



Asociación de Microcerveceros Artesanales
del Uruguay



INFORME FINAL
Marzo 2022 | Montevideo

Estudio sobre viabilidad de cambios en el tratamiento impositivo del sector cervecero artesanal en Uruguay

Fernando Lorenzo

Gustavo Viñales

Marzo 2022 | Montevideo

INTRODUCCIÓN

El objetivo del proyecto es aportar una evaluación técnica de la realidad tributaria del sector productor de cervezas artesanales, que contribuya a un posicionamiento fundado por parte de la Asociación de Microcerveceros Artesanales del Uruguay (AMAU) sobre esta materia, de manera de generar insumos pasibles de ser considerados por distintos actores de la realidad económica y política a la hora de analizar posibles ajustes en el esquema de tributación que grava a las cervezas artesanales en nuestro país.

El presente estudio se incorpora a un trabajo más amplio sobre bases para el desarrollo sectorial que AMAU se encuentra desarrollando en el marco del proyecto sobre "Bienes públicos para el sector cervecero artesanal en clave de reactivación económica", que se viene realizando con el apoyo de la Agencia Nacional de Desarrollo (ANDE), a partir del llamado sobre "Bienes públicos sectoriales para la competitividad".



Contenido

1)	La carga impositiva sobre las cervezas artesanales en Uruguay.....	2
	• Impuesto Específico Interno (IMESI).....	2
	• Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	7
2)	La heterogeneidad estructural de las empresas del sector cervecero	8
3)	Marco general sobre la tributación sobre consumos específicos.....	9
	• Evolución de los impuestos al consumo	10
	• Fundamentos de los impuestos específicos.....	12
4)	Análisis comparado del mercado y la tributación a cervezas artesanales.....	15
	• Definiciones de cervecerías artesanales	16
	• Caracterización y diferenciación del tratamiento tributario a las cervezas artesanales .	18
5)	Hacia un rediseño del tratamiento tributario de las cervezas artesanales.....	23
	Referencias bibliográficas	26

1) La carga impositiva sobre las cervezas artesanales en Uruguay

La venta del producto “cerveza artesanal”, en nuestro país, está alcanzada por los denominados genéricamente como impuestos al consumo: el Impuesto Específico Interno (IMESI) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Adicionalmente, las empresas productoras -bajo las diferentes formas jurídicas adoptadas- que venden la cerveza artesanal, quedarán alcanzadas por los impuestos a las rentas y el impuesto al patrimonio, en particular, el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) en la opción del régimen general o bajo los regímenes simplificados, y el Impuesto al Patrimonio (IP) en caso de corresponder.

Alternativamente, para el caso de pequeñas empresas que realicen actividades comerciales o industriales con utilización de capital y trabajo y obtengan ingresos anuales menores a 305.000 Unidades Indexadas (UI), se encuentran dentro del sector contribuyentes del IVA Mínimo correspondiente al Literal E) del artículo 52 del Título 4 TO 1996 y exonerados del IRAE y del IP, e incluso, pueden encontrarse contribuyentes del Monotributo de la Ley 18.083.

En cualquier caso, para este proyecto de evaluación técnica tributaria, la atención se centra en el análisis de los impactos del régimen impositivo general sobre las ventas que alcanzan a las cervezas artesanales, dejando de lado los impuestos sobre las rentas y el patrimonio de las empresas. En concreto, la evaluación de la situación tributaria refiere la carga impositiva derivada de la aplicación del IMESI y del IVA.

- **Impuesto Específico Interno (IMESI)**

El IMESI, normativamente compilado en el Título 11 del Texto Ordenado 1996, fue creado originalmente en el Decreto-Ley 14.416 de 1975 y establece en su artículo 1° que: *se gravará la primera enajenación, a cualquier título, de los bienes que se enumeran, con la tasa que fije el Poder Ejecutivo, cuyo valor máximo en cada caso se indica...* y en el numeral 5) se establece: *Cerveza: 27% (veintisiete por ciento). Queda gravada, asimismo, la afectación al uso propio que de los bienes gravados hagan los fabricantes e importadores.*

La norma reglamentaria establece que a los efectos de este impuesto se entenderá por enajenación toda operación que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario. El IMESI grava la primera enajenación, es decir, las ventas de **cerveza** realizadas por los productores de la cerveza artesanal; las ventas o distribuciones posteriores, quedan, por tanto, excluidas del impuesto.

En el texto se señala en negrita y cursiva la palabra **cerveza**, pues es relevante para el proyecto, destacar que toda la norma tributaria, en este caso del IMESI, refiere en el numeral 5) al producto genérico **cerveza** (con la excepción a partir del año 2022 del producto **cerveza sin alcohol**), sin realizar

Estudio sobre viabilidad de cambios en el tratamiento impositivo del sector cervecero artesanal en Uruguay

distinción alguna por tipos de cervezas, graduación alcohólica, formas de producción industrial o artesanal¹.

El artículo 3) del referido Título 11, establece que: *Serán contribuyentes del impuesto los fabricantes y los importadores de los bienes gravados.* Por tanto, en principio, todos los productores artesanales fabricantes de cerveza artesanal agrupados en AMAU, serán contribuyentes del impuesto.

A efectos de reseñar la forma de cálculo del impuesto y el impacto económico de su aplicación, corresponde destacar aquella normativa tributaria que se considera relevante para describir el procedimiento de liquidación y cálculo del IMESI para la categoría de productos del numeral 5) cerveza.

El artículo 8) del Título 11 establece respecto a la determinación de los *Valores imponibles: Las tasas se aplicarán sobre los valores reales o sobre los valores fictos que fije el Poder Ejecutivo, teniendo en cuenta los precios de venta corrientes al consumo. Los valores fictos a que refiere el inciso anterior, serán fijados semestralmente como precios básicos. ... Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos anteriores, facúltase al Poder Ejecutivo a establecer el monto sujeto a impuesto mediante una base específica por unidad física enajenada o importada. Si por aplicación de la citada base específica, el monto imponible fuese inferior al determinado en virtud de los criterios ad-valorem a que refiere el inciso primero, el Poder Ejecutivo podrá establecer una base imponible complementaria por dicha diferencia.*

Adicionalmente, en el artículo 9) se establece la posibilidad de establecer tasas diferenciales: *Facúltase al Poder Ejecutivo a fijar tasas diferenciales del Impuesto Específico Interno (IMESI) que regirán para los hechos generadores mencionados en los numerales 1), 4), 5), 6), 7), 8), 9) y 12) del artículo 1° de este Título. La facultad indicada precedentemente estará limitada a las zonas geográficas de los departamentos de fronteras terrestres que determine el Poder Ejecutivo y a las enajenaciones gravadas de determinados bienes. En todos los casos las tasas que se fijen no podrán exceder de los máximos actualmente establecidos en el citado artículo 1° para los hechos generadores mencionados en el presente artículo. El Poder Ejecutivo dispondrá la forma y condiciones en que operará la presente disposición a efectos de su funcionamiento y contralor, pudiendo limitar su alcance, inclusive basado en el domicilio, residencia o nacionalidad del adquirente de los bienes gravados.*

Posteriormente, a través de los artículos 33) y 34) de la Ley 18.083 de Reforma Tributaria, respecto del IMESI y a efectos de los valores imponibles, se estableció el siguiente régimen:

Artículo 33 - Valores imponibles. A partir del 1° de enero de 2008, la facultad otorgada al Poder Ejecutivo para establecer la base imponible del Impuesto Específico Interno (IMESI) quedará restringida a los siguientes conceptos:

¹ Recientemente, el Decreto 443/021 de fecha 29/12/2021, que ajusta las bases específicas del IMESI para las bebidas, agregó una diferenciación en las categorías de algunos productos, incluyendo la definición de Cerveza sin alcohol: es la bebida resultante de la fermentación de cereales mediante levaduras, aromatizada con lúpulo, coloreada o no, que puede contener aditivos de uso permitido y cuya graduación alcohólica no supere los 0.0 % (m/m). De esta forma quedan definidas categorías y bases para Cervezas sin alcohol y Demás cervezas.

Estudio sobre viabilidad de cambios en el tratamiento impositivo del sector cervecero artesanal en Uruguay

- A) *El precio de venta sin impuestos del fabricante o importador al distribuidor mayorista.*
- B) *Un monto fijo por unidad física enajenada.*
- C) *Un monto fijo por unidad enajenada más un complemento ad-valorem determinado por la diferencia entre el monto a que refiere el literal A) y el referido monto fijo.*

La referida facultad será aplicable a las enajenaciones de los bienes comprendidos en los numerales 1) a 8), 11) a 13) y 16) del artículo 1º del Título 11 del Texto Ordenado 1996, pudiendo ejercerse para cada uno de dichos numerales en forma independiente. En el caso del numeral 19) la base imponible será preceptivamente un monto fijo por litro...

Artículo 34 - Precio del fabricante o importador. El precio de venta del fabricante o importador, será el precio de venta al distribuidor mayorista excluidos los Impuestos Específico Interno y al Valor Agregado e incluida cualquier otra prestación que incida en el mismo, tal como envases y financiaciones. Cuando el importador o fabricante enajene directamente a minoristas o a consumidores finales, el Poder Ejecutivo establecerá los coeficientes aplicables a efectos de determinar el monto a que refiere el inciso anterior.

La reglamentación dada por el Decreto 790/08 y considerando necesario precisar, a los efectos de la cuantificación de la referida base de cálculo, determinados aspectos vinculados a la comparación entre el componente ad-valorem y el monto fijo por unidad enajenada, estableció en su:

Artículo 1 - A los efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto Específico Interno, el complemento ad valorem a que refiere el artículo 1º del Decreto N° 520/2007, de 27 de diciembre de 2007, correspondiente a los bienes comprendidos en los numerales 1), 4) a 7) y 16) del artículo 1º del Título 11 del Texto Ordenado 1996, se determinará por la diferencia entre:

- a) El precio promedio por litro sin impuestos correspondiente a las enajenaciones realizadas en el mes por el fabricante o importador al distribuidor.*
- b) El monto fijo por litro determinado con arreglo a lo dispuesto en el referido decreto.*

*El precio promedio mensual por litro deberá calcularse por tipo de bebida, marca y producto, con independencia de su presentación. A tales efectos, la comparación con la base específica se deberá realizar para cada producto, considerándose productos distintos los que tengan calidades, añejamiento, sabores u otras características que los diferencien. **En caso de que el fabricante o importador enajene los bienes directamente al minorista, el precio promedio mensual de esas operaciones se reducirá en un 15% (quince por ciento) a los efectos de la referida comparación. Cuando las bebidas se enajenen en envases retornables, al precio promedio mensual de dichas operaciones sin considerar el envase, deberá adicionarse un 5% (cinco por ciento) del precio de dicho envase.***

El Decreto 520/07 con las modificaciones o actualizaciones dadas por el Decreto 20/21 establece el sistema de determinación del monto imponible del impuesto. El artículo 1º establece que: *Los valores imponibles para la liquidación del Impuesto Específico Interno (IMESI), aplicable a los bienes*

Estudio sobre viabilidad de cambios en el tratamiento impositivo del sector cervecero artesanal en Uruguay

comprendidos en los numerales 1) a 7), 12),13) y 16), del artículo 1º del Título 11 del Texto Ordenado 1996, estarán compuestos por la suma de un monto fijo por unidad física enajenada, más un complemento ad valorem determinado por la diferencia entre, el precio de venta sin impuestos del fabricante o importador al distribuidor, y el referido monto fijo.

El impuesto a pagar por IMESI, es producto, por tanto, de la cantidad de litros enajenados, por el gravamen unitario aplicable. Los precios fictos por litro son fijados por el Poder Ejecutivo. Al respecto, el artículo 2) del referido Decreto establece la *Base específica: Fíjanse los siguientes montos fijos por unidad física enajenada correspondientes a los bienes que se detallan, de acuerdo con los numerales establecidos por el artículo 1º del Título 11 del Texto Ordenado 1996 ... 5) Cervezas \$ 78,24*²

El artículo 3) del referido Decreto 520/07 establece las *Tasas aplicables: Las tasas aplicables sobre los valores imponibles, de acuerdo con los numerales establecidos en el artículo 1º del Título 11) del Texto Ordenado 1996, serán las siguientes: Numeral 5) Todos (cerveza) 22%*.

En el marco de lo visto para los artículos 33 y 34 de la Ley 18.083, al respecto, el decreto establece en el artículo 4) la consideración de un factor de reducción de la tasa para ventas realizadas a consumidores finales, de tal forma, que la liquidación debe contemplar el tipo de consumidor del producto enajenado. Se establece: *Enajenaciones directas a consumidores finales. Cuando el fabricante o importador enajene directamente a consumidores finales, se considerará precio de venta del fabricante o importador a efectos de la liquidación de este impuesto, el precio de la enajenación, multiplicado por los siguientes factores, de acuerdo con los numerales establecidos en el artículo 1º del Título 11) del Texto Ordenado 1996: Numeral: 5) Bienes: Todos (cerveza) Factor: 0,80.*

Por tanto y a modo de resumen, para determinar el IMESI mensual a pagar se debe establecer la cantidad de litros vendidos de cerveza y el precio promedio sin impuesto (se deducirá del precio de venta el IMESI y el Impuesto al Valor Agregado). Este precio corriente se multiplicará por el factor que varía en función del tipo de comprador, si la venta es a consumidor final, minorista o mayorista; el resultante de esta multiplicación se comparará con la base ficta, que es el mínimo. De esa forma, se determina el monto imponible, que multiplicado por la tasa correspondiente determina el IMESI a pagar.

A modo de ejemplo, en el **Cuadro 1** se presenta el caso de una venta de 100 litros de cerveza artesanal, de forma de visualizar la fórmula de liquidación y las tasas efectivas resultantes, sobre ventas y sobre la base ficta establecida por el Poder Ejecutivo.

² El Decreto 443/021 de fecha 29/12/2021 estableció el nuevo valor en \$83,56

Estudio sobre viabilidad de cambios en el tratamiento impositivo del sector cervecero artesanal en Uruguay

Cuadro 1

Ejemplo de determinación de la carga tributaria efectiva sobre la cerveza

Ejemplo: venta litros	100		Rubro ventas \$	10.000,00
-----------------------	-----	--	-----------------	-----------

Precio de venta \$ Prom. s/impuestos	Coeficiente ajuste según Ventas a:			Base ficta \$
	Consumo final	Minorista	Mayorista	
	10%	70%	20%	
100,00	0,80	0,85	1,00	78,24

Precio ajustado \$	Monto imponible \$ por litro	Monto imponible Total \$	Tasa	IMESI
87,50	87,50	87,50	22%	19,25

Tasa efectiva: IMESI sobre ventas	19,25%
Tasa efectiva: IMESI sobre base ficta	24,60%

Fuente: Elaboración propia.

Como se observa en el ejemplo, el precio promedio de \$100 fue ajustado según porcentaje (%) de ventas estimados según tipos de consumidores (suponiendo un caso promedio para las empresas del sector, con ventas mayoritarias al canal minorista), por el factor 0,80 para las ventas a consumidor final, 0,85 para ventas a minoristas y 1 para mayoristas. Posteriormente, se compara con la base ficta correspondiente de \$78,24. Al ser mayor el precio ajustado por el factor correspondiente en cada caso (según % de ventas por tipos de consumidor o clientes), se considera ese valor determinado de precio ajustado \$78,75, por los litros vendidos, para determinar el monto imponible, aplicando la alícuota fijada por el Poder Ejecutivo, gravándose por tanto a la tasa del 22%, para determinar el impuesto a pagar.

En el ejemplo considerado para a un valor promedio de venta sin impuestos para el litro de cerveza artesana de \$100, se estaría tributando IMESI a una tasa efectiva promedio del 19,25% sobre ventas. No obstante, si se mide la tasa efectiva promedio de IMESI sobre el valor fijado como Base Ficta, la tasa efectiva asciende al 24,60%, es decir que la misma puede ser mayor a la tasa nominal del impuesto, un ejemplo que aplica para muchas empresas del sector artesanal.

Un aspecto adicional que tiene relevancia desde el punto de vista de la evaluación tributaria, refiere a los envases. El inciso final del artículo 1 del Título 11 del IMESI, establece que: el Poder Ejecutivo podrá otorgar un crédito fiscal a los fabricantes de los bienes de los numerales 5) (y otros), que utilicen para su comercialización envases retornables de origen nacional, de hasta el 40% del IMESI que corresponda al numeral. La ley fue reglamentada por el Decreto 2/018, dónde se establece la devolución, vía crédito fiscal, por litro de bebida de origen nacional, siempre que utilicen para su comercialización envases retornables de mismo origende. La devolución asciende a \$2,07 para la cerveza.

Esta normativa implicó un cambio respecto del régimen anterior, en la medida en que exige que los envases retornables sean de origen nacional. En la fabricación y comercialización de cerveza artesanal se utilizan barriles de acero inoxidable, predominantemente importados, por lo cual el cambio en la normativa, en la práctica, redujo el beneficio a valores próximos a cero.

- **Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

El IVA es el otro impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios. A diferencia del IMESI que es monofásico, el IVA es un impuesto plurifásico, donde el impuesto pagado (soportado) por las empresas en bienes y servicios que integran directa e indirectamente el proceso productivo (IVA Compras), es un crédito inmediato que se descuenta del IVA incluido (repercutido) en las ventas de las empresas (IVA Ventas). Normalmente, incluso, el IVA constituye un factor transitorio de financiación dado que el IVA Ventas, normalmente, es mayor a los créditos por IVA Compras.

A diferencia del IMESI y en sentido amplio, se puede afirmar que el IVA es un *impuesto neutral* en el mercado interno de las cervezas, y de las bebidas en general, en tanto aplica el mismo sistema plurifásico con una misma tasa o alícuota del 22%, proporcional sobre el precio de venta.

El IVA, normativamente está compilado en el Título 10 del Texto Ordenado 1996, creado originalmente por la Ley 14.100 de 1972, establece en su artículo 1° que *gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al país y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.*

La propia norma en su artículo 2) establece las definiciones básicas, donde *por circulación de bienes se entenderá toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que de a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario.*

Respecto a la materia imponible, el artículo 7) del referido Título 10, establece que: *la materia imponible estará constituida por la contraprestación correspondiente a la entrega de la cosa o la prestación del servicio o por el valor del bien importado. En todos los casos se incluirá el monto de otros gravámenes que afecten la operación.*

Es importante destacar respecto del monto imponible del impuesto, por tanto, que para el IVA Ventas se aplica la tasa sobre un precio de venta que incluye el IMESI.

Respecto de las tasas, el régimen vigente del IVA en el artículo 16) *fija las siguientes tasas: A) Básica del 22% (veintidós por ciento). B) Mínima del 10% (diez por ciento).*

No obstante, y dado que el artículo 18) establece que, a la *Tasa mínima: Estarán sujetos a esta tasa la circulación de los siguientes bienes y servicios: ...* y que la cerveza no se encuentra incluida en el listado correspondiente a bienes, es que se puede determinar **que la venta de cervezas, de todos los tipos y a distintos tipos de consumidores, se encuentran alcanzadas por la tasa básica del IVA del 22%.**

Adicionalmente, importa destacar que, bajo la forma de liquidación del IVA, establecida en el artículo 9) del referido Título 10, *el tributo a pagar se liquidará partiendo del total de los impuestos facturados*

según lo establecido ... De la cifra así obtenida se deducirá: A) El impuesto correspondiente a las compras de bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo, documentado en la forma establecida ... B) El impuesto pagado al importar bienes por el importador o el comitente en su caso.

Por tanto, el impuesto a pagar por IVA surgirá de la liquidación, que para el caso de las empresas fabricantes de cervezas artesanales, resultará de la ecuación: **IVA ventas menos IVA Compras menos IVA importaciones, considerando deducibles los montos correspondientes a IVA Compras e IVA Importaciones correspondientes a todos aquellos bienes y servicios, asociados directa e indirectamente, con la fabricación del producto, la cerveza artesanal.**

2) La heterogeneidad estructural de las empresas del sector cervecero

En el marco del proyecto sobre “Bienes públicos para el fortalecimiento del sector cervecero artesanal en clave de reactivación económica”, se presentó recientemente el documento “Estudio diagnóstico sobre el sector cervecero artesanal en Uruguay. Caracterización, desafíos y oportunidades para el desarrollo” elaborado por CIESU (2021).

Entre los principales datos que caracterizan al sector cervecero artesanal en Uruguay y que fueron relevados en el mencionado documento (CIESU, 2021) interesa destacar los siguientes aspectos:

- **Predominio de Mipymes.** La encuesta realizada a 138 cervecerías, obtuvo respuesta de 61 empresas formales, 12 no formalizadas, 27 sin establecer datos específicos que afirmaron haber cerrado en los últimos dos años y otras 38 sin respuesta. A su vez, por otras fuentes de información se obtuvieron datos de otras 24 empresas que estarían, presumiblemente, formalizadas y activas en el mercado. De esta forma, se podría concluir que el mercado formal de cervecerías artesanales se integraría por aproximadamente 85 micros y pequeñas empresas (Mipymes).
- **Hombres, jóvenes y capacitados.** El estudio revela que la mayoría de las Mipymes están integradas por empresarios – predominantemente hombres – más jóvenes que el promedio del empresariado nacional y, en general, con niveles de estudios terciarios.
- **Descentralización territorial.** La muestra de las empresas encuestadas recoge presencia en 12 departamentos del país, distribuidas en 32 localidades.
- **Regímenes jurídicos adoptados.** El relevamiento realizado arroja una mayoría de empresas unipersonales (45%), seguidas de sociedades de responsabilidad limitada (26%), y menor cantidad de sociedades anónimas (9%) más otras diversas formas jurídicas.
- **Regímenes de tributación.** En materia tributaria la encuesta muestra que el 55% de las empresas adoptan el régimen general de tributación, mientras que el 19% estaría dentro del régimen de IVA Mínimo Lit. E) y el 18% estaría alcanzada por el Monotributo.
- **Producción.** En lo que refiere a las cifras de producción anual de cerveza, el informe revela que durante el año 2020 se habrían vendido 2.335.719 litros de cerveza artesanal, en un total del mercado que produce 95.355.847 litros de cerveza (según datos del IMESI), es decir, que la cerveza artesanal representaría apenas el 2,45% del total comercializado anualmente a nivel nacional.
- **Insumos.** La producción de cervezas artesanales utiliza fundamentalmente agua, malta, lúpulo y levaduras. En la producción se utiliza, principalmente malta de cebada, pero existen otros cereales

utilizados para su elaboración, caso del maíz, el arroz, el centeno e incluso la avena. Adicionalmente, entre los principales insumos se destacan los envases de acero inoxidable, las botellas de vidrio, etc.

- **Ocupación y mano de obra.** El informe destaca que el sector productor de cervezas artesanales ocupa, aproximadamente, 260 trabajadores directos. Dicha cifra representaría el 16% del sector de “Elaboración de bebidas malteadas y de malta”. Si se considera sólo el rubro de “Elaboración de cervezas”, el porcentaje se elevaría al 20% de la ocupación total del sector.
- **Problemática.** Los principales problemas u obstáculos que se recogieron en el relevamiento realizado por CIESU (2021) a las empresas del sector refieren a, los costos impositivos, a las dinámicas monopólicas que prevalecen en el mercado, a la existencia de competencia desleal, a las dificultades para generar canales de distribución, a las pautas salariales que son homogéneas para el conjunto del sector productor de cervezas y, a dificultades de acceso al financiamiento.

A manera de resumen, se puede destacar que el sector de producción de cervezas artesanales estaría compuesto por un aproximado de 85 Mipymes, dispersas en localidades de todo el territorio nacional, que producen aproximadamente el 2,5% del total de la cerveza que se vende anualmente en el país, pero que ocupan cerca del 20% del total de la mano de obra directa del sector de elaboración de cervezas.

3) Marco general sobre la tributación sobre consumos específicos

Ramsey (1927) inició la teoría moderna de la tributación óptima, aportando un análisis de la tributación especial en un modelo con consumidores idénticos, encontrando que, lejos de ser uniformes, las tasas óptimas de este tipo de tributos varían inversamente con las elasticidades de la demanda de bienes gravados. La configuración de Ramsey restringe al gobierno a recaudar una cantidad determinada de ingresos exclusivamente con impuestos especiales. El patrón tributario óptimo resultante refleja que el exceso de carga de un impuesto aumenta los impactos que los mismos tienen sobre las conductas de los agentes económicos.

Diamond (1975) generalizó la “regla de Ramsey” a configuraciones con individuos heterogéneos, mostrando que los impuestos especiales óptimos modificados resultantes reflejan consideraciones de eficiencia (tasas impositivas más bajas sobre bienes de demanda elástica) y distributivas (tasas impositivas más altas sobre bienes comprados por individuos ricos).

Como señalaron Corlett y Hague (1953-54), la incapacidad del gobierno para gravar el ocio es lo que impide que los impuestos especiales uniformes sean óptimos en el modelo de Ramsey. Como “segundo mejor”, la configuración óptima del impuesto Ramsey implica imponer impuestos selectivos más altos sobre bienes y servicios que son complementarios con el ocio sin impuestos.

¿Bajo qué circunstancias un gobierno con acceso a una gama completa de instrumentos de impuesto sobre la renta querría imponer impuestos especiales a tasas diferenciadas?

Atkinson y Stiglitz (1976) demostraron que, si los consumidores tienen funciones de utilidad idénticas y débilmente separables en el consumo y el ocio, entonces, no hay nada para ganar complementando

un impuesto sobre la renta no lineal óptimo con impuestos especiales diferenciados. La razón es que, en tal contexto, los patrones de consumo de productos básicos no logran transmitir información al gobierno que no esté ya capturada por los niveles de ingresos. Sin embargo, los impuestos especiales pueden cumplir la función de controlar las externalidades, una consideración omitida en el marco Atkinson-Stiglitz (Hines, 2007).

Por otra parte, Pigou (1920) propuso la imposición de impuestos especiales correctivos a tasas iguales a daños externos marginales, señalando que hacerlo restaura la eficiencia económica. Sandmo (1975) ilustra la aplicación óptima de los impuestos “pigouvianos” cuando el gobierno depende de los impuestos especiales para aumentar los ingresos. En la práctica, los gobiernos imponen fuertes impuestos sobre los productos energéticos, los vehículos de motor y otros medios de transporte, la gestión de residuos, las sustancias que agotan la capa de ozono y otros productos y actividades que podrían crear externalidades en la degradación del medio ambiente.

Los impuestos selectivos pueden desempeñar un papel en desalentar el consumo de bienes que pueden no tener efectos externos, pero que, sin embargo, son perjudiciales para las personas que los consumen. Ejemplos de tales artículos incluyen productos como el tabaco, el alcohol y los alimentos con bajo contenido nutricional. Los consumidores pueden comenzar a consumir estos artículos sin apreciar completamente el daño que experimentarán años más tarde, en cuyo caso podría haber un papel para que los impuestos selectivos incentiven a bajar el consumo haciéndolos más caros y, por lo tanto, menos probables, para comenzar temprano en el camino del consumo excesivo (O'Donoghue y Rabin, 2006).

De acuerdo con Cnossen (2010), la imposición selectiva puede fundamentarse a partir de criterios relacionados con los siguientes aspectos:

- Eficiencia recaudatoria
 - Corrección de externalidades
 - Fallos de información
 - Cargo de beneficios (por carreteras o similares)
 - Mejora de progresividad
-
- **Evolución de los impuestos al consumo**

Los impuestos selectivos al consumo, del tipo de consumos específicos, son herramientas tributarias que existen en la mayoría de los sistemas tributarios modernos. En realidad, se trata de los impuestos indirectos sobre el consumo más característicos e históricos, ya que los impuestos generales sobre las ventas del tipo del IVA, son más recientes, propios de la segunda mitad del siglo XX.

Sin embargo, a nivel global, en las últimas décadas se ha invertido la importancia económica relativa de uno y otro tipo de impuesto sobre el consumo, los impuestos sobre consumos específicos, que constituían el núcleo de la imposición indirecta, han ido cediendo magnitud frente a los impuestos generales sobre las ventas y el valor agregado, sin dejar de tener, no obstante, una importancia recaudatoria relativamente importante hasta nuestros días (Sevilla Segura, 2004).

Estudio sobre viabilidad de cambios en el tratamiento impositivo del sector cervecero artesanal en Uruguay

Para dimensionar la importancia relativa de ambos tipos de impuestos a nivel global puede establecerse que en el año 1965 la recaudación de impuestos específicos al consumo como porcentaje del total de los ingresos tributarios para el conjunto de países de la OCDE era del 24,1%, mientras que los impuestos generales sobre las ventas representaban el 11,9%. Hacia finales de la década de los 80 del siglo XX uno y otro porcentaje habían pasado al 11,7% y al 17,9%, respectivamente (Sevilla Segura, 2004, pág.587)

En el caso de Uruguay, la situación no es muy diferente de la observada a nivel global. En el período de gobierno cívico-militar, se procesó una reforma tributaria en el marco del Plan Nacional de Desarrollo 1973-1979, que promovía una denominada estructura tributaria neutra. En ese diseño, serían preponderantes la creación del IVA (que sustituyó al creado impuesto al valor agregado de 1968) y del IMECO (impuesto específico al consumo) que luego fuera redefinido como IMESI (impuesto específico interno), cuya caracterización estaba fundada en gravar vicios sociales (tabaco y bebidas alcohólicas), consumos suntuarios (automotores) y los combustibles.

El IVA pasó del 17% de los ingresos tributarios totales en 1973 al 46% para el año 2000, mientras que el IMESI se mantuvo, en promedio, en el 22% de los ingresos totales, para el período comprendido entre 1974 y 2000 (Azar et al. 2009).

Si se analiza la situación actual de nuestro país para el año 2020³ se puede apreciar que los impuestos sobre el consumo alcanzaron el 55,14% del total de la recaudación bruta de los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva (DGI), donde el IVA representó el 45,87%, equivalente al 9% del PIB, en tanto, que el IMESI representó el restante 9,27% que corresponde al 1,82% del PIB.

La recaudación bruta de IMESI del año 2020 alcanzó a \$40.955.828 sobre un total de \$441.871.982 de recaudación bruta total de DGI, en miles de pesos corrientes.

La apertura por rubros en la recaudación del IMESI⁴, según la apertura del Cuadro 7 del Boletín Estadístico DGI 2020, muestra que el rubro cerveza recaudó \$1.688.176 (miles de pesos corrientes), que representan el 4,1% del total del IMESI, para el año 2020. Para el año 2019, la recaudación por cerveza significó un porcentaje muy similar, el 4% del total del IMESI (véase, **Cuadro 2**).

Cuadro 2

Importancia relativa de la recaudación de IMESI sobre la cerveza (Año 2020)

<i>Rubro</i>	<i>IMESI Miles \$</i>	<i>% IMESI</i>	<i>% Imp. Consumo</i>	<i>% Rec. Bruta DGI</i>	<i>% PBI</i>
Cerveza	1.688.176	4,12%	0,69%	0,38%	0,07%

³ Fuente: Boletín Estadístico 2020 Dirección General Impositiva, pág.8.

[file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Bolet%25c3%25adn+estadistico+2020_%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Bolet%25c3%25adn+estadistico+2020_%20(1).pdf)

⁴ Boletín Estadístico 2020 Dirección General Impositiva, pág.24.

- **Fundamentos de los impuestos específicos**

La gama de productos gravados por esta sub-especie de impuestos selectivos al consumo no es muy amplia y existe una significativa coincidencia entre países. Sin perjuicio de las singularidades que naturalmente puedan existir, los carburantes o hidrocarburos, las bebidas alcohólicas y el tabaco, constituyen los bienes objetos de gravamen más característicos (Sevilla Segura, 2004). Adicionalmente a estos productos, se debe mencionar la imposición sobre consumos de lujo, por ejemplo, cosméticos, perfumes y vehículos automotores, también característica, aunque fundada sobre un propósito diferente, el que explicitaremos más adelante.

Técnicamente, el impuesto específico se incorpora en el precio pagado por los consumidores, que es el auténtico destinatario del impuesto. Pareciera razonable, para ello, establecer el gravamen en la última etapa o fase del proceso productivo (incluyendo la distribución). Sin embargo, tradicionalmente, se trata de impuestos que recaen sobre los fabricantes (o importadores), siendo estos los sujetos pasivos (o sujetos contribuyentes) de un impuesto que habrá de recorrer todo el proceso productivo hasta llegar al consumo final. Estos elementos o fundamentos técnicos, explican la existencia de factores de ajuste del precio, en función de que el adquirente sea consumidor final, minorista o mayorista.

Es que si bien este tipo de impuestos en la etapa de fabricación, son eficientes en su gestión para el proceso de liquidación y pago de los contribuyentes, gestión y control por parte de las administraciones tributarias, los impuestos de tipo monofásico sobre los fabricantes tienen el riesgo de amplificación del impuesto, causando un aumento en el precio satisfecho por el consumidor superior al importe del impuesto, con el agravante de que dicho aumento de precio dependerá del circuito producción-distribución de cada producto (Sevilla Segura, 2004). En algunos casos, el riesgo de la amplificación puede resultar menor, dependiendo de la forma de fijación de las bases imponibles del bien en consideración (ad-valorem, sobre bases fictas, por unidades físicas o montos monetarios fijos, etc.). En cualquier caso, suponer que no van a experimentar ningún efecto de amplificación, no parece razonable, entre otras cosas porque el impuesto puede suponer, para algunos fabricantes, incurrir en costos financieros adicionales a los necesarios para el proceso productivo.

En algunos países y en la mayoría de los productos –no sería justamente el caso de la cerveza artesanal en nuestro país– la razón de que el efecto amplificación genere menores preocupaciones, es debido a las características de los productos gravados, frecuentemente intervenidos por el Estado, con precios administrados en algunos casos, e incluso en situaciones de monopolio estatal. Bienes cuya producción y distribución se encuentran bajo mecanismos exigentes de control público, que llevan a ser, muchas veces, identificados desde su fabricación con precintos o etiquetas de diversas características. En nuestro país, esta situación puede ser aplicable a los combustibles, a los cigarrillos, y a determinadas bebidas de mayor graduación alcohólica, pero no aplica a las bebidas en general, ni a las cervezas en particular.

Desde una perspectiva histórica, los principales fundamentos que subyacen a la aplicación de estas modalidades tributarias referían, fundamentalmente, en la potencia recaudatoria, en la facilidad de gestión para las administraciones tributarias (especialmente si los productos operan en regímenes regulados o monopólicos). La imposición específica al consumo se aplicó también, sobre productos de

consumo no necesarios (tabaco y bebidas alcohólicas) o expresivos de una mayor capacidad de pago (combustibles y automóviles). En ambos casos se trata de consumos caracterizados por una demanda potencial amplia y rígida, dando lugar a importantes ingresos fiscales, sin demasiados márgenes de elusión por parte de los fabricantes y de los consumidores.

Sin desconocer que estos fundamentos o justificativos históricos de la imposición selectiva al consumo, en muchos casos siguen plenamente vigentes, es importante considerar, a la luz de las principales caracterizaciones de los sistemas tributarios modernos, algunos de los elementos y cometidos que siguen justificando la existencia de este tipo de instrumentos en la caja de herramientas tributarias. Actualmente, este tipo de impuestos tienen la ventaja de que pueden recaudarse a bajos costos de cumplimiento, con eficiente gestión, y pueden diseñarse para promover la eficiencia económica, la sostenibilidad ambiental y mejorar la progresividad del sistema tributario.

En los últimos años ha avanzado el reconocimiento de que el uso estas modalidades tributarias puede contribuir a desalentar el consumo de bienes considerados nocivos para el bienestar general. Con anterioridad a la pandemia del Covid-19, ya existía en la región una alentadora cantidad y variedad de experiencias en este ámbito (CEPAL, 2019) para corregir externalidades negativas (como los tributos ambientales en sus diferentes versiones) o bien que busquen inducir cambios en los comportamientos de consumo para obtener mejoras en materia de salud pública, impuestos al tabaco, al alcohol, a las bebidas azucaradas y alimentos con alto contenido en grasas, sal o azúcar (Galindo, L., Jiménez, J., & Lorenzo, F., 2022).

La búsqueda de estos objetivos, en el marco de un proceso de avance de nuevas modalidades de consumo, hace que se puedan reordenar estos impuestos en los siguientes agrupamientos (Cnossen, 2020):

- Males tradicionales (tabaco, bebidas alcohólicas, juegos de azar);
- Nuevos males o males emergentes (bebidas azucaradas, plásticos, productos alimenticios con alto contenido de grasas, sal o azúcar, vapeo, cannabis);
- Protección del medio ambiente y transporte (combustibles fósiles, carreteras, aguas y vías aéreas);
- Otros bienes y servicios específicos (artículos suntuarios, telecomunicaciones y plataformas digitales, entre otros).

Sin pretender abordar en profundidad el análisis de todos estos objetivos, a continuación, se presentan algunas consideraciones sobre los productos más tradicionales sobre los que se aplican estas modalidades tributarias y que representan, en términos cuantitativos, los mayores niveles de recaudación por IMESI en nuestro país.

a) Automotores y artículos de perfumería

Entre los denominados bienes suntuarios o consumos de lujo, se encuentran los vehículos automotores, los cosméticos y perfumes, que permanecen gravados, en general, por impuestos del tipo IMESI. El propósito principal radica en el establecimiento de un gravamen adicional y compensar, parcialmente y en alguna medida, la regresividad inherente a la imposición sobre el consumo. Todos los impuestos, en los sistemas tributarios modernos, procuran capturar de alguna forma las

manifestaciones o expresiones -reales o fictas- de riqueza y gravarlas mediante las distintas herramientas tributarias disponibles. En el caso de este tipo de productos, se grava la mayor capacidad de pago vía el consumo de bienes que además de no ser imprescindibles, expresan un consumo de lujo o suntuario. Naturalmente que, con el paso de los años y el desarrollo de la tecnología y la producción masiva de este tipo de bienes, el caso de los automóviles ha ido cambiando los criterios para asociar un bien al lujo o lo suntuario. La nueva realidad ha ido modificando los regímenes de tasas o alícuotas que alcanzan a los automóviles, estableciéndose variaciones según la potencia o cilindrada del motor, disminuyendo en forma relativa el impuesto sobre los automóviles de uso masivo, de menor cilindrada. En otro sentido, se han aumentado las tasas de imposición sobre automóviles de mayor cilindrada y potencia.

Estas caracterizaciones, no estuvieron exentas de controversias, por ejemplo, en lo que refieren a los adicionales de seguridad contra accidentes, que comúnmente han estado más desarrollados en automóviles de alta gama y de mayor cilindrada.

b) Combustibles

Lo normal a nivel internacional, es que el impuesto sobre combustibles fósiles e hidrocarburos diferencie distintas categorías de sub-productos y grave de forma diferenciada cada una de ellas, atendiendo a distintos criterios, entre los cuales suele considerarse el destino del producto (productivo, calefacción, transporte de pasajeros, etc.) al ahorro y la eficiencia energética, y al mayor o menor poder contaminante (por ejemplo, las gasolinas con o sin plomo).

En general, el impuesto se aplica sobre unidades físicas de producto, en unidades monetarias por litro o por galón, y se repercute de forma sencilla pues ese mismo impuesto que soporta el fabricante se traslada y lo paga el consumidor final.

La importancia creciente que han ido adquiriendo estas modalidades tributarias es atribuible a argumentos de protección medioambiental, gravando consumos que generan externalidades negativas relacionadas con las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI). Recientemente en nuestro país se realizó un cambio normativo, creando un “impuesto al carbono” en sustitución parcial (económicamente procura ser neutro) del IMESI, por el cual a partir del 1° de enero de 2022, se comenzarán a gravar las emisiones de CO₂. De tal forma, el IMESI sobre las gasolinas (naftas súper y premium) podría interpretarse como un tributo que grava las emisiones de carbono, vinculadas al uso de combustibles fósiles. Sin embargo, debido a que el impuesto es un monto ficto por litro de gasolina, no se incluye a Uruguay entre los países que gravan las emisiones de GEI. Con el cambio aprobado en el artículo 326 de la Rendición de Cuentas correspondiente al ejercicio 2020, que modifica el Título 11 del Texto Ordenado (IMESI), se pasa del IMESI (precio ficto por litro de naftas) al Impuesto por tonelada de CO₂ (monto fijo por tonelada de emisión), de forma de colocar a Uruguay en la lista de países que adoptaron medidas contra la emisión de CO₂, mediante un cambio en el instrumento o herramienta tributaria, sin impactos en la recaudación (se muta de un impuesto “pigouviano” a la gasolina por un impuesto al carbono).

c) Tabacos, cigarrillos y bebidas alcohólicas

Existe un conjunto de productos donde el impuesto se aplica como un instrumento con objetivos reguladores y como desincentivo al consumo –en particular, tabacos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, entre los productos tradicionales, y más actualmente, se podrían incluir las bebidas azucaradas y los alimentos altos en grasas, sal o azúcar-, fundados en objetivos de salud pública que contribuyan por vía del aumento del precio de venta, a reducir las cantidades consumidas de este tipo de productos.

La introducción de impuestos “saludables”, con el objetivo de incrementar el precio de determinados productos y desalentar su consumo, venía siendo impulsada, ya desde años previos a la pandemia, por la Organización Mundial de la Salud (OMS). El deterioro sanitario y socioeconómico derivado de la pandemia no ha hecho más que agravar el diagnóstico previo y acelerar la necesidad de considerar a los impuestos selectivos sobre consumos nocivos, como parte integrante de las políticas de salud pública a nivel regional.

En términos generales, el impuesto sobre las bebidas alcohólicas suele diferenciarse en función del tipo de productos de que se trate y de la graduación alcohólica, bajo la premisa de que, a mayor graduación, mayor impuesto. En particular, suele diferenciarse el gravamen que recae sobre el vino y la cerveza - dónde el alcohol que contienen es producto de un proceso natural de fermentación – de otro tipo de bebidas alcohólicas de tipo espirituosas y licores –provenientes de procesos de destilación– cuya graduación alcohólica es, notoriamente, superior.

Estos últimos productos están gravados fuertemente en todos los países, lo cual no siempre ocurre con los demás, especialmente con el vino, sobre todo en los países productores (Sevilla Segura, 2004). En el mismo sentido, pero más recientemente en el tiempo, se distinguen las tasas aplicadas sobre las cervezas artesanales de las correspondientes a las cervezas industriales, gravándose con tasas diferenciales más moderadas a las cervecerías artesanales producidas por pequeñas cervecerías independientes, bajo el cumplimiento de exigencias de independencia y sistemas de producción anual limitada para los fabricantes domésticos o artesanales.

El ideal, a decir de Sevilla Segura, es que el impuesto, establecido al nivel adecuado, pudiera eliminar los costos sociales causados por el consumo de bebidas alcohólicas, no obstante, y dada la rigidez de la demanda esto no siempre es posible, ya que como mínimo deberían permitir financiar los costos públicos ocasionados por tales consumos. Por ello, es importante diferenciar los consumos por graduación alcohólica y tipos de producto que derivan en distintas formas de consumo.

4) Análisis comparado del mercado y la tributación a cervezas artesanales

El mercado de la cerveza artesanal a nivel global muestra una marcada preponderancia y desarrollo en el hemisferio norte. Los 10 mayores productores de cerveza artesanal son Estados Unidos, Reino Unido, Alemania, Italia, España, Francia, Canadá, Holanda, Suiza y Australia.



Fuente: <https://www.mordorintelligence.com/industry-reports/craft-beer-market>

- Definiciones de cervecerías artesanales

En el informe publicado en 2017 por Alltech⁵ y The Brewers Journal⁶, el número de fábricas mundial superaba las 19.000, localizadas en 209 países y territorios analizados. De ellas, el 94% (17.732 empresas) pueden clasificarse como artesanales. En dicho estudio se considera "fábrica artesanal" a aquella que tiene menos de 30 empleados, produce menos de 5.000 hectolitros por año o cuya propiedad es en más del 50 % corresponde a propietarios particulares. Aunque el actual movimiento de cerveza artesanal se originó en Estados Unidos, existe un mayor número de fábricas artesanales en Europa⁷. Esto es atribuible al mayor peso que tiene el consumo de productos tradicionales y artesanales en los países de Europa.

En Estados Unidos, la Asociación de Cerveceros, The Brewers Association⁸, establece una definición y caracterización: *Un cervecero artesanal estadounidense es un cervecero pequeño e independiente*⁹. El calificativo de **pequeño** corresponde a una producción anual de 6 millones de barriles de cerveza o menos (aproximadamente, el 3 % de las ventas anuales en Estados Unidos). La producción de cerveza se atribuye a un cervecero de acuerdo con reglas de propiedad alterna. El carácter **independiente** depende de que menos del 25 % de cervecería artesanal sea propiedad o se encuentre controlada (o un interés económico equivalente) por un miembro de la industria de bebidas alcohólicas que no es

⁵ Alltech es una empresa líder global en la industria de la salud y nutrición animal

⁶ <http://www.brewersjournal.info/craft-beer-surge-top-ten-countries-to-get-a-beer-this-st-patricks-day/>

⁷ <https://www.alltech.com/es-es/press-release/el-94-de-las-mas-de-19000-fabricas-de-cerveza-son-artesanales-segun-un-nuevo-estudio>

⁸ <https://www.brewersassociation.org/who-we-are/>

⁹ <https://www.brewersassociation.org/statistics-and-data/craft-brewer-definition/>

en sí mismo un cervecero artesanal. La calificación de **cervecero** implica que la empresa tiene un aviso cervecero TTB y elabora cerveza.

La caracterización de este tipo de establecimientos aparece vinculada a los siguientes rasgos de las formas de las formas de producción y de la organización empresarial:

- Los cerveceros artesanales son pequeños cerveceros.
- El sello distintivo de la cerveza artesanal y los cerveceros artesanales es la innovación. Los cerveceros artesanales interpretan estilos históricos con giros únicos y desarrollan nuevos estilos que no tienen precedentes.
- La cerveza artesanal se elabora, generalmente, con ingredientes tradicionales como la cebada malteada; a menudo se agregan ingredientes interesantes y, a veces, no tradicionales para darles distinción.
- Los cerveceros artesanales tienden a estar muy involucrados en sus comunidades a través de la filantropía, donaciones de productos, voluntariado y patrocinio de eventos.
- Los cerveceros artesanales tienen enfoques distintivos e individualistas para conectarse con sus clientes.
- Los cerveceros artesanales mantienen la integridad por lo que elaboran y su independencia general, libres de un interés sustancial por parte de un cervecero no artesanal.
- La mayoría de los estadounidenses viven a menos de 10 millas de una cervecera artesanal.

Por su parte, en Europa, a efectos tributarios, la Directiva 92/83/CEE del Consejo Europeo del 19-10-92, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, en su artículo 4), establece la definición de pequeñas fábricas de cerveza independientes, como aquéllas que producen hasta 200.000 hectolitros¹⁰ de cerveza al año y sean independientes desde el punto de vista jurídico y económico, de cualquier otra fábrica de cervezas

El referido *Artículo 4* establece (el subrayado es nuestro):

*1. Los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos reducidos a la cerveza elaborada por **pequeñas fábricas de cerveza independientes**, con arreglo a la producción anual de las mismas y dentro de los siguientes límites:*

- *los tipos reducidos no se aplicarán a las empresas que produzcan más **de 200.000 hectolitros de cerveza al año**;*
- *los tipos reducidos, que podrán situarse por debajo del tipo mínimo, no serán inferiores en más del 50 % al tipo normal nacional del impuesto especial.*

*2. A efectos de la aplicación de los tipos reducidos, se entenderá por **«pequeña fábrica de cerveza independiente» las fábricas de cerveza que sean independientes, desde el punto de vista jurídico y económico, de cualquier otra fábrica de cerveza, utilicen instalaciones físicamente separadas de cualquier otra fábrica de cerveza y no produzcan bajo licencia. No***

¹⁰ 200.000 hectolitros equivalen a 20.000.000 litros.

obstante, en el caso de que dos o más pequeñas fábricas de cerveza cooperen y su producción anual conjunta no exceda de 200 000 hectolitros, serán consideradas como una única fábrica de cerveza independiente.

3. Los Estados miembros velarán por que el tipo impositivo reducido que, en su caso, fijen se aplique de igual manera a la cerveza suministrada en su territorio por pequeñas fábricas de cerveza independientes situadas en otros Estados miembros. Velarán en particular por que las entregas procedentes de otros Estados miembros no sean gravadas con un tipo impositivo superior al de su exacto equivalente nacional.

- **Caracterización y diferenciación del tratamiento tributario a las cervezas artesanales**

El tratamiento tributario, en particular, el impuesto específico al consumo sobre determinados bienes, es y ha sido, una preocupación central a nivel internacional, para los cerveceros artesanales. En el estudio realizado por la firma Deloitte (2017, pág.14) “La Cerveza Artesanal – Una experiencia multisensorial”, realizado para la cerveza artesanal de México, respecto al tema de “precios altos: un desafío a vencer”, se plantean algunas preguntas del tipo, *¿por qué es tan cara la cerveza artesanal? ¿por qué una cerveza de este tipo puede costar, dos, tres o cuatro veces más que una cerveza industrial? ¿por qué no bajar su precio?* A lo que se afirma: *la respuesta está, entre otras cosas, en los impuestos y el costo de los insumos.*

Cuando se plantean, para México, los retos del sector y las estrategias a implementar, el primer lugar lo ocupa la carga fiscal, donde establecen que, a diferencia en lo que ocurre en Estados Unidos (caso que se analiza en detalle más adelante), el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) grava a todas las cervezas con el 26,5% sobre el precio de venta (Deloitte, 2017, pág.18). Este régimen de IEPS sigue actualmente vigente.

En Estados Unidos, la Ley Pública 115-97, denominada Ley de Empleos y Reducción de Impuestos (aprobada por el Congreso en diciembre 2017), estableció una reducción temporal de los impuestos especiales federales para todos los cerveceros e importadores de cerveza. El gobierno del Presidente Biden, con el propósito de realizar acciones destinadas a proteger la vitalidad de los mercados estadounidenses de cerveza, vino y licores, y para mejorar el acceso al mercado de los más pequeños, independientes y nuevos fabricantes, tomó medidas para apoyar a los pequeños productores de bebidas alcohólicas. Así, en el 2020 se aprobó la Ley Pública 116-260¹¹ (CRS, 2021) que deja como permanentes las reducciones temporales en los impuestos especiales federales sobre el consumo de bebidas alcohólicas.

Las tasas de impuestos federales específicos para la cerveza son:

- USD 3,50 por barril sobre los primeros 60.000 barriles¹² para cerveceros nacionales que producen menos de dos millones de barriles al año;

¹¹ <https://sgp.fas.org/crs/misc/IF10973.pdf>

¹² Legalmente un barril de cerveza contiene 31 galones en USA; por tanto, 60.000 barriles equivaldrían a apróx.7.040.000 litros y 2.000.000 de barriles a apróx.234.696.000 litros.

Estudio sobre viabilidad de cambios en el tratamiento impositivo del sector cervecero artesanal en Uruguay

- USD 16 por barril en los primeros seis millones de barriles para todos los demás cerveceros y todos los importadores de cerveza; y
- USD 18 por barril para barriles de más de seis millones.

Para el Beer Institute¹³ de Estados Unidos (institución que representa a la industria de la cerveza ante el Congreso y las legislaturas estatales), como resultado de los cambios realizados en la Ley de Empleos y Reducción de Impuestos, el 99% de los pagos de impuestos especiales de las cervecerías estadounidenses (artesanales) se redujeron en el 50%. Los proveedores de cerveza grandes y regionales (industriales), que conjuntamente proporcionan el 58% de los trabajos directos de elaboración de cerveza, vieron cómo sus pagos de impuestos especiales se redujeron en un promedio del 3%. De hecho, el 73% del volumen de cerveza vendido en Estados Unidos continúa gravado a USD 18 por barril.

Las modestas reducciones de impuestos, así como la certeza fiscal, brindan a los cerveceros e importadores de cerveza (artesanales) el capital que necesitan para recuperarse de la pandemia del Covid-19 crecer y desarrollarse en los próximos años y continuar contribuyendo con cientos de millones de dólares a la economía.

En Europa, la Directiva 92/84/CEE del Consejo Europeo del 19-10-92, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, en sus artículos 1), 2) y 6) establece:

Artículo 1- El 1 de enero de 1993 a más tardar los Estados miembros aplicarán tipos mínimos del impuesto especial objeto de la presente Directiva, con arreglo a lo que en la misma se dispone.

Artículo 2 - Los productos regulados por la presente Directiva son:

- *el alcohol etílico,*
- *los productos intermedios,*
- *el vino,*
- *la cerveza,*

tal y como se definen en la Directiva 92/83/CEE.

Artículo 6 - A partir del 1 de enero de 1993 el tipo mínimo del impuesto especial sobre la cerveza será de:

- *0,748 ecus¹⁴ por hectolitro/grado Plato, o bien de*
- *1,87 ecus por hectolitro/grado de alcohol*

¹³ <https://www.beerinstitute.org/beer-policy/legislative-policy/excise-tax/>

¹⁴ El ECU *European Currency Unit*, en español Unidad Monetaria Europea, fue una unidad de cuenta utilizada, antes de ser reemplazado por el euro el 1-1-1999.

del producto acabado.

Por su parte la mencionada Directiva 92/83/CEE, a la que hemos referido previamente para la definición de pequeñas fábricas de cervezas independientes, en el Artículo 4, numeral 1) establece que:

Los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos reducidos a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes, con arreglo a la producción anual de las mismas y dentro de los siguientes límites:

- *los tipos reducidos no se aplicarán a las empresas que produzcan más de 200.000 hectolitros de cerveza al año;*
- ***los tipos reducidos, que podrán situarse por debajo del tipo mínimo, no serán inferiores en más del 50 % al tipo normal nacional del impuesto especial.***

El Artículo 5 numeral 1) de la Directiva 92/83/CEE establece, además, la posibilidad de que *Los Estados miembros podrán aplicar tipos reducidos, que podrán ser inferiores al tipo mínimo, a la cerveza cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no sobrepase el 2,8 % vol.*

Asimismo, el Artículo 6 respecto de la exoneración del impuesto en la cerveza producida para consumo de particulares, establece: *En las condiciones que establezcan para garantizar la correcta aplicación de la exención, los Estados miembros podrán eximir del impuesto especial a la cerveza producida por particulares y consumida por ellos mismos, sus familiares o sus invitados, y siempre que no medie operación de venta alguna.*

Bajo este marco normativo, la Unión Europea estableció un impuesto específico sobre la cerveza de 0,748 euros por hectolitro/grado Plato o de 1,87 euros por hectolitro/grado de alcohol, **con la posibilidad -para cada Estado Miembro- de aplicar a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes, tipos (tasas) reducidos/as, que no serán inferiores en más del 50% al tipo normal nacional del impuesto especial.**

El informe sobre “La Tributación de la Cerveza Artesana” (FIDE, 2020), al respecto de la aplicación de los tipos impositivos propuestos en la normativa europea, especifica y detalla el procedimiento. La Directiva 92/84/CEE del Consejo permite gravar la cerveza según su grado alcohólico o Plato, de manera que el tipo aumente con la graduación, estableciendo como tipo mínimo para todos los Estados Miembros 0,748 euros por hectolitro y grado Plato, o bien de 1,87 euros por hectolitro y grado alcohólico.

El grado Plato es definido en el artículo 20 de la Ley de Impuestos Especiales como “la cantidad en gramos de extracto seco primitivo del mosto original de la cerveza contenido en 100 gramos de dicho mosto a la temperatura de 20 grados”. El extracto seco primitivo puede definirse como el conjunto de ingredientes orgánicos que componen el mosto antes de la fermentación, exceptuando el agua. El tipo de ingredientes que contiene el mosto determina la cantidad de azúcares que se convertirán el alcohol y dióxido de carbono.

Estudio sobre viabilidad de cambios en el tratamiento impositivo del sector cervecero artesanal en Uruguay

De este modo, el grado Plato es una unidad de medida que indica los gramos de extracto seco contenidos en 100 gramos de mosto, esto es, la densidad del mosto. A más densidad más azúcares fermentables y por tanto más alcohol en la bebida final. **A efectos fiscales, un grado Plato equivale legalmente a 0,4% de alcohol.**

Por tanto y a manera de resumen, se puede establecer que en el impuesto especial sobre la cerveza - en el marco de las citadas Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE- se posibilita gravar la cerveza a partir de los mínimos mencionados (0,748 euros por hectolitro/grado Plato o de 1,87 euros por hectolitro/grado de alcohol). Adicionalmente, la normativa habilita a gravar o no las cervezas con un contenido alcohólico inferior a 2,8% y permite la aplicación de tipos (tasas) reducidos a la cerveza elaboradas en pequeñas fábricas independientes cuya producción sea inferior a 200.000 hectolitros anuales, con una reducción máxima del 50% del tipo normal.

Respecto de la aplicación práctica del impuesto específico en la cerveza en los distintos países de la Unión Europea para las cervecías artesanales con producción por debajo de los 200.000 hectolitros, el referido informe sobre “La Tributación de la Cerveza Artesana” (FIDE, 2020), ordena la situación. De este modo, varios países, entre los que no se incluyen España e Italia, han incorporado en sus normas fiscales diversos tipos impositivos para la cerveza de “pequeñas cervecías independientes”, dependiendo de la cantidad anual producida por su fábrica.

La mayoría de los Estados Miembros de la Unión Europea aplican una reducción del tipo impositivo para las pequeñas fábricas independientes. Desde 0 hectolitros y por tramos de hectolitros, hasta el máximo de 200.000, en prácticamente la mitad de Estados (Bélgica, Francia o Portugal, por ejemplo). En once países se usa un sistema de tramos con diferentes tipos impositivos según la producción, pero de menos de 200.000 hectolitros (Alemania, Dinamarca o Croacia, por ejemplo). Para las fábricas más pequeñas el tipo impositivo será menor que para las más grandes, aunque ambas produzcan menos de 200.000 hectolitros anuales.

Por ejemplo, la situación actual según la base de datos de la Comisión Europea publicados en julio de 2021¹⁵ (datos al 01/07/2021), en los casos de Alemania, Bélgica, Francia o Portugal, países tradicionales como productores y consumidores de cerveza, aparece caracterizada por cuatro situaciones en las que se aplican diferentes fórmulas para implementar la tarifa reducida para “pequeñas cervecías independientes” con producción anual de hasta 200.000 hectolitros: i) Alemania con tramos hasta una producción de 40.000 hectolitros, es decir por debajo del límite máximo; ii) Bélgica con tramos hasta una producción anual de 200.000 hectolitros (máximo); iii) Francia con una tarifa reducida correspondiente al 50% de la tasa estándar sin tramos y hasta el máximo de 200.000 hectolitros; iv) Portugal, que adopta un diferencial de tarifas en tramos según graduación alcohólica para cada régimen (general, bajo contenido de alcohol y pequeñas independientes), aplicando diferencial de tarifas, a su vez, desde el régimen estándar, para las pequeñas cervecías independientes y para las cervezas de bajo contenido en alcohol.

¹⁵ https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=4141/1625090400

Estudio sobre viabilidad de cambios en el tratamiento impositivo del sector cervecero artesanal en Uruguay

i) Alemania

Cerveza Tasa estándar: 0,787 euros por hectolitro por Grado Plato

- **Tarifa reducida “Pequeñas cervecerías independientes” (producción anual < = 200.000 hectolitros)**

Por hectolitro por Grado Plato (> = 50% de la tasa estándar)	Rango de hectolitros	
0,3935 euros	0	5.000
0,4722 euros	5.000	10.000
0,5509 euros	10.000	20.000
0,5902 euros	20.000	40.000

Fuente: Síntesis de elaboración propia, con datos extraídos el 02/12/2021 en la base de datos: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=4079/1625090400

ii) Bélgica

Cerveza Tasa estándar: 2,0043 euros por hectolitros por Grado Plato

- **Tarifa reducida “Pequeñas cervecerías independientes” (producción anual < = 200.000 hectolitros)**

Por hl por Grado Plato (> = 50% de la tasa estándar)	Rango de hectolitros	
1,7428 euros	0	12.500
1,8010 euros	12.500	25.000
1,8590 euros	25.000	50.000
1,9172 euros	50.000	75.000
1.9754 euros	75.000	200.000

Fuente: Síntesis de elaboración propia, con datos extraídos el 02/12/2021 en la base de datos: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=4079/1625090400

iii) Francia

Cerveza Tasa estándar: 7,68 euros por hectolitro por Grado Plato

- **Tarifa reducida “Pequeñas cervecerías independientes” (producción anual < = 200.000 hectolitros)**

3,84 euros por hl por Grado Plato (> = 50% de la tasa estándar)

- Tarifa reducida “Bajo contenido de alcohol” (< = 2,8%)

3,84 euros por hectolitro por Grado Plato (> = 50% de la tasa estándar)

Fuente: Síntesis de elaboración propia, con datos extraídos el 02/12/2021 en la base de datos: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=4079/1625090400

Estudio sobre viabilidad de cambios en el tratamiento impositivo del sector cervecero artesanal en Uruguay

iv) Portugal

Tarifa estándar por Grado Plato	Información adicional en Grados Plato	
10,44 euros		Grados Plato <= 7º
16,70 euros	Grados Plato >= 7º	Grados Plato <= 11º
20,89 euros	Grados Plato >= 11º	Grados Plato <= 13º
25,06 euros	Grados Plato >= 13º	Grados Plato <= 15º
29,30 euros	Grados Plato > 15º	
Tarifa reducida	<ul style="list-style-type: none"> • "Bajo contenido de alcohol" (<= 2,8%) 	
8,34 euros	resistencia en volumen > 0,5% y <= 1,2%.	
4,17 euros	"Pequeñas Cervecerías Independientes" por Vol.> 0,5% y <= 1,2%.	
Tarifa reducida	<ul style="list-style-type: none"> • "Pequeñas cervecerías independientes" 	
	(producción anual <= 200.000 hectolitros por Grado Plato)	
5,22 euros		Grados Plato <= 7º
8,35 euros	Grados Plato >= 7º	Grados Plato <= 11º
10,45 euros	Grados Plato >= 11º	Grados Plato <= 13º
12,53 euros	Grados Plato >= 13º	Grados Plato <= 15º
14,65 euros	Grados Plato >= 15º	
<i>Fuente: Síntesis de elaboración propia, con datos extraídos el 02/12/2021 en la base de datos:</i> https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=4079/1625090400		

5) Hacia un rediseño del tratamiento tributario de las cervezas artesanales

El análisis realizado en este estudio sobre la imposición indirecta que grava la producción y la comercialización de cervezas en Uruguay muestra que el tratamiento impositivo actual provoca efectos asimétricos que penalizan a las empresas nacionales que producen cervezas artesanales, frente a competidores que producen, importan y comercializan cervezas industriales para el mercado interno.

El estudio revela que los impuestos vigentes indican que el sistema de determinación del IMESI, así como la aplicación del IVA sobre el precio de venta incluyendo el impuesto específico, hace que la alícuota efectiva que deben pagar las cervezas artesanales sea, considerablemente, superior a la que pagan las empresas que producen y comercializan cervezas industriales. La corrección de estas asimetrías en la tributación implica, necesariamente, realizar ajustes que requieren cambios en el esquema de determinación del IMESI para las cervezas artesanales, en la medida en que los fundamentos de la aplicación de los impuestos indirectos que gravan a las cervezas no tienen en cuenta que, en la práctica, puedan producir sesgos que favorecen o perjudican a las empresas que participan en el mercado.

La moderna literatura sobre imposición selectiva al consumo coincide en que existen buenos fundamentos para que bebidas alcohólicas, en general, sean gravadas por estas modalidades tributarias. Existe acuerdo, asimismo, sobre que estas modalidades tributarias deberían aplicarse bajo forma específica, atendiendo las consideraciones relativas a los efectos del consumo excesivo de

alcohol sobre la salud. La tradición en esta materia para determinar las alícuotas tributarias es recurrir a la utilización de criterios de graduación alcohólica y a contemplar tratamientos diferenciales entre las bebidas alcohólicas que surgen de procesos de fermentación y de destilación.

El ordenamiento jurídico uruguayo ha adoptado por este tipo de criterios, aunque cabe precisar que la exoneración de IMESI vigente para los vinos (excepto vinos finos cuya graduación alcohólica exceda de 16° G.L.) implica un tratamiento tributario discriminatorio en contra de otras bebidas alcohólicas que se fabrican a partir de procesos de fermentación y que tienen niveles de graduación alcohólica similares o inferiores a las de la mayoría de los vinos que se producen en nuestro país, como es el caso de las cervezas artesanales.

La consideración de objetivos sanitarios en el diseño de la imposición selectiva al consumo sobre las bebidas alcohólicas debería tener en cuenta los efectos colaterales de la tributación específica sobre las condiciones en que se desenvuelve la competencia entre las empresas que producen y comercialización los diferentes productos que se ofrecen en el mercado. Atendiendo a este tipo de consideración, algunos países han implementado esquemas tributarios específicos y diferenciados para las cervezas artesanales, contemplando las características de la organización empresarial y las particulares formas de producción que predominan entre las empresas que producen cervezas artesanales.

La atención de estas particularidades hace que el diseño de la imposición específica haya mantenido el criterio de gravar el consumo de alcohol, pero que se haya optado por contemplar de forma expresa las características de las empresas productoras de cervezas artesanales, a efectos de mitigar los efectos asimétricos negativos implícitos en los esquemas de tributación específica uniforme sobre productos fabricados y comercializados por empresas de dimensiones notoriamente diferentes y que producen a partir de tecnologías tradicionales, mucho más intensivas en trabajo y con mayores costos de producción. En definitiva, el tratamiento diferencial que tienen en muchos países las cervezas artesanales, recoge los argumentos basados en las externalidades que tiene el consumo de alcohol y en el carácter “no meritario” del mismo, pero ha tratado de mitigar los impactos colaterales sobre la competencia con consecuencias distributivas que se consideran como efectos negativos indeseados.

La experiencia internacional ofrece ejemplos útiles para avanzar en el rediseño del IMESI que se aplica en nuestro país sobre las cervezas artesanales. Las soluciones implementadas en la Unión Europea (aplicada en algunos países) y en Estados Unidos, muestran que existen formas de corregir las asimetrías que provoca la aplicación de alícuotas uniformes sobre el consumo de cervezas, conservando los argumentos básicos que apuntan a desestimular el consumo de alcohol, y que se encuentran en la base de la imposición específica al consumo de cerveza. La racionalidad de los diseños propuestos en estos países y la relativa simplicidad con que las administraciones tributarias gestionan la heterogeneidad de las alícuotas aplicadas sobre las distintas variedades de cervezas artesanales, ofrece un marco adecuado para avanzar en el rediseño del IMESI actualmente vigente en nuestro ordenamiento tributario.

En definitiva, una propuesta de exoneración del IMESI sobre el consumo y comercialización de cervezas artesanales, equiparando a estos productos con la excepcional situación en que se encuentran los vinos entre las bebidas alcohólicas en nuestro país, no sería convergente con las mejores prácticas internacionales en la materia, que han apuntado en los últimos tiempos a generar una discriminación significativa del tratamiento de las cervezas artesanales frente a las cervezas industriales.

Estudio sobre viabilidad de cambios en el tratamiento impositivo del sector cervecero artesanal en Uruguay

Existen, por tanto, fundamentos razonables y existen experiencias de referencia a nivel internacional con una alícuota reducida respecto del régimen general, para avanzar hacia una readecuación del IMESI aplicable en Uruguay sobre las cervezas artesanales.

Referencias bibliográficas

- Atkinson, Anthony B. and Joseph E. Stiglitz (1976). *The design of tax structure: Direct versus indirect taxation*. Journal of Public Economics 6, 55-75.
- Azar, P., Bertino, M., Bertoni, R., Fleitas, S., Gracia Repetto, U., Sanguinetti, C., Sienna, M., & Torrelli, M. (2009). *¿De quénes, para quiénes y para qué? Las finanzas públicas en el Uruguay del siglo XX*. Instituto de Economía. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Universidad de la República. Montevideo. Editorial Fin de Siglo.
- CEPAL (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019: Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*. Santiago de Chile.
- CIESU (2021). Santa Cruz, E. & Sosa, A.; *Estudio diagnóstico sobre el sector cervecero artesanal en Uruguay. Caracterización, desafíos y oportunidades para el desarrollo*. AMAU – ANDE- CIESU.
- Cnossen, S. (2010). *La economía de los Impuestos Especiales*. Papeles de Economía Española, 125(126), 270-285
- Cnossen, S. (2020), *Excise Taxation for Domestic Resource Mobilization*, CESifo Working Paper No. 8442.
- Corlett, W.J. and D.C. Hague (1953-54). *Complementarity and the excess burden of taxation*. Review of Economic Studies 21, 21-30.
- CRS (2021) Congressional Research Service (21.7.2021). *Craft Alcoholic Beverage Industry: Overview and Regulation*. CRS Reports, United States Government.
- Deloitte (2017). *La Cerveza Artesanal. Una experiencia multisectorial*. Deloitte: Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza, S.C.
- DGI. *Boletín Estadístico 2020*. Uruguay, Dirección General Impositiva.
- Diamond, Peter A. (1975). *A many-person Ramsey rule*. Journal of Public Economics 4, 335- 342.
- Diario Oficial de las Comunidades Europeas (31.10.92). *Directiva 92/83/CEE* del Consejo 19 de octubre de 1992 N° L 316/21
- Diario Oficial de las Comunidades Europeas (31.10.92). *Directiva 92/84/CEE* del Consejo 19 de octubre de 1992 N° L 316/29
- European Commission. Taxation and Customs. *Taxes in Europa Database*
https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=4061/1593554400
- FIDE Tax & Legal (2020). Toribio, M. *Informe FIDE: La Tributación de la Cerveza Artesana*. España.

- Galindo, L., Jiménez, J., & Lorenzo, F. (2022). *Criterios ambientales como fundamento de la imposición especial al consumo en los países de América Latina*. Montevideo. CINVE.
- Hines, James R., Jr. (2007). *Taxing consumption and other sins*. Journal of Economic Perspectives 21, 49-68.
- O'Donoghue, Ted and Matthew Rabin (2006). *Optimal sin taxes*. Journal of Public Economics 90, 1825-1849.
- Pigou, A.C. (1920). *The economics of welfare*. London: Macmillan.
- Ramsey, Frank P. (1927). *A contribution to the theory of taxation*. Economic Journal 37, 47-61.
- Sandmo, Agnar. (1975). *Optimal taxation in the presence of externalities*. Swedish Journal of Economics 77, 86-98.
- Sevilla Segura, J., (2004). *Política y Técnica Tributarias*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública.