



UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION

INSTITUTO DE LA HACIENDA PUBLICA

CUADERNO Nº 26

LOS IMPUESTOS FINALISTAS EN EL URUGUAY

P O R

RAUL IBARRA SAN MARTIN

APARTADO DE LA "REVISTA DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION" - Nº 17

MONTEVIDEO

URUGUAY

1959

De la propia naturaleza del impuesto surge que el mismo provoca efectos económicos y sociales de intensidad, redistribuyendo una parte del rédito y de la riqueza privada, que pasa de manos de los contribuyentes, a los funcionarios, pensionistas, proveedores, usuarios, etc.

Pero ajena a esa distribución, dimanada de su esencia, puede suceder y sucede, que el Estado busca una redistribución deliberada. Nos alejamos así de la noción clásica y ortodoxa de la neutralidad fiscal, como recurso exclusivo para atender los gastos presupuestales, y entramos en la moderna zona de lo que se ha llamado "finanzas beligerantes" por oposición a "finanzas neutrales".

Y la utilización del impuesto como instrumento regulador de la actividad económica adquiere tal intensidad, que los principios de justicia son desplazados muchas veces, provocando así reacciones de índole variada en los comportamientos de los contribuyentes.

Esta distorsión en materia fiscal, provocada especialmente en la década de los treinta como consecuencia de nuevas orientaciones impresas por algunos economistas a la política fiscal, llega a una cierta madurez cuando el impuesto afirma su calidad de recurso, y armónicamente tiende su forma accesoria a intervenir en el campo económico y social.

Como concluye el Cr. Ibarra en su excelente estudio, no es posible invertir los términos y transformar al impuesto en el instrumento por excelencia del dirigismo económico y del reformismo social.

La tesis presentada por el Cr. Ibarra para el cargo de Profesor Agregado de Teoría de la Hacienda Pública modela con precisión los planteamientos doctrinarios y su campo de aplicación y vierte ese contenido en el sistema fiscal de la República en un minucioso análisis que desemboca en la confirmación de la teoría de Scialpi sobre los impuestos finalistas; su conversión paulatina en impuestos fiscales por encima de los fines económicos o sociales propuestos por el legislador.

JUAN EDUARDO AZZINI

Director del Instituto

LOS IMPUESTOS FINALISTAS EN EL URUGUAY

CAPITULO I

NEUTRALIDAD FINANCIERA FISCALIDAD - FINALIDAD - PARAFISCALIDAD

INTRODUCCION.

De distintas maneras puede encararse el estudio de la ciencia de las Finanzas.

En primer lugar, se puede estudiar sólo la esencia del fenómeno financiero; las causas, los efectos y las leyes a que obedecen los mismos. Sería la ciencia de las finanzas puras. Lo demás no es Finanzas, sino Política, Sociología, Derecho, etc.

Pero los conceptos de finanzas puras también varían. Para algunos autores sólo se deben estudiar los ingresos. Así GRIZIOTTI dice: "La ciencia de las finanzas puras es una ciencia abstracta que estudia la construcción lógica y sistemática, las leyes y los principios de los sistemas, sean concretos, sean ideales, de *reparto* de las cargas públicas...".

El estudio de los gastos, según este autor, no forma parte de las Finanzas. EINAUDI, en su magistral "Principios de Hacienda Pública", tampoco trata de los gastos públicos.

LEROY-BEAULIEU, se muestra también de la opinión de que el problema teórico al cual de lugar el gasto público, no sea de la competencia de la ciencia financiera, sosteniendo que como no es necesario que el constructor de una casa examine si el edificio es demasiado grande para el rédito y la posición social del interesado sino que sólo debe tratar de que la casa sea sólida y bella, así un autor de Finanzas tiene por cometido solamente el demostrar como los Estados pueden procurarse sus entradas.

De Viti de MARCO, excluye sólo parcialmente el estudio del fenómeno del gasto público, es decir, excluye el examen del *mérito* de cada una de las ramas de gastos y de las respectivas necesidades públicas que son satisfechas; todavía considera como un cometido de la ciencia financiera el estudio del *modo* de como financieramente se provee a las necesidades públicas.

BASTABLE está en una posición diferente al sostener que: “Ni en teoría ni en la práctica, es conciliable separar los problemas de los gastos de aquellos que se refieren a las entradas; por otra parte, por las discusiones teóricas, los principios y los hechos del gasto son de considerable interés”.

Para ADAMS una teoría del gasto público encuentra lugar en la ciencia de las Finanzas, porque sólo así se puede evitar el peligro de que la Administración haga una demanda excesiva del dinero de los ciudadanos.

Pero frente a los que son partidarios del estudio de la ciencia pura de las Finanzas, están quienes entienden que debe considerarse el fenómeno financiero en su totalidad, tal como se presenta en la realidad, haciendo intervenir todos los factores y, además, dando normas de aplicación práctica.

Tendríamos entonces no sólo un estudio de finanzas puras sino de política financiera. Esto es lo que sostienen sobre todo, los autores franceses y alemanes.

Muy claramente lo expresa JEZE cuando dice: “creo que es necesario estudiar los fenómenos financieros teniendo en cuenta todos los factores, no sólo los puramente financieros y económicos, sino también los políticos, sociales, jurídicos, etc.”.

NAHARRO MORA también entiende que la ciencia de la Hacienda, en un sentido amplio comprende una serie muy diversa de disciplinas. En primer lugar, la teoría de la economía financiera pero, además la Historia de la Hacienda, el Derecho Financiero y la Política Financiera.

La Política Financiera es, como su nombre lo indica, una ciencia aplicada o un arte que usando como elementos instrumentales los conceptos teóricos e históricos-financieros, procura medios racionales para la buena organización y funcionamiento de la vida económica de los grupos políticos.

NEUTRALIDAD E INTERVENCIONISMO.

Antes de entrar a fondo en la consideración de este punto y sus distintos aspectos, corresponde dar una definición o concepto inicial de la neutralidad financiera.

Se dice que las finanzas son neutras cuando la acción del Estado, en ese terreno, no produce modificaciones en la situación económica o la estructura social comparativa de los ciudadanos.

La neutralidad aparece así opuesta al intervencionismo, y en consecuencia, resulta una expresión sinónima al liberalismo en el sentido de que el Estado no debe buscar el equilibrio económico, sino que éste debe fijarse por sí mismo.

Lo que interesa es la abstención del Estado, no su acción y las finanzas públicas no deben conducirse en base a consideraciones económicas o sociales.

El intervencionismo, por el contrario, le asigna un papel fundamental a los aspectos sociales o económicos, los que las finanzas tiene no sólo la posibilidad sino el deber de contemplar activamente.

TROTABAS considera que esta querrela debe quedar fuera del campo de las Finanzas.

Para él las Finanzas son necesariamente neutras, porque como toda ciencia, tiende exclusivamente al conocimiento y no a la realización de un determinado apriorismo. No puede, en consecuencia, plantearse una opción necesaria entre la tesis liberal, o la tesis intervencionista. Lo financiero no es ni liberal ni socialista, como no puede ser monárquico o republicano, creyente o ateo, materialista o espiritualista.

Y es precisamente así, por ser neutra, que se adapta tanto a una posición como a otra. A los Poderes del Estado corresponde elegir una política liberal o intervencionista y la ciencia financiera debe proporcionar objetivamente los medios que permitan resolver los problemas vinculados a esa ciencia, dentro del orden o política elegida.

Esta concepción de la neutralidad financiera no significa desconocer el aspecto económico y social de las finanzas públicas. Implica, por el contrario, el conocimiento de todos estos aspectos, porque deben servir y no oponerse, a las posiciones económicas y sociales que el Estado ha fijado por sus órganos competentes.

NAHARRO MORA dice que la teoría de la Hacienda, en cuanto teoría económica, es decir, que examina la aplicación alternativa de medios limitados, prescinde de toda intervención en la determinación de los fines.

Los fines, o sea las necesidades comunes que constituyen la meta de actuación de los grupos totales (Estados, Federaciones, Municipios, etc.) surgen en virtud de la decisión colectiva de satisfacer en forma asociada ciertos estados de insatisfacción sentidos por los sujetos.

La teoría de la Hacienda comienza su trabajo cuando estos fines han sido ya establecidos, analizando los procedimientos más económicos para subvenir a ellos. Pero se guardará muy bien de hacer otra cosa que en los casos extremos —cuando por las características de los fines elegidos descubre que la satisfacción asociada de ellos conducirá a soportar costos o sacrificios superiores a los que originaría la satisfacción no asociada de los mismos— advertir estos hechos, por si el grupo (que es la sola entidad decisora) cree oportuno modificar sus fines.

Una teoría pura de los grupos totales no excluiría la consideración de fines por la Hacienda, puesto que el único criterio racional que el grupo puede usar como fundamento de su erección es, precisamente, ser más económico (esto es, implicar un costo menor), satisfacer en forma asociada ciertos fines, que no atender a ellos por otros procedimientos (la acción aislada o complementaria de los sujetos). Razonando así, no existe fundamento para pensar en una oposición entre la lista de los fines del grupo y los dictados que regulan las actividades económicas de los hombres; pero no puede olvidarse que los grupos totales son, en la vida real, grupos políticos. Por tanto, no sólo intervienen en la elección de los fines del grupo criterios de naturaleza económica y la intervención de factores de otra índole (políticos, técnicos, sociales, religiosos, etc.) que operan constantemente sobre las entidades políticas, puede desviar notablemente la tabla de fines de éstas, del aspecto que tendría si los grupos tales fuesen entes reales per se.

La teoría de la Hacienda tiene un solo criterio para valorar la conveniencia del cumplimiento asociado de una necesidad, y éste es un criterio

de costo, es decir, un criterio económico. Si el poder de imperium de la entidad política apoya algún fin por razones diversas, la función de la Hacienda es procurar la satisfacción menos costosa de aquel fin; y si el procedimiento para conseguir esto es atender al fin de manera no asociada, advertirlo así, para buscar, en todo caso, dentro de la economía de asociación, el medio relativamente menos costoso que pueda encontrarse aún.

Esta es la significación que tiene, decir que la Hacienda es una ciencia neutral; esto es, que no toma posición alguna directamente eficiente en la determinación de los fines de los grupos políticos.

Tal neutralidad dista, sin embargo, de ser inoperante por completo pues si el exceso de costo o sacrificio que para el grupo significa mantener la consecución de un fin por procedimientos asociados, supera el interés de otra naturaleza (política, social, religiosa, etc.) que ha motivado decretar el cumplimiento común, debe suponerse que la entidad política acabará borrando de la lista de sus fines a éste, abandonándolo a su eventual logro por medios no financieros.

Manuel DE TORRES, catedrático de Teoría Económica de la Universidad de Madrid, aborda también el tema de la neutralidad financiera. De Torres relaciona tres conceptos que están íntimamente vinculados: el liberalismo económico, la neutralidad financiera y el equilibrio presupuestal.

Este autor entiende que si bien la Hacienda Pública ha realizado avances muy considerables en su elaboración teórica, no puede sostenerse que la construcción teórica y su lógica consecuencia —la política financiera— hayan llegado a alcanzar la perfección formal, la sistemática rigurosa y el encadenamiento lógico entre la teoría y la política. Señala así, diversas contradicciones que, existen a su juicio, en el orden señalado.

Pero para él, lo más contradictoriamente paradójico de todo es que la Hacienda tradicional, que es la consecuencia de los principios de la economía liberal, la teoría más neutral que existe es, en la propia elaboración teórica, rabiosamente beligerante, puesto que su idea central es el criterio valorativo de distribución del impuesto.

Por otra parte, la política financiera no puede tener distinta naturaleza que las otras ramas de la política económica, que consiste en determinar los fines que alternativamente puede perseguir el gobernante que, en definitiva, es resultante de consideraciones de índole social, económica, política, etc. sin que pueda haber subordinación de una a otra, sino que surge de una transacción, denominada resultante política.

Si admitimos esto, el ideal financiero de neutralidad sólo es posible en dos casos: a) cuando el Estado carece de política económica y social o sea el ideal del liberalismo más rancio; b) cuando el Estado renuncia al empleo de las medidas financieras para conseguir fines económicos y sociales, pero entonces, mantener la neutralidad, es prescindir de medios adecuados para la consecución de los fines perseguidos por el Estado.

En estos momentos es imposible hablar de neutralidad, pues en lo que se quiere ser neutral es en el orden económico y social y mantener ese criterio dentro del Estado intervencionista actual, es una evidente contradicción.

Entrando ahora a la vinculación del concepto de neutralidad con el de nivelación presupuestal, dice DE TORRES que una de las más importantes ramas de la Hacienda Pública, la Política Financiera, tiene como base una gran pobreza conceptual, puesto que su fin es la nivelación del presupuesto utilizando como medio una estructura tributaria que subordina toda otra consideración a igualar los ingresos con los gastos sin lesionar el criterio valorativo o vulnerándolo claramente, tal vez por aplicación del principio de que el fin justifica los medios.

DE TORRES, parafraseando a FISHER en su obra "Principles of Economics" que decía que según la escuela liberal se podía transformar a un loro en un gran economista, bastando enseñarle a responder a todas las preguntas con dos palabras: la oferta y la demanda, también ese mismo loro podría ser un gran Ministro de Hacienda, siguiendo los cánones de la política financiera clásica con tal que aprendiera dos nuevas palabras mágicas: nivelación presupuestal, ya que, en su criterio, en esa política no existe más que el impreciso y fluctuante principio de que ciertos ingresos deben ser iguales a ciertos gastos. Pero los autores clásicos no han podido ponerse de acuerdo cuales son exactamente los ingresos ordinarios y como contrapartida, cuales son los gastos imputables, dada su naturaleza, al ejercicio normal o período presupuestal.

Pero la ciencia de la Hacienda evoluciona de tal manera que ya es difícil mantener un dualismo artificial que contrapone la actividad económica individual con la actividad económico-financiera del Estado y así lo van percibiendo autores de la jerarquía de EINAUDI que ataca vigorosamente los criterios valorativos de la Hacienda, o de VITI de MARCO, que considera que el Estado es un factor en el proceso de la producción, realizándose así un acercamiento entre la actividad financiera y el proceso de la formación de los precios en la economía. Otro autor, Hugh DALTON, rechaza el ideal financiero de la nivelación presupuestaria y señala, por otra parte, la importancia de los efectos del impuesto sobre la producción.

No obstante estas posiciones expuestas por tan destacados financistas, se mantenía el principio de la nivelación presupuestal y el ideal de que el Estado debía ser neutral, no obstante ser los hacendistas beligerantes, pues le daban a su ciencia un criterio valorativo.

Paralelamente la teoría monetaria, rudimentaria en sus comienzos, había evolucionado poderosamente y llegado a la conclusión de que no es la cantidad de medios de pago, sino el volumen de la renta lo que determina las oscilaciones del nivel de los precios. Admitir esto es destruir la fórmula neutralidad = nivelación presupuestal.

En efecto, no garantiza la neutralidad el hecho de que la cantidad de medios de pago que el Estado resta al sistema por el impuesto, sea igual a la que reinyecta en él por los gastos públicos; debe cumplirse otra condición; que la cantidad de renta que con el impuesto se confisca a los contribuyentes, sea igual al volumen de renta creado por el gasto.

De acuerdo a los adelantos de la teoría monetaria, es en estos términos que deben plantearse las condiciones de la neutralidad financiera.

NEUTRALIDAD GENERAL Y NEUTRALIDAD ESPECIAL

Algunos autores como Kjeld PHILIP, distinguen dos clases de neutralidades: la general y la especial. PHILIP desarrolla su pensamiento dentro de una orientación en la que la actividad financiera es una actividad de caja, o sea que la política financiera queda comprendida dentro de la actividad monetaria.

Por *neutralidad general* se entiende que la actividad total será aquella que se hubiera producido de no intervenir el Estado. El resultado de la neutralidad general, es que no surja tendencia alguna a modificaciones en el nivel de precios y de empleo, por consecuencia de la intervención.

Para la *neutralidad especial* las exigencias son mayores, ya que entonces la intervención tampoco puede alterar nada en la actividad, dentro de los varios grupos profesionales y locales de la sociedad.

Puede, por lo tanto, concebirse la existencia de una neutralidad general sin una neutralidad especial; pero la concepción inversa no es admisible, es decir, que exista una neutralidad especial sin una neutralidad general.

De manera que podría ser posible lo siguiente; obtener una neutralidad general, en combinación con una intervención especial. Así planteadas las cosas, hasta es posible un acercamiento entre las conclusiones de la escuela liberal y de la política intervencionista.

Para el estudio que hace PHILIP de las dos neutralidades mencionadas, es necesario conocer su clasificación vinculada de gastos y de ingresos.

Los ingresos pueden provenir: a) de impuestos y b) empréstitos. A su vez con esas dos distintas financiaciones de los gastos pueden ser, en ambos casos, divididos así:

- 1) Pagos sin rendimiento compensatorio simultáneo. p. ej. intereses, pensiones, subsidios, etc.
- 2) Pagos con rendimientos compensatorio simultáneo de tipo económico. P. ej. prestaciones de trabajo de los funcionarios, compras de materiales, expropiaciones de tierras, etc.
- 3) Pagos con rendimientos compensatorio simultáneo de tipo financiero. P. ej. reembolso de la Deuda Pública.

La explicación de los casos citados, en total seis posibilidades la haremos siguiendo lo indicado en la figura 1.

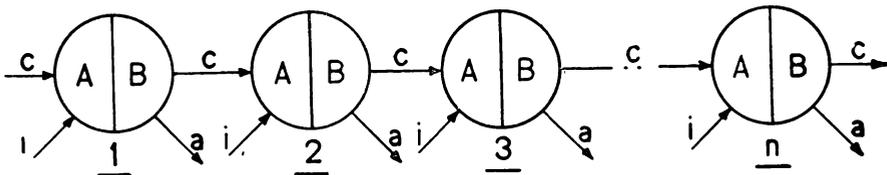


Fig. 1

El sistema económico tiene dos fases A y B; la primera es la situación *ex post* y B la situación *ex ante*, o sea que se dirige hacia la actividad futura.

La fase A del sistema se encuentra nutrida por dos corrientes *c* e *i* que reciben los ciudadanos por su aportación productiva; *c* representa la parte que se entrega como pago por la venta de bienes para el consumo, *i* lo que se entrega por venta de bienes para la inversión.

Si pasamos ahora a la situación *ex ante* o sea a la fase B, tenemos que los bienes recibidos por el sistema, tienen a su vez salida por dos posibilidades; se gastan en satisfacer el consumo (*c*) actuando como demanda en la situación siguiente o se ahorran (*a*), colocándose en órdenes de pago o en bienes que no sirvan para el consumo. La parte del ahorro que no adquiere carácter monetario, sino que se destina a compra de bienes, queda a su vez comprendida en la corriente *i* de la situación siguiente.

Resumiendo, lo que entra al sistema por *c* e *i*, sale por *c* y *a*. Sólo *a* puede alterar el equilibrio, porque dentro de la misma, además de la compra de bienes para inversión, está la compra de órdenes de pago, aspecto este último, de decisiva importancia para todo el sistema.

Sobre la base de estos lineamientos generales, vamos a estudiar los casos que pueden presentarse.

1) *Financiación con impuestos para pagos sin rendimientos compensatorio simultáneo.*

La figura 2 nos explica cómo se desarrollarían —en un plano teórico— los acontecimientos.

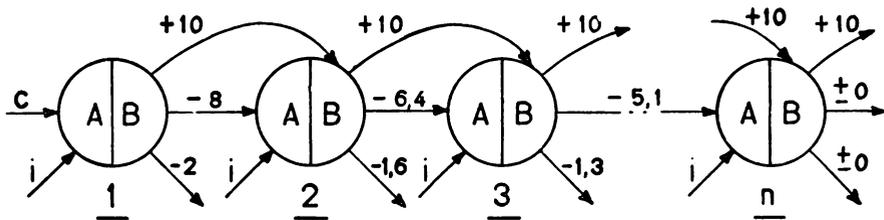


Fig. 2

En la situación 1 supongamos que se gravan con impuestos el 10 % de la capacidad contributiva total que es 100 millones, es decir, se cobran 10, los que salen de B y entran en la situación siguiente 2, también en B. Esto es así porque hemos supuesto que el impuesto se emplea sin rendimiento compensatorio ya que la parte A, según hemos explicado anteriormente, corresponde a lo que reciben los ciudadanos por su aportación productiva.

En otras palabras, siguiendo a DALTON, diríamos que el importe recaudado por impuestos se gasta en asignaciones. Si fueran precios de compra, de B (situación 1) la flecha debería ir A (situación 2).

Siguiendo con la explicación de la figura 2, tenemos que los 10 millones sustraídos de las rentas de los ciudadanos de la situación 1, afectan sus gastos y realizarán menos compras para el consumo (80 %) y para inversiones (20 %).

Pasemos ahora a la situación 2. Por vía de asignaciones (gastos sin rendimiento compensatorio simultáneo) reciben 10 de la situación 1 pero se saca una suma igual para la situación 3. Por este concepto no hay cambios.

Pero, por su aportación productiva, reciben 8 menos que antes del establecimiento del impuesto y con una distribución igual que hemos supuesto de 80 % y 20 %, significa que c disminuye en 6,4 y a en 1,6.

En la situación 3 estas cifras son 5,1 y 1,3 o sea el 80 % y el 20 %, respectivamente, de la disminución de 6,4 de c que va de la situación 2 a la 3.

Si seguimos hasta la situación n tenemos que la disminuciones van siendo cada vez menores hasta hacerse ± 0 .

En resumen, una intervención del Estado en las condiciones planteadas, produce un período de contracción pero al final, hay sólo un intercambio de rentas. En otras palabras, se vuelve a la neutralidad general. Gráficamente el resultado final sería el indicado por la figura 3.

Desde luego, se supone que los que reciben las asignaciones las distribuyen de la misma manera que los que las pagan, si no habiendo neutralidad general, no existiría neutralidad especial.

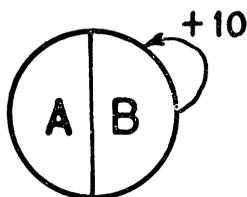


Fig. 3

2º) *Financiación con impuestos para pagos con rendimientos compensatorio simultáneo de tipo económico.*

La figura 4 nos indica como se producirían los distintos movimientos, en un planteo similar al anterior.

Como se emplea el producido del impuesto en gastos con rendimiento compensatorio simultáneo de tipo económico, de B de una determinada situación no va a B de la siguiente como en el caso anterior sino a A.

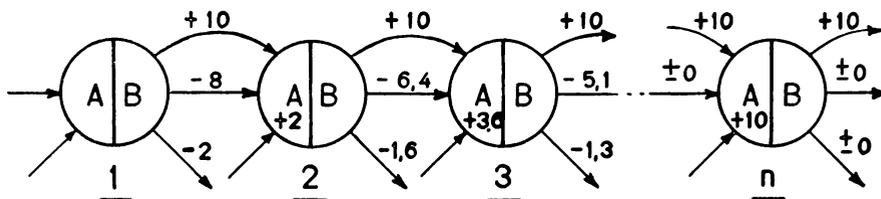


Fig. 4

El resultado final sería el que representa la figura 5, es decir, si hubiera sido iniciado con un consumo de Caja y una intervención fiscal simultánea.

Hay, en consecuencia, una tendencia expansiva en el caso que se realicen gastos con rendimiento compensatorio simultáneo (precios de compra), financiados con impuestos. Si deseamos mantener una política financiera neutral, el impuesto debe ser mayor que el pago de los precios de compra y el excedente desviarse al ahorro (fig. 6).

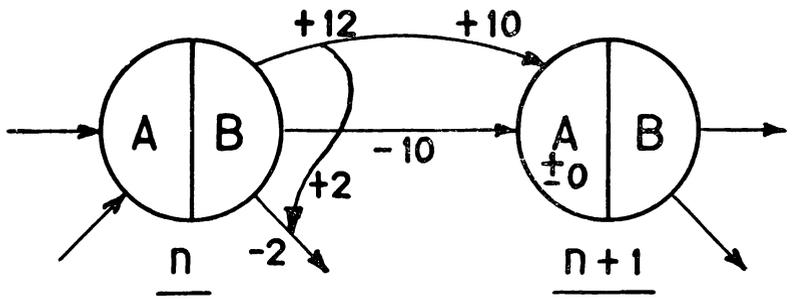
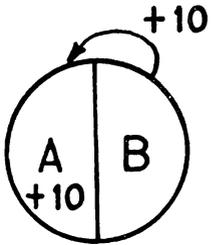


Fig. 5

Fig. 6

Volveríamos así otra vez a una situación de neutralidad general, después de un período de alteraciones, como consecuencia de dos intervenciones que al final se contrarrestan.

Por otra parte, suponemos que los que reciben los pagos mantienen una distribución similar entre el ahorro y el consumo, que la que tenían los contribuyentes, sino podría llegarse al caso de un resultado final de neutralidad general pero no de neutralidad especial.

3º) *Financiación con impuestos para pagos con rendimiento compensatorio simultáneo de tipo financiero.*

Uno de los casos típicos de este grupo es la amortización de la Deuda Pública.

Las reacciones que se producirían, con el mismo razonamiento de los casos anteriores, serían las indicadas en la figura 7.

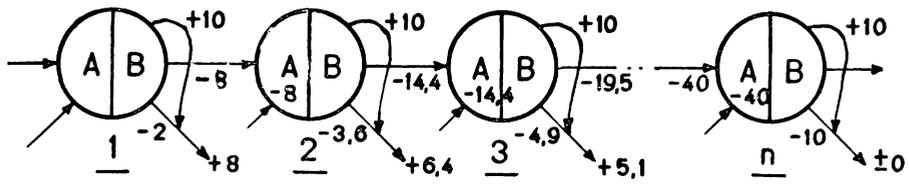


Fig. 7

Como se ve, se producen en este caso, fuertes efectos depresivos. DALTON cuando estudia la intervención del Estado por la vía del gasto, considera la gran importancia que tiene la desviación de los recursos económicos —en este caso desviación del gasto al ahorro— por la vía de la constitución de un fondo de amortización de la Deuda Pública, nutrido de impuestos.

El retirar con el impuesto fondos que de otra manera irían al gasto privado y destinarlos a la amortización de Deuda, o sea al ahorro, tiene, como es fácil entenderlo, efectos depresivos, tal como se ha demostrado gráficamente.

Quedarían por estudiar los casos de gastos financiados con empréstitos. Nos limitaremos a exponer un caso típico, ya que la característica fundamental de este grupo es el carácter expansivo que adquiere la intervención estatal.

La figura 8 nos da una clara idea de cómo se desarrollarían los hechos.

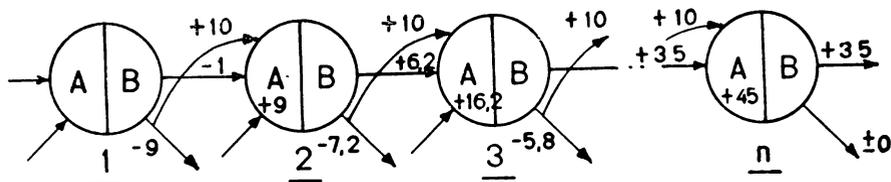


Fig. 8

La expansión que se produce es muy grande, muy superior a lo que sería si los gastos se hubieran financiado con impuestos.

En resumen, la política financiera estatal, según las modalidades adoptadas, puede provocar corrientes expansivas, depresivas o no producir alteraciones en el campo económico. En otras palabras, en algunos casos mantenemos la neutralidad financiera pero en otros hay una menor neutralidad o no la hay, según el carácter de la política intervencionista del Estado.

NEUTRALIDAD FINANCIERA EN GASTOS E IMPUESTOS

La actividad financiera tiene dos fases: los gastos y los ingresos. Hemos visto que la neutralidad puede alterarse por medidas estatales en uno u otro sentido, o puede lograrse porque las medidas en un sentido que la alteran, se contrarrestan por otras en el sentido contrario. Es decir, que dos intervenciones pueden llevar a la neutralidad.

Entrando ahora al estudio de la neutralidad del punto de vista impositivo, para obtenerla deben cumplirse los siguientes requisitos:

1º) El impuesto debe ser solamente un medio de hacer frente a los gastos públicos. Su finalidad debe ser, por lo tanto, exclusivamente fiscal quedando excluido todo intervencionismo con fines extrafiscales.

2º) La detracción que el impuesto realice de las rentas de los ciudadanos, no debe modificar la situación económica y financiera comparativa de los integrantes de la colectividad. Es decir, que la imposición debe basarse en el principio de la capacidad contributiva.

Para otros, con un criterio más limitado, dado que la imposición disminuye la riqueza de que pueden disponer los particulares, para mantener la neutralidad es necesario que luego del establecimiento del impuesto, la estructura económico-social no hubiera variado, en el sentido de que las proporciones entre los capitales y las rentas de los ciudadanos *se mantengan* incambiadas.

Debemos insistir en que la actividad financiera tiene dos aspectos: los gastos y los recursos. En consecuencia, si bien la imposición puede ser neutral en el sentido de que no haya alterado la distribución de las rentas, esta neutralidad puede ser modificada por los gastos del Estado, al repartirse entre una clase social, lo recaudado en otra.

Podría pues darse el caso de una política fiscal general no neutral, no obstante seguirse una política impositiva neutral.

LA NEUTRALIDAD IMPOSITIVA Y LA DOCTRINA

En general los clásicos han tenido durante mucho tiempo una marcada hostilidad hacia el impuesto, por ser contrario a la neutralidad, ya que afectaba siempre el equilibrio económico. No se concebían, pues, impuestos neutros.

Pero algunos autores, también clásicos, han creído, no obstante, que en determinados casos y dentro de ciertos límites, el impuesto puede conciliarse con la neutralidad.

RICARDO que, desde este punto de vista, puede considerarse un precursor de la teoría del filtro; acepta el papel de redistribución que cumple el impuesto, en el sentido de que el Estado no se guarda para sí nada de lo que recauda.

Si el Estado gastara tan útilmente como lo hubieran hecho los particulares, el poder adquisitivo que les retiró por vía del impuesto, el equilibrio se restablecería, salvándose así la neutralidad.

Es cierto que en este caso el impuesto no se concibe neutro por sí mismo, sino teniendo también en cuenta el reverso de la medalla, es decir, los gastos del Estado.

Los fisiócratas consideraban que la riqueza tenía un solo origen: la tierra. Sólo una clase social era productiva, la de los agricultores, que daban un producto neto igual a la diferencia entre las riquezas cosechadas y las gastadas para obtenerlas.

Estas ideas debían conducir naturalmente a sostener que los impuestos debían gravar solamente el producto neto, puesto que fuera de él no hay verdadera riqueza. Es por esto que han preconizado un sistema fiscal basado en un impuesto directo único, sobre el producto neto del cultivo de las tierras y percibido de manos de sus propietarios.

Este impuesto único respetaba también la neutralidad, ya que fuera de la indicada, no existía otra verdadera capacidad contributiva.

Pero es fácil comprender que el error de los fisiócratas en sus ideas económicas, llevaba en sí un concepto errado en materia financiera.

Si admitimos que hay otras riquezas fuera de la agricultura y si de acuerdo con la neutralidad, para mantener incambiada la estructura económica, deben gravarse todas las rentas, hay que extender la esfera de la imposición y, en consecuencia, rechazarse la idea del impuesto único al producto neto de la tierra.

TURGOT afirma la neutralidad del impuesto diciendo: "No es toda riqueza real que puede pagar el impuesto, es necesario además que esté disponible, es decir, que no sea necesaria a la reproducción del año siguiente, sea mediata o inmediatamente".

Los autores liberales atacan el intervencionismo del Estado y no admiten los impuestos finalistas. El impuesto para ellos debe ser puramente fiscal. Ya el impuesto fiscal lleva en sí arbitrariedades e injusticias, las que se agravarían con el impuesto finalista. Con ellos pueden dejarse de lado los principios de justicia y sus efectos pueden ser peligrosos como arma demagógica de una clase contra otra.

Las distintas *escuelas socialistas* aceptan los impuestos finalistas como medio, aunque con fines distintos.

Los socialistas de Estado sostienen que el impuesto no debe ser un recurso fiscal sino un arma de reforma social. El Estado debe intervenir en la distribución de la riqueza para evitar desigualdades chocantes.

Los marxistas colectivistas dicen que no se trata de un problema de reparto sino de reparación de las clases desposeídas, los proletarios. Es un problema de reparación integral y no de atenuar desigualdades bruscas. No se trata de suavizar un orden creado, sino de cambiarlo estructuralmente en su totalidad o en gran parte.

Henry GEORGE también sostuvo un sistema de impuesto único que tiene como base la idea de la ilegitimidad de la apropiación privada de la tierra.

Según GEORGE, el trabajo es el único fundamento de la propiedad.

Como el hombre no ha hecho la tierra, como tampoco los mares y el aire, que deben todos su origen a Dios o a la Naturaleza, llega a la conclusión de que ningún hombre puede pretender tener un derecho exclusivo de propiedad sobre parte de la tierra, como no podría tenerlo sobre el mar o el aire.

Por el solo hecho de nacer, los hombres tienen igual derecho al uso y goce de la tierra. ¿Cómo puede llevarse a la práctica este derecho?

Un camino sería la propiedad colectiva, pero George se decide por un sistema más sencillo: el impuesto único a la tierra.

Permite que el actual sistema continúe: los propietarios seguirán poseyendo sus tierras, pueden venderlas, arrendarlas, etc., pero el Estado viene a confiscarle sus rentas por medio del impuesto único a la tierra. Aparentemente subsiste el derecho de propiedad pero, en el fondo, la propiedad pasa al Estado que recibe la renta de manos del propietario por medio del im-

puesto. Con palabras del propio GEORGE, el Estado toma la nuez y deja la cáscara.

Como GEORGE considera que la propiedad adquirida por el trabajo es legítima, respeta las mejoras y su sistema de impuesto único grava el suelo desnudo de mejoras.

Este impuesto único de GEORGE tiene dos aspectos: Del punto de vista de las rentas del trabajo o las proporcionadas por las mejoras, es un impuesto neutro, ya que nos las toca. Pero desde otro punto de vista, su teoría tiene finalidades igualitarias, porque quiere hacer desaparecer una serie de rentas que para él son injustas.

SISMONDI estableció una diferenciación entre las rentas destinadas a la subsistencia y las superfluas. Sobre estas últimas debe recaer el peso del impuesto. Dice: "El impuesto no debe jamás alcanzar la parte de la renta que es necesaria a la vida del contribuyente".

Sobre este concepto de lo superfluo basa este autor su noción de neutralidad del impuesto.

Otros autores han considerado que el impuesto puede ser un incentivo que produzca una compensación fiscal.

Así SELIGMAN entiende que el impuesto puede obrar como aguijón o estimulante, porque lleva a un esfuerzo acrecido que aumenta la renta y, por lo tanto, su peso queda absorbido o amortizado. El efecto económico anularía la sensibilidad financiera del impuesto, que de esa manera obraría como un impuesto neutro.

LAUFENBURGER, sin embargo, considera que el impuesto aguijón tiene sólo un alcance limitado, hace desaparecer la carga del impuesto para unos pero no para otros; si no hay igualdad en el tratamiento no puede haber neutralidad. Si esa desigualdad es deseada por el legislador, entonces entraríamos de la neutralidad al intervencionismo, del impuesto con finalidad exclusivamente fiscal, al impuesto con fines extrafiscales.

Condiciones técnicas de la neutralidad impositiva.

Entre las condiciones técnicas de la neutralidad tienen importancia primordial los aspectos monetarios del impuesto y la técnica fiscal.

1º) *La moneda y la neutralidad impositiva.*

El impuesto es una detracción de la economía de los contribuyentes, de una determinada cantidad de dinero. Tiene, pues, un carácter eminentemente monetario y no puede ser neutro, si la moneda en la que se basa, a su vez, no lo es.

Podemos decir que la moneda es neutra cuando por sí misma, no modifica las relaciones entre deudores y acreedores. Una moneda con tendencia a la desvalorización o sea en un período de inflación favorece a los deudores con perjuicio de los acreedores. No puede hablarse de un sistema impositivo neutral basado en una moneda técnicamente no neutral.

En un período de depreciación monetaria tiende a producirse una desigualdad en el sacrificio de los contribuyentes, los poseedores de rentas fijas sienten la carga impositiva cada vez más pesada, puesto que su renta real

va disminuyendo. Por el contrario, aquellos contribuyentes cuya renta acompaña al movimiento ascendente de precios y salarios —caso de los comerciantes e industriales— suben proporcionalmente el mismo peso fiscal que antes.

2º) *La neutralidad y la técnica fiscal.*

Dos aspectos deben considerarse en este punto y son el asiento y la tasa del impuesto.

Con referencia al asiento pueden presentarse varias situaciones. El impuesto sobre el capital puede estar de acuerdo a la neutralidad, si admitimos que la riqueza fundada expresa una capacidad contributiva superior a la riqueza no fundada, basada en el trabajo.

En el impuesto a la renta, la discriminación de las mismas, gravando más pesadamente la renta del capital que la del trabajo, es conciliable con la neutralidad, si se tiene en cuenta la mayor estabilidad de la primera, frente a la segunda. Se mantendría así el principio de que el impuesto en un sistema financiero neutro no modifica la estructura económica comparativa de los ciudadanos.

Se ha señalado, no obstante, que la desvalorización monetaria y los seguros sociales, afectando en sentido contrario ambas rentas, han ido cambiando la situación, dando mayor estabilidad a las rentas del trabajo y haciendo más aleatorias las rentas del capital.

Los impuestos indirectos al consumo afectan la neutralidad financiera por cuanto no están basados en la capacidad contributiva real. También en este caso, la técnica fiscal más moderna por medio de tasas discriminatorias y exenciones, acercan el sistema impositivo a la neutralidad.

Además del asiento, es de interés estudiar la relación de la tasa del impuesto con la neutralidad.

El planteamiento de esta cuestión nos lleva inevitablemente al estudio del impuesto proporcional y del progresivo.

La regla de justicia de Adam Smith, exige que cada ciudadano contribuya a los gastos del Gobierno, en la proporción de sus respectivas facultades. Pero la regla de justicia se desdobra en otros dos principios básicos: la generalidad o universalidad y la uniformidad.

Según la generalidad todos los ciudadanos, sin excepciones, deben pagar el impuesto. La uniformidad determina en qué medida cada uno debe ser gravado.

ADAM SMITH al dar su primera regla de justicia decía: “No sería falta de razón que los ricos contribuyeran a los gastos del Estado no sólo en proporción a sus rentas, sino con algo más”. Daba así un vago apoyo a la progresividad.

J. B. SAY también se pronuncia por la progresividad al decir: “Una contribución simplemente proporcional, ¿no es más pesada para el pobre que para el rico?... El hombre que sólo produce la cantidad de pan necesaria para su familia, debe contribuir exactamente en la misma proporción que el que no sólo disfruta y le procura a los suyos todos los goces del lujo más suntuoso, sino que, además, acrecienta año a año su tesoro?...”.

Se ha hecho notar que un hombre rico está sometido a la ley del rendimiento creciente, cuanto más posee más fácil le resulta adquirir más aún. La primer moneda, decía Rousseau, es más difícil obtener que el segundo millón. Se puede sostener que las facultades aumentan más rápidamente que el capital o la renta y de ahí que parezca lógico gravar este elemento de capacidad imponible, con tasas de impuestos más que proporcionales.

Basándose en las teorías más modernas del valor, teoría de la utilidad final, algunos autores como SELIGMAN defienden la progresividad. Dice este financista: “Los impuestos, en la medida en que nos quitan los medios de satisfacer nuestras necesidades, nos imponen un sacrificio. Si dos personas tienen respectivamente 1.000 y 100.000 de renta, no les impondremos sacrificios iguales si los gravamos en la misma proporción, 10 % por ejemplo. En efecto, el que posee 1.000 sólo quedará con 900; tiene que privarse de cosas necesarias a la vida. El que posee 100.000 quedará con 90.000; si suprime algunas, lo que es dudoso, serán sólo objetos de lujo. El sacrificio impuesto a éstos dos individuos, no es igual. . .

Para imponerles sacrificios iguales, hay que gravar al rico, no sólo de una manera absoluta, sino relativamente, más pesadamente que al pobre. En otros términos, el impuesto debe ser, no proporcional sino progresivo; la tasa debe ser menos elevada en un caso que en otro. Y puesto que nuestras necesidades, desde las de efectiva necesidad hasta el confort, el lujo relativo y el extremo lujo, se escalonan imperceptiblemente unas sobre otras, la lógica exige que la progresión sea gradual”. “En otros términos, el impuesto debe ser progresivo, pero la tasa de la progresión debe decrecer gradualmente. La igualdad del sacrificio conduce pues al impuesto desgresivamente progresivo”.

Es necesario hacer una distinción entre la progresividad de un determinado impuesto y la de todo el sistema impositivo. No todos los impuestos se prestan a la progresividad, como ciertos impuestos al consumo. En los impuestos personales, caso típico el de la renta, la tarifa progresiva es perfectamente aplicable.

Es por esta razón, que muchos partidarios de la imposición proporcional entienden que eso no significa que no pueda haber ningún impuesto progresivo. Dado que algunos impuestos son regresivos, ya que hacen contribuir más que proporcionalmente al pobre —caso de los gravámenes al consumo— conviene restablecer el equilibrio por la progresividad en algunos impuestos, que hacen el papel de reguladores.

Es decir, que lo que se sostiene que debe ser proporcional es la carga fiscal total proveniente de todos los impuestos.

¿Qué relación tiene la proporcionalidad y progresividad de los impuestos, con la neutralidad financiera?

Algunos escritores, adversarios intransigentes de la progresividad, consideran que el impuesto progresivo es un instrumento de revolución social, un medio de suprimir la propiedad individual, estableciendo el colectivismo.

Pero el problema debe estudiarse cuidadosamente. La cuestión de la proporcionalidad o progresividad del impuesto se ha discutido a menudo, como si se tratara de un procedimiento de reforma social. En general, las clases ricas tienen como ideal de justicia la proporcionalidad del impuesto. La progresividad es el ideal de clases desposeídas en las democracias modernas. Para JÉZE, esta deformación del problema de la progresividad del impuesto, explica por qué ciertos autores han tenido dudas o han rechazado la introducción de la progresividad en los sistemas fiscales.

Si nosotros entendemos la neutralidad financiera en el sentido de que las proporciones entre los capitales y las rentas de los ciudadanos se mantengan incambiadas antes y después del establecimiento del impuesto, tenemos que considerar unido a la misma el impuesto proporcional.

Desde luego que hablamos de la proporcionalidad en el sistema impositivo total, es decir, tal como lo hicimos notar anteriormente, que pueden existir algunos impuestos progresivos rectificadores. Si no hubiera ningún impuesto progresivo, como algunos son necesariamente regresivos —caso de impuestos al consumo— el sistema sería regresivo en su conjunto y, por lo tanto, no habría neutralidad financiera, porque no se mantendría incambiada la proporción de los capitales y las rentas sino que se modificaría acentuando aún más la desigualdad en la distribución de las fortunas.

Podría eso sí, no existir tasas progresivas en un sistema financiero neutro, si estuviera basado en un impuesto único, por ejemplo: a la renta con tasas proporcionales.

Pero otro concepto de neutralidad financiera entiende que la detracción del impuesto no debe modificar la situación económica y financiera comparativa de los integrantes de la colectividad, en otras palabras, que la imposición debe basarse en el principio de la capacidad contributiva.

Pero el principio de la capacidad contributiva admite distintas interpretaciones para su medición. Podemos hablar de sacrificio igual o de sacrificio proporcional.

En cualquiera de estos casos debemos suponer que hay alguna relación entre la renta del individuo y el bienestar económico que se consigue con ella.

La utilidad marginal de las rentas individuales puede ser en un plano teórico, constante, decreciente o creciente a medida que las mismas aumentan.

Si llamamos b al bienestar y r a la renta, y suponemos entre ambas esta relación funcional:

$$b = \log. r \quad \text{tendremos:} \quad \frac{d b}{d r} = \frac{1}{r}$$

Si t es la tasa impositiva que grava la renta r , $t r$ es el total del impuesto de esa renta. Si llamamos b' el sacrificio de bienestar a consecuencia del pago del impuesto, tendremos:

$$b - b' = \log. (r - tr) = \log. r + \log. (1 - t)$$

De donde: $b' = -\log. (1 - t r)$

Para que quede cumplido el principio de sacrificio igual b' debe ser constante y, por lo tanto, r también debe ser constante. Estaríamos en el caso del impuesto proporcional, o sea, con tasa constante.

Si debe cumplirse el principio del sacrificio proporcional tendríamos que

$$\frac{b'}{b} = c \text{ (constante)} \qquad 0 < c < 1$$

$$\text{De donde: } c = \frac{\log. (1 - t)}{\log. r}$$

$$c \log. r + \log. (1 - t) = 0 = \log. 1$$

$$r c (1 - t) = 1$$

$$\text{y, por último : } t = \frac{1}{r c}$$

Aumentando r aumenta también t , lo que nos da una imposición progresiva.

Si la utilidad marginal en lugar de ser constante, fuera decreciente, con el mismo razonamiento, tendríamos justificado una imposición progresiva aún más fuerte.

Solamente en el caso de que la utilidad marginal fuese creciente, puede justificarse la imposición regresiva. Sería el caso de que se obtuviera mayor satisfacción y bienestar, con un lujoso auto que con una comida adecuada o una vestimenta correcta. Partiendo de esta hipótesis absurda, llegaríamos a la exención de todas las rentas que superaran un cierto nivel y gravaríamos más pesadamente las rentas que se encuentran debajo de ese nivel.

Resumiendo, podemos decir que si no se quiere modificar la desigualdad de las rentas por medio de la imposición, ésta tiene que ser progresiva en cierto grado, ya que debemos admitir lógicamente, que la utilidad de las rentas es decreciente. El grado de progresividad dependerá de la relación entre la renta y el bienestar que ésta proporcione.

Y con referencia a la neutralidad financiera llegamos a la conclusión de que la progresividad está más de acuerdo con ésta que la proporcionalidad.

Estando en estrecha relación la neutralidad con la capacidad contributiva y ésta con la progresividad, es de toda evidencia la vinculación de la primera con la última.

EL IMPUESTO.

Concepto.

El impuesto puede definirse como una prestación obligatoria exigida a los integrantes de un cuerpo político por el Estado, para ser destinada a finalidades de utilidad pública.

De esta definición surgen estas características:

1º) Es una prestación obligatoria. Se percibe compulsivamente y esto como derivación del poder coactivo del Estado.

2º) Es una retribución monetaria. No se paga en servicios y excepcionalmente en especie.

3º) No hay contraprestación directa. El Estado organiza servicios de carácter general e indivisible. Nadie puede exigir un servicio determinado por haber pagado un impuesto.

4º) Está sometido a reglas administrativas de recaudación. No se pueden cobrar en forma irregular, al capricho del funcionario o gobernante.

5º) Se cobran a los integrantes de una sociedad organizada. Debe haber un Estado con autoridad. Esta característica está unida a la primera, pues el poder coactivo del Estado dimana de la unión política.

6º) Tiene un destino de utilidad pública: cubrir gastos de interés general.

Evolución.

Si bien la teoría del impuesto es obra de los tiempos modernos, el hecho se remonta a épocas muy lejanas y ha sufrido un dilatado proceso histórico.

Los imperios que se sucedieron en el Eufrates y el Trigris cobraban impuestos hace 6.000 años. Por ejemplo el tributo, expresión de sumisión y la décima, cuota de concurso, debida aún por las clases dominantes para sostener los ejércitos, los magistrados, el lujo real y alimentar a la plebe.

En Atenas se cobraban impuestos sobre la tierra, sobre las profesiones, a los extranjeros, sobre las mercancías vendidas e importadas y se llegó hasta impuestos sobre la renta y el capital.

Entre los hebreos, el pueblo más rebelde al impuesto, también se cobraban, en sistema similar al griego.

En Roma, se extendieron extraordinariamente sobre todo bajo el Imperio. Aparecen los impuestos sobre los célibes, los esclavos, las mujeres divorciadas, los libertos, los perros, las mercancías, las sucesiones, los lupanares, las puertas y ventanas, las profesiones, etc.

En la Edad Media la idea inicial fue de benevolencia o gratuidad.

Con la invasión de los bárbaros surgen los señores que establecen una tiranía sobre los propietarios de la tierra. Deben pagar por la posesión de la tierra, por cazar y pescar, por instalar molinos, etc. Todas estas son cargas contractuales, no hay idea de impuesto.

Más tarde aparecen los subsidios o ayudas y con ellos el concepto del impuesto. Así por ejemplo: cuanto se trata de construir una fortaleza o cuando el señor va de viaje o hay guerra se imponen ayudas. Al principio tenían carácter de donaciones, pero como aumentaban las necesidades del Estado estos subsidios crecen y llegan a transformarse en un sacrificio.

Llegamos así al período de lucha entre el Rey y los nobles apareciendo la idea de la contraprestación. El proceso culmina con la Revolución Fran-

cesa y la muerte de Carlos I de Inglaterra. Se produce además la separación entre el patrimonio del Rey y el del Estado.

El impuesto se presenta como característica principal de un tipo de Estado; el liberal individualista. En efecto, la evolución financiera del Estado puede sintetizarse en tres etapas:

1º) Estado dominial, que se mantiene principalmente del uso, arrendamiento y enfiteusis de las tierras del Rey.

2º) Estado regalista, el soberano toma a su cargo determinados servicios y cobra por ellos un precio.

3º) Cuando la propiedad de la tierra pasa del soberano a los particulares y el capitalismo privado desarrolla las actividades que el soberano cumplía en el período regalista, el Estado tiene que recurrir al impuesto. Como consecuencia de esta evolución, los autores alemanas (WAGNER) sientan la premisa de que el impuesto es sólo compatible con la organización capitalista (propiedad e iniciativa privadas).

A su vez el impuesto ha evolucionado. Los autores distinguen tres períodos:

1º) Período de la inflicción. No bastándole al soberano el producto de sus dominios y regalías, impone a sus súbditos la entrega de determinada cantidad de recursos (en especie o en dinero). Es el régimen de las monarquías absolutas.

2º) Período de la Contratación. El soberano pide recursos y los súbditos se los dan, a cambio de determinados beneficios. "Do ut des". Sistema contractual característico de las luchas de la nobleza contra el monarca en Inglaterra.

3º) Período del Consentimiento. Nace con la Revolución Francesa y corresponde al Estado representativo. No hay relación contractual: el pueblo consiente al impuesto destinado a beneficiarlo. Al confundirse el soberano y el pueblo, ya no hay dos partes contratantes.

El impuesto también ha evolucionado desde otros aspectos.

WAGNER distingue en la Historia de la Hacienda el período fiscal y el político-social.

En el primero la noción del impuesto es puramente fiscal y los gobiernos se preocupan exclusivamente de conseguir los recursos necesarios para cubrir los gastos del Estado.

En el segundo, que aparece en el siglo XVIII, surgen las consideraciones de orden social.

KARLMAN sintetiza las distintas formas de intervención social a que se presta el impuesto, en estas tres finalidades: primero, corregir el comportamiento socialmente indeseable de los seres humanos; segundo, lograr cierto reajuste del poder económico entre los grupos y las clases sociales; tercero, combatir los abusos del capitalismo y facilitar la transición a otro orden económico.

En el siglo presente y sobre todo luego de la última guerra, el impuesto agrega a su aspecto fiscal y social, un aspecto económico. Se estudian los problemas de la coyuntura económica en su vinculación con la política fiscal (reactivación de la economía, absorción de la capacidad adquisitiva inflatoria), las super-rentas, las ganancias de guerra, las plus valías, etc.

Si bien tradicionalmente el impuesto sirvió para solventar los gastos públicos y nació con esa exclusiva finalidad, de muy antiguo se conocen, en su manejo, los propósitos extrafiscales.

Los mercantilistas lo utilizaron con fines sociales en función restrictiva de algunas actividades consideradas inconvenientes en la producción o el consumo. Luego los fisiócratas destacaron la función político-económica del impuesto, culminando sus concepciones con la teoría de Henry GEORGE.

F. LISTZ en su libro "Sistema Nacional de Economía", analiza la importancia del impuesto aduanero en el orden económico como estímulo de la industria local y en el orden político como elemento de unidad, en la entonces dividida Alemania.

FISCALIDAD Y FINALIDAD

Lo que hemos expuesto en el capítulo anterior nos permite distinguir en los impuestos dos categorías: los puramente fiscales y los finalistas.

GRIZIOTTI clasifica los ingresos públicos en racionales e irracionales y dentro del primer grupo hace a su vez una subdivisión según que persigan fines financieros o extrafinancieros.

Esta clasificación ha merecido sus críticas. Se ha dicho que en realidad nunca se ha dado en el mundo moderno un sistema impositivo que pudiera llamarse "neutral", es decir, que no intentara en alguno de sus aspectos obtener fines sociales, económicos o políticos.

NEUMARK al estudiar la clasificación de GRIZIOTTI dice: "La distinción, particularmente entre impuestos y tasas fiscales y no fiscales, según mi opinión, ha perdido toda importancia técnica y práctica".

"Ha pasado el tiempo en el cual la fiscalidad neutra y la imposición puramente fiscal" fueron proclamadas y consideradas totalmente realizables. Es lógico que por razones económicas y políticas se puedan criticar o negar ciertos fines políticos, económicos, sociales, demográficos, etc., pero una crítica de tal índole, se vuelve evidentemente contra estos fines como tales, mientras los medios para su realización —supuestos como datos— puedan ser rechazados en cuanto son inadaptados en sentido absoluto o relativo a su consecución (esto es en relación a otras medidas, que sirven para los mismos fines).

¿Pero la esencia y los efectos de los impuestos cambian verdaderamente porque fuera de los fines fiscales pueden servir también para otros fines? ¿Es posible decir que impuestos aduaneros e impuestos "extrafiscales" no son impuestos? ¿No están los fines fiscales y extrafiscales en la moderna política financiera, de tal modo unidos entre sí, que se hace imposible,

por ciertos procedimientos determinar en qué medida ellos están motivados por razones económicas o político-sociales?

¿No es posible obtener efectos extrafiscales más simplemente confirmando una estructura dada a todo el sistema tributario? ¿En qué momento un impuesto progresivo o sobre las sucesiones deja de perseguir exclusivamente "fines financieros", para caer bajo la categoría del tributo con "fines extrafinancieros"? ¿No puede un impuesto sobre los réditos con la misma alícuota progresiva gravar a veces solamente la proporcionalidad de la carga tributaria en su conjunto y en otras perseguir casi una "política de nivelación", según que los tributos regresivos del sistema tributario del cual forma parte, posean una mayor o menor importancia? Pienso, en sustancia, que en consideración al carácter esencialmente instrumental de la imposición (demostrada precedentemente también por GRIZIOTTI) es oportuno renunciar a la aplicación, como criterio de clasificación, de los fines que persigue el legislador en lo que se relaciona con la consecución de fines no fiscales, difíciles o francamente imposibles de determinar".

Es evidente que aunque se distingan los impuestos en fiscales y finalistas, no hay una separación absoluta entre ambos, en todos los casos.

Hay circunstancias en que el impuesto se crea atendiendo exclusivamente a su fin económico, político o social, sacrificando el aspecto financiero ya que hasta puede interesar que su rendimiento sea cero.

Pero hay otros casos en que si bien el impuesto busca una finalidad determinada, se tiene en cuenta también su rendimiento fiscal. Es decir, dada la necesidad del Estado de arbitrar recursos para atender los servicios indispensables a la colectividad, se busca, a la vez, la consecución de ciertos fines. En otras palabras, por ejemplo, entre gravar consumos imprescindibles o consumos suntuarios se gravan estos últimos.

Desde otro punto de vista también se puede decir que todos los impuestos sin finalistas puesto que tienen un fin determinado, ya que no se concibe que el Estado actúe sin razón y sin norma política. Ese fin puede ser proporcionar recursos o principal o accesoriamente otros, como redistribuir la riqueza, combatir la inflación, luchar contra los vicios sociales, etc.

También puede sostenerse que todos los impuestos —salvo casos extremos— son fiscales en cierta medida, ya que en mayor o menor grado procuran recursos al Estado.

LAUFENBURGER sobre este punto dice:

"La neutralidad del impuesto no puede comprenderse más que en el sentido *relativo* de la palabra: en tanto que trata de repartir exactamente entre todos los detentadores de riquezas las cargas de la colectividad, el impuesto responde a su definición primitiva de instrumento puramente financiero. Bien entendido que, por su función misma, influye más o menos profundamente en la estructura de los ingresos y de las fortunas, afecta a la circulación, modifica el mecanismo de la formación de los precios. Pero sigue siendo neutral en tanto que no trastorne la situación material comparada de los miembros de la colectividad. Cuando el legislador se aleja de esta línea de conducta y trata de manipular el impuesto no solamente para

procurar ingresos al Tesoro mediante una equitativa repartición de las cargas, sino sobre todo, para realizar reformas económicas, sociales y financieras, el impuesto se transforma accesoria o principalmente en instrumento político. Aún teniendo el impuesto una finalidad extrafiscal, ésta no le aparta de su misión primordial de procurar recursos al Tesoro, salvo, quizás, en el caso en que un derecho de aduana al servicio de la protección se eleve a tal punto que detenga la importación y con ella la recaudación fiscal. En todos los otros casos conviene dosificar cuidadosamente la intención extrafiscal del impuesto: ¿la preocupación de obtener ingresos sigue siendo predominantemente o cede a la preocupación de realizar una reforma? ¿Hasta qué punto se realiza la finalidad no fiscal en detrimento de la productividad del impuesto?”.

“Todos los impuestos producen un *efecto extrafiscal*: pero puede manejarse la técnica de modo que atenúe sus repercusiones económicas o sociales.”

FISCALIDAD Y PARAFISCALIDAD.

El creciente intervencionismo del Estado ha dado lugar a una nueva noción en finanzas: la parafiscalidad.

Este concepto surge, fundamentalmente, como consecuencia de que además de sus funciones políticas el Estado moderno toma a su cargo funciones sociales y económicas, creando para atender muchas de ellas, organismos de características muy especiales. Se ha dicho por eso, que es una fiscalidad lateral, fiscalidad “al lado” del Estado.

Hay dos nociones de parafiscalidad: el concepto francés y la posición teórica del Profesor MORSELLI.

El concepto francés de parafiscalidad, es formal; es la fiscalidad al margen del Presupuesto. Para algunos sería mejor darle la denominación de parapresupuestal. Esta noción francesa coincide con el concepto alemán de la “*intermediäre gewalten*”.

Los ingresos parafiscales se dividen, según los franceses, en tres grupos:

1º) *De orden económico*, que comprende a su vez: a) destinados a subvencionar ciertas ramas de la producción; b) destinados a reequipamientos de industrias básicas; c) fondos de compensación para casos de caídas de precios; d) destinado al fondo nacional de progreso agrícola y e) destinados a financiar estudios e investigaciones técnicas.

2º) *De orden social*: donde se incluye todo lo referente a seguridad social como pensiones, asignaciones, seguros, etc.

3º) Ingresos para la financiación de organismos diversos.

En realidad, ésta más que una clasificación teórica, es la que ha surgido de la realidad nacional de Francia.

Dijimos que además del concepto francés de parafiscalidad está la teoría del Profesor MORSELLI que, aunque diferente, tiene puntos de contacto.

Para este ilustre financista la noción de parafiscalidad se integra por las instituciones no territoriales, de característica especial (social y económi-

ca , distinguiéndolas de las entidades fiscales, en atención a la función que desempeñan (gastos y servicios a que atienden) y propugnado por su descentralización financiera.

Dice MORSELLI: "El Estado tiende a reservar su propia administración directa y general y la indirecta de las colectividades territoriales menores con las únicas funciones de más alto interés político".

Tales funciones, cada vez más numerosas y complejas, absorben la actividad de los gobiernos y de ahí que se creen organismos para atender las funciones sociales y económicas. Se ha ido a la descentralización que es una de las características fundamentales del Estado moderno.

En la parafiscalidad se funden dos funciones: una política y una social-económica.

La primera es de origen étático, por cuanto es dentro de la esfera estatal que se resuelven estos problemas.

La segunda se vincula a las clases políticas que se unen por una comunidad de intereses, buscando los recursos que los benefician. Los fines de la parafiscalidad no son esencialmente políticos, sino fines más inmediatos a intereses de grupo y, por ese motivo, se decide que esos gastos sean de cargo de los grupos mismos, en lugar de recaer sobre toda la colectividad. *Los impuestos parafiscales.*

Se ha presentado el problema de si los ingresos parafiscales son realmente tributos.

El Ministro Francés de Finanzas, en 1951, decía en la Asamblea Nacional: "No se puede sumar los gastos del presupuesto y la seguridad social. Esta última no es un suplemento fiscal, sino un suplemento salarial. Yo sostengo que la seguridad social no es una carga fiscal".

El Profesor MORSELLI en el debate de Mesa Redonda del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario del 15 de octubre de 1953, sostuvo que "hay una diferencia de orden económico, de presión fiscal entre un peso fiscal y un peso parafiscal". Y coincidiendo con la opinión anteriormente citada, decía refiriéndose a la contribución obrera y patronal para la seguridad social: "Todo forma un total. Es un costo. El patrono lo considera como salario. Si no lo diera el patrón, en el mercado del trabajo se crearían condiciones tales que obligarían a aumentar el salario.

Según MORSELLI, si bien es un costo para el patrón, es un impuesto para el obrero, porque recibe menos de lo que tendría que recibir.

El Dr. VALDÉS COSTA, en esa oportunidad, sostenía que si bien económicamente podía considerarse integrante del salario, desde el punto de vista jurídico era una obligación a cargo del patrono y el trabajador no tenía responsabilidad ninguna frente al Estado.

LAFERRIERE y WALINE sostienen que son impuestos ya que estas contribuciones son una detracción de los patrimonios privados para proveer a los gastos de un servicio público, llenando las condiciones fijadas por la ley y son obligados de acuerdo a sus facultades contributivas.

Las diferencias que se han señalado entre ingresos fiscales y parafiscales son:

1º) Por oposición a los ingresos fiscales, no están contabilizados en el Presupuesto.

2º) Los ingresos parafiscales están afectados a gastos determinados, especificados por la ley que los crea. (Estas dos primeras diferencias son formales, fundamentales para los autores franceses.)

3º) Estos impuestos se rigen por reglas, métodos y procedimientos distintos a la legislación fiscal y contabilidad tradicionales.

4º) En los impuestos fiscales no hay contraprestación directa, no se puede exigir un servicio determinado por haber pagado un impuesto. En los impuestos parafiscales, si bien la contraprestación no es directamente personal, hay un grupo beneficiado, que es el propio que paga el impuesto. (Esta es una diferencia esencial, para el concepto de MORSELLI.)

MORSELLI considera que “la imposición parafiscal tiene un toque de originalidad que no se confunde ni con la del impuesto político ni con la de la tasa”.

Juicio crítico de la parafiscalidad.

La parafiscalidad es defendida ardientemente por MORSELLI, quien entiende que si no fuera por ella no se sabría como el Estado llegaría a hacer lo que hace, sólo con su presupuesto. Para él, el que no acepta la parafiscalidad quisiera que el Estado satisficiera con su presupuesto las necesidades sociales y de grupo, cosa que no es posible. Sólo un concepto de parafiscalidad, que distingue esta finanza de la finanza clásica, permite estas contribuciones particulares. “La parafiscalidad da a las finanzas el fondo ético y moral que habían perdido.”

Por el contrario, otros la atacan con vigor considerando que es deseable que sea reducida al mínimo. Desde luego, las mayores críticas han partido al concepto francés similar a parapresupuestal.

Se dice que los tributos parafiscales escapan más o menos completamente a los principios de la ley fiscal, particularmente en lo que respecta a las bases de la recaudación, las circunstancias en las cuales son creados, su liquidación, la extensión a quienes pueden ser demandados, el método para resolver las disputas, etc. Crea en el País una serie de dobles imposiciones internas difíciles de justificar; procura una vida fácil para una gran variedad de organizaciones de beneficencia mutual, que pierden progresivamente su carácter y se transforman en administraciones burocráticas. Viola las reglas de la unidad y universalidad presupuestal y de la no afectación de recursos, pues se encuentran fuera del Presupuesto, se recaudan por Tesorerías independientes y se destinan a los gastos de un determinado organismo. Por último, se señala que la parafiscalidad entraña un debilitamiento de la acción financiera del Parlamento, en cuánto a la fijación de los tributos así como al control de los gastos.

Resumiendo lo que hemos escrito acerca de la parafiscalidad, diremos que nos parece más acertado el criterio de MORSELLI que el concepto francés, por ser éste puramente formal e incluir cosas muy diferentes entre sí. En el concepto francés se considerarían parafiscales todos los organismos que entienda por tales MORSELLI y muchos otros, siempre que se encuentren fuera del presupuesto.

La descentralización de los organismos parafiscales a que se refiere MORSELLI, parece lógico, como lo es la autonomía de los servicios comerciales e industriales del Estado. En tal sentido, no es muy criticable su exclusión del Presupuesto General, la menor intervención parlamentaria y las normas especiales que regulan estos tributos.

No lo es así para los otros organismos que completan el concepto francés, donde la mayor parte de las críticas hechas, son justas.

De cualquier manera, aún admitiendo la limitación de los organismos parafiscales siguiendo la doctrina de MORSELLI, es deseable un ajuste de sus normas, de su legislación y del ámbito de sus actividades, para que la parafiscalidad pueda llenar sus nuevos cometidos, surgidos de la creciente extensión de la intervención del Estado y de un sentido más amplio de la solidaridad humana.

IMPUESTOS FISCALES, FINALISTAS Y PARAFISCALES.

De los capítulos anteriores surge que los impuestos pueden ser clasificados en tres categorías: 1) fiscales; 2) finalistas y 3) parafiscales.

Los primeros son aquéllos que buscan exclusivamente obtener fondos para hacer frente a los gastos del Estado, para sostener los servicios públicos. Corresponde a la concepción clásica, ortodoxa, tradicional del impuesto, como un recurso puramente financiero.

Los finalistas, son los creados buscando deliberadamente una finalidad determinada, distinta a la exclusiva de conseguir recursos.

Se ha hablado de impuestos directamente finalistas o impuestos indirectamente finalistas. Los primeros serían los establecidos en base a consideraciones no fiscales, sino económicas o sociales. Los segundos son impuestos simplemente fiscales, pero su producido está destinado a atender un servicio que tiene alguna finalidad social o económica.

Entendemos que en esto hay un error, pues en el segundo caso —de impuestos indirectamente finalistas— la finalidad se encuentra en el gasto y no en la imposición. No debe confundirse el impuesto finalista, con la afectación de recursos para determinados gastos.

La última categoría de impuestos, los parafiscales, son los establecidos para hacer frente a los gastos de ciertos organismos especiales, creados para otorgar determinados beneficios a un grupo social o profesional y el impuesto es pagado por los propios integrantes de ese grupo.

Ya hemos hecho notar y lo repetimos, que esta división, como casi todas las clasificaciones, no es absoluta, ya que hay zonas o matices donde unos y otros se confunden.

OPOSICION ENTRE DISTINTOS PRINCIPIOS O FINALIDADES DEL IMPUESTO

Frecuentemente las finalidades del impuesto se encuentran en conflicto con otros principios impositivos. El caso más corriente es el de la productividad, es decir, que el cumplimiento de la finalidad extra-fiscal, significa la disminución del rendimiento del impuesto.

Si distinguimos dos clases de finalismo en el impuesto, también varía su relación frente al principio de productividad.

En primer lugar, se puede perseguir una finalidad dada creando un impuesto. La oposición con la productividad puede darse o no.

En el primer caso, con palabras de LAUFENBURGER, diríamos que el impuesto político se devora al impuesto fiscal; que las reformas sociales, económicas o políticas por vía del impuesto, pueden llevar a la esterilidad fiscal.

Así, un impuesto proteccionista cumpliría totalmente su finalidad si la importación de artículos extranjeros fuera nula y, por lo tanto, el rendimiento del impuesto cero.

Puede ser también ese el caso de los impuestos al juego o consumos nocivos. El éxito de la política fiscal finalista seguida, estaría indicado por una fuerte disminución de la recaudación.

Puede no darse la oposición a que nos referimos. La finalidad se cumple si se aumenta la recaudación del impuesto. Sería el caso de impuestos aplicados para disminuir el poder adquisitivo de la población. Cuanto mayor sea el producido del impuesto, mayores son las posibilidades de que se cumpla el objetivo buscado. Los intereses puramente fiscales corren parejos con los de la política fiscal antiinflacionaria.

Pero dijimos que podíamos hablar de dos clases de finalismo. Ya vimos el primero por creación o elevación de impuestos. Está el segundo, por la vía de la supresión o disminución del impuesto. En este caso, es evidente, que hay siempre una oposición entre el interés estrictamente fiscalista y el logro de la finalidad perseguida.

En otros casos, la oposición radica no entre la finalidad del impuesto y el principio de productividad, sino entre distintas finalidades de una determinada política fiscal.

Un impuesto fuertemente progresivo sobre la renta puede cumplir su finalidad en cuanto a la distribución de la riqueza, pero podría estar en contraposición a otra finalidad perseguida en el mismo momento por el Estado —por ejemplo estímulo a la producción— ya que podría perjudicarla, afectando el deseo de trabajar o de ahorrar o provocando huida de capitales.

CAPITULO II

LAS DISTINTAS FINALIDADES DEL IMPUESTO

LAS FINALIDADES DEL IMPUESTO

Las finalidades extra-fiscales del impuesto pueden ser múltiples como lo veremos a continuación.

Ya hemos dicho que algunos hablan de impuestos directamente finalistas e impuestos indirectamente finalistas y que nosotros consideramos que en este segundo caso, no hay finalidad en la imposición, sino en el gasto público.

También puede hablarse de finalidad positiva y negativa. La primera sería cuando los fines se buscan o consiguen mediante la aplicación de un determinado impuesto. La segunda, cuando se procede al revés, la finalidad se encuentra en la eliminación o modificación del impuesto, en ciertos casos o circunstancias especiales que se quieren favorecer. En este último caso también podría decirse que no hay realmente un impuesto finalista, aunque sí puede existir una política impositiva finalista.

Para ordenar nuestro estudio haremos una división en estos cuatro grandes grupos de las finalidades del impuesto: 1) sociales; 2) económicos; 3) políticos, y 4) financieros.

Desde luego, que la división es como lo hemos dicho, fundamentalmente para ordenar la exposición, aunque no es fácil encasillar siempre en uno de estos grupos los distintos fines. Muchas veces la finalidad puede ser principalmente de carácter económico; pero puede tener aspectos sociales o viceversa.

1) FINES SOCIALES.

a) *Lucha contra los vicios sociales y consumos nocivos.*

El impuesto se ha utilizado también frecuentemente para luchar contra ciertos vicios sociales.

Los vicios que por esta vía se han combatido han sido en primer lugar, el consumo de ciertos artículos perjudiciales a la salud de la población. Entre ellos se encuentran las bebidas alcohólicas y el tabaco.

También se han gravado fuertemente para lograr su restricción los juegos de azar (lotería, quiniela, ruleta, etc.) u otras apuestas (carreras, etc.).

El ideal, en estos casos, sería que la recaudación de impuestos sufriera una radical disminución, indicación clara de que la finalidad perseguida por el impuesto se había logrado. Pero muchas veces ha operado un fenómeno contrario: la fuerza del vicio social supera toda posibilidad de restricción y la recaudación llega a cifras muy abultadas, llegando a transformarse en una fuente jugosa de recursos para la Hacienda.

Va perdiendo así el impuesto su carácter finalista y cae en la órbita de un impuesto fiscalista más.

b) *Protección y estímulo a la familia.*

Por la vía del gasto público, sobre todo en el ámbito paraestatal, mucho se ha hecho para estimular y ayudar el matrimonio y la familia con numerosos hijos.

También se ha tratado de favorecer el núcleo familiar por la vía de la imposición, sea aplicando directamente un impuesto a los célibes o estableciendo diferencias en las tasas de algunos impuestos, dando siempre un tratamiento más favorable a las familias con numerosa prole, frente a los solteros o matrimonios sin hijos.

Tres orientaciones principales se señalan en esta materia.

La primera corresponde a una política fiscal netamente favorable a la natalidad; como ejemplo puede citarse a Francia. La divisa de la fiscalidad francesa puede, desde este punto de vista, resumirse en esta frase: tanto menos de impuestos cuanto mayor es el número de hijos. Y las reducciones impositivas son en Francia no sólo proporcionales, sino progresivas según los hijos.

La segunda orientación responde a una política fiscal indiferente cuyo ejemplo se encuentra en los países anglo-sajones.

Se favorece aquí a los casados frente a los solteros, pero no se tiene mayormente en cuenta el número de hijos.

Este tratamiento indiferente resulta no sólo de las normas del impuesto a la renta sino también del impuesto sucesorio.

La tercera orientación asume una posición intermedia. Tal fue la posición tradicional de la U.R.S.S. donde sólo en muy débil medida se tenía en cuenta las cargas de familia, en el impuesto ligeramente progresivo sobre las rentas de la población (obreros, funcionarios, profesionales) y en el impuesto agrícola sobre la renta reservada a los kolkozos.

Excepcionalmente, durante la segunda guerra mundial, la U.R.S.S. se preocupó por la declinación de la población y estableció en 1941, un impuesto a los célibes y a los matrimonios estériles, extendiéndolo en 1944 a los matrimonios con pocos hijos.

c) *Distribución de la riqueza.*

Se ha indicado en capítulos anteriores que ha sido WAGNER el financista que por primera vez sostuvo que por vía del impuesto debe llegarse a la nivelación de la riqueza.

Su concepción "socio-política" de las finanzas ha sido muy discutida, pero es ésta una de las finalidades más generalmente empleadas y, una de las de mayor trascendencia.

JÉZE al estudiar las características esenciales del impuesto moderno dice: "El impuesto moderno, dicen algunos, no es solamente un medio fiscal; es también un procedimiento para realizar entre los individuos un reparto más equitativo de la riqueza". Fue el punto de vista de ROBESPIERRE y de BABEUF; fue el de WAGNER. Sería la característica del período moderno, por oposición a los períodos anteriores en los que el punto de vista fiscal era exclusivo", por el impuesto se busca a veces compensar las diferencias resultantes entre los individuos, "por el hecho de las iniquidades legales acumuladas".

De acuerdo a esta posición, el mejor sistema impositivo sería aquel que más tendiera a reparar la desigualdad en la distribución de la riqueza. Este ideal se consigue con un sistema de impuestos progresivos o sea que a mayor renta o mayor capital, corresponde un aumento de la tasa del impuesto. Por el contrario, los sistemas impositivos regresivos o proporcionales, o aumentan la desigualdad existente o la mantienen.

Respecto a las vías que tiene el Estado para cumplir una política impositiva progresiva con vistas a reparar la desigualdad en la distribución de la riqueza, son varias y las iremos estudiando a continuación.

Impuesto a la renta.

Previamente diremos palabras de nociones generales del impuesto a la renta.

En primer lugar, debe destacarse que, en economía política, se enfrentan dos nociones de renta. Los clásicos refieren el concepto de renta a los factores "tiempo" y "fuente". Es renta, para ellos, lo que fluye regularmente durante un período de tiempo suficientemente largo, sea de una fuente humana (trabajo muscular o intelectual) o de una material, pero ligado al hombre por un lazo de propiedad (capital inmobiliario o mobiliario) sea de la combinación de las dos fuentes (empresa).

Según la segunda teoría, sostenida por VON SCHANZ, HAIG, SIMONS, GOBBI, la renta se confunde con el enriquecimiento que se realiza en el curso de un período dado, sea por aumento del activo, por la diferencia entre precio de compra y venta, sea por plus valía mobiliaria o inmobiliaria, sea por donación, herencia, etc. Cómo se habla de ingreso neto quedan comprendidas las menos valías, las pérdidas y los gastos para conservar el activo.

Inglaterra se inclina por la noción ortodoxa del ingreso; Francia ha usado de la extensión del concepto, mientras que Estados Unidos ha adoptado una solución mixta.

Hay dos sistemas de impuesto a la renta: 1º) Un impuesto "sintético" sobre la renta global, que grava el conjunto de las facultades del contribuyente, totalizando sus recursos para gravarlos de una sola vez y en block. Sería realmente un impuesto a la renta. 2º) Un sistema "analítico" de im-

puestos cedulares sobre las rentas, que gravan, cada uno, una distinta categoría de rentas: renta inmobiliaria, sueldos y jornales, intereses, beneficios comerciales, etc. Se trataría más bien de un impuesto a las rentas.

El primer sistema (global) es más justo, más personal, toma en consideración la verdadera situación de fortuna del contribuyente.

El segundo sistema (cedular) permite en cambio: a) la percepción en la fuente, buscando el método más adecuado para cada uno de ellos; b) la discriminación fiscal de las diversas fuentes de rentas.

Para conciliar ambos sistemas, la solución es superponerlos: 1) un sistema de impuestos cedulares, de carácter real, gravando diferentemente las distintas clases de rentas. 2º) Un impuesto complementario sobre la renta global, es decir, a la situación de fortuna efectiva, lo que le devuelve el carácter personal del impuesto, teniendo en cuenta un mínimo no imponible, cargas familiares, etc. y aplicando tasas progresivas.

De las ideas que hemos expuesto surge que un sistema de impuesto a los réditos tiene enormes posibilidades de afectar la distribución de la riqueza.

En primer lugar, por la posibilidad de graduar las tasas elevándolas a medida que aumenta la renta. En segundo lugar, porque es posible hacer diferenciaciones en las tasas según que las rentas provengan del capital, del trabajo o que sean mixtas. En tercer lugar, por la aplicación de mínimos no imponibles o exenciones por cargas familiares.

En Inglaterra el impuesto a la renta (normal y excepcional por beneficios de guerra) ha sido el principal instrumento de nivelación en la distribución de la riqueza, como lo indica este cuadro con cifras al principio y al final de la última gran guerra.

NUMERO DE PERSONAS

<i>Rentas (£)</i>	<i>1938-39</i>	<i>1944-45</i>
150 — 250	4:500.000	7:400.000
250 — 500	1:820.000	5:050.000
500 — 1.000	450.000	830.000
1.000 — 2.000	155.000	186.000
2.000 — 4.000	56.000	33.050
4.000 — 6.000	12.000	890
6.000 y más	7.000	60
	7:000.000	13.500.000

Se han producido cuatro grandes hechos: 1º) Enorme disminución de las grandes rentas; de 12.000 con rentas de 4.000 a 6.000 libras pasa a 890 y de 7.000 con rentas de más de 6.000 libras sólo quedan 60. 2º) Mantenimiento, en líneas generales, de la proporción de rentas medias. 3º) Gran aumento de las pequeñas rentas. 4º) Duplicación del total de rentas dis-

tribuidas (de 7:000.000 a 13:500.000) lo que es explicable, porque en el período de la guerra todos los hombres y mujeres sanos, entre 18 y 65 años, entraron en el ciclo de la producción.

Es interesante destacar que si bien hemos incluido el impuesto a la renta entre los que pueden perseguir finalidades sociales, también es posible que tenga finalidades económicas.

El Estado puede tener interés en disminuir el consumo y una elevación general de tasas, significa una disminución de la capacidad adquisitiva de la población.

Puede también buscar una reducción del ahorro y la inversión, aumentando el consumo por la vía del gasto público. La elevación de las tasas puede efectuarse en aquellas escalas de rentas donde hay margen de ahorro y su producido, destinarlo p. ej. a aumento de sueldos a los funcionarios. Se consigue así la finalidad indicada.

También puede buscarse esta otra finalidad: disminuir el consumo y aumentar el ahorro o la inversión. Se aumentan en general las tasas del impuesto y con el producido se amortiza la Deuda Pública o se capitalizan empresas públicas.

Impuesto al patrimonio.

El Capital fué durante mucho tiempo un terreno preferido de imposición, pero ha perdido importancia por razón del aumento de los capitales mobiliarios (acciones, títulos, etc.) y, además, porque la teoría financiera no es muy favorable a la tributación del capital, pues no debe castigarse la fuente de recursos, sino a los ingresos que esos capitales produzcan periódicamente.

Dentro del capítulo de impuestos al patrimonio podemos distinguir:

- a) *Levas excepcionales o temporales sobre el capital o sus modificaciones.*

En Francia, después de la segunda guerra, se instituyó una leva excepcional, basada en la solidaridad, por la que las personas físicas y morales no destruidas por la lucha armada, debían aceptar un sacrificio para ayudar a reparar los daños de guerra.

Inglaterra en 1948 estableció la "Special contribution" pagadera en gran parte sobre el capital.

Esta clase de impuestos son, evidentemente, un elemento de nivelación de fortunas, ya que los contribuyentes son poseedores de grandes capitales.

- b) *Contribución sobre las plus-valías.*

En este caso el tributo recae sobre el incremento del valor del patrimonio y se puede gravar el plus-valor en cada acto de transmisión del bien o someterlo a una imposición continuada.

Es también este impuesto un elemento de redistribución de la riqueza, máxime si se tiene en cuenta que para su aplicación se comparan valores monetarios y puede considerarse plus-valor lo que es puramente efecto de la depreciación monetaria.

c) *Impuestos sobre la transferencia de capitales.*

Dentro de esta categoría podemos distinguir varios casos.

1º) *Enajenaciones con carácter oneroso.*

Esta clase de impuestos se ha justificado, según algunos autores, como una contraprestación al Estado, bajo cuyas normas legales, su vigilancia y ordenamiento, es posible realizar la trasmisión de los bienes.

Sería más bien una tasa análoga a las tasas de justicia y no un impuesto. La justificación de esta tasa es incontestable, ya que el Estado presta un gran servicio a los contratantes garantizando la legitimidad del acto, dándoles fecha cierta, haciendo que constituya un título verdadero de propiedad, al permitir y asegurar el goce pacífico de los bienes adquiridos.

VON STEIN le dio otra explicación a estos tributos que llamó impuestos sobre la circulación. Según él, al efectuarse una trasmisión se produce una ganancia, porque de otra manera no se realizaría y es a esa ganancia a la que se grava.

Debe hacerse notar que muchas veces el impuesto recae tanto sobre el vendedor como sobre el comprador, por lo que el beneficio se tomaría en un sentido subjetivo.

Pero el impuesto generalmente se ha ido elevando en tal forma, que resulta difícil aceptar como justificativo, alguno de los indicados.

Puede ser también una finalidad extrafiscal la buscada y esa finalidad la encontraríamos en la nivelación de la distribución de la riqueza, gravándola cuando se realizan transmisiones de dominio, de tal manera que el vendedor recibe menos de lo que realmente vale y el comprador paga más de su valor.

2º) *Enajenaciones de carácter gratuito.*

a) *Donaciones.*

Las donaciones de bienes entre vivos son también motivo de una pesada imposición. Desde luego, este impuesto es posible aplicarlo sólo en los casos de donaciones de bienes ostensibles.

La finalidad que puede encontrarse en el caso anterior, se justifica acá plenamente.

b) *Sucesiones.*

El impuesto sobre las herencias puede aplicarse siguiendo alguno de estos criterios:

- 1º De acuerdo al total del patrimonio al ocurrir el fallecimiento, sin tener en cuenta cómo se distribuye.
- 2º De acuerdo al monto de cada hijuela.
- 3º De acuerdo no sólo a las hijuelas sino también al patrimonio ya poseído.
- 4º) De acuerdo al grado de parentesco entre el heredero y el causante.

De todos estos sistemas, el que más aspecto progresivo le daría al régimen tributario y, en consecuencia, que más eficazmente contribuyera a la nivelación de las riquezas, es el que tiene en cuenta el patrimonio ya poseído por el heredero además del monto de cada hijuela.

En efecto, aunque el patrimonio total al ocurrir el fallecimiento fuera muy elevado, si se distribuye entre numerosos herederos de escasa fortuna, no debería ser gravado muy pesadamente si el impuesto tiene en consideración la redistribución de la riqueza.

Por otra parte, puede una persona recibir varios legados aunque ninguno de ellos muy elevado, pero sí constituir una gran suma en el total. Si se considera sólo el monto de cada hijuela el impuesto no sería muy elevado, pero si se tiene en cuenta el patrimonio ya poseído, las últimas herencias serían gravadas pesadamente, lo que parece justo y más de acuerdo a la finalidad indicada.

Se ha hecho notar también, por otra parte, que un impuesto a las sucesiones muy gravoso, fomenta las donaciones inter vivos de las personas de edad hacia los jóvenes para evadir el impuesto, e indirectamente contribuye también así, aunque sea en forma leve, a reducir la desigualdad de las rentas.

La justificación doctrinaria de este impuesto ha pasado por varias etapas.

Se ha sostenido la teoría de la contraprestación por la que se considera al impuesto como contra partida pagada al Estado por la ordenación jurídica del derecho hereditario y el respeto a la voluntad del causante. Pero esto justificaría la percepción de una tasa razonable, pero no escalas tan elevadas como se llega en algunos casos.

También se ha considerado este tributo como una exacción retrospectiva sobre el patrimonio. Es la posición de muchos escritores anglosajones con su "back tax theorie", según la cual el impuesto viene a ser un gravamen sobre el patrimonio que en vez de pagarse todos los años, se cobra de una sola vez, a la muerte del causante. Para los que participan de las ideas de VON SCHANZ, HAIG y otros sobre la renta, se trata en este caso de un acrecentamiento patrimonial neto, que se debe computar como renta al final del período de imposición.

Pero esta explicación deja sin respuesta el problema del diferente tratamiento impositivo para el hijo, el hermano o el pariente lejano, aunque la suma heredada sea igual.

Otras doctrinas basan el impuesto sucesorio en lo que llaman coparticipación hereditaria del Estado. Según la misma, en muchos aspectos se han ido debilitando los lazos familiares a favor de vínculos sociales o colectivos, por intermedio del Estado. Este ente público aparece pues como coheredero, reclamando su parte, la que es mayor a medida que los vínculos familiares se van atenuando. Y, en el caso extremo, del que muere ab intestato, su fortuna pasa al Estado, que queda como único heredero.

Todas estas teorías explican parcialmente el fundamento del impuesto sucesorio. Pero no resultan del todo satisfactorias dado lo elevado de las cuotas y lo acentuado de la progresión.

Es necesario, por lo tanto, admitir otra explicación y ella se encuentra considerando que el impuesto es un arma eficaz para lograr una distribución más equitativa de la riqueza. Además va tomando fuerza la idea de considerar justa solamente la fortuna adquirida por el esfuerzo personal, gravando pesadamente la riqueza que no proviene del trabajo.

Ya STUART MILL había dicho: "Si yo tuviera que formular un código conforme a lo que me parece mejor en sí mismo, preferiría limitar, no la parte alícuota de lo que cada individuo hubiera de poder legar, sino la de lo que a cada uno le sería permitido adquirir a título de herencia o legado. Todo el mundo tendría derecho a disponer por testamento de todos los bienes; pero no el de despilfarrarlos, para enriquecer a uno o varios individuos más allá de un determinado máximo a establecer".

El economista italiano RIGNANO ideó un sistema que permitía expropiar la parte de la herencia que no es fruto del trabajo personal. El impuesto —según este autor— debía gravar según la "edad de la fortuna" o, dicho de otra manera, el impuesto sobre la riqueza heredada se graduaría de acuerdo al número de veces que ella ha pasado —por causa de muerte— de la posesión de una persona a la de otra. De esta manera, con el transcurso del tiempo la fortuna privada llegaría a ser patrimonio colectivo.

Autores clásicos como ADAM SMITH y RICARDO, entendían que el impuesto de herencias y donaciones era desfavorable al desarrollo económico, pues destruían capital, ya que como había que pagarlo de una sola vez debían venderse parte de los bienes recibidos.

El Comité Colwyn en Inglaterra, en parte participaba de estos recelos al sostener que estos impuestos "impiden que se forme cierta parte de capital nuevo, dependiendo el último afecto, en gran parte de la dirección de los gastos del Estado".

Para SOMERS el impuesto de herencia influye sobre la oferta de capital, ya que como la riqueza heredada será empleada en el consumo, en ahorros y parte irá al Estado por impuestos, esa proporción disminuye la oferta de capital.

DALTON entiende que el impuesto no impide la formación de capitales y es falso que los destruya. Una cosa es que el impuesto grave al capital y otra que se pague con capital. Este autor se manifiesta favorable para con-

tribuir a que el sistema impositivo tenga mayor progresividad, o sea que propenda a la redistribución de la riqueza, a que el impuesto se determine sobre una escala progresiva en lo que respecta a cada una de las hijuelas, como asimismo, con relación a la fortuna propia de los herederos.

MYRDAL se manifiesta también partidario de un impuesto a las herencias progresivo, aún cuando hace notar que éste afecta la oferta individual de ahorro, en mayor grado aún que un impuesto similar a la renta.

KEYNES dice: "La confusión existente en la opinión pública sobre esta materia, está bien ilustrada por la creencia muy común que los impuestos sucesorios producen una reducción en el capital del país. Suponiendo que el Estado aplica el rendimiento de estos impuestos a sus gastos ordinarios, de manera que los impuestos sobre las rentas a los consumos son, en la medida correspondiente reducidos o evitados, es desde luego, verdad que una política fiscal de fuerte tributación sucesoria tiene el efecto de aumentar la propensión a consumir del país de que se trate.

Pero como un aumento de la propensión a consumir servirá en general (es decir, excepto en condiciones en que todos los elementos de trabajo estén ocupados) para aumentar al mismo tiempo el impulso a realizar inversiones de capital, la consecuencia que generalmente se deduce es exactamente la opuesta a la verdad.

Por último, citamos a ADAMS quien considera que "los impuestos sobre herencias, cuidadosamente formulados y eficientemente administrados tienden a equilibrar la distribución de la riqueza y no ponen en movimiento ninguna fuerza económica sutil, subterránea o remota de naturaleza objetiva en un grado considerable".

En resumen podemos considerar que, los efectos económicos del impuesto de herencias en general no son muy perjudiciales, ya que se gravan beneficios no ganados.

El impuesto afecta a dos partes: a) al heredero y b) al causante. Con relación al primero la existencia del impuesto reduce el capital a recibir y puede hacer aumentar su deseo de trabajar y ahorrar.

Respecto al segundo, tiene gran importancia las tasas a aplicar ya que si ellas fueran tan elevadas que prácticamente confiscaran la herencia, puede perder todo interés en acumular un capital sabiendo que lo va a heredar, en su casi totalidad, el Estado.

Por eso es que las tasas menores a los herederos directos tienen no sólo una justificación social, sino económica, para que no se desestime el trabajo y el ahorro, aumentando la propensión a consumir.

II) FINES ECONOMICOS.

a) *Intervención en las transacciones con el exterior.*

El impuesto puede obrar sobre las dos fases del comercio exterior: las importaciones y las exportaciones.

Las finalidades pueden ser varias:

1º) Restringir ciertas importaciones, como un estímulo a la industria nacional similar.

2º) Disminuir las importaciones para lograr una mejor situación en la balanza de pagos.

3º) Estimular las exportaciones para favorecer la industria nacional.

4º) Estimular las exportaciones con finalidades fundamentalmente cambiarias, para mejorar la cotización de la moneda nacional.

La finalidad puede obtenerse directamente, aplicando un impuesto; sería la situación de los casos 1 y 2.

O puede lograrse por vía indirecta con tratamientos impositivos más favorables, o destinando ciertos recursos a subsidiar determinadas exportaciones.

Los instrumentos impositivos de los que puede valerse el Estado son, principalmente, tres: los derechos aduaneros, el impuesto cambiario y los impuestos internos.

Los derechos aduaneros no deberían ser un impuesto, sino tener siempre el carácter de un instrumento con finalidades no fiscales.

En cuanto al impuesto cambiario debe considerarse como de carácter finalista, ya que según sea su monto pueden favorecerse ciertas transacciones.

Desde luego, que acá entramos en un terreno difícil y lindando con otros aspectos financieros o económicos. El monto del impuesto cambiario determina a su vez el valor de la moneda y, por lo tanto, el estímulo o la traba a la importación o exportación puede provenir de una política fiscal o ser consecuencia de una política monetaria.

También pueden incluirse en este capítulo algunos impuestos internos discriminatorios entre productos de fabricación nacional y los importados. La razón de esa discriminación, gravando más fuertemente a los artículos importados que a los de producción nacional no puede ser sino finalista, en el sentido de estimular esta última creando trabas a los primeros. En este capítulos podemos también considerar algunos impuestos que se establecen con la finalidad de evitar salidas de capitales al exterior, sobre todo en países poco capitalizados.

b) Dirección del consumo.

El impuesto puede emplearse también como un arma para orientar el consumo hacia un sector o impedir un crecimiento considerado inconveniente de otros.

¿Cuáles son los impuestos que permiten obtener esta finalidad?

No puede ser un impuesto general sobre el consumo ya que como no discrimina entre los distintos consumos no reduce, por lo tanto, ninguno determinado. Si hay reducciones se harían en forma equilibrada entre todos los consumos.

Debe, pues, tomarse como instrumento fiscal impuestos sobre el consumo pero de carácter especial, es decir, que graven un determinado consumo. En este caso hay que tener en cuenta el carácter de la demanda, es decir, si

es elástica o inelástica. Si es elástica se produce la disminución del consumo, afectando también la etapa previa de la producción. Puede haber mercaderías sustitutivas y, si bien se reduce el consumo de algunas de ellas, aumenta el de otras.

Puede ser ésta una finalidad deseada, es decir, lograr la desviación del consumo de un artículo a otro. Pero puede ser un efecto no deseado; lo que se buscaba es una reducción del consumo de un producto, pero no a costa del aumento de otro. P. ej. podemos gravar el consumo de maíz con un impuesto porque hay escasez del mismo, para que se emplee sustitutivos de los que hay abundancia. En este caso la desviación del consumo es deseada.

Pero el impuesto puede gravar p. ej. los vestidos por no haber suficiente existencia de tejidos y el consumidor si bien compra menos vestidos, desvía su consumo adquiriendo más zapatos, cuya materia prima también escasea. Es ésta una desviación no deseada.

La finalidad de restringir un consumo dado, puede buscarse por la vía de impuestos especiales a la producción. Es decir, en el caso anterior o en éste, lo que se realiza es un aumento del precio de venta.

Los impuestos especiales sobre la producción tienen los mismos efectos que los señalados para los impuestos especiales sobre el consumo.

Respecto a estas dos clases de impuestos podemos afirmar: 1º) Tanto un impuesto especial sobre el consumo, como un impuesto especial sobre la producción, hacen aumentar el precio de venta de las mercaderías, en general, en un importe ligeramente superior al del impuesto aplicado. 2º) Si se quiere aplicar un impuesto sobre el consumo, evitando perturbaciones en la producción, debe gravarse el consumo o la venta, tan cerca del consumidor como sea posible. Uno de los casos más frecuentes en que se ha intentado ejercer cierta dirección sobre el consumo, es por la vía de los impuestos al lujo o impuestos suntuarios.

Entramos aquí en una materia por cierto discutible y donde los conceptos no son fáciles de concretar.

En primer lugar, ¿cómo se determina lo que se debe entender por lujo? LEROY-BEAULIEU, que ha estudiado expresamente este punto, dice que "el lujo consiste en la parte de lo superfluo que excede de lo que la generalidad de los habitantes de un país, en un tiempo determinado, considera como esencial, no sólo a las necesidades de la existencia, sino mismo al decoro y al placer de vivir".

Pero lo que es evidente es que el concepto de lujo es, necesariamente, algo relativo y no absoluto. Varía con las épocas, con los países y con los seres humanos, así como han evolucionado también las razones para combatirlo o no.

Ciertos objetos que en épocas pretéritas se consideraban suntuarios como el azúcar, las camisas, cuartos de baños, etc., son hoy en día de uso y consumo corriente. Dentro de algunos años podrá parecer ridículo gravar como suntuario, la posesión de un auto o un televisor.

Varía también con los países y con cada ser humano. Los niveles de vida y costumbres de los pueblos son diferentes, así como la cultura de los hombres.

También han sido numerosas las razones para combatir o no el lujo. A veces se han esgrimido razones filosóficas. Sócrates consideró que el ideal de la vida está en la contemplación y la abnegación por lo que la concupiscencia y el orgullo, son un obstáculo a la perfección humana.

Las religiones espiritualistas son también contrarias al lujo, propagando la humildad y el desdén por los bienes terrenales, ya que lo que cuenta es el alma y no el cuerpo.

No han faltado consideraciones de orden político al atacar el lujo, afirmando que aumenta la separación entre las diversas clases de la población, haciendo más visible la existencia de distintas clases sociales. ROUSSEAU decía: "Si no hubiera lujo, no habría pobres".

También muchos economistas lo han atacado por considerar que produce un inútil consumo de riqueza en cosas superfluas. Si todo lo gastado en artículos de lujo, se empleara en cosas necesarias e imprescindibles a la vida humana, mucha miseria y dolor serían suprimidos.

Pero otros autores creen que el lujo no debe ser tratado con tanta severidad en el juicio.

LEROY-BEAULIEU distingue el lujo sinónimo de vicio y holgazanería, absurdo, que era el que caracterizaba a los pueblos primitivos, con el lujo en los tiempos modernos, que consiste en decorar y embellecer la vida, que lleva al hombre al máximo cuidado y confort suyo y de las cosas y seres que le rodean. Este lujo no es criticable, no es un derroche de riqueza, sirve de estímulo y de ejemplo contagioso para los demás hombres, instándolos al esfuerzo y al trabajo, para conquistar el nivel de vida que ve en otros.

Por otra parte, el consumo suntuario es una válvula de escape para el excedente de poder adquisitivo de las personas con altos ingresos, ya que los consumos de artículos de primera necesidad son limitados y, en consecuencia ese excedente quedaría fuera de la circulación, afectando a cientos de industrias y millones de trabajadores vinculados a las mismas.

Los impuestos suntuarios tienen una larga historia, aplicados ya en las civilizaciones antiguas con el apoyo de los moralistas, que esperaban con ello morigerar ciertas costumbres.

LEROY-BEAULIEU hace un extenso estudio sobre este punto en su "Traité theorique et pratique l' economie politique". Según él, Licurgo en Grecia fue el que sistematizó las prohibiciones legales del lujo. En Esparta, según Plutarco, nadie debía poseer una casa o muebles que no hubiera podido hacer con un hacha y una sierra y los únicos condimentos de las comidas permitidos eran la sal y el vinagre. En Atenas Solón dictaba reglamentaciones limitativas de las toilettes y del esplendor de festines y funerales.

En Roma y la Edad Media, el sentimiento dominante en las clases que detentaban el poder era aristocrático, favorable en todos los actos y costumbres a la diferenciación de las clases.

Pero van apareciendo normas contrarias al lujo. Se citan las leyes de Jacobo de Aragón en 1234; de Eduardo III de Inglaterra de 1297 y de Felipe el Hermoso de España de 1285 a 1314.

En Inglaterra había una serie de impuestos que se denominaban "assessed taxes" (impuestos a los goces), algunos establecidos a fines del

siglo XVII y que gravaban las casas, criados, carruajes, perros, polvos para el cabello, permisos de caza, usos de armas, etc.

Luego se establecieron en Inglaterra y también en Francia impuestos a los billares y naipes. En Alemania se creó un impuesto de lujo que gravaba con el 15 % los consumos de numerosos artículos como joyas, antigüedades, instrumentos de música, pieles, billares, coches, bastones, paraguas, sombreros, zapatos, etc.

En Francia, Estados Unidos, Italia, Dinamarca y otros países se legisló con carácter general para mercancías y gastos de lujo que se gravaban con impuestos, durante el período 1917-20.

Los impuestos suntuarios pueden ser finalistas, es decir que buscan combatir el lujo, o simplemente fiscales.

Como impuestos fiscalistas se le han hecho fuertes críticas. Son, en primer lugar, vejatorios pues tienen una tendencia inquisitiva. En segundo lugar, son de difícil percepción. Por último, si se quiere que sean productivas las tasas deben ser muy elevadas lo que lleva a la evasión, sea legítima por renuncia al consumo, sea ilegítima por la defraudación del impuesto. Si las tasas son moderadas, su rendimiento es mediocre.

Se les ha defendido también con fuertes argumentos, entre ellos el que sostiene que en realidad el fundamento de los mismos no debe buscarse en combatir el lujo, sino gravar una mayor capacidad contributiva, "un síntoma de riqueza".

Dice FLORA "los impuestos sobre los artículos de consumo general pero no necesario, y sobre los artículos de lujo, tratan de gravar determinados bienes cuyo consumo o uso por seguros indicios de la existencia de una mayor capacidad contributiva y sirven para compensar con su cuantía el menor daño y sacrificio que los impuestos sobre los consumos necesarios causan a las clases ricas, y en partē, los errores derivados de la dificultad de determinar en cuantía real de la renta mobiliaria".

Considerándolo como finalista también ha merecido severas críticas.

LEROY-BEAULIEU se pronuncia categóricamente contra esta clase de impuestos al decir que "el hombre no se puede limitar a satisfacer las necesidades vitales salvo que condenado a la barbarie o al estado de salvaje permanente" y los "impuestos no pueden ser una tortura, una inquisición, una manera de impedir el desarrollo del progreso, de una manera normal, en ningún sitio y en ningún tiempo" NITTI dice que los impuestos al lujo, para evitarlo o corregirlo, son como los remedios empíricos que combaten las manifestaciones del dolor en lugar de hacerlo con las verdaderas causas del mal.

El Cr. Ammy VIDAL en su monografía "Los impuestos suntuarios en el Uruguay" dice: "Ni las interdicciones legales, ni los elevados impuestos han logrado nunca hacer cambiar los deseos de los hombres, sus debilidades e inclinaciones, pues siempre están dispuestos a disfrutar de los goces, comodidades, ocios y atracciones creadas a su alrededor". "El hombre no es y no puede ser, una máquina de consumir siempre lo mismo, que produzca y cambie siempre lo mismo, en su trato y en su vida dentro de la sociedad, tal como esté organizada en el actual mundo civilizado".

Pero no obstante estas críticas la realidad es que la tendencia a gravar con mayor rigor fiscal los consumos suntuarios que los necesarios o imprescindibles es muy fuerte.

ORIA en "Legislación impositiva argentina" dice que hay una tendencia en los regímenes fiscales modernos a la supresión o reducción de los impuestos que gravitan sobre el consumo de los artículos de primera necesidad y aumento, hasta llegar a límites prohibitivos, de los gravámenes que recaen sobre los productos que se consumen bajo la sugestión del vicio, como el tabaco, el alcohol, los naipes, etc. o por acción del proceso de refinamiento social de las clases acomodadas lo que determina un aumento y creación de los impuestos llamados suntuarios.

c) *Intervención en la estructura comercial e industrial.*

Cada vez más el intervencionismo del Estado lleva a una política fiscal que tiende a orientar la actividad comercial o industrial en el sentido que los gobiernos consideran más convenientes a los intereses nacionales.

La orientación que se pretende por la vía del impuesto tiene tres aspectos fundamentales: 1º) Rigor fiscal contra la gran empresa; 2º) discriminación entre las distintas formas de empresa y 3º) estímulos a determinadas actividades industriales o comerciales.

1º) *Rigor fiscal contra la gran empresa.*

Los Estados modernos tratan de evitar o por lo menos controlar y gravar fuertemente las grandes empresas, que pueden llegar a constituir verdaderos poderes económicos frente a los poderes políticos.

Sobre dos puntos se ha dirigido la política impositiva: la concentración y la autofinanciación.

La concentración financiera ha sido a menudo directamente perseguida y condenada por la ley. En otras oportunidades, si bien no se impide directamente se recurre al impuesto que, por lo menos, contribuye a frenar su desarrollo.

A veces la concentración de empresas, uniendo en una sola las diversas etapas de la producción, tiene el efecto de lograr una evasión legítima del impuesto, sobre todo cuando éste se aplica a las distintas fases del proceso industrial. En Francia por ejemplo debió sustituirse el impuesto sucesivo sobre el volumen de los negocios por un impuesto único sobre la producción.

En otros casos, para evitar las ventajas que pueden obtener las empresas fusionadas con las plus valías o acciones gratuitas trasladadas de unas a otras, se han gravado con dos impuestos que se superponen: uno proporcional, sobre los ingresos de los valores muebles y otro progresivo, sobre los ingresos globales.

No obstante esta desfavorable disposición del Estado hacia la concentración, en algunos casos se ha llegado a admitir que la misma podía estar aconsejada por la necesidad de racionalizar la producción.

Después de la última guerra, en algunos países, se ha aligerado el rigor fiscal y se ha reemplazado esa superposición de impuestos por un impuesto único sobre el capital, que resulta menos gravoso.

La autofinanciación; o sea el destino de parte de las utilidades a reservas visibles y ocultas, ha sido también objeto de consideración especial por los regímenes fiscales.

En los países altamente industrializados se ha considerado que esta política de las empresas, que llegan a un potencial enorme, a veces sin que sea claramente percibido, no debe ser estimulada y, por lo tanto, se han aplicado regímenes fiscales desfavorables. En Estados Unidos los beneficios distribuidos, sufren el recargo de un impuesto especial. Desde luego que, desde otro punto de vista, este impuesto (Supplementary tax on industrial profits) tiende a compensar al Fisco, del impuesto que normalmente pagan los accionistas por los beneficios distribuidos.

También hay que hacer notar que este gravamen adicional puede tener su explicación en otras razones. En momentos de depresión económica es deseable que aumente el poder adquisitivo de la población y, en consecuencia, debe preferirse que la totalidad de las utilidades de las empresas se distribuyan entre los accionistas, a que parte de los mismos quede en poder de las empresas, disminuyendo así el poder de compra de los particulares.

Contrariamente a lo que hemos manifestado antes, sobre tratamientos impositivos desfavorables a la autofinanciación, hay casos que la misma es objeto de un régimen privilegiado. Así en México, el impuesto a la renta autoriza la deducción de hasta un 10 % de las utilidades gravables, siempre que ellas se destinen a reinversiones. Ello es explicable porque este país necesita fomentar el desarrollo de sus industrias.

En Inglaterra, no por razones de incremento a las industrias, sino como un aspecto de su lucha contra la inflación, se ha preferido cierto límite de autofinanciación, que una exagerada distribución de beneficios que llevaba a un aumento inconveniente del poder adquisitivo de la población. Por estas consideraciones, los "profits tax" gravan más fuertemente (12½ %) los beneficios distribuidos que los no distribuidos (5 %).

2º) *Discriminación entre las distintas formas de empresas.*

El impuesto se ha empleado frecuentemente para favorecer ciertas formas de explotación industrial o comercial.

En un caso extremo, la U.R.S.S., se ha utilizado con fines netamente anticapitalistas. En la esfera rural el impuesto agrícola acusó una fuerte progresividad de acuerdo a lo resuelto por el Comité Central del Partido Comunista en una reunión plenaria de abril de 1926. Dicha resolución decía, en su parte más sustancial: "Modificación de la escala del impuesto en el sentido de una acentuación de su progresividad con exoneración total de las explotaciones agrícolas de poca importancia y aumento de la carga fiscal de las clases acomodadas del campesinado y sobre todo de los kulaks".

En las actividades urbanas también se gravó acentuadamente a las explotaciones individuales, logrando reducir su importancia en la economía soviética.

El impuesto ha sido, pues, en la Unión Soviética un arma sumamente eficaz para combatir la propiedad individual y las formas capitalistas de explotación comercial e industrial.

En los países occidentales el legislador ha beneficiado, por lo general, en las tasas impositivas a las explotaciones individuales o sociedades de personas, frente a las sociedades de capitales (anónimas, responsabilidad limitada, en comandita por acciones).

En Francia estas últimas son objeto de un gravamen triple: el beneficio de la empresa social paga el impuesto sobre los ingresos de las personas morales y la parte distribuida de la utilidad que va al accionista, está sometida a un impuesto proporcional y otro progresivo.

Otras formas de empresas tiene tratamientos más benignos. Las sociedades de personas pagan el impuesto sólo dos veces; las cooperativas agrícolas también son favorecidas por la legislación fiscal y el artesanado sufre una carga impositiva aún más ligera.

En Estados Unidos las sociedades de capitales son severamente tratadas por el Fisco. Sufren dos impuestos como tales, el normal y el sobreimpuesto, y la parte distribuida de los beneficios queda sometida al income tax individual, que también grava dos veces. Es una cuádruple imposición para las empresas de capitales frente a las individuales, que sólo pagan el doble impuesto sobre los ingresos de las personas físicas.

Inglaterra ha observado una política más neutral con referencia a las formas de empresas, que Estados Unidos y Francia, de tal manera, que los beneficios de las sociedades de capitales son objeto de un solo gravamen, no estando sometidas como tales a sobreimpuestos.

3º) *Estímulo a determinadas actividades industriales y comerciales.*

Sin entrar a considerar la forma de las empresas comerciales o industriales, la ley puede buscar favorecer determinadas actividades, otorgándoles un tratamiento fiscal excepcional.

Entre los casos más frecuentes se encuentra la agricultura por considerarse una labor sometida a riesgos especiales y por tratarse de una clase social esforzada, que constituye una garantía de estabilidad dentro de las perturbaciones de la época.

También la construcción de inmuebles es objeto, en muchos países, de regímenes muy favorables. Ello se explica por la política de abaratar costos para permitir, en la mayor amplitud posible, la vivienda propia y por la gran difusión económica que alcanzan los efectos de las modificaciones de esta industria, dada sus numerosas ramificaciones.

En términos generales, diremos que el impuesto puede ser utilizado para provocar desviaciones de los recursos económicos, que pueden ser entre distintas aplicaciones o distintos lugares.

Para que un impuesto produjera desviaciones tendría que ser diferencial en sus efectos, es decir, que no incidiera con el mismo peso sobre todas las formas de la utilización de la riqueza.

Una persona que tiene recursos económicos que en sus empleos actuales se encuentran gravados, trata de evitar estos impuestos desviando dichos recursos hacia algún otro empleo en que no estén sometidos a imposición o lo estén en menor grado.

El contribuyente se verá favorecido por esta desviación cuando la pérdida de renta causada por el cambio de destino de los recursos, sea menor que el beneficio que se obtiene por pagarse un impuesto más reducido.

$$\begin{aligned} \text{Sea } A &= \text{renta industria anterior} \\ A' &= \text{renta industria nueva} \\ I &= \text{impuesto anterior} \\ I' &= \text{impuesto nuevo} \\ A - A' &= B \\ I - I' &= C \end{aligned}$$

Si $B < C$ hay tendencia a la desviación. Si $B > C$ no hay tendencia a la desviación.

A veces en los empleos de recursos ya existentes, es difícil realizar el cambio. Pero no pasa lo mismo con los recursos nuevos, no aplicados aún.

Para poder determinar el carácter de diferencial o no de un impuesto, es necesario estudiar además la elasticidad de demanda de réditos futuros a obtenerse de los ahorros, por una parte, y por la otra, la elasticidad de la demanda de renta para consumos en el presente.

Debemos comparar ambas elasticidades lo que nos daría el cociente A.

$$A = \frac{\text{elasticidad de demanda de réditos futuros a obtenerse de los ahorros}}{\text{elasticidad de demanda de renta para consumos en el presente}}$$

A puede ser mayor que 1, menor que 1 o igual a 1.

Si $A > 1$ quiere decir que el numerador es mayor que el denominador, o sea que es más elástica la demanda de ahorro, en otras palabras, que se prefiere ahorrar a gastar. Hay desviación del gasto al ahorro.

Si $A = 1$, las dos elasticidades son iguales, no hay ninguna desviación.

Por último, si $A < 1$, el denominador es mayor que el numerador, o sea que es más elástica la demanda de renta para consumos, es decir, que se prefiere gastar a ahorrar. Hay desviación del gasto al ahorro.

Un impuesto "no diferencial" perfecto tendría tasas desiguales para los distintos empleos de los recursos económicos. Se compensarían así las diferentes elasticidades. Es decir, que un impuesto para que fuera "no diferencial" en sus efectos tendría que ser diferencial en su estructura. Por el contrario, un impuesto "no diferencial" en su estructura, sería diferencial en sus efectos.

La figura 9 nos aclara lo que hemos dicho anteriormente.

Tasa uniforme del impuesto
" diferencial del impuesto
elasticidades

$AA' \neq BB'$
 $CC' = DD'$

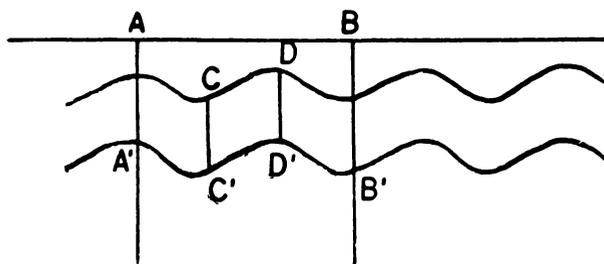


Fig. 9

d) *Impuesto y coyuntura.*

Las variaciones de los niveles de rentas y precios, de consumo y producción, ahorro e inversión, caracterizan la coyuntura económica.

Los impuestos, dado los altos índices a que en nuestros tiempos ha llegado la presión fiscal, influyen sobre cada uno de los factores indicados y, en consecuencia, sobre las oscilaciones cíclicas.

Pero no deben confundirse efectos con fines. Los primeros son producidos por todos los impuestos, fiscales, finalistas o parafiscales: los segundos, entran en una sola categoría, los finalistas y, en este caso, los efectos son deliberadamente buscados. Las posibilidades de que con una adecuada política impositiva se obtengan determinados fines, son múltiples. Supongamos que se considera que el poder de compra monetario excede los bienes y servicios disponibles para el consumo. Se puede seguir una política de reabsorción fiscal del poder de compra en exceso, aumentando los impuestos, en particular, los que inciden sobre los poseedores de rentas con alta propensión a consumir. Otro caso sería que se considerara que el foco de la crisis está en el sub-consumo. Una adecuada política de redistribución tributaria, suprimiendo o rebajando los impuestos que inciden sobre los grupos de rentas más bajas, cuya propensión al consumo es alta y desviando la tributación hacia los grupos de renta superior (incluso de los beneficios no distribuidos) con una elevada propensión al ahorro, aumenta la propensión al consumo de la comunidad.

También puede estimularse o frenarse el ahorro y la inversión con medidas impositivas, como modificaciones en las tasas de los impuestos sobre sociedades, facilitando o no la distribución de beneficios o la autofinanciación, así como las emisiones de acciones y obligaciones, etc.

Vinculado con la coyuntura están los impuestos establecidos para gravar las utilidades “no ganadas”, es decir, que se atribuían más a la habilidad del titular de una empresa en la dirección de su negocio, más que al empleo del capital y trabajo, a sucesos extraños a la acción del beneficiario. Pareció justo que la comunidad participara de esos beneficios, mediante el establecimiento de impuestos que gravaron los enriquecimientos imprevistos, los plus valores, las ganancias extraordinarias, etc.

Pero las medidas impositivas relacionadas con el ciclo, han carecido de una política fiscal dinámica, que nos de una visión de conjunto del problema.

Donde ha podido hallarse una ordenación con un sentido más lógico es en la teoría de los presupuestos cíclicos, sin que ello signifique compartir esa posición.

De acuerdo con el cuadro del presupuesto cíclico, en períodos de depresión económica se procederá a desgravaciones masivas a fin de reaccionar contra la misma mediante una restitución del poder de compra y, por el contrario, en la prosperidad se procederá a aplicar nuevas contribuciones o aumentar las existentes para frenar el alza. Todo esto vinculado, desde luego a la política de gastos.

Se busca así llegar a la elaboración de una política impositiva anticíclica, inyectando o retirando del circuito medios de pago mediante tasas oscilantes en algunos gravámenes, operando mediante este sistema móvil sobre el consumo, los ahorros y las inversiones.

Como no todos los impuestos son susceptibles de ser aplicados según tasas fluctuantes con la debida rapidez, es necesario ver cuales pueden tener estas condiciones.

El impuesto a la renta es totalmente adecuado para emplearse con el fin de modificar los niveles de ingresos o estimular el ahorro o las inversiones. En los réditos de carácter personal, es donde hay máximas posibilidades, pues estos ingresos tienen una mayor propensión al consumo.

Modificando la tasa se puede modificar el ingreso y, subsiguientemente, el consumo, lo que influirá o no en las inversiones, según su origen.

Conjuntamente con el impuesto a la renta puede operarse con el impuesto a las ventas, aunque aquí se presentan algunas rigideces que reducen las posibilidades prácticas de su empleo. No siempre la disminución del precio de venta da origen a una mayor demanda y tampoco no siempre las modificaciones de la tasa del impuesto influyen inmediatamente en el precio y en el mismo sentido.

Todos y cada uno de los impuestos pueden tener sus posibilidades, aunque hay evidentes dificultades. Por un lado, por ser necesaria una adecuada información respecto a la marcha general de la economía; en segundo lugar, porque el diagnóstico no resulta fácil, pues las interpretaciones pueden ser divergentes y hay sectores de la economía con reacciones de una modalidad propia. Por último, no siempre ni en todos los lugares la política impositiva anticíclica es aconsejable, o, por lo menos, aplicable en la misma forma.

Ultimamente se ha tratado de buscar en los sistemas económicos y financieros “estabilizadores automáticos” y para ello adquiere gran importancia la flexibilidad del sistema tributario. Según que éste sea flexible, inflexible o neutro, las posibilidades de acentuar los desniveles de la economía del país son mayores o no.

Por ejemplo inflación e inflexibilidad se ayudan mutuamente. Si se producen presiones inflacionistas y el sistema tributario es inflexible tenemos una agravación del déficit presupuestal, ya que los impuestos no aumentarán el ritmo del aumento de los gastos públicos, si suponemos que éstos guardan una relación constante con el nivel del ingreso nacional. El déficit fiscal impulsa aún más la suba de precios, lo que trae consigo una baja aún mayor del coeficiente de flexibilidad que agravará nuevamente el déficit presupuestal y así sucesivamente.

Se han señalado siete factores que afectan la flexibilidad del sistema tributario:

a) El mayor valor de la relación impuestos e ingresos nacional o sea importancia del Gobierno en el ingreso nacional; b) el tiempo que transcurre entre el momento en que el contribuyente incurre en la obligación tributaria y el momento en que dicha obligación es efectivamente pagada; c) divergencia en el tiempo entre el avalúo del objeto de ciertos impuestos que no están expresados de por sí en dinero y el valor de mercado de dicho objeto; d) la estructura del sistema de tasas de los impuestos del sistema; e) la estructura de la base del impuesto; f) existencia de impuestos basados en montos fijos de dinero y g) la elasticidad, ingreso de la demanda de los bienes y servicios gravados con tributación indirecta.

III) *Fines Políticos.*

El impuesto puede tener finalidades políticas, entendiéndolo en un sentido restringido, ya que en un sentido amplio comprendería esta denominación todas las finalidades del impuesto que no fueran las puramente fiscales.

Los fines políticos a su vez pueden subdividirse en:

a) *Política Interna.*

Puede darse el caso de que cuando alternan en el poder diversas clases a través de ásperas luchas, la clase que triunfa puede tratar de agobiar a la vencida. Tal es lo que sucedió en algunos aspectos, con el triunfo bolchevique en Rusia, fuera de las medidas tomadas, naturalmente, como consecuencia del dominio de la doctrina comunista.

Ha sido también la razón de políticas fiscales discriminatorias contra los judíos en diversas épocas de la historia, en distintos países.

Y muy cerca nuestro, en el tiempo y en el espacio, fue una razón política interna que determinó, algunas normas impositivas de la dictadura peronista en la Argentina, en la lucha contra sus enemigos, que se incluían en la denominación genérica de “Oligarquía”.

b) *Política Externa.*

Por razones de represalia un gobierno establece fuertes impuestos a las mercaderías o capitales de otro país, con el que se encuentra en conflicto diplomático.

Ejemplo de esto, son las medidas adoptadas por Egipto y otros países árabes contra los capitales británicos y franceses, a raíz de la invasión al Canal de Suez, así como los decretados por el gobierno de Indonesia contra las propiedades holandesas en el país.

Y también, fue evidentemente por una razón política, que se implantó en la Argentina un fuerte impuesto a la entrada de arena procedente de nuestro país.

IV) *Fines Financieros.*

Hablar de fines financieros del impuesto parece un juego de palabras. Al decir tal cosa, queremos, señalar el hecho de que se cree o elimine un impuesto para contemplar otras finalidades fiscales de índole distinta.

Por ejemplo puede desgravarse determinado acto a fin de que se facilite operaciones que le interesan al Estado desde otro punto de vista, aunque sin que sean éstas, consideraciones sociales, políticas o económicas sino puramente financieras.

Supongamos la desgravación de ciertos impuestos a los valores públicos del Estado. Se disminuye en algo el rendimiento del impuesto pero, el Estado se ve compensado con una mayor colocación de su Deuda Pública.

CAPITULO III

ESQUEMA DEL SISTEMA IMPOSITIVO NACIONAL

En materia impositiva podría afirmarse que nuestro país carece de un verdadero sistema, ya que esta palabra indica un mínimo de ordenación lógica y de visión general de conjunto. Nuestro régimen impositivo vigente no es el fruto de un estudio realmente sistemático, basado en un plan serio ni en reformas coordinadas, sino una yuxtaposición de normas surgidas, la mayoría de las veces, de apremiantes necesidades fiscales y carentes de bases científicas.

Pueden señalarse algunas características generales del régimen. La primera, es la falta de impuestos que tomen en consideración la capacidad contributiva de las personas, sea que se base en sus réditos, en sus patrimonios, en sus gastos, sino que se toman aspectos parcializados y concretos de esa capacidad contributiva.

Hay una marcada inclinación hacia los impuestos indirectos (consumos y actos), en los que la traslación, dada la forma de recaudación, opera corrientemente, dándole una fuerte regresividad a todo el sistema.

Otra característica es la creciente fiscalidad y complejidad del régimen en los últimos 10 o 12 años, como consecuencia de la necesidad de proveer de recursos al Estado, para hacer frente a gastos públicos en incesante aumento.

Los distintos impuestos nacionales existentes en nuestro País podemos clasificarlos en 10 categorías que son:

- 1º) Impuestos Aduaneros.
- 2º) Impuestos internos al consumo.
- 3º) Impuestos sobre la actividad industrial, comercial y profesional.
- 4º) Impuestos sobre la propiedad inmobiliaria.
- 5º) Impuestos sobre las transmisiones de bienes.
- 6º) Impuestos sobre los actos y negocios.
- 7º) Impuestos sobre los gastos.
- 8º) Impuestos sobre el juego.
- 9º) Impuestos sobre los sueldos y remuneraciones.
- 10º) Impuestos varios.

Esta clasificación es la efectuada por el Ministerio de Hacienda en 1950, y tiene como criterio general, la incidencia del impuesto.

1º) IMPUESTOS ADUANEROS.

Se aplican a la importación y exportación de mercaderías. Los de mayor importancia son los de importación y tienen un carácter marcadamente proteccionista. Cuando se trata de abastecimientos necesarios para el País y no existen similares nacionales, el tratamiento impositivo es benevolente, pero si hay producción nacional sustitutiva el régimen se hace muy severo.

En general, para la liquidación de estos impuestos se aplican los regímenes "Ad valorem" y específicos, predominando el régimen de aforos. Su importe, con los adicionales, oscila entre el 30 y el 80 % de su valor. Este grupo representa aproximadamente, el 22 % del total de los impuestos que se recaudan para el Tesoro Nacional.

2º) IMPUESTOS INTERNOS AL CONSUMO.

El importe recaudado por los impuestos perteneciente a esta categoría representan, normalmente, un valor aproximado al anterior. Decimos normalmente porque las mayores o menores facilidades cambiarias, según las disponibilidades de divisas extranjeras, pueden ocasionar oscilaciones bruscas en lo recaudado por concepto de derechos de aduana. Además, parte de lo recaudado por concepto de impuestos al consumo, no va a Rentas Generales, sino a fondos extrapresupuestales.

Los impuestos internos al consumo podemos agruparlos así:

a) *Bebidas.*

Son los de mayor importancia entre esta clase de impuestos. Si bien se ha gravado últimamente a bebidas sin alcohol, se aplican principalmente sobre las alcohólicas, con cuotas que varían en función del grado alcohólico y del precio de venta.

b) *Combustibles y lubricantes.*

Se aplican tasas diferenciales según la clase de combustible o lubricante (nafta, gas oil, aceite, etc.) y también según el destino de los mismos (particulares, usos rurales, transportes colectivos, etc.)

La ley del 5/12/957 (Plan de Obras Públicas) unificó los distintos impuestos sobre combustibles, grasas, lubricantes, así como los porcentajes que del producido de dichos impuestos se destinan al Tesoro de Obras Públicas.

c) *Tabacos, cigarros y cigarrillos.*

Se gradúan según el peso, precio de venta y en el caso de los cigarrillos, además, su número. Se tiene en cuenta además, si son nacionales o importados.

- d) *Perfumes, zapatos, especialidades farmacéuticas, fósforos, naipes, neumáticos, etc.*

Estos impuestos se recaudan normalmente en el momento de su fabricación o venta, por dos procedimientos principales: 1º mediante estampillas aplicadas al artículo (tabacos, cigarrillos, perfumes, fósforos, la mayor parte de las bebidas, etc.) y 2º por el sistema de monopolios fiscales, en que el impuesto va incluido en el precio de venta.

Finalmente deben considerarse en este grupo el impuesto suntuario y el suntuario especial.

Algunos los incluyen entre los tributos que gravan la actividad industrial o comercial, como variedades del impuesto a las ventas. Pero, por sus características, gravan al consumo ya que distinguen consumos especiales que son indicios de una mayor capacidad contributiva. El impuesto a las ventas debe soportarlo el empresario aunque es de muy fácil traslación e incide también en el consumo.

El impuesto suntuario creado en 1945, grava los artículos importados o producidos en el País que el Poder Ejecutivo resuelva por vía de reglamentación, en virtud de satisfacer consumos superfluos y estar escasamente difundidos, atendiendo a su naturaleza, uso o precio.

Hay tres clases de artículos suntuarios:

- a) Los de primer grado, con una tasa del 35 %.
- b) Los de segundo grado, cuya tasa es del 24 %.
- c) Los de tercer grado, con tasa del 13 %.

En los tres casos, las tasas se aplican sobre el precio de venta al público o valor ficto presuntivo equivalente.

El impuesto suntuario especial, lo pagan los importadores, fabricantes, intermediarios o minoristas en los ramos de joyería, relojería, orfebrería, platería, bisutería y afines.

Para las mercaderías importadas, manufacturadas total o parcialmente, se paga el 16 % sobre la cifra que resulta de sumar al precio de costo un 50 % de utilidad ficta. Cuando se trata de materias primas suntuarias, el impuesto es del 9 %, que resulta de sumar al precio de costo, un 100 % por utilidad ficta.

3º) IMPUESTOS SOBRE LA ACTIVIDAD INDUSTRIAL, COMERCIAL Y PROFESIONAL.

Este grupo comprende a su vez varias categorías que estudiaremos separadamente a continuación.

a) *Impuestos a las ventas y transacciones.*

1) *Impuesto a las ventas.*

Este gravámen se aplica a las ventas y servicios realizadas por la industria y el comercio. Este impuesto alcanza a una sola de las etapas de la negociación, por lo que no produce los efectos "en cascada", propios de impuestos generales sobre todos los ingresos de las actividades comerciales e individuales.

Las tasas son del 6 ½ y 4 ½ %, según las mercaderías.

Hay diversas excepciones, siendo las principales:

- a) Las exportaciones.
- b) artículos de primera necesidad
- c) especialidades farmacéuticas
- d) inmuebles
- e) productos ganaderos y agrícolas
- f) ventas de pequeños productores
- g) artículos para la construcción

2) *Impuestos sobre las transacciones.*

a) A las transacciones agropecuarias: Grava la compraventa de ganado en pie para consumo interno o exportación; la venta de lana y cueros; compraventa de cereales, grasas, leche para industrializar, frutas, legumbres y demás productos de granja.

Este impuesto es actualmente del 15 o/oo pagaderos por mitades entre comprador y vendedor.

b) Entradas brutas de las empresas afiliadas a las Cajas de Jubilaciones de la Industria y Comercio por servicios, ventas, exportaciones, etc. a razón de 3 o/oo.

Puede ser sustituido, en ciertas circunstancias, por el 2 % sobre los sueldos y salarios.

En general, corresponde establecer que este impuesto grava todas las etapas de la circulación y se aplica a las ventas exceptuadas del pago del 6 ½ o 4 ½ %.

c) Ingresos por ventas de entradas, deducción hecha de los impuestos que las recarguen, de las empresas exhibidoras de películas.

d) Entradas brutas (3 %) de los ómnibus interdepartamentales con destino al Tesoro de Obras Públicas (Fondo de Vialidad).

e) Comisiones y representaciones, se grava con el 6 % las comisiones que reciban en las empresas comerciales, con exclusión de los Corredores de Bolsa por la retribución de sus servicios.

b) *Impuestos a las Ganancias.*

1) *Ganancias Elevadas.*

Este impuesto fue creado en 1944 con carácter extraordinario y eventual, con la finalidad de absorber ganancias excesivas de la coyuntura favorable, producida por la segunda guerra mundial. En 1953 fue declarado de carácter permanente.

Grava las ganancias que se distribuyan o no, de fuente uruguaya obtenidas de la actividad industrial o comercial, desarrollada en forma de empresa, en cuanto superen el 12 % del capital.

Las tasas que se aplican varían según el porcentaje de ganancia imponible y rige el sistema progresional.

Ganancia entre el 12 % y el 15 % del capital fiscal	25 %
" " " 15 % " " 20 % " " "	35 %
" " " 20 % " " 25 % " " "	45 %
" " " 25 % " " 30 % " " "	55 %
" " " 30 % " " 35 % " " "	65 %
" " " 35 % " " 40 % " " "	75 %
" " " 40 % en adelante	80 %

Por el art. 16º de la ley del 5/12/957 de Pasividades Rurales se crea un impuesto del 2 % sobre las ganancias que obtengan las empresas comprendidas en la ley 10.597 del 28 de diciembre de 1944, destinado al Fondo de Pensiones a la Vejez, sin tener en cuenta el 12 % exento.

Se distinguen para esta ley tres tipos de ganancia: *la ganancia comercial*, que es la que surge del balance de la empresa; *la ganancia impositiva*, que es la anterior ajustada según las normas de la ley y *la ganancia imponible*, que es la ganancia impositiva, que excede del 12 % del capital fiscal que la produce.

Están exonerados:

- a) Ganancias de fuente extranjera.
- b) Explotaciones agropecuarias y empresas constructoras.
- c) Ganancias obtenidas por la actividad personal, no desarrollada como empresa.
- d) Empresas que pagan otro impuesto sustitutivo como: sociedades financieras de inversión, empresas vitivinícolas, empresas de representación y comisiones.
- e) Empresas de capital fiscal menor de \$ 100.000 salvo que sean sociedades anónimas.
- f) Empresas que no persiguen fines de lucro, como por ejemplo las sociedades cooperativas.
- g) Hay exoneraciones parciales como cierto porcentaje que se destine efectivamente a aguinaldos y retribuciones extraordinarias al personal o ampliación de equipos productivos.

2) *Ganancias eventuales.*

Toda enajenación que signifique sustitución total o parcial del o los titulares de la empresa, está gravada con una tasa del 20 % del sobreprecio o valorización que resulte de la enajenación.

El impuesto es pagado por el enajenante y no se aplica si el monto de la operación no excede de \$ 100.000.—. Asimismo cuando la transferencia, venta u otra operación similar de empresas comprende inmuebles, el pago del impuesto al mayor valor se considerará como pago a cuenta de las ganancias eventuales.

3) *Ganancias de Bancos, Cajas Populares, Casas Bancarias y Empresas Financieras.*

Las empresas indicadas pagan este impuesto, cualquiera sea el porcentaje de beneficios sobre el capital, según las siguientes tasas:

Ganancias hasta \$	250.000	.....	8 %
" desde "	250.000 a \$	500.000	..... 9 %
" " "	500.000 " "	750.000	..... 10 %
" " "	750.000 " "	1.000.000	..... 12 %
" " "	1.000.000 en adelante	.....	15 %

Si las ganancias exceden del 12 % del capital fiscal, pagan además el impuesto de ganancias elevadas.

Puede afirmarse que este gravamen constituye un caso típico de impuesto cedular (Industria y Comercio) a la renta.

c) *Impuesto de Patente.*

Este impuesto es percibido de acuerdo a las disposiciones de la ley del 28 de diciembre de 1933, de manera permanente y uniforme en toda la República.

Debe pagar la patente toda persona física o jurídica que ejerza en el territorio de la República, una industria, un comercio, una profesión o un oficio.

Hay diversas excepciones, que responden principalmente a tres razones:

- 1) Exoneraciones por prestaciones de servicios del Estado. Por ejemplo: funcionarios públicos, médicos del servicio público, establecimientos gubernamentales, etc.
- 2) Exoneraciones por servicios culturales o de interés público: Bolsa y Cámara de Comercio, Mutualistas, Organismos Culturales de Enseñanza, profesores, artistas, etc.
- 3) Actividades personales que se presumen dan un rendimiento mínimo: pescadores, cazadores, modistas, planchadoras, lavanderas, etc.

La ley establece 42 categorías que indican la cuota del impuesto, en las que están distribuidas las actividades sujetas al pago de la patente yendo de \$ 20 a 80.000.— anuales.

Las patentes pueden ser fijas, variables o proporcionales: son *fijas*, cuando el ejercicio de una actividad corresponde a una categoría dada, es decir, a un monto determinado. Son *variables*, cuando el ejercicio de una actividad está gravada entre dos límites, de tal categoría a tal otra, y que de acuerdo a ciertos índices se determina el monto correspondiente. Son *proporcionales*, cuando los pagos varían según las operaciones realizadas. por ejemplo: ciertas profesiones liberales pagan mediante timbres sobre cada escrito firmado por el profesional.

El índice fundamental que debe tenerse en cuenta es el capital en existencia: en los comercios, se fijará el impuesto a razón del 1 % sobre dicho capital hasta \$ 100.000.— y el 1 1/2 % sobre el excedente. En las industrias fábricas y talleres, se aplicará a razón del 1 % de su capital en existencia, teniendo en cuenta además el factor producción según lo reglamentado por el Poder Ejecutivo el 21 de febrero de 1957. Conjuntamente con el impuesto de Patente de Giro se recaudan varios adicionales, siendo los principales:

- a) el 30 % de la patente por ley del 8 de enero de 1957.
- b) el 10 % de la patente para la Lucha Antituberculosa (Ley del 17 de enero de 1946).
- c) el 2 % del capital ajustado para ganancias elevadas, para los comerciantes e importadores de artículos suntuarios (Ley de 8 de enero de 1957).

d) *Impuestos a Sociedades.*

En el grupo de impuestos a la actividad industrial, comercial y profesional, vimos primeramente los que recaían sobre las ventas y transacciones, luego sobre las ganancias (elevadas, eventuales, sobre bancos, sociedades financieras, etc.) y el de patente. Ahora entraremos a analizar someramente algunos impuestos que se aplican sobre ciertas empresas teniendo en cuenta su estructura.

1º) *Sociedades Anónimas.*

El principal impuesto que pagan, por este concepto es el sustitutivo del de herencias, creado por la Ley N° 3.648 del 16 de julio de 1910. Recae sobre el capital realizado y las reservas cualquiera sea su denominación, tomando como base el balance general de las empresas al cierre de su ejercicio económico. Además si la suma de los rubros del pasivo y las cuentas de orden superan el doble del monto del capital y las reservas, el excedente se agrega al monto imponible.

Con el pago de este impuesto y como surge de su nombre, se exige a los valores que grava, del impuesto de herencias, legados y donaciones, por causa de muerte.

La tasa del impuesto es, actualmente, del 9 o/oo, más adicionales que representan el 10 % del impuesto.

Este impuesto lo pagan además de las sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones (por la parte de acciones al portador) y las cuentas bancarias impersonales.

Las sociedades anónimas agropecuarias pagan estos otros impuestos de arrendamiento:

De \$ 0.50 a \$ 4 por hectárea —según la superficie— por la explotación de predios a título de arrendatarios, subarrendatarios, aparceros o subaparceros. Para los que den predios —total o parcialmente— en arrendamiento, subarrendamiento, aparcería o subaparcería, según escala que varía entre el 2,5 % del valor del precio anual del contrato por Há., con un mínimo de \$ 0.50 por Há. y el 20 % del valor del precio anual del contrato por Há. Y un adicional del 5 o/oo sobre el que corresponde pagar por sustitutivo de herencias, para los que exploten predios rurales de su propiedad.

2º) *Sociedades de responsabilidad limitada.*

Pagan el 4 o/oo sobre el capital ajustado de acuerdo a las normas de la ley de Ganancias Elevadas.

3º) *Sociedades financieras de inversión especiales.*

Aquellas sociedades financieras de inversión cuyo único activo en la República, está formado por acciones de otras sociedades de la misma clase y/o por saldos en cuenta corriente en suma inferior al 10 % de su activo, pagan como único impuesto, tasa o contribución el 3 o/oo de su capital y reservas.

Este impuesto puede pagarse anticipadamente por un plazo de hasta 15 años, quedando entonces la sociedad libre del pago de los eventuales aumentos en la tasa del impuesto, durante el período pagado.

e) *Impuestos diversos.*

En este grupo incluimos los siguientes impuestos:

El de Previsión Social a razón de \$ 1 por obrero o empleado que trabaja en cada empresa, sustituido en las explotaciones rurales por \$ 0.10 por cada Há.

El del fomento del turismo (Ley del 19/12/957) por el que se pagará el 2 o/oo de toda autorización de importación otorgada por el Contralor de Exportaciones e Importaciones.

Operaciones bancarias que comprende diversos impuestos a las transferencias al y del exterior, sobre las colocaciones, sobre las cuentas corrientes deudoras y sobregiros, sobre las cuentas corrientes acreedoras y depósitos a la vista y sobre depósitos en Caja de Ahorros y a Plazo Fijo.

Regalías: comprende los pagos por "royalties" que se efectúan por empresas radicadas en el país, así como por la explotación de marcas, derechos de autor, patentes y similares. Si el beneficiario está en el extranjero el importe alcanza al 10 % del monto del pago y 5 % si está radicado en el País.

4º) IMPUESTOS SOBRE LA PROPIEDAD INMOBILIARIA.

a) *Contribución inmobiliaria.*

Este impuesto desde 1950 forma parte de los recursos departamentales, siendo no obstante recaudado por una oficina dependiente del Gobierno Central.

El gravamen se aplica sobre el valor de aforo fijado por la Dirección General de Catastro a los inmuebles de todo el País.

La tasa del impuesto es variable. Los inmuebles del departamento de Montevideo pagan el 10 % del aforo. Ultimamente se ha aumentado en la siguiente proporción:

Inmuebles cuyo aforo está fijado entre	\$ 51.000 y \$ 100.000	1 o/oo
" " " " " "	" 100.000 " " 200.000	1 ½ o/oo
" " " " " "	" 200.000 " " 400.000	2 o/oo
" " " " " "	en más de " 400.000	2 ½ o/oo

En las zonas urbanas y suburbanas de los departamentos del interior el impuesto es del 10 o/oo.

En las zonas rurales la tasa es del 8 o/oo y si el aforo es menor a \$ 3.000 se rebaja al 5 ½ o/oo. Si las propiedades rurales están frente a ciertas carreteras se aumenta hasta el 3 o/oo del aforo líquido por Há. aplicado por metro de frente o frentes a dichas carreteras.

Se pagan además varios adicionales con destino a Rentas Generales.

La ley de contribución inmobiliaria y otras complementarias han establecido diversas exoneraciones y rebajas, cuyas principales son:

Exoneración a las propiedades de instituciones culturales, deportivas, sociales, de beneficencia y del Estado; también se exoneran a los templos de diversas religiones y a las sedes de representaciones diplomáticas extranjeras. Igualmente están exoneradas las propiedades de valor de aforo no superior a \$ 3.000 en Montevideo y \$ 2.000 en campaña y que sean único bien raíz de su propietario y la habite él mismo. Otra exoneración es la otorgada a las propiedades de cooperativas agropecuarias de capital inferior a \$ 15.000.

Hay exoneraciones transitorias para edificaciones hechas al amparo de regímenes especiales y para industrias nuevas que se instalen en el País.

Por otra parte, se dan rebajas especiales a predios destinados a la agricultura o bosques artificiales y a predios rurales explotados directamente por el propietario.

b) *Ausentismo.*

El impuesto de contribución inmobiliaria se duplica para los propietarios de inmuebles, sean personas físicas o jurídicas, que no estén domiciliadas en la República. También se aplica a los propietarios domiciliados en el país, que haga más de 6 meses que estén de viaje en el momento que debe abonarse el impuesto.

c) *Sobretasa inmobiliaria.*

Este impuesto grava el conjunto de la propiedad inmueble de una persona si tiene un valor de aforo superior a \$ 50.000. Deben deducirse las hipotecas que afecten el bien en un 50 % de su monto, y se deduce el 100 % si el préstamo ha sido otorgado por el Banco Hipotecario del Uruguay, si es destinado a construcción. Este impuesto tiene un adicional del 20 % creado por ley del 10/2/956.

Los prestamistas hipotecarios pagan este impuesto sobre el monto de los préstamos concedidos, con un mínimo no imponible de \$ 20.000 y en escalas que van del 6 al 30 o/oo según ley del 10/2/956.

5) IMPUESTOS A LAS TRASMISIONES DE BIENES.

El principal de este grupo es el de herencias, legados y donaciones, siendo los otros el de traslaciones de dominio, plus valía y de transferencias de empresas.

a) *Herencias, legados y donaciones.*

Este impuesto grava la transmisión de bienes por causa de muerte y la transmisión por acto entre vivos entre personas llamadas a heredarse.

El impuesto no grava el total transmitido, sino cada cuota hereditaria. Las cuotas son progresionales hasta \$ 10.000 y progresivas (adelante, dependiendo del valor de los bienes transmitidos y del grado de parentesco entre las personas relacionadas por el hecho gravado y van del 2 % al 62,2 %).

Los beneficiarios no domiciliados en el país deben de abonar el doble del impuesto que les corresponda, pero nunca puede exceder el total del 80 % de la hijuela.

El impuesto de herencia tiene varias exenciones, cuyas principales son:

- 1) Títulos hipotecarios, municipales y Deuda Pública.
- 2) Depósitos en la Caja Nacional de Ahorro Postal hasta \$ 20.000.
- 3) Las sociedades que pagan impuestos sustitutivos (anónimas, en comandita por acciones, financieras de inversión).
- 4) Herencias menores a \$ 1.000 e hijuelas de \$ 500.
- 5) Los bienes que después de haber pagado este impuesto, vuelvan

a transmitirse por herencia dentro de los tres años siguientes a la anterior transmisión.

b) *Traslaciones de dominio.*

También llamado impuesto universitario. Grava las enajenaciones de bienes raíces a cualquier título (venta, donación, permuta, particiones sucesorias, etc.).

Su tasa es del 6 % pagadero por mitades entre el vendedor y el comprador. Ese porcentaje se calcula sobre el valor de la propiedad estimado o aceptado por la Dirección General de Catastro y se paga en el momento en el que la operación se inscriba en el Registro de Traslaciones de Dominio.

Las propiedades rurales pagan, además, un impuesto del 20 o/oo sobre las traslaciones de dominio a título oneroso, pagadero por mitades entre el comprador y vendedor. Si es a título gratuito la totalidad del impuesto lo paga el adquirente (ley 5/12/957).

c) *Plus valía.*

El impuesto de plus valía se aplica sobre el mayor valor que resulte de la enajenación de bienes raíces.

El mayor valor se calcula de acuerdo a las normas siguientes: diferencia entre el valor fijado por la Dirección General de Catastro, por un lado, y por el otro, el asignado al inmueble para el pago de la contribución inmobiliaria más un 25 % o el de la última operación a título oneroso, cuando en ésta se hubiera pagado el impuesto.

La tasa es del 10 % pagadero por mitades entre comprador y vendedor.

d) *Transferencias de empresas.*

Las enajenaciones de empresas o sustitución total o parcial del titular de la misma, pagarán un impuesto sobre el precio de la operación.

La tasa es del 5 % sobre aquellas operaciones que exceden de \$ 20.000 y del 15 o/oo cuando no sobrepasen dicha cifra.

No se aplica el impuesto en los casos de enajenación o liquidación total o parcial, como consecuencia de quiebra o concordato.

6º) IMPUESTOS SOBRE ACTOS Y NEGOCIOS.

Los impuestos sobre los actos y negocios están constituidos fundamentalmente, por el de *timbres y papel sellado*.

Este impuesto es uno solo, pagadero en una u otra forma. El timbre puede ser sustituido por el sellado de valor equivalente, pero no es permitido sustituir el papel sellado por timbre del mismo valor.

La ley grava actos susceptibles de tener efectos jurídicos, como recibos, contratos, vales, cheques, letras de cambio, certificados, solicitudes y propuestas a oficinas públicas, etc.

Las cuotas del impuesto varían según los plazos e importes (contratos), según el valor (cancelaciones de deuda) o por importes fijos (cheques).

Las principales escalas de timbres y papel sellado son las siguientes:

a) Las peticiones y exposiciones a formular ante las Oficinas Públicas, abonarán un sellado proporcionado a la importancia del asunto, llegando cada foja de sellado hasta \$ 30 como máximo.

b) Los timbres de recibo se rigen por esta tarifa:

De más de \$	3.-	hasta \$	25.-	.....	\$ 0.05
"	"	"	50.-	.....	" 0.10
"	"	"	100.-	.....	" 0.20
"	"	"	250.-	.....	" 0.50
"	"	"	400.-	.....	" 0.75
"	"	"	500.-	.....	" 1.00
"	"	"	500.-	sin limitación se regulará a razón de 2 por mil.	

c) Las obligaciones documentadas, inclusive los vales, conformes, pagarés, certificados de depósitos a plazo fijo, pagarán el impuesto mediante timbres calculados así:

Hasta	3	meses	plazo	.....	2 o/oo
"	6	"	"	.....	3 o/oo
"	12	"	"	.....	4 o/oo
Más de	12	"	"	.....	5 o/oo

d) Las ventas al contado pagarán el impuesto mediante timbres calculados al 2 o/oo de su valor y a liquidarse mediante planillas diarias.

e) Las acciones y obligaciones de sociedades anónimas pagarán el 5 o/oo de timbres.

Además de este impuesto de timbres y papel sellado, dentro del grupo de los que gravan actos y negocios, está el descuento del 1 % sobre los pagos que efectúa el Estado, con exclusión de los que correspondan a las operaciones de su giro, de los organismos industriales y comerciales públicos.

7º) IMPUESTOS SOBRE LOS GASTOS.

Se gravan las entradas a los espectáculos públicos (cines, casas de baile, espectáculos deportivos, etc.) y a los poseedores de teléfonos. La recaudación de estos impuestos se destina al Fondo Nacional para la Lucha Antituberculosa.

Otro impuesto se aplica sobre los pasajes marítimos y aéreos.

También existen impuestos a los arrendamientos, a cargo del inquilino, con destino, uno a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de los Trabajadores Rurales, Domésticos y Pensiones a la Vejez y otro, para Rentas Generales y el Fondo de Edificación Escolar.

8º) IMPUESTOS AL JUEGO.

El juego está fuertemente gravado, repartiéndose sus ingresos el Tesoro Nacional, los Gobiernos Departamentales, la Comisión Honoraria para la Lucha Antituberculosa y la Caja Rural.

Los impuestos existentes se aplican a las apuestas y aciertos de la lotería; beneficios y apuestas de la quiniela; aciertos y entradas de las carreras de caballos e ingresos de los casinos y casas de juego.

Además de lo que se recauda por concepto de estos impuestos, el Estado percibe los beneficios de su explotación, en aquellos que están oficializados, los que figuran entre los ingresos del dominio.

9º) IMPUESTOS SOBRE LOS SUELDOS Y REMUNERACIONES.

En nuestro país, no existen impuestos que graven los ingresos de las personas físicas, con la excepción de las contribuciones jubilatorias y otras leyes sociales. Se ha discutido el aspecto jurídico de estos aportes, pero consideramos que son de carácter impositivo, en la categoría de impuestos parafiscales.

Con estos gravámenes a los sueldos y remuneraciones se financian en su mayor parte, ya que también en algunos de ellos hay aportes de la colectividad los siguientes beneficios de nuestro sistema de seguridad social: jubilaciones y pensiones, asignaciones familiares y compensaciones por desocupación.

Con la base del sueldo o remuneración se fijan dos clases de aportes: uno a cargo del trabajador y otro a cargo del patrón.

Para las jubilaciones y beneficio de retiro el aporte es doble: el obrero y el patronal, variando su monto según la Caja. Hay regímenes jubilatorios especiales como el de los profesionales universitarios, que se financia exclusivamente con aporte de los afiliados.

Las asignaciones familiares están solventadas exclusivamente con el aporte patronal: el 4 % sobre el total de los sueldos y jornales pagados.

En cuanto a las compensaciones por desocupación sólo amparan a trabajadores de industrias de zafra (frigoríficos, barracas de lana). Se financian además de algunos impuestos incluidos en otras categorías con aportes obrero y patronal.

10º) IMPUESTOS VARIOS.

En esta categoría incluimos el impuesto cambiario que nutre el más importante de los fondos extrapresupuestales, el de Diferencias de Cambio.

El impuesto corresponde a la diferencia entre los tipos de cambio comprador y vendedor de las divisas del mercado dirigido.

El producido del impuesto cambiario se destina, en forma principal, a fomentar la producción y el abaratamiento de algunos artículos de primera necesidad (carne, trigo y leche).

CAPITULO IV

LA LEGISLACION NACIONAL EN MATERIA DE IMPUESTOS FINALISTAS

1) FINES SOCIALES.

- a) *Lucha contra los vicios sociales y consumos nocivos.*

Los impuestos al juego.

Al estudiar la legislación nacional en materia fiscal sobre el juego es necesario distinguir distintos aspectos sobre los que han recaído dichas disposiciones. Estos aspectos fundamentales son cuatro: a) Lotería; b) quiniela; c) casinos; y d) carreras de caballos.

Lotería. En épocas de Dámaso Larrañaga se creó, con fines benéficos, por el Cabildo de Montevideo, la lotería de Caridad.

Una de las primeras disposiciones legales en esta materia fue la del 9 de agosto de 1856, que establecía que el producto de las loterías públicas pertenecía exclusivamente al Hospital de Caridad.

El 26/11/920 se creó un impuesto del 5 % sobre el valor de venta al público de los billetes de la lotería del Hospital de Caridad de Montevideo.

La finalidad era proveer de fondos a la Asistencia Pública Nacional, al mismo tiempo que se le autoriza una entrega de \$ 3.000 mensuales por parte de ésta a la Comisión Nacional de Educación Física, hasta tanto no se le votaran recursos suficientes.

La ley Nº 9538 del 31/12/935 (art. 8º) estableció que el importe de las prescripciones de billetes de lotería se destinarán a gastos de propaganda de la lotería hasta \$ 12.000 anuales y a obras, mejoras y ampliación de servicios de asistencia.

En 1946 por la ley Nº 10.709 se creó el Fondo Nacional Permanente para la Lucha Antituberculosa y al mismo se destinan, entre otros recursos, el importe de los premios no reclamados y prescriptos de los sorteos de lotería, excepto los \$ 12.000 para propaganda y lo destinado a la Comisión Nacional de Educación Física.

Con destino también al presupuesto de esta Comisión se resolvió por ley Nº 11.630 del 3/1/951, que la Administración de Lotería, al programar los sorteos respectivos y sin perjuicio de los descuentos corrientes, deduciría un 2 ½ % para financiar esta ley.

Por ley N° 12.081 del 15/12/953, con destino al aumento de pasividades se crea un impuesto del 5 % sobre el importe de los premios de la Lotería Nacional de \$ 500 a \$ 10.000 y del 10 % a los de más de \$ 10.000.

En el cuadro que se detalla a continuación se indica la evolución en el último decenio de los distintos factores de la lotería nacional. En el año 1957 se jugó en total \$ 74.864.660 y lo obtenido por ingresos de distintos conceptos por el Estado llegó a \$ 26.175.507.89 distribuidos así: Rentas o sea ganancias de la explotación: \$17.803.813.91; impuesto del 5 % creado por ley del 26/11/920: \$ 3.564.923.20; deducción del 2 ½ % establecida por ley del 3/1/951 para el Presupuesto de la Comisión Nacional de Educación Física: \$ 1.282.730.93; impuesto del 5 % o 10 % de los premios por ley 15/12/953: \$ 3.097.185 y por último, las prescripciones que se reparten entre el Fondo Nacional para la Lucha Antituberculosa, la Comisión Nacional de Educación Física y propaganda de la Lotería \$ 426.854.85.

Respecto a los porcentajes que van al Estado, por todo concepto, han ido en lento aumento y, en los cuatro últimos años, superan a la tercera parte del total de billetes vendidos.

La relación de apuestas con los aciertos se mantiene más o menos igual, en 1948 fue de 76.85 %, en 1952 llegó a 77.07 % y en 1957 se situó en 76.22 %.

PRODUCIDO DE LA EXPLOTACION DE LOTERIA

<i>Años</i>	<i>Emitido</i>	<i>Devuelto</i>	<i>Vendido</i>	<i>Ley 15/12/53</i>	<i>Renta Loteria</i>	<i>Imp. 5 %</i>	<i>Ley 3/1/51</i>	<i>Prescripciones</i>	<i>Total</i>	<i>% que va al Estado sobre el total</i>
1948	27:485.000	222.890.62	27:262.109.38		6:311.820.42	1:332.171.66		198.912.00	7:842.904.08	28.76
1949	30:805.000	6.123.50	30:798.876.50		7:079.391.60	1:493.459.92		220.046.50	8:792.898.02	28.54
1950	35:080.000	22.985.00	35:057.015.00		8:079.030.10	1:705.322.79		242.443.00	10:026.795.89	28.50
1951	42:185.000	118.162.00	42:066.838.00		9:423.212.92	2:017.967.65	691.809.15	296.670.00	12:429.659.72	29.55
1952	46:350.000	170.685.50	46:179.314.50		10:587.565.80	2:199.016.16	769.399.59	296.355.50	13:852.337.05	30.—
1953	57:270.000	7.104.00	57:262.896.00		13:573.459.94	2:718.292.65	934.857.59	330.392.00	17:557.002.18	30.66
1954	62:920.000	166.976.00	62:753.024.00	1:913.475	14:965.590.77	2:988.239.91	1:023.441.87	334.435.50	21:225.182.65	33.82
1955	67:080.000	237.627.00	66:842.373.00	2:352.280	15:941.316.20	3:182.970.29	1:090.791.87	561.895.10	23:129.253.46	34.60
1956	69:450.000	548.600.00	68:901.400.00	2:550.535	16:474.287.82	3:281.018.88	1:132.142.30	393.540.75	23:831.524.75	34.59
1957	78:590.000	3:725.340.00	74:864.660.00	3:097.185	17:803.813.91	3:564.923.20	1:282.730.93	426.854.85	26:175.507.89	34.96

Quiniela.

Por ley del 24/2/933 se oficializó el juego de quinielas, dándole el monopolio de su explotación, al Consejo de Salud Pública, el que lo podría "realizar en la forma que considerara más conveniente, con exclusión del arrendamiento".

Esta solución provocó las más fuertes controversias. Había quienes entendían que el Estado en lugar de combatir el vicio, lo admitía y lo oficializaba, lo que era una inmoralidad.

Pero estaban las otras opiniones que consideraban que el juego como otros vicios sociales, es imposible extirparlo por vía legal y que lo mejor es reglamentarlo para evitar que se refugie en la clandestinidad.

NITTI sostiene que: "El Estado que tiene banca, posee una cantidad de combinaciones infinitamente superior a la de otros jugadores y puesto que aquélla ofrece un mayor número de condiciones favorables, cuenta con la seguridad de ganar. Cuando el beneficio que da la lotería (o un juego similar) va a la colectividad, el juego es tolerable, al menos por lo que se refiere a sus resultados financieros; pero sería profundamente inmoral que con su explotación se beneficiara una propiedad privada".

Se ha dicho con razón que "La reglamentación del juego es una conciliación entre la lógica y la moral, en beneficio de bien estudiados intereses públicos".

Por decreto del 25/4/939 se reglamenta la explotación de quinielas por la Administración de Loterías.

Los agentes deberán abonar una contribución del 5 % sobre el monto total del juego que reciban y una patente según la categoría y que se trate del departamento de Montevideo o del Interior de la República.

En 1941 por decreto del 10 de julio se dicta un nuevo reglamento general de quinielas, rebajando las patentes pero aumentando la contribución sobre el juego recibido al 6 ½ %.

Nuevamente, por decreto del 13 de enero de 1944 se hacen modificaciones a este régimen. Las patentes sufren un ligero aumento y respecto a las contribuciones se establecen en el 6 ½ % sobre el monto total de las apuestas que reciban y el 20 % de las utilidades líquidas de cada ejercicio. Dichas utilidades son las que resultan una vez deducido del monto total del juego, los aciertos y el 22 % por gastos. Los agentes del interior abonarán una contribución del 7,5 % sobre el monto del juego recibido. Además se establece un descuento del 5 % a favor del Estado, en todos los aciertos.

El porcentaje del 6 ½ % a los agentes de la capital fue aumentado al 7 ½ % por decreto del 8/5/947.

El 31/12/948 se hace nuevas modificaciones del Reglamento General del juego y en lo que tiene relación con las contribuciones al Estado quedan fijadas en el 7 ½ % sobre el monto total de apuestas para todos los agentes. el 5 % de descuento en todos los aciertos.

Además, en Montevideo, si el 50 % de las ganancias líquidas, calculadas con un porcentaje de 17 ½ % de gastos, superase lo que debe pagarse por el impuesto del 7 ½ %, el excedente deberá vertirse en la Administración de Loterías. Esta liquidación se cerrará y ajustará cada 5 años.

En 1950 la ley N° 11.490 del 18 de setiembre, dispuso en su art. 60° que la Administración de Lotería explotara directamente el juego de quinielas. El art. 61° estableció que mientras no se aplicara el régimen anterior, se gravaba con un 25 % las ganancias líquidas del juego de quinielas, entendiéndose por tal lo que resulta de deducir del monto de apuestas, el importe de los aciertos y los gastos (17 ½ en Montevideo y 19 ½ % en el Interior). Y el art. 65° destina al Fondo de Cultura Física el total de los aciertos no cobrados.

Siguiendo con las marchas y contramarchas en esta materia, se modifica el régimen por la ley N° 11.924 del 27/3/1953 que queda fijado así: el Estado recibirá el 65 % del importe líquido de las apuestas que resulte una vez deducido el monto de los aciertos y el 12 ½ % del total del juego recepcionado. Déjense sin efecto los gravámenes que afectan las apuestas y los aciertos. Por la ley N° 12.080 del 11/12/1953 se eleva este porcentaje en el 14 ½ % para el Interior. En este mismo año por la ley N° 12.006 del 6 de octubre (art. 9°) se resuelve valorar las boletas de quinielas en \$ 0.05 c/u. disposición que fue derogada por el art. 8° de la ley N° 12.081 del 15/12/1953.

Nuevo cambio de régimen en 1956. Por la ley 12.276 del 10 de febrero de ese año, el régimen quedó determinado así: se grava con el 25 % las ganancias líquidas, que se entienden como el resultado de deducir del monto de apuestas, los aciertos más un porcentaje por gastos e impuestos (21 ½ % en Montevideo y 23 ½ % en el Interior del total del juego recepcionado) El 75 % de la ganancia del agente no podrá sobrepasar al 7 % del monto de las apuestas; el excedente pasará al fin de cada ejercicio a Rentas Generales. Además se grava con un impuesto del 9 % las apuestas de quinielas en todo el país, a cargo de los agentes.

Se fijan, últimamente, nuevas tasas anuales para las autorizaciones, variables en Montevideo y el Interior según la categoría (agentes, subagentes, corredores).

En el cuadro que se inserta a continuación se indican las cifras, del último decenio, del juego de quinielas y los distintos regímenes impositivos de ese periodo. Se podrá apreciar que la relación entre el total apostado y lo que recibe el Estado, es mucho menor que en la Lotería y que se ha tenido dentro de ciertas cifras.

En el año 1951 el porcentaje fue de 15,82 % superior al año 1957 que llegó a sólo 14,81 %. Desde luego, que acá el factor fundamental es la relación de los aciertos con el total apostado. En 1948 fue del 66,77 %, en 1951, año donde el Estado recogió el porcentaje mayor llegó a sólo 62,90 y en 1954 donde el Estado recibió la menor proporción, 10,38 %, la relación de aciertos fue la más alta 71,62 %.

PRODUCIDO DE LA EXPLOTACION DE QUINIELAS

Años	Apuestas	Aciertos	7 % s/apuestas	5 % s/aciertos	25 % gananc.	65 % gananc.	Exced. 7 %	9 % s/apuestas	Total	Autorizaciones	Prescrip.	Prod. total	% al Estado s/ total apostado
1948	33:746.410.39	22:534.033.75	2:531.127.79	1:126.703.03					3:657.830.82	122.750.00		3:780.580.82	11.20
1949	44:694.211.82	31:479.077.34	3:352.071.35	1:573.955.97					4:926.027.32	125.120.00		5:051.147.32	11.30
1950	48:238.076.81	30:918.994.11	3:617.860.09	1:545.952.45					5:640.114.73	140.020.00		5:780.134.73	11.98
1951	55:182.616.89	34:711.409.21	4:138.701.34	1:735.574.21	476.301.39				8:510.816.32	140.855.00	79.638.08	8:730.710.30	15.22
1952	66:532.320.68	46:524.177.54	4:989.927.24	2:326.212.28	2:636.540.77				9:295.766.01	159.930.00	153.204.73	9:508.900.74	14.44
1953	81:029.923.20	59:130.657.13	2:944.935.15	1:350.911.92	1:979.626.49	2:880.272.15			8:399.761.96	166.880.00	195.874.61	8:762.516.57	10.81
1954	101:493.476.72	72:685.965.38			1:223.642.74	10:102.703.51			10:102.703.51	173.490.00	260.496.08	10:535.599.59	10.38
1955	115:369.530.95	76:428.621.48				15:496.723.04			15:496.723.04	175.590.00	271.638.89	15:943.951.93	13.82
1956	129:282.269.31	87:889.771.69			3:162.059.82	1:241.431.39	2:128.967.62	9:914.999.20	16:447.458.03	560.900.00	298.027.36	17:306.883.39	13.39
1957	132:922.532.00	87:544.673.00			4:002.177.00		2:840.000.00	11:963.027.00	18:805.204.00	580.100.00	302.000.00	19:687.304.00	14.81

Casinos.

Los juegos de ruleta, caballitos, etc. se efectúan en diversos casinos instalados en Montevideo y en zonas consideradas de turismo.

Los casinos que funcionan son, en Montevideo, Parque Rodo y Carrasco y en el resto de la República, Punta del Este, Piriápolis, Atlántida, La Paloma, San Rafael, Carmelo, Rivera.

Hay tres regímenes: a) explotación directa por el Estado; b) explotación por el Municipio de Montevideo y c) concesión a particulares.

En los del Estado, éste se beneficia con sus utilidades y en los de concesión particular, deben diversos tributos que se establecen al otorgarse la concesión.

En líneas generales, el régimen configura impuestos sobre el producido y sobre las entradas. Sobre el producido se destina el 15 % al Ministerio de Salud Pública (ahora va a Rentas Generales) el 8 % a la Comisión Nacional de Turismo; el resto va en porcentajes variables a la Compañía, al Municipio y al Ministerio de Instrucción Pública para instituciones de beneficencia. Sobre las entradas se distribuye también entre los mismos beneficiarios y además, un pequeño porcentaje para los empleados. Con destino a la Lucha Antituberculosa se estableció que los casinos de juego explotados por particulares, además de los porcentajes establecidos, entregarán el 20 % del producto total de los juegos autorizados, deducidos los gastos de administración y en los casinos municipales el 10 %.

Los casinos explotados por el Estado se rigen por las leyes N° 11.183 del 18/12/948; N° 11.913 del 9/1/953 y N° 12.272 del 12/1/956.

La ganancia líquida de estos casinos, según las normas citadas anteriormente, se distribuye así:

- a) 30 % para el Municipio del Departamento donde funcione.
- b) 70 % para diversas obras públicas y el servicio de la deuda prevista en la ley N° 11.176 del 9 /12/948.

En el de Piriápolis el régimen difiere pues se deduce en primer término, la suma necesaria para cubrir el déficit de la explotación del Argentino Hotel y \$ 5.000 para el Museo Histórico Nacional.

Y en el de Rivera, el régimen es el siguiente:

- a) 70 % para el Municipio.
- b) 20 % para el Ministerio de Salud Pública.
- c) 10 % para becas a los estudiantes del Departamento.

Al crearse el Fondo Nacional para la Lucha Antituberculosa, se estableció que los Casinos de juego explotados por particulares, además de los porcentajes ya establecidos, entregarán para este fondo el 20 % del producto total de los juegos autorizados, deducidos los gastos de administración.

Los casinos municipales, además de los porcentajes ya establecidos, contribuirán con el 10 % del producto total de los juegos, deducidos también los gastos de administración.

La ley 11.490 del 18/9/950 creó un impuesto a las entradas a los casinos del 50 % de su valor.

Carreras.

Diversos impuestos nacionales gravan las carreras de caballos, siendo los más importantes los que se indican a continuación.

En 1900, por la ley N° 2.645 del 26 de junio se autorizó al Jockey Club a expender boletos de carreras en el extranjero, destinándose el 20 % de las utilidades, por este concepto, al Tesoro de Caridad.

Por ley N° 5.189 del 2/1/915, con destino al Tesoro de Salud Pública se creó un impuesto de 1 ½ % sobre la venta bruta de boletos de carreras nacionales y \$ 10 por cada permiso diario para carreras que otorgue la policía de campaña.

La ley del 16/1/924 creó un impuesto del 1 % sobre los premios repartidos por el Jockey Club y otro de \$ 50 por cada caballo de carrera, el que se percibirá al inscribirse por primera vez en el Hipódromo de Maroñas.

En 1926 (ley N° 7986 del 26/3/926 que fija el Presupuesto de la Asistencia Pública Nacional) se aumentó el impuesto de 1 ½ % a la venta de boletos que estableció la ley de 1915, al 2 % y el permiso para carreras en campaña quedó en \$ 15.

La ley N° 11.462 (Presupuesto Judicial) del 8/7/950 (art. 23°), creó un impuesto del 50 % del valor de las entradas a los hipódromos.

Por la ley del 19/9/952 (art. 5°) se aumentó en 2 % el impuesto sobre las apuestas de carreras de caballos en Maroñas, que se hizo extensivo a los otros hipódromos del País por la ley N° 11.924 del 27/3/53.

Con destino al Fondo Nacional para la Lucha Antituberculosa se crearon estos recursos que gravan a las carreras de caballos: entradas al espectáculo, el 10 % de su valor y si no se hubiera cobrado antes entrada, \$ 0.20 por persona. El Jockey Club de Montevideo, en sustitución de los impuestos de las entradas al circo, entregará la suma de \$ 1.000 mensuales. Cuando el dividendo que pague un caballo sea mayor de \$ 10 pagará \$ 1 por cada \$ 10, o fracción mayor de \$ 5, de exceso sobre \$ 10. Estos impuestos no los pagarán las Instituciones y entidades que entreguen al Estado, por cualquier concepto y por cualquier término, una cantidad mayor de \$ 200.000 anuales.

Además, deben pagarse los impuestos municipales, que varían para cada Departamento.

En los cuadros que insertamos se detallan lo apostado y lo pagado por impuestos, en el último decenio, por los dos hipódromos más importantes, el de Maroñas y el de Las Piedras, así como la estadística general del juego y los índices de aumentos del mismo.

Conclusiones.

De las estadísticas generales del juego, en el decenio 1948/58 sacamos estas conclusiones:

- 1°) En cifras absolutas el juego ha aumentado, multiplicándose en 2,17.

2º) Cifras relativas, considerando la desvalorización monetaria y el aumento de la población, ha sufrido una disminución en la relación de 1 al principio a 0.785 al final del mismo.

3º) La disminución corresponde a casinos y carreras, se mantiene prácticamente igual en lotería y aumenta en quinielas.

4º) Los beneficios que obtiene el Estado con los distintos juegos, sobre el total apostado y con cifras de 1957, son los siguientes:

Lotería	34,96 %
Quiniela	14,81 %
Casinos	17,— %
Carreras	6,60 %

Se hace notar que en estos últimos, sólo se consideran impuestos y no ganancias de la explotación, por no estar la misma a cargo del Estado y que en los casinos hemos considerado las cifras únicamente de los administrados por el Gobierno.

5º) La quiniela es el juego de azar que menos ganancia deja al Estado y que mayor desarrollo ha tenido.

6º) Como los porcentajes de aciertos son superiores en la lotería que en la quiniela (en 1957, para la primera 76,22 % y para la segunda 65,88 %) es evidente que la fiscalidad es más pesada para el juego de lotería que para el de quiniela.

Parece que el mayor rigor fiscal en estos juegos, corre en sentido inverso a sus incrementos, es decir, que la imposición finalista tuviera éxito.

Sin embargo, en lo que se refiere al incremento de la quiniela frente a los otros juegos, deben tenerse en cuenta otros factores, como son la difusión de los lugares de juego y a sus modalidades, que permiten que con poco dinero se establezcan muchas y variadas expectativas.

CARRERAS

Años	<i>Jockey Club</i>		<i>Las Piedras</i>	
	<i>Apuestas</i>	<i>Impuestos</i>	<i>Apuestas</i>	<i>Impuestos</i>
1948	\$ 23:404.698.43	\$ 884.871.73	\$ 9:793.052.—	\$ 388.913.83
1949	" 26:575.838.65	" 1:009.485.63	" 11:182.946.—	" 351.175.41
1950	" 28:020.912.35	" 1:066.775.01	" 10.726.454.—	" 334.694.25
1951	" 27:340.499.07	" 1:042.248.75	" 12.238.410.—	" 484.778.09
1952	" 26:609.507.25	" 1:019.278.48	" 12.824.598.—	" 530.679.82
1953	" 27:703.936.65	" 1:325.245.95	" 12.976.910.—	" 678.632.17
1954	" 27:992.577.00	" 1:857.629.87	" 13.035.280.—	" 787.650.93
1955	" 28:652.130.00	" 1:846.628.47	" 11.711.264.—	" 622.042.40
1956	" 31:233.316.00	" 2:039.880.29	" 10.633.428.—	" 742.309.54
1957	" 31.769.290.00	" 2:071.056.79	" 10.684.330.—	" 731.279.69

Las cifras de apuestas indican ventas de sport nacional y extranjero.

ESTADISTICA GENERAL DEL JUEGO

Años	Lotería	Quinielas	Casinos (1)	Carreras (2)	Totales
1948	27:262.109.38	33:746.410.39	74:606.423.04	33:197.750.43	168:812.693.24
1949	30:798.876.50	44:694.211.82	71:830.136.47	37:758.784.65	185:082.009.44
1950	35:057.015.00	48:238.076.81	71:263.410.77	38:747.366.35	193:305.868.93
1951	42:066.838.00	55:182.616.89	64:233.730.75	39:578.909.07	201:062.094.71
1952	46:179.314.50	66:532.320.88	67:523.650.39	39:434.105.25	219:669.390.82
1953	57:262.896.00	81:029.923.20	62:220.531.97	40:680.846.65	241:194.197.82
1954	62:753.024.00	101:493.476.72	78:326.914.94	41:027.857.00	283:601.272.66
1955	66:842.373.00	115:369.530.95	89:560.174.14	40:363.394.00	312:135.472.00
1956	68:901.400.00	129:282.269.31	97:311.153.96	41:866.744.00	337:361.567.27
1957	74:864.660.00	132:922.532.00	116:491.714.13	42:453.620.00	366:732.526.13

(1) En los años 1953, 54, 55 y 56 no se incluyen datos del Casino de Rivera.

(2) Solamente Jockey Club y Las Piedras.

INDICES DE AUMENTO DEL JUEGO

	1948	1957	% aumento absoluto	% aumento o disminución relativos (1)
Lotería	\$ 27:262.109.38	\$ 74:864.660.00	2.75	1.007
Quinielas	" 33:746.410.39	" 132:922.532.00	3.94	1.424
Casinos	" 74:606.423.04	" 116.491.714.13	1.56	0.5645
Carreras	" 33:197.750.43	" 42:453.620.00	1.28	0.462
TOTALES	\$ 168:812.693.24	\$ 366:732.526.13	2.17	0.785

(1) Calculando con base 1948 = 100: índice costo vida 225.8 y de población 1.225.

Los impuestos a las bebidas alcohólicas.

En lo que se refiere a este aspecto de lucha contra los consumos nocivos, es muy abundante la legislación en la materia.

Respecto al alcohol se señalan tres períodos: 1) 1891-1913. Régimen de gravámenes internos con proteccionismo aduanero. 2) 1913. Se suprime el proteccionismo. 3) 1931. Se implanta el monopolio.

La ley del 12/1/891 gravó los aguardientes y los vinos artificiales con \$ 0.03 el litro; licores, vermouth, coñac, ginebra y demás bebidas alcohólicas en cascos o embotellados, excepto imitaciones de caña: \$ 0.12 por litro.

Por otra ley de la misma fecha se elevaron los derechos de aduana de los artículos similares extranjeros, para no perjudicar a los de industria nacional.

Los resultados de estas leyes fueron nulos. Las fábricas de licores cerraron, extendiéndose la fabricación clandestina. El Estado no obtuvo los resultados esperados.

De ahí que se modificara el régimen impositivo por ley del 31/8/891. Esta disposición suprime los impuestos a la elaboración de bebidas alcohólicas creados por la ley anterior y eleva a \$ 0.132 por litro el derecho sobre la fabricación de aguardiente, gravando así la materia prima.

En 1913, por ley del 20 de agosto, se suprime el régimen proteccionista a fin de romper el monopolio de Meillet. Se autoriza al Poder Ejecutivo: a) para reducir a \$ 0.20 por litro los impuestos que gravan los alcoholes extranjeros de menos de 95° y b) para permitir entrada libre de derechos de importación y de todo impuesto a los alcoholes destinados a ser desnaturalizados.

El tercer período, comienza con la creación de la Ancap, por ley del 15/10/931, a la que se le da el cometido de explotar y administrar el monopolio del alcohol. A ese fin se declara de utilidad pública el derecho exclusivo a favor del Estado a la importación y exportación de alcoholes, su fabricación, rectificación, desnaturalización y venta.

El decreto-ley del 19/1/943 refunde las disposiciones sobre impuestos a las bebidas alcohólicas.

Los alcoholes vínicos y grapas pagan según su graduación alcohólica y de acuerdo a esta escala:

hasta 25°	\$ 0.25
" 45°	" 0.45
" 80°	" 0.65
más de 80°	" 0.90

La caña elaborada por Ancap paga \$ 0.85 por litro cada 96° que va en la proporción de \$ 0.45 para Rentas Generales y de \$ 0.40 para Pensiones a la Vejez.

La ley del 30/9/941 crea un impuesto que se regula en función de la graduación alcohólica, pero el 8/10/941 se cambia por uno fijo, de \$ 0.20 el litro, cuyo producido se destina a Pensiones a la Vejez.

Por ley del 31/7/943 se creó el Fondo de Asistencia y Previsión Social y, con destino al mismo, se gravan las bebidas con graduación superior a 40º con \$ 0.25 el litro para las nacionales, e importadas \$ 0.50.

La ley del 23/2/945 determina un gravamen para las bebidas alcohólicas inferiores a 40º dando dos categorías: a) entre 30º y 40º: nacionales \$ 0.20 por litro e importados \$ 0.40 y b) menos de 30º: nacionales \$ 0.10 e importados \$ 0.20.

Con destino al Fondo de Abaratamiento de la Leche, creado por ley del 9/1/946, se grava con \$ 0.10 por litro a la caña y \$ 0.15 a las otras bebidas alcohólicas.

La ley del 27/7/946 crea otro gravamen a las bebidas nacionales destiladas (caña, grapa, cognac, whisky) de \$ 0.25 a 96º y las importadas en \$ 1.10 también a 96º.

Este impuesto de \$ 1.10 es una sustitución del creado el 13/8/925 para las bebidas importadas y con destino a Pensiones a la Vejez.

La ley 18/12/948 que financia un aumento de la Contribución del Estado a la Caja Civil, fija un impuesto a los alcoholes destinados a producir bebidas alcohólicas de \$ 0.60 a 96º y para los importados el doble, así como \$ 0.25 por litro a la caña y grapa.

El 7/9/949 por ley que aumenta el sueldo a la tropa, se grava la caña en \$ 0.25 y la grapa en \$ 0.20 por litro.

Para la obra Morquio, por ley del 12/12/949, se establece un impuesto a las cañas de 42º de \$ 0.3558 el litro.

Por ley del 18/9/950 que aumenta las retribuciones de los funcionarios públicos, se determinan dos impuestos: 1) \$ 0.01 por litro y por grado alcohólico, para las bebidas alcohólicas en general y 2) 30 % sobre el precio neto de venta y 15 % para los vinos finos, licorosos, vermouths, espumantes y champagnes.

El importe de \$ 0.01 por litro y por grado alcohólico que estableció esta ley se elevó a \$ 0.02 el 8/1/957.

Esta última ley fijó en \$ 0.20 por litro el impuesto interno a los vinos artificiales y bebidas similares, y se elevará a \$ 0.40 "cuando se trate de vinos que se consideren artificiales por el agregado de sustancias ajenas al vino o dañoso a la salud o de colorantes extraños".

Esta disposición transcripta es verdaderamente inexplicable, pues el legislador admite que se expendan vinos artificiales dañosos a la salud, con tal que paguen el doble del impuesto fijado para los que no lo sean.

Acá no hay finalidad sino voracidad fiscal.

Finalmente, el 5/12/957, se creó un adicional a la caña y grapa de \$ 0.10 por litro.

Cerveza.

En los últimos años ha sufrido fuertes aumentos en el impuesto interno.

El 27/3/953 se fijó en \$ 0.075 por litro; se elevó en \$ 0.01 el 10/2/956; se elevó a \$ 0.114 y, finalmente, el 30/11/957 quedó fijado en \$ 0.13.

Tabacos, cigarros y cigarrillos.

Un decreto-ley del 11/9/942 recopiló todas las disposiciones existentes a la fecha para facilitar la percepción y contralor de los impuestos.

Las principales disposiciones legales sobre esta materia, anteriores a esta fecha eran las siguientes: 11/1/896; 29/12/941; 27/10/919; 6/8/931; 18/12/934; 30/9/941 y 8/10/941.

Posteriormente a la recopilación del 1942 se han dictado nuevas leyes que son: del 29/12/944 y 7/9/949.

El régimen impositivo vigente, en líneas generales, es el siguiente:

CIGARROS	$\left\{ \begin{array}{l} \text{Nacionales} \\ \text{Importados} \end{array} \right.$	$\left\{ \begin{array}{l} \text{Habanos s/precio de venta} \\ \text{s/peso} \\ \text{No habanos: s/peso} \\ \text{s/peso de venta} \end{array} \right.$
		$\left\{ \begin{array}{l} \text{Habanos} \\ \text{No Habanos} \end{array} \right. \left\{ \begin{array}{l} \text{Tasas dobles a} \\ \text{las anteriores} \end{array} \right.$
CIGARRILOS	$\left\{ \begin{array}{l} \text{Nacionales} \\ \text{Importados} \end{array} \right.$	$\left\{ \begin{array}{l} \text{Categ. I s/precio de venta} \\ \text{" II " " " } \\ \text{" III " " " } \\ \text{(según la cantidad de cigarrillos} \\ \text{y peso de los mismos)} \end{array} \right.$
		$\left\{ \begin{array}{l} \text{Tasas similares aumentadas} \\ \text{en \$ 0.05 por cada 50 ciga-} \\ \text{rillos o fracción.} \end{array} \right.$
TABACOS	$\left\{ \begin{array}{l} \text{Nacionales} \\ \text{Importados} \end{array} \right.$	$\left\{ \begin{array}{l} \text{De + de} \\ \text{50 gramos} \end{array} \right. \left\{ \begin{array}{l} \text{s/precio de venta} \end{array} \right.$
		$\left\{ \begin{array}{l} \text{De - de} \\ \text{50 gramos} \end{array} \right. \left\{ \begin{array}{l} \text{s/precio de venta} \end{array} \right.$
		$\left\{ \begin{array}{l} \$ 0.10 \text{ por c/50 gramos} \\ \text{o fracción} \end{array} \right.$

Tabacos para departamentos de frontera terrestre \$ 0.05 por c/50 grs.

Se insertan a continuación dos estados con los consumos y rentas fiscales de las principales bebidas alcohólicas de 1950 a 1957, así como las recaudaciones de la Dirección General de Impuestos Internos correspondientes a impuestos sobre vicios sociales. De los mismos sacamos estas conclusiones:

1º) Los consumos de bebidas han experimentado estas variaciones:

- a) disminución en el consumo de la caña.
- b) aumento en el de grapa.
- c) estabilización en otros consumos.

Respecto a la recaudación por concepto de impuestos finalistas a los vicios sociales son de real importancia en nuestro presupuesto.

Bastan citar estas cifras, que no comprenden todos estos impuestos pero que dan una idea aproximada de su volumen.

Año 1957.—

Impuestos a las bebidas ⁽¹⁾	\$	46:494.854.—
" " tabacos, cigarros y cigarrillos	"	19:775.203.79
Producidos lotería	"	26:175.507.89
" quiniela	"	19:687.304.—
" casinos del Estado	"	3:861.336.13
Impuestos Maroñas y Las Piedras	"	2:802.336.48
		<hr/>
	\$	118:796.542.29
		<hr/>

⁽¹⁾ En las licencias y patentes para bebidas alcohólicas son cifras de 1956.

CONSUMO DE BEBIDAS Y RENTAS FISCALES

<i>Años</i>	<i>C A Ñ A S</i>		<i>G R A P A S</i>		<i>VINOS NACIONALES</i>		<i>BEBIDAS VARIAS</i>	
	<i>Unidades</i>	<i>Rentas</i>	<i>Unidades</i>	<i>Rentas</i>	<i>Unidades</i>	<i>Rentas</i>	<i>Unidades</i>	<i>Rentas</i>
1950	5:375.280	8:807.499	1:161.487	1:733.245	74:023.551	363.726	29.344	24.382
1951	3:728.397	10:754.532	1:910.997	4:825.199	78:419.851	496.587	10.850	23.987
1952	3:587.849	10:407.654	2:624.684	6:628.803	74:709.952	426.986	16.189	36.318
1953	3:493.035	10:161.014	2:984.860	7:547.921	79:541.106	1:103.061	26.385	58.932
1954	3:421.568	9:987.800	3:636.928	9:203.949	84:584.902	1:760.297	34.621	84.300
1955	3:443.139	10:087.824	4:460.212	11:268.581	86:905.541	1:679.453	56.557	136.823
1956	4:178.089	12:350.317	4:279.336	10:948.257	83:439.481	1:632.718	24.991	69.097
1957	3:053.817	10:481.873	4:764.266	14:704.549	74:875.819	1:503.736	26.072	66.197

DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

Recaudaciones por impuestos a:

<i>Años</i>	<i>Bebidas</i>	<i>Juegos</i>	<i>Naipes</i>	<i>Cigarros Tabacos</i>
1948	11:253.541.31	33.473.00	43.135.50	6:742.569.46
1949	14:210.272.70	38.501.20	86.828.23	8:611.104.58
1950	16:819.740.83	143.239.97	74.024.15	10:401.086.18
1951	25:357.434.98	303.542.88	104.214.69	11:016.181.38
1952	27:423.980.86	328.027.89	100.591.15	11:790.260.10
1953	29:028.046.66	859.972.46	84.332.77	13:434.715.88
1954	33:708.065.71	1:983.861.18	58.588.76	14:035.605.67
1955	37:390.139.61	1:783.961.25	95.549.59	15:497.994.66
1956	37:395.447.17	1:449.224.07	71.849.85	14:223.271.31
1957	43:462.418.45	2:202.684.39	79.659.35	19:775.203.79

DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS DIRECTOS

Recaudaciones por patentes bebidas alcohólicas

1952	1:809.811.56
1953	1:856.942.51
1954	1:893.475.17
1955	1:928.369.02
1956	3:032.435.25

Por la vía de la patente de giro, es evidente la existencia de diversas normas de severidad, para algunas actividades no consideradas socialmente convenientes.

Así las casas de juego (sport, reñideros de gallos, quinielas, de billar, etc.), los establecimientos de diversiones (cabarets, boites, dancigs, etc.), o los que expenden bebidas alcohólicas, están clasificados en altas categorías para el pago de la patente. También los reñideros de gallos, cabarets, dancings, boites, cafés y despachos de camareras, casas de sport, casas de baile, casas de huéspedes, casas o personas que compran o vendan pólizas de empeño, etc. abonarán íntegramente la patente de giro en cualquier época del año, sin hacer el fraccionamiento proporcional correspondiente.

La Ley N° 12.276 (art. 14°) duplicó, además, el monto anual de las cuotas a abonarse por concepto de licencias para expendio de bebidas alcohólicas.

Por su parte la ley N° 12.367 del 8/1/1957 (art. 13°) dispuso:

Los establecimientos que expendan bebidas se clasificarán como sigue:

- I) Los que vendan al público bebidas sin alcohol embotelladas y/o al detalle. Estos establecimientos estarán exonerados de adicional y podrán estar abiertos a toda hora.

- II) Los que vendan al público bebidas fermentadas (vinos, aperitivos a base de vino, cerveza y sidra) exclusivamente embotelladas para ser consumidas fuera del local. Pagarán un adicional de \$ 30.— y deberán cumplir los horarios dispuestos por el Instituto Nacional del Trabajo.
- III) Los que vendan al público bebidas fermentadas para ser consumidas dentro o fuera del local. Pagarán un adicional de \$ 200.— y no podrán acumular licencias de bebidas alcohólicas embotelladas.
- IV) Los que vendan al público bebidas alcohólicas destiladas y fermentadas para ser consumidas fuera del local. Abonarán un adicional de \$ 200.— y cumplirán el horario que disponga el Instituto Nacional del Trabajo.
- V) Los que vendan al público bebidas alcohólicas destiladas y fermentadas para ser consumidas dentro y fuera del local.
- 200 cafés, bares y confiterías se clasificarán de 1ª categoría y abonarán una licencia de \$ 1.500 c/u.
- | | | | | | | | |
|-------|-------|-----------|---|---------|---|-------|---|
| 400 | de 2ª | categoría | y | pagarán | " | 1.200 | " |
| 600 | " | 3ª | " | " | " | 900 | " |
| 1.200 | " | 4ª | " | " | " | 600 | " |
| 2.600 | " | 5ª | " | " | " | 300 | " |
- VI) Fabricantes, importadores, mayoristas y distribuidores de bebidas alcohólicas destiladas pagarán una licencia de \$ 1.000 c/u.
- Los establecimientos con adicional de bebidas alcohólicas destiladas y fermentadas, que hubieren de ser consumidas en el mismo local, podrán permanecer abiertos sin limitación horaria.

Pero no obstante este severo régimen impositivo se ha debido llegar a normas limitativas de los establecimientos que expenden bebidas alcohólicas.

La ley del 18/9/950 determinó que "no se expenderán más licencias adicionales para establecimientos de ventas al público de bebidas alcohólicas que hubieren de ser consumidas en el mismo local".

La ley del 8/1/957 autorizó la expedición de 200 licencias para bares, cafés y confiterías de 1ª categoría, 400 de la 2ª, 600 de la 3ª, 1.200 de la 4ª y 2.760 de la 5ª.

También respecto a las transferencias de licencias se han creado trabas. La mencionada ley del 18/9/950 dispuso que por cada transferencia contractual de las licencias existentes se abonaría un impuesto equivalente a tres veces el impuesto de lo que corresponda a la categoría del nuevo establecimiento. Y la ley del 8/1/957, prohíbe los traslados interdepartamentales de licencias para el expendio al público de bebidas alcohólicas destiladas, que hubieren de ser consumidas en el mismo local. Por otra parte, está prohibida la venta ambulante de bebidas alcohólicas.

B) DISTRIBUCION DE LA RIQUEZA.

Los impuestos sucesorios.

Se consideran acá los impuestos a las herencias, legados y donaciones según nuestra legislación.

Se gravan varias situaciones: 1) la adquisición gratuita de bienes por causa de muerte del titular o por donación; 2) adquisiciones a título oneroso por contratos entre personas llamadas a heredarse y 3) los bienes gananciales por disolución de la sociedad conyugal.

Se ha dicho que hay un conjunto de impuestos vinculados entre sí y que son: a) Principal (herencias); b) Afines (legados y donaciones); c) Supletorios (operaciones entre personas con vocación hereditaria); d) Sustitutivo (a las sociedades anónimas y en comandita por las acciones al portador) y e) Anexos (gananciales y de extracción).

Ya hemos hablado del fundamento del impuesto a las herencias, pero nada más claro que las palabras con que Sir William HARDCOURT lo defendió al estudiarse el presupuesto inglés en 1894. Decía así: "La naturaleza no da a ningún hombre poder sobre los bienes terrenales que se extienden más allá del término de su vida. Cualquier poder que posea para prolongar su voluntad después de su muerte es una creación pura de la ley y el Estado tiene el derecho de dictar las condiciones y limitaciones bajo las cuales ese poder podrá ser ejercido".

Respecto al impuesto a las donaciones, la justificación es otra pues el propietario dispone en vida de sus bienes. En primer lugar, se evita que estas operaciones puedan ser un modo de defraudar el impuesto de herencias, y en segundo lugar, el sujeto pasivo de la obligación, desde el momento que adquiere gratuitamente esos bienes, tiene la capacidad contributiva requerida para pagar el impuesto, aportando así los recursos que necesita el Estado para cumplir sus fines.

La aplicación del impuesto para operaciones entre personas con vocación hereditaria, se justifica para evitar el fraude que resultaba de simular transferencias de bienes a título oneroso, pero que en realidad eran de carácter gratuito, no pagándose así el impuesto de herencias.

La ley hace un supuesto de carácter inmovible, que no admite prueba de que la operación es real, es decir, que aunque la transferencia se efectúe pagando efectivamente el precio real del bien, si el comprador está llamado a heredar al vendedor, paga el impuesto.

Cuando el impuesto grava a los bienes gananciales al disolverse la sociedad conyugal, su fundamentación se hace más difícil, ya que por el hecho de esa disolución no hay aumento de capacidad contributiva.

En cuanto al sustitutivo del de herencias y al llamado impuesto de extracción, nos hemos ocupado de los mismos en otro capítulo.

A pesar de que se ha hablado de la función de redistribución de este impuesto, no ha sido, por su monto, un instrumento muy eficaz de reforma social.

LAUFENBURGER hace notar que en Francia los derechos de sucesión representaban en 1938 escasamente el 1,5 por mil del total de los patrimonios privados. En 1949 el rendimiento había aumentado casi 10 veces, índice inferior al coeficiente de depreciación monetaria.

En Gran Bretaña ha evolucionado de 80 millones de libras en 1938-39 a 190 millones en 1949-50. En Estados Unidos estos impuestos representaban en 1938 el 0,8 % de los ingresos nacionales y en 1949 era solamente la mitad.

El autor citado entiende que los derechos de sucesión no representaban más que una fracción mínima del conjunto de las fortunas privadas. Es verdad que el ciclo del impuesto sobre las sucesiones no se logra más que en una generación. Suponiendo que la estructura y el valor real de las fortunas privadas permanece constante de 30 a 33 años, sobre la base del coeficiente francés (1,5 por mil anual) da una amputación fiscal del 4,5 % del total de los patrimonios privados.

La práctica ha demostrado que el impuesto a la Renta ha sido más eficaz como elemento redistributivo de las fortunas, como surge de las experiencias inglesas de 1940 a 1945.

En nuestro país el rendimiento del impuesto en los últimos años ha sido el siguiente:

1953	\$ 15:011.731'—
1954	" 14:504.718,98
1955	" 16:944.916,16
1956	" 27:502.922,18

En 1916 rendía apenas \$ 400.000.—, en 1922-25 llegaba a \$ 700.000.— y en 1939 se situó en \$ 4:200.000.—.

Si en 1956 a la recaudación de \$ 27:500.000.— aproximadamente le sumamos la parte del sustitutivo que puede considerarse que está en relación con las tasas de ambos, o sea un tercio de la recaudación, tendríamos un total de \$ 32:000.000.—. Esa cifra representa el 5,5 % del total de las recaudaciones del Estado en ese año. Sobre una renta nacional de \$ 2.500 millones nos da el 1,28 % suma muy superior a la de los Estados Unidos de sólo 0,4 % en 1949. Sobre el capital nacional de 31:250 millones de pesos (capitalizando la renta nacional al 8 %) tendríamos un poco más de 1 o/oo; en Francia era del 1,5 o/oo en 1938 sobre los patrimonios privados, por lo que en el Uruguay si se efectuara la deducción de los capitales públicos, estaríamos en un coeficiente cercano al de Francia.

De cualquier manera, sin ser fundamental, el impuesto a las herencias es un elemento interesante en la función de nivelación de riquezas, de las finanzas públicas nacionales, máxime que, en razón de la carencia del impuesto a la renta, es uno de los pocos factores de progresividad del sistema tributario.

II) *Fines económicos.*

a) *Intervención en las transacciones con el exterior.*

Los impuestos aduaneros.

Los impuestos aduaneros pueden ser tres clases: a) derechos de importación, que gravan a los productos de procedencia extranjera que entran al país; b) derechos de exportación, cuando recaen sobre las mercaderías o materias primas nacionales que se envían al extranjero y c) derechos de tránsito, que se aplican sobre los productos extranjeros que llegan al país, no para su consumo, sino de paso, con destino a otros mercados.

A su vez, cada uno de ellos, puede subdividirse en fiscales y protectores.

Los derechos de importación fiscales, tienen siempre este carácter cuando gravan mercaderías que no se producen en el país. Cuando gravan mercaderías que se producen en el país y en el exterior, para que sean fiscales, deben ser iguales a los impuestos internos.

Los derechos de importación son protectores cuando gravan a mercaderías extranjeras producidas también por la industria nacional y cuando estos productos nacionales no pagan impuestos en el interior o son inferiores a los derechos de importación.

En cuanto a los derechos de exportación tienen siempre el carácter de fiscales, salvo el caso de que se apliquen a materias primas necesarias para la industria nacional.

Respecto a los derechos de tránsito, han sido abolidos en casi todos los países, porque se obtiene mayor ventaja con su pasaje por el país, que con el rendimiento del impuesto y sólo tendrían alguna justificación si gravaran mercaderías que se dirijan a mercados extranjeros para hacer competencia a nuestra producción.

Desde otro punto de vista, los derechos de aduana pueden dividirse en específicos y ad valorem. Se dice que son específicos cuando se perciben estableciendo una suma fija por cada unidad de peso o de medida de la mercadería gravada y son ad valorem, cuando se establece un tanto por ciento sobre el valor de los productos.

Entre los impuestos ad valorem tenemos a su vez los tarifados (aforos), en que existe un valor predeterminado para ellos y los no tarifados (típicamente ad valorem) para los que el valor se determina en el momento de la liquidación de los derechos.

La legislación aduanera de nuestro país es muy abundante y las primeras disposiciones se adoptan a los pocos años de comenzar nuestra vida independiente, en 1833. Desde esa fecha al presente, se suceden las leyes y decretos dando forma a nuestro regimen vigente.

Actualmente la importación es gravada con un impuesto general, que tiene el carácter de derecho fiscal, que llega al 31 % sobre los valores establecidos en tarifa. Esa tasa puede aumentar para determinados artículos

de lujo (hasta el 51 %) o disminuir en otros en que por su gran valor en escaso volumen, el contrabando es fácil.

Los derechos proteccionistas, constituyen los típicos impuestos aduaneros finalistas, tratando de impedir la introducción al país de productos extranjeros que puedan competir con los similares de producción nacional. Las tasas oscilan en 44, 48 y 51 %, pero en algunos casos se fijan tasas inferiores, pero también con una finalidad de protección a nuestra industria. Es el caso de las materias primas, maquinarias y repuestos para uso industrial, productos diversos para la producción nacional agropecuaria, etc.

Además de los derechos que hemos mencionado se encuentran los adicionales. Estos pueden ser de dos clases: generales, o sea que los pagan todas las mercaderías, o especiales, que recaen sobre determinados artículos.

Los principales adicionales generales son: 1) Derecho a oro, creado por ley del 10/10/931 y que el decreto-ley del 24/7/945 transformó en un recargo general del 50 %. 2) Adicional del 4 %, constituido a su vez por varios: adicional Puerto de Montevideo, adicional de patente de giro, patente consular e impuesto de estadística. 3) Patente extraordinaria del 12 %. 4) Adicional del 5 % (Ley 4/10/890). 5) Adicional sustitutivo del sellado.

Además de los adicionales generales tenemos los especiales, de los que podemos citar: 1) Para la Caja de Jubilaciones de la Industria y Comercio, por importación de papel de diario, máquinas de afeitar, etc. 2) Para la Caja de Pensiones Militares; por la importación de armas. 3) Pensione a la Vejez, sobre autos y perfumes. 4) Soyp, sobre artículos de pesca. 5) So-dre, sobre aparatos de radio y similares. 6) Tesoro de Vialidad, sobre autos, chasis, cámaras, cubiertas, grasas y lubricantes.

Recaudaciones de la Dirección General de Aduanas.

He aquí las cifras recaudadas por la Aduana en los últimos años.

	<i>Rentas Generales</i>	<i>Rentas efectuadas</i>
1953	\$ 46:454.420,47	\$ 6:665.642,40
1954	" 76:156.337,69	" 8:620.089,16
1955	" 64:497.984,16	" 7:309.995,09
1956	" 55:314.625,74	" 6:944.307,28
1957 ⁽¹⁾	" 65:342.316,00	" 8:639.539,00

Estas cifras incluyen lo que corresponde a derechos de importación fiscales y protectores, derechos de exportación, adicionales generales y particulares y otros tributos de menor importancia, por lo que no puede considerarse el total como el producido de impuestos finalistas, aunque la mayor parte tenga ese carácter. Lo recaudado por la Dirección General de Aduanas, en 1957, representó el 10,7 % del total de las recaudaciones de las oficinas del Estado.

 (1) Estas cifras no son definitivas.

Los impuestos cambiarios.

Además de los impuestos aduaneros, las transacciones comerciales con el exterior están sometidas a los distintos tratamientos cambiarios fijados por las autoridades competentes. Tanto las divisas de exportación como de importación pueden tener valores diferentes que permiten favorecerlas o no. Para tener una idea de lo que puede representar el tratamiento cambiario en las operaciones con el exterior, basta indicar que puede haber diferencias hasta del 300 % entre el valor de las divisas.

Fuera del impuesto cambiario general, existen otros impuestos cambiarios especiales que indicaremos a continuación.

La ley del 18/9/950 estableció un adicional del 1 % sobre el valor real declarado de los permisos aduaneros, no aplicándose para artículos de primera necesidad. El 11/10/950 y el 20/11/951 se crearon otros dos adicionales de $\frac{1}{4}$ % y 1 % respectivamente, también sobre las autorizaciones que otorga el Contralor de Exportaciones e Importaciones. El 27/3/953 se dictó una ley que trae dos disposiciones de interés en esta materia; la primera, creando un impuesto del 6 % sobre el valor de las transferencias al exterior por importaciones, con destino del 5 % a Rentas Generales y 1 % al Instituto Nacional de Viviendas Económicas y, la segunda, permitiendo que dentro del concepto de equipaje se pueden introducir mercaderías hasta por valor de \$ 500.00, sin operación cambiaria, pero pagando el doble de los derechos aduaneros que corresponda. Por último, por ley del 19/12/957, se creó un impuesto del 2 o/oo sobre las autorizaciones de importación otorgadas por el Contralor de Exportaciones e Importaciones, teniendo el gravamen la duración de 4 años y destinándose a Fomento de Turismo.

Impuestos que gravan la salida de capitales del País.

La salida de capitales al exterior en los países super-capitalizados es estimulada, ya que va haciéndose difícil encontrar en los mismos colocaciones suficientemente rentables. Por otra parte, factores políticos de influencias, el dominio en la intervención en industrias básicas y la perspectiva de dividendos apreciables que vuelvan al país, hacen aconsejable el permitir su evasión.

Pero en los países poco capitalizados como el nuestro, esa política difiere. Además de restricciones cambiarias puede utilizarse el arma del impuesto.

Entre estos se encuentra el denominado impuesto al ausentismo establecido por la ley del 14 de enero de 1916. El Dr. CARLOS QUIJANO define al ausentismo como "la ausencia del propietario territorial, del territorial y no de cualquier otro; abandono por ese propietario de sus tierras a los intermediarios".

Este impuesto duplica el importe que debe pagarse por concepto de contribución inmobiliaria a los propietarios de inmuebles, sean personas físicas o jurídicas, que no estén domiciliadas en la República y a los propie-

tarios domiciliados en el país que haga más de 6 meses que estén de viaje en el momento de abonarse el impuesto.

Hay algunas excepciones al recargo por ausentismo, como las sociedades extranjeras que se hubieran establecido por concesión del Estado por las propiedades en que tengan establecida la industria o comercio objeto de la concesión. También se exonera a las personas cuyas propiedades estén situadas en las zonas que designe el Poder Ejecutivo en las playas o balnearios del país.

Si bien hemos incluido este gravamen, en el capítulo de los impuestos finalistas para la intervención en las transacciones al exterior, esta finalidad no es única.

En el mensaje del Poder Ejecutivo proponiendo la creación del impuesto se decía: "La justicia de ese impuesto es evidente. El dueño de un inmueble que reside en el exterior, está eximido de los impuestos generales que pagan nuestros habitantes; exporta anualmente cierta cantidad por concepto de rentas que invierte en otros países.

Ricardo Cosío decía: "Si nuestra ley adoptó, como revelación de ausencia, el principio del domicilio, fue por limitar el gravamen a los que no sólo no explotan su tierra, sino que viven fuera del país, con lo cual cometen dos actos pasibles de imposición, o sea no atender sus tierras y además gastarse las rentas".

Pero, además, el impuesto trata de evitar el abandono que los propietarios hacen de sus tierras, dejando su gobierno a otras personas.

Se busca que el propietario realice personalmente la administración de sus bienes, que obtenga rentas, pero como contrapartida de su trabajo de explotación y no que se limite a "vivir de rentas".

El Mensaje del Poder Ejecutivo decía: "que el propietario en estos casos, ocasiona grave daño porque mantiene la propiedad sin mejorarla".

La Comisión informante manifestaba: "En muchos países se ha podido probar los inconvenientes de la existencia de esa clase social, que, como dice Carlos GIDE «se reduce a cobrar arriendos y a vivir como parásitos en el extranjero». Se busca con la ley hacer desaparecer «la ventaja a la tenencia de tierras y propiedades, cuyo único fin consiste en disfrutar su renta placentemente y sin peligro»".

Algunos diputados, en particular el Dr. Martín C. MARTÍNEZ, atacaron el proyecto pues consideraba que era una traba a la radicación de nuevos capitales en el país, que tan necesitado estaba de ellos.

Tampoco consideraba justo castigar a un extranjero que habiendo hecho su fortuna, resuelva pasar los últimos años de su vida en su tierra natal, dejándonos radicado su capital y extrayendo sólo su renta.

Al actuar así sigue vinculado a nuestro desarrollo económico favoreciendo nuestro progreso.

Pero, en general, el impuesto está perfectamente justificado. Comparémoslo plenamente lo que el Cr. CARBONE en su monografía "Impuestos al ausentismo" dice:

"En cuanto a la justicia del impuesto en sí no nos caben mayores dudas.

Nos parece perfectamente razonable y justo que quienes gastan en el extranjero las rentas que obtienen en el país, sean gravados por esa causa con un impuesto especial.

Y ese gravamen lo justificamos, no tanto por las consecuencias de orden financiero que trae aparejado el ausentismo, o sea la sustracción de determinadas rentas al pago de los impuestos indirectos nacionales, sino fundamentalmente, por sus consecuencias de carácter económico, o sea la extracción de divisas que incide desfavorablemente en nuestro balance de pagos”.

En el momento de sancionarse la ley, en plena primera guerra mundial, el problema no tenía caracteres alarmantes, por lo que, fuera de las finalidades teóricas del impuesto, estaba la permanente razón fiscalista.

Algunos rendimientos del impuesto.

1935	\$ 197.309.—
1938	” 175.689.—
1939	” 217.696.—
1941	” 159.396.—
1944	” 160.224.—
1952	” 224.546.79
1953	” 273.644.—
1954	” 304.821.45
1955	” 335.642.57
1956	” 322.243.98

También entre las normas impositivas que significan intervención en las transacciones con el exterior, está la del impuesto a las herencias, legados y donaciones, por la cual, los beneficiarios no domiciliados en el país deben abonar el doble del impuesto que les corresponda pagar, pero nunca puede exceder el total, del 80 % de la hijuela.

Esta disposición tuvo su antecedente en el llamado impuesto de extracción que gravaba según el art. 2º de la ley del 16 de junio de 1837 a “todos los bienes o sus productos, que por título de herencia hayan de salir del país para reinos extranjeros” estableciendo un impuesto aún para los ascendientes o descendientes que estaban entonces exentos del impuesto de herencia.

Era un impuesto diferente al de herencias, ya que el hecho imponible no era la adquisición gratuita de bienes, sino su extracción del país.

Es preciso también diferenciarlo claramente del impuesto de ausentismo, que hemos citado anteriormente.

El impuesto al ausentismo grava al propietario, o sea una realidad pasada y presente; lo soportan los propietarios de inmuebles; para aplicarlo se tiene en cuenta la residencia; se cobra con la contribución inmobiliaria; es ordinario y periódico.

En el que estudiamos (extracción) grava a los que se suponen propietarios desde el momento de la muerte del causante; grava a los bienes muebles e inmuebles; se tiene en cuenta el domicilio del heredero en el momento de la muerte del causante; se cobra en forma extraordinaria, no periódica.

La ley básica del impuesto de herencias de 1893, consideró también económicamente inconveniente que personas domiciliadas en el extranjero adquieran bienes en la República a título gratuito.

Se modificó el régimen impositivo vigente y suprimiendo el impuesto de extracción, se consideró que la circunstancia señalada importaría un aumento de la tasa a pagar.

El informe de la Comisión de Hacienda decía: "Aceptamos el pensamiento del Poder Ejecutivo, que si bien suprime el derecho de extracción de bienes establecido por la legislación vigente, grava con tipos mayores el impuesto a los herederos domiciliados en el extranjero al tiempo de fallecer el causante".

"Entre nosotros, parece indudable que uno de los principales objetos de las leyes del 16 de junio de 1837 y 8 de abril de 1857, que establecieron por primera vez el impuesto hereditario, fue disminuir los peligros del ausentismo, cuyos efectos se hacían sentir de una manera alarmante en la República, especialmente por la naturaleza cosmopolita de su población.

"Pero es sabido que estas disposiciones no han dado el resultado que de ellas se esperaba."

"El derecho de extracción, tal como está establecido se burla fácilmente, ya sea viniendo el heredero a residir accidentalmente al país para vender los bienes y volver al extranjero, ya sea simulando ventas a bajo precio o una donación gratuita a favor de persona de su confianza residente en la República, que venda los bienes como dueño y remita después su importe al heredero ausente."

Se resolvió aumentar la tasa del impuesto de herencias cuando el heredero está domiciliado en el extranjero, lo que dificulta el fraude.

Por otra parte, el inconveniente para el País de que los capitales pasen a ser propiedad de personas radicadas en el exterior, se compensaba con el alto ingreso que obtenía el Estado por el fuerte aumento de la tasa.

De manera que tal es el origen del impuesto, por lo que el ausentismo del heredero debe actualmente considerársele un factor de aumento de tasa y no motivo de otro impuesto llamado de extracción.

POSADAS BELGRANO referente al aumento de la tasa por tener el beneficiario domicilio fuera del país dice:

"Se explica el recargo del impuesto mediante la aplicación de una tasa más alta, cuando, quien adquiere los bienes por los modos gravados por este impuesto, esté domiciliado en el extranjero, pues los países latino-americanos han sufrido las consecuencias económicas derivadas del hecho de que muchos inmigrantes o sus descendientes, que habían hecho fortuna, volvieron a su país de origen y, también, porque muchos nacionales se han radicado en Europa. Si bien en el caso del Uruguay ese fenómeno ha sido mucho menos habitual que en otros países, el legislador se ha preocupado por él y ha tratado de desalentar esa radicación fuera del país, cuando, a la vez, iba acompañada de un egreso de rentas y/o capitales".

"Se explica que un país como el nuestro, que ha padecido siempre de insuficiencia del capital necesario para explotar sus recursos naturales, trate

de alentar el ingreso de capital foráneo y desestimular la salida de capitales nacionales.

“De ahí la razón de la fijación de un aumento especial de la tasa al contribuyente domiciliado en el extranjero, que recibe bienes que por cualquier modo están sujetos a la ley de herencias.

Pero, por otro lado, la creación de un impuesto tan gravoso que, en general, duplica las ya elevadas tasas del impuesto de herencias, es un serio obstáculo al ingreso de capital foráneo para invertirse en el país.

Ello ha tenido como consecuencia que el capital extranjero que se radica en el país, ya se invierta en inmuebles o en explotaciones industriales o comerciales, se organice en forma de sociedad anónima, escapando al aumento de la tasa en razón del domicilio y al impuesto de ausentismo que grava los inmuebles de propietarios no domiciliados en el país.”

Hay opiniones que consideran, no obstante, este importe injusto en muchas situaciones por ejemplo el caso de un heredero que resuelve dejar sus bienes en el país y, más aún, venir a radicarse él mismo, que debe pagar el impuesto, frente a otro que no está obligado a hacerlo aún cuando se vaya al extranjero a gastar todo lo que recibió.

El rendimiento del impuesto en 1955 y 1956 ha sido el siguiente:

1955	\$ 217.421.26
1956	” 771.129.89

Un tercer caso de impuestos que se aplican por residir en el extranjero, accidental o definitivamente, es el que grava a los jubilados y pensionistas.

Las razones que justifican este impuesto son, fundamentalmente, las mismas que hemos visto en casos anteriores.

Lo que el Estado paga a las personas amparadas por las leyes de previsión social nacionales, es lógico que se gaste en el País, que no se sustraiga a la economía nacional, favoreciendo al extranjero.

En líneas generales, diremos que tres regímenes se han aplicado. El primero, el de las leyes de 6/2/925 y 18/11/926, sumamente benigno, pues permitía la radicación en el extranjero, sin limitación de tiempo, con un descuento del 6 % por este concepto.

El segundo, establecido por decreto ley del 28/4/933, con un rigor extremo, justificado en gran parte, por la difícil situación cambiaria del momento. Esta disposición prohibía que se sirvieran jubilaciones, pensiones y retiros a los que se radiquen en el extranjero. A los que en ese momento estuvieran en esas condiciones, se les fijaba el plazo de un año para su retorno.

Podrían, en casos especiales, darse licencias temporarias para ausencias no mayores de 6 meses.

En los considerandos de este decreto-ley se expresaba que, “dadas las circunstancias por las que atravesaba el País era necesario la adopción de medidas entre ellas que se refieren al sostenimiento de la moneda y al per-

manente contralor de los cambios, que imponen una drástica reducción de las salidas de dinero al exterior, limitándolas a lo estrictamente indispensable”.

“El Estado tiene derecho a exigir a sus amparados que, por lo menos disfruten de sus beneficios dentro de fronteras, contribuyendo así con sus gastos a mejorar la vida económica del país que los ha acogido a la pasividad.”

“En consecuencia, se hace necesario impedir la evasión de fondos tendientes a asegurar la jubilación de personas que se radiquen en el extranjero, medidas adoptadas desde hace largo tiempo en la generalidad de las naciones.”

“El tercer régimen aplicado, es el de la ley del 2/7/940 dictado para la Caja Civil y es una solución intermedia. Se permiten ausencias, contínuas o discontinúas, hasta de 5 años y los descuentos van aumentando gradualmente cada año en un 20 %.”

Otro caso que merece citarse referente al predominio, en una norma impositiva, de razones vinculadas a la balanza exterior del País, se encuentra en la ley Nº 11.073 del 24 de junio de 1948, que estableció las normas a que debían ajustarse las sociedades anónimas cuya actividad fundamental fuera la de realizar inversiones en el extranjero.

En el Mensaje del Poder Ejecutivo del 5/9/947 se destacaban las ventajas que implicaría para el Uruguay la transferencia de divisas extranjeras, señalando especialmente a ciertos países que han permitido la instalación de estas sociedades obteniendo saldos favorables en su balanza de pagos, a pesar del déficit de su balanza comercial, lo que se atribuía a obtención de divisas extranjeras en virtud de las actividades de esas empresas de inversión.

El art. 7º de la ley citada, modificado por la ley Nº 12.276 del 10/2/956 (art. 7º) estableció que las sociedades regidas por esta ley, cuyo único activo en la República esté formado por acciones de otras sociedades de la misma clase, saldos en cuenta corriente en sumas inferiores al diez por ciento de su activo, y/o por Deuda Pública Nacional, Títulos Hipotecarios o Municipales por un monto nominal que no exceda del 10 % de su activo, abonarán como único impuesto, tasa o contribución, el impuesto sustitutivo del de Herencias, Legados y Donaciones que se calculará con una tasa del tres por mil sobre su capital y reserva.

Además, estas sociedades pueden consolidar su aporte fiscal al Estado por un plazo de hasta 15 años, pudiendo en tal caso exigir el Estado, el pago de las sumas que corresponda en moneda extranjera.

Es evidente que la finalidad de estas disposiciones fue atraer a nuestro país estas sociedades, con valores extranjeros en cartera por sumas multimillonarias y el pago del impuesto consolidado en moneda extranjera, tenía una clara finalidad cambiaria. Pero el capital que representan estas sociedades no significa una radicación equivalente de capitales extranjeros en el País. Sobre este punto, decía el Dr ARÉCHAGA, cuando se discutían las consecuencias favorables o no de una ley semejante:

“Se ha querido prestigiar el proyecto sosteniendo que su sanción determinará una afluencia considerable de capitales al país.

“Esto no es cierto, lo que se radicaría sería una expresión ficticia: el capital emitido asiento del impuesto. El capital efectivo estaría colocado en sociedades radicadas en el exterior.”

Lo que dice el Dr ARÉCHAGA es en gran parte exacto. Pero hay cierta radicación de capitales o por lo menos una posibilidad, ya que además de instalar sus escritorios, pagar honorarios y sueldos y el impuesto fijado, pueden constituir su activo hasta 10 % en cuentas en pesos uruguayos y otro tanto, en títulos de nuestro Estado.

b) *Dirección del consumo.*

Hasta 1945 nuestra legislación fiscal no había utilizado el expediente de distinguir las ventas suntuarias para gravarlas con impuestos especiales.

La ley N° 10.604 del 22/2/1945 (art. 3°), creó un impuesto con una tasa del 5 % a recaer sobre el precio de venta de artículos que por su naturaleza o por su precio deben considerarse suntuarios. Para la venta de pieles y joyas la tasa de este impuesto era del 10 %.

Por la ley N° 10.756 del 27/7/1946 (art. 21°), se modificó la tasa del impuesto para los artículos de joyería estableciéndose el 5 % ampliando además la lista de la ley anterior de los artículos considerados suntuarios.

Por la ley N° 11.490 del 18/9/1950 (art. 57°) se elevó la tasa al 10 % para todos los artículos considerados suntuarios, exonerando la materia prima empleada en la fabricación de artículos incluidos en la ley, descontándose lo pagado en la compra de la materia prima del pago que corresponde por concepto del impuesto.

En 1953 la ley N° 11.924 modificó el régimen de las leyes anteriores. El art. 3° de dicha ley estableció:

“Créase un impuesto interno a recaer sobre el precio de venta al público o valor ficto presuntivo equivalente de los artículos importados o producidos en el país, que por su naturaleza, uso o precio, al satisfacer un consumo superfluo y estar escasamente difundidos, deban ser considerados suntuarios.

Será deducido del monto del impuesto la cantidad que por el mismo concepto hubiere pagado la materia prima empleada en la elaboración de los artículos gravados.

Para la determinación de los incisos anteriores, créase una Comisión Asesora Honoraria del Impuesto Suntuario con función de asesoramiento obligatorio.

Esta Comisión será presidida por un delegado del Poder Ejecutivo e integrada por un delegado del Ministerio de Hacienda, uno del Consejo Nacional de Subsistencia, uno de la Cámara de Industria y uno de la Cámara de Comercio y Asociación Comercial, de común acuerdo.

La Comisión deberá expedirse dentro de los 60 días de requerido su asesoramiento.

En caso de no producir su dictamen en el plazo establecido, el Poder Ejecutivo podrá prescindir de dicho asesoramiento.

Las tasas de este impuesto se graduarán en la siguiente forma:

Suntuarios de primer grado	20 %
" " segundo " 	15 %
" " tercer " 	10 %

El Poder Ejecutivo establecerá por reglamentación, dando cuenta a la Asamblea General:

A) La denominación de las secciones, posiciones y partidas de la tarifa aduanera que comprende los artículos de importación de carácter suntuario que deban ser gravados.

B) Los artículos de producción nacional gravables, la fuente o etapa sobre la cual recaerá el impuesto y las normas de pago del mismo por la existencia de artículos considerados suntuarios en poder del comercio del país.

C) El grado de suntuosidad teniendo en cuenta la naturaleza, el uso y el precio de venta.

Una modificación a las tasas determinó la ley N^o 12.276 del 10/2/956 que quedaron fijados así:

Suntuarios de primer grado	30 %
" " segundo " 	20 %
" " tercer " 	10 %

Por último la ley del 5/12/957 (Plan de Obras Públicas), en una disposición dada en la misma (art. 34^o), aumenta las tasas indicadas anteriormente del 30 al 33 %, del 20 al 22 % y del 10 al 11 % y pocos días después el 12/12/957 se aumentan en un 2 % más.

Los artículos que soportan este impuesto suntuario son numerosos entre los que citaremos, a título de ejemplo: comestibles de lujo (caviar, hongos, vinos, aguardientes, licores) pieles, tejidos de seda, alfombras, ropas de vestir de materias finas, bastones, abanicos, paraguas, estatuas de adorno, automóviles, armas de fuego, pianos, juguetes de calidad, juegos de sociedad, lapiceras fuentes y similares, etc.

Además de suntuario general existe otro impuesto similar denominado suntuario especial.

La mencionada ley del 27 de marzo de 1953 en el art. 2^o dispuso que el impuesto suntuario general no regiría para los importadores, fabricantes, intermediarios y minoristas y para los que presten servicios en los ramos de joyería, relojería, orfebrería, platería, bisutería y afines. Estos pagarán un impuesto del 7 % sobre el importe total de sus ventas o servicios, en cada una de las etapas de comercialización.

La liquidación del impuesto se hará sobre la base de declaraciones juradas anuales en las que deberá constar el movimiento de compras, ventas y existencias suntuarias y el capital activo correspondiente al período anterior.

La Oficina de Ganancias Elevadas abrirá un registro especial para las empresas comprendidas en este régimen. La no inscripción en dicho registro, será sancionada con el decomiso total de la mercadería. Se presume que las ventas gravadas no serán inferiores a una vez y media el capital ajustado para la determinación de la patente de giro salvo prueba en contrario.

El contribuyente estará obligado al pago de un aporte mínimo adelantado de \$ 240.— que podrá ser abonado en 12 cuotas mensuales consecutivas.

La tasa del 7 % fue elevada al 8 % por ley Nº 12.276 (art. 17º) del 10/2/956.

Posteriormente la ley del 8/1/957 (art. 52º) modificó el régimen de pago del impuesto en la siguiente forma:

A) *En la importación.*

I) De mercaderías de carácter suntuario manufacturadas total o parcialmente; 15 % sobre la cifra resultante de sumar al precio de costo un 50 % del mismo por concepto de utilidad ficta. Se entiende por precio de costo el precio CIF Montevideo establecido por el Contralor de Exportaciones e Importaciones, más los derechos aduaneros y adicionales que se abone.

II) *Venta al público.*

Los comerciantes e importadores que realicen ventas al público de artículos suntuarios, abonarán un impuesto adicional del 2 % sobre el capital ajustado para la patente de giro y proporcionado entre dichas ventas y las ventas totales. El adicional mínimo se fija en \$ 300.— anuales.

Los vendedores ambulantes de artículos suntuarios están obligados al pago de adicional mínimo.

La ley del 12/12/957 (art. 28º), Inc. E), elevó nuevamente las tasas de este impuesto del 15 % al 16 % (mercaderías manufacturadas), del 8 % al 9 % (materias primas suntuarias) y del 2 al 2 ½ % (ventas al público).

DISCRIMINACION DE LA RECAUDACION DEL IMPUESTO A LOS ARTICULOS Suntuarios

<i>Año</i>	<i>Fabricación</i>	<i>Importación</i>	<i>Declaración</i>		<i>Importación</i>		<i>Total</i>	
			<i>Existencia</i>		<i>Automóviles</i>	<i>Ley 27/3/52 A. 20</i>		<i>Perfumería</i>
1947	174.896.37	1:020.281.68	230.988.93				1:426.166.98	
1948	226.279.32	822.206.34	26.728.03				1:075.213.69	
1949	254.789.87	605.326.55	15.580.73				875.697.15	
1950	429.713.73	1:440.087.55	4.344.98		871.339.01		1:745.485.27	
1951	816.450.50	1:418.722.37	906.90		4:454.509.30		6:690.589.07	
1952	806.878.32	1:698.480.26	240.38		852.226.39		3:357.825.35	
1953	1:161.964.24	1:134.796.54	1.129.45		2:677.575.96	100.952.22	5:076.418.41	
1954	1:229.271.79	1:799.383.98	20.—		3:977.726.06	881.734.71	7:888.136.54	
1955	918.834.67	1:955.096.45			6:811.882.25	1:155.629.82	10:841.443.19	
1956	1:296.439.32	1:254.469.33			1:071.300.88	1:419.185.76	5:041.395.20	
1957	717.204.74	2:334.591.04			6:508.385.57	1:184.320.22	562.145.40	11:306.646.97

c) *Intervención en la estructura comercial e industrial.*

1º) *Rigor fiscal contra la gran empresa.*

Ya hemos dicho que la autofinanciación recibe tratamientos impositivos diferentes, en general, según el grado de desarrollo industrial del país de que se trata.

Así, los países muy industrializados la condenan, por ser una forma subrepticia de llegar a dar un enorme poder económico a ciertas empresas.

En otras naciones poco industrializadas, la autofinanciación, lejos de ser condenada, es estimulada.

En nuestro país, la ley N° 10.597 de Ganancias Elevadas en su art. 21º determinó que “quedan exoneradas del impuesto las ganancias que las empresas destinan a la ampliación efectiva de sus equipos productivos.

“Las empresas que desearan acogerse a este beneficio mientras no realicen las ampliaciones a que se refiere el inciso anterior deberán invertir en títulos de Deuda Pública los importes equivalentes, los que serán depositados en el Banco de la República O. del Uruguay, a la orden conjunta del interesado y la Oficina de Recaudación, hasta su efectiva aplicación a la finalidad expresada.

“En el caso que no se realizara en el plazo legal la efectiva ampliación de equipos productivos, las empresas adeudarán el impuesto sobre las utilidades así destinadas, desde la fecha que se causó el mismo y le alcanzará la tasa impositiva que correspondiera a las ganancias totales, incluídas las exoneradas por este artículo, formulándose la reliquidación correspondiente por la Oficina de Recaudación.”

Esta norma legal fue sustituida parcialmente por la disposición del 27/7/46 (ley N° 10.576 inc. C) que dice : “Las ganancias imponibles anuales que las empresas industriales destinen a la ampliación efectiva de equipos productivos, quedarán exonerados del impuesto en la siguiente forma:

- 1) Cuando la Ganancia impositiva total anual de las empresas no supere el 15 % del capital a los efectos del impuesto, la exoneración será del 30 % de la ganancia imponible.
- 2) Cuando la Ganancia impositiva total, anual de las empresas no supere el 20 % del capital a los efectos del impuesto, la exoneración será del 20 % de la ganancia imponible.
- 3) Cuando la Ganancia impositiva total anual de las empresas no supere el 25 % del capital a los efectos del impuesto la exoneración será del 10 % de la ganancia impositiva.

“Por equipos productivos se entiende, las maquinarias, instalaciones y nuevas construcciones de locales destinados exclusivamente a la producción.”

Finalmente el art. 43 de la ley 11.490 del 18/9/950 dispuso que la ganancia mínima exonerada es de \$ 5.000.— a partir de los ejercicios iniciados el 1/1/950.

AMPLIACION DE EQUIPO PRODUCTIVO

<i>Ejercicio</i>	<i>Cantidad Empresas</i>	<i>Ampliación Propuesta</i>	<i>Total de Activo Fin de Ejercicio</i>	<i>Ganancia Fiscal R. 17</i>	<i>Impuesto Exonerado</i>
1945	124	7:900.184	175:987.370	25:377.625	
1946	71	566.924	79:804.415	9:095.129	
1947	98	824.498	148:670.262	15:381.496	
1948	114	1:315.267	259:824.476	27:925.876	
1949	105	1:680.221	299:690.280	36:658.031	
1950	122	2:411.596	364:008.656	38:717.072	
1951	136	2:708.613	419:181.926	47:360.006	
1952	151	2:119.654	405:742.281	39:884.497	
1953	124	2:112.701	361:418.844	39:275.958	603.903
1954	134	2:739.834	468:317.589	54:728.501	864.112
1955	113	2:351.988	452:359.977	48:459.241	728.057
1956	109	2:218.363	445:405.502	47:433.396	703.714
1957	85	1:779.256	363:692.596	33:732.502	583.923

En el impuesto de ganancias elevadas, en el período que media entre la sanción de la ley del 27 de marzo de 1953 y del 8 de enero de 1957, se hizo distingos entre las tasas aplicables a las empresas, según sus dimensiones económicas.

La primera de las disposiciones citadas aplicaba porcentajes diferentes según las empresas tuvieran un capital fiscal ajustado, mayor o menor de \$ 500.000.

	<i>Menor de \$ 500.000</i>	<i>Mayor de \$ 500.000</i>
Ganancia entre el 12 y 15 %	20 %	25 %
" " " 15 " 20 %	25 %	30 %
" " " 20 " 25 %	30 %	40 %
" " " 25 " 30 %	35 %	50 %
" " " 30 " 35 %	40 %	60 %
" " " 35 " 40 %	45 %	70 %
" " " 40 " 45 %	50 %	80 %
Más de 45 %	55 %	80 %

La última ley citada del 8 de enero de 1957 modificó los porcentajes vigentes y eliminó las diferencias que existían según el monto del capital fiscal.

Pero una norma que sigue vigente y que diferencia a las empresas es la que se refiere a la exoneración del impuesto, para las que tengan un capital menor de \$ 100.000.— salvo que sean sociedades anónimas.

Así como la gran empresa tiene un tratamiento impositivo desfavorable, la pequeña organización industrial o comercial está sometida, generalmente, a normas más liberales.

Así respecto a la patente de giro no pagarán la misma:

- 1) Mozos de cordel o changadores.
- 2) Vendedores ambulantes de diarios, libros, revistas, pescado, pan común, leche, manteca, verduras, frutas, hierbas, maníes, aves, huevos y en campaña los de carne de carnicerías o mataderos autorizados por los Municipios.
- 3) Lavanderas y planchadoras.
- 4) Pescadores y cazadores.
- 5) Labradores en cuanto a la manipulación y venta de sus productos y cosechas.
- 6) Pintores, escritores, profesores, etc.
- 7) Pequeñas empresas periodísticas.
- 8) Embarcaciones de pesca pequeñas.

c) *Intervención en la estructura comercial e industrial.*

2º) *Discriminación entre las distintas formas de empresas.*

En nuestra legislación impositiva no existe una adecuada discriminación entre las distintas formas en que se organiza la explotación de las actividades industriales o comerciales.

No obstante, en algunas oportunidades se evidencia un tratamiento impositivo más severo para la actividad industrial o comercial organizada en forma de empresa y dentro de ésta a la que toma el carácter de sociedad de capitales frente a la de sociedad de personas.

En realidad ella es, en gran parte, una consecuencia, del sistema tributario nacional carente de impuestos a las ganancias, capitales o egresos totales de las personas físicas, gravándose aisladamente esos factores.

Las leyes de patentes de giro gravan preferentemente a las actividades desarrolladas en formas de empresa.

La ley de Ganancias Elevadas grava las ganancias de fuente uruguaya derivadas del comercio, de la industria, de cualquier actividad civil o comercial, con excepción de las explotaciones agropecuarias, ejercidas en forma de empresa por persona física o jurídica.

Desde luego que el concepto de empresa no es claro, tanto que en una oportunidad el Dr. Miguel U. Rocca dijera: "si hay un hecho económico sobre el cual no han podido ponerse de acuerdo los juristas es precisamente el de empresa".

Nuestro legislador debió aclarar el concepto al declarar “que el concepto de empresa previsto en el inciso 1º de la ley Nº 10.597 del 18/12/944, comprende toda la actividad desarrollada habitualmente por personas físicas o jurídicas, que se manifiesta por la organización del trabajo aplicado sobre la riqueza para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de los bienes, en el trabajo ajeno o en el crédito o empleando valores industriales”.

Dentro del concepto general de la empresa resultan especialmente gravadas las que tienen forma de sociedad y dentro de éstas a las sociedades de capital frente a las sociedades de personas.

Esta tendencia es lógica de acuerdo a la evolución económica mundial. Los Cres. AZZINI y GNAZZO en “La imposición a las sociedades en el Uruguay” (Cuaderno Nº 18 del Instituto de la Hacienda Pública) dicen:

“El nacimiento del siglo XX trae aparejado con el desarrollo de los negocios, la intensificación del tráfico interno e internacional, los nuevos procesos productivos y las nuevas necesidades individuales y colectivas, nuevas exigencias de capitales que difícilmente pueden aplicarse en forma individual.

“Es entonces pertinente detenerse a pensar en la enorme potencialidad económica de las sociedades actuales, en su significación dentro del marco nacional o internacional y en su importancia como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

“Ciertas dificultades de aplicación de algunos impuestos, especialmente los que gravaban la propiedad mobiliaria, se vieron intensificados por la complicación derivada de la enorme difusión de las sociedades en el siglo presente. La mayor parte de los valores muebles poseídos por los particulares consisten en bienes incorpóreos sobretodo en valores emitidos por sociedades.

“Por tal motivo, el legislador gravó cada vez más a las sociedades desde el fin de la I.ª guerra mundial”.

La imposición a las sociedades puede encontrar también su razón en la existencia de condiciones económicas, tributarias y sociales que inducen a considerar a los entes colectivos como contribuyentes independientes, por representar fuerzas económicas que generalmente no son equivalentes a la suma de las fuerzas integrantes, tal como lo hace notar GRIZIOTTI.

Las sociedades anónimas.

Dentro de las sociedades de capital el tipo de mayor importancia es el de Anónima.

El impuesto que estudiaremos en primer lugar que grava a las mismas, es el sustitutivo del de herencias.

Este gravamen se estableció para evitar la defraudación del impuesto de herencias realizado por los herederos, al ocultar las acciones de propiedad del causante.

En el informe de la comisión del Senado se decía que: “los dueños de los grandes establecimientos, especialmente estancias, constituyen sociedades anónimas cuyos accionistas son exclusivamente los hijos para eludir el pago del impuesto de las sucesiones. Por otra parte, los títulos y valores mobiliarios al portador se sustraen casi en absoluto de los haberes hereditarios que se declaran ante la autoridad judicial.”

El proyecto primitivo incluía como sujeto pasivo del impuesto solamente a las sociedades anónimas agropecuarias, pero en el transcurso de su estudio por el Parlamento, el concepto evolucionó.

El Dr. Martín C. MARTÍNEZ propuso, siguiendo a la legislación francesa que gravaba a los llamados bienes de manomuerta, que se estableciera el impuesto sobre los bienes que poseyeran las personas jurídicas, ya fueran sociedades anónimas o adoptaran otra forma con excepción de las colectivas o en comandita simple. Se basaba para sostenerlo, en el hecho de que las personas jurídicas no mueren y se sustrae así a los bienes que poseen de toda imposición herencial.

Pero en el criterio del Dr. MARTÍNEZ, se mantenía el asiento del impuesto gravando sólo a los bienes inmuebles.

Por propuesta del Dr. MANINI RIOS se consideró más justo gravar todos los bienes fueran muebles o inmuebles en su haber líquido, o sea el capital.

En definitiva, la ley del 16 de julio de 1910 estableció un impuesto anual sobre el capital realizado “como cuota sustitutiva del impuesto de herencias, a las colectividades que tengan existencia propia y subsistan independientemente de los cambios de su personal, con excepción de las sociedades colectivas y en comandita simple”.

Es interesante comparar la evolución de las tasas de los impuestos de herencia y del sustitutivo.

IMPUESTO DE HERENCIA

<i>Ley</i>	<i>Descendientes</i>		<i>Colaterales de más de 4º grado</i>		<i>Sustitutivo</i>
	<i>Mínima</i>	<i>Máxima</i>	<i>Mínima</i>	<i>Máxima</i>	
16- 7-910	1 %	3 ½ %	11 %	13 ½ %	1.3 o/oo
27- 2-919					½ o/oo
17- 9-914	1 %	7 %	11 %	27 %	
11- 7-916	1 %	7 %	11 %	27 %	
16-10-922					1 o/oo
28-10-926	1 ½ %	12 %	11 %	32 %	
6- 8-931					1 ½ o oo
1-11-932					1 ½ o/oo
1- 7-942	2 %	16 ¼ %	12 ¾ %	41 ¼ %	2 ½ o/oo
21- 7-946	2 %	27 %	25 %	50 %	3 ½ o/oo
2- 7-949					4 ¾ o/oo
18- 9-590	2 %	28 %	25 %	51 %	5 ¾ o/oo
27- 3-953	2 %	33.6 %	25 %	61.2 %	
6-10-953					6.75 o/oo
10- 2-956	2 %	34.6 %	25 %	62.2 %	
8- 1-957					8 o/oo
30-11-957					9 o/oo

(1) Hasta la ley del 27-3-953 el cuadro ha sido tomado de la obra de POSADAS BELGRANO "El impuesto sustitutivo del de herencias a las sociedades anónimas".

Del cuadro que antecede sacamos los índices siguientes de aumento de 1910 a la fecha.

IMPUESTO HERENCIAS

<i>Descendientes</i>		<i>Colaterales de más de 4º grado y extraños</i>		<i>Sustitutivo</i>
<i>Mínimo</i>	<i>Máximo</i>	<i>Mínimo</i>	<i>Máximo</i>	
1 a 2	1 a 9,88	1 a 2.27	1 a 4.61	1 a 27

Como se ve el aumento experimentado por el impuesto sustitutivo del de herencias supera por casi el triple el mayor aumento de los habidos en las cuotas del impuesto de herencias.

Si se capitaliza el pago anual del impuesto sustitutivo del de herencias en 33 años (plazo medio de la vida humana estimado en 1907 al discutirse el proyecto original en la Cámara de Representantes) nos daría aproximadamente el 85 %, lo que supera lejos la más elevada de las cuotas del impuesto de herencias.

Esto nos lleva a sostener que el sustitutivo del de herencias, si bien en su origen tuvo ese carácter, cada vez más se considera un impuesto distinto, que grava a las sociedades.

AZZINI y GNAZZO en el trabajo mencionado dicen: “El propio Poder Ejecutivo reconoce su calidad de impuesto distinto, que grava las sociedades anónimas.

Así por ejemplo la ley de 27-2-919 que dispone el régimen a que estarán sometidas las sociedades anónimas, es decir, una ley especial para dichas sociedades, establece la planilla de la Inspección General de Bancos y Sociedades Anónimas, cuyos sueldos y gastos se pagarán con el producto del impuesto a las sociedades anónimas, creado por la ley del 16 de julio de 1910, a cuyo efecto elevase dicho impuesto a la cuota de 0.50 por mil.

Y el Poder Ejecutivo en los considerandos del decreto del 31 de agosto de 1933, reconoce que “la mente del legislador al formular dicho artículo fue la de gravar con el impuesto a las sociedades por acciones”.

La ley N° 11.924 del 27 de marzo de 1953 en su art. 75 asimila las normas de avalúo y pago a las del impuesto a las ganancias elevadas.

Es decir, que no se refiere el legislador a las leyes de herencias, y no puede referirse, porque es un impuesto distinto, especial y que, aunque fue creado por las sociedades que escapan a la aplicación del impuesto de herencias, sustituye a éste, pero no puede considerarse como un complemento, porque no integra con él un todo.

Puede decirse que ambos impuestos, en su origen, no ya en la actualidad por las elevaciones de la cuota, formaban parte de una familia o grupo de impuestos, pero nunca pudo sostenerse que ambos integraban un solo impuesto, es decir, que uno era complemento de otro.

Compartiendo estas razones es que no incluimos el impuesto sustitutivo del de herencias entre los que, al igual que el de herencias, tienen por finalidad la redistribución de la riqueza, sino que lo estudiamos en este capítulo.

Las recaudaciones de este gravamen en el período 1951/57 son las siguientes:

1951	\$	7:226.430.87
1952	"	8:430.736.38
1953	"	9:475.996.57
1954	"	11:727.830.12
1955	"	11:789.214.64
1956	"	13.699.585.63
1957	"	17:284.172.09

En el impuesto a las ganancias elevadas se efectúa también una clara distinción desfavorable a las sociedades anónimas. En efecto, están exoneradas del mismo las empresas con un capital menor de \$ 100.000.— salvo que sean sociedades anónimas, que siguen estando obligadas al pago del impuesto.

La ley del 5/12/957 (Plan de Obras Públicas) art. 23 Inc. 1 establece que se destinan al Tesoro de Obras Públicas —sub-cuenta Obras Públicas—

entre otros recursos, un impuesto a las sociedades anónimas agropecuarias, según las normas siguientes:

1) Las personas jurídicas, constituidas como Sociedades Anónimas, que explotan predios rurales a título de arrendatarios, subarrendatarios, aparceros o subaparceros, deberán abonar anualmente “un impuesto de arrendamiento” de acuerdo con la siguiente escala.

Hasta	1.000 Hás.	.....	\$	0.50	por	Há.
de	1.001 a 2.500	”	.....	”	1.00	”
de	2.501 a 5.000	”	.....	”	2.00	”
de	5.001 a 10.000	”	.....	”	3.00	”
de	10.001 Hás. en adelante	.....	”	4.00	”	”

2) Cuando las sociedades anónimas agropecuarias propietarias de predios rurales los den a terceros total o parcialmente en arrendamiento, subarrendamiento, aparcería o subaparcería, pagarán anualmente “un impuesto de arrendamiento” de acuerdo con la siguiente escala:

Hasta 1.000 Hás. 2 ½ % del valor del precio anual del contrato por hectárea, con un mínimo de \$ 0.50 por hectárea.
 de 1.001 a 2.500 Hás. 5 % del valor del precio anual del contrato por hectárea, con un mínimo de \$ 1.00 por hectárea.
 de 2.501 a 5.000 Hás. 10 % del valor del precio anual del contrato por hectárea con un mínimo de \$ 2.00 por hectárea.
 de 5.001 a 10.000 Hás. 15 % del valor del precio anual del contrato por hectárea con un mínimo de \$ 3.00 por hectárea.
 de más de 10.001 Hás. 20 % del valor del precio anual del contrato por hectárea con un mínimo de \$ 4.00 por hectárea.

3) Las Sociedades Anónimas agropecuarias que exploten predios rurales de su propiedad abonarán anualmente un importe adicional del 5 % sobre el monto imponible que resulte para la liquidación del impuesto que establece el art. 42 bis, de la ley N° 3648 del 12 de julio de 1910.



Hay una serie de otros impuestos a cargo de las sociedades anónimas. La ley N° 10.650 del 14/9/945 dispone que las sociedades anónimas pagarán el impuesto de ¼ % sobre el capital autorizado al concederse la matrícula de comerciante.

La ley N° 8038 del 9/11/926, establece que los estatutos de las sociedades anónimas o escrituras constitutivas de las mismas pagarán ¼ o/oo “por concepto de inscripción en el Registro Público de Comercio, porcentaje que se elevó al 1 o/oo por ley N° 11.642 del 8/7/950. La ley N° 11.490 (Art. 31) eleva el timbre de las acciones, obligaciones o debentures, al 5 o/oo de su valor.

Por último, merece citarse una disposición legal que extrema el rigor fiscal en esta clase de sociedades. El art. 37: de la ley 12.276 del 10/2/956 dispone que “las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada no podrán distribuir utilidades cualquiera que sea su naturaleza y forma, a título

definitivo o provisorio, sin obtener previamente certificación de haber cumplido con sus obligaciones tributarias ante las siguientes oficinas: Dirección General de Impuestos Directos, Dirección General de Impuestos Internos, Oficina de Recaudación del Impuesto a las Ganancias Elevadas, Caja de Jubilaciones y de Asignaciones Familiares.

El incumplimiento de esta obligación se sancionará la primera vez con una multa equivalente al 50 % del tributo impago y las reincidencias con el 100 %, la sanción alcanza personal y solidariamente a los Directores responsables, administradores y representantes.

Las Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Atendiendo exclusivamente a su forma, esta clase de sociedad no estaba gravada hasta la ley del 8/1/957 (Art. 47º), que creó un impuesto anual del 4 o/oo a recaer sobre el capital ajustado de acuerdo con las normas de la ley N° 10.597 del 28/12/944 y disposiciones modificativas y complementarias.

Este gravamen se aplicará a partir de los ejercicios iniciados el 1º de enero de 1956.

También a esta clase de sociedad se aplica la norma de máximo rigor fiscal, establecida en el Art. 37º de la ley N° 12.276 del 10/2/56 en cuanto que no puedan distribuir utilidades sin haber obtenido la certificación del cumplimiento al día de sus obligaciones tributarias.

Frente a las sociedades que reciben un tratamiento impositivo más acentuado, se encuentran otras que son favorecidas en las leyes fiscales.

Tenemos así las mutualistas, las cooperativas y las sociedades financieras de inversión.

Mutualistas.

Por decreto ley N° 10.384 del 13/2/943 (art. 9 inc.1º), se exonera a las sociedades mutualistas, gremiales de asistencia médica y sociedades de producción sanitaria, de todo impuesto nacional o departamental, con excepción de las obligaciones jubilatorias.

El Poder Ejecutivo, por resolución del 21 /11/947, alegando deficiencia de orden formal en la promulgación del citado decreto-ley, declaró sin validez la disposición citada.

Cooperativas.

Respecto a estas sociedades, debe citarse la ley N° 10.008 del 5 de abril de 1941 que se refiere a las cooperativas agropecuarias que las declaró exentas de todo impuesto directo o indirecto cuando su capital no sobrepase los \$ 15.000.—, quedando reducida la franquicia al 50 % cuando su capital sobrepase este importe.

La ley N° 10.761 del 15 de agosto de 1946, distingue las sociedades cooperativas de producción de las de consumo, estableciendo que estarán exoneradas durante los 5 primeros años de su funcionamiento de todo impuesto sobre la propiedad inmueble y de la patente de giro así como del impuesto de papel sellado en los trámites de su constitución y registro.

Sociedades Financieras de Inversión.

Son estas sociedades aquéllas cuya principal actividad radica en inversiones en el exterior. Durante la década de los 30 se produjo un ingreso creciente de esta clase de sociedades, al amparo de las ventajosas condiciones sociales, políticas, económicas y geográficas de nuestro país.

Se hizo cada vez más necesario legislar acerca de estas sociedades y de ahí, la sanción de la ley N° 11.073 del 24 de julio de 1948.

Esta ley, entre otras cosas, crea un régimen impositivo especial para estas sociedades. En el mensaje del Poder Ejecutivo se decía: "Las franquicias de la referencia, que en nada comprometen los intereses generales de la política fiscal y que tampoco crean situaciones desventajosas para las sociedades que explotan negocios determinados dentro del territorio nacional, tienen su compensación en los beneficios considerables que traerá aparejado la radicación de "holdings" pues el funcionamiento de éstos determinará, como es lógico, un aumento importante en las actividades comerciales del país.

El régimen impositivo especial consiste en establecerse como único impuesto, tasa o contribución, el de herencias, legados y donaciones calculado con una tasa del 3 o/oo.

En realidad, se trata de un impuesto diferente al sustitutivo del de herencias, pues en el caso de los "holdings" se aplica sobre bienes situados fuera del País, y que en ningún caso, pagarían el impuesto de herencia nacional.

El propio Poder Ejecutivo, en el Mensaje proponiendo la ley, al justificar el impuesto del 3 o/oo decía: "Se trata de crear un impuesto especial, como contribución de las sociedades al país que les da tranquilidad para su existencia jurídica".

En los capítulos respectivos, estudiamos este régimen impositivo preferencial en sus dos finalidades primordiales que son:

- a) las transacciones con el exterior, al tratar de obtener una gran masa de divisas extranjeras que beneficiaran nuestra balanza de cuentas;
- b) finalidades fiscales, al cobrar por adelantado el impuesto consolidado y permitir colocar parte de su activo en títulos de Deuda Pública.

Resumiendo, las conclusiones que podemos sacar de las finalidades de nuestro sistema impositivo respecto a la forma de las empresas, son las siguientes:

1º) Se grava más pesadamente a las sociedades de capitales que a las de personas, es decir, que las sociedades anónimas sufren un mayor rigor fiscal.

2º) Por el contrario, son tratados más benignamente dos grupos de sociedades:

- a) mutualistas y cooperativas, lo que está justificado por la falta de afán de lucro que existe en ambas.
- b) las sociedades financieras de inversión, donde las razones sociales se sustituyen por económicas o financieras de otro orden.

3º) *Estímulos a determinadas actividades industriales y comerciales.*

El estímulo que puede darse, por vía impositiva, a una determinada actividad industrial y comercial, es, fundamentalmente, otorgando a la misma una franquicia en el impuesto.

En nuestra legislación existen numerosas disposiciones otorgando franquicias, por lo que, nos limitaremos a indicar algunos de los casos de mayor amplitud.

Industria hotelera.

La ley N° 11.797 del 13/3/952, concedió numerosas franquicias por vía impositiva para los hoteles que se construyan, en construcción o habilitados por los Gobiernos Departamentales en los últimos cinco años, que no tengan o hayan tenido concesiones de juego, siempre que se hayan invertido en las construcciones del hotel una suma no inferior a \$ 1:000.000.00. Gozarán también de estas franquicias, los hoteles que se construyan o refaccionen en el interior de la República, siempre que la inversión no sea inferior a \$ 100.000.

Las franquicias que concede la ley son las siguientes:

A) Exoneración del impuesto de contribución inmobiliaria, durante 10 años, a contar de la fecha de habilitación del hotel.

B) Exoneración del impuesto de patente de giro de hotel y de servicio de bar, por igual término.

C) Exoneración de los derechos aduaneros y adicionales por los equipos, materiales, útiles y enseres —excluido el mobiliario— destinados al inmediato alhajamiento del hotel, cuyo despacho aduanero se decreta desde la fecha de promulgación de la ley, en mérito a que no se fabrican en el país en condiciones normales y corrientes.

Sociedades de crédito recíproco.

Atendiendo a una situación dificultosa porque pasaban las sociedades de crédito recíproco y en defensa de los numerosos ahorristas afiliados a las mismas, se dictó la ley N° 12.175 del 4/1/955, que estableció en su artículo 3º que las sociedades que celebren los acuerdos en el Banco Hipotecario del

Uruguay, en las condiciones fijadas por esta ley, estarán exentas de todo impuesto nacional o municipal.

Industrias de carácter militar.

El artículo 423º de la ley N° 10.050 del 10/9/941 (Ley Orgánica Militar), dispuso que las industrias que se establezcan a partir de la publicación de esta ley y que, a juicio del Ministerio de Defensa Nacional, puedan ser rápidamente transformadas en industrias de carácter militar, tendrán un 50 % de rebaja en los impuestos nacionales y municipales.

Industria de la construcción.

Por las numerosas vinculaciones con otras actividades y por el número elevado de obreros y empleados vinculados a la misma, la industria de la construcción, es una de las de mayor trascendencia en nuestra economía. De ahí que en ciertas circunstancias que esta industria tuvo síntomas de paralización, se hayan adoptado medidas fiscales destinadas a favorecerla.

Entre las numerosas disposiciones legales tomadas con esta finalidad debemos citar las siguientes: 14/9/949, 14/5/954 y 3/1/957.

La primera de estas leyes, exonera del impuesto a las ventas a los materiales, artículos y artefactos de la industria de la construcción.

La segunda, para las construcciones, ampliaciones y reformas, que se realicen dentro de un plazo dado, otorga numerosas franquicias tributarias, como exoneración en la contribución inmobiliaria hasta el 31/12/956, exoneración del impuesto al mayor valor en ocasión de su primera enajenación y reintegros por pagos de derechos de aduana.

La última de las leyes citadas, acuerda facilidades para ampliar los préstamos del Banco Hipotecario del Uruguay y, respecto a la materia que estudiamos, las franquicias se refieren a la sobretasa inmobiliaria, al impuesto sucesorio, impuestos al mayor valor y universitario para la primera enajenación, ampliación de los productos exonerados del impuesto a las ventas, exoneración de las ganancias de las empresas de la construcción que provengan de esta actividad del impuesto a las ganancias elevadas, etc.

Establecimientos agropecuarios modelos.

En diversas leyes se han otorgado franquicias a los establecimientos agropecuarios que orienten sus actividades en la forma que la disposición legal considera más conveniente para los intereses nacionales, como cuando se trata de la existencia de bosques artificiales o de praderas.

La ley del 5/12/957 (Plan de Obras Públicas) que creó diversos impuestos sobre las sociedades anónimas agropecuarias, determina que el Poder Ejecutivo podrá exonerar total o parcialmente de esos impuestos a las explotaciones que por su progreso técnico, sus proyecciones sociales, su conveniencia para la economía nacional, sean declarados "Establecimientos Modelos" por un jurado cuya integración se determinará al reglamentar la ley.

d) *Impuesto y coyuntura.*

La legislación nacional en esta materia no es muy abundante ni novedosa.

Un primer antecedente lo encontramos en la ley N^o 9.881 del 28/9/39 que establece un gravamen al mayor valor de los productos pecuarios, destinándose su producido al abaratamiento de los artículos de primera necesidad. El impuesto sería del 25 % sobre el excedente entre los aforos básicos del promedio de precios de los años económicos 1937 y 1938 (julio y junio) y el precio real.

El Poder Ejecutivo en el mensaje a la Asamblea General proponiendo la creación de este impuesto decía:

“Apenas estallada la guerra, se ha notado un aumento general en los precios de las mercaderías que se importan para el consumo de la población, que coincide con una valorización súbita y apreciable de los más importantes renglones exportables. Este fenómeno que también se presentó en la guerra pasada, determina alteraciones sensibles en la situación de productores y consumidores. Mientras los primeros ven aumentar de pronto y en forma inesperada sus ganancias por el mayor valor que adquieren los productos pecuarios, los consumidores ven perjudicados su “standard” de vida por el encarecimiento de los artículos de primera necesidad. El gobierno de la nación no puede permanecer insensible a estos hechos, pues considera que la felicidad de una clase no puede lograrse a expensas de la infelicidad y el dolor de los otros”.

Pero en la realidad este impuesto no se llevó a la práctica por la gran resistencia que encontró y el Poder Ejecutivo basándose en el art. 3^o que decía que se haría efectivo en la forma que determinaran los reglamentos, dejó pasar el tiempo sin aplicarlo.

La segunda norma legal que tiene finalidades vinculadas con la coyuntura económica, es la N^o 10.597 del 28 de diciembre de 1944, que crea un impuesto a los beneficios extraordinarios.

El Poder Ejecutivo, en su mensaje del 4/5/944, a la vez que señalaba el origen de las ganancias y las posibilidades antiinflacionarias del impuesto, no dejaba de hacer claras manifestaciones de fiscalidad.

He aquí algunos párrafos interesantes:

“El desequilibrio proveniente de la guerra ha favorecido la acumulación de ganancias en algunas actividades y ha sido causa de pérdida o de disminución de ganancias en otros. Por ello, la percepción de lucros importantes en esta época es, en cierto modo, un testimonio objetivo de que esa anormalidad, ha sido propicia al ganancioso; o, por lo menos, que éste no ha tenido que sufrir en el orden material la desventura que abruma a la mayor parte de los hombres, y si el Estado necesita recursos por efecto de aquella situación; es muy natural que lo requiera de aquellas empresas que, en razón del acrecimiento de sus beneficios, se hallan perfectamente habilitadas para contribuir”.

Y en otra parte: “Tales hechos aparejan dos consecuencias inmediatas, igualmente importantes: una de carácter económico, que consiste en la acu-

mulación de rendimientos en determinado sector de la población de ingreso para el Tesoro Público, por la baja del rubro de las importaciones y por la desgravación aduanera de las materias primas”.

Con referencia a los efectos sobre la inflación: “Dentro de la actual economía de guerra o financiada por la guerra, el impuesto a los altos provechos está llamado a operar —en función de justicia— como un instrumento correctivo y de redistribución”. “Entre nosotros cooperará sin duda a neutralizar, en algunas medidas, la manifiesta tendencia que hoy existe a la expansión unilateral del poder de compra y a la concentración de la riqueza en ciertos grupos.

En ese sentido habrá de verse en el proyectado impuesto a las ganancias, uno de los medios de política antiinflacionaria que las circunstancias aconsejan”.

Pero la razón fiscal surge en estos párrafos: “La presente situación financiera impone la necesidad de apelar al crédito público, a la contribución de los entes que integran el patrimonio del Estado y al aumento de las cargas fiscales. En cuanto a este aumento forzoso habrá que tratar de que sea moderado y de que no presione sobre sectores con ingresos bajos y poder de adquisición disminuído, ni acentúe el encarecimiento de los bienes de consumo esencial”.

Referente al carácter temporario del impuesto se decía: “Será un impuesto extraordinario o de aplicación limitada en el tiempo; afectará los beneficios de empresas cuyo ejercicio anual haya terminado desde el 1º de enero de 1944 en adelante, y regirá hasta el 31 de diciembre de 1946”. “Ahora, si al fin del plazo señalado subsistieran los motivos en que se funda la creación de este impuesto nada obstará a que se le mantenga o sustituya”.

Algunos hechos conviene señalar especialmente respecto a esta ley de ganancias elevadas.

En primer lugar, se hizo especial hincapié que se trataba de ganancias excepcionales de guerra, en particular por la valorización de nuestras materias primas exportables.

Ya hemos transcrito algunos párrafos del mensaje del Poder Ejecutivo en que se hace referencia a este aspecto. En el informe de la Comisión de Asuntos Financieros y Bancarios de la Cámara de Representantes, sobre este particular, se sostenía: “La guerra ha deparado a muchas empresas del país, como en todos los escenarios del mundo, ganancias muy altas. Y el hecho se explica, en primer lugar, por la valorización de nuestros productos primos determinada por la mayor demanda mundial; en segundo lugar, por la apertura de mercados nuevos a nuestros productos manufacturados”.

Pero la mayor parte de las ganancias de guerra no fueron gravados pues éste comenzó en 1939 y el impuesto empezó a regir en 1944. Sobre este particular decía el Dr. E. Rodríguez Larreta en la Cámara de Representantes: “De lo que podríamos quejarnos, en realidad, es de no haber adoptado antes este impuesto. Se nos ha escapado sin tocar las partes de las ganancias de la guerra. Y esas ganancias de la guerra no pueden ser, por más respe-

tuoso que se sea de la actividad industrial, atribuídas exclusivamente a quienes las obtienen”.

Además, la mayor ganancia provenía de la producción agropecuaria y sobre ésta nunca se aplicaron las disposiciones de la ley por prórrogas concedidas por decreto y en 1946, al modificarse la ley, quedó exenta de la imposición.

El mismo Representante, al referirse al efecto redistributivo y antiinflacionario del impuesto manifiesta: “No solamente se ha producido un desequilibrio en las fortunas, no solamente el enriquecimiento no ha ido a parar a otras manos sino que ha ido a perjudicar a la masa en general; esa masa no se ha beneficiado en el enriquecimiento decretado por la guerra, sino que se ha perjudicado, y se ha perjudicado porque la gran disponibilidad de medios de pago que han tenido los beneficiados ha estado presionando constantemente al alza del precio”.

En segundo lugar, es interesante destacar el hincapié que se hizo sobre el carácter provisorio que tenía la vigencia del impuesto.

Ya lo señalaba el Poder Ejecutivo en párrafos que hemos transcrito, pero quién lo afirmó de manera categórica fue el miembro informante del Senado, Dr. César Charlone con estas palabras: “Interesa por lo mismo, decir que este impuesto es transitorio y desvanecer desde ya con declaraciones suficientemente formales, la aprensión que en muchos círculos se tiene de que este impuesto pueda ser transformado en una fuente permanente de recursos”. “Este impuesto ha sido proyectado por tres años, en mérito a las circunstancias anormales de la guerra. Creo que coincidiendo con el sentimiento de todos los Sres. Senadores, y del Parlamento, puedo afirmar que el impuesto terminará con la situación anormal en que se le concibe, porque lo contrario sería consagrar en esta ley una injusticia que no tendría excusa posible”.

La realidad ha sido muy otra. Por la ley del 27/3/953 se declaró permanente al impuesto, después de haber sido prorrogado varias veces. Se cumplió lo que decía el diputado Chouy Terra cuando en la discusión parlamentaria manifestaba que no creía en lo de transitorio del impuesto, que en ese momento se establecía por tres años, pero que duraría tres siglos.

Es interesante destacar que Inglaterra y Estados Unidos que habían establecido un impuesto similar en 1939 y 1941, respectivamente, lo suprimieron a poco de finalizado el conflicto, entendiendo que habían desaparecido las causas que justificaron su creación.

Ha perdido, pues, su carácter finalista, determinado a absorber ganancias de guerra no ganadas. Es, ahora, un impuesto fiscalista más.

Se creó con la finalidad de gravar las ganancias de guerra y el único año de guerra que rigió, en 1945, apenas se recaudaron \$ 2:254.622.20. Siete años después de terminar la contienda, en 1952, rendía casi diez veces más.

No se aplicó nunca sobre las actividades que, en los propios fundamentos del Poder Ejecutivo, se beneficiaban más de la coyuntura, las materias primas de exportación o sean las actividades agropecuarias.

Y, finalmente, creado como un impuesto temporario, lo que era lógico dada su finalidad, se transforma en un gravamen permanente.

El tercer impuesto que debemos incluir en este capítulo es el de ganancias eventuales creado por la ley N^o 10.959 del 27/10/947.

Este impuesto ha tenido un origen y evolución similar al de ganancias elevadas.

Fue creado para gravar los beneficios producidos como consecuencia de la coyuntura económica favorable a causa de la guerra, al realizarse una transferencia parcial o total de una empresa.

Al crearse el impuesto de ganancias elevadas pudo comprobarse, que si bien era razonable su aplicación sobre los beneficios anuales corrientes obtenidos por las empresas, no resultaba lo mismo cuando se producía la venta total o parcial de una explotación.

El aumento del valor de una empresa se realiza como consecuencia de una labor de muchos años, pero la ganancia se produce en un ejercicio determinado y al contabilizarla en el mismo, el resultado del balance sería muy favorable y, aplicando sobre el beneficio total, los porcentajes del impuesto a las ganancias elevadas el impuesto a pagar sería muy alto.

Pareció injusto que el Estado se apropiara de una parte tan elevada de esa utilidad que era producto del esfuerzo personal de muchos años y que se aplicara precisamente en el momento donde el propietario podrá recibir el premio a su actividad y sacrificio.

Fue ésta la razón que motivó la ley de 1947, sustituyéndose para "las enajenaciones de empresas que impliquen la sustitución total o parcial del titular de la empresa" el impuesto a las ganancias elevadas por un impuesto del 20 % del monto total del sobreprecio o valorización que resultare el que comenzaría a percibirse desde el 1^o de enero de 1948".

Si bien era perfectamente justificable la aplicación del impuesto cuando el sobreprecio podía atribuirse a ganancias no ganadas, o sea las producidas como consecuencia de la coyuntura de guerra, su carácter actual de permanente lo hace injusto. Se grava ahora la ganancia producida por un esfuerzo personal, máxime cuando los que deben pagar inexorablemente el impuesto son las explotaciones pequeñas o medianas que no se organizan como sociedades anónimas, y en lo que es de mayor importancia la labor personal de sus propietarios. Las grandes empresas se establecen, por regla general, como sociedades anónimas y los cambios de propietarios se efectúan por transferencias al portador de las acciones, donde es prácticamente imposible gravar los sobreprecios.

**RECAUDACIONES DE LOS IMPUESTOS A LAS GANANCIAS
ELEVADAS Y EVENTUALES**

1945	2:254.662.20	
1946	6:561:035.74	
1947	13:811.821.95	
1948	14:681.962.88	120.251.20
1949	16:150.444.28	841.606.57
1950	16:508.829.25	717.987.84
1951	20:889.948.18	842.700.30
1952	21:433.393.26	464.400.30
1953	12:712.363.68	592.176.98
1954	15:751.366.79	938.786.88
1955	19:091.668.25	377.188.43
1956	17:357.110.58	921.652.62
1957	18:832.778.60	497.334.91

IV. Fines Financieros.

La emisión de grandes cifras en deuda pública, en estos últimos años, para financiar déficit o hacer frente a otras obligaciones, ha llevado a nuestro gobierno a propiciar medidas que faciliten su colocación.

En tal sentido, debe citarse la disposición legal (ley N° 12.231, Art. 4º) que exonera del pago del impuesto de herencias, legados y donaciones a los títulos de Deudas Públicas, Nacionales, Municipales e Hipotecarias, así como los depósitos hasta \$ 20.000.00 en la Caja de Ahorro Postal, cuya principal colocación está constituida por los valores mencionados.

En la ley de ganancias elevadas se consideraba los títulos de Deuda Pública activo exento. Podrá, por lo tanto, desalentar a ciertas empresas a integrar parte del activo con estos valores ya que si bien no se tomaba en cuenta la renta de los mismos ésta era apenas la mitad de la ganancia exenta (12 %).

La ley del 18/9/950 (Art. 42º) cambió de criterio al determinar que, "a los efectos de la ley N° 10.597 considerase activo gravado las disponibilidades provenientes del giro normal de los negocios, aún cuando no hayan sido empleadas, siempre que se inviertan en títulos de Deuda Pública, o se depositen en Bancos, Cajas Populares o Institutos Oficiales del Estado, y se utilicen en inversiones reproductivas dentro del plazo de 240 días de un mismo ejercicio".

Se buscaba así, que muchas empresas siguieran teniendo interés en comprar títulos para usarlos p. ej. en la garantía de contratos y licitaciones públicas.

El conflicto se planteó, pues, entre dos consideraciones fiscalistas; el rendimiento del impuesto, por un lado y la colocación de la Deuda Pública, por otro, primando esta última.

Es cierto que también podría argumentarse el interés del Estado en incrementar el ahorro nacional.

Ya hemos comentado en otros capítulos, la ley N° 11.073 del 24 de junio de 1948, sobre las sociedades financieras de inversión.

Se les fijó en dicha ley un único impuesto a pagar, el sustitutivo del de herencias a una tasa inferior a la normal. Además se permitía que dichas sociedades consolidaran su aporte fiscal al Estado, abonando el referido impuesto por un plazo de hasta 15 años quedando la sociedad exceptuada de las modificaciones del régimen fiscal que se pudieran producir durante ese plazo.

Como se ve, frente a un beneficio otorgado por el Estado para el futuro, estaba un interés fiscalista del presente, o sea recaudar por adelantado el impuesto correspondiente a quince años.

En el informe elevado al Senado en Agosto de 1948 se calculaba que la consolidación del impuesto daría en los primeros años un ingreso al Fisco de \$ 13:500.000.00 anuales, con el que se pensaba constituir un importante Tesoro para Pensiones a la Vejez. Estos cálculos se basaban en que entrarían al país sociedades de inversión con capitales de \$ 300:000.000.00 por año.

También, dado que las disposiciones sobre los "Holding" les permitían integrar su activo hasta el 10 %, con títulos del Estado uruguayo, por esta vía se preveía una importante fuente de colocación de la Deuda Pública Nacional.

Respecto a los resultados de esta ley no se han cumplido en la realidad las optimistas previsiones efectuadas. Los capitales de los holdings ingresados al País a Octubre de 1950, según calculaba el Cr. Foladori llegarían de 180 a 190 millones de pesos.

Respecto al rendimiento del impuesto he aquí la cifra del último decenio.

RENDIMIENTO DEL IMPUESTO

1948	.....	\$	1:135.500.00
1949	.....	"	286.667.58
1950	.....	"	85.236.24
1951	.....	"	618.642.39
1952	.....	"	896.407.44
1953	.....	"	1:009.733.81
1954	.....	"	1:420.094.45
1955	.....	"	1:251.652.30
1956	.....	"	1:059.602.04
1957	.....	"	1:304.452.26

CAPITULO V

CONCLUSIONES GENERALES

Juicio crítico de los impuestos finalistas.

La finalidad en el impuesto ha ido surgiendo como consecuencia del papel cada vez más amplio que el Estado tiene en las sociedades modernas.

Su intervencionismo crece en todos los campos, las necesidades fiscales son cada vez mayores y su papel en muchos aspectos sociales y económicos, no es más meramente pasivo, sino que actúa directamente para llevar a cabo una política dada.

Pero como en todos los otros terrenos, el dirigismo estatal ha levantado en muchos sectores de opinión, grandes resistencias.

Si bien no se rechaza, en todos los aspectos, la intervención estatal, se considera poco afortunada por la vía del impuesto.

Así, en materia social, se estima más apropiado estimular a la familia por vía de las asignaciones que por la del impuesto.

Se ha dicho que en vez de pagar menos, se prefiere recibir más.

En materia económica, se han señalado fracasos de la política impositiva finalista. Así, respecto a la lucha contra la gran empresa, los impuestos no han podido evitar la concentración industrial y comercial en países como Alemania y Francia, en épocas donde había un extremado rigor fiscalista, contra ella.

Con relación a la influencia del impuesto en el ciclo, se hace notar que respecto al papel de absorción del poder adquisitivo excedentario con finalidades antiinflacionarias, sería necesario para ello que el Estado, no gastara lo recaudado, sino que se reservara estrictamente al ahorro o determinadas inversiones, para poder dar salida a esos fondos en la fase de depresión. Y la realidad es que lo recaudado por impuestos establecidos con finalidades anticíclicas, se ha gastado en lugar de constituirse reservas. Es muy difícil que un gobierno guarde para otro que lo sucederá.

Además, el permanente conflicto entre el reformismo político por vía del impuesto y su productividad, compromete sus posibilidades. O tiene éxito la política finalista y los rendimientos son escasos, debiendo el Estado establecer nuevos impuestos para atender sus crecientes necesidades, o el rendimiento del impuesto es abultado y constituye una base firme del sistema tributario. En el primer caso, como dice Laufenburger, el impuesto po-

lítico se devora al impuesto fiscal; en el segundo, al revés, se impone la fiscalidad cuya consideración prima sobre la finalidad.

Si pasamos ahora a hacer un balance de nuestra realidad nacional en materia de impuestos extrafiscales, podemos extraer algunas conclusiones de interés.

1º) Los impuestos con finalidad sociales, al juego, bebidas, tabacos y cigarrillos, no tienen aparentemente una gran influencia sobre estos consumos y usos considerados inconvenientes. Las disminuciones o estancamientos producidos, parecen mas bien consecuencia de la coyuntura económica. Basta observar un solo índice: las devoluciones en la lotería. En 1953, sólo llegan a \$ 7.104.00; en 1957, se elevan a S 3:725.340.00.

Este capítulo de los impuestos finalistas se ha transformado en un fuerte renglón en las entradas del Fisco y toman un marcado tinte fiscalista. Hemos citado una disposición legal que llega a permitir la venta de vinos con materias dañosas para la salud, y la única sanción es cobrar el doble del impuesto.

2º) Respecto a la redistribución de la riqueza, hemos citado el impuesto sucesorio, el más importante de los que en nuestro sistema impositivo puede tener ese carácter y señalamos el ínfimo porcentaje que representa sobre el capital nacional. La falta del impuesto a los réditos, hace que nuestro sistema impositivo carezca prácticamente de finalidades redistributivas.

3º) Donde hay un fuerte intervencionismo, es en el comercio exterior por la vía principal de los impuestos a la importación y cambiario. Pero no es fácil apreciar hasta qué punto resultan apropiadas, como estímulo a la producción y defensa de nuestra balanza de cuentas, dada la existencia de un rígido sistema dirigido de nuestro comercio exterior. En ciertas circunstancias que se aflojaron los controles, no pareció que los impuestos pudieran ser un arma muy eficaz.

Vinculados a las operaciones con el exterior, están los impuestos internos discriminatorios entre los productos nacionales y los importados, los que entendemos deben ser suprimidos para ajustarnos al cumplimiento de nuestros compromisos internacionales (Gatt).

4º) Con referencia a la dirección del consumo, los impuestos suntuarios vigentes, no llegan a tener tasas que puedan impedir ciertos consumos, por lo que su carácter es principalmente fiscalista.

5º) En el capítulo de intervención en la estructura comercial e industrial podemos señalar, en primer término, que la fiscalidad más acentuada sobre las sociedades anónimas, no está dirigida a combatir esta forma de empresa, sino que se trata más bien de razones fiscales las que priman.

En cuanto a estímulos a la autofinanciación por vía de exoneración en el pago del impuesto a las ganancias elevadas, no ha dado resultados visibles. En 1957, las ampliaciones sobrepasaban apenas \$ 1:700.000.00 y sólo representaban el 1/2 % de los activos de las empresas que se ampararon en la franquicia.

En otros casos, los estímulos por exenciones impositivas no han tenido gran influencia. El cooperativismo, favorecido en la legislación impositiva, no ha sufrido una evolución apreciable en su desarrollo. Lo mismo sucede con la industria hotelera y de la construcción, donde otros factores económicos priman sobre las consideraciones de orden fiscal.

6º) En cuanto a las posibilidades del impuesto en lo que se refiere a las fluctuaciones cíclicas, prácticamente, en nuestro país, nada se ha hecho por eso. Los impuestos a las ganancias elevadas y eventuales que en su origen se vincularon a la coyuntura, han perdido ese carácter que, por otra parte, sólo lo tuvieron teóricamente.

7º) Por último, las consideraciones fiscales de otro orden, han primado para que se dictaran algunas normas impositivas en nuestro país. Tal fue el caso de la ley estableciendo el impuesto a las sociedades financieras de inversión, con tasas muy bajas, y, en la realidad no se cumplieron las previsiones optimistas formuladas.

Las exoneraciones de impuestos a los valores públicos y ciertos depósitos en bancos oficiales parecen que han obtenido en gran parte su finalidad, pero no parece muy acertado cierta profusa propaganda, sobre las ventajas de no pagar impuestos.

Como resumen general, tanto del punto de vista teórico como de la legislación positiva nacional, diremos que el impuesto no puede perder su característica fundamental, que en su carácter fiscalista, o sea proveer de fondos al Estado para que éste cumpla sus cometidos políticos, sociales, económicos y morales. El impuesto debe, no obstante, tener en cuenta la estructura social y económica del País, y, por lo tanto, es admisible que se encuentren en él otras finalidades accesorias, pero no es posible invertir los papeles y transformarlo en el instrumento por excelencia, del dirigismo económico y del reformismo social.

Montevideo, marzo de 1958.

TRABAJOS REALIZADOS EN EL INSTITUTO

- Cuaderno Nº 1. — "Naturaleza financiera del aporte patronal para asignaciones familiares".
- Cuaderno Nº 2. — "Las clasificaciones presupuestales en el Uruguay".
- Cuaderno Nº 3. — "Significado del presupuesto en el estado moderno".
- Cuaderno Nº 4. — "Parafiscalidad social y profesional en la República O. del Uruguay".
- Cuaderno Nº 5. — "Las organizaciones internacionales de finanzas públicas".
- Cuaderno Nº 6. — "Antecedentes y naturaleza financiera del ingreso cambiario en el Uruguay".
- Cuaderno Nº 7. — "La fuente de la obligación tributaria en la tasa".
- Cuaderno Nº 8. — "El sistema tributario del Uruguay".
- Cuaderno Nº 9. — "Algunas consideraciones sobre los efectos económicos de los gastos y de los ingresos públicos".
- Cuaderno Nº 10. — "Naturaleza financiera de los preceptos y su tratamiento en nuestro régimen positivo".
- Cuaderno Nº 11. — "Administración del personal en el Uruguay".
- Cuaderno Nº 12. — "La llamada "huelga de impuestos" y el movimiento Pujade en Francia".
- Cuaderno Nº 13. — "La fiscalidad uruguaya en el último decenio".
- Cuaderno Nº 14. — "Estructura y efectos de los gastos personales en el Uruguay".
- Cuaderno Nº 15. — "El concepto de empresa en el Impuesto a las Ganancias Elevadas".
- Cuaderno Nº 16. — "Los institutos de seguridad social y la inversión de sus reservas".
- Cuaderno Nº 17. — "Sistematización de los estudios científicos de los gastos e ingresos públicos".
- Cuaderno Nº 18. — "La imposición a las sociedades en el Uruguay".
- Cuaderno Nº 19. — "La imposición a los pagos del Estado".
- Cuaderno Nº 20. — "Problemas de legislación y técnica tributaria nacionales".
- Cuaderno Nº 21. — "Los subsidios en finanzas públicas".
- Cuaderno Nº 22. — "Equilibrio presupuestal y período financiero".
- Cuaderno Nº 23. — "De la tierra a la energía. - Dos siglos de teorías sobre el impuesto único".
- Cuaderno Nº 24. — "Estructura y análisis de nuestra legislación presupuestal".
- Cuaderno Nº 25. — "Contribución al estudio de las finanzas locales".

OTRAS PUBLICACIONES DEL INSTITUTO

"Selección de Temas de Finanzas Públicas" — Nos. 1 al 17.

"Boletín Informativo". — Nos. 1 al 22.

"Memoria 1950/1956-1957-1958".

INSTITUTO DE LA HACIENDA PUBLICA

Cr. JUAN EDUARDO AZZINI

Cr. RAUL IBARRA SAN MARTIN

Cr. SANTOS E. FERREIRA.

Cr. EDISON GNAZZO LIMA