 900.00 y el valor de la casa bajará a ₡ 90.000.00. Este fenómeno sólo se produce con referencia a la persona que tenga carácter de propietario en el momento en que se establezca el impuesto, porque el que compra posteriormente, sólo pagará el que corresponde al valor no afectado de la propiedad.

La Capitalización: Este fenómeno se produce en el caso de un gravamiento, para el caso, si establecido el impuesto, se r

(1) Flores Zavala Trueta. Obra cit. Pág. 254

habrá un aumento para la propiedad porque se ha operado el no de la capitalización.

La Evasión: Esto consiste en eludir el pago del impuesto, decir, se trata de que no se pague en forma alguna el impuesto, evasión puede ser legal ó ilegal.

Evasión legal es omitir el pago del impuesto por procesos legales, por ejemplo: el que nos trae Flores Zavala (1), importador que no está dispuesto a pagar el impuesto establecido sobre la importación de determinada mercancía, deja de importarla; habrá evasión porque se ha dejado de pagar el impuesto.

Evasión ilegal es cuando para eludir el pago del impuesto realizan actos violatorios de las normas legales, por ejemplo el caso del contrabando, la simulación de actos y contratos.

Volviendo al de los impuestos sobre Productos Alcohólicos Vinos, por ser éste trasladable quedaría ubicado dentro de la misma situación de los efectos analizados y solamente nos referiremos al ejemplo que nos señala Flores Zavala al explicar el fenómeno de la repercusión, haciendo únicamente la salvedad que en nuestra legislación el impuesto que se paga por la venta que da derecho para exportar alcohol y licores no es trasladable, tal como lo hemos señalado anteriormente.

Expuesto lo anterior pasaremos al estudio del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

4-EL SUJETO PASIVO DE DERECHO Y EL SUJETO PASIVO DE HECHO

El ser humano dotado de personalidad, es apto para ser sujeto de derechos y obligaciones, es capaz de adquirir derechos, lo que denomina capacidad de goce y capacidad de ejercicio.

(1) Flores Zavala Ernesto. Obra citada. Pág.265.

En el derecho común pueden ser sujetos de derechos y obligaciones las personas físicas y las personas morales o jurídicas. No debemos tener presente, que en principio toda persona física tiene la plena capacidad de goce, pero no la de ejercicio o ceder con los menores y los dementes.

Como lo señalamos anteriormente, la persona física tiene plena capacidad de goce de sus derechos, pero a veces no la de ejercer por sí misma, como sucede en el caso de numerosas personas que están sometidas a una incapacidad de obrar, es decir que pueden gozar sus derechos, pero no los pueden ejercer ellas mismas, y para su ejercicio debe intervenir otra persona que la Ley designa.

En el Código Civil Salvadoreño, según lo expresa el Art. "Toda persona es legalmente capaz, excepto aquellas que la declare incapaces". El Art. 1318, en su inciso primero, establece "Son absolutamente incapaces los dementes, los impúberes y los demudos..." En conclusión, podemos decir que la capacidad jurídica civil está vinculada a la edad, al estado civil y a ciertas condiciones de la persona, tal como se hace ver en las disposiciones que se han señalado.

Este breve planteamiento tiene por objeto, establecer la relación que existe entre la capacidad del derecho común y la capacidad en el derecho tributario.

En efecto, analicemos lo que sucede en la Ley Tributaria. La capacidad está basada por regla general, en la capacidad económica contributiva de una persona física o jurídica o entidad económica; de aquí que, en las condiciones previstas en la Ley, una persona que carezca de capacidad de ejercicio y

derecho común, pueda, sin embargo, transformarse en deudor
tarie sin que sea necesario cumplir con ciertas formalidades
de nacudes legales. Así, el infante puede ser deudor de una
ción si se encuentra en el supuesto que la Ley previene, ta
como sujeto pasivo u si realiza dicho supuesto, independien
de su edad, aquí prevalece el fenómeno económico sobre el j
co, porque uno de los aspectos del impuesto es el objeto eco.
que conlleva la capacidad contributiva.

Para los efectos procesales en la relación tributaria si
quen las reglas generales del derecho común, o sean, que el
do al hacer efectivo el impuesto lo hace por medio del Repre
tante del menor y la defensa de los intereses de éste lo ha
representante.

Digno de señalar en esta oportunidad, es el hecho de que
el Derecho Financiero, a diferencia del Derecho Civil, que
conoce otros sujetos de derechos que las personas, sean este
turales o jurídicas (por necesidades impuestas por los real
d vida económica), ha creado otros sujetos pasivos de la
ción tributaria que, aún careciendo de personalidad jurídica
tural, representan un poder económico distinto del que tie
da una de las personas que lo integran. Esta característica
recho Financiero, ha venido a establecer otra clase de suje
paz de la obligación tributaria distinto de los sujetos del
cho Común que oportunamente analizaremos.

Después de haber hecho una comparación entre la capacidad
el Derecho Financiero y en el Derecho Civil, trataremos de
rarnos a la responsabilidad tributaria y para ello nos ayuda
del análisis que sobre este aspecto hace el tratadista espa

sé Luis Pérez de Ayala. en su obra "Derecho Tributario".

Así tenemos que en el Derecho Tributario, la responsabilidad tributaria puede analizarse desde dos puntos de vista, que en un sentido amplio y en un sentido restringido. Desde el primer punto de vista sirve para indicar aquellos sujetos de titularidad de obligación en relación con el cumplimiento de la prestación tributaria; comprendiendo además al sustituto responsable, y desde el punto de vista restringido comprenden solamente al directamente obligado, como titular de la obligación.

Aclarando estas figuras, podemos decir, que el sujeto pasivo del tributo en sentido estricto, es aquel a quien se atribuye una condición con la correspondiente obligación tributaria, es también titular del hecho imponible, cuya vinculación suya con la realización del suceso que la ley establece. Para nosotros el elemento de la titularidad del hecho imponible es importantísimo porque nos permite definir al contribuyente como categoría de sujeto pasivo, y es quien ha de soportar, por efecto de la Ley, la carga tributaria impuesta por el Estado.

En el sentido amplio como dijimos anteriormente, aparecen figuras del sustituto del contribuyente y del responsable, de quienes haremos algunas breves consideraciones para ubicarlas al obligado del tributo.

Respecto del sustituto del contribuyente, se dice que es aquel que sin ser titular del hecho imponible, está relacionado directamente con él, quedando obligado a cumplir las prestaciones formales y materiales de carácter tributario, incluida naturalmente, la de pagar la deuda impositiva. Aclarando, que no será quien soporte en su economía la carga tributaria, pues dese-

la calidad de sustituto en virtud de una obligación debida por el sustituido y que para los efectos del reembolso de los impuestos se deben establecer los instrumentos jurídicos adecuados ya dentro del derecho administrativo o del derecho común.

Es preciso aclarar, que en Derecho Tributario se han encontrado dificultades para poder fundamentar jurídicamente la responsabilidad del sustituto, habiendo una variedad de teorías que pretenden estructurar su naturaleza jurídica.

A continuación haremos una breve relación de la teoría aceptada sobre esta figura del Derecho Tributario así: Se sabe que ambos sujetos sustituto y sustituido permanecen íntegramente sujetos pasivos de una misma relación jurídica tributaria haciendo el sustituto del contribuyente en la medida en que obligado a ejecutar la obligación. Es decir, que el sustituto interviene en el momento ejecutivo de la obligación, o sea en el momento en que debe cumplirse la obligación respecto a la cual de acuerdo con un criterio normal de estructuración del impuesto debería haberse mantenido extraño.

Pérez de Ayala (1) concluye al respecto lo siguiente: "Es posible afirmar que solamente se da una relación jurídica tributaria, entre hacienda y sustituto del contribuyente, siendo la verdadera relación entre sustituto y contribuyente, de Derecho Pre o Postributoria. Por el contrario, entendemos que existe una verdadera relación obligatoria entre hacienda y contribuyente, vinculación que pueda establecerse entre hacienda y sustituto del contribuyente se refiere a la ejecución de dicha relación obligatoria a lo cual es llamado el sustituto en lugar del verdadero sujeto obligado, integrándose, así, ambos como sujetos pasivos

(1) *Derecho Tributario*-José Luis Pérez de Ayala, Edit. de *Der Financiero*. 1968. Pág. 176.

relación, el uno que ha de soportar la responsabilidad patrimonial de la obligación, y el otro que ha de responder de su ejecución o cumplimiento".

Refiriéndonos al responsable del tributo, aunque no se concibe un concepto preciso de éste se caracteriza cuando concurre las siguientes notas:

- 1a. Es también un deudor del impuesto.
- 2a. Pero no es sujeto pasivo del impuesto por ser extraño a participar en él al hecho imponible.
- 3a. Es entonces, obligado al pago devengado por hechos imponibles en los que no ha participado, y que, además imputables a otros sujetos.
- 4a. Sin embargo ha de existir una relación obligatoria, real entre responsable y la hacienda o relación de otro tipo entre el sujeto pasivo y el responsable, que es que tipifique el legislador, para definir la figura del responsable.

Después de lo que hemos expuesto anteriormente, queda por aclarar los sujetos pasivos de obligaciones tributarias sin personalidad jurídica. A este respecto hay teorías que niegan la existencia de sujeto colectivo no personificado en el mundo del derecho, como son: la teoría basada en la comunidad germánica que conduce toda su problemática al esquema de la comunidad en común, y a la teoría basada en una capacidad especial, de personalidad y semipersonalidad, que no han tenido mayor aceptación. Ahora bien, en cuanto a las teorías afirmativas de la existencia de estos sujetos colectivos, Pérez de Ayala, intenta una síntesis sobre los diferentes argumentos expuestos por tratadistas como Lavagna, Giardina, Cortez Domínguez, Antonio Berliri, Antonio Sainz de Bujardo, etc, que resumiremos así:

1º Se reconoce la realidad sociológica de la personalidad jurídica con independencia de las atribuciones legales de perso-

dad a la misma, pero se afirma también la utilidad técnica e
t sus normativo de la persona jurídica.

2º. Partiendo de esta tesis normativa se entiende que el
recho positivo por sí solo siempre puede elevar a persona j
ca independiente a ciertas formas de actividad, societaria
junta, de las personas físicas.

3º. Se afirma que no hay porque agotar la categoría de
"Sujetos de Derecho" en persona física y persona jurídica, ,
el ordenamiento positivo reconoce como sujetos de derecho, ,
ros a las que se constituyen como centros de imputación de s
ciones de jurídicas y cuyo sustrato sociológico, está inte
por actividades o grupos de personas que poseen una unidad
mica o una cierta autonomía patrimonial, pero sin embargo, ,
tán constituidas como personas jurídicas.

De ahí que los sujetos de derechos pueden ser de tres o
ses: personas físicas, personas jurídicas y sujetos colecti
n personificados.

Como puede verse, el análisis del sujeto pasivo es basto
complejo, pero de mucho interés é importancia en la relación
butaria jurídica; para el impuesto en estudio nos encontramos
con la variante, de lo que podemos llamar SUJETO PASIVO DE
O SUJETO ECONOMICO, que es con el cual nos vamos a quedar, ,
el fenómeno de la incidencia que lo determina, lo daremos p
rancia y a él nos referiremos en nuestra exposición en la fo
siguiente: el sujeto de hecho o sujeto económico del impues
la persona sobre la cual recae definitivamente la carga fisci
tras la lucha de la traslación. El sujeto económico del impo
lo estudia principalmente la teoría de la incidencia; su ca
dad contributiva es la que en última instancia pone límite a

rentabilidad de los impuestos, su resistencia fiscal es la que determina el grado de efectividad de las operaciones recaudatorias, su empleo de la renta minorada por el impuesto es el punto de partida de los desplazamientos de la capacidad de compra y la demanda. Siendo tan importantes el papel del sujeto económico del impuesto, no es de extrañar que se haya intentado a veces definirlo legalmente recibiendo entonces el nombre de destinatario del impuesto, que es la persona que en la intención del legislador debe ser o será el sujeto económico del impuesto. En algunas leyes impositivas señalan que algunos impuestos no deben trasladarse para no agravar la situación económica del consumidor u en consecuencia quien soporta la carga tributaria es el productor.

En cuanto al impuesto sobre el consumo, y específicamente el de bebidas alcohólicas y vinos, se debe hacer la distinción entre el sujeto pasivo del impuesto y el pagador del mismo. El sujeto pasivo en nuestro estudio es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto y el pagador de éste es el que en virtud de los efectos del impuesto, paga en realidad el gravamen, porque será su economía la que resulte afectada por el pago, como sucede con los impuestos indirectos. Por ejemplo, el impuesto sobre producción de alcoholes y licores está a cargo del fabricante de este producto, él es sujeto pasivo porque obligado frente al fisco, en virtud de que, para poder ser vendido a la venta previamente debe ser desalmacorado y de acuerdo con nuestra legislación, al momento de efectuar este acto y los impuestos deben ser pagados, pero quién en realidad los paga es el consumidor, porque en el precio en que se le vende el alcohol está trasladado el importe del impuesto. Tácitamente lo ver-

que soporta el impuesto ha sido tomada en cuenta por el legislador, pues éste no debe desestimar los efectos económicos del impuesto.

Concluiremos diciendo que en los impuestos directos se habla expresamente del sujeto pasivo en una forma amplia y trágica tal como lo vimos oportunamente, pero en los indirectos el problema del sujeto pasivo se diluye en el fenómeno de la imputación del impuesto.

Expuesto lo anterior pasaremos al siguiente tema que trata el hecho imponible.

5- EL HECHO IMPONIBLE.

Es un elemento del impuesto cuya estructura se busca desde dos puntos de vista que son: el económico y el jurídico, éste es que el hecho imponible tiene como antecedente un contenido económico que conlleva la capacidad contributiva del sujeto, pero al ser tipificado en abstracto por la norma jurídica toma el nombre de "hecho imponible", y presupone el hecho tributario. atribuye la primera calificación a Dino J-rach, uno de los autores más destacados hoy en día.

La importancia de este elemento en materia tributaria, porque se ha llegado a considerar, que sólo se puede crear el tributo como institución jurídica a través de la creación y tipificación del hecho imponible como categoría jurídica abstracta de la cual es creadora del tributo. Estos hechos tipificados en la norma tienen pues, entidad conceptual independiente y autónoma en sus planos distintos que es necesario aclarar: primero, como entidad conceptual extratributaria; segundo, como entidad jurídica tributaria, que es a la forma a que nos hemos referido últimamente.

En doctrina se clasifican los hechos desde el punto de extratributarios, como hechos puramente económicos, como hechos jurídicos no tributarios con o sin contenido económico y como no jurídicos sin contenido económico; señalando que sólo para dos primeros casos puede hablarse de hechos imponibles.

A este respecto se señalan dos situaciones así: en primer lugar cuando el legislador recibe en el sustento de la norma íntegra y expresamente un hecho, cuya naturaleza extratributaria es económica, y luego transformarlo en un tipo de hecho jurídico tributario, lo hace precisamente a esa naturaleza extratributaria económica. Lo mismo sucede cuando selecciona un hecho cuya naturaleza es extratributaria jurídica, lo hace también atendiendo a esa naturaleza.

Lo anteriormente expuesto, es lo que en doctrina los autores señalan como la función tributaria abstracta, o sea la detección de la existencia del tributo para ser aplicado a cada caso concreto, que es lo que viene a desarrollar, en segundo plano, la función tributaria concreta.

Sintetizando este problema de las dos funciones, se ha dicho que ambas forman lo que se llama la actuación dinámica de la Tributación, cuyas fases se pueden señalar así: 1a.) Realización de un hecho que en su naturaleza extratributaria, coincide con el hecho imponible expresamente en la ley tributaria que toma el nombre de hecho imponible; 2a.) Incidencia jurídica o aplicación jurídica de la ley tributaria sobre el hecho con retos; y 3a.) Que el desarrollo o conjugación de las dos etapas anteriores, es lo que constituye la realización del hecho imponible.

Por otra parte, el hecho imponible como elemento consti

del impuesto es motivo de análisis para precisar su concepto, establecer su diferencia con otros hechos o fines, examinar elementos propios y los efectos jurídicos que causa. Sobre temas hereinos unas breves consideraciones tomando en cuenta dicho tema ameritaría un estudio especial que nos apartaría nuestro objetivo.

En efecto, siguiendo al autor José Luis Pérez de Ayala, el concepto nos da el siguiente: "Es un hecho jurídico imponible previamente en la ley fiscal, en cuanto síntoma o índice de capacidad contributiva, cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria". (1)

De las tres características que se señalan sobre el concepto del hecho imponible, nos parece oportuno referirnos a la que el hecho imponible, es índice de capacidad contributiva, pues sostiene que es el fundamento del mismo y que se vincula directamente con la fase de la tipificación. Es decir, que cuando el legislador define el hecho imponible, necesariamente lo hace tendiendo a gravar un fenómeno de naturaleza económica, que representa una capacidad de pagar impuestos.

Pasando a la diferenciación, no debe confundirse el hecho imponible con el objeto económico del impuesto, porque el primero es un hecho jurídico posterior a una ley y el segundo, es la realidad económica que se pretende someter a tributación y existe antes de la Ley.

Respecto a sus elementos se señalan: el objetivo, el subjetivo, el espacial y el temporal. El objetivo se caracteriza por ser la situación de hecho y que se constituye en el derecho tributario como hecho imponible y puede consistir en un hecho o f

(1) Pérez de Ayala, José Luis, Obra citada. Pág. 148.

no de contenido económico, en un acto o negocio jurídico, en estado, la situación o la cualidad de una persona, o en la realidad de derechos.

En cuanto al subjetivo, consiste en la atribución del hecho imponible a un determinado sujeto que trae como consecuencia la titularidad del hecho imponible y que permite definir al contribuyente como categoría de sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El tercer elemento o sea el espacial, es el que determina los límites espaciales dentro de los cuales ha de surtir sus efectos jurídicos la ley fiscal. Para el caso del impuesto en el criterio espacial se rige por el lugar donde se verifica el hecho imponible, como el caso del alcohol o licores que cae dentro del principio de territorialidad.

En cuanto al elemento temporal, se dice, que es aquel que limita la realización del hecho imponible en el tiempo, permitiendo determinar el momento en que se considera realizado el hecho imponible que genera la obligación de pagar el impuesto.

El efecto jurídico del hecho imponible por tener relación con el nacimiento de la obligación tributaria, lo analizaremos a continuación de un modo más detenido en el tema que a continuación estudiaremos.

6- NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Uno de los efectos jurídicos del hecho imponible es dar origen al nacimiento de la obligación tributaria, que es uno de los temas discutidos en el Derecho Tributario y que al respecto existen dos tesis extremas en el sentido siguiente: la que sostiene que la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible previsto y tipificado en la ley fiscal, dándole el

liquidación del tributo un valor puramente declarativo de existencia de esa obligación; la otra tesis se fundamenta que el origen de dicha obligación nace con la liquidación impuesto y que el hecho imponible sólo origina un derecho a investigar, comprobarlo y liquidarlo de parte de la administración.

Algunos autores se adhieren a la primera tesis por considerarla mas apropiada a la técnica tributaria, pero desde luego cabe analizar la naturaleza de cada impuesto para determinar sobre que tesis se pronuncia el legislador.

En el impuesto examinado, el nacimiento de la obligación tributaria que es el impuesto por desalmacenamiento de al coholes y licores, podemos decir que la obligación nace conforme a la primera tesis, porque el hecho tipificado por la Ley y realizado causa el impuesto, de tal manera que la emisión de los mandamientos de pago que podríamos asimilarlo a una liquidación, es un acto material administrativo que tiene por finalidad el control financiero de los ingresos.

7- DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE

José Luis Pérez de Ayala (1) define la base imponible es aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa definida por la Ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos de la liquidación del impuesto. De la definición anterior podemos señalar como características de la base imponible al de Pérez de Ayala, las siguientes: magnitud susceptible de

(1) Pérez de Ayala, José Luis. Obra Citada. Pág. 204

presión cuantitativa, es decir, que la base debe de ser si posible su medición o valoración en alguna unidad de medida base imponible, debe además estar definida por la Ley, lo que quiere decir, que la base de cada impuesto debe estar expre te en un concepto legal; asimismo, tiene como función impor la de medir la capacidad económica del contribuyente y debe mirarse caso por caso, con arreglo a procedimientos legalme establecidos.

En el caso específico de la Tributación Alcohólica y de objeto de nuestro estudio, la base imponible es el litro, s se puede apreciar en las disposiciones pertinentes que regu esta situación. Así por ejemplo, si una fábrica de alcohol ce mil litros, la base imponible sobre la cual se calcula el uesto tendrá que ser mil, y sobre esta cantidad el produc tendrá que hacer efectivo el impuesto antes de que se efect desalmacenamiento. El Art. 274 C.F. establece lo siguiente: " ta de alcohol puro en los depósitos nacionales queda sujeta go del impuesto de cuatro colones por cada litro de alcohol 90º Gay Lussac. Si el alcohol fuere de mayor graduación, po exceso se recaerá un impuesto proporcional en relación con e 90º. Asimismo, el Art. 238 C.F. expresa: "Sólo con orden. esc del destilador o de su representante, se permitirá la solid dósito de cualquiera cantidad de aguardiente. Dicha orden estar respaldada por el Administrador de Rentas o Receptor cal en su caso". Para el fiel cumplimiento de la disposició teriormente citada, las oficinas a quienes corresponde su a ción, proceden en la forma siguiente: cuando un patentado ne comprar aguardiente o alcohol se presentará donde un destil

indicando la cantidad que desea comprar y si se trate de ag
diente, indicará también la capacidad de los envases que de
tenerlo.

Con vista de la solicitud verbal del interesado o pate
el destilador o su Representante proceder a emitir la orden
extracción, especificándose en ella el total de litros a de
cenar y el impuesto que por ley corresponde pagar. Dicha o
pasa al conocimiento del Administrador de Rentas, quien emi
órdenes de extracción (original y duplicado), más el recibo
cial para que de inmediato sea pagado el impuesto respectiv
l Administración de Rentas. Las órdenes de extracción qued
poder del guarda-almacén correspondiente, documentos éstos
sirven para descargarse en los libros autorizados para sali
los recintos fiscales. Luego para proceder a la salida del
hol, el Guarda Fábrica tiene a la vista el recibo oficial d
extendido por la Administración de Rentas y revisa el produ
desalmacenar, que estando correcto, permite de inmediato la
da.

Los Guarda Almacenes y Guarda Fábricas son empleados de
tes de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, d
dose, en consecuencia, que no existe ninguna posibilidad de
de impuestos. Por otra parte, los edificios y los depósitos
cohol se encuentran en predios que se denominan "Recintos F
les" por regla general, y excepcionalmente existe uno gran
ce en la jurisdicción de Apopa que también es recinto fisc

8- LA ADMINISTRACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

El tema de la administración de los impuestos podemos d
que se ha mantenido en forma retrazada y es hasta en los úl

años que se le está dando la importancia debida porque ya los ingresos públicos para que sean productivos no se pueden admitir con criterios empíricos, sino que exigen conocimientos científicos de especialización, como consecuencia del desarrollo de las Finanzas Públicas y de la Administración Pública. En nuestro medio podemos decir que carecemos de esta especialización que ha dado lugar a la crítica de que con una mejor administración impositiva se podrán obtener mayores ingresos sin aumentar los ya existentes ni crear otros nuevos.

En el presente estudio, solamente nos concretaremos a señalar algunas ideas generales sobre la administración impositiva teniendo en cuenta la salvedad, que en nuestro criterio debe existir una división de administración para los impuestos directos y otra para los indirectos dada la naturaleza de cada uno de ellos.

Ahora bien, es preciso señalar, que desde el punto de vista de la norma tributaria algunos autores hacen la división de la norma tributaria sustantiva o material, y de la norma tributaria formal o adjetiva, señalando para ésta última, el conjunto de normas que regulan el acto de la administración impositiva que posibilite la efectividad plena de la norma sustantiva.

Dentro de este orden de ideas se hace la siguiente clasificación de las normas administrativas así:

- A- Normas para determinación de precios y costos.
- B- Normas para determinación del contribuyente y época de pago.
- C- Normas para administración de exenciones.
- D- Normas para las obligaciones del contribuyente y otras personas.
- E- Normas que regulan Poderes de la Secretaría de Hacienda.
- F- Normas varias. (1)

(1) Administración de Impuestos en países subdesarrollados. Sr. S. Surreu (la imposición fiscal en los países en desarrollo). Edic. en español U.T.E.A. Pág. 540.

Por otra parte, se señalan algunos aspectos básicos del proceso administrativo, tales como: la localización del contribuyente, el cumplimiento inicial del contribuyente y su control a través de la inspección y verificación; resoluciones de controversias del contribuyente y el oficina administrativa; la recaudación de impuestos y las sanciones.

Sobre el particular, no podemos dejar de mencionar la existencia del Centro Interamericano de Administradores Tributarios no obstante, que es una institución de reciente creación, es aportando una ayuda valiosa en materia de administración tributaria a los países asociados.

En los documentos y actas de la primera Asamblea General convocada por el C. I. A. T. en Panamá en 1967, se señalan los procedimientos de organización de la Administración Tributaria, así:

- 1º- El marco en que se desenvuelve la administración.
- 2º- Diversos aspectos del fraccionamiento de la administración.
- 3º- División de tareas en la administración tributaria según tipo de impuestos o naturaleza de funciones.

Dado que nuestro objetivo no es desarrollar un trabajo sobre administración tributaria, sólo hemos querido dejar enunciativa importancia que se le debe dar a esta situación específicamente en nuestro caso particular. A este respecto creemos que la experiencia antes mencionada tiene bastante certeza, pues también son de opinión que mejorando la administración impositiva se pueden obtener mayores ingresos. Esta mejora podría enfocarse dentro de los aspectos fundamentales que son: tecnificación del proceso administrativo; especialización del elemento humano y mejora de salarios para éstos últimos.

CAPITULO II

INGRESOS TRIBUTARIOS SOBRE PRODUCTOS ALCOHOLICOS Y DE LICORES.

Sección 1a.

- a) Antecedentes Históricos de la Legislación Licorera.
- b) Terminología Aplicada en la Legislación.

a) ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA LEGISLACION LICORERA.

Desde hace mucho tiempo y en todos los países del mundo han gravado con impuestos las bebidas alcohólicas, tomándose como base, para dicha tributación, que se trata de un artículo considerado como de placer y que su consumo excesivo perjudica la salud y provoca graves peligros para la moral.

Se trata, según criterio de los Hacendistas, de UN ÍTEM DE GASTO SOBRE EL CONSUMO y que por consiguiente, pertenece a la CATEGORÍA de los impuestos indirectos, los que se caracterizan en ellos el Fisco ignora al contribuyente y sólo conoce al artículo sujeto del impuesto. No me extenderé sobre este primer artículo porque estimo que lo he tratado ampliamente en el Capítulo anterior.

La Legislación referente a licores en nuestro País, data desde 1830, fecha en que se emitió el primer reglamento de licores, y desde esa época sufrió numerosas modificaciones, pero el Decreto Legislativo de fecha 8 de julio de 1916, publicado en el Diario Oficial No.262 del 15 de noviembre del mismo año, se refiere al CODIGO FISCAL, que se refiere a la Legislación Licorera Salvadoreña y en la misma fecha y por el mismo Poder Legislativo se decretó el REGLAMENTO DE LICORES de donde se infiere, que El Salvador se comenzó a cobrar impuestos sobre las bebidas

hólicas desde hace muchísimos años, habiéndose operado, con natural, en los últimos años, cambios sustanciales tanto en el sistema para la determinación del impuesto como también en su cuantía.

El Código Fiscal establece las regulaciones que se han considerado necesarias y convenientes para su control fiscal y a ellas a que deben sujetarse quienes pretendan destilar alcohol, fabricar licores confeccionados, aguardiente, vinos, etc., como también los requisitos a llenar por las personas que, en su calidad de patentados, vendan al público dichos productos alcohólicos, fijándose, además, los derechos e impuestos que deben pagarse al Fisco por dedicarse a tal actividad, y a la luz de la Administración de este impuesto.

Conviene aclarar, que algunas disposiciones del Código Fiscal tácitamente están derogadas, ya que, por los avances de la industria licorera, se han dictado otras disposiciones, tal sucede con la Ley de Grandes Fábricas de Alcohol, cuyos recintos funcionan fuera de las Administraciones de Renta y su control depende directamente de la Dirección General de Contribuciones Indirectas y no de los señores Administradores de Renta y otras que carecen de aplicación por haberse cambiado el sistema de control con miras a garantizar la pureza del producto, es así como se reguló el envasamiento del aguardiente, que sin ninguna aplicación, para el caso, los Artículos 255, 256 y 257.

El 25 de febrero de 1948, el Poder Ejecutivo, en el Decreto correspondiente, emitió el REGLAMENTO DE LA LEY SOBRE VENTA DE AGUARDIENTE EN ENVASES OFICIALES, basándose en el Artículo

del Decreto Legislativo de 16 de noviembre de 1946. Decreto que el que se puso en vigencia *EL ENVASAMIENTO OFICIAL DEL AGUARDIENTE* para su extracción de los recintos fiscales y su venta. Este Reglamento fué necesario en virtud de la forma de venta a los consumidores, pues anteriormente se vendía copeado en los famosos *ESTANCOS*, en cambio ahora se vende por envases de varias capacidades.

Digno de mención es el hecho de que el articulado del *CÓDIGO FISCAL* se inicia con el Artículo 190, siendo ignorado casi la totalidad de los salvadoreños, la razón que privó en su mente, para poner en vigencia un Código como el actual, con un articulado que bien puede considerarse informal.

No obstante, que nos hemos indagado con distintas personas entendidas en la materia y con posibilidades suficientes como para dar una explicación al respecto, ha sido nugatoria tal aspiración, es decir, es casi imposible obtener un dato cierto. Ahora bien, cabe hacer la crítica a este cuerpo de disposiciones que desde el punto de vista de la técnica jurídica éste no constituye un Código de conformidad con el concepto técnico que tenemos de Código, o sea el cuerpo de leyes que forman un sistema completo de legislación sobre alguna materia. De manera que el Código Fiscal sólo es un juego de palabras que no merecen el cambio respectivo.

b) *TECNOLOGIA APLICADA EN LA LEGISLACION.*

No obstante que nuestra legislación referente a los alcoholos y sus derivados, carece de definiciones para señalar productos que son sujetos del impuesto y que son elaborados a base de alcohol, situación ésta que se estima como una de

deficiencias mayores de la legislación de mérito, se ha podido en esta oportunidad y a manera de sugerencia, para que comprenda con más facilidad el tema aquí propuesto, señala terminología más indispensable que en nuestra legislación aplicada, tomándose en cuenta, como es natural, que en la mayoría de los países cuyas legislaciones en este campo se califican de muy avanzadas, tienen preferencia fundamental, a fin de evitar dudas en su interpretación.

Consecuentemente y en la parte pertinente, se ha podido exponer esa terminología, sin entrar a su análisis, con los que se consideran muy importantes dentro de la tributo que motiva este trabajo.

1- Bebidas Alcohólicas o Espirituosas: Se entenderá por tal, todos los espíritus (1) que han sido reducidos a una bebida potable por el consumo humano y los licores o bebidas contengan alcohol, ya sean producidos por fermentación o destilación, incluyendo vinos, cervezas, sidras, etc.

2- Aguardiente: Es una mezcla de alcohol etílico con agua para hacer una bebida potable, debiendo ser incoloro, con francamente alcohólico, de 15º Gay Lussac.

3- Licor Confeccionado: Es una mezcla de alcohol con hierbas o frutas secas o frescas, en su estado natural o de modificación, de 35º a 47º Gay Lussac.

4- Espíritus Rectificados: Son todas las bebidas alcohólicas fabricadas por un rectificador, según se define en la ley y además, los espíritus destilados que han sido objeto de

(1) El alcohol etílico, que es el que se usa para todas las bebidas alcohólicas. por ser el único potable, se denomina también "Espíritu de Vino" y por apócope se llaman a las bebidas alcohólicas "Espíritus" ó licores espirituosos.

proceso de rectificación subsiguiente a su destilación.

5- Vino: Es el producto de la fermentación alcohólica de jugo de la uva fresca, o de las pasas, o de los jurutas, incluyendo el Champagne y vinos espumosos, carbonados o fortificados.

6- Cervezas: Comprende cualquier bebida fermentada o cualquier nombre o descripción, fabricada, total o parcialmente de malta o de cualquier sustituto de la misma.

7- Edad de los licores: La edad de los espíritus fabricados bajo el control del gobierno, será, de ser posible, el tiempo que éstos hayan permanecido en bipsos de roble de buena calidad en contacto con la madera, en todo caso no podrá ser menor de seis meses, pero si por razones de espacio en los recintos, tales no fuere posible su envejecimiento, mientras no se construyan nuevos recintos fiscales al efecto, la edad de los espíritus fabricados no será obligatoria.

8- Alcohol Absoluto: Comprende todo espíritu destilado cuyo contenido alcohólico sea no menor de 90° Gay Lussac, y cuyo contenido de éteres sea no más de 50 miligramos de acetato de etilo por litro y cuyo contenido de ácidos totales sea no mayor de 20 miligramos por litro.

9- Alcohol desnaturalizado: Es aquel que se ha mezclado con alguna substancia extraña que lo haga impropio y desagradable para la bebida y que no pueda fácilmente separarse del alcohol por procedimientos físicos, químicos o mecánicos. La desnaturalización solamente podrá verificarse valiéndose de las formulas debidamente probadas por el Ministerio de Hacienda.

10- Alcohol Industrial: Comprende todo espíritu destilado

cuyo contenido alcohólico sea no menor de 90º Gay Lussac, contenido de éteres sea no más de 1.250 gramos por litro, contenido de ácidos totales sea no más de 1 gramo por litro.

11- Preparaciones Hidroalcohólicas: Son productos que consisten en una mezcla de alcohol a distintos grados con materias medicinales o esencias.

12- Espíritus Destilados: Comprende el alcohol y espíritus alcohólicos, constituyendo aquella substancia conocida por acetilico, óxido hidratado de etilo, metilcarbinol o espíritu de vino, que comunmente se produce por la fermentación de granos de almidón, melissas (miel de burgo), azúcar, jugo de caña de azúcar, jugo de remolacha o cualquier otra substancia, que fueren sometidos por destilación, incluyendo todas las diluciones o mezclas de dichas substancias, para fines notables.

13- Destilador: Es toda persona que por cualquier procedimiento de destilación o evaporación produzca alcohol, de cualquier substancia propia para la destilación.

14- Rectificador: Es toda persona que rectifique o rectifique, purifique o refine espíritus destilados por procedimientos que no sean la destilación original y continúe de cualquier substancia fermentada.

15- Envasador: Es toda persona que, dedicándose habitualmente al comercio, tuviere en su posesión espíritus destilados, alcohol, vinos, cerveza, cremas o cualquier bebida alcohólica en grandes envases y sin necesidad de someterlos a un procedimiento de rectificación, los transvase de sus envases originales a otros, tales como botellas, latas, etc., con el objeto de introducirlos al comercio.

16- Fabricante, Elaborador o Confeccionador: Es toda persona que, sin ser destilador o rectificador, se dedica a confeccionar productos sujetos a impuestos por la Ley. Se entenderá que habrá confección cuando a los espíritus destilados se les da color, se les filtra, clarifica o fortalece, mezclando esos espíritus con otro licor, con cualquiera otra substancia, o se mezcle, dé color, fortalezca, carbonate o prepare productos con el nombre de tipo Whisky, coñac, ginebra, brandy, ron, licor rompopo, cremus o que componga cualquier otra bebida alcohólica potable bajo cualquier otra determinación, excepto vinos y uvas.

17- Litro: Se entenderá por tal, la medida oficial pa-
ra el líquido, equivalente a mil mililitros.

18- Envase: Este término comprende o incluye cualquier tonel, pipa, barril, lata, botella o cualquier otro recipiente que se use o que contenga bebidas alcohólicas.

19- Detallista o Patentado: Es la persona autorizada para vender aguardiente, licores confeccionados, cerveza, vinos, alcohol desnaturalizado, etc.

20- Comerciante: Es toda persona que, por sí o por medio de sus agentes, sirvientes o empleados, venda, cambie, permuta o ofrezca en venta o que tenga a la venta, en su establecimiento comercial autorizado, cualquier producto sujeto a impuestos por la Ley. Toda persona que exponga al público bebidas alcohólicas sujetas al pago de impuesto por la Ley, se considerará que las vende allí dichos productos con el objeto de ser vendidos y en caso de que la persona no esté autorizada para ello, se comete infracción. (interpretarlo en sentido fiscal).

21- Comerciante al por menor: Comprende todos los comerciantes y demás personas que vendan a otras (que no sean co-ciantes), en aquellas cantidades que generalmente se acostumbra vender para el uso y consumo individual, cualquier producto sujeto a impuesto por la Ley. (interpretarlo en sentido fiscal)

22- Comerciante al por mayor: Comprende todos los comerciantes, agentes, comisionistas u demás personas que vendan o distribuyan a otras, cualquier producto sujeto a impuesto por la Ley. (interpretarlo en sentido fiscal).

23- Persona: Es toda persona, natural o jurídica, sea o no jure el nombre con que a los conozca, conforme lo indica el Código Civil Salvadoreño.

24- Colector: Se entenderá al Colector Departamental, cuyo administrativamente como administrador de Rentas, incluyéndose al Segundo Colector adscrito a la Dirección General de Contribuciones Indirectas.

25- Recinto fiscal: Se entenderá el edificio o local o parte de él destinado para el hacer, almacenar, depositar y guardar exclusivamente aquellos productos sujetos al pago de impuestos de acuerdo con la Ley, ya se llamen almacenes, depósitos, fajas, etc., y cuyos impuestos no hayan sido satisfechos por haber sido desalmacenados.

Sección 2a.

SUMARIO: 1) Patente para producir alcohol, fabricar licores confeccionados y elaboración de aguardiente. 2) Patente para la venta de alcohol puro y alcohol desnaturalizado. 3) Patente para la venta de aguardiente nacional. 4) Patente para la venta al por mayor y al por menor de licores nacionales y extranjeros. (1)

(1) se entiende por venta al por mayor los que se hagan en series originalmente cerradas, para el consumo fuera de los establecimientos autorizados y en caso contrario, la venta se putará al por menor. (Art. 74 del Reglamento de Licores).

Desde el punto de vista de los ingresos que percibe el Estado en concepto de tributos sobre productos alcohólicos y otros de conformidad con la Ley del Presupuesto, están contemplados para fines presupuestarios, como impuestos y no como tasas o contribuciones propiamente; asimismo, los que percibe también en concepto de derechos de patentes por la venta de dichos productos, son considerados como impuestos e ingresan al fondo general de la nación en cumplimiento a lo ordenado en el Artículo 120 C.P.

El rubro general en donde están contenidos dichos ingresos se denomina IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO DE PRODUCTOS Y SERVICIOS siendo la subclasificación IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO DE PRODUCTOS.

El rubro específico se denomina IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS ALCOHÓLICOS. Los ingresos por análisis de aguardiente, licores confeccionados, vinos y Preparaciones hidroalcohólicas, así como también los ingresos por venta de envases y tapones o cierre de seguridad, son considerados como INGRESOS NO TRIBUTARIOS el rubro que los contiene se denomina TASAS, DERECHOS Y OTROS CARGOS POR SERVICIOS, siendo el rubro específico, en el presente caso, SERVICIOS DE LABORATORIO.

Lo anterior quiere decir que la clasificación presupuestaria no sigue la que nos da la teoría financiera que en cierta forma nos induce a equívocos.

1- PATENTES PARA PRODUCIR ALCOHOL, FABRICAR LICORES O CICLADOS Y ELABORACIÓN DE AGUARDIENTE: Nuestra legislación licorera no contempla ninguna cantidad pecuniaria en concepto de derechos de licencia para poder dedicarse a la destilación, a la confección de licorés y a la elaboración de agua

te, razón por la cual, las licencias que al efecto se extienden son libres de derechos. Estas licencias se extienden por un calendario, pero con la obligación de devolverse y renovar la fecha de su vencimiento.

En efecto, el artículo 337 del Código Fiscal, ya citado dice: "Concluido el tiempo para el cual se ha expedido la licencia respectiva, y si no se renueva inmediatamente, los aparatos de destilación quedarán depositarios en la Administración de Rentas". El Artículo 345 del mismo Código, dice: "Serán devueltos a los Administradores de Rentas respectivos, el día de su vencimiento, las patentes que se expiden para fabricación y venta de licores" y el art. 346 de dicho Código, dice: "Los que no cumplen con este requisito, pagarán una multa de cinco colones si son estancieros, y si son destiladores, la multa será de cien colones".

De las disposiciones legales antes mencionadas se concluye que el Fisco no percibe ningún ingreso en concepto de derechos de licencias o patentes para fabricar alcohol, licores confccionados y elaboración de aguardiente, pero en caso de no renovarse en tiempo, da lugar a un ingreso, en concepto de multa como lo dispone el artículo 346 antes relacionado, además que en la práctica son frecuentes los casos en que han ocurrido multas en tal sentido, y la cuantía nos parece bastante en relación a la gravedad de la infracción.

Por lo general, un Destilador, de mínimo obtiene dos patentes y el que más, tres. Ellas son:

- 1) Patente para destilar;
- 2) Patente para fabricar licores confccionados; y
- 3) Patente para el hogar aguardiente.

2-PATENTE PARA LA VENTA DE ALCOHOL PURO Y DESNATURALIZADO

Para la venta de alcohol se necesita también estar amparado por una patente, la cual y precio solicitud del interesado, es dada por el Administrador de Rentas correspondiente.

Con el objeto de que se conozcan las disposiciones que rigen sobre el particular, a continuación se transcribe el Art.272 del Código Fiscal, reformado por Decreto Legislativo 2071, de 13 de marzo de 1956, publicado en el Diario Oficial 59, Tomo No.170, correspondiente al día 23 de marzo del mismo año, que dice:

"Los farmacéuticos deberán comprar sólo en los Depósitos nacionales el alcohol puro y desnaturalizado que necesiten el consumo y expendio de sus establecimientos; pero para ello, tendrán que solicitar una patente al Administrador que concederá gratis".

La patente para el consumo y venta de alcohol puro y desnaturalizado, será extendida por un año y, para el valor del puesto respectivo se hará con base a la clasificación siguiente:

Primera Clase, San Salvador.....	¢ 3
Segunda Clase, Cabeceras Departamentales, Cabeceras de Distrito y ciudades...	2
Tercera Clase, Villas.....	1
Cuarta Clase, Pueblos y Cantones.....	1

Las patentes deberán devolverse o renovarse entre el 15 de enero de cada período anual, quedando incurso en multa de veinticinco colones (¢ 25.00) quién así no lo hiciera.

3- PATENTE PARA LA VENTA DE AGUARDIENTE NACIONAL:

De conformidad con lo dispuesto por los Arts. 91, 92 y 93 del Reglamento de Licores, que dicen: Art.91. "Las patentes de venta se concederán para un solo puesto y para un solo mes, pudiendo rep-

se cuantas veces las solicite el interesado con las formas de la Ley."

Art.92. Las patentes deben solicitarse u obtenerse oportunamente para que su uso comprenda todos los días que compongan al mes; pero si por excepción se solicitan u obtienen después del día primero vencerá siempre el día último, pagará la cuota íntegra y se comprará por el interesado la totalidad de líquido de obligación mensual fijada en el cuadro respectivo. (1)

Art.93.- Los patentados para la venta de aguardiente por menor están obligados al pago voluntario de la cuota mensual de su patente y a cubrir por terceras partes la cuota de líquido de obligación fijada en el cuadro respectivo en esta forma: la primera tercera parte al obtener su patente segunda el quince del mes, y la última el día veinticinco. Si bien este artículo en lo que se refiere a cuotas no tiene aplicación alguna por las razones indicadas al final del artículo anterior).

Para la fijación de las cuotas correspondientes en concepto de derechos de patente, el Poder Ejecutivo se ha basado en lo dispuesto en el Art.7, inc.final de la Ley sobre Venta de Aguardiente en Envases Oficiales, que dice:

"Las ventas de aguardiente al por menor podrán estar a cargo de acuerdo con los requisitos que el Reglamento determine y mediante el pago de la respectiva patente cuyo valor mensual será de diez colones (\$ 10.00) como mínimo, a cincuen

(1) Esta disposición no tiene vigencia en lo que atañe a la venta de aguardiente en virtud de lo dispuesto por la Ley sobre venta de aguardiente en envases oficiales D.L.168 de 28 Nov.de 1946.-D.C.271 de 7 de Dic.de 1946.

lones (\$ 50.00) como máximo, por cada puesto de venta, el
será fijado por el Poder Ejecutivo, en el Ramo de Hacienda
diante acuerdo".

Además, conforme lo dispuesto por Decreto No.293, Diari
ficial No.125, Tomo No.152, de 6 de julio de 1951, por cada
tente para la venta de aguardiente y de licores confeccionaa
cobran dos colones, Decreto que en lo pertinente dice: Art
Refórmase el Art.3º del Decreto Legislativo No.56, de 28 de
tubre de 1932, Diario Oficial No.247, Tomo 113, de 29 del m
mes y año mencionados, en el sentido de que el impuesto a
colones, por cada patente creado por dicho Decreto, no sera
plicable a las patentes que se extiendan para el expendio
los establecimientos farmacéuticos del País".

Consecuente con las disposiciones señaladas, los derec
de Patentes para la venta de aquardiente al por menor han s
señalados en la forma que a continuación se expresan:

Primera Clase, San Salvador.....	\$ 30
Segunda Clase, Cabeceras Departamentales, Cabeceras de Distrito y Ciudades...	20
Tercera Clase, Villas.....	10
Cuarta Clase, Poblaciones y Cantones.....	10

Las personas que tienen patente para vender al por me
aquadiente, están facultadas para vender licores fuertes,
nacionales como extranjeros, según lo dispone el Art.259 d
digo Fiscal, que dice: "Art.259. Las personas que obtengan
tente para la venta de aquardiente al por menor podrán ind
tamente vender licores del País y extranjeros".

4- PATENTE PARA LA VENTA DE LICORES NACIONALES Y EXTRA
ROS: En relación a estas patentes, el Art.275 del Código F
dice: "Para importar, lo mismo que para vender al por mauc

cores fuertes extranjeros, o para efectuar ambas operaciones la vez, deberá obtenerse mensualmente una patente cuyo valorá de setenta y cinco colones como mínimo, a ciento cincuenta colones como máximo, por cada puesto de venta, el cual será fij oportunamente por el Poder Ejecutivo, en el Ramo de Hacienda mediante acuerdo. Quienes obtengan esta patente quedan también autorizados para vender al por mayor, licores confeccionados en el País".

"Por las patentes para ventas de licores fuertes extranjeros al por menor, se pagará una cuota mensual de cincuenta colones, como mínimo, a ciento veinticinco colones como máximo, según la categoría de la población en que se establezcan los puestos expresados y será fijada oportunamente por el Poder Ejecutivo, en el Ramo de Hacienda, mediante acuerdo. Esta patente también dá derecho para vender, al por menor, licores confeccionados en el País".

"Las patentes mencionadas en este Art. serán extendidas por los Administradores de Rentas, previa solicitud de los interesados, quienes deberán presentarlas conforme al Art.88 del Reglamento de Licores".

En cumplimiento a lo dispuesto por el Art.275 del Código Fiscal, el Poder Ejecutivo en el Ramo de Hacienda, por Acuerdo No.594 del 8 de Julio de 1948, determinó la cuantía que corresponde pagar por las patentes para importar y vender licores fuertes extranjeros. Acuerdo que dice así:

"De conformidad con el Inc.primerº del Art.275 del Código Fiscal, reformado por Decreto Legislativo No.80, publicado en el Diario Oficial No.136 del 25 de junio último, el Poder E

tivo, ACUERDA: establecer dos clasificaciones de patentes para importar y vender o sólo para vender licores fuertes extranjeros al por mayor, así:

Primera Clase, San Salvador, al mes..... \$
Segunda Clase, Cabeceras Departamentales y de Distrito, Ciudadales y otras poblaciones, - al mes.....

Para dar cumplimiento al Art.275 del Código Fiscal, con fecha 26 de junio de 1948 se emitió el Acuerdo No.551, que dice "El Poder Ejecutivo, en cumplimiento de lo dispuesto por los Arts. 275 del Código Fiscal y 113 del Reglamento de Licores reformado por Decreto Legislativo No.80 de fecha 18 del mismo mes, publicado en el Diario Oficial No.136, Tomo 144, acuerda: fijar el valor de las patentes para la venta al por menor de licores fuertes extranjeros y confeccionados del País, así:

Primera Clase, San Salvador, al mes.....\$ 102
Segunda Clase, Cabeceras Departamentales y de Distrito y Ciudades, al mes..... 77
Tercera Clase, Otras poblaciones..... 52

Para importar y vender licores fuertes extranjeros al por mayor, se pagará por la patente una cuota mensual de \$ 127. Este acuerdo tendrá efecto cuando entre en vigor la Ley sobre Venta de Aguardiente en Fineses Oficiales.

Por otra parte, el Art.278 del Código Fiscal, dice: "Los patentados para importar o vender al por mayor licores fuertes extranjeros que vendieren también dichos licores al por menor deberán pagar las dos clases de patentes establecidas en el Art. 275 de esta ley cuyo total se disminuirá en un 30%.

Conforme lo dispone el Art.345 del Código Fiscal, las patentes que se expidan para la fabricación y venta de licores fuertes deberán devolverse a las administraciones de Rentas el día de

vencimiento y como éstas se expiden para un solo mes, mientras no se solicite la cancelación, su renovación deberá hacerse mas tardar el día último de su vencimiento.

Llama la atención, que cuando se trata de la renovación de patentes para la venta de aguardiente, de alcohol puro y de ralizado o de destiladores, el legislador estableció sanción de cinco, veinticinco y cien colones, respectivamente, para que no renovare en tiempo y cuando se trata de patentes para venta de licores extranjeros y confeccionados en el País, solamente se estableció la obligación de la devolución en la fecha de su vencimiento, pero el legislador olvidó establecer la sanción pertinente, como es la sanción por la no renovación el tiempo establecido por la Ley.

Sin embargo, es conveniente señalar, que la práctica usada hasta el momento, es la de imponer veinticinco colones multa por la infracción señalada y para una mayor justificación de esta afirmación, es del caso indicar, que en cada una de esta clase de patentes en la parte superior y a la izquierda de ella aparece la leyenda que dice: **ADVERTENCIA:** "esta patente se devolverá al Administrador de Rentas el día de su vencimiento. Para mayor ilustración nos permitimos anexar una fotocopia de esta clase de Patentes.

La falta de devolución causa la multa de veinticinco colones".

De lo expuesto anteriormente se concluye, que la imposición de la multa de referencia no tiene fundamento legal, pues nada razón de la disposición que la establece. La práctica de poner esta clase de multas evidencia que se carece del resp

ADVERTENCIA

Esta Patente se devolverá al Administrador de Rentas, el día de su vencimiento.

La falta de devolución causa la multa de veinticinco colones

PATENTE N° 038604

Año de 1970

Mes de ABE

Se ha concedido a CORALIA LASTENIA ALVAREZ licencia para por menor LICORES FUERTES EXTRANJEROS durante el mes de la fecha en casa de su propiedad.sita en B.o.la Playa.Acaju

El patentado pagó setenta y siete colones.

Administración de Rentas de Sonsonate lo de abril - - - - -

Administrador [Signature]

El Tenedor de Libros, [Signature]

de una regulación al respecto y con ello se contraviene, es natural, el principio de legalidad.

Con el objeto de llenar este vacío de la Ley respectiva es necesario que los arts. 345 y 346 del Código Fiscal se modifiquen, redactándose en la forma siguiente: Art. 345. Las patentes para la fabricación de alcohol, de licores y aguardiente; para la venta de aguardiente u de licores extranjeros y confeccionados en el País, deberán ser devueltas al Administrador de Rentas respectivo el día de su vencimiento, y proceder en la misma fecha a su renovación.

Art. 346.- Los que no cumplan con estos requisitos pagarán por cada acto infracción, las multas siguientes: si son fabricantes de alcohol, de licores o de aguardiente, cien colones; si son patentados para la venta de aguardiente, la multa será de cinco colones y si son patentados para la venta de licores fuertes extranjeros y confeccionados en el País, la multa será de veinticinco colones".

Además, es oportuno observar también, que el Art. 91 del Reglamento de Licores, establece que las patentes se conceden por sólo un mes, pudiendo renovarse las veces que quiera y en contrario, solicitar su cancelación.

Según lo dispone el Art. 316 del Código Fiscal, antes mencionado, los que no renueven o devuelvan su patente en la fecha de su vencimiento, serán sancionados con una multa de cinco colones si son patentados para la venta de aguardiente.

De lo anterior, se desprende, que en la legislación que se aborda en este trabajo, se observa cierto vacío en referente a determinar en que momento el patentado debe con-

rarse que comete el delito de contrabando y cuando solamente tá sujeto a una sanción administrativa; para una mayor claridad veamos el siguiente ejemplo: Un patentado para la venta de aguardiente devolvió su patente en la fecha de su vencimiento pero por carecer de recursos económicos no pudo renovarla el último, sino que lo hizo el día quince del siguiente mes. De inmediato se observa, que del primero al catorce, este patentado ha estado vendiendo aguardiente sin autorización, es decir, tener patente como la ley dispone. Si se aplica el Art. 316 del Código Fiscal, se están en presencia de un delito de contrabando, pues esta disposición dice: Se reputarán autores de delito de contrabando: "Los que sin autorización legal, por sí o medio de otras personas, fabriquen aguardiente o vendan licores fuertes extranjeros o del país; cometen el delito de contrabando. Si se aplican los Arts. 345 y 316 del mismo cuerpo de leyes los cuales se han transcrito anteriormente, surge la duda en cuanto a las interpretaciones de dichas disposiciones.

De lo expresado se concluye, que las disposiciones legales se excluyen, por cuanto, a nuestro entender, o hay delito de contrabando o sanción administrativa, o ambas a la vez, pero la duda siempre existe por carecerse de una norma legal que permita determinar el momento en que el funcionario debe aplicar una u otra disposición, pues de lo contrario, tal como se ha ido operando a base de apreciación discrecional, se han presentado casos en los cuales se han sancionado con medidas administrativas y en raros casos como delito de contrabando.

Sección 3a.

1- DESALMACENAMIENTO DE ALCOHOL PURO Y DESNATURALIZADO:

efecto, el Art.274 del Código Fiscal dice: "La venta de alcohol puro en los depósitos nacionales queda sujeta al pago del impuesto de cuatro colones por cada litro de 90º Gay Lussac. Si el alcohol fuere de mayor graduación, por el exceso se pagará un impuesto proporcional en relación con el de 90º".

En cuanto se refiere al impuesto por desalmacenamiento alcohol desnaturalizado, el Art.2º del Decreto No.51, Diario Oficial No.253, Tomo No.113, correspondiente al siete de noviembre de mil novecientos treinta y dos, dice:

"Establécese el impuesto fiscal de ₡ 0.34 por cada litro de alcohol desnaturalizado que se extraiga de los depósitos nacionales, debiendo pagarse, además los impuestos específicos ₡ 0.05 y ₡ 0.01 decretados a favor de la Biblioteca Nacional del Sanatorio de Tuberculosos, respectivamente."

Efectivamente, el impuesto total que se cobra es de ₡0. no existiendo a la fecha, fondos específicos como los dos señalados anteriormente, en virtud de lo dispuesto en el Art.120 de nuestra Constitución Política, el cual dice:

"Todos los ingresos de la Hacienda Pública formarán un solo fondo que estará afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado. (Const.Pol.1962)".

Llama la atención, que en cuanto a la venta que los desalmacenadores verifican de alcohol puro a los patentados, la Ley, 356 C.R. reformado, ha establecido el precio máximo que debe pagarse, siendo éste el de un colón diez centavos por cada litro de 90º, mas el impuesto fiscal de ₡ 4.00 respectivo que se cobra; y nada reguló sobre el precio a que debe venderse al público como se ha legislado con el aguardiente. Por otra parte,

lo que específicamente se refiere al alcohol desnaturalizado, el legislador olvidó fijar el precio de venta del destilador al patentado y de éste al público consumidor, siendo, por lo tanto, muy necesaria la regulación de mérito, para evitar que comerciantes inescrupulosos eleven su precio en perjuicio de los consumidores.

2- ALCOHOL PARA ENCABEZAR VINOS: De conformidad con lo dispuesto por el Art.53 Inc.2º del Reglamento de Licores, se establece que el único impuesto fiscal será de un cuarto de centavo (\$0.0025) por cada grado centígrado del alcohol puro que industriales obtengan en las administraciones, previa autorización de la Dirección General de Contribuciones, ya sea para sinfección de enseres de la industria, para encabezar o para clar finales, etc.

Para mayor claridad, a continuación se pone un ejemplo como es que se opera para la determinación del impuesto arriba indicado.

Un fabricante de vino solicita a la Dirección General de Contribuciones Indirectas, se le autorice la extracción de 1.200 litros de alcohol puro de 95º.

De acuerdo con el Art.53 del Reglamento de Licores, por cada grado centígrado de alcohol puro, el impuesto que corresponde cobrar es de UN CUARTO CENTAVO.-

En primer lugar, se procede a convertir los 1.200 litros de alcohol puro de 95º a 90º, para lo cual se multiplica dicha cantidad por el factor fijo (6.4) siempre que el grado sea menor que 95º, todo de acuerdo con la tabla de dilución y el resultado será la cantidad de agua que se necesita para que el alcohol.

de 95° pueda reducirse a 90°

$$\begin{array}{r} 1,200 \times 6.4 \\ 4800 \\ \underline{7200} \\ 76,800 \text{ litros de agua.} \end{array}$$

1.200 litros de alcohol
76,800 litros de agua
1.276,800 litros de alcohol de 90°

$$90 \times 0.0025 = 0,2250 = 22\frac{1}{2} \text{ centavos}$$

$$\begin{array}{r} 1,276,8 \times 0,225 \\ 63840 \\ 25536 \\ \underline{25536} \\ 287,2800 = \$ 287,28 \text{ (impuesto a pagar)} \end{array}$$

3- DESALMACENAMIENTO DE ALCOHOL DESNATURALIZADO DESTINADO A USOS INDUSTRIALES DE INDOLE ESPECIAL: Por Decreto Ejecutivo en Consejo de Ministros, emitido el diecisiete de julio de novecientos veinticuatro, Diario Oficial No.164, Tomo No.97, autorizó la aplicación de la siguiente fórmula destinada a industrias de índole especial:

Alcohol puro	1 litro
Naftalina	2 gramos
Gasolina	5%

Por el mismo Decreto se crea el impuesto de SETENTA CENTAVOS (\$ 0.70) por cada litro de alcohol desnaturalizado con esta fórmula que se extraiga de los recintos fiscales.

El impuesto único, establecido por la extracción del referido alcohol desnaturalizado, prácticamente ha sido inoperante pues si bien es cierto que hasta la fecha el citado impuesto está vigente, lo cierto es que ninguna empresa industrial hace de él, lo cual posiblemente se deba a que, con los avances de la ciencia, se han encontrado mejores sustitutos para la desnaturalización; prueba de ello es que, en la actualidad existen m

simas fórmulas aprobados para fines industriales, pagándose
camente el impuesto de \$ 0.10 por cada litro desalmacenado.

Si se toma en cuenta el espíritu del Decreto emitido en
novecientos veinticuatro, tanto la fórmula originalmente apr
da para fines industriales de índole especial, como lo son ta
bién las que han sido aprobadas con posterioridad, deberían
ner el mismo tratamiento impositivo. Por otra parte, muchos
tablecimientos comerciales legalizan el uso de determinada f
mula de índole especial, con el objeto de simular la necesida
de su uso pero mas que todo se debe al deseo de pagar menos
la adquisición del alcohol y obtener mayores ganancias, pues
na vez en su poder, por medio de procedimientos químicos lo
rifican, sirviéndose en esta forma de él, en la elaboración
los distintos productos farmacéuticos. Por ejemplo, la fórmu
con Etalato de Etilo que puede usarse para elaborar distintos
productos entre ellos perfumes y lociones.

Valdría la pena que los organismos correspondientes ana
ran detenidamente esta situación y dictar las medidas que s
crean necesarias con el fin de proteger los intereses fiscal

4- ALCOHOL ÉTER: Por medio del Decreto Legislativo sin
mero, publicado en el Diario Oficial No.195, Tomo No.95 del 28
agosto de 1923, se concedió a los propietarios de ingenios
Compañías o personas que quieran dedicarse a esta industria/
zucareros, la facultad de establecer la destilación del alco
éter, bajo las condiciones que a continuación se expresan:

El alcohol-éter fabricado en El Salvador, pagará como gr
men fiscal un 50% del valor de los derechos é impuestos fisco
que se cobran actualmente sobre la importación de la gasolina
sean cinco centavos por litro de producción. Por el mismo De

to se autoriza el uso del alcohol éter de graduación no menor de 95º rectificadas, para los motores de combustión interna, naturalizándose previamente con la siguiente mezcla para cada mil unidades de alcohol:

Formaldehído.....	0.50	por	1.000
Bases pirídicas o piridina impura.....	8.00	"	1.000
Gasolina ó éter sulfúrico.....	10.00	"	100

Por Decreto No.129 del Consejo de Gobierno Revolucionar del 4 de mayo de 1919, Diario Oficial No.97, Tomo No.146, correspondiente al 6 de mayo citado, por estimarse que la implantación en el país de la industria del alcohol éter, implica la disminución de la importación de gasolina sustituyéndose este producto extranjero por uno nacional y como legítima consecuencia se acrecienta la potencialidad económica del País, determinó por medio del Decreto en referencia, que los propietarios de ingenios azucareros o compañías o personas que quieran dedicarse a esta industria - conoer la facultad de que el alcohol tinado a la industria, también podrá desnaturalizarse con brna, al 0.5 % previo permiso especial.

Como puede observarse, el voluntarismo de una fórmula para la obtención de alcohol-éter, como sustituto de la gasolina en una época en que las condiciones de su obtención se hacía difíciles por la situación económica y otros factores derivados de la primera guerra mundial, fué estimado como una necesidad de nuestro ambiente y fué así como nuestros técnicos de aquella época sugirieron al Gobierno la adopción de la fórmula antes dicha, fijándose un impuesto de \$ 0.05 por litro.

El propósito no logró los resultados que se tuvieron mente, pues el mal olor, debido a la gasolina y por lo onero

del producto, la mencionada fórmula para fabricar alcohol ético no tuvo aplicabilidad alguna y si bien es cierto que dicha disposición está vigente, puede decirse, que ha sido inoperante por lo tanto, que el impuesto fuido al efecto de nada ha servido, pues el Fisco no ha percibido, ni percibe impuesto alguno tal concepto.

En resumen, el impuesto del 50% del valor de los derechos e impuestos fiscales que se cobran sobre la importación de quina, no ha constituido, hasta hoy, ninguna fuente de ingreso Erario Nacional, por lo que dicho impuesto, ha sido inoperante.

5- DESALMACENAMIENTO DE LICORES: De conformidad con el Decreto Ejecutivo No.17 de 12 de febrero de 1959, Diario Oficial No.30, Tomo No.182, de 13 de febrero del mismo año, con vigencia a partir del 15 del mes de febrero citado, se sustituyó e incorporó primero del Art.13 del Reglamento sobre Fabricación y Venta de Licores confeccionados en el País, que pueden elaborarse en las Administraciones de Rentas, habiendo quedado redactado así:

"Art.13. Los confeccionados pagarán el impuesto sobre la venta, distribución o consumo de ₡ 3.00, así como el del timbre ₡ 0.20 por litro asignado a los licores confeccionados en el país, al estar dichas confecciones totalmente envasadas y listas para el consumo. Estos impuestos se pagarán sin tomar en cuenta el grado alcohólico de las confecciones, ya sean licor fuertes o azucarados. Los timbres para el cobro del impuesto adicional serán emitidos por la Dirección General de Contribuciones Indirectas de acuerdo con el Ministerio de Hacienda y los adquirirán los confeccionadores en la Administración de Rentas.



respectiva; la operación de adherirlos a los diversos envases será por cuenta del propio confeccionador".

A manera de información, y por tener relación directa con el desalmacenamiento de licores, es conveniente mencionar que conforme Decreto No.2277 del 2 de abril de 1957, publicado en Diario Oficial No.72, Tomo No.175, del 12 de abril de 1957, se refiere a Arbitrios Municipales de San Salvador, se encuentra el Art.3º, numeral 17, que dice: "Desalmacenamiento de Licores, Alcohol y Aguardiente: a) de licores confeccionados en el País, por cada litro o fracción: ₡ 0.10; b) de aguardiente, por cada litro o fracción: ₡ 0.05; c) de alcohol, para usos industriales ó comerciales, cada litro o fracción: ₡ 0.05. Este impuesto deberá ser recaudado por la Administración de Rentas al tiempo de ser pagados los impuestos fiscales y remitidos su producto, cada fin de mes, a la Tesorería Municipal. Se exceptúan de este impuesto el alcohol que se desalmacene para usos hospitalarios o de Clínicas Asistenciales que sean de Beneficencia Pública".

6- DESALMACENAMIENTO DE AGUARDIENTE: Conforme Decreto Legislativo No.1310, Diario Oficial No.23 del 18 de diciembre de 1953, el impuesto fiscal por desalmacenamiento es el siguiente:

Por cada litro.....	₡ 2.32
Por cada medio litro.....	1.16
Por cada cuarto de litro.....	0.58

7- BOTELLAS DE LICOR FUERTE DE 24 ONZAS QUE SE IMPORTE EN EL PAÍS

Por decreto legislativo No.30, publicado en el Diario Oficial No.166, Tomo 145, del 30 de julio de 1948, se sustituyó el Art.13 de la Ley de Papel Sellado y Tributos fiscales de primero de junio de 1945.

Los impuestos de 0.01, 0.10, 0.01, 0.01, centavos, a que se refería el No. 71 del Art. 13 de la Ley de Papel Sellado y Timbres, quedaron incluidos en la refundición de aforos hecha por Decreto Legislativo, publicado en el Diario Oficial No. 170, 103, del 29 de julio de 1927, para toda mercadería exenta de tratamiento preferencial.

La expresada refundición de aforos se inspiró en el deseo según lo expresa el considerando Primero del mismo Decreto, evitar al público y al Gobierno todas las dificultades que ocasionaban la multiplicidad de aforos, impuestos, gastos y otros gravámenes a que estaban sujetos el ingreso, importación, movilización y almacenaje de las mercaderías; y tuvo por objeto unir aquellos en una cantidad determinada liquidable en la plaza respectiva.

En tal virtud, los gravámenes referidos en el citado decreto, fueron todos aquellos que estaban vigentes a la fecha de mismo, comprendiendo desde luego, los impuestos de timbres que regían en la época y que eran los que establecía el No. 71 del Art. 13 de la Ley de Papel Sellado y Timbres, vigentes en forma refundida, hasta antes de la reforma de 24 de junio de 1948. Por lo tanto, el Decreto Legislativo No. 30 publicado en el Diario Oficial del 30 de julio de 1948, al sustituir el texto del No. 71 del citado Art. 13 de la Ley de Papel Sellado y Timbres, sólo reforma a este respecto, el impuesto de \$ 0.10, aplicable a cada botella de 24 onzas de capacidad, conteniendo licores fuertes extranjeros, elevando en total a \$ 0.50 (cincuenta centavos)

En consecuencia, estando refundidos en un solo gravamen los impuestos y tasas a que se refiere el mencionado decreto

de 1927, que comprende entre otros, el impuesto de timbre de diez centavos para los licores fuertes extranjeros, debe entenderse que las aduanas liquidarán únicamente en concepto de impuesto de timbres en los rólizos respectivas, un recargo de veinte centavos (¢ 0.10) equivalente a cincoséis centavos para los licores fuertes exentos de tratamiento preferencial, o sea la diferencia entre el impuesto de ¢ 0.50 establecido por Decreto Legislativo No.30 de julio de 1948 y el de ¢ 0.10 que en forma refundida existió desde 1927.

En los casos de licores sujetos a tratamientos preferenciales, se aplicarán en la forma que señalen las disposiciones del Decreto de Refundición de Aduanas de 1927, por no ser aplicables las del Decreto Legislativo tantas veces citado del 30 de Julio de 1948.

Es oportuno, en esta ocasión, hacer referencia al impuesto de diez centavos que se liquida en los rólizos de importación en todas las aduanas del País, sobre cada litro de licor de elaboración centroamericana, que se importa al País, a primera vista nos parece extraño el referido tributo, puesto que siendo un producto centroamericano y amparado al libre comercio, es gravado con el impuesto antes mencionado, pero ello tiene su razón de ser, pues, como debemos recordarlo, anteriormente dijimos en la Ley de arbitrios municipales de San Salvador, contenida en el Decreto Legislativo No.2277 del 2 de abril de 1957, publicado en el Diario Oficial No.72 del mismo mes y año, en su art.3 numeral 17 a) se establece el impuesto de diez centavos por cada litro de licor confeccionado en San Salvador, ahora con el tratado general de Integración Económica Centroamericana

bien establece en su art.6º: "Cuando los productos objeto de intercambio estén sujetos a impuestos, arbitrarios u otras contribuciones, internas de cualquier clase, que recaigan sobre la producción, la venta, la distribución o el consumo en uno de los países signatarios, dicho país podrá gravar con igual monto a las mercancías de la misma naturaleza que se importen de o desde el estado contratante, en cuyo caso deberá gravar también por lo menos en igual monto y por los mismos conceptos, la importación procedente de terceros países.

"Las partes contratantes convienen en que el establecimiento de los impuestos internos al consumo deberá ajustarse a los siguientes términos:

- a) podrán establecerse por el monto que se estime necesario cuando exista producción interna del Artículo en cuestión, o cuando no exista producción de dicho artículo en ninguno de los Estados signatarios;
- b) cuando no exista producción de un artículo en una de las partes contratantes, pero si en cualquiera de las demás, la primera no podrá establecer impuestos al consumo sobre dicho artículo, salvo previa resolución del consejo ejecutivo;
- c) cuando una de las partes haya establecido un impuesto interno al consumo y posteriormente se iniciare en cualquiera de las demás la producción del artículo así que cuando, sin existir esa producción en la parte que estableció el impuesto, el Consejo Ejecutivo, a solicitud del interesado, conocerá el caso y dictaminará si la existencia del impuesto es compatible con el libre comercio.

cio. Los Estados se comprometen a eliminar, de acuerdo con sus procedimientos legales, dichos impuestos al consumo mediante sola notificación en ese sentido del Consejo Ejecutivo".(1)

De tal manera que éstos con las razones legales que sirven de fundamento para la aplicación del impuesto de diez centavos por cada litro de licor que se importe al País, procedente de cualquiera de los países del área centroamericana. Desde luego la razón de tal disposición obedece más que todo que a toda las mercancías así importadas, tengan el mismo tratamiento relativo con el objeto de que puedan competir en el mercado, e igualdad de condiciones con los productos nacionales.

8- DESALMACENAMIENTO DE HIDROALCOHOLES: El Art. 44 del Reglamento de Licores que dice: "Los productos elaborados en esta fábricas, se ofrecerán como los mismos o similares extranjeros con arreglo a la Tarifa de Aduanas, calculándose el advalorem sobre el peso bruto de la mercadería con sus envases originales de venta. Sobre los advalores correspondientes se cobrará un 35 por ciento (treinta y cinco por ciento por ciento)".

En cumplimiento a tal disposición y en armonía con lo dispuesto por la Tarifa de Aduanas, los productos Hidroalcohólicos fabricados en el país como materias primas para elaboración de bebidas, perfumes, y medicinas, tienen un tratamiento especial en cuanto a impuestos se refiere.

Efectivamente, para la determinación del citado impuesto los advalores se calculan tomando, en primer lugar, el peso bruto de la mercadería con sus envases que la contienen, aplicándose la partida arancelaria correspondiente, cálculo en oro (dólar),

(1) Tratado General de Integración Económica Centroamericana Art. 6º.-

constituyendo éste, lo que la Tarifa de Aforos reconoce como nuestro Específico. Además, se calcule el Impuesto *à*-Valórem S/CIF, aplicándose la partida arancelaria correspondiente sobre el valor declarado de la venta de la citada mercadería.

Para una mayor comprensión de la forma como es que se da cumplimiento al Art. 41 del Real Decreto de Licores, a continuación nos permitimos dar una lista de los hidroalcoholes que actualmente se fabrican en el país con sus respectivas partidas arancelarias y posteriormente en ejemplo práctico como es que se calcula el impuesto de mérito.

Las partidas o subpartidas arancelarias que deben aplicarse como acto previo al desalcoholamiento de los hidroalcohol ha sido proporcionada por el organismo técnico correspondiente como lo es la Dirección General de la Renta de Aduanas.-

HIDROALCOHOLES

<u>DENOMINACION</u>	<u>Partida ó</u> <u>Sub-partida</u>	<u>AFOROS</u>	
		<u>Específico</u> <u>p/Kg.Bruto</u> <u>(U.S.Dóll.)</u>	<u>Ad-Valore</u> <u>% S/CIF.</u>
Tintura de Vainilla.	541-09-04-09	\$ 0. 50	10 %
Alcohol Etílico Desnaturalizado.....	512-02-00	2. 00	20
Tintura de Durazno...	541-09-04-09	0. 50	10
Tintura de Banano.....	541-09-04-09	0. 50	10
Elíxiris de Eter.....	511-09-04-09	0. 50	10
Esencia Coronada.....	541-09-04-09	0. 50	10
Tintura de naranja...	511-09-04-09	0. 50	10
Tintura de Creosota..	541-09-05-09	0. 50	10
Agua de Quina.....	552-01-05	1. 50	50
Tintura de Ginger....	511-09-04-09	0. 50	10
Tintura de Fresa.....	511-09-04-09	0. 50	10
Tintura de Anís.....	541-09-04-09	0. 50	10
Tintura de Menta.....	541-09-04-09	0. 50	10
Agua de Florida.....	552-01-02	2. 00	40
Tintura de Azahar....	511-09-04-09	0. 50	10
Tintura de Bergamota.	511-09-04-09	0. 50	10
Tintura de Alucema...	511-09-04-09	0. 50	10
Agua de tocador.....	552-01-02	2. 00	40
Tintura de Nerolí....	554-09-04-09	0. 50	10
Agua de Colonia.....	552-01-02	2. 00	40
Agua de Oceanía.....	552-01-02	2. 00	40
Agua mil flores.....	552-01-02	2. 00	40
Agua bouquet.....	552-01-02	2. 00	40
Tintura de palmito....	541-09-04-09	0. 50	10
Agua de chipre.....	552-01-02	2. 00	40
Agua de Kananga.....	552-01-02	2. 00	40
Agua de madera de oriente.....	552-01-02	2. 00	40
Alcohol Etílico Desnaturalizado.....	512-02-00	2. 00	20
Alcohol Etílico Desnaturalizado.....	512-02-00	2. 00	20
Tintura a Wintergreen	511-09-04-09	0. 50	10
Alcohol Etílico Desnaturalizado.....	512-02-00	2. 00	20
Tintura de Balsamito.	541-09-04-09	0. 50	10
Alíxir Paregórico....	541-09-04-09	0. 50	10
Tónicos para el pelo.	552-01-05	1. 50	50

POLIZA DE DESALMACENAMIENTO DE PREPARACIONES HIDROALCOHOLICAS

Cant.	Envase	PESO EN KILOGRAMOS			Litros	Producto Contenido	IMPUESTO A PAGAR:
		TARA	NETO	BRUTO			
1	Barril	19'750	159'000	178'750	200	Loción Liquid Asset	PESO BRUTO PRODUCTOS Impuesto específico. 2.890 Kgs. x \$2.00 = \$5.780.00
2	Barriles	40'250	318'000	358'250	400	Colonia Intimate	\$5.780.00 x ¢2.50 = 14.450.00
2	Barriles	43'250	318'000	361'250	400	Aqua Marine	
2	Barriles	43'750	318'000	361'750	400	Intimate Toilette	AD VALOREM 3.200 Lts. x ¢0.75 = 2.400.00 2.400.00 x 40% = 960.00
1	Barril	22'500	159'000	181'500	200	Colonias Silk	
5	Barriles	109'000	795'000	904'000	1000	Top Brass	CALCULO IMPUESTO
3	Barriles	67'500	477'000	544'500	600	Taht Man	Específico..... 14.450.00 A' Valorem..... 960.00 Total..... ¢ 15.410.00
16	Barriles	346'000	2544'000	2890'000	3200		

Declaro que el valor del litro de alcohol me ha sido vendido a ¢0.75 y el valor total pagado asciende a ¢2.400.00

Impuesto a pagar ¢ 5.393.50

9- TRASLADO DE UN RECINTO FISCAL A OTRO, DE ALCOHOL, LICORES CONFECCIONADOS Y AGUARDIENTE: El artículo 247 del Código Fiscal, dice: "Es prohibido a los destiladores y a cualquier otra persona, trasladar de uno a otro Depósito de la República, aguardiente o licores confeccionados, sin especial autorización del Ministerio de Economía ("ahorro de Eficiencia") y previo pago del impuesto que por este motivo establezca el Gobierno".

Al efecto, el art.63 del Reglamento de Licores, reformado por Decreto No.639, D.O.No.69 de 13 de mayo de 1952 también dice: "Sin autorización expresa del Ministerio de Hacienda, es prohibido a los dueños de fábricas y otras personas, trasladar de un almacén fiscal de la República a otro, aguardiente, licores confeccionados, alcohol o productos industriales que lo contengan, pero en caso de que permita, el interesado debe pagar - previamente, en la Administración de Rentas donde corresponde el Depósito de los que se extraigan, \$ 0.08 centavos por cada litro de alcohol de 90º centígrados Gay Lussac y cuatro centavos (\$ 0.04) por cada litro de alcohol desnaturalizado o de aguardiente de 15º centígrados Gay Lussac. Los productos industriales estarán exentos de otros impuestos".

Los impuestos por traslados a que se hace referencia anteriormente, en la actualidad, prácticamente no tienen aplicación, en virtud de que hoy en día los destiladores que antes existían en cada centralización, ya no destilan, la carencia de este producto tampoco existe en un recinto fiscal, pues en virtud del Decreto No. 2895 de fecha 23 de julio de 1959, D.O.No. 145, Tomo 184 de 13 de agosto del mismo año, por el que se autorizó la - instalación de las Grandes Fábricas de Alcohol, siendo la "Des-

tilería Salvadoreña, S.A.", la primera de su género, con base en la misma Ley, está facultada para suministrar alcohol a las pequeñas fábricas, quedando exenta de tal impuesto.

10- ANÁLISIS DE AGUARDIENTE, LICORES CONFECIONADOS, VINOS Y PREPARACIONES HIDROALCOHÓLICAS: Para efectos del cobro de los derechos por análisis de productos alcohólicos, las oficinas receptoras y colectoras, que como tales dependen del Ramo de Hacienda, se basan en las disposiciones siguientes: Acuerdo del Ministerio de Agricultura de fecha 24 de octubre de 1923, que textualmente dice: "Presentándose constantemente solicitudes para análisis en el Laboratorio Químico de la Dirección General de Agricultura, y careciendo hasta la fecha de una tarifa adecuada, el Poder Ejecutivo, ACUERDA la siguiente:

Análisis toxicológico.....	¢ 200. 00
Análisis completo de agua potable.....	200. 00
Análisis de mineral de oro o plata.....	40. 00
Análisis de muestra de bálsamo.....	30. 00
Análisis cualitativo de una materia orgánica....	30. 00
Análisis cualitativo de una materia inorgánica..	20. 00
Análisis de preparación farmacéutica.....	30. 00
ANÁLISIS DE AGUARDIENTE.....	5. 00
ANÁLISIS DE VINOS.....	30. 00
Análisis de determinación de las fibras que componen un tejido.....	15. 00

Los análisis cuantitativos no denominados en esta lista pagarán a razón de quince colones por cada principio que se determina, así: los análisis ordinarios de tierra y de abono completo, en que se determinan solamente los tres principios fertilizantes: nitrógeno, potasa y ácido fosfórico, pagarán cuarenta y cinco colones.

El valor de este análisis incrementará a la Tesorería Específica de los fondos de agricultura. Comuníquese. Rubricada por el señor Presidente. El Subsecretario de Agricultura. LETONA".

El Art. 80 de la Ley de Farmacias, dice:

"Por derechos de análisis, las muestras de tinturas, extractos fenidos, aguas perfumadas y alcoholes que procedan de las Administraciones de Rentas, pagarán un colón por cada muestra"

De las disposiciones transcritas cabe deducir, que no obstante de tratarse de dineros públicos que ingresan a las Arcas Nacionales y que por lo tanto, la legislación pertinente debe ser la única competencia del Encargado de las Finanzas Públicas, es decir, el Ministerio de Hacienda, todavía, en dicho sentido, se está operando en base a regulaciones que no han tenido la iniciativa, que por ley corresponde. Es decir, que el referido impuesto debería de hacerse efectivo con base a disposiciones emanadas del Ministerio de Hacienda, por ser éste, el encargado de dictar las regulaciones referentes a tributos.

La razón histórica de que sea por acuerdo del Ministerio de Agricultura la base del impuesto por los análisis a que nos hemos referido, es porque en la época en que se dió, únicamente en la Dirección General de Agricultura, existía Laboratorio Químico, pero esta razón ha desahucado, por existir en la Dirección General de Contribuciones Indirectas y en la Dirección General de la Renta de Aduanas, desde hace muchos años, un moderno laboratorio a cargo de un especialista en la materia; no obstante ello, el mencionado acuerdo sigue vigente.

Por otra parte, en lo que se refiere a los derechos de análisis por aguardiente, licores fuertes, cuyo valor es de ₡ 5.00; el de vinos, que es de ₡ 30.00; y el de preparaciones hidroalcohólicas, que es de ₡ 1.00, se observa que su tratamiento no es -

justo, por cuanto las cantidades preparadas y cuyo análisis se pretende, varían enormemente, desde 4.000 litros a 20.000 ó más, pagándose como derechos, en todo caso, solamente ₡ 5.00. Igual circunstancia se nota con los licores confeccionados, en donde los derechos son siempre de ₡ 5.00

En cuanto se refiere a las Preparaciones Hidroalcohólicas, el caso resulta ser el mismo, porque si bien es cierto que los derechos que se pagan por tal concepto es el de ₡ 1.00 por análisis, las cantidades también varían, desde cinco litros a 2.000 ó más.

En vista de considerarse que no existe la justicia en su tratamiento, tomando en cuenta los gastos que ocasiona a la D.G. los referidos análisis, a continuación se sugiere la forma mas justa para su correcta aplicación:

ANÁLISIS DE AGUARDIENTE

Hasta 5.000 litros..... ₡ 5.00

De mas de 5.000 hasta 10.000 litros..... 10.00

De mas de 10.000 hasta 15.000..... 15.00

De mas de 20.000 hasta 25.000..... 25.00

A partir de esta cantidad, por cada cinco mil litros o fracción, se pagarán ₡ 5.00 más.

ANÁLISIS DE PREPARACIONES HIDROALCOHOLICAS

Hasta 25 litros..... ₡ 1.00

De mas de 25 litros hasta 50..... 2.00

De mas de 50 litros hasta 75..... 3.00

De mas de 75 litros hasta 100..... 4.00

De mas de 100 litros hasta 150..... 5.00

De más de 150 hasta 200 litros.....	¢ 6.00
De más de 200 hasta 400 litros.....	7.00
De más de 400 hasta 600 litros.....	8.00
De más de 600 hasta 800 litros.....	9.00
De más de 800 hasta 1000 litros.....	10.00
De más de 1000 hasta 2000 litros.....	15.00
En adelante, por cada fracción de millar...	5.00 m's.

11- DEPOSITO DE LICORES EN UN RECINTO FISCAL

El Art. 282 del Código Fiscal establece que: El Gobierno percibirá por el depósito de licores dos centavos (¢ 0.02) mensuales por cada diez kilogramos o fracción de diez, peso bruto, aún cuando el depósito no fuere por meses completos; y no será responsable por los perjuicios que sufran los licores depositados cuando tales perjuicios provengan de fuerza mayor, caso fortuito o vicio propio de la cosa depositada. Este art. está contenido en forma similar en el Art. 118 del Reglamento de Licores.

Este impuesto tiene su aplicación en los casos en que un patentado por cualquier causa desiste del derecho de seguir patentado y tuviere en su establecimiento existencia de licores, - En la actualidad en raros casos sucede esta situación y prácticamente el Estado no percibe ingresos provenientes de este impuesto.

12- ENVASES PARA AGUARDIENTE Y TAPONES O CIERRES DE SEGURIDAD

DeD: De conformidad con el Inc. 1º del Art. 5 de la Ley sobre Venta de aguardiente en Envases Oficiales, los envases o cierres de seguridad serán suministrados por el Gobierno a los destilado

res o fabricantes, al precio de costo y de acuerdo con las necesidades que el consumo exija.

En cumplimiento de tal disposición por Acuerdo Ejecutivo -- No.117 de 14 de febrero de 1951, se fijaron los precios de los envases de la siguiente manera:

Envase de un litro.....¢ 0. 35

Envase de $\frac{1}{2}$ litro..... 0. 25

Envase de $\frac{1}{4}$ litro..... 0. 20

Respecto al precio de los tapones o cierres de seguridad -- por Acuerdo Ejecutivo No.1227 de fecha 21 de diciembre de 1967, vino a modificar el precio anterior que era de ¢ 0.05 centavos por unidad, por el de ¢ 0.10 por unidad. La actividad realizada por el Gobierno en la compra y venta de Envases oficiales de agua ardiente y tapones, que son especies fiscales, le permiten obtener cierta utilidad económica.

13- VINOS: Por Decreto No.240 del 10 de agosto de 1961 publicado en el Diario Oficial No.146 Tomo 192 de 15 de agosto del mismo año, emitido por el Directorio Cívico Militar de El Salvador, se creó la Ley de Impuesto sobre vinos de frutas; dicho decreto fué reformado en su Art.1º por Decreto Legislativo No. 325 de 11 de junio de 1963, publicado en el D.O. 112 del 18 de junio de 1963, quedando redactado así:

Art.1º)- Se establecen los siguientes impuestos sobre la venta, distribución o consumo, para los vinos de uva y jugos de frutas fermentados, conocidos con los nombres de sidras y vinos de frutas, de fabricación nacional o extranjera, en la siguiente --

proporción:

- a) Vinos de uva o de otras frutas en envases hasta de 400 mililitros por unidad..... 0.2
- b) Vinos de uva o de otras frutas en envases de más de 400 hasta 750 mililitros, por unidad..... 0.5
- c) Vinos de uva o de otras frutas en envases mayores de 750 mililitros, por cada litro o fracción..... 1
- d) Champagne, sidras y otros vinos espumosos, en envases hasta 750 mililitros..... 0.31
- e) Champagne, sidras y otros vinos espumosos, en envases mayores de 750 mililitros, por cada litro o fracción..... 0.5

Los impuestos establecidos para los vinos se hacen efectivos por medio de timbres fiscales, que son adheridos a los envases en la forma que el reglamento de la Ley señala; todo envase que contenga vinos de uva o de frutas destinados al consumo nacional, deben llevar el timbre fiscal respectivo.

La recaudación del impuesto se hace bajo la responsabilidad del productor nacional o de la persona a nombre de quien se solicita la póliza de importación, quienes no podrán expendir dichos productos sin los timbres fiscales correspondientes. Cuando no se cumpla lo estipulado anteriormente, el productor o importador está sujeto a una multa que oscila entre CINCO a MIL COLONES.

Debemos hacer notar que los vinos de fabricación nacional destinados a la exportación, están exentos de todo impuesto, pero los interesados tienen que cumplir con ciertos requisitos de índole puramente de control.

14-CERVEZA: Este impuesto fué creado por la Ley de Impuesto

to sobre Cerveza y Bebidas Gaseosas, emitida por Decreto Legislativo No.2791 de fecha 5 de febrero de 1959, publicado en el Diario Oficial No.25 Tomo 162 del 6 del mismo mes y año, el Art.1º de dicha Ley fué reformado por Decreto Legislativo No.325 de fecha 11 de junio de 1963, publicado en el Diario Oficial No.112 de fecha 18 de junio del mismo año, la referida disposición quedó redactada así:

Art.1º "Se establecen los siguientes impuestos sobre la venta, distribución y consumo de Cerveza o bebidas gaseosas, de fabricación nacional o extranjera, en la siguiente proporción:

- a) Cerveza en envases hasta 400 mililitros, por unidad.....\$0.186
- b) Cerveza en envases mayores de 400 mililitros, por cada litro o fracción..... 0.50

El impuesto de la cerveza se hace efectivo al igual que en los vinos, por medio de timbres fiscales, los cuales se adhieren a los envases. La recaudación del impuesto está bajo la responsabilidad de productor ó importador. La cerveza de producción nacional destinada a la exportación al igual que los vinos están exentos de todo impuesto, pero los interesados están sujetos a llenar ciertos requisitos de control, entre los que figuran la rendición de fianza, para garantizar al Fisco, los impuestos de consumo interno, mientras tanto no se compruebe fehacientemente que la exportación ha sido efectuada.

A este respecto es oportuno hablar de como se administra este impuesto.

En efecto, el control administrativo del impuesto sobre la cerveza se lleva a cabo de la siguiente manera:

- 1) Los timbres son comprados por la empresa cervecera o la

Dirección General de Contribuciones Indirectas, y los va utilizando de acuerdo con la producción, estando sujeto a las comprobaciones o recuentos periódicos por parte del Delegado Permanente de la Dirección General en los centros de producción.

2) La colocación del timbre se efectúa por medio de una máquina timbradora, solamente en la cerveza embotellada, mientras que la cerveza en barriles se hace a mano.

3) El inspector permanente recibe diariamente un reporte que contiene los datos siguientes: cocimiento de cerveza del día; producción en cajas de cada clase de cerveza; producción en barriles; y salida de barriles. Con estos datos se elabora un informe diario por duplicado, remitiendo el original a la Dirección General, y el duplicado en el archivo del delegado. Además, todos los meses se lleva un informe mensual tomando como base los informes diarios a que nos referimos anteriormente y el reporte de pérdida que la compañía cervecera da. Este reporte de pérdida es físicamente imposible que el Delegado lo pueda comprobar por carecer de la capacidad técnica debida en el campo de esta industria, y que queda dar lugar a evadir el impuesto.

De lo que hemos dicho anteriormente podemos afirmar que, no obstante, que los ingresos que percibe el Estado en concepto de impuesto de cerveza son de estimable consideración, el sistema de administración, tiene las fallas siguientes:

a) El inspector o Delegado Permanente trabaja con base a la información que le es proporcionada por la empresa y no hay manera de establecer la veracidad de la información recibida.

b) Los corbetines, en el caso de la cerveza embotellada y

los billetes o fichas en el caso de los barriles, se desprenden con facilidad con el sueldo de la botella o barril, cuando se encuentran en refrigeración, lo que puede dar lugar a que se puedan encontrar en el comercio botellas sin el correspondiente distintivo y sembrar la duda en cuanto al pago del impuesto. Para evitar esta situación bien podría aplicarse el sistema empleado en el de la recaudación del impuesto en las bebidas gaseosas que se hizo por medio de contadores especiales por unidad y buscar un sistema más adecuado en cuanto a los barriles.

Para concluir con este capítulo podemos decir que según lo hemos visto anteriormente, se ha hecho el estudio de los distintos impuestos y se ha tratado de exponer los problemas comunes que presentan tanto desde el punto de vista interpretativo de la norma tributaria como de su aplicación.-

CAPITULO III

ESTUDIO ESTADISTICO DE 1964 A 1968 SOBRE LOS INGRESOS
REALES PERCIBIDOS POR EL EST. DC.-

Sección Ia.

1- ANALISIS EXPLICATIVO: Al hacer un análisis de los ingresos reales percibidos por el Estado durante los años de 1964, 1965, 1966, 1967 y 1968, en el rubro denominado "Productos Alcohólicos y Vinos", los que por Ley están controlados por la Dirección General de Contribuciones Indirectas, cuyos datos en detalle aparecen en el cuadro estadístico número uno, que aparece al final de esta sección, se llega a la conclusión, en términos generales, de que los ingresos recibidos en tal concepto han sido casi estancados, pues se han mantenido dentro de los veinticuatro millones de colones anuales y si bien es cierto que año con año la población va aumentando enormemente, también es cierto que el contrabando ha tomado auge cada día más y más y no se ha desplegado hasta el momento, una acción más enérgica y determinante para contrarrestarlo.

En relación con los ingresos, en concepto de impuestos, controlados por la Dirección General de Contribuciones Indirectas, en los mismos años, es digno de mencionar, que el rubro Productos Alcohólicos y Vinos, representa para la citada oficina, la mayor fuente productora de ingresos ordinarios, pues al comprobar este rubro con los ingresos totales controlados por dicha dependencia, muestran un porcentaje, por cada uno de los años citados, del 13,87%, 42,20%, 39,99%, 40,09% y 10,11%, lo que revela la importancia de este renglón dentro de los impuestos Indirectos y que,

por mandato legal, controla la citada Dirección General de Contribuciones Indirectas, según se puede observar en el cuadro número dos al final de esta sección.

También se ha hecho la comparación de los ingresos provenientes del rubro Productos Alcohólicos y Vinos, con los ingresos corrientes del Estado, de los ítems que han sido proporcionados por la oficina técnica respectiva, como es la Dirección General del Presupuesto, determinándose, como es natural que su incidencia dentro del Presupuesto General de la Nación es de mucha importancia, según se comprueba con los porcentajes que a continuación se detallan:

AÑO DE 1964. Los productos alcohólicos y vinos alcanzaron el 11.38% de los ingresos totales; en el AÑO DE 1965, el porcentaje fué de 10.79% en relación con los ingresos totales del Presupuesto General; en 1966, el porcentaje ascendió a 10.94%; en 1967 el porcentaje del rubro Productos Alcohólicos y Vinos fué del 10.14%; en 1968 el porcentaje alcanzó el 10.38%, siempre en relación como dijimos antes, con los ingresos corrientes del Estado, según podemos observar en el cuadro número tres, también al final de esta sección.

Se ha creído oportuno, además señalar la incidencia que resulta dentro de los ingresos corrientes de la nación, los ingresos totales de los impuestos que controla la Dirección General de Contribuciones Indirectas, y así vemos que dichos ingresos - en los citados años alcanzaron los porcentajes del 25.94%, 25.57%, 27.36%, 26.04% y el 25.87% respectivamente, según se observa en el cuadro número cuatro al final de esta sección.

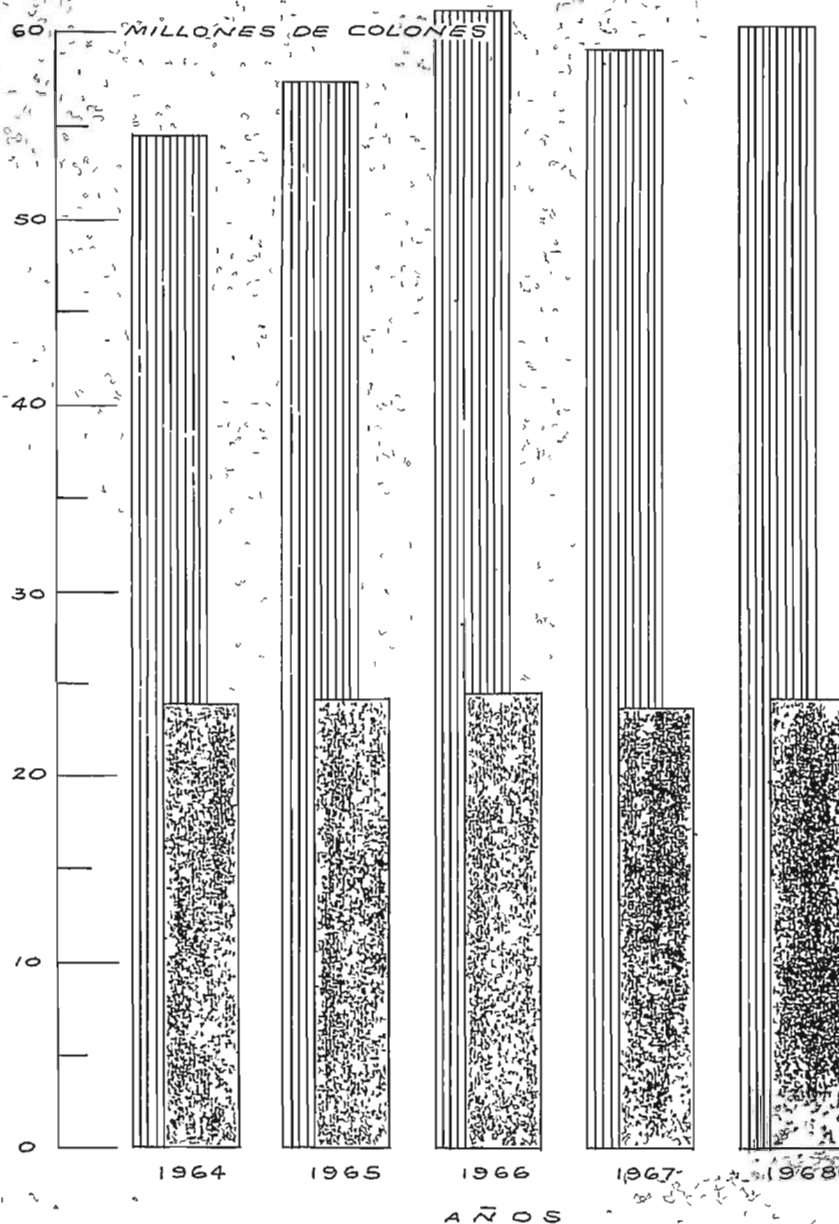
Los datos estadísticos anteriores, nos permiten llegar a la conclusión que los impuestos provenientes del rubro Productos -- alcohólicos y Vinos, constituyen uno de los principales productos de ingresos en nuestro Presupuesto y además, tal como se ha afirmado antes, éstos impuestos se han mantenido casi invariables.

**CUADRO DEMOSTRATIVO DE LOS INGRESOS SOBRE PRODUCTOS
ALCOHOLICOS PERCIBIDOS POR EL ESTADO DE 1964 A 1968**

AÑO	1964	1965	1966	1967	1968
AGUARDIENTE -----	10,391,506.20	10,272,319.60	9,995,170.16	9,168,820.40	8,235,859.58
ALCOHOL PURO -----	13,852.00	14,124.00	14,496.00	15,203.58	22,936.00
ALCOHOL DESNATURALIZADO -----	340,412.80	306,882.00	286,922.80	269,704.00	350,004.00
LICORES CONFECCIONADOS -----	3,302,286.00	3,633,825.00	4,057,582.68	4,448,634.27	4,840,781.83
DERECHOS SOBRE PREPARACIONES A BASE DE ALCOHOL -----	136,538.56	113,076.72	61,926.93	64,119.26	23,199.52
ALCOHOL PARA PREPARACIONES HI- DROALCOHOLICAS -----	17,249.10	13,308.40	7,576.15	10,314.10	6,045.20
TRASLADO DE ALCOHOL -----	2,400.00	2,480.00	2,329.60	2,138.00	480.00
IMPUESTO SOBRE FABRICACION DE VINOS -----	478,417.29	447,663.81	411,040.52	390,060.25	382,851.75
TIMBRES DE LICORES CONFECCIONADOS -----	249,400.00	310,010.00	331,412.00	342,300.00	364,050.00
TIMBRES PARA CERVEZA -----	7,428,084.60	7,489,420.42	7,642,079.23	7,390,223.75	7,802,481.46
ALCOHOL Y AGUARDIENTE DEL GO- BIERNO -----		802.45	950.91	1,085.15	1,088.75
SERVICIOS POR ANALISIS -----	5,490.00	4,906.00	5,156.00	4,534.00	5,512.00
PATENTES DE AGUARDIENTES -----	195,260.00	196,327.00	195,447.00	193,816.00	193,357.00
PATENTES DE ALCOHOL -----	11,938.67	12,711.05	12,371.10	13,573.00	15,750.00
PATENTES DE LICORES EXTRAN- JEROS -----	248,225.00	275,330.00	317,053.80	346,785.00	400,233.00
ENVASES OFICIALES -----	782,946.70	772,459.05	750,491.35	671,228.20	615,704.15
TAPONES O CIERRES DE SEGU- RIDAD -----	348,303.59	359,372.25	363,583.26	353,779.89	932,286.27
TOTALES EN COLONES	23,952,310.51	24,225,017.83	24,455,589.58	23,686,318.85	24,192,620.51

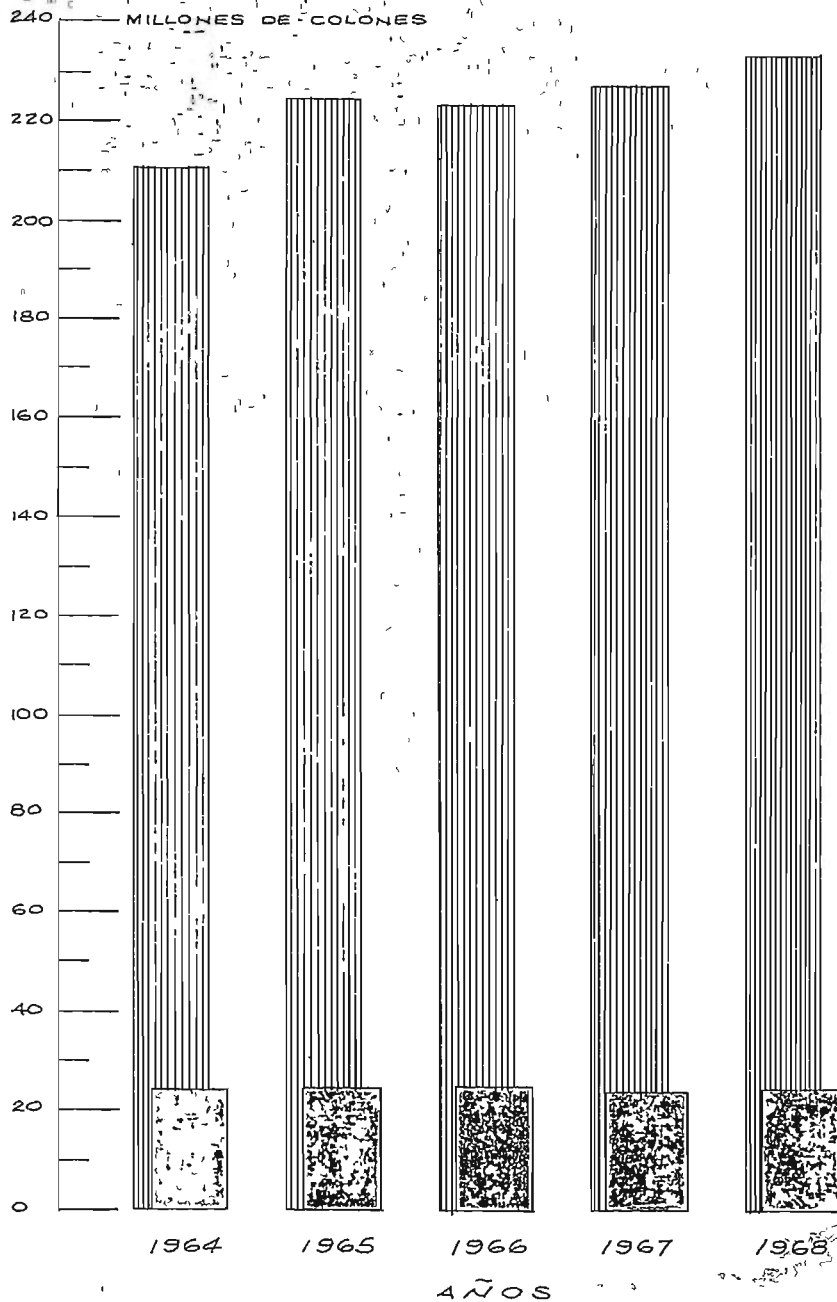
CUADRO ESTADISTICO DEMOSTRATIVO DE LOS INGRESOS CONTROLADOS POR LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES INDIRECTAS Y PORCENTAJE EN QUE INCIDEN LOS INGRESOS SOBRE PRODUCTOS ALCOHOLICOS

AÑO	TOTALES SOBRE PRODUCTOS ALCOHOLICOS Y VINOS	TOTAL GENERAL	PORCENTAJE DE PRODUCTOS ALCOHOLICOS Y VINOS
1964	\$ 23,952,310 51	\$ 54,596 752 26	43 87 %
1965	24,225,017 83	54,405,295 87	42 20 "
1966	24,455,589 58	61,152 258 47	39 99 "
1967	23 686,518 85	59,087,561 72	40 09 "
1968	24 192,240 71	60,274,050 75	40 14 "



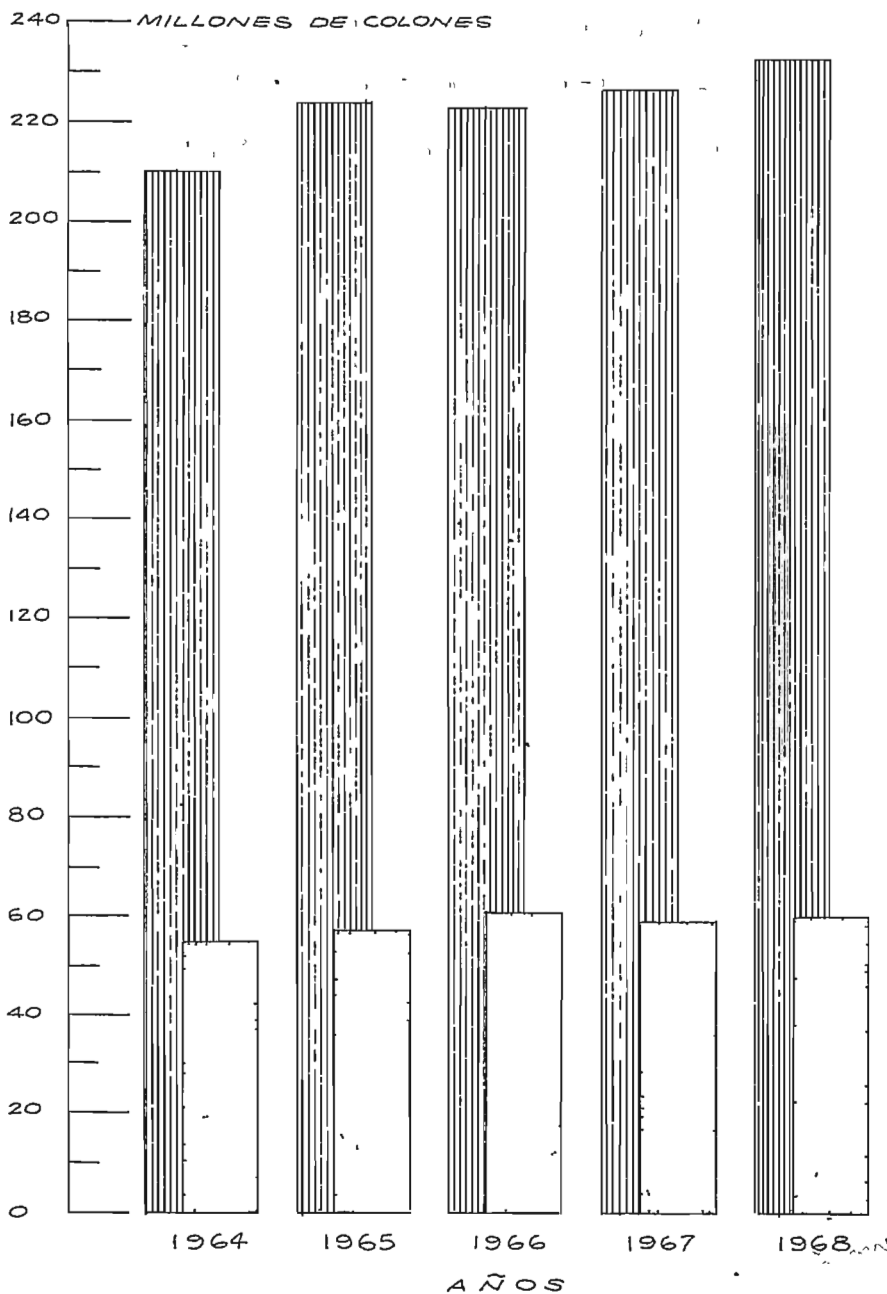
**CUADRO ESTADISTICO DEMOSTRATIVO
DE LOS INGRESOS CORRIENTES DEL
ESTADO Y PORCENTAJE EN QUE INCI-
DEN LOS INGRESOS SOBRE LOS PRODUC-
TOS ALCOHOLICOS**

AÑO	TOTAL GENERAL	INGRESOS PRO- DUCTOS ALCOHO- LICOS Y VINOS	PORCENTAJE
1964	\$ 210,458,600 00	\$ 23,952,310 51	11 38 %
1965	224,542,000 00	24,225,017 83	10 79 "
1966	223 519,280 00	24,455,589 58	10 94 "
1967	226,905,100 00	23 686,518 85	10 44 "
1968	232,982,450 00	24,192,240 71	10 38 "



**CUADRO ESTADISTICO DEMOSTRATIVO DE
LOS INGRESOS CORRIENTES DEL ESTADO
Y PORCENTAJE EN QUE INCIDE EL TOTAL
GENERAL DE LOS INGRESOS CONTROLA-
DOS POR LA DIRECCION GENERAL DE
CONTRIBUCIONES INDIRECTAS**

AÑO	TOTAL DE INGRESOS CORRIENTES	TOTAL DE INGRESOS DE LA D G C I	PORCENTAJE
1964	\$ 210,458,600 00	\$ 54,592,752 26	25 94 %
1965	224,542,000 00	57,405,295 87	25 57 "
1966	223,519,280 00	61,152,258 47	27 36 "
1967	226 905,100 00	59,087,561 72	26 04 "
1968	232,982,450 00	60,274,050 75	25 87 "



Sección 2a.

1- ADMINISTRACION DEL IMPUESTO: Estos impuestos se administran por los Administradores de Rentas Departamentales y por el Ministerio de Hacienda, estando sujeta a control fiscal la destilación de alcohol, aguardiente, licores y vinos y su almacenaje. Además la venta de aguardiente debe hacerse en envases oficiales y la venta al detalle se sujeta al previo requisito de obtención de patente. La legislación contiene un régimen de sanciones para las infracciones, y sujeta al transporte de productos alcohólicos a una estricta supervisión. Es decir, que los Administradores de Rentas tienen a su cargo la administración de los impuestos referentes a los licores en cumplimiento a lo prescrito por el art.296 C.F., que dice textualmente: "Los Administradores de Rentas tendrán a su cargo la administración de licores". El art.297 C.F., dice: Son deberes de los Administradores, en lo concerniente a esta renta.

1º. Cumplir y hacer cumplir, en lo que les corresponde, las disposiciones de esta Ley. (Código Fiscal) y los decretos, acuerdos que se les comuniquen;

2º. Recaudar con toda actividad los impuestos correspondientes.

Los impuestos son colectados además de los Administradores de Rentas, por el Segundo Colector de la Dirección General de Tesorería, en un 95% los que son remesados al Banco Central de Reserva de El Salvador, a la orden del Director General de Tesorería.

2- SISTEMA ESTRUCTURATIVO DEL IMPUESTO: Para la estructuración del impuesto sobre productos alcohólicos y vinos, debe tomarse

se en cuenta la ley como fuente de la obligación tributaria; el objeto; el sujeto, los sujetos del impuesto; y el hecho imponible; lo cual constituye la base para la aplicación de un gravamen, como es el que se pretende comentar en este trabajo.

En esta función estructural hay varios sistemas que van de los más simples a los más complejos, todo de acuerdo con la importancia que por su productividad fiscal tiene este o aquel gravamen, o según el problema social o moral que ocasione, recibiendo, además, la acomodación necesaria en el sistema según el más interesado en su implementación, que en su mayoría atribuyen suma importancia a estas regulaciones.

Así tenemos, que en nuestro país, por los ingresos provenientes de productos alcohólicos y vinos se aplican impuestos específicos, tomando como unidad el litro, los que se pagan directamente en las Administraciones de Rentas Departamentales a que corresponde la fábrica; en la Segunda Colecturía de la Dirección General de Tesorería, si se trata de productos desalmacenados en la fábrica de alcohol, sito en Apopa; o en la Aduana correspondiente, si se trata de licores importados, haciéndose uso en determinados casos, de timbres impresos al efecto, para ser adheridos en los envases que contienen las bebidas, distintivos que sirven para el control fiscal y comprobar que los referidos impuestos han sido pagados al Fisco.

Con lo anterior, se evidencia que aparecen los productos gravados, la unidad que sirve de base para la aplicación del impuesto, la cuantía que debe percibirse por el desalmacenamiento que se pretende efectuar y la forma y tiempo de pago de los mis-

mos, originándose, en consecuencia, una tabla de orden tarifario.

3- OFICINAS A QUIENES CORRESPONDE SU CONTROL: De conformidad con el art.291 del Código Fiscal, la Dirección General de -- Contribuciones Indirectas es el órgano de comunicación entre el Ministro de Hacienda y las Administraciones de Rentas Departamentales, en todo lo que se refiere a la administración, recaudación y fomento de la Renta de Licores.

Conforme Decreto No. 159 del Consejo de Gobierno Revolucionario de fecha veintinueve de diciembre de mil novecientos cuarenta y nueve, Diario Oficial No.279, Tomo No.117 del 21 de diciembre citado, la extinta Dirección General de Contribuciones, fué suprimida y en su lugar se crearon la Dirección General de Contribuciones Directas y Dirección General de Contribuciones Indirectas, señalándole a ésta última, entre otras atribuciones, todas las cuestiones relacionadas con los Impuestos sobre Licores, razón por la cual, a partir de enero de mil novecientos cincuenta, la Dirección General de Contribuciones Indirectas ejerce el control y de fiel cumplimiento lo ordenado por la Ley de la materia.

Corresponde a los Administradores de Rentas, quienes en la actualidad desempeñan funciones únicamente de Colectores, ejercer en sus respectivos recintos fiscales, el mayor celo posible a fin de que el alcohol y demás productos derivados no puedan salir de él, sin que previamente el Fisco haya percibido los impuestos que la ley manda.

En lo que atañe a la aplicación de la Ley referente a Licores, los Administradores de Rentas dependen de la Dirección Ge-

neral de Contribuciones Indirectas; en lo demás, jerárquicamente dependen de la Dirección General del Servicio de Tesorería.

Esta situación de dualidad, en el aspecto administrativo, no deja de presentar inconvenientes para la mayor eficacia en las actividades que les corresponden, con mayor razón si se considera que en la actualidad, estos cargos son tenidos como políticos, cuando en esencia son cargos técnicos y como tal, deberían de ocuparse por personas que tengan conocimientos adecuados en beneficio de los bien entendidos intereses fiscales.

La Dirección General de Contribuciones Indirectas, funciona como dependencia del Ministerio de Hacienda, que anteriormente se denominaba Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y está compuesta por un Director, un Sub-Director u un Secretario, nombrados por el Poder Ejecutivo, quienes se constituyen en Tribunal para dictar las resoluciones sobre los diferentes asuntos que la oficina conozca.

La Dirección General, como organismo de carácter técnico independiente, no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del Estado en cuanto a las sentencias que pronuncie, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que determinan los impuestos cuya tasación y control se le han encomendado.

El Director, el Sub-Director y Secretario, responden solidariamente como Tribunal Administrativo, ante la Cámara de Segunda Instancia de la Segunda Sección del Centro.

4- LOS ADMINISTRADORES DE RENTAS: Desde el año de mil novecientos dieciséis, fecha en la cual entró en vigencia tanto el -

Reglamento de Licores como el Código Fiscal, el Legislador dió el nombre de Administradores de Rentas, al funcionario destinado en cada Cabecera Departamental, cuyas funciones consistían en la percepción, custodia y erogación de los fondos públicos. En la actualidad sus funciones son únicamente la de recibir dichos fondos, motivo ásto por el que también se les denomina Colectores, nombre que parece mas adecuado. Estos funcionarios son nombrados por el Poder Ejecutivo, pero dependen exclusivamente de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, en toda la relacionada con la Renta de Licores.

Las funciones de los Administradores de Rentas están limitadas, en lo referente a la aplicación de las leyes relativas a productos alcohólicos, estando obligados a remitir las diligencias con su respectivo informe a la Dirección General de Contribuciones Indirectas. Solamente en casos de contrabando, la expresada Dirección General, no está facultada a conocer, a menos cuando hubiere que aplicar alguna sanción administrativa; en el caso de contrabando los Administradores actúan como delegados del Juez General de Hacienda á instruyen las primeras diligencias y concluidas las remiten al referido Tribunal.

Debemos de referirnos en esta oportunidad, al papel que juega la Policía de Hacienda, en la persecución del contrabando, y así tenemos que según lo preceptuado en los artículos 303 al 315 contenidos en el Capítulo décimo del Código Fiscal, la Policía de Hacienda, es un cuerpo que jerárquicamente depende de la Dirección General de Contribuciones, hoy Dirección General de Contribuciones Indirectas, cuyas funciones consisten entre otras

la represión del contrabando de licores; pero desde hace muchísimos años fué observado por el Ministerio de Defensa, y se organizó como cuerpo militarizado dependiente en mando y en jerarquía de dicho Ministerio, conservando el mismo nombre y las mismas funciones. En la actualidad, la Dirección General de Contribuciones Indirectas, no se relaciona ni en lo mas mínimo con dicho cuerpo ya que todas las órdenes son exclusivamente dependientes del señor Director General de la referida Policía de Hacienda. De lo dicho anteriormente se puede llegar a la conclusión, de que el espíritu que tuvo en mente el legislador, en la fecha en que se redactó el Código Fiscal, ha desaparecido totalmente, -- pues si bien es cierto que el mencionado cuerpo presta alguna colaboración, ésta no es muy satisfactoria.

Ahora bien, la actividad de este cuerpo, consiste, tratándose de persecución del contrabando en lo siguiente : cuando la autoridad tiene conocimiento por denuncia o por otros medios de que se está cometiendo defraudación al Fisco por medio de contrabando en la renta de licores, procede inmediatamente a la investigación de los hechos y a la captura de los contrabandistas y al decomiso de los objetos y se remiten a la orden del Administrador de Rentas, quien practica las primeras diligencias de conformidad con lo ordenado por el art. 331 C.F. que literalmente dice lo siguiente: "que en los juicios de contrabando, los administradores de rentas instruirán las primeras diligencias, y concluidas las remitirán junto con los reos al Juzgado General de Hacienda. Los objetos decomisados quedarán en depósito en la Administración de Rentas, en donde podrán ser vendidas a personas

que tengan autorización legal, previa orden del Juez de la causa".

Según lo establece el art. 10, Código de Instrucción Criminal, el Juez General de Hacienda conocerá privativamente de los delitos de contrabando, etc. etc. y el art. 320 del mismo cuerpo de Leyes señala, que en los casos de que trata el artículo diez mencionado, bien se proceda por acusación, por denuncia o de oficio, correspondiendo practicar las primeras diligencias del juicio de Instrucción a los Administradores de Rentas o de aguardiente en su caso, y el plenario al Juez de Hacienda.

En el lugar de la residencia del Juez de Hacienda, instruirá el Administrador respectivo a prevención con este las diligencias de instrucción.-

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Los cuadros estadísticos que se incluyen en este trabajo evidencian, en forma clara é inobjetable, que dentro de los ingresos que reciben las Arcas Nacionales, el rubro "PRODUCTOS ALCOHOLICOS Y VINOS", constituye una de las fuentes más importantísimas del Presupuesto, en lo que se refiere a los ingresos provenientes de la aplicación de las leyes relativas a impuestos indirectos y que controla la Dirección General de Contribuciones Indirectas.

Dichos cuadros demuestran que el referido rubro ocupa el primer lugar y por lo tanto, al hacerse las estimaciones año con año, de los posibles ingresos a percibirse en tal concepto, el encargado de las Finanzas Públicas confía grandemente en los PRODUCTOS ALCOHOLICOS Y VINOS, siempre en relación con los impuestos indirectos controlados por la expresada Dirección General de Contribuciones Indirectas, pues su incidencia es digna de consideración.

Siendo de importancia grandísima para el Estado esta fuente generadora de impuestos, es de lamentarse que las leyes que regulan esta actividad tributaria, que datan desde mil novecientos dieciséis, año en que entró en vigencia el CODIGO FISCAL y el REGLAMENTO DE LA LEY DE LICORES, hasta la fecha no haya sido objeto de una total revisión, en virtud de que nuestro País ha crecido grandemente en el campo comercial é industrial y sobre todo, en este último aspecto, por lo que dichas regulaciones ya no pueden adaptarse a muchas exigencias actuales en la industria derivada del alcohol.-

Uno de los casos recientes es el de los Recintos Fiscales fuera de las Administraciones de Rentas, que afortunadamente ya fué resuelto en parte.

Dada la necesidad del momento, la recomendación mas fundamental que al respecto puede hacerse, es la de que se lleve a cabo una concienzuda revisión de dicha legislación.-

•••••
•••••
•••••
•••••
•••••

B I B L I O G R A F I A

- 1) - Mario Pugliese. "Instituciones de Derecho Financiero"
- 2) - Benvenuto Griziotti. "Principios de Ciencias de las Finanzas".
- 3) - Ernesto Flores Zavala. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas".
- 4) - Gabriel Franco. "Principios de Hacienda Pública".
- 5) - A.D. Giannini. "Instituciones de Derecho Tributario".
- 6) - Lusigi Einaudi. "Principios de Hacienda Pública".
- 7) - Alfonso Moisés Bectriz. "Notas sobre Impuestos sobre la Renta".
- 8) - Constitución Política de 1962.
- 9) - Código Fiscal de El Salvador.
- 10) - Ley y Reglamento de Licores.
- 11) - Ley de Arbitrios Municipales de San Salvador.
- 12) - Ley de Espíritus y Bebidas de Puerto Rico.
- 13) - Programa Conjunto de Tributación: C.F.A., B.I.D., UNION PANAMERICANA, Washington D.C.
- 14) - Tratado General de Integración Económica Centroamericana.
- 15) - Ley Orgánica de la Dirección General de Contribuciones.
- 16) - Alvaro Magaña h. "Apuntes de Clases de Ciencias de la Hacienda" 1966.
- 17) - Pérez de Ayala, José Luis. Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero.
- 18) - Administración de Impuestos en países sub-desarrollados.- Stanley S. Surrey (La imposición fiscal en los países en desarrollo) la. Edición en Español. U.T.E.A.
- 19) - Revista del Centro Interamericano de Administradores Tributarios.
- 20) - Schmolders, Gunter, "Teoría General del Impuesto"-