



UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION  
INSTITUTO DE LA HACIENDA PUBLICA

---

CUADERNO N.º 42

INGRESOS PUBLICOS  
DEL  
URUGUAY

Cr. EDISON GNAZZO

MONTEVIDEO  
URUGUAY  
1965

**El Instituto de la Hacienda Pública —órgano dependiente de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, de la Universidad de la República—, es un centro de investigación abierto a todos los profesores, estudiantes, funcionarios e investigadores en general: su biblioteca y sus archivos pueden ser consultados por todos los que lo desean.**

**El Instituto evacúa la consulta y presta el asesoramiento que requieran los organismos públicos o privados o cualquier persona que lo solicite.**

**Se acepta el canje de publicaciones relativas a la materia de la especialización del Instituto.**

**Toda correspondencia debe dirigirse a:**

**Prof. JUAN EDUARDO AZZINI,  
Instituto de la Hacienda Pública**

**Tristán Narvaja 1546  
Montevideo - Uruguay**



UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION  
INSTITUTO DE LA HACIENDA PUBLICA

---

CUADERNO N.º 42

INGRESOS PUBLICOS  
DEL  
URUGUAY

Gr. EDISON GNAZZO

MONTEVIDEO  
URUGUAY  
1965

## PROLOGO

*Los problemas económicos vienen constituyendo, cada vez con mayor intensidad, aspectos fundamentales en la evolución de los países. El discutido concepto de "Sub-Desarrollo" y en especial, su relación con los países latinoamericanos, ha merecido la atención de los estadistas, de los estudiosos y de la opinión pública de nuestras naciones.*

*No se ha formalizado aún, una teoría del desarrollo económico que explique con extensión y cabalmente, la exacta naturaleza y el tratamiento de los fenómenos económicos comunes a nuestros países. Se sabe sí, el papel básico que la política fiscal desempeña como, quizás, el más importante instrumento de política económica que puede utilizarse, para actuar sobre los factores económicos y las fuerzas del mercado. Sin embargo, también en el sector de la política fiscal, y en particular de los impuestos, falta concretar un conjunto orgánico de orientaciones y directivas a seguir, de modo de constituir una "Teoría de la política fiscal para los países subdesarrollados". Es que el actor más importante en las disciplinas económico-sociales es el hombre y su conducta no puede ser regulada por leyes inmutables y permanentes.*

*El profesor Gnazzo ha encarado, por primera vez en el país, un estudio complexivo de los ingresos del sector público del Uruguay. Además, su enfoque traduce, en una síntesis ajustada, el análisis de la situación actual en materia doctrinaria, acerca del papel que los ingresos públicos, y en especial los impuestos, deben cumplir en el desarrollo económico. Luego el autor encara la adaptación de nuestro sistema tributario a los requerimientos del desarrollo, aspecto, este último, que se estudia en dos sectores fundamentales: el de la política y el de la administración impositiva.*

*El trabajo constituye entonces, una síntesis de los problemas vinculados a la materia y asume un doble aspecto positivo: por un lado resume las posiciones doctrinarias modernas en cuanto al papel del impuesto en la política económica y por otro traduce los resultados al escenario nacional. Pero por sobre todas las cosas, resulta la culminación del esfuerzo que viene realizando el Instituto, de mucho tiempo atrás, para poder traducir en cifras, los ingresos del sector público en el Uruguay comprendiendo la administración central, los ingresos de seguridad social, los ingresos locales y otros afectados a fondos especiales.*

*Resulta de particular interés destacar la importancia que las cifras ajustadas que se expresan en el trabajo, pueden significar para que se integren en el futuro, actualizándolas, en las Cuentas del Ingreso Nacional que lleva el Departamento de Investigaciones Económicas del Banco de la República.*

*El Instituto se hace un deber en señalar la valiosa colaboración prestada a los fines de la realización de este trabajo, por diversos profesionales y estudiantes, así como a los funcionarios de diversos entes públicos y de la Agencia Internacional para el Desarrollo, que han facilitado cifras y material recogidos en el mismo.*

**Cr. JUAN EDUARDO AZZINI**  
**Director**

## INTRODUCCION

En este trabajo se desarrollan algunos conceptos instrumentales que puedan servir de base para análisis más profundos con relación a un tema que se reputa de gran importancia para el país.

Se ha dividido el mismo en dos partes:

### 1) El desarrollo económico y el papel de los ingresos públicos

Se encara primeramente una rápida síntesis acerca del concepto de desarrollo y de la importancia que los problemas económicos asumen en la vida de cualquier colectividad. Enseguida se ensaya un estudio, igualmente sumario, sobre la evolución y estado actual de la política fiscal, como instrumento de política económica. En particular se ha de enfatizar el papel del impuesto como elemento sustancial de la política fiscal para el desarrollo económico.

Se llega así a determinar los objetivos básicos de una política impositiva compatible con el desarrollo económico.

### 2) Los impuestos en el Uruguay

La segunda parte del trabajo está destinada al análisis de la estructura impositiva del Uruguay y su comportamiento en una política fiscal inserta en una política económica para el desarrollo<sup>(1)</sup>.

---

(1) Este trabajo se terminó en agosto de 1964. Se consideró el sistema tributario del país vigente en esa fecha. En consecuencia no se han emitido opiniones acerca de las normas legales proyectadas por el P. Ejecutivo y remitidas al Parlamento en ocasión del Presupuesto para los años 1965 y siguientes. A modo de apéndice se incluyen al final consideraciones acerca de las principales modificaciones introducidas al Sistema Tributario Nacional por la Ley de Recursos de 28 de diciembre de 1964.

Desde ya anticipamos que existen grandes limitaciones científicas para este trabajo, entre las cuales señalamos las siguientes:

— **en primer lugar** la dificultad lógica con la que se tropieza al pretender abordar aisladamente en la política fiscal el aspecto ingreso, separándolo del aspecto gasto, por cuanto es sabido que ambos elementos básicos, actúan en forma interdependiente y cualquier variante en un factor implica modificaciones en el otro, siendo las relaciones complejas y no siempre cuantificables.

— **en segundo lugar** debe reconocerse que la ciencia financiera como toda ciencia social, es en esencia abstracta, es decir, no admite experimentación física ni de laboratorio. Sus análisis y caminos metodológicos son los propios de dicho tipo de ciencias sociales y específicamente el de las ciencias económicas, es decir, se ajustan a un estudio estático condicionado a la estabilización “ceteris paribus” de factores concurrentes. Significa ello que cuando alteramos alguno o todos los factores ambientales en tiempo y espacio, corremos el riesgo, muchas veces cierto, de variar totalmente las conclusiones que hemos formulado a priori. Recordamos que este es uno de los problemas más difíciles de sortear en los estudios de las disciplinas económicas y que ha conducido precisamente a errores de fondo (caso típico el de las concepciones clásicas).

Para los economistas clásicos los factores económicos se movían natural y armónicamente y el equilibrio entre ellos se lograba en forma automática. La dinámica marcó, con la crudeza de los hechos, con las crisis económicas, el fracaso de las concepciones clásicas. El concepto, las leyes que sirvieron de base a la economía estática apoyadas en el “homo-economicus” es decir, un personaje ideal que orientaba su conducta económica a través de un principio hedónico, no encuentran en la realidad una concreción exactamente igual.

No podemos por ello cejar en nuestro esfuerzo y nos alienta saber que las ciencias naturales y las leyes básicas de las mismas, están reguladas también por condicionantes más o menos amplios.

Las precedentes consideraciones son las que determinan por un lado la necesaria limitación a que aludíamos en el trabajo que se emprende, pero por otra parte fortalece la convicción de que es necesario emprender la marcha y construir sabiendo que se entra en un terreno no muy trillado por cierto.

## I

### CONCEPTO DE DESARROLLO ECONOMICO

Los problemas del desarrollo constituyen uno de los aspectos más importantes de las ciencias económicas en los últimos tiempos. Se advierte que este problema ha sido abordado prácticamente con la terminación de la segunda guerra mundial constituyendo un tema de palpitante actualidad. Si tuviéramos que definir el concepto de "desarrollo económico" tropezaríamos inmediatamente con notorias dificultades, por la sencilla razón de que no tenemos una teoría del desarrollo económico.

El desarrollo económico supone desde ya que existe algo que no está desarrollado. Significa entonces la existencia de países subdesarrollados o en vías de desarrollo. Y lo que no encontramos precisamente, quizás por ser demasiado temprano aún, es una teoría general aplicable a los mismos según lo señala Marrama (2).

Y lo real es que todos los países que hoy son "maduros" han sido subdesarrollados. Gailbrath, en una conferencia dictada en Montevideo en 1961, así lo indicaba, pero explicaba también que el problema es el de que si esos países necesitaron muchos años para crecer y llegar a su estado vigente, los actuales países subdesarrollados no pueden esperar tanto. La tónica de los tiempos presentes es el apuro. Los seres humanos, destinatarios naturales de toda política, no pueden ni quieren esperar el goce de todos los beneficios que el progreso reserva a ellos. Y las fórmulas para acelerar el crecimiento, por ser en esencia teóricas, muchas veces no son comprendidas o quizás estén adelantadas, pero además son parciales, aisladas. Falta la concepción integral, difícil de lograr por cierto, que nos permita elegir un camino y llegar al fin del mismo alcanzando el ideal.

---

(2) "Política Económica de los países subdesarrollados". Madrid, 1962.

Marrama citando a Singer señalaba que un país atrasado es como una jirafa, "difícil de describir, pero inmediatamente reconocible cuando se la ve". Tarantino <sup>(3)</sup>, cita con un acertado criterio sintético, una serie de autores que de una forma u otra se han referido a este problema del desarrollo económico.

Algunos asimilan "subdesarrollo económico" como equivalente a "pobreza"; otros consideran al desarrollo económico como sinónimo de "bienestar" o simplemente "desarrollo" (es el caso de Lewis, por ejemplo).

Autores como Myrdal, señalan como criterio para evaluar el desarrollo o subdesarrollo de un país, el de la distribución de la renta, entendiendo que cuanto más pobre es un país mayor es la diferencia entre pobres y ricos. Hay otros criterios, otros índices compensatorios que aluden a aspectos valorativos como el clima, la distribución por edad de la población, la importancia estructural de la industria terciaria (vg. Clark).

La posición que nos ha parecido sin embargo más comprensiva, para sintetizar lo que puede entenderse por desarrollo o subdesarrollo económico, está dada en el criterio del mismo Marrama y de Nurkse, entre otros, que toman como base para definir el desarrollo económico un índice que es el ingreso, la renta "per cápita" y entonces estaríamos frente a un país subdesarrollado cuando la renta "per cápita" del mismo es baja respecto a una media mundial, situada por Marrama en 230 dólares anuales que resulta ser la cifra dada por las Naciones Unidas en 1950. A nosotros nos parece que este criterio de la renta "per cápita" es el mejor y ensayaríamos definir el desarrollo económico diciendo que consiste en el esfuerzo que se realiza para aumentar el ingreso real "per cápita" de una población determinada.

Creemos que en eso consiste básicamente el desarrollo económico. Diríamos que ese incremento de la renta real, "per cápita" de los individuos de una colectividad, conduce necesariamente al bienestar, a las mejores condiciones de vida. Ese aumento del ingreso real individual se concreta no sólo en factores económicos, sino que va acompañado, y aquí está un poco la esencia del concepto social de "desarrollo", de un mejoramiento de las condicio-

---

(3) "Finanzas Públicas y Desarrollo Económico". B. Aires, 1961.

nes ambientales, de infraestructura, como pueden ser la higiene, salubridad, educación, vivienda, etc.

Ese bajo ingreso "per cápita" que caracteriza al sub-desarrollo, deriva básicamente de las siguientes causas:

- a) Escaso margen de ahorro, con alta propensión al consumo, consecuencia además de un alto coeficiente de natalidad.
- b) como resultado de lo anterior, un deficiente coeficiente de inversión y falta de incentivos para ella.
- c) desigualdad en la distribución de la renta.
- d) desequilibrios permanentes en las balanzas comercial y de pagos y en el presupuesto fiscal, con su lógica consecuencia, inflación e inestabilidad monetaria.
- e) dependencia del comercio exterior, el que manifiesta un deterioro progresivo como consecuencia de la desigual evolución de la producción y precios de las materias primas y productos semi-elaborados (países subdesarrollados) con la producción y precios de los productos manufacturados (países desarrollados). Falta de desarrollo tecnológico en la producción de los países atrasados.
- f) Importancia relativa grande del sector terciario de la economía de estos países, por la natural tendencia del Estado y los particulares en acentuar la ocupación en tareas oficiales y no productivas.

---

No participamos de las ideas pesimistas de Leontief en cuanto a que la incidencia de los factores acumulativos harán imposible el equilibrio entre las naciones. Las ideas pesimistas no han triunfado nunca en el campo económico-social.

Sin embargo los antecedentes que se manejan requieren la mayor atención. En el Informe de la Cepal a la Conferencia de Mar del Plata en 1963, se dieron cifras que llaman a la reflexión. En tanto que el valor del producido neto por habitante de los países en desarrollo aumenta anualmente en U\$S 3.40, el de los países industrializados aumenta en U\$S 38.60.

Ello deriva de que el promedio de producción de los países en desarrollo es 11 veces menor que en los países industriales y la misma relación se da con respecto al incremento anual. Por otra parte la tasa promedio anual de aumento de las exportaciones de los países industrializados alcanzó al 6.9% en la década de los 50, mientras que fue sólo el 3.6% para los países en desarrollo, valores que se acentúan a través del deterioro de los términos del intercambio y fundamentalmente de la desfavorable fluctuación de los precios de exportación, de tal modo que en el último decenio los países en desarrollo perdieron alrededor de 15.000 millones de dólares.

Las importaciones de capital de los países en desarrollo se acentuaron sensiblemente y se hizo muy lenta la demanda de exportaciones.

Todo ello condujo a que el flujo de dividendos e intereses por pago de los capitales privados y oficiales recibidos fuera casi igual, lo que también hizo caer las esperanzas de esta solución.

Al momento la encrucijada es cierta y ciertos son también muchos de los problemas que deben vencerse.

Nuestro objetivo básico será en extremo pracializado pero no por ello menos importante, y consistirá en advertir la mejor forma en que la política impositiva en particular ha de contribuir a vencer los obstáculos que se oponen al crecimiento de los países y en especial del nuestro.

## II

### PROYECCION DE LOS PROBLEMAS ECONOMICOS EN EL DESARROLLO DE LOS PAISES

Expuesto lo que antecede, aparece claro que el desarrollo no es exclusivamente un problema de carácter económico, sino que admite implicancias de toda otra índole, básicamente sociales. Pero a nuestro juicio lo fundamental es el aspecto económico.

Veamos la evolución que se advierte en este sentido. La Liga de las Naciones surge como una reacción de las grandes potencias involucradas en la primera guerra mundial y con la finalidad básica de preservar la paz. De este punto de partida se deriva la estructura sustancialmente política del organismo. La crisis de la década de los 30 y luego la segunda guerra mundial, prueban sin duda alguna, a nuestro criterio, el fracaso del instituto y de su organización para prevenir las guerras. Con el término de la segunda guerra mundial y casi concomitantemente con las últimas batallas, los estadistas de los países victoriosos advierten la necesidad de crear una organización sólida para resguardar la paz. Y ese pensamiento orienta una nueva estructura que busca preservar la paz atacando básicamente los problemas de tipo económico-social que pueden llevar a la guerra, aplicando el principio de "prevenir antes que curar". Es así como surgen las Naciones Unidas, con la base de dos organismos esencialmente políticos (la Asamblea General y el Consejo de Seguridad) pero complementados con instituciones de tipo fundamentalmente económico-social o que atienden a la solución de problemas económicos y sociales (CEPAL-CEALO, OMS, FAO, UNESCO).

La misma inquietud se ha manifestado en los organismos regionales (por ejemplo, la Organización de Estados Americanos, con el Consejo Interamericano Económico y Social) así como en la existencia de entidades especializadas tales como el Banco Interamericano de Desarrollo, Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento y Fondo Monetario Internacional.

El problema del desarrollo económico, con respecto concretamente a los países de América Latina, es abordado originalmente en 1949 con el primer informe de la CEPAL, formulado por recomendación de las Naciones Unidas. Ese empuje inicial es acompañado entre otros, por la Organización de Estados Americanos en el último quinquenio. En ese sentido es muy importante la proposición del presidente Kubischek, en 1958 con su llamada "Operación Panamericana", que constituyó un llamado a la unidad de América para su desenvolvimiento económico-social.

En setiembre de 1958 la reunión de Ministros de Relaciones Exteriores de los países americanos, celebrada en Washington, resolvió que la OEA, a través de su Consejo, estableciera una comisión de 21 miembros( uno por cada país) para prestar atención a la formulación de nuevas medidas de cooperación económica. Dicha Comisión (denominada CECE) celebró 3 reuniones. La primera en diciembre de 1958, en Washington que constituyó el punto de partida para la creación del Banco Interamericano de Desarrollo en 1959; la segunda en abril y mayo de 1959 en Buenos Aires y la tercera en setiembre de 1960 en Bogotá que significa una amplia orientación para el mejoramiento del nivel de vida y condiciones sociales de los pueblos del hemisferio. De la reunión de Bogotá se destaca la decisión manifestada por el Gobierno de los Estados Unidos de América de establecer un fondo especial interamericano para el desarrollo social.

El 13 de marzo de 1961 el Presidente Kennedy pronuncia un discurso donde delinea su política de apoyo al desarrollo de América Latina proponiendo el máximo esfuerzo conjunto en la década de los 60.

El planteamiento del presidente Kennedy lleva a la celebración de la primera reunión del CIES a nivel ministerial en Punta del Este, en Agosto de 1961, donde queda expresamente expuesta y aprobada por los países miembros la Alianza para el Progreso.

Finalmente, la culminación de este espíritu, de esta necesidad que con apremio cada vez mayor se nos presenta, surge a través de la Conferencia Mundial sobre Comercio y Desarrollo que organizada por las Naciones Unidas se celebró en Ginebra en 1964. Como aspecto significativo y digno de tenerse en cuenta, debe

consignarse que las Naciones Unidas encargaron la organización del trascendental evento al economista argentino, ex-Director de la CEPAL, Raúl Prebisch. Con anterioridad al acontecimiento y comprendiendo su relevancia, los países latino-americanos realizaron reuniones preliminares en Brasilia, Nueva York y Alta Gracia, a los fines de ajustar y coordinar su conducta en este acontecimiento.

Lo anterior lo hemos destacado para precisar la inquietud que cada vez más experimentan las naciones subdesarrolladas en el sentido de estudiar y resolver con urgencia sus problemas económicos como forma de enfrentar con éxito el futuro.



### III

#### PAPEL DE LOS IMPUESTOS EN EL DESARROLLO ECONOMICO

Se ha expuesto a grandes rasgos la importancia que asume el problema económico en el crecimiento de los países. Ello nos pareció necesario para ir encauzando el trabajo hacia el tema central que ahora se ha de abordar. Analizaremos entonces el papel de la política fiscal y en particular de los impuestos en el desarrollo económico.

Schmölders <sup>(4)</sup>, menciona a Robbins cuando llama la atención acerca de la influencia decisiva que las finanzas públicas están ejerciendo sobre la evolución a largo plazo de la Economía, a través de su impacto en las empresas y, por tanto, en el sistema productivo y en la acumulación y distribución de la renta y de la propiedad y señala finalmente que las esencias mismas del capitalismo se están viendo afectadas.

Pese a lo anterior, nos anticipamos a decir que los estudios acerca de la repercusión de los impuestos con relación al desarrollo económico no son frecuentes. No existe tampoco aquí una "teoría" de los impuestos para el desarrollo.

Lewis, citado por Adler <sup>(5)</sup> ya lo señala, al decir:

"Existen desgraciadamente muy pocos estudios teóricos de los problemas fiscales de los países subdesarrollados".

Nosotros agregaríamos que los autores estudian en general la política económica y dentro de ella se analizan los aspectos particulares, política bancaria, monetaria, crediticia, cambiaria y fiscal. Sin embargo es dable apreciar, concordando con Adler, un cierto desinterés acerca de los efectos de la política fiscal, qui-

(4) Schmölders - "Teoría General del Impuesto" - Madrid, 1962.

(5) Adler - "Recursos financieros y reales para el Desarrollo" - CEMLA - México, 1961.

zás producto de la propia dificultad en estudiar con intensidad los efectos de ella y de la tributaria en particular. El mismo Marrama en su obra citada, prefiere no insistir en profundidad sobre este aspecto, según lo manifiesta expresamente en el trabajo. Una de las cosas que nos resultan sugerentes, es que las preocupaciones más evidentes y concretas en esta materia parten significativamente de autores de países desarrollados, y esto desde ya plantea una doble observación: en primer lugar, el desconocimiento o desinterés que ello implica por parte de los teóricos de los países subdesarrollados y en segundo lugar la relatividad de las conclusiones que emanan de dichos estudios, relatividad fundamentada en la distinta mentalidad con que esos autores encaran los problemas de los países subdesarrollados. Quizás alguno de los aspectos que expliquen este desinterés o esta falta de material que indudablemente se advierte, sobre todo para formular incluso una teoría de la política fiscal de los países subdesarrollados, podemos sintetizarlo en las palabras de Leduc pronunciadas en Londres en 1951, en ocasión del Congreso Internacional de Finanzas Públicas, cuando se trataban los problemas financieros, fiscales y presupuestales de los países subdesarrollados. Establecía Leduc entonces: “existen aspectos que se oponen al uso ajustado de la política fiscal en los países subdesarrollados, como ser: la organización social, la psicología rudimentaria de los individuos, la incapacidad administrativa, el carácter poco diversificado de la producción, la presencia de un sector fuerte en la economía doméstica, etc.”.

Sin embargo debemos señalar, para ser justos, los esfuerzos que sobre el tema se han realizado en los últimos tiempos. Sin perjuicio de algunos estudios específicos realizados en varios países latino-americanos y asiáticos (recordamos la Misión Shoup en Venezuela y misiones similares en Argentina, Chile, Perú y Colombia y la Misión Kaldor en la India) aparece como fundamental el estudio genérico formulado por la CEPAL en 1957 sobre “La Política Tributaria y el Desarrollo Económico en Centro América”. Asimismo creemos que es de relieve universal el Congreso Internacional de Finanzas Públicas realizado en Bruselas en setiembre de 1958 a iniciativa del Instituto Internacional de Finanzas Públicas, donde se trató como tema “La importancia estructural de los recursos y de los gastos públicos en función del

desarrollo económico” y las Conferencias sobre Administración Tributaria y Política Fiscal en Latino América, realizadas en 1961 y 1962 en Buenos Aires y Santiago de Chile, respectivamente, organizadas por el Programa Conjunto de Tributación, OEA, BID, CEPAL, precisamente como una consecuencia fundamental del Acta de Bogotá y posteriormente a la Conferencia de Punta del Este <sup>(6)</sup>.

Señalamos así los esfuerzos más o menos recientes, pero también cada vez más crecientes en torno al papel de la política fiscal en el desenvolvimiento económico. Se señala que la política fiscal, comprendiendo en ella globalmente el estudio de los ingresos y los gastos públicos, y del Presupuesto, constituye uno de los medios por el cual se desarrolla la política económica general, pero admitimos desde ya que el papel de los impuestos, como elemento integrante de la política fiscal y entretanto también de la política económica, resulta de indudable relevancia. Lo anterior conduce también a afirmar que cuando se habla concretamente de una planificación del desarrollo, de una política de desarrollo, es decir, de una política tendiente a aumentar el bienestar individual y global de la población, nos estamos refiriendo a un conjunto armónico de medidas que como tal, deben tratar de coexistir con el mínimo de fricción o contradicción.

Ya veremos la importancia que a nuestro juicio asumen los sistemas impositivos en el cuadro de una política o plan de desarrollo, importancia que viene siendo dada a través de los antecedentes que hemos expuesto.

Señalaremos enseguida cual puede ser el papel de la política fiscal y de la impositiva en particular como instrumento de la política económica para el desarrollo.

Creemos que lo fundamental es promover una conducta económica armónica y ajustada a cada estructura político-social. Supone ello una planificación previa. Una planificación orientada de acuerdo a cada estructura político-social. Y aquí recordamos con especial interés la concepción de Prebisch, que revalida para

---

(6) El Programa ha intensificado su gestión, preparando estudios fiscales para varios países de América, constituyendo todos ellos valiosa fuente de información y recomendaciones. Asimismo se han publicado tres cuadernos con material seleccionado.

siempre el carácter universal de la planificación, como instrumento necesario o idóneo para cualquier tipo de estructura político-económico-social (7).

Es coincidente con este criterio la opinión de Rostow, expuesta en su obra "Las etapas del crecimiento económico" (8). En las organizaciones de tipo capitalista la planificación debe atender a la intervención del Estado como elemento orientador de la vida económico-social, como impulsor e incentivador. En las estructuras socialistas la planificación atiende a la intervención directa, coactiva las más de las veces, del Estado con el avasallamiento incluso de los derechos individuales.

La orientación de la política fiscal, debe establecerse tomando en cuenta esa diferente modalidad pero además de acuerdo con los objetivos del desarrollo.

En ese aspecto Urquidi en la Conferencia de Santiago expresaba: "Si se acepta que la política de desarrollo es un conjunto de decisiones públicas y privadas que tienden a afectar el monto y la compensación de la demanda global, y en particular a elevar la proporción del gasto destinada a inversión productiva, y si, además, dicha política es susceptible de expresarse en el marco de un plan o programa a mediano o a largo plazo —lo que supone la adopción de objetivos cuantitativos— la necesidad de un plan global de financiamiento que permita alcanzar esos fines resulta evidente".

En la misma reunión Herschell señalaba:

"En momentos en que se utiliza cada vez más el término de desarrollo económico y social, me parece adecuado constatar claramente que la distribución equitativa del ingreso constituye uno de los fines de una política de desarrollo; en los casos —quizás menos frecuentes de lo que se supone— en que este objetivo pueda chocar con el desarrollo mismo, se presenta la necesidad de una opción, cuyo resultado depende de las circunstancias de cada caso. Frecuentemente, podrá ser conveniente in-

---

(7) Véase "Revista de Información y Polémica", Santiago de Chile, Nº 231, 1962.

(8) Una crítica muy sagaz y aguda de la obra de Rostow, aún cuando no compartida por el autor de este trabajo, la encontramos en un folleto de Octavio Rodríguez en la Escolatina de Santiago de Chile "Comentarios sobre las obras de W. W. Rostow y Celso Furtado".

“clinarnos hacia el lado del crecimiento pues éste en última instancia, posibilitará también una mejora en el nivel de vida de los sectores de menor ingreso, pero es imperativo, en mi opinión, tener conciencia clara del costo social que está en juego”.



## IV

### OBJETIVOS DE LA POLITICA IMPOSITIVA

La importancia de la política fiscal, en especial de la tributaria y más específicamente de la impositiva, guarda directa relación con la evolución del pensamiento económico, aún cuando la circunstancia de que sean precisamente economistas puros los que hayan enfocado con mayor énfasis este problema, nos comprueba dos cosas: en primer lugar que los mismos descartan casi por completo el valor de la política fiscal dentro de las medidas económicas y en segundo término el desconocimiento de su utilización racional.

Los tres dogmas del pensamiento clásico en materia fiscal, sustantivos en el pensamiento de Ricardo, de Say y de A. Smith, consistían en:

1. Los gastos públicos constituían un mal necesario y en consecuencia era imprescindible limitarlos al máximo compatibles con un "Estado juez y gendarme".
2. Consecuente con lo anterior los impuestos afectaban gravemente la economía y el Estado debía mantener en este terreno una neutralidad absoluta.
3. El Presupuesto debía estar equilibrado en el año.

Hoy día algunos manejan todavía los mismos argumentos. Pero el panorama ha cambiado junto con la evolución del pensamiento económico, que hemos reseñado. De acuerdo a la estructura político-social, distinta será la orientación que tenga la política fiscal y en particular la impositiva pero el pensamiento económico clásico ya no puede ni debe concebirse.

Creemos que el aumento de la intervención del Estado en la vida de los países, atribuible a razones obvias y que en parte

han quedado esbozados en los comentarios desarrollados anteriormente, ha traído consigo que los principios clásicos hayan perdido casi toda su vigencia y que nos encontramos ante un horizonte nuevo <sup>(9)</sup>.

Deberíamos ahora definir cuales son los objetivos globales modernos de la política impositiva.

Podemos sintetizar los mismos en tres grandes conceptos a saber,

- 1) Principio de productividad
- 2) Principio de justicia
- 3) Otros principios económico-sociales.

Veremos seguidamente cada uno de ellos.

#### 1) **Principio de productividad**

En primer lugar entendemos que es básico acordar recursos al Estado, para financiar los servicios públicos y el desarrollo económico.

En el comienzo de la década de los 50, la Presidencia del Consejo de Ministros de Italia inició la publicación de diversos folletos de una serie denominada "Divulgación". En los mismos se intentaba hacer conocer a la opinión pública en forma ágil y sencilla el verdadero lugar que los impuestos ocupan en toda comunidad civilizada. Creemos que es fundamental ponernos de acuerdo en que los impuestos resultan imprescindibles para la construcción de una organización nacional. Sin los impuestos no se podría estructurar el Estado ni los servicios públicos; esto es un principio válido para cualquier tipo de organización política (capitalista o comunista) o para cualquier modalidad de gobierno (democrático o totalitario).

El impuesto tiene entonces como primera función trascendente la de proveer los recursos necesarios para cubrir el costo de los servicios generales del Estado, que por sus características no pueden ser solventados a base de prestaciones individuales en relación al beneficio específico que cada uno recibe de los mismos.

---

(9) Nada mejor que recordar la teoría de la Hacienda Funcional de Lerner para reconocer la gravitación de la conducta financiera del Estado en la vida económica y social.

El servicio público, llámese policía, salud, educación, justicia, defensa, relaciones exteriores, etc. se monta sobre la base de una suma algebraica de necesidades individuales, variables, en el tiempo y en el espacio, según las geniales concepciones de Einaudi y Griziotti.

O. W. Holmes uno de los más famosos jueces de EE. UU decía que “los impuestos es lo que estamos obligados a pagar “para tener derecho a vivir en una colectividad civilizada”.

La precisa idea que se ha expuesto refleja con claridad la base moral, vinculada a un principio de solidaridad social, que fundamenta la existencia del instituto, pero a la vez justifica en un riguroso fondo jurídico, la necesidad elemental de contar con el impuesto para montar los servicios públicos.

De ahí entonces que no pueda ser jurídicamente aceptada la posición de quienes actúan exhortando a la “huelga de impuestos” o los que realizan operaciones ilícitas eludiendo el pago de los tributos. Parece fundamental establecer al respecto que en tanto se considere inconvencible el régimen de la democracia representativa y se determine su vigencia, resulta el pueblo, mediante los cauces constitucionales y legales, el único capaz de modificar las normas jurídicas. Por lo tanto quien se dispone conscientemente a violar por su cuenta esas normas, está poniendo en peligro todo el andamiaje democrático y se expone a que con igual criterio se le ataque y se avasallen sus derechos individuales.

## 2) Principio de justicia

La Revolución Francesa trae una nueva orientación. No es en sí lo que la Revolución consagra, sino lo que ideológicamente pregona lo que ha de traducir en distintos órdenes toda una nueva mentalidad. Se delinea así lo que hoy es principio aceptado en todo sistema democrático; el Parlamento es quien decide la elección de los recursos del Estado. El tesoro público será en lo sucesivo independiente al del Rey; será del pueblo y éste por medio de la ley, será el dueño de los fondos. El Poder Ejecutivo será un simple administrador y como tal ha de obrar en lo sucesivo.

Pero además, la Revolución Francesa trae, por boca de sus paladines clásicos, toda una fundamentación filosófica de los im-

puestos, que si no determina un cambio inmediato en la concepción de los mismos, indica el comienzo de algo nuevo que irá poco a poco ensanchando esa idea con proyecciones de futuro trascendentales.

Es así como encontramos en los principios revolucionarios, productos del espíritu individualista de sus teóricos, la noción de la justicia en la distribución de la carga fiscal, latente entonces y que constituiría con el tiempo uno de los problemas sobre los que más se ha escrito en la ciencia financiera. Y concomitantemente con ello fue naciendo una ciencia económica y una ciencia financiera que fueron enseñando la utilidad del impuesto. No sólo la utilidad meramente fiscal, sino también el logro de principios que podrían lograrse por el mecanismo tributario. Así, desde aquella lejana época en que Cambón, ante la Convención proponía confiscar en 1793 las rentas republicanas mediante impuestos progresivos, hasta los proyectos de impuestos únicos tales como el impuesto a la renta de la tierra proclamado por Henri George en "Progreso y Miseria" en 1879, o a las Sucesiones según el proyecto de Huguet y Rignono en 1901, se han acumulado diversas teorías con referencia al alcance económico y social de los impuestos.

Las necesidades fiscales han hecho efectivo el predominio de aquellos impuestos que gravan directa o indirectamente el consumo. La imposición indirecta es atrayente a los ojos del Gobernante según ya se manifestó y cumple magníficamente con la fórmula de "comodidad" exigible al tributo. Su percepción es normalmente fácil. El contribuyente es "anestesiado" y no siente particularmente el peso del tributo, por cuanto o bien el mismo se esconde en el precio o bien se paga en momentos psicológicamente favorables, para el interesado. Sin duda que los impuestos al consumo constituyen la negación más clara a los postulados de justicia fiscal. Es evidente que cuando dos personas fuman una misma marca de cigarrillos o beben una bebida similar, están pagando un importe igual al Estado, pero ese importe que ambos pagan en cantidades iguales no responde a una misma situación familiar, a un mismo nivel de renta o de patrimonio. Y esto que resulta notorio en el caso de los típicos impuestos al consumo, se hace cierto en todos aquellos tributos que gravando

la actividad comercial, industrial o profesional, se transmiten por efecto de la traslación a los precios y son pagados de hecho por el propio consumidor.

Esta desigualdad, esta injusticia, tan clara, se ha pretendido atenuar.

Se ha introducido el principio de la discriminación, por el cual aquéllos consumos imprescindibles se han dejado libre de impuestos en casi todas las legislaciones y los tributos se han aplicado con fuerza creciente en los artículos de consumo prescindible y suntuario. Esta posibilidad sin embargo, está limitada por las propias necesidades fiscales y en un aspecto todavía fundamental por la propia traslación, que determina que una enorme masa de impuestos que no pueden tipificarse como al consumo, se descarga inexorablemente en los precios, desvirtuando la solución jurídica. Es que los impuestos al consumo (tanto los que inciden como los que percuten en el consumo) son intrínsecamente injustos y esa cualidad viene dada por su estructura y por la tasa proporcional que les resulta propia.

La búsqueda de la justicia en la aplicación de los impuestos, ha dominado el panorama desde los clásicos hasta la fecha. Y en esa lucha se ha querido naturalmente asignarle al impuesto condiciones de personalidad y progresividad. Einaudi, con toda su autoridad, nos enseña las razones que impulsan el paso del sistema de imposición real al personal. Y dice que “no obstante los “caracteres de sencillez, claridad, generosidad y exactitud del “sistema real de imposición, es preciso reconocer que va perdiendo terreno. Sobre todo desde principios del siglo actual, otro “sistema va afirmándose cada vez más”<sup>(10)</sup>.

La personalidad del impuesto es algo que subyuga. Sin embargo, el concepto va unido a la necesidad de que cada uno sepa lo que debe pagar. Y aquí ya el hecho es difícil de plantear. Es violento decirle a una persona: “Ud. debe declarar correctamente y pagar un impuesto progresivo en relación a su renta, a sus gastos y a su situación familiar”. Esta solución choca con nuestros principios individualistas y sobremanera con ese deslizarse sin problemas de la realidad fiscal conocida, que nos hacía ignorar

---

(10) Einaudi - “Principios de Hacienda Pública”. Madrid, 1948.

los impuestos que pagamos y la estructura de los mismos. La fórmula ahora es la de que en base a las razones de solidaridad social que nos impone el pago de los tributos, cada uno sea consciente de advertir la exacta causa por la que debe pagar más impuestos que otro. Es una verdad a veces dolorosa y que exige una cierta madurez, una conciencia social que no todos poseen.

Pero la nueva fórmula va todavía más lejos.

Debe admitirse que todos han de pagar impuestos en base a su capacidad contributiva. Esta afirmación que arranca en A. Smith es recogida por Griziotti y tratada hoy en día con profundidad, entre otros, por Morselli. La capacidad contributiva atiende al poder económico de cada persona. Y ese poder económico que antes se pensó que podía venir dado exclusivamente por el monto del patrimonio acumulado, ha dado paso en la evolución histórica a un concepto dinámico de riqueza. No es más rico, más poderoso económicamente quien más tiene como capital, sino quien gana más, es decir quien más renta tiene. Y la renta es la que debe gravarse antes bien o mejor que el capital. Y la renta como todo bien económico cumple con los principios clásicos que le asignan un decrecimiento en la utilidad marginal de sus dosis más altas, según la clásica ley de Gossen.

Se trata del ejemplo clásico del sediente y del vaso de agua. El primer sorbo de agua representa para esa persona la vida. Las sucesivas dosis de agua contribuyen cada vez con menor intensidad a satisfacer su necesidad vital. Y así el bien que contribuyó a devolverle la salud puede llegar a hartarlo, puede ser innecesario hasta el extremo de quitarle la vida. Y surge entonces la progresividad aplicada a la renta de una persona, tratada lujosamente por Seligman. Las primeras cantidades de renta son destinadas por la persona a la atención de las necesidades básicas suyas y de su familia. En consecuencia, el impuesto debe desgravar esa parte de la renta. Y luego, a medida que la renta aumenta y que su utilidad marginal decrece para su detentor, la imposición sobre las mismas se hace progresiva, se hace creciente en intensidad.

Debe establecerse que últimamente esta concepción ha merecido críticas de varios autores, aún cuando a nuestro juicio permanece inalterable en sus bases esenciales.

La personalidad y la progresividad, elementos que tipifican la justicia fiscal, se tornan así inherentes al impuesto a la renta así como devienen inconciliables en principio con la imposición real.

Y la justicia fiscal continúa constituyendo un “desideratum” que no puede abandonarse, que no puede sacrificarse.

Due <sup>(11)</sup>, nos informa de la versión contemporánea a dar a los postulados de Smith y admite como principios básicos de la imposición, los siguientes:

- la máxima neutralidad económica compatible con el favorecimiento de una mejor distribución de la renta.
- Equidad.
- Costo mínimo de recaudación y asegurar un correcto cumplimiento y observancia de las obligaciones fiscales.

Y dentro de la exigente concepción de Due, se llega a la conclusión de que el rédito neto constituye el mejor criterio para estimar el bienestar económico de la familia, así como debe considerarse a la renta como la mejor medida de la capacidad contributiva, como principal determinante del nivel de vida de una familia.

### 3) Principios económico-sociales de la imposición

Scammell <sup>(12)</sup> escribía en 1950, que cambios sustanciales en el pensamiento y en la política económica se produjeron entre las dos guerras. Se abandonó prácticamente la política monetaria como arma única de política económica y se introdujo la política fiscal.

Es que la gran crisis de 1929 determinó el fracaso definitivo de la teoría clásica y subrayó el nacimiento de una nueva concepción, en cuanto a que la política económica es fundamental para promover el bienestar. Keynes introduce a ese respecto toda una serie de factores desconocidos hasta entonces y ya los términos “ocupación”, “desempleo”, “moneda”, “renta”, constituyen, desde ese momento, lugares comunes en la literatura económica.

(11) Due - “Análisis Económico de los Impuestos” - B. Aires, 1959.

(12) “Westminster Bank Review”

Lo más trascendente es que se reconoce que los fenómenos económicos son variables en el tiempo y en el espacio y que deben ser gobernados o controlados por medio de medidas científicas. Los principios de Keynes marcan asimismo el comienzo de lo que se conoce con el nombre de "política fiscal". No sólo las medidas de tipo económico puro conducen a la solución de los problemas, sino que la acción del impuesto, del gasto público, y de su conclusión necesaria, el Presupuesto del Estado, resultan fundamentales en la formulación de una política económica.

Urquidí (13) establece que "la política fiscal trata de influir "en la corriente de ingresos, en el consumo y en la propensión "a invertir, mediante modificaciones de los impuestos, los gastos "públicos y la situación presupuestal".

En la Conferencia de Política Fiscal de Santiago de 1962, el mismo autor indicaba:

"Podría aceptarse que el ámbito de la política fiscal es el conjunto de medidas relativas al régimen tributario, al gasto público, el endeudamiento interno y externo del Estado, y a las operaciones y la situación financiera de las entidades y los organismos autónomos o para estatales, por medio de los cuales se determinan el monto y la distribución de la inversión pública como componentes del gasto nacional, y se influye, directa o indirectamente, en el monto y la composición de la inversión y el consumo privados".

Debe advertirse que esta posición del autor mejicano desconocía en parte la importante función de la política fiscal en lo que se refiere a la redistribución del ingreso, lo que fue criticado en la citada reunión por Pazos que expresó enfáticamente:

"En las actuales circunstancias de América Latina, el único instrumento de redistribución del ingreso y del gasto que puede operar un mejoramiento significativo a corto plazo, sin un grave trastorno en la economía de nuestros países, es la política fiscal. Además, la política fiscal es, en todo caso, un complemento necesario de los otros medios y vías".

También en forma rotunda se expresaba el panameño Núñez:

---

(13) "El Trimestre Económico" - Octubre-Diciembre, 1951.

“Aún la más superficial observación de los países latino-  
“americanos, nos muestra tremendas diferencias en la distribu-  
“ción del ingreso y la riqueza. Un hecho indiscutible de la vida  
“en muchos países es que una gran proporción de la población  
“vive al borde de lo que consideramos simple existencia, mien-  
“tras que un pequeño porcentaje tiene un ingreso elevadísimo, y  
“por consiguiente una gran capacidad inexplorada de pagar im-  
“puestos. Obligar a estos últimos a contribuir más al desarrollo  
“económico se justifica económicamente porque su ingreso y ri-  
“queza son muchas veces usados para consumo conspicuo y para  
“el tipo de inversiones de baja prioridad social. Y debo añadir  
“que, aún cuando no se justificara económicamente, una redis-  
“tribución drástica del ingreso y la riqueza es políticamente obli-  
“gatoria hoy en día en Latinoamérica. Aunque la sangre no está  
“corriendo en toda la América Latina, estamos al alba de una  
“revolución social que requiere no solamente un ingreso mayor,  
“sino una mejor distribución de ese ingreso”.

En el documento de la Cepal a que nos referimos y que trata del desarrollo económico en Centro América, se marcaban entre los objetivos de la política fiscal en los países subdesarrollados el de canalizar una mayor suma de recursos que contribuyan al crecimiento económico (Inversiones y gastos sociales) y se señalaba que el creciente uso de la política fiscal en dichos países radicaba: 1) en la importancia que cada vez más asumía el Estado y, con la finalidad de aprovechar para determinar sus gastos con sentido económica y 2) a la importancia también creciente que asumían los ahorros internos en estos países y que quizás lo más importante, la clave de la intervención de la política fiscal, radicaba en proporcionar los recursos para financiar los gastos de desarrollo sin que de ellos se derivaran consecuencias inflacionarias. Papi, el financista italiano, enfáticamente partidario del desarrollo agrícola, como elemento decisivo en la evolución económica mundial, marcaba también naturalmente la importancia de la política fiscal en cuanto pudiera ejercer su influencia en el desarrollo agrícola. Igualmente y para concretar un pensamiento definido al respecto, recordamos que en la Conferencia sobre Política Fiscal realizada en Santiago de Chile en 1962, se estableció la necesidad de integrar estrechamente la política fiscal de los países latinoamericanos con los

planes de desarrollo económico. Esa integración debe extenderse a los planes financieros que permitirán lograr los recursos para el desarrollo económico estando acordes en que desde el punto de vista fiscal, uno de los problemas más apremiantes de las repúblicas latinoamericanas, es aumentar los ingresos públicos, mediante la tributación y a través del incremento de los ingresos de las empresas públicas.

El mecanismo operativo de la política fiscal puede utilizarse entonces directamente, como instrumento básico del desarrollo económico, o bien indirectamente determinando su actuación a modo de herramienta. Nosotros en esta materia creemos que la evolución de la política fiscal es también natural y para ello nada mejor que recordar aquellos principios de la imposición a que alude Due y a los que antes nos referimos, vinculándolos a las posiciones tradicionales de Adam Smith. Due luego reseña la evolución posterior a través de Mac Cullock, Stuart Mill, más adelante Dalton, Pigou y así llegamos a la posición reciente de la Conferencia sobre Política Fiscal de Santiago de Chile, donde se destaca la intervención de la política fiscal y principalmente de los impuestos en el desarrollo económico. Reitero que ella opera bien en forma inmediata o también a través de medios indirectos propendiendo al fomento de las inversiones y de incentivos para distintos aspectos útiles al desarrollo, redistribución de la riqueza nacional y de la renta, etc. Ya el Acta de Bogotá determinaba la conveniencia de establecer procedimientos y "sistemas de tributación y políticas fiscales a fin de asegurar la "equidad de la imposición y fomentar el mejoramiento del uso "de la tierra, especialmente de las tierras ociosas de propiedad "particular". Igualmente se reconocía la importancia de los sistemas fiscales como medio para movilizar los recursos nacionales. En el discurso mencionado del Presidente Kennedy, se proponían 500 millones de dólares, como primera ayuda destinada, entre otras cosas, a "modificar los arcaicos sistemas tributarios". Posteriormente, en la reunión del CIES de Punta del Este, el temario incluía, dentro de la parte destinada al estudio de la planificación y desarrollo económico y social, el punto segundo (movilización de los recursos nacionales). La Comisión Preparatoria de la Conferencia acordó, a pedido de Chile, que dentro de este punto se englobaba el análisis de la reforma del régimen

tributario. Entre las conclusiones de la Conferencia del CIES, destacamos específicamente con respecto a los sistemas tributarios lo siguiente: “Movilizar y utilizar en forma más eficaz, racional y justa, los recursos financieros mediante la reforma de “la estructura de los sistemas tributarios que incluye impuestos “adecuados y equitativos a los ingresos elevados y los bienes “raíces así como la aplicación estricta de medidas para mejorar “la administración fiscal”. El Papa Juan XXIII en su encíclica “MATER ET MAGISTER” señala que es “principio fundamental “de un sistema tributario conforme con la justicia y la equidad, “que las cargas sean proporcionadas a la capacidad contributiva “de los ciudadanos”.

La primera reunión del Cies a nivel ministerial, celebrada en México en octubre de 1962, para evaluar la marcha de la Alianza para el Progreso, determinó la creación, entre otras, de una Comisión Especial de Políticas y Administraciones Fiscales y Financieras. Esta Comisión celebró hasta ahora dos reuniones: la primera en Buenos Aires en febrero de 1963 y la segunda en Costa Rica en julio de 1963, con la finalidad fundamental de ir considerando en primer lugar los progresos alcanzados desde la puesta en marcha del plan de la Alianza para el Progreso. En esa Comisión se puso el énfasis en la importancia de la política fiscal. Así, en la reunión de Buenos Aires, se manifestó —entre otras cosas— que todo sistema impositivo debe tratar de:

- 1º) obtener los recursos necesarios para lograr los fines del desarrollo económico y social programado;
- 2º) distribuir la carga tributaria justa y equitativamente, haciendo que los sectores de mayores recursos contribuyan más y atenuando las cargas de las clases de menor capacidad económica;
- 3º) formular el sistema legal tributario de modo que no permita eludir los gravámenes y organizar una eficiente administración;
- 4º) sistematizar los regímenes tributarios reduciendo la multiplicidad de gravámenes y simplificando su administración;
- 5º) adoptar una política racional de incentivos fiscales con pérdida mínima de recaudación, y

6º) facilitar el desarrollo de los mercados comunes.

La Comisión reconoció en esa reunión de Buenos Aires que algunos de los medios para alcanzar los objetivos anteriormente descritos son:

- 1º) en la composición de los ingresos públicos debe aumentarse la proporción de aquellos que provienen del impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio;
- 2º) el impuesto de los individuos debe ser global, personal y progresivo y debe incluir las ganancias de capitales;
- 3º) el impuesto sobre la renta debe incluir el gravamen sobre las utilidades de las sociedades, a tasas proporcionales o moderadamente progresivas;
- 4º) es aconsejable establecer un impuesto al patrimonio neto como complementario de la renta;
- 5º) las declaraciones generales de activos y pasivos facilitarán la administración de los impuestos sugeridos;
- 6º) se debe establecer un impuesto progresivo, sobre las sucesiones, complementado con un impuesto en caso de donaciones entre vivos;
- 7º) los ingresos fiscales no deben descansar básicamente sobre la imposición indirecta y sería deseable reducir la proporción y simplificar la estructura de los mismos. Es conveniente, sin embargo, elevar los impuestos sobre artículos suntuarios.
- 8º) deben ajustarse los impuestos sobre la exportación e importación a los objetivos generales de reforma fiscal.

En esa reunión de Buenos Aires también se reconoció la necesidad de intensificar los programas de adiestramiento de personal y de mejorar las estadísticas fiscales, mediante un esfuerzo conjunto de los gobiernos y de los organismos internacionales. Por otra parte se reconoció, la necesidad de coordinar la política fiscal, monetaria y comercial tratando de disminuir la carga de los servicios de deuda pública y formular un sistema eficiente de cuentas nacionales.

En el segundo período de sesiones en Costa Rica, se estudió y convino en que los máximos esfuerzos, se están realizando en

estos momentos, en América para hacer desaparecer los déficits prsupuestales, aún cuando ello resultaba difícil. La Comisión también estuvo de acuerdo en que los esfuerzos para distribuir en forma más justa y equitativa la carga fiscal se han orientado sustancialmente hacia la conversión del impuesto a la renta en uso unitario, personal y progresivo. Por otra parte, se señaló que se han realizado fuertes esfuerzos para hacer más efectivo el sistema tributario, es decir, introducir reformas administrativas que permitan recaudar mejor los impuestos sin tener que acudir a crear o a aumentar los mismos.

Otro de los puntos tratados por la Comisión, en la reunión de Costa Rica, fue la sistematización de la estructura tributaria, eliminando la multiplicidad de impuestos y tratando de simplificarla, reconociéndose que se trata de un terreno donde el avance es lento. También se estudiaron los aspectos vinculados a los incentivos tributarios, tratando de racionalizar los mismos para evitar su mal uso y afectar con ello la recaudación del Estado. Finalmente la Comisión estudió los problemas relativos a aspectos fiscales del mercado común y la estructura del gasto y los instrumentos de control financiero. Con respecto a los aspectos principales de un programa de reforma fiscal, se convino en que:

- 1º) es necesario precisar con claridad los objetivos de las reformas fiscales y armonizar la política fiscal con las otras;
- 2º) que la política fiscal debe contribuir principalmente a eliminar los problemas del balance de pagos y escaso nivel de ahorro interno;
- 3º) los medios del sistema fiscal deben evaluarse sobre la base de todo el sistema, evitando en lo posible la existencia de conflictos entre los objetivos básicos del plan (justicia, productividad, eficiencia e incentivos).

Se manifiesta finalmente allí que toda reforma fiscal debía tender en primer lugar a proporcionar recursos para el tesoro público, a los efectos de financiar el desarrollo económico y social programado. Esos recursos deberán obtenerse sin afectar la inversión total ni alterar el nivel de precios; en segundo lugar es básica la justicia en la distribución de la carga fiscal, de modo

que los ricos contribuyan más y los pobres menos. Para cumplir con ello, es preciso:

- 1º) los contribuyentes en iguales circunstancias deberán tener una carga tributaria igual y la carga tributaria total deberá ser progresiva en relación a la capacidad económica del contribuyente;
- 2º) En ese sentido se recomienda especialmente la tributación directa y en particular el impuesto sobre la renta, así como la imposición sobre los consumos suntuarios;
- 3º) lograr una buena administración tributaria que contribuya a la justicia, claridad en los textos legales y régimen de sanciones severas para los defraudadores, complementan el punto, además de aconsejarse la simplicidad y sistematización del sistema tributario y, la conveniencia de coordinar los sistemas tributarios de todas las esferas de gobierno, así como la necesidad de codificación, mejoramiento de las estadísticas fiscales, reestructuración de las oficinas responsables, adiestramiento y selección del personal con buenas remuneraciones, necesidad de cooperación y asistencia técnica;
- 4º) se insiste aquí también sobre los incentivos y se acuerda estimular los mismos, pero sin afectar la productividad del sistema.

Los últimos dos aspectos de la reunión de Costa Rica, se refieren nuevamente a los mercados comunes y estructura del gasto público y a los procesos e instrumentos de control.

Lo anterior nos ha conducido a reseñar los esfuerzos desplegados en el terreno fiscal tributario a través de la Organización de Estados Americanos, dentro del marco de la Alianza para el Progreso. Junto a ello, se organizó el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID-CEPAL, que desarrolló dos importantes Conferencias; una en Octubre de 1961 en Buenos Aires, con la colaboración entonces de la Escuela de Derecho de la Universidad de Harvard, para tratar los problemas de Administración Tributaria y la segunda se celebró en Santiago de Chile en diciembre de 1962 y versó sobre el papel de la política fiscal en el desarrollo económico <sup>(14)</sup>.

---

(14) En el momento de finalizar este trabajo advertimos que han quedado a cargo del Programa, la OEA y el BID.

En las conclusiones de la reunión de Santiago de Chile, se estuvo de acuerdo en:

- a) la necesidad de aumentar los ingresos públicos y de que la mayoría de los países latino-americanos tienen capacidad bastante como para poder incrementarlos;
- b) se reconoció igualmente la necesidad de reorganizar los sistemas fiscales y de mejorar las prácticas administrativas;
- c) las reformas fiscales deben adaptarse a las peculiaridades de cada país.

Entre las medidas concretas se recomendaron:

- 1) reforma, simplificación y actualización del sistema de tributación indirecta (eliminando los gravámenes a los artículos de consumo popular y gravando los suntuarios; sustitución de los impuestos a las ventas y consumos por un sistema de imposición sobre el valor agregado);
- 2) establecer un sistema global y progresivo de impuesto sobre la renta que incluya las ganancias de capital, con tasas razonables y escala simple.  
La tasa marginal máxima no debe ser exagerada;
- 3) establecimiento de un impuesto sobre el patrimonio como complementario al de la renta;
- 4) obtención de mayores ingresos por impuestos a las propiedades, sucesiones y donaciones;
- 5) autofinanciamiento de las empresas públicas nacionales;
- 6) armonización del tratamiento tributario de la renta de empresas extranjeras y de la renta proveniente del exterior percibida por personas domiciliadas en el país;
- 7) uso racional de los incentivos tributarios;
- 8) modificar las prácticas presupuestarias;
- 9) la importancia y fundamento básico de una buena administración tributaria.

Destacamos especialmente esta última conclusión, que constituyó el objeto de la Conferencia de Buenos Aires, y sobre cuyas consecuencias insistiremos especialmente al considerar el problema en el Uruguay.



## V

### OBJETIVOS DE LA POLITICA IMPOSITIVA

#### (Conclusiones)

A esta altura, parece conveniente, reunir todo lo expuesto y resumirlo brevemente, en torno a la problemática general del desarrollo, indicando entonces los fines sustanciales de una política impositiva, inserta en una política económica general para el desarrollo.

Los aspectos básicos que involucran una moderna política fiscal para el desarrollo aparecen sintetizados con acertado criterio por R. Desai en la Conferencia de Santiago, al expresar:

“Evidentemente todos los gravámenes tienen por razón principal la necesidad del gobierno de allegar fondos para cumplir sus “Funciones de Estado”. En los países en vías de desarrollo “(en Africa, Asia, América Latina) los problemas de la tributación “deben enfocarse no sólo en relación con las funciones de legislación, mantenimiento del orden público y educación, de que se “ocupa directamente el gobierno, sino también con miras a los “programas de fomento del desarrollo económico auspiciados por “el gobierno y los sectores privados. La participación relativa de “ambos sectores puede variar de uno a otro país, pero el objetivo “de desarrollo económico es común a todos ellos. En la medida “en que se busque la cooperación del sector privado (empresarios, empleadores, agricultores, asalariados), el asunto de los incentivos importa para la discusión de los problemas tributarios. “En otras palabras, habrá que tener en cuenta el efecto de medidas impositivas determinadas y de todo el sistema tributario sobre la dirección y la eficiencia de las inversiones de capital y de “los esfuerzos individuales. Por último, más que en ningún otro “campo de la economía, influyen en la discusión de los problemas “tributarios las consideraciones de equidad. El gobierno ha de

“recaudar ingresos fiscales (y redistribuir el ingreso disponible) de tal suerte que se atenúe la desigualdad, que se supone, objetivamente, que es concomitante al régimen institucional existente para compartir (y heredar) los ingresos y la riqueza. La evaluación de un sistema fiscal supone una mezcla de tres criterios, a saber: ingreso fiscal (es decir, transferencia de recursos al gobierno), incentivos (en gran parte para el sector privado) y equidad (en la distribución de la carga tributaria y también de los beneficios derivados del gasto público).

“Los tres aspectos, conceptualmente distintos, son a todas luces interdependientes. Las medidas destinadas a incrementar los ingresos fiscales pueden tener un efecto adverso sobre los incentivos para el trabajo y la inversión. Por otro lado, concentrarse en los incentivos o dar rebajas marcadas a los grupos de bajos ingresos, al reducir el ingreso fiscal, puede perjudicar a los propios sectores pobres si con las rebajas se hace más difícil el desarrollo económico, porque el gobierno no puede costear los gastos de infraestructura económica y social. Así pues, no puede haber reglas absolutas que prescriban la fórmula óptima de ingreso fiscal, incentivos y equidad, que conviene para evaluar un sistema o un régimen fiscal. Es preciso emplear un enfoque teleológico y pragmático. Siendo como es, el crecimiento económico la principal preocupación de la política económica, la eficiencia económica en el empleo de los recursos debe constituir el principio rector de tal enfoque”.

De la posición del economista hindú surgen tres conclusiones:

1º — En primer lugar no se pierde sino que por el contrario se mantiene vigente el principio de la productividad. Los impuestos y los ingresos públicos en general, deben aportar los fondos para financiar el desarrollo en todo o en parte, según la estructura político-social de cada país.

2º — Los impuestos deben aplicarse buscando distribuir la carga tributaria en forma justa y equitativa. Es el **principio de justicia**.

3º — Debe propenderse —esto variará también con la estructura político-social de cada país—, al uso racional de los incentivos tributarios.

En este sentido, si la actividad del Estado es la que lleva adelante el desarrollo, los incentivos adquieren menor relevancia que si el Estado orienta o tutela la política de crecimiento.

Este problema de los incentivos tributarios ha sido larga y apasionadamente discutido en los últimos años.

Kaldor en Santiago afirmó: "Es la limitación de recursos y no "los incentivos inadecuados lo que limita la tasa de desarrollo "económico".

Precisamente en un comentario al trabajo de Kaldor, Núñez se expresaba por su parte en estos términos:

"De todas las armas que tiene un gobierno para dirigir, enca-  
"minar o guiar la economía, me parece que ninguna es tan pode-  
"rosa como los incentivos tributarios.

"Ciertamente aquí tenemos en potencia un mecanismo tan  
"eficiente para afectar el uso de recursos como los precios porque  
"justamente, es el único "control real de precios".

Herschell en cambio critica el uso descontrolado de los incen-  
tivos y sintetiza su pensamiento con acopio de información esta-  
dística de mucha significación <sup>(15)</sup>. Así establece:

"En lo que respecta a los "incentivos" que puedan justificarse  
"por su contribución al desarrollo, deben dilucidarse los siguientes  
"problemas:

"a) ¿Son eficientes para promover sectores o actos que se  
desea estimular?

(15) ENCUESTA SOBRE INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN LA REPUBLICA AR-  
GENTINA. - ELEMENTOS QUE HAN GRAVITADO EN MAYOR MEDIDA  
SOBRE LA DECISION DE INVERSION EN LOS ULTIMOS CINCO AÑOS.

	<b>Por cientos</b>
1. Mercado consumidor .....	20
2. Facilidades para obtener fondos fuera de la empresa .....	14
3. Disponibilidad de fondos propios .....	13
4. Franquicias cambiarias y/o aduaneras para importación de ma- quinarias y materia prima .....	12
5. Estabilidad monetaria .....	8
6. Disponibilidad de materia prima .....	6
7. Franquicias impositivas .....	6
8. Disponibilidad de mano de obra .....	5
9. Disponibilidad de otros recursos productivos. (Transporte, caminos energía ,etc.) .....	5
10. Sistema del anonimato de acciones .....	4
11. Otros factores .....	7

Fuente: Consejo Federal de Inversiones, Política Fiscal en la Rpca. Argentina.  
(Trabajo efectuado en el Centro de Investigaciones Económicas del Instituto  
T. de Tella).

“b) Entre distintos instrumentos tributarios posibles, ¿cuál es el que resulta más eficiente?

“c) ¿Es conveniente que sean generales o específicos?

“Con respecto al primer problema, creo en general que los incentivos tributarios no desempeñan un papel significativo en la determinación de la inversión. Una encuesta efectuada en Argentina a 119 empresas industriales, confirma esta impresión general, como puede apreciarse en el cuadro. En la medida en que esta observación puede generalizarse, no sólo se puede producir una merma en la recaudación, sino que además se incentiva algo, que no responde claramente al estímulo impositivo (así ocurre por ejemplo, en las franquicias a la inversión que existieron en la Argentina, ya que las inversiones que se efectuaron aprovecharon las desgravaciones, pero éstas no causaron la inversión).

“Con las limitaciones anteriores —es decir su sola relativa eficacia— puede señalarse que la mayor gravitación de cada uno de los instrumentos tributarios depende de las características particulares de cada país y del sector o hecho económico que se desea alentar y sobre todo de las particularidades del sistema tributario respectivo. A título de ejemplo se indican en el cuadro las conclusiones que surgen de la mencionada encuesta que se efectuó en la Argentina <sup>(16)</sup>.

“Finalmente cabe señalar que en la medida en que los incentivos tributarios pueden influir, será conveniente limitarlos a

(16) ENCUESTA SOBRE INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN LA REPUBLICA ARGENTINA - EL SISTEMA IMPOSITIVO PODRIA CONTRIBUIR A ALENTAR FUTURAS INVERSIONES.

	<b>Por cientos</b>
1. Disminuyendo las tasas de los impuestos sobre el consumo (ventas lucrativas, etc.) .....	24
2. Evitando la superposición de gravámenes nacionales, provinciales y municipales .....	17
3. Eximiendo del impuesto a los réditos a la formación de reservas .....	12
4. Disminuyendo la tasas del impuesto a los réditos .....	8
5. Eximiendo a la producción de una planta, durante un número determinado de años, del impuesto a los réditos .....	7
6. Eximiendo a la producción de una nueva planta, durante un número determinado de años, de los impuestos sobre el consumo ..	6
7. Permitiendo una revaluación de activos periódicos .....	6
8. Simplificando la legislación en general .....	5
9. Admitiendo sistemas de amortización acelerada .....	5
10. Disminuyendo las tasas de otros impuestos .....	4
11. Eximiendo a la producción de una nueva planta, durante un número determinado de años, de otros impuestos .....	1
12. Otro tipo de aliciente .....	5

**Fuente:** Consejo Federal de Inversiones, Política Fiscal de la Rpa. Argentina.  
**Nota:** La pregunta se formuló con referencia a la empresa de cada encuestado.

“aquellos sectores o actos económicos que pueden significar la mayor contribución al crecimiento económico y donde dichas desgravaciones pueden ejercer mayor influencia. Limitado así el campo de los incentivos, no existirá incompatibilidad entre los incentivos y las necesidades crecientes de recursos para el sector público.

“Hasta aquí sólo hemos hablado de incentivos, pero, ¿es ésta la única forma en que puede influirse en la asignación de los recursos económicos?

“En cierto modo pueden oponerse dos puntos de vista: el de incentivar las actividades o comportamientos que parecen convenientes para el desarrollo económico, o desalentar aquéllas que parecen menos convenientes. Desde el punto de vista teórico ambos enfoques no son sino dos formas de ver un mismo problema, pero en la práctica no sucede así: si existiendo una tasa básica o normal se estimula una actividad —(esto puede extenderse a franquicias o recargos a sectores, actos o regiones económicas) mediante una desgravación, se puede aprovechar la rebaja impositiva, aún cuando el estímulo se debe a otros factores (no impositivos); en cambio, si se introduce un recargo o tasa mayor (ú otra forma de desaliento impositivo) por lo menos se producirá una mayor recaudación, si el desaliento de la actividad no tiene lugar”.

De las palabras de Desai se desprende asimismo que todo sistema impositivo debe apoyarse en una eficiente administración que involucra la existencia de normas legales claras, sistematizadas y coordinadas, de principios de asesoramiento y divulgación extendidos en un personal seleccionado y apto, etc.

De acuerdo a los problemas económicos sustanciales que deben sortearse y teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, existe un consenso general en que los sistemas impositivos deben apoyarse en los siguientes tributos:

- a) Impuesto personal progresivo sobre la renta en sentido amplio, complementado con un gravamen sobre el patrimonio neto y sobre la renta de sociedades anónimas que se coordine debidamente con aquél.

- b) La imposición indirecta sobre los consumos debe apoyarse en gravámenes a los consumos suntuarios y en los tributos sobre la venta (al valor agregado).
- c) Imposición sobre herencias y donaciones.
- d) Impuestos sobre la propiedad territorial estimulando su uso productivo, en especial en el aspecto agropecuario.

## VI

### COMPORTAMIENTO DE CADA TIPO DE TRIBUTO EN TORNO A LOS OBJETIVOS BASICOS DEL DESARROLLO

Los conceptos que hemos manejado nos indican que existiría un sistema impositivo "ideal" cuyo funcionamiento armónico y sin fricciones, colaboraría eficazmente en el marco de una política económica general, al cumplimiento de los objetivos básicos del desarrollo.

Como estas ideas que se han expuesto surgen de largas y a veces intrincadas discusiones, nos parece útil volver sobre el punto, para estudiar dos aspectos:

- a) Distintos tipos de impuestos.
- b) Comportamiento de cada uno de ellos frente a los factores económicos, que afectan el desarrollo.

#### a) **Distintos tipos de impuestos.—**

Si estudiamos los sistemas tributarios existentes, podemos diferenciar con nitidez tres formas clásicas de imposición <sup>(17)</sup>.

- I) En primer lugar un tipo de imposición sobre las rentas y utilidades, que incluye básicamente los sistemas de tributación personal, cedular y mixto sobre la renta, los impuestos sobre los beneficios extraordinarios y sobre los ingresos extraordinarios de capital, etc.
- II) Una segunda forma, es el llamado sistema de tributación a los consumos, actos, ventas y negocios (impuestos especiales y generales a la producción y consumo, a la cifra de negocios, de sellos, etc.).

---

(17) Véase Ch. Champet "Revue de Science et L.F.", Octubre 1963, págs. 562 y sig.

III) Una tercera fórmula de imposición, viene dada por los llamados impuestos generales o particulares sobre patrimonio y capital, básicamente a través del impuesto general sobre el patrimonio e impuestos especiales sobre aspectos parciales del activo, por ejemplo sobre las propiedades muebles e inmuebles, sobre herencias, sobre todo en su fórmula global.

Diríamos entonces que prácticamente la imposición de cualquier país puede ubicarse en los tres grupos a que nos hemos referido.

Resumiendo la participación de los diferentes tipos de impuestos en los ingresos totales de varios países latinoamericanos y con cifras recopiladas para 1959 y presentadas en la Conferencia de Santiago de Chile, tenemos estos datos: <sup>(18)</sup>

Pais	Ingresos fiscales totales	Impuestos sobre las expor.	Impuestos sobre las impor.	Impuestos sobre las transacciones	Impuestos sobre la renta	Impuestos sobre propted.	Otros Ingrs.
Venezuela ...	27	9.7	3.8	2.0	10.0	—	1.5
Argentina ...	24	2.8	2.8	6.1	4.4	2.0	5.9
Brasil .....	23,5	0.1	1.3	10.5	3.3	0.5	7.8
Ecuador ....	22	1.3	5.4	3.7	1.8	0.6	9.2
Perú .....	19,5	2.5	4.4	4.0	3.8	—	4.8
Chile .....	18	—	2.6	6.0	5.2	1.5	2.7
C. Rica .....	16	3.1	9.0	1.1	1.8	0.6	0.4
México .....	14	1.1	1.6	2.3	3.4	1.6	4.0
Colombia ...	14	1.2	1.9	1.6	4.8	1.2	3.3
El Salvador ..	13,5	2.8	4.8	2.3	1.2	—	2.4
Honduras ...	11	0.5	5.0	2.5	1.7	—	1.3
Bolivia .....	7	0.2	3.6	2.2	0.6	—	0.4

#### I) IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y UTILIDADES

Con relación al grupo de impuestos sobre la renta, debemos señalar que la participación del impuesto sobre la renta en el total del ingreso público en los países latinoamericanos oscila, según

(18) Debe señalarse que entre los impuestos sobre exportaciones se incluyen a veces tributaciones especiales sobre rentas.

el cuadro precedente, desde 1% para Bolivia hasta un 37% para Colombia. Debe señalarse que las fórmulas de imposición sobre la renta, no todas admiten una misma consideración desde el punto de vista teórico y sus efectos económicos. Anotamos la existencia de tres tipos:

- a) sistema unitario, global, generalmente de fórmula progresiva existente en los países escandinavos, en Europa Central, en Estados Unidos y también implantado en nuestro país en 1960;
- b) el sistema de tipo cédular, analítico, de característica real, y finalmente
- c) una fórmula mixta de impuestos cedulares reales con uno complementario a tasas progresivas, sobre las personas físicas, existente en casi toda Europa Meridional, Bélgica y en el Brasil.

¿Cómo puede la tributación sobre la renta dar cumplimiento a los principios normativos del desarrollo económico?

En primer lugar con relación a la productividad del sistema, parece obvio señalar que el rendimiento del impuesto estará vinculado a la extensión del mismo y a la intensidad de las tasas. Recordamos que en EE.UU el sistema (impuesto a la renta individual y a las corporaciones) alcanza a más del 70% del total de ingresos del gobierno federal y tiene además enorme importancia en las finanzas estatales.

Con relación a la justicia de la imposición, el tributo sobre la renta, aparece como técnicamente inatacable. Sin duda alguna la forma del tributo personal, capta mejor que ningún otro la capacidad contributiva integral. Sin embargo, la natural complejidad del tributo, que afecta su buena administración, puede impedir en alto porcentaje su justicia intrínseca. Adler en su obra citada señala que “en general resulta más conveniente para un país con bajo ingreso concentrar sus esfuerzos en el mejoramiento de la administración de los impuestos sobre la renta, aplicados a un reducido número de contribuyentes, antes que emprender la mucho más difícil tarea de ensanchar la base gravable y aumentar el número de los causantes”.

Según se advierte de las consideraciones anteriores, la falta de una buena administración incide en el cumplimiento de los

principios de justicia, al promover una mayor evasión del tributo. Sin embargo entendemos oportuno señalar que de lo que se trata en esencia es afirmar o no la justicia del tributo. La administración debe ser mejorada no como un fin en sí mismo sino como un aspecto instrumental. A nuestro juicio cuando se invocan esas consideraciones se corre el riesgo de confundir los medios con los objetivos finales que se persiguen.

Asimismo con relación a la imposición sobre la renta, y en particular al tributo personal, uno de los aspectos más debatidos ha sido el de su incidencia sobre los factores económicos básicos del desarrollo, es decir sobre el ahorro y la inversión.

Se reconoce que uno de los problemas fundamentales de los países en desarrollo y de los países latinoamericanos en particular, es el de la capitalización y el de la inversión. Dentro de la concepción clásica, la inversión es un factor dependiente del ahorro, de la renta y del consumo, o sea que aumentando el ahorro, o la renta y reduciendo el consumo, es posible aumentar la inversión.

Reiteramos que, la utilización de la política impositiva, en nuestro país y en América del Sur sobre todo, tropieza con dificultades, dentro de esa orientación general que hemos expuesto precedentemente. Fundamentalmente porque los países subdesarrollados son países con bajo nivel de ingreso, con posibilidades apenas de consumo y entonces si no tenemos margen de ahorro, las posibilidades de aumentar la inversión radican básicamente en un descenso del consumo y siendo el consumo prácticamente nulo en grandes masas de población, es difícil buscar la solución por esta vía. Por otra parte el problema se complica si advertimos la existencia de fuerzas de presión organizadas gremialmente y que en el libre juego democrático hacen difícil la adopción de medidas psicológicamente impopulares.

De acuerdo a lo anterior y tal como surge del documento de Cepal sobre el desarrollo económico centroamericano, para que la política tributaria tenga éxito, es preciso contar con un programa de desarrollo que permita asegurar un aumento constante y sustentado del ingreso real "per cápita" y ese aumento del ingreso real puede lograrse, entre otras vías, mejorando la relación de intercambio. Ahora bien, no siempre el excedente de exportaciones se destina a la formación de capital.

En ese sentido y a título ilustrativo cabe recordar que en nuestro país se obtuvieron excedentes de divisas como consecuencia de la segunda guerra mundial, guerra de Corea y crisis de Suez, que sin embargo no se destinaron a inversiones ni formación de capital, sino que por el contrario, preferentemente se orientaron al consumo.

De tal forma, uno de los objetivos de la política tributaria en los países subdesarrollados radica básicamente en crear una estructura impositiva que permita que el aumento del ingreso real no se destine al consumo y que al mismo tiempo entorpezca lo menos posible la capacidad y disposición de la población para trabajar, ahorrar e invertir.

El impuesto a la renta por regla general grava básicamente el ingreso del contribuyente sin distinguir entre la parte destinada al ahorro de la parte destinada al consumo. De tal forma que desde mucho tiempo atrás se ha generalizado una crítica o por lo menos se ha dudado de los efectos favorables de una imposición progresiva en el desarrollo económico, por cuanto si partimos de la base de que lo fundamental es la inversión, si precisamente atacamos la fuente potencial de la inversión que es el ahorro, gravando la renta al ingresar al dominio del contribuyente, es factible que por este camino o bien desalentemos las posibilidades de trabajo o bien efectivamente afectemos la parte que el contribuyente pudiera destinar al ahorro.

Adler se manifiesta en términos generales, partidario de estructurar un sistema tributario apropiado para el desarrollo económico sobre la base de un impuesto personal sobre la renta, a condición de que el mismo afecte a los sectores de altos ingresos y que se mejore sustancialmente la administración del mismo y al mismo tiempo establece la posibilidad de aumentar la utilización y estímulo de los impuestos al consumo, como forma de restringir éste favoreciendo el ahorro. En cambio se expresa como partidario de los impuestos a la exportación y admite que ya son muy utilizados. En términos generales diríamos que las opiniones sobre la imposición a la renta han sido objeto de juicios y comentarios muy encendidos en los últimos tiempos. Así por ejemplo, Urquidí, con referencia al papel del impuesto a la renta en el desarrollo económico de México, señalaba que "como economista preocupado en el desarrollo económico de México no puedo menos que colocarme en una posición contraria a esa

“radical idea”<sup>(19)</sup> (la de eliminar el impuesto a la renta) y marcaba entre otras cosas además de los principios intrínsecos de justicia del impuesto a la renta, la virtud de que la imposición sobre la renta era un poco ajena, independiente de la fluctuación del comercio exterior y que además, a través del mismo, se podían estimular en forma especial sectores de actividad económica, que era conveniente desarrollar y minimizar por otra parte el consumo de ciertas capas sociales de altos ingresos. Y una posición similar establece Anibal Pinto <sup>(20)</sup> al señalar que el impuesto a la renta debe afectar en lo sustancial a los más pudientes y que en lo básico él se mostraba partidario de atender en términos generales a incrementar la tributación sobre las empresas por la mejor organización y control y al mismo tiempo al capital, en especial a los bienes raíces.

Kalecki <sup>(21)</sup> por otra parte establece que “el problema decisivo respecto a si un cierto nivel de inversión crea o no presiones “inflacionarias, es la posibilidad de aumentar la oferta de bienes “de consumo para satisfacer la demanda. El aumento de la inversión en las condiciones de oferta inelástica de alimentos, “dará lugar a una disminución de los salarios reales y originará “una espiral inflacionaria sobre sueldos y salarios”. Y señalaba Kalecki que los impuestos sobre los capitalistas son afrontados solamente en parte de éstos mediante una reducción de consumos, mientras que una gran parte serán pagados a expensas de los ahorros. En el último caso sólo se produce un desplazamiento de los ahorros a los impuestos, sin que ocurra cambio alguno en los precios. No obstante, la reducción del consumo de los capitalistas provocada por los impuestos sobre sus ganancias ayudará a aliviar las presiones inflacionarias y no disminuirá el consumo de artículos esenciales. Pero a un nivel bajo de inversión corresponderá un menor nivel de empleo industrial. Por su parte la reducción del consumo de los capitalistas beneficiará también la balanza de pagos, pues reduce la importación de artículos de lujo. La financiación de la inversión pública a través de impuestos limita pues el consumo de los capitalistas, pero además reduce la creación de activos líquidos. Finalmente y en base a esas consideraciones los mejores impuestos para él son aquéllos que afectan las ganancias.

---

(19) “Trimestre Económico” - México - Octubre-diciembre 1956.

(20) “Trimestre Económico” - México - Abril - Junio 1954.

(21) “Trimestre Económico” - México - Octubre - Diciembre 1954.

Kaldor, en un trabajo publicado en 1963 sobre el papel de la imposición en el desarrollo económico, señala que, a su juicio, los tres aspectos sobre los cuales debe girar el esfuerzo en procura del financiamiento del desarrollo económico, deben ser: 1) un gravamen sobre la tierra de acuerdo a la producción; 2) crear un impuesto progresivo sobre la renta y capital para mitigar la desigualdad y 3) reducir los consumos de lujo y organizar una creciente política de ahorro forzoso.

En particular son de analizar con especial detención los esfuerzos de Wald sobre tributación agrícola, en el sentido de que el Estado debe tomar recursos ociosos o de prioridad bajo para destinarlos a gastos productivos o de prioridad alta.

El problema de la tributación agrícola ha sido enfocado con énfasis en la Conferencia de Política Fiscal de Santiago de 1962 y más recientemente en las conferencias sobre Tributación agrícola realizados en Santiago de Chile en 1963, y en Buenos Aires en 1964 (esta última organizada por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario). Al respecto deben tenerse presente los trabajos sobre el tema presentados a dichas Conferencias por el Instituto de la Hacienda Pública de nuestra Facultad de Ciencias Económicas.

Siempre con referencia a la imposición sobre la renta ha de tenerse en cuenta el valor que le asignamos a dicho gravamen dentro de un sistema tributario en el marco de una política de desarrollo y fundamentalmente con referencia a todo el sistema de imposición sobre la renta.

Está probado, lo demuestran George Breack y la Comisión Británica de Imposición a las réditos, que en Gran Bretaña no se ha registrado ninguna influencia negativa del impuesto sobre la renta en la oferta de trabajo. Se deriva también la misma conclusión de los estudios de Sanders y Davidson (con relación a los médicos de los Estados Unidos) pero lo más concreto y en particular sobre la inversión son los estudios realizados por Butters, Thompson y Bollinger de la Universidad de Harvard ("Efectos de la imposición sobre las inversiones de los individuos"). Allí se determina expresamente "que el efecto neto de la estructura "impositiva es la disminución del interés y el deseo de los grupos de altos ingresos de comprar acciones ordinarias, pero de

“ningún modo, anular la oferta de capital destinado a la inversión basado en un interés societario”.

Se ha insistido por algunos en que estas experiencias de países desarrollados no son aplicables a los países en crecimiento. El argumento no deja de ser impresionista pero no se apoya en pruebas y no ha encontrado el autor ningún elemento demostrativo de que en los países subdesarrollados ocurra algo diferente a lo que los autores señalados marcaban para Inglaterra y Estados Unidos <sup>(22)</sup>.

Finalmente se ha insistido mucho en que siendo necesario contraer el consumo es más útil la imposición indirecta que grava sólo al consumo, que la imposición sobre la renta que alcanza a toda la renta, según lo veníamos diciendo.

En los países sub-desarrollados las posibilidades de ahorro privado están limitadas a las clases de altos ingresos, por lo que allí, para algunos, aparece clara la inconveniencia del impuesto a la renta. En la Conferencia de Política Fiscal de Santiago de Chile, y en las Jornadas Internacionales de Derecho Fiscal de Buenos Aires de 1960, se demostró que es conveniente en estos países la utilización del impuesto a los consumos suntuarios, pero también se afirmó que no existen pruebas de que la imposición sobre la renta afecte negativamente la inversión.

En particular se citó el denominado “efecto demostración” teoría desarrollada entre otros por Duesemberry, como aspecto que impulsa a las clases de altos y medianos ingresos a aumentar su consumo a los niveles de las clases más altas de los países desarrollados.

Cosciani <sup>(23)</sup> confirma ésto, manifestando: “podemos decir que toda la literatura financiera del siglo pasado se había preocupado de poner en evidencia los efectos económicos negativos del “impuesto progresivo”. Más adelante agrega: “esta posición científica que viene a favorecer quizás inconscientemente algunos intereses de las clases más acomodadas, permanece hoy en día en forma más bien definida en el planteamiento de una política tributaria racional en los países subdesarrollados, pero ahora parece que la presencia de un impuesto personal progresivo se

---

(22) Citados por Due en “Efectos Económicos de los Impuestos”.

(23) C. Cosciani. “Jornadas de Derecho Fiscal”. Buenos Aires, 1960.

“impone por motivos particulares propios de éstas economías  
“en la misma forma que se impone en los países desarrollados”.

Nosotros agregaríamos que existen otros factores que finalmente pueden impulsar o no al ahorro, al consumo y a la inversión, con independencia del gravamen tributario y en particular del impuesto a la renta, factores tales como la estabilidad política, las políticas crediticia y bancaria, los que constituyen índices que impulsan decisivamente al inversionista mucho más allá de lo que pueda definir la propia tributación (recordar resultados encuesta Torcuato Di Tella).

Al respecto la Comisión Fiscal de las Naciones Unidas estableció que:

“Normalmente no hay necesidad ni justificación para que  
“los países que tratan de atraer capitales y empresas del extranjero ofrezcan como incentivo una imposición especialmente favorable comparada con la que rige para sus propias empresas nacionales”.

El impuesto a la renta en particular puede significar, utilizado con carácter racional, un poderoso instrumento para alterar las conductas económicas, dentro de la libertad <sup>(24)</sup>.

Jarach, en una Conferencia dictada en Montevideo, en Diciembre de 1961, manifestaba:

“...Es un poco irracional decir que se puede creer en el impuesto a los réditos con criterio científico, porque la ciencia es efectiva y no es una cuestión de creencia o de fe. Sin embargo, cuando el estudio concienzudo, el estudio serio de una determinada materia, influye en el ánimo del estudioso creándole una convicción seria, esta convicción se transforma luego en una suerte de fe, en una suerte de creencia.

“Esto, en cierto modo, es lo que me ha pasado a mi en una larga experiencia de problemas de derecho tributario, porque creo que es un instrumento fiscal inmejorable. El impuesto a

---

(24) Resultan altamente ilustrativos los temas de los Congresos de la IFA y del I.I.F.P. celebrados en París en 1963 y en Budapest en 1964 y que versaron respectivamente sobre los siguientes temas: “Las medidas fiscales a adoptar por los países exportadores de capitales a fin de incentivar las inversiones en los países en proceso de desarrollo” y “Política financiera pública y técnicas para la estabilidad económica y un crecimiento económico equilibrado”.

“los réditos no es una conquista para esquilmar contribuyentes, sino una conquista del derecho tributario, que significa la participación de los ciudadanos en su propio gobierno y también la participación en la idea de los límites de los fines, a través de la imposición de los medios a su disposición.

“Creo en el impuesto a los réditos como instrumento para que el Estado alcance sus fines y también como medio de caracterizar las políticas económica y extra fiscal para poder adaptar la actividad gubernamental y las contingencias económicas de la vida del país y también modificar, corregir, y en lo posible tratar de salvar los inconvenientes que las coyunturas estructurales pueden ocasionar en un determinado momento.”

El mismo Jarach, en otra conferencia realizada en 1962 en la Facultad de Ciencias Económicas de Montevideo, organizada por el Instituto de la Hacienda Pública, señalaba que para estudiar los efectos económicos del impuesto sobre la renta debía partirse previamente de la comprobación de la incidencia del impuesto. Y esto es claro por cuanto los efectos sobre los ahorros y los consumos serán diferentes según sean los sujetos que en definitiva soporten la carga del impuesto.

En ese sentido Jarach recuerda los estudios de Musgrave sobre el punto, debatidos en la Conferencia sobre Administración Tributaria de Buenos Aires.

Musgrave señalaba por ejemplo, que el impuesto a las sociedades en EE.UU. se trasladaba en un 30 %, en tanto Reig, en la misma Conferencia, indicaba que el impuesto a las sociedades en la Argentina se trasladaba en un 70 %. Las conclusiones como es obvio no pueden ser las mismas en uno y otro caso. En la Argentina por ejemplo, el impuesto traerá consigo una reducción de los consumos.

Y Jarach sostiene al respecto que el impuesto personal a la renta es trasladable en parte.

Para Jarach el impuesto a la renta constituye un formidable instrumento para lograr determinados fines de política económica.

Pero es preciso utilizarlo con sentido lógico. No podemos señalar a priori que dicho impuesto tiene un efecto redistributivo

directo, por cuanto en la política fiscal la redistribución se puede lograr mediante la utilización simultánea del impuesto y del gasto público. Por otra parte la redistribución puede suponer contraer medios financieros de aquellos sectores con recursos o rentas altas, con lo que al mismo tiempo se está afectando la posibilidad de inversión que únicamente puede derivar de esas rentas. Se disminuye entonces la tasa de inversiones y se financian mayores gastos de consumo. Sin embargo la incidencia del “efecto demostración” puede suponer a su vez que si no se gravan esas rentas altas, las mismas fatalmente irán al consumo, aun cuando en la intención individual de los beneficiarios no tenga ese carácter.

Si lo anterior es cierto, el efecto redistributivo de un impuesto a la renta ha de traer como lógica consecuencia, desalentar ese tipo de gastos para sectores parciales de población y canalizarlos potencialmente hacia destinos más útiles desde el punto de vista económico.

Este problema de la redistribución, encuentra otro aspecto de interés en el célebre “pastel” a que alude Keynes. Tratándose de una producción que no evoluciona y siendo cada vez más los que pretenden tener derecho a una porción del “pastel”, pero siendo imposible que cada uno obtenga más por cuanto la porción global no aumenta, la solución fiscal es la de quitar poder de compra a los consumidores, restringiendo su participación en el “pastel”.

Y esta posibilidad, encarada por ejemplo en los países socialistas, es tan cierta que son varios los autores modernos que sostienen que, en realidad, las finanzas tienen simplemente como objetivo modificar la capacidad de compra de los ciudadanos. Cuando se quiere limitarla, se utiliza como instrumento de las finanzas públicas, los impuestos. Cuando se quiere dejar la libre expansión, se utilizan otros medios. Pero el instrumento financiero tiene para esos autores simplemente, como objetivo el de la limitación o la ampliación del poder de compra individual.

A nuestro juicio y finalmente, las ventajas de la imposición a la renta sobre cualquier otro tipo de tributación, aparecen fehacientemente comprobados en las conclusiones del trabajo de la CEPAL sobre el desarrollo centroamericano y en las de la Conferencia de Santiago de Chile.

En este sentido creemos que es fundamental la existencia de un sistema de imposición personal de tipo global sobre la renta, fundamentalmente al nivel de los sectores de altos ingresos, con tasas de progresividad moderada como forma de dotar al sistema tributario de justicia. Esto debe ir acompañado de una organización administrativa eficiente. La imposición ha de alcanzar primeramente a sectores de altos ingresos, pero paulatinamente pueden irse incorporando nuevos núcleos de contribuyentes a medida que la administración tributaria lo vaya admitiendo. La implantación del sistema sobre la renta debe ir vinculada fundamentalmente a la necesidad de utilizarlo como instrumento (incentivos) de fomento de actividades productivas y de desaliento de aquéllas contrarias a los objetivos del desarrollo. Es decir, debe tenerse siempre a mano un mecanismo tributario y ese no puede ser otro que el impuesto sobre la renta. En ese sentido nos parece razonable armonizar también el sistema de tributación personal con el gravamen a las sociedades, de tal manera que el sistema fiscal se mantenga generalmente ubicado en un terreno neutro, de forma que la estructura jurídica de los sujetos, de los bienes o actividades, no implique un elemento para eludir la imposición.

Entendemos en segundo lugar que es necesario complementar el impuesto sobre la renta con un impuesto sobre el patrimonio neto de las personas físicas y creemos que es posible coordinar la existencia y aplicación de estos dos impuestos fundamentales en la promoción del desarrollo agropecuario.

Kaldor indica que en los países subdesarrollados por regla general, es difícil encontrar un eficiente sistema de impuesto personal a la renta, debido ya sea a una legislación equivocada (que arranca del sistema "cedular") bien por la existencia del sistema de anonimato de acciones, bien de defectos de la administración. Y para Kaldor una reforma del sistema de tributación sobre la renta en América Latina debe apoyarse en cuatro requisitos fundamentales.

- a) base amplia, es decir que debe comprender toda clase de ingresos y ha de contener pocas exoneraciones.
- b) debe tener como sujeto la familia y no a los individuos.
- c) ha de extenderse la utilización del sistema de retención en la fuente.

- d) la escala de tasas debe ser simple y moderada. Tasas marginales superiores al 50% no son convenientes.

En el Congreso de la I.F.A. celebrado en Colonia en 1954 se llegó a la conclusión de que el punto de ruptura psicológico se situaba en el 50 % de los réditos gravados.

Goode por su parte, indica en la Conferencia de Santiago: “los requisitos previos necesarios para el empleo con éxito del impuesto sobre la renta como fuente importante de ingresos, se extienden desde problemas elementales de contabilidad hasta los fundamentos de las posiciones políticas y la escala de valores de la sociedad. Se podrían resumir estas condiciones en la siguiente lista:

- “1. Economía predominantemente monetaria.
- “2. Alto nivel del alfabetismo entre los contribuyentes.
- “3. Registros de contabilidad llevados en forma honesta y fidedigna.
- “4. Cumplimiento voluntario de sus obligaciones por parte de los contribuyentes.
- “5. Sistema política en el cual los ricos no constituyan el sector dominante.
- “6. Administración honesta y eficiente.”

El mismo Goode aclara que el impuesto sobre la renta sólo puede perfeccionarse después de un período de tiempo que permita, tanto a los contribuyentes como a los administradores, adquirir la experiencia necesaria con un sistema triple de impuesto que permita llegar a una determinación y recaudación más satisfactoria posible.

Y establece finalmente al respecto, que en los Estados Unidos de América, en una época tan reciente como el año 1939, sólo aproximadamente un 5 % de la población estaba sujeta al impuesto personal sobre la renta (incluyendo a los contribuyentes, sus cónyuges y dependientes) que se compara con las tres cuartas partes de la población, en los últimos años.

Hemos indicado nuestra preferencia por el sistema de imposición global a la renta y teniendo presente las limitaciones que señalan Kaldor y Goode. Este último define a nuestro juicio con total claridad el problema en su trabajo a la Conferencia

de Santiago. Esquemáticamente establece que la mayoría de los países que comenzaron con la experiencia de un sistema cédular han ido pasando paulatinamente al sistema global. Indica el autor que considerar la totalidad de los ingresos supone tener presente tres aspectos importantes (exenciones personales, deducciones personales y tasas progresivas) con su incidencia directa en la justicia del gravamen. En cuanto a la aparente ventaja que ofrece el sistema cédular al posibilitar la mejor aplicación del régimen de retenciones en la fuente, Goode induce que ella muchas veces es más aparente que real por cuanto se desvirtúa con la existencia de exenciones y tasas progresivas, lo que implica una complicación administrativa de entidad.

## II) IMPUESTOS SOBRE LOS CONSUMOS, ACTOS, VENTAS Y NEGOCIOS

Este tipo de tributación se ha considerado tradicionalmente como una fuente de recursos muy importante para el Fisco. Y desde este punto de vista los artículos más importantes son los que tienen escasa elasticidad de precio y gran elasticidad de demanda en función de la renta (alcohol y trabajo, por ejemplo).

De acuerdo a los datos de 1955, recopilados por Desai y proporcionados en la Conferencia de Santiago, los ingresos de diversos países, latinoamericanos provenientes de impuestos sobre artículos de consumo eran los que figuran en el cuadro de la página siguiente.

En este tipo de tributación indirecta, distinguimos las siguientes especies principales:

1º) **Impuestos sobre el comercio exterior** (exportación e importación).

2º) **Impuesto a los consumos específicos.** Este tipo de tributación por razones de comodidad del contribuyente y del Estado reconoce gravámenes que se perciben en momentos anteriores al acto mismo del consumo, en ocasión generalmente de la producción, fabricación o venta y en algunos regímenes donde existen monopolios fiscales, a través precisamente de esta fórmula. Muchos autores han encarado clasificaciones especiales a este tipo de tributos, haciendo constar la forma o la incidencia del gravamen, según sea sobre artículos de consumo imprescindible, pres-

P A I S	Derechos de Importac.		Impuesto sobre transac. internas	
	Porcentaje del ingreso nacional neto	Porcentaje del total de los ingresos fiscales	Porcentaje del ingreso nacional neto	Porcentaje del total de los ingresos fiscales
<b>Bajo nivel de auto-suficiencia</b>				
Bolivia .....	3.6	51	2.2	31
Costa Rica .....	9.0	56	1.1	7
El Salvador ....	4.8	36	2.3	17
<b>Nivel medio de auto-suficiencia</b>				
Colombia .....	1.9	14	1.6	17
Ecuador .....	5.4	25	3.7	11
Perú .....	4.4	22	4.0	18
<b>Alto nivel de auto-suficiencia</b>				
Argentina .....	2.8	12	6.1	26
Brasil .....	1.3	6	10.5	45
México .....	1.6	12	2.3	16

cindible o suntuario, o bien teniendo en cuenta la forma de recaudación (mediata o inmediata).

3º) **Tributación sobre las ventas.** Distingue varias fórmulas. En primer lugar un gravamen en una sola etapa, que puede ser sobre el comercio mayorista o al detalle, o incluso en las etapas de fabricación o importación. Otra fórmula, opuesta a ésta, es la del llamado impuesto sobre las cifras de negocios, en todas las etapas, el sistema "en cascada" actualmente organizado fundamentalmente en Bélgica. Finalmente tenemos el régimen del valor agregado, cuya síntesis presente más acabada la tenemos desde 1954 en el sistema francés.

4º) **Tributo de Sellos,** asimilado, en lo sustancial al tipo de gravamen sobre las ventas.

En primer lugar y con respecto a los impuestos sobre el co-

mercio exterior debemos señalar que los mismos son utilizados con amplitud dentro de los regímenes tributarios de los países subdesarrollados. El empleo de este tipo de tributos ha sido comentado y en términos generales, se manifiestan una serie de inconvenientes que atentan contra su uso racional para el desarrollo económico. Ya la CEPAL en su trabajo referido, señalaba que los mismos son inestables, por cuanto precisamente, son sometidos a las fluctuaciones del comercio exterior y estas fluctuaciones son habituales y de intensidad en los países subdesarrollados. Por otra parte su utilización desalienta potencialmente la producción de artículos de exportación. Asimismo, el fuerte gravamen sobre los artículos necesarios y que no son producidos en el país, puede llegar a promover precisamente su producción en el país, lo que tornaría necesario, la creación de impuestos internos para equilibrar los costos.

Este tipo de tributo, por otra parte, plantea algunos aspectos que son específicos de los países subdesarrollados, fundamentalmente la evasión ilegítima, a través del contrabando. Es un hecho notorio que los fenómenos inflacionarios conducen a una depreciación monetaria, en cierto sentido crónica de estos países, por lo cual la tributación sobre el comercio exterior, en lo que se refiere a las importaciones, atenta sobre el rendimiento del impuesto al promover un incentivo para la evasión del tributo, porque el costo de la evasión se reduce considerablemente, por el peso del gravamen.

Finalmente los gravámenes indiscriminados y permanentes sobre las exportaciones, constituyen un instrumento contraproducente para el desarrollo, en cuanto a que no distinguen diferencias de productividad y de eficacia y a que, además, por efecto de la retrotraslación, inciden en último análisis sobre el asalariado rural.

Con relación a los impuestos sobre los consumos y a las ventas, incluyendo entre los mismos también al tributo de sellos, creemos de interés resaltar diversas consideraciones. En principio se advierte un incremento en su utilización, lo que en términos generales no resulta desaconsejable. Así por ejemplo en ese mismo trabajo de la CEPAL al que nos hemos referido, con relación

al desarrollo económico centroamericano, al igual que Adler, en su folleto ya citado, se aconseja su utilización.

Constituyen gravámenes sobre la renta que se gasta y en consecuencia un complemento indispensable al impuesto sobre la renta. Además se trata de tributos de carácter productivo, en su mayoría de cómoda administración y por eso de relativamente fácil percepción.

Los problemas que a nuestro juicio constituyen elementos a tener en cuenta, radican en algunos aspectos negativos de importancia. En primer lugar, no se discute la utilización del impuesto al consumo suntuario o de lujo, pero lo que sucede es que la constante variación de los gustos determina una evolución por cierto difícil de apreciar, de tal forma lo que hoy podemos considerar un consumo suntuario, puede no serlo en un plazo más o menos breve.

Por otra parte debe tenerse presente que este tipo de tributación afecta fundamentalmente la flexibilidad del sistema tributario, es decir la relación entre el sistema tributario y el nivel general de ingresos, por lo que los países subdesarrollados que crecen bajo tendencias inflacionarias, si no tienen un sistema flexible de tributación, no podrán alcanzar una utilización racional del sistema tributario. Muchos sistemas de tributación sobre los consumos se ajustan en base a montos fijos y además son universalmente utilizados con tasas proporcionales, lo cual afecta precisamente la flexibilidad general del sistema.

Sin perjuicio de recordar las ideas de U. Hicks, acerca de los inconvenientes económicos de la tributación indirecta, y en particular sobre el gasto, tanto desde el punto de vista particular (microeconómico) como general (macroeconómico), uno de los aspectos más negativos de los impuestos indirectos (al consumo y a las ventas) ha sido siempre su carácter de injustos y regresivos. Ese carácter de injusticia resalta básicamente a través de su tasa proporcional y de su generalidad, y se refleja en el hecho cierto de que el consumo, ni cuantitativa ni cualitativamente es proporcional a la renta, y se acentúa en que siendo de fácil traslación a los precios se descargan sobre los consumidores con mayor fuerza que la de su real dimensión jurídica, agudizando el impacto inflacionario y la injusticia de su aplicación.

Existen autores que, sin embargo, relativizan las conclusiones sobre los efectos reales de la imposición indirecta. Así Adler en su obra citada ha afirmado que la tradicional objeción a los impuestos sobre el consumo, sus efectos regresivos, no son aplicables, por regla general, a los países con bajos ingresos. Dice Adler, que los estudios hechos por la Comisión Investigadora Fiscal de la India y otros estudios relativos a la estructura tributaria en países con bajo ingreso, han puesto de manifiesto que la incidencia de los impuestos al consumo es moderadamente progresiva, en una escala bastante amplia de grupos de rentas, fundamentalmente en los sectores de bajos ingresos, en donde la exoneración de los impuestos a los artículos de primera necesidad, con consumo extendido, facilita en términos generales también la progresividad del impuesto. Señala el mismo Adler, que por razones de conveniencia administrativa, resulta aconsejable organizar el mecanismo de las contribuciones sobre productos nacionales en forma tal que puedan cobrarse, al igual que los derechos de importación, en el punto más estrecho de la corriente de los artículos gravados, es decir, fundamentalmente en la primera o segunda etapa. Sin embargo debe tenerse en cuenta a este respecto las posiciones de Smith y de Verri al señalar que si bien es cierto que ello constituye una fórmula que facilita la recaudación y la comodidad para el contribuyente, debe tenerse presente que, cuanto más alejado se encuentre el gravamen de la etapa última o de consumo, más factible es su traslación y por lo tanto su incidencia en los precios, promoviendo un acrecentamiento de los procesos inflacionarios. Ha de recordarse además, que las exoneraciones habituales en los impuestos generales y especiales sobre las ventas, constituyen aspectos que complican la percepción y recaudación de los mismos y por otro lado, desvirtúan ese aspecto de progresividad a que aludía Adler, por cuanto, al afectar en forma directa los negocios, con entradas mixtas, es decir, sin distinguir entre ellas las derivadas de artículos gravados de las de exentos, la dificultad de organización de muchos comercios, supone en términos generales una traslación uniforme del impuesto en toda la producción o venta.

Las modernas teorías sobre el "efecto noticia" de los impuestos, desarrolladas por Pigou y Schmolders<sup>(25)</sup> entre otros, de-

---

(25) Schmolders. Obra citada.

terminan la aparición del elemento psicológico en el estudio de los fenómenos financieros.

Concretamente, se señala que los efectos económicos derivados de la aplicación de los impuestos son precedidos casi siempre de causas y relaciones incluso muy anteriores a la efectiva vigencia de los tributos. Y el comportamiento de los contribuyentes no está sólo determinado por condiciones económicas, sino que existe un poderoso elemento psicológico que explica y condiciona esas actitudes.

En esta materia ha sido preocupación esencial apreciar los efectos compensatorios positivos que la imposición indirecta pueda tener sobre el ahorro y el consumo. En principio las conclusiones al respecto se vinculan directamente al nivel de renta o de consumo de los sectores alcanzados por el impuesto. Es posible entonces afirmar que para grupos de ingresos elevados, que consumen por debajo de la renta total y con margen suficiente de ahorro, la imposición indirecta (al consumo y a las ventas) afectará más profundamente al ahorro que al consumo. En cambio en sectores de medianos y bajos ingresos, con escasa o negativa capacidad de ahorro, la tributación indirecta alcanzará más fuertemente al consumo.

Este problema de la imposición indirecta y su repercusión económica y social, tuvo un aporte trascendente con N. Kaldor<sup>(26)</sup> siguiendo ideas ya planteadas originalmente por Fisher en 1942 y más atrás aún en la concepción del filósofo Hobbes, según la cual la equidad requiere que se grave a las personas sobre la base de lo que toman del producto total de la economía y no de lo que agregan a él.

La concepción de Kaldor sobre un tributo progresivo al gasto total, en oposición al impuesto a la renta, encuentra su justificación económica en el hecho de no atacar la ganancia por cuanto ello constituye el factor principal de la acumulación del capital. La posición expuesta por Kaldor plantea inconvenientes muy serios de aplicación desde el punto de vista administrativo, que el mismo autor ha reconocido y su aplicación en la India no fue exitosa.

---

(26) N. Kaldor "An Expenditure Tax", 1955.

De todas formas la personalización del impuesto al gasto puede lograrse con mayor comodidad a través de un sistema progresivo de impuestos al consumo, apoyado en el carácter sunuario de los bienes gravados y en ese sentido Harberger se manifestó muy partidario de esta solución en la Conferencia de Santiago. Por su parte Matus, en la citada reunión, si bien apoyó esta fórmula, indicó que era pesimista en cuanto a su efecto redistributivo, salvo que se tratara de un impuesto general al gasto (en la concepción de Kaldor) con una eficiente administración.

Finalmente nos parece importante recordar en esta materia las conclusiones de la Conferencia de Santiago de Chile, sobre política fiscal, en cuanto admiten una reorganización del sistema de tributación indirecta en los países subdesarrollados, sobre la base de fórmulas de impuestos generales sobre las ventas. En esta materia las conclusiones de la Conferencia, aconsejan la implantación de un sistema sobre valor agregado.

La fórmula del valor agregado que encuentra hoy en día su utilización más extendida en Francia, como lo señalamos oportunamente, tiene por otra parte un riesgo cierto en la complicación administrativa que de ello deriva por cuanto supone en la mayoría de los casos, una organización del contribuyente que no es fácil de encontrar en los países subdesarrollados.

### III) IMPUESTOS SOBRE EL CAPITAL Y PATRIMONIO

En este tipo de tributación distinguimos en primer lugar el gravamen general sobre el patrimonio de personas físicas y jurídicas así como los impuestos parciales sobre bienes, fundamentalmente, inmuebles y muebles. También incluimos en este grupo los impuestos a las herencias y transmisiones hereditarias entre vivos.

De acuerdo a la definición de Due, apoyada por Naharro y De Juano, el impuesto al capital recae sobre todo el patrimonio pero por una sola vez, en tanto que el impuesto al patrimonio es periódico y permanente.

Nos parece que este tipo de tributación no ha adquirido la importancia que realmente tiene para los países subdesarrolla-

dos. Recordamos que en la Conferencia de Santiago de Chile, Jarach presentó un trabajo sobre el impuesto al patrimonio, y defendió calurosamente su implantación como instrumento de política fiscal en los países en desarrollo dentro de ciertas condiciones. Las conclusiones del trabajo de Jarach fueron recogidas en las sugerencias de la Conferencia.

Es particularmente importante la trascendencia que la tributación sobre la tierra por ejemplo, puede tener en nuestros países. La relevancia de la función de la agricultura en el desarrollo, analizada en especial por Myrdal, por Marrama, y en el trabajo de la Cepal sobre el desarrollo centroamericano, supone necesariamente la implantación de este tipo de tributación. Wald ya marcaba la importancia de la tributación agrícola en un trabajo que también fue presentado en la conferencia de Santiago de Chile y recordamos una conferencia sobre el mismo problema de tributación agrícola, desarrollada en Santiago de Chile, precisamente, en el año 1963. Parecería que la fórmula de gravar la tierra y su baja productividad constituye uno de los elementos más importantes como aspecto para la utilización del impuesto. En ese sentido el trabajo de la Cepal a que nos hemos referido, señala las ventajas del sistema indiciario para el sector agrícola y concretamente establece que dentro del sistema de determinación de la renta por el método presuntivo, el de índices ofrece las mejores ventajas, sobre todo en los países en que los agricultores constituyen la mayor parte de la población. Sin duda alguna, se dice, el rendimiento promedio utilizado como base de la imposición se aproxima lo más posible a la renta efectivamente devengada a la par que ofrece la ventaja de inducir al agricultor a superar el rendimiento medio empleando al extremo su esfuerzo y habilidad; el sistema en fin está de acuerdo con el principio de igualdad ante el impuesto y limita al mínimo las quejas. Adler recoge este principio y reconoce el poco aprovechamiento que se hace del instrumento tributario en esta materia y aconseja el incremento de su utilización. Algo parecido señala Aníbal Pinto<sup>(27)</sup> y reiteramos que las conclusiones de la Conferencia de Santiago de Chile admiten la utilización de la tributación sobre el patrimonio y en especial sobre los bienes raíces

---

(27) "Trimestre Económico" - Abril - Junio, 1954.

como fórmulas importantes. Tenemos que señalar como inconveniente a este respecto, que en muchos países de Latino América, la tributación sobre los bienes raíces está reservada constitucionalmente a los gobiernos locales, lo que determina en términos también aproximativos la dificultad de que el órgano central pueda establecer una política única, coordinada, de utilización de este sistema tributario.

Ha de tenerse presente que en la Conferencia del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario celebrada en Buenos Aires en 1964 se reconoció "que la renta normal potencial es una base eficiente para la tributación del sector agropecuario".

Y en las conclusiones establece que el "nivel de la renta normal potencial debe fijarse de tal forma que provoque un incentivo acorde con las finalidades que requiere el desarrollo del sector agropecuario. El concepto de renta normal potencial es el que resulta de la renta presuntiva y promedial cíclica que debe producir una explotación agropecuaria, en función de las características del suelo, clima y dimensión, con la aplicación de cantidades normales de capital, dedicación normal del factor trabajo y técnicas ni muy avanzadas ni muy primitivas".

El desarrollo económico no es ni puede ser un problema de palabras. Es en realidad una ecuación de hechos. Supone necesariamente un cambio de mentalidad de todos los componentes de la sociedad y en las clases dirigentes. Representa en los hechos un nuevo "contrato social" en donde algunos deben sacrificar algo de su prosperidad presente para que se alcance una felicidad mayor para muchos que ahora no la tienen. Y ese cambio de mentalidad es difícil de pensarlo y de llevarlo a la práctica. Nos vienen al efecto a la memoria, algunas frases empleadas por Jarach al exponer su trabajo y cuando se refiere al impuesto al patrimonio propuesto en la Argentina en 1962 y derogado sin llegarse a su aplicación.

Decía entonces Jarach: "a pesar de la moderación de su tasa y de la falta de progresión, el impuesto ha encontrado una extraordinaria resistencia en todas las entidades representativas de intereses económicos, que no han titubeado en definirlo "impuesto al capital" y en considerarlo un peligroso antecedente.

"Contra este tipo de argumentaciones, enriquecidas por slogans como "el afán fiscalista" o la "voracidad fiscal" no hay posibilidad de discusión".

## VII

### EL SECTOR PUBLICO DEL URUGUAY

La actividad pública en el Uruguay (gastos e ingresos públicos) se desarrolla a través de cuatro sectores:

- Rentas Generales
- Cuentas y Fondos Extrapresupuestales y Rentas Afectadas.
- Gobiernos Departamentales.
- Entes autónomos y servicios descentralizados de carácter comercial e industrial.

Veremos la composición y características de cada uno de los mencionados sectores, pero hemos de advertir con anterioridad:

- 1º) Entre las cuentas y fondos extrapresupuestales, a los efectos de la confección de los cuadros numéricos anejos, hemos separado también las llamadas Rentas Afectadas que son contabilizadas por la Contaduría General de la Nación.
- 2º) El grupo de entes autónomos y servicios descentralizados comprende el dominio comercial e industrial del Estado, financiado prácticamente con precios. En consecuencia no incluimos esas cifras en el total de ingresos del sector público por no involucrar ingresos tributarios. En cambio aparecen en los respectivos grupos los ingresos que financian subsidios a diversos entes (Soyp, Afe, Pluna, Ose, etc.).
- 3º) La preparación de las cifras correspondientes a cada uno de los sectores identificados ha requerido un esfuerzo especial por la natural estructura de cada uno y la diversidad de fuentes. En especial ha sido particularmente difícil obtener la información seriada de los in-

gresos correspondientes a cuentas y fondos extrapresupuestales y de diversos gobiernos departamentales.

Sin embargo se ha conformado, a veces con datos estimados, la serie de ingresos para todos ellos, lo que permite, por primera vez en el país, tener una idea global de los ingresos públicos.

---

## I) RENTAS GENERALES

Comprende los recursos necesarios para cubrir el Presupuesto General que incluye los sueldos y gastos de los tres Poderes del Estado (Legislativo, Ejecutivo y Judicial), también los de diversos Entes autónomos y Servicios Descentralizados de carácter administrativo y cultural (Universidad de la República, Universidad del Trabajo, Enseñanza Primaria, Enseñanza Secundaria, Tribunal de Cuentas, Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Corte Electoral, Junta Electoral, etc.). Asimismo se incluyen en el Presupuesto General el servicio de amortización e intereses de la deuda pública, subvenciones a instituciones públicas y privadas nacionales y extranjeras, aporte patronal a la Caja de Jubilaciones Civiles, pago de asignaciones familiares a funcionarios públicos, etc.

En el anexo N° 1 hemos clasificado los ingresos destinados a la cobertura de los gastos públicos del sector.

## II) CUENTAS Y FONDOS EXTRA PRESUPUESTALES Y RENTAS AFECTADAS

### — Cuentas y Fondos Extrapresupuestales.—

Hemos ubicado aquí una gran cantidad de organismos y fondos creados por leyes especiales y según el detalle que luce en el anexo N° 2.

En primer lugar encontramos las tres Cajas de Jubilaciones estatales (Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Industria y Comercio; Caja de Jubilaciones y Pensiones Civiles y Escolares; y Caja de Jubilaciones y Pensiones de los Trabajadores Rurales, Domésticos y de Pensiones a la Vejez). Debe señalarse que en

este grupo, con respecto a los organismos de previsión social se comprenden los gastos por concepto de atención de pasividades y beneficios sociales, por cuanto los gastos de administración y gastos de gestión están considerados dentro del Presupuesto General.

Sin embargo y a los efectos de nuestro análisis, hemos optado por atenernos a la situación jurídica, por lo que en el primer análisis las cifras por concepto de gastos de gestión (y los ingresos que los cubren) aparecen duplicados en todos los años. Posteriormente en el estudio específico de los años 1961, 1962 y 1963 procederemos a la depuración de las cifras, para llegar a valores netos.

La Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Industria y Comercio comprende prácticamente todos los trabajadores de la actividad privada, incluso los patronos de empresas. La Caja de Jubilaciones Civiles y Escolares abarca a todos los funcionarios del Estado, de los gobiernos departamentales, y de los Entes Autónomos, con excepción de los Bancos Oficiales. La Caja de Jubilaciones y Pensiones de los Trabajadores Rurales, Domésticos y de Pensiones a la Vejez, como su nombre lo indica, comprende el pago de beneficios sociales, fundamentalmente jubilaciones y pensiones a los trabajadores del campo y del servicio doméstico, así como en el caso de las Pensiones a la Vejez, los beneficios que se sirven a ancianos e indigentes.

Los tres conceptos que hemos expuesto comprenden el grupo mayoritario dentro del sector de las Cuentas y Fondos Extra Presupuesto a que nos hemos referido. En los Anexos N° 2A, 2B, 2C, 2D, y 2E se analizan las cifras de ingresos para las tres Cajas mencionadas.

Otro concepto fundamental de este sector está representado por el llamado Fondo de Detracciones y Recargos, que surge con la ley N° 12.670 de 17 de diciembre de 1959 y que se cubre fundamentalmente a través de los recargos a las importaciones y detracciones a las exportaciones. Los ingresos así obtenidos se destinan a subsidios para mantenimiento de precios de artículos de primera necesidad, subsidios a los gastos del Estado, e inversiones (fundamentalmente en el sector agropecuario y en obras

públicas, tanto nacionales como municipales). Este Fondo sustituye al de Diferencias de Cambio.

Otra cuenta extrapresupuestal de relevancia es el llamado Tesoro de Obras Públicas. Se trata de recursos que se destinan, como su nombre lo indica, a obras de ese carácter en todo el país a través del Ministerio de Obras Públicas y surge con la ley del 28 de diciembre de 1944 consolidándose en la ley de 23 de noviembre de 1961. Las cifras de ingresos del Tesoro de Obras Públicas se analizan en el Anexo N° 2F.

Las restantes cuentas y fondos que integran este grupo son de menor importancia cuantitativa. En primer lugar encontramos el Instituto Nacional de Viviendas Económicas, creado por la ley N° 10.837 de 21 de Octubre de 1946. Fue el primer intento hecho para atender inversiones a través fundamentalmente de recursos impositivos, destinados a la construcción de viviendas de tipo económico. Las cifras de ingresos se analizan en el anexo N° 2J.

También ubicamos en este sector a dos organismos (la Caja de Compensaciones por Desocupación en la Industria Frigorífica, creada por la ley N° 12.562 de 12 de diciembre de 1944 y la Caja de Compensaciones por Desocupación en las Barracas de Lanás, Cueros y Afines, creada por la ley N° 10.681 de 10 de diciembre de 1945).

Al respecto cabe consignar que en nuestro país existe a partir de la ley de 23 de octubre de 1958 el Seguro General de Desocupación, que es atendido por la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Industria y Comercio. Desde antes entonces estaban vigentes los seguros parciales de desocupación, para las actividades que señalamos y atendidos por los citados servicios descentralizados con recursos propios y cuyo análisis se practica en los anexos N° 2G y 2H respectivamente.

Finalmente encontramos en este grupo a la Comisión Honoraria para la Lucha Antituberculosa, creada por la ley de 9 de enero de 1946 y cuyas cifras se detallan en el Anexo N° I.

#### — Rentas Afectadas.—

En el anexo N° 3 se expone el detalle de los recursos com-

prendidos en este rubro. En realidad corresponde incluirlos como cuentas y fondos extrapresupuestales, pero por razones metodológicas y por derivar de datos oficiales de la Contaduría de la Nación los exponemos por separado en los cuadros numéricos.

### III) GOBIERNOS DEPARTAMENTALES

En el anexo N° 4 determinamos las cifras de ingresos totales de los 19 gobiernos departamentales, que constitucionalmente se manejan con recursos propios y con participación en tributos nacionales.

### IV) ENTES AUTONOMOS Y SERVICIOS DESCENTRALIZADOS DE CARACTER COMERCIAL E INDUSTRIAL

Comprende fundamentalmente los ingresos derivados de precios por suministro de bienes y servicios de todos los entes autónomos y servicios descentralizados del dominio comercial e industrial del Estado y afectados básicamente a la cobertura de los gastos de los mismos, a saber:

- Banco de la República O. del Uruguay.
- UTE (Usinas y Teléfonos del Estado).
- ANCAP (Administración Nacional de Combustibles, Alcohol y Portland)
- AFE (Administración de Ferrocarriles del Estado).
- PLUNA (Primeras Líneas Uruguayas de Navegación Aérea)
- Banco de Seguros del Estado.
- Banco Hipotecario
- OSE (Obras Sanitarias del Estado)
- Instituto Nacional de Colonización.
- ANP (Administración Nacional de Puertos)
- SOYP (Servicio Oceanográfico y de Pesca).

A los efectos del trabajo, y según se dijo antes, hemos de dejar de lado los ingresos de dichos organismos, básicamente precios públicos o políticos de acuerdo a las posiciones de Einaudi y Seligman. Sólo incorporamos los subsidios netos derivados de impuestos e ingresos de Rentas Generales y Afectadas, que viene a constituir de tal modo el impacto tributario que debe ser considerado.

En el anexo N° 5 hemos resumido los ingresos brutos de estos distintos sectores, entre los años 1957 y 1963, y cuyas cifras son las siguientes (en millones de pesos):

1957 .....	\$ 1.478
1958 .....	" 1.658
1959 .....	" 2.078
1960 .....	" 3.615
1961 .....	" 4.994
1962 .....	" 5.321
1963 .....	" 6.228

Con respecto a las cifras anteriores establecemos las siguientes apreciaciones de significación:

1º) Se trata de ingresos públicos afectados en su caso a la cobertura de los gastos incluidos en cada uno de los sectores que hemos analizado. No se comprenden en esas cifras los ingresos de organismos semipúblicos o gremiales privados con fines públicos, como alguien los ha llamado, por ejemplo las Cajas de Asignaciones Familiares, que prestan el servicio de pago de compensaciones por hijo y otros beneficios adicionales (asistencia médica), a toda la actividad privada y que para el año 1963 alcanzaban una cifra cercana a los \$ 210.000.000.00.

2º) Tampoco incluimos en nuestras cifras las de la Caja de Jubilaciones Bancarias, que comprende a todos los funcionarios de la actividad bancaria privada y oficial. Asimismo hemos descartado los ingresos de la Caja de Jubilaciones Notariales que comprende a todos los escribanos y los de la Caja de Jubilaciones de los Profesionales Universitarios. Tampoco se incluyen los ingresos de organismos municipales como AMDET (Administración Municipal de Transportes Colectivos de Montevideo), y especiales como el Frigorífico Nacional (un organismo de naturaleza semipública) y la CONAPROLE (Cooperativa Nacional de Productores de Leche).

3º) Las cifras a que hemos arribado responden a ingresos del tipo ordinario (impuestos, tasas, contribuciones de mejoras, precios, intereses, etc.). No incluimos en ellos los recursos extraordinarios, afectados a planes, obras e inversiones y atendidos fundamentalmente con préstamos de organismos internacionales y emisión de deuda pública.

4º) Se trata de cifras brutas, es decir, que en este terreno no hemos realizado compensaciones de especie alguna. Conviene señalar esto, por cuanto en los totales a que se ha llegado existen importes que se duplican, a saber entre otros:

- a) entre los gastos del Presupuesto General y de los gobiernos locales encontramos por ejemplo los aportes patronales y obreros a la Caja Civil. Por su parte los ingresos de dichos organismos incluyen los necesarios destinados a solventar esos aportes a la Caja Civil, de tal modo que esas cifras aparecerían repetidas entonces entre los ingresos de la propia Caja Civil.
- b) contribuciones del Fondo de Dedicaciones y Recargos a Rentas Generales y a determinados organismos autónomos y a los gobiernos departamentales.

Sobre la base de estas últimas precisiones hemos llegado a la formulación de cuadros conteniendo el total bruto de ingresos públicos del Uruguay clasificados por organismo y por tipo de ingreso para el período comprendido entre los años 1957 y 1963 (Anexos N° 6 a 9) y de ingresos netos, es decir, depurados de duplicaciones y transferencias para los años 1961 a 1963 (Anexos 10 y 11).



## VIII

### METODOLOGIA SEGUIDA PARA LA CONFECCION DE LOS CUADROS ESTADISTICOS

1. En primer lugar se procedió a relevar las cifras brutas de ingresos públicos de los sectores identificados (Rentas Generales, Rentas de Fondos y Cuentas Extrapresupuestales y de Rentas Afectadas y Gobiernos Locales) las que se resumen en los Anexos 1 a 4 respectivamente. En dos los casos el período considerado comprende los años 1957 a 1963 inclusive. No se ha unificado en este relevamiento previo el criterio de clasificación, sino que se ha seguido el que responde a la estructura primaria que surge de la información de cada organismo.
2. En el Anexo N° 5 se establece el primer resumen global por sector de ingresos brutos.
3. En los Anexos Nos 6, 7, 8 y 9 se ha procedido a unificar los ingresos brutos de todos los sectores siguiendo un criterio único de clasificación. A tales efectos se ha tomado en cuenta la fórmula empleada por el Ministerio de Hacienda para los ingresos de Rentas Generales, que asume una doble forma: por tipo de ingreso y dentro de los impuestos por el impacto de la carga.

En los referidos Anexos se han combinado los criterios de clasificación teniendo presente 3 aspectos: los organismos, la naturaleza del ingreso y (en el caso de los impuestos) el impacto. Si bien la clasificación impositiva actual del Ministerio de Hacienda (surgida en 1950) no tiene una gran utilidad en cuanto a las especulaciones económicas que puedan formularse

sobre los mismos, hemos adaptado la misma a las conclusiones económicas del trabajo.

4. En los Anexos Nos 10 y 11 hemos finalmente resumido las clasificaciones, pero referidas a ingresos netos, para los años 1961, 1962 y 1963. A tales efectos y de acuerdo a lo que se expone en el Anexo N° 12 descartamos las duplicaciones, transferencias y partidas que se repiten de organismo a organismo, y hemos llegado a la formulación de una clasificación uniforme de ingresos netos del sector público, identificando cada tipo específico de impuesto, con la finalidad de estudiar con atención su estructura, incidencia y efecto económico-financiero-social.

Con base a los anexos Nos 10. y 11 hemos determinado el total de ingresos ordinarios netos del sector público (excluidos los entes del dominio comercial e industrial del Estado) para los años 1961 a 1963. Hemos procedido al análisis de dichos ingresos, a cuyos efectos se separan los mismos en dos grupos (impuestos y otros ingresos) y dentro de los impuestos hemos clasificado los mismos de acuerdo al criterio que sigue el Ministerio de Hacienda desde 1950 para los de Rentas Generales.

Con esa misma base se clasificaron luego los impuestos de acuerdo a su objeto, llegándose a las siguientes cifras:

#### CLASIFICACION DE IMPUESTOS POR SU OBJETO

(en millones de pesos)

	1961	%	1962	%	1963	%
<b>A) Sobre el Capital y Patrimonio.</b>						
—Contribución Inmobiliaria, Mayor valor, Sobre tasa Territorial. Alumbrado y Salubridad ..	310	63	266	65	352	66
—Sustituto del de Herencias. Capital de S.A. y de Resp. Ltda. ....	52	10	52	13	85	16
—Herencias y Donaciones	41	9	53	13	77	15
—Patente de Giro .....	88	18	32	9	8	3
<b>TOTAL</b>	<b>491</b>	<b>100</b>	<b>403</b>	<b>100</b>	<b>532</b>	<b>100</b>

	1961	%	1962	%	1963	%
<b>B) Sobre Rentas y Utilidades</b>						
—Rentas Ind. y Comercio .....	—	—	62	43	44	37
—Soc. de Capital, Actividades Financieras y Super Rentas .....	12	10	21	15	35	29
—Personas físicas .....	1	1	5	3	20	17
—Ganancias Elevadas y 2 por ciento .....	102	89	57	39	20	17
<b>TOTAL</b>	<b>115</b>	<b>100</b>	<b>145</b>	<b>100</b>	<b>119</b>	<b>100</b>
<b>C) Sobre Actos, Ventas y Consumos.</b>						
—Comercio Exterior Imp.	393	21	401	21	448	19
—Comercio Exterior Exp.	377	20	284	15	479	20
<b>Sub Total Com. Ext.</b>	<b>770</b>	<b>41</b>	<b>685</b>	<b>36</b>	<b>927</b>	<b>39</b>
—Específicos al consumo	321	17	387	21	462	20
—Ventas y Transacciones	241	13	242	13	318	14
—Timbres y Papel Sellado	219	12	201	11	211	9
—Bancos .....	51	3	52	2	45	2
—Cables y Giros Bancarios .....	73	4	76	4	54	2
—Préstamos, Garantías y Cheques .....			31	2	67	3
—Transacciones Rurales .	24	1	34	2	48	2
—Transacciones Inmobil.	48	2	48	2	48	2
—Arrendamientos .....	13	—	21	1	24	1
—Suntuarios .....	17	1	25	1	32	1
—Patentes de Rodados .	50	3	44	2	50	2
—Carreras, Loterías y Quinielas .....	66	3	60	3	69	3
<b>TOTAL</b>	<b>1.893</b>	<b>100</b>	<b>1.906</b>	<b>100</b>	<b>2.355</b>	<b>100</b>
<b>D) Varios sin clasificación</b>	<b>82</b>	<b>100</b>	<b>84</b>	<b>100</b>	<b>81</b>	<b>100</b>
<b>E) Aportaciones Jubilatorias.</b>						
—Obreros y empleados ..	439	52	555	53	745	52
—Patronales .....	408	48	493	47	691	48
<b>TOTAL</b>	<b>847</b>	<b>100</b>	<b>1.048</b>	<b>100</b>	<b>1.436</b>	<b>100</b>

## RESUMEN IMPUESTOS (28)

	1961	%	1962	%	1963	%
A) Sobre Capital y Patrimonio .....	491	14	403	11	532	12
B) Sobre Rentas y Utilidades	115	3	145	4	119	3
C) Sobre Actos, Ventas y consumos .....	1.893	55	1.906	53	2.355	52
D) Varios sin clasificar ....	82	3	84	3	81	1
<b>Sub Total</b>	<b>2.581</b>	<b>75</b>	<b>2.538</b>	<b>71</b>	<b>3.087</b>	<b>68</b>
E) Aportaciones jubilatorias .	847	25	1.048	29	1.436	32
<b>TOTALES</b>	<b>3.428</b>	<b>100</b>	<b>3.586</b>	<b>100</b>	<b>4.523</b>	<b>100</b>

### ANALISIS DE IMPUESTOS DEL URUGUAY

#### A) SOBRE EL CAPITAL Y PATRIMONIO

##### I) Patente de Giro.

Este impuesto de larga data en el sistema tributario uruguayo fue derogado por la ley N° 13.032 de 7 de diciembre de 1961 y sustituido por el impuesto a las rentas de la industria y comercio.

El viejo impuesto de Patente de Giro, tenía una estructura híbrida, por cuanto en ocasiones adquiría la forma de un gravamen sobre parte del activo de las empresas comerciales e industriales (1% en caso de industrias y 1½% tratándose de comercios) en otros la forma de un impuesto sobre los ingresos brutos de ciertas actividades (bancos, comisionistas) y en otras, verdaderas licencias o permisos (licencia para expendios de bebidas alcohólicas, timbres a determinados profesionales, etc.).

(28) En "Revue de Science et Legislation Financière", (Octubre 1963, pág. 579), Ch. Campet señala que en los 6 países integrantes del Tratado de Roma, la participación relativa en los ingresos totales de los diversos tipos de impuestos es la siguiente:

	Francia	Italia	Bélgica	Alemania	Luxemburgo	Países Bajos
Impuestos sobre la renta ....	35	27	41	48	61	55
Impuestos Ventas y Consumos	59	66	53	47	35	40
Impuestos sobre el Capital ..	6	7	6	5	4	5
	100	100	100	100	100	100

## **II) Impuesto Sustitutivo del de Herencias.**

Creado por el art. 42 bis de la ley N° 3.648 de 16 de julio de 1910 este impuesto ha sufrido diversas variantes en su estructura. Su conformación actual deriva de lo establecido por el art. 29 de la ley N° 13.032 de 7 de diciembre de 1961.

El impuesto grava con la tasa del 8,5 o/oo (ocho y medio por mil), el capital fiscal al cierre del ejercicio económico de las sociedades anónimas, en comandita por acciones por parte del capital accionario, de las sociedades personales por parte de las personas jurídicas de derecho privado del exterior que las integren, y de las sociedades o agencias de personas jurídicas de derecho privado del exterior por el capital fiscal que tengan en el país.

Este impuesto, como su nombre lo indica, sustituye al de herencias y grava a los capitales de personas jurídicas como forma de evitar la evasión del impuesto herencial de las personas físicas.

Se trata de un impuesto de estructura estática, es decir que alcanza el capital al cierre del ejercicio. Cabe señalar que el Pasivo se integra además con las deudas que puedan surgir de la distribución de utilidades (dividendos y participación de Directores y Síndico).

## **III) Contribución Inmobiliaria.**

Es el clásico impuesto territorial. Luego de la Constitución de 1952 este impuesto quedó bajo la administración de los gobiernos locales y su producido se vierte a ellos en forma íntegra. La norma constitucional sólo exceptúa de esta afectación a los adicionales nacionales y a las mejoras de la propiedad rural.

La interpretación de las normas constitucionales ha dado motivo a muchos problemas. En primer lugar debe establecerse que el valor oficial de la tierra, es fijado por una oficina dependiente del Poder Ejecutivo (Dirección General de Catastro y Administración de Inmuebles Nacionales). Ello ha determinado que los gobiernos departamentales, para evitar la acción de inconstitucionalidad, hayan dejado inmóviles los aforos de la propiedad y han optado sucesivamente por aumentar las tasas del impuesto territorial. De tal manera fiscalmente se benefician pero perju-

dican a Rentas Generales, ya que los adicionales nacionales, como es lógico se vinculan al aforo.

El otro problema difícil es el que se refiere a la extensión del concepto "adicional" utilizado por el constituyente. Parece razonable pensar que la norma es reservar a los gobiernos locales la administración y percepción del impuesto territorial sobre los bienes esituados en su jurisdicción (específicamente la contribución inmobiliaria). En tal caso el impuesto a la tierra, en términos generales, quedaría siempre bajo la administración del gobierno nacional.

El impuesto es recaudado por la Oficina de Impuestos Directos, salvo el de Montevideo, que a partir del ejercicio 1964 se recauda directamente por el Concejo Departamental.

El tributo alcanza notables variaciones de departamento a departamento manteniéndose una distinción clásica entre inmuebles urbanos y rurales y estableciéndose por separado la liquidación de adicionales nacionales y departamentales <sup>(29)</sup>.

El Instituto de la Hacienda Pública ha preparado un trabajo muy completo acerca de los gravámenes nacionales y departamentales, clasificados por oficinas recaudadoras, donde se halla un detalle analítico del tributo territorial.

Existe variedad de regímenes en base a tasas proporcionales y progresivas y la gravabilidad del tributo en ocasiones es mayor en los inmuebles urbanos que en los rurales. Tratándose de tasas progresivas el impuesto por regla general alcanza límites más fuertes en los rurales.

Entre las exoneraciones legales sobresalen las que se refieren a las propiedades del Estado (muchos gobiernos departamentales han eliminado las relativas a los entes comerciales e industriales), así como las de vivienda nueva, construcciones, etc.

Las dificultades financieras de los gobiernos locales han determinado que muchos de ellos establecieran el impuesto sobre bases de personalización, gravando a los propietarios por el total

---

(29) En el proyecto de reforma de las estructuras agrarias del Uruguay, presentado por el Ministerio de Ganadería y Agricultura en 1964, se realiza un acertado estudio comparativo de los sistemas impositivos nacionales y departamentales, sobre la tierra.

de hectáreas poseídas en el Departamento. Parece indudable según dijimos que una interpretación lógica de la norma constitucional conduce a negar la validez de ese criterio, por cuanto el tributo reservado a la potestad departamental no puede ser otro que el clásico impuesto territorial de naturaleza real. Lo contrario supone colocar buena parte de la política tributaria global en manos de cada gobierno departamental.

#### IV) Sobretasa territorial.

Este impuesto, creado en 1919, constituye un gravamen de tipo semí personal, afectando al total de inmuebles poseídos por una misma persona física o jurídica y que se gradúa sobre el valor de aforo de acuerdo a esta escala:

Hasta		\$	100.000	.....	Exentas
De	\$	100.000	a "	200.000	..... 10 o/oo
"	"	200.000	" "	300.000	..... 11 "
"	"	300.000	" "	400.000	..... 12 "
"	"	400.000	" "	500.000	..... 13 "
"	"	500.000	" "	600.000	..... 15 "
"	"	600.000	" "	700.000	..... 17 "
"	"	700.000	" "	800.000	..... 19 "
"	"	800.000	" "	900.000	..... 21 "
"	"	900.000	" "	1.000.000	..... 24 "
"	"	1.000.000	" "	1.500.000	..... 26 "
" más de "		1.500.000	.....		40 "

Están exonerados del impuesto los propietarios, por el bien en que se domicilien, siempre que el valor imponible del mismo no supere los \$ 150.000.00. Por los demás bienes raíces que posean pagarán una cuota anual del 10 o/oo sobre el valor imponible hasta \$ 200.000. Sobre el excedente se aplicará la escala a partir de los \$ 200.000.

Esta exoneración establecida por la ley N° 13.032 de 7 diciembre de 1961 afectó profundamente el producido del impuesto, por consecuencia de varios factores concurrentes a saber:

- a) Muchos contribuyentes quedaron por debajo del mínimo no imponible.

- b) Se reduce el efecto de las tasas progresivas, al disminuir el monto imponible.

Este impuesto ha sido desvirtuado en su aplicación por la existencia de sociedades anónimas con acciones al portador lo que permite dividir jurídicamente en varias personas jurídicas las posesiones territoriales que económicamente son de una sola.

#### V) **Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.**

Es un impuesto que grava las transmisiones de bienes inter vivos (entre personas llamadas a heredarse) y por causa de muerte.

El impuesto asume una doble característica:

- a) En primer lugar y fundamentalmente, grava a las hijuelas, o cuotas partes transmitidas. El impuesto oscila entre el 3 % y el 56 % y se gradúa de acuerdo al monto transmitido y al parentesco de las partes.
- b) Existe asimismo un gravamen general sobre el monto total transmitido.

Los bienes inmuebles se avalúan a los efectos del impuesto según el aforo íntegro para el pago del impuesto territorial (valor de planilla más el 25%) y luego ese valor se actualiza según coeficientes fijados de acuerdo a la antigüedad del aforo.

#### VI) **Mayor Valor. Trasmisiones Inmobiliarias y Afines.**

Las operaciones de compra-venta de inmuebles estuvieron gravadas durante largo tiempo por dos impuestos específicos (el llamado impuesto universitario y el de mayor valor). En casos de inmuebles rurales se agregaba otro gravamen especial.

La ley N° 13.032 de 7 de diciembre de 1961, unificó los mismos en un solo impuesto, que se denominó Impuesto a las Trasmisiones Inmobiliarias y Afines, que comprende como hechos imponibles a las enajenaciones a título oneroso, las sentencias declarativas de prescripción adquisitiva y las cesiones de derecho posesorios y sucesorios de bienes inmuebles. El impuesto es actualmente del 16 % sobre el valor fiscal, el que se determina actualizando el aforo íntegro para el pago del impuesto territorial (o sea aforo de pla-

nilla más el 25%) que el inmueble tenga, de acuerdo a la siguiente escala:

Antigüedad del aforo (Proporcionado por la Dirección General de Catastro)	Factor de actualización
Hasta 1 año .....	1.5
De más de 1 año hasta 2 .....	1.7
De más de 2 años hasta 3 .....	2.
De más de 3 años hasta 4 .....	2.3
De más de 4 años hasta 5 .....	2.6
De más de 5 años hasta 6 .....	3.
De más de 6 años hasta 7 .....	3.4
De más de 7 años hasta 8 .....	3.8
De más de 8 años hasta 9 .....	4.2
De más de 9 años hasta 10 .....	4.6
De más de 10 .....	5.

Tratándose de inmueble rurales la tasa del impuesto es del 18 por ciento.

#### VII) Impuesto al patrimonio.

Creado por una sola vez con la ley N° 13.241 de 31 de enero de 1964, el impuesto gravó con una tasa del 1.33 % el patrimonio de las personas físicas, sucesiones indivisas y personas jurídicas de derecho privado. Están exonerados quienes tengan un patrimonio inferior a \$ 300.000, salvo las Sociedades Anónimas que pagan el impuesto cualquiera sea su Patrimonio.

El Patrimonio se fija por diferencia entre Activo y Pasivo. Para las personas físicas y sucesiones se aplican en principio las normas legales y reglamentarias establecidas para el impuesto a las herencias, legados y donaciones; tratándose de bienes gananciales (de ambos cónyuges) cada cónyuge imputa los bienes propios y la cuota parte de los gananciales. En el caso de personas jurídicas de derecho privado se aplican las normas del Impuesto Sustitutivo del de Herencias. (salvo tratándose de entidades industriales en las cuales no se computa el revalúo fiscal del activo fijo).

El impuesto es de naturaleza estática y en caso de ser establecido con carácter permanente deberá necesariamente ser modifi-

cado en este sentido por cuanto sería de fácil evasión. Algunas disposiciones específicas introducidas en la etapa parlamentaria (no consideración en el Activo de las empresas industriales y comerciales del reavalúo fiscal de los bienes del Activo Fijo), diferencian el "capital", del que se toma para la aplicación del impuesto sustitutivo del de Herencias (tratándose de Sociedades Anónimas).

## **B) SOBRE RENTAS Y UTILIDADES**

### **Sistema de Impuesto a la Renta**

El sistema de imposición a la renta se introduce en el Uruguay con la ley 12.804 de 30 de noviembre de 1960 y se complementa con las leyes 13.032 de 7 de diciembre de 1961 y N° 13.241 de 31 de diciembre de 1964.

El sistema comprende en la actualidad los siguientes impuestos:

- I) a las personas físicas
- II) a las sociedades de capital
- III) a la industria y comercio
- IV) a las super rentas
- V) a las actividades financieras.

#### **I) Impuesto a la renta de las personas físicas.**

Tras numerosos intentos que no plasmaron en leyes, el impuesto se implanta a partir del 1° de julio de 1961, por consecuencia de la ley N° 12.804 de 30 de noviembre de 1960. Sin embargo la ley básica, que estructura el impuesto con carácter definitivo, lo fue la N° 13.032 de 7 de diciembre de 1961.

En el estado actual el impuesto a las personas físicas asume la forma de un gravamen global, de tasas progresivas sobre las rentas de fuente uruguaya de las personas físicas, sucesiones indivisas y núcleos familiares.

El núcleo familiar es una figura jurídico-económica, creada por el legislador con la finalidad de favorecer la situación del contribuyente en determinadas condiciones.

Existen dos posibilidades, aún cuando ambas preceptivas, de constitución de núcleo familiar, a saber:

- a) cónyuges que vivan conjuntamente. Ambos son componentes.
- b) persona capaz, soltera, viuda, separada o divorciada, que tenga a su cargo uno o más dependientes que vivan con él. En tal caso uno de los dependientes pasa a constituirse en componente del núcleo.

El “componente” caracteriza al núcleo familiar y asume la responsabilidad jurídica frente al Estado por el cumplimiento de la obligación tributaria.

El concepto de dependiente viene dado por la ley, entendiéndose por tales a determinados parientes del contribuyente o de su cónyuge, que estén a cargo de aquél, se domicilien en el país y sus respectivas rentas totales no superen los \$ 6.000.00 anuales. El concepto de componente no está definido en la ley pero puede asimilarse al de toda persona física con renta total anual superior a \$ 6.000.00.

El primer aspecto que corresponde señalar, es que el impuesto alcanza sólo a un concepto restringido de renta, es decir no grava a los incrementos patrimoniales (“capital gains”) lo que reduce su equilibrio y justicia, al no existir tampoco en estos momentos impuestos específicos a las ganancias eventuales y al mayor valor.

Al igual que la legislación argentina, en el sistema uruguayo se clasifican las rentas en categorías, que en nuestro caso son seis, (inmobiliaria, mobiliaria, industria y comercio, agropecuaria, personal y profesional). La imputación de las rentas se realiza a cada categoría en atención al factor productivo predominante — capital o trabajo— que da origen a la renta. Así, cuando el capital resulta ser dicho factor predominante, las rentas se incluyen en las categorías inmobiliaria y mobiliaria según los casos. Cuando el factor productivo básico lo es el trabajo personal, la renta se imputa a las categorías personal o profesional. Cuando no existe un factor predominante o en todos los demás casos, la renta se incluye en las categorías industria y comercio o agropecuaria.

Dentro de cada categoría se distinguen tres tipos de renta:

- a) renta bruta o nominal.

- b) renta neta, equivalente a la renta bruta menos los gastos necesarios para obtenerla y conservarla.
- c) renta neta gravada, resultante de deducir de la renta neta aquéllas declaradas exentas por la ley en atención fundamentalmente a razones de interés económico-social.

La suma de las rentas netas gravadas de todas las categorías, pertenecientes a la persona física individual o a los integrantes del núcleo familiar, constituye la renta total. Aquí comienza la personalización del impuesto. A la renta total se le practican dos tipos de deducciones.

- a) Gastos familiares de enfermedad, alquiler, donaciones ,etc. así como las sumas invertidas en la adquisición de títulos hipotecarios y en la construcción de viviendas, dando lugar así a la obtención de la renta líquida; y
- b) el mínimo no imponible, que es de \$ 30.000 para cada componente y de \$ 6.000 para cada dependiente del núcleo familiar. Se llega así a la renta total gravada.

Debe establecerse que el impuesto tiene un carácter esencialmente finalista, según se expondrá en detalle en su oportunidad. En este sentido corresponde señalar que en tanto las rentas brutas computables en las diversas categorías son reales, ello no ocurre así en la categoría agropecuaria.

En la categoría agropecuaria la renta bruta se determina en forma ficta, según el siguiente esquema:

- a) Se toma el aforo del año 1956 para el pago del impuesto de contribución inmobiliaria. A dicho aforo se le aumenta un 50 % y se tiene el aforo actualizado total y por há. del establecimiento.
- b) Los aforos actualizados por há. se dividen en dos clases: las inferiores a \$ 80.00 y las superiores a esa cifra.
- c) Para los establecimientos con aforos actualizados por há., inferior o iguales a \$80.00, la renta bruta por há. es igual a la suma de los importes de 20 kgs. de carne vacuna en pie y de 4 kgs. de lana. El Poder Ejecutivo fija anualmente esos valores. Para el año civil 1963 el valor es de \$ 68.00 y para 1964 de \$ 94.—.

- d) Para los establecimientos con aforo actualizado por há. superiores a \$ 80.00 la renta bruta por há. es igual al valor de los 20 kgs. de carne y 4 kgs de lana, incrementados en la proporción en que el aforo actualizado se encuentre en relación a 80 (así, por ejemplo, si el aforo actualizado por há. resulta de \$ 160.00, la renta bruta por há. para 1963 será el doble de \$ 68.00, que es el valor fijado por el Poder Ejecutivo para ese año, según se dijo antes).
- e) La renta bruta total del establecimiento resulta de multiplicar la renta bruta por há., por el total de há. afectadas (es decir deduciendo las áreas improductivas, las destinadas a explotaciones forestales y a otras actividades no agropecuarias).
- f) La renta neta total surge de deducir a la renta bruta total un 30 % si se trata del propietario (50 % si se trata de un arrendatario) más los intereses, pérdidas extraordinarias y reinversiones admitidas por la ley.

A los efectos de la liquidación del impuesto, se sigue el régimen francés, esto es, se divide la renta total gravada entre el número de componentes del núcleo familiar y sobre cada parte se aplica la escala de tasas obteniendo así el impuesto correspondiente a cada componente. El impuesto total se obtiene multiplicando el impuesto individual por el número de componentes.

La escala de tasas aplicable sobre la renta total gravada, es la siguiente:

Hasta	\$	25.000	.....	5 %
De más de	"	25.000 a \$	100.000	..... 10 %
De más de	"	100.000 a "	250.000	..... 15 %
De más de	"	250.000 a "	500.000	..... 20 %
De más de	"	500.000 a "	750.000	..... 30 %
De más de	"	750.000 a "	1.000.000	..... 40 %
De más de	"	1.000.000	.....	50 %

Analizaremos seguidamente las características más salientes que ofrece, a nuestro juicio, el impuesto personal en el Uruguay.

- 1º) Es un gravamen benigno. Para dar una idea aproximada acerca de la validez de esta afirmación, hemos preparado

una serie de casos sobre la aplicación del impuesto que señalamos en un cuadro al efecto y partiendo de la renta total.

- 2º) Es un tributo de esencia finalista, con diversas disposiciones que contemplan aspectos de fomento económico-social (exoneraciones, fomento de la construcción, radicación de capitales, reinversiones de utilidades admitidas generosamente en actividades comerciales, industriales y agropecuarias, etc.). Aún cuando el impuesto está en los años de experimentación, parece indispensable encarar la vigorización del sistema atendiendo a una reducción de las exoneraciones y franquicias y a un aumento de las tasas.
- 3º) Debe complementarse el impuesto personal con la existencia de un gravamen independiente sobre las sociedades de capital.
- 4º) El impuesto personal no alcanza por regla general a los incrementos patrimoniales. Esta situación puede con todo admitirse si se implanta definitivamente el impuesto al patrimonio, aún cuando la coexistencia moderada de ambas fórmulas sería aconsejable como solución de control recíproco.

## **II) Impuesto a la renta de las sociedades de capital.**

Este impuesto, que integra el sistema de imposición sobre la renta pero que, además y específicamente, complementa el impuesto personal, alcanza una doble estructura, dada por el art. 68 de la ley N° 12.804 de 30 de noviembre de 1960 (texto del art. 1º de la ley N° 13.032 de 7 de diciembre de 1961).

- a) Impuesto a las Sociedades de Capital constituídas en el país, (anónimas y parte accionaria de las en comandita por acciones). Se grava con una tasa del 15 % las utilidades fiscales del ejercicio no distribuidas que superen el 15 % de las mismas; y
- b) Impuesto a las personas jurídicas de derecho privado constituídas en el exterior. Pagan un 20 % sobre las rentas de fuente uruguaya que se les paguen o acrediten.

	Renta Total (1)	Deducciones Art. 36 (2)	Mínimo no Imponible	Renta Total Gravada	Impuesto a Pagar	Tasa efectiva %		Observaciones
	1	2	3	1 - 2 - 3	4	4 sobre 1		
SOLTERO	50.000	7.500	30.000	12.500	625	1.2	A	(1) La renta total comprende la suma de las rentas gravadas de cada categoría. (2) Se ha estimado un 25 por ciento del mínimo no imponible (10 % por gastos de enfermedad, 10 por ciento por alquiler y 5 % por primas de seguro de vida).
	100.000	7.500	30.000	62.500	5.000	5.	B	
	250.000	7.500	30.000	212.500	25.625	10.2	C	
	500.000	7.500	30.000	462.500	73.650	14.7	D	
	1.000.000	7.500	30.000	962.500	241.500	24.1	E	
	1.500.000	7.500	30.000	1.462.500	487.500	32.5	F	
CASADO	50.000	15.000	60.000	—	—	—	A <sub>1</sub>	
	100.000	15.000	60.000	25.000	1.250	1.	B <sub>1</sub>	
	250.000	15.000	60.000	175.000	17.000	6.8	C <sub>1</sub>	
	500.000	15.000	60.000	425.000	51.250	10.2	D <sub>1</sub>	
	1.000.000	15.000	60.000	925.000	147.000	14.7	E <sub>1</sub>	
	1.500.000	15.000	60.000	1.425.000	289.800	19.3	F <sub>1</sub>	
CASADO CON DOS HIJOS A SU CARGO	50.000	18.000	72.000	—	—	—	A <sub>2</sub>	
	100.000	18.000	72.000	10.000	500	0.5	B <sub>2</sub>	
	250.000	18.000	72.000	160.000	13.500	5.4	C <sub>2</sub>	
	500.000	18.000	72.000	410.000	49.000	9.8	D <sub>2</sub>	
	1.000.000	18.000	72.000	910.000	144.500	14.4	E <sub>2</sub>	
	1.500.000	18.000	72.000	1.410.000	285.500	19.	F <sub>2</sub>	

Este impuesto ha sido concebido como un complemento del impuesto personal según expresamos. En efecto, dada la naturaleza anónima de la mayoría de las sociedades reales, sería muy viable la evasión del impuesto personal de sus integrantes (accionistas por ejemplo) mediante el simple expediente de no distribuir efectivamente dividendos sino de entregar cantidades en préstamo que no serían reembolsadas. A tales efectos la ley admite sólo un 15 % de las utilidades como mínimo no imponible, entendiéndose que ello constituye un aspecto a contemplar para la autocapitalización de las empresas.

La liquidación del impuesto se realiza sobre la base de las rentas de las categorías industria y comercio y agropecuaria en su caso.

Según se dijo antes, la existencia del impuesto en la estructura actual, aún cuando explicable científicamente, debe ser modificada, por cuanto:

- a) no resulta aconsejable desde el punto de vista económico gravar las utilidades no distribuidas; y,
- b) la evasión igualmente se propicia a través de la existencia de acciones al portador, lo que permite su distribución entre varios tenedores fiscalmente no gravados por el impuesto personal, lo que resulta de difícil control en la actualidad para la administración.

### **III) Impuesto a las rentas de la Industria y Comercio.**

Este gravamen se crea por el art. 9 de la ley N° 13.032 de 7 de diciembre de 1961 y sustituye según se dijo al viejo impuesto de Patente de Giro. Luego de la ley 13.241 de 31 de enero de 1964, la estructura del impuesto es la siguiente:

Se grava con una tasa del 6 % las rentas del ejercicio distribuidas o no, de la categoría industria y comercio y de las sociedades de capital. Se hallan exoneradas las rentas de las explotaciones agropecuarias cualquiera sea la forma jurídica que adopten y las de diarios, periódicos, y empresas de radio y televisión.

### **IV) Impuesto a las super rentas.**

Este impuesto nace con la ley N° 12.804 de 30 de noviem-

bre de 1960 y adquiere también su actual estructura con la ley 13.241 de 31 de enero de 1964. Grava las rentas distribuidas o no de la categoría Industria y Comercio y de las sociedades de capital, que superen el 20 % del capital fiscal. Están exoneradas las actividades con capitales inferiores a \$ 500.000.

El impuesto ahora ha adquirido una naturaleza similar al del derogado impuesto a las ganancias elevadas. En efecto, el capital computable es dinámico, es decir se toma al comienzo del ejercicio y se agrega o deduce al mismo el 50 % de las utilidades o pérdidas y los aumentos o disminuciones del capital en el ejercicio.

Debe señalarse asimismo qué, tratándose de explotaciones agropecuarias, las mismas están incluidas en el impuesto cuando se desarrollan bajo forma de sociedades anónimas y en tal caso el capital se ajusta de acuerdo a normas de carácter comercial o industrial y las rentas de acuerdo a las vigentes para la categoría agropecuaria del impuesto a la renta.

Las tasas del impuesto, aplicables por escalonamientos progresionales, son las siguientes:

Rentas netas que superen el 20 % del capital .....	10 %
Rentas netas que superen el 25 % del capital .....	15 %
Rentas netas que superen el 30 % del capital .....	25 %
Rentas netas que superen el 35 % del capital .....	35 %
Rentas netas que superen el 40 % del capital .....	50 %
Rentas netas que superen el 50 % del capital .....	65 %

#### V) **Impuesto a las actividades financieras.**

Se trata de un gravamen adicional al de las rentas de industria y comercio, aplicables a las actividades financieras (es decir aquéllas que realizan directa o indirectamente, por cuenta propia o de terceros, en forma exclusiva o principal, alguna de las siguientes operaciones: recepción de depósitos en dinero; emisión de títulos de ahorro, préstamos, inversiones en otras empresas y en títulos, bonos, acciones y valores similares, cambio y enajenación de inmuebles.

Las tasas aplicables son las siguientes:

Hasta	\$	250.000	.....	10 %
Por el excedente hasta	"	500.000	.....	11 %
Por el excedente hasta	"	750.000	.....	12 %
Por el excedente hasta	"	1.000.000	.....	15 %
Por el excedente de	"	1.000.000	.....	18 %

C) SOBRE ACTOS, VENTAS Y CONSUMOS.

I) **Sobre el Comercio Exterior.**

Representan alrededor del 30 % del total de impuestos (sin incluir aportaciones jubilatorias) y el 19 % del total de ingresos públicos (incluyendo aportaciones jubilatorias). Constituyen el grupo más importante de gravámenes y está representado por los derechos y recargos a la importación y por los impuestos sobre la exportación.

a) **Sobre Importaciones.**

Podemos distinguir dos tipos: los derechos arancelarios (ad valorem y específicos) percibidos por la Dirección Nacional de Aduanas y los recargos, que a modo de trabas cuantitativas, se perciben por el Banco de la República como consecuencia de lo dispuesto por la ley N° 12.670 de 17 de diciembre de 1959. Rápidamente los derechos y recargos van perdiendo su naturaleza proteccionista para alcanzar una finalidad fiscal.

Años	Importaciones (millones)		Derechos Importac. (millones) \$	%
	U\$S	\$ (T.C. 11.00 Para 1964 = 16		
1961	209	2.299	393	18
1962	231	2.541	401	16
1963	177	2.832	448	16

Los recargos oscilan entre el 20 % y el 300 % del valor de la mercadería (generalmente aforo oficial). Por su parte los derechos aduaneros constituyen alrededor del 50 % del valor de aforo.

En todo caso y dados los porcentajes que hemos expuesto precedentemente, surge con toda claridad que los valores de aforo representan un valor inferior al real, aún cuando fueron actualizados en el año 1964.

**b) Sobre exportaciones.**

Están constituídos por derechos aduaneros y fundamentalmente por detracciones percibidas directamente por el Banco de la República. Las detracciones son aplicadas como consecuencia de lo dispuesto por la ley N° 12.670 de 17 de diciembre de 1959.

La incidencia de los impuestos sobre las exportaciones en el volumen total de éstas, es el siguiente:

Años	US\$	Exportaciones (millones)	Derechos Exportac. (millones) \$	%
		\$ (T.C. 11.00 Para 1964 = 16		
1961	174	1.914	337	19
1962	153	1.683	284	18
1963	165	2.640	479	18

**II) Impuestos al consumo.**

Hemos ubicado genéricamente bajo esta denominación a una serie de impuestos específicos sobre determinados bienes, percibidos por la Oficina de Impuestos Internos. Sin embargo, prácticamente todos estos impuestos, por razones de comodidad fiscal, son recaudados en ocasiones anteriores al propio acto del consumo.

Según surge del anexo N° 7 hay tres gravámenes preponderantes en este grupo (a los combustibles, grasas y lubricantes; a los tabacos, cigarros y cigarrillos, y a las bebidas alcohólicas).

**a) Impuestos a los combustibles, grasas y lubricantes.**

El gravamen básico es el impuesto a los combustibles (nafta) que es recaudado directamente por ANCAP, ente oficial que ejerce el monopolio de la refinación del petróleo y luego vertido en la Oficina de Impuestos Internos. Por mucho tiempo el im-

puesto se estableció al litro, pero por ley N° 12.950 de 23 de noviembre de 1961, se optó, a nuestro juicio acertadamente, por modificar la fórmula de imposición, estableciéndola en un porcentaje sobre el precio de venta oficial. El tributo, con relación a la nafta, se fijó inicialmente en el 30 %, lo que incidió favorablemente en el producido (según surge del Anexo N° 7) y por la ley N° 13.241 de 31 de enero de 1964 se llevó al 40 %. Siendo, por ejemplo de \$ 1.76 el precio del litro actual de la nafta supercarburante o "roja", el importe del impuesto por litro es de \$ 0.70. El 53.25 % del producido del tributo se destina al Tesoro de Obras Públicas.

**b) Impuesto a los tabacos, cigarrros y cigarrillos.**

El más importante del grupo está representado por el impuesto a los cigarrillos. A partir de la ley N° 12.804 de 30 de noviembre de 1960, el impuesto se fijó en un porcentaje sobre el precio de venta, percibido por estampillas directamente del productor o fabricante e ingresado en la Oficina de Impuestos Internos.

La tasa actual del impuesto alcanza al 41,3 %.

Si bien es cierto que el gravamen interno sobre este tipo de bienes es universal, debe tenerse presente que la incidencia del mismo (unido al impuesto a las entradas brutas) lo hace pesado en grado de estimular la evasión legítima del mismo a través del contrabando.

**c) Impuesto a las bebidas alcohólicas en general.**

En este grupo reconocemos impuestos específicos a los alcoholes, sidras, grasas, y bebidas alcohólicas en general, percibidas por la Oficina de Impuestos Internos.

El gravamen principal se aplica en dos formas:

- 1) A razón de 0.04 por grado alcohólico o fracción de grado por litro, pagadero mediante estampillas por el importador o fabricante.
- 2) Un impuesto del 44 % sobre el precio de venta, abonado tegramente del importador o fabricante, pero se aplica mediante declaración jurada. El tributo se percibe ín-

al régimen de valor agregado en las ventas a minoristas y entre minoristas. (Decreto de 10 de enero de 1961).

### III) Impuesto a las Ventas y Transacciones.

Este impuesto, creado por la ley N° 10.054 de 30 de setiembre de 1941, y actualmente recaudado por la Oficina del Impuesto a la Renta, constituye uno de los impuestos más importantes, en atención a su producido e individualmente considerado, en el sistema tributario.

A la tasa del 7% se percibe mediante declaración jurada anual de los importadores o fabricantes y con pago mensual aplicándose únicamente en la primera etapa de la comercialización. Existen numerosas exoneraciones; entre ellas, las más importantes son las ventas de:

- a) exportaciones en general (incluso envases de las mismas)
- b) materiales de construcción.
- c) cigarrillos y bebidas alcohólicas.
- d) diarios, periódicos y las revistas y libros de uso docente y cultural.
- e) artículos de primera necesidad.
- f) vehículos destinados al servicio de transporte de pasajeros.

Existe una exoneración general para los pequeños productores que actualmente (decreto de 1° de febrero de 1962) son aquellos cuyas ventas gravadas anuales no superan los \$ 60.000.00. Pasado ese límite el impuesto se aplica sobre el total.

La ley N° 13.032 de 7 de diciembre de 1961 introduce como hecho imponible la afectación al uso, derivado del hecho de que la ley N° 12.670 de 17 de diciembre de 1959 estableció un régimen de libre importación, y a los fines de evitar la evasión de los importadores accidentales (particulares) se amplió el campo de aplicación del impuesto.

El impuesto se paga, según se señaló, mediante cuotas fijas mensuales, que se ajustan anualmente por declaración jurada.

#### IV) Impuesto de sellos.

Se trata de un impuesto que grava actos y negocios diversos y que se abona mediante timbres móviles o sellados oficiales. Esta forma de pago surge con la ley de 23 de noviembre de 1923 y se unifica conceptualmente con la ley N° 12.804, de 30 noviembre de 1960 (Título X). Luego de la ley N° 13.241 de 31 de enero de 1964, los principales actos y negocios gravados son los siguientes.

##### a) Timbres de recibo de valores.

De \$ 5.00 a \$ 25.00 .....	\$ 0.20
De " 25.00 a " 50.00 .....	" 0.40
De " 50.00 a " 75.00 .....	" 0.60
De " 75.00 a " 100.00 .....	" 0.80
Más de \$ 100.00 .....	8 o/oo

El impuesto se liquida sobre fracciones de \$ 50.00 redondeándose hacia arriba, lo que significa que un recibo de \$ 851.00 paga el 8 o/oo sobre 900.00 o sea \$ 7.20.

##### b) Timbres de acciones de sociedades anónimas.

Pagan el 2 % sobre el valor nominal.

##### c) Timbres de obligaciones civiles y comerciales a plazos.

Hasta 3 meses .....	8 o/oo
De 3 hasta seis .....	12 o/oo
De más de 6 hasta 12 .....	16 o/oo
De más de 12 o sin plazo .....	2 %

El importe se redondea hacia arriba en fracciones de \$ 50.00.

##### d) Cheques.

Pagan \$ 0.10 cada uno.

##### e) Timbres de planilla diaria de venta al contado.

Pagan el 8 o/oo y también se aplica sobre fracciones de \$ 50.00, redondeándose hacia arriba.

f) **Sellado administrativo** (gestiones ante oficinas del Estado)

<b>Monto del asunto</b>	<b>Valor de la foja</b>
Hasta 1.000.00 .....	2.—
De más de 1.000.00 hasta 5.000.00 .....	4.—
De más de 5.000.00 hasta 10.000.00 .....	6.—
De más de 10.000.00 hasta 20.000.00 .....	8.—
De más de 20.000.00 hasta 50.000.00 .....	10.—
De más de 50.000.000 (dos pesos por diez mil)	2 o/ooo

El monto se redondea hacia arriba en fracciones de \$ 10.000.00.

Los timbres de biblioteca se fijan en \$ 1.00 cada uno. Los asuntos no susceptibles de estimación pecuniaria se iniciarán y sustanciarán en fojas de \$ 4.00.

g) **Estatutos de sociedades anónimas.**

Se sustanciarán en fojas de \$ 8.00. Y por la inscripción en el Registro Público de Comercio se abonará el 4 o/oo (cuatro por mil) sobre el capital autorizado por el Poder Ejecutivo.

h) **Contratos y obligaciones documentadas** (valor del papel sellado)

Plazo de hasta 3 meses .....	8 o/oo
Plazo de más de 3 hasta 6 meses .....	12 o/oo
Plazo de más de 6 hasta 12 meses .....	16 o/oo
Plazo superior a 1 año o sin plazo .....	2 %

i) **Régimen del Poder Judicial.**

<b>Monto del asunto</b>	<b>(Valor de cada foja)</b>
Hasta 1.000.00 .....	2.—
De más de 1.000.00 hasta 5.000.00 .....	4.—
De más de 5.000.00 hasta 10.000.00 .....	10.—
De más de 10.000.00 hasta 25.000.00 .....	16.—
De más de 25.000.00 hasta 50.000.00 .....	20.—
De más de 50.000.00 hasta 100.000.00 .....	24.—
De más de 100.000.00 hasta 250.000.00 .....	30.—

De más de 250.000.00 el valor de cada foja será de \$ 30.00 aumentada a razón de \$ 8.00 por cada 100.000 pesos o fracción excedente.

#### **V) Impuesto a las entradas brutas.**

Se crea con la ley N° 13.241 de 31 de enero de 1964. Grava las entradas habituales de las personas físicas o jurídicas derivadas de la enajenación, locación o utilización de bienes o derechos y de la producción o prestación de servicios.

Establecido con una tasa del 1 %, asume la estructura del sistema " a cascade" y tiene numerosas entradas exoneradas (retribuciones personales y artículos de primera necesidad en general, de valores públicos ,acciones y debentures, operaciones de cambio, exportaciones, arrendamiento y compra-venta de inmuebles, etc.).

También están exoneradas las entradas gravadas anuales inferiores a \$ 60.000.00; si las entradas gravadas superan esa cifra se paga el impuesto sobre el total; tratándose de sociedades anónimas no rige esta exoneración.

## IX

### ESTRUCTURA ACTUAL DEL SECTOR DE INGRESOS PUBLICOS Y DEL SISTEMA TRIBUTARIO DEL URUGUAY

Las cifras expuestas en los anexos ambientan las siguientes consideraciones:

- 1º La importancia creciente de las cuentas y fondos extra-presupuestales, que superan por sí solos el 50 % del total de ingresos del sector público. Es lógico pensar que para 1964 los porcentajes alteren la relación, por cuanto la ley N° 13.241 de 31 de enero de 1964 determinó la creación y modificación de impuestos que hacen aumentar la proporción relativa de Rentas Generales. Pero las cifras indican que es muy difícil determinar una política coherente en materia tributaria si partimos de la base de que un sector mayoritario de ingresos escapa a un criterio uniforme de dirección y administración.
- 2º Dentro del total de ingresos, la importancia mayor está representada por los impuestos, con el 65 % aproximadamente si incluimos los aportes jubilatorios, la proporción supera prácticamente el 90 %.
- 3º Los aportes patronales y obreros a las Cajas de Jubilaciones representan alrededor del 25 % del total de ingresos públicos, significando ello la importancia de la seguridad social, máxime que, según se dijo antes, quedan afuera las aportaciones a diversos organismos de seguridad social.

Es de trascendencia la incidencia de la legislación social en el sistema tributario. Debemos reiterar que las

cifras que exponemos de seguridad social responden exclusivamente a los aportes a las tres cajas de jubilaciones estatales.

Quedan, según vimos oportunamente, fuera de estas cifras, organismos importantes, como todo el servicio de asignaciones familiares, Chamsec, Chase y beneficios especiales a determinados gremios o actividades.

- 4º El sistema tributario aparece como sustancialmente regresivo derivado de la importancia del sistema de imposición indirecta (sobre actos, ventas y consumos) que alcanza en 1963 al 48 % del total de ingresos públicos y al 52 % del total de impuestos (incluyendo los aportes jubilatorios).

Zayas<sup>(30)</sup> señalaba en un trabajo titulado "Las instituciones financieras del Uruguay y la movilización de los ahorros": "El "sistema impositivo uruguayo es más bien regresivo, lo cual probablemente anula en parte los beneficios de la política fiscal de "promover una mejor distribución de la riqueza y de la renta". Ese carácter regresivo del sistema tributario, por lo menos a la luz de las cifras tomadas hasta 1963, resulta básicamente del predominio de los impuestos indirectos y fundamentalmente de los impuestos al consumo. Anotamos todavía para esa fecha, una escasa participación relativa del sistema de imposición a la renta y al capital, así como a los artículos suntuarios. En este terreno sin embargo, debemos reconocer que las leyes Nos 12.804, 13.032 y 13.241, tradujeron una modificación importante en el panorama tributario cuyos efectos es posible vislumbrar en el futuro.

Así hemos preparado un cuadro para los años 1962 a 1965 en el Uruguay que ilustra sobre la participación de los Impuestos a la Renta, Patrimonio y Suntuario en cifras absolutas, donde se anota una sensible mejoría, en cuanto a la progresividad, y justicia del sistema con perspectivas de futuro. Así tenemos en el cuadro de la página siguiente:<sup>(31)</sup>

A los efectos de la confección del cuadro anterior advertimos que el impuesto al patrimonio se implantó por una sola vez para el año 1964 a la tasa del 1.33 %. En el proyecto de Presupuesto

(30) Trimestre Económico - Abril-Junio, 1963.

(31) Cifras reales para 1962 y 1963 y estimadas para 1964 y 1965 sin tener en cuenta las modificaciones presupuestales, a estudio del Parlamento a la fecha de terminación de este trabajo.

(En millones de pesos)

	1962	1963	1964	1965
<b>A — Sistema de Impuesto a la Renta</b>				
—Personas físicas .....	5	20	50	100
—Sociedades de Capital .	5	19	30	60
—Rentas Ind. y Comercio	62	56	70	100
—Super Rentas .....	2	2	15	50
—Actividades Financieras	12	15	20	25
<b>SUB TOTAL</b>	<b>86</b>	<b>112</b>	<b>185</b>	<b>335</b>
<b>B — Patrimonio .....</b>	<b>—</b>	<b>—</b>	<b>200</b>	<b>100.</b>
<b>C) — Suntuario .....</b>	<b>25</b>	<b>34</b>	<b>40</b>	<b>50</b>
<b>TOTALES</b>	<b>111</b>	<b>146</b>	<b>425</b>	<b>485</b>

del Poder Ejecutivo presentado al Parlamento para 1965, se propicia prorrogarlo para ese año a la tasa del 0.75 % y sobre esa base se ha tomado en cuenta.

También se consideró la influencia que en el impuesto personal ha de tener las modificaciones proyectadas por el Poder Ejecutivo en el Presupuesto remitido al Parlamento en febrero de 1964.

La incidencia baja del sistema de impuesto a la renta, se justifica básicamente en dos aspectos: 1º) en la reciente implantación del sistema y 2º) en la benignidad del mismo. La benignidad está acentuada por su orientación finalista, fundamentalmente en lo que se refiere a la gran cantidad de incentivos. Reiteramos que este problema de los incentivos corresponde que sea revisado a la luz de la experiencia de los primeros años, para determinar si realmente corresponde insistir en ellos o por lo menos utilizarlos en medida tal de no perturbar la recaudación.

Los dos cuadros siguientes, confeccionados sobre la base de información obtenida en la Oficina de Impuesto a la Renta, ilustran acerca de la progresividad potencial del impuesto personal y de su incidencia en los diversos sectores de contribuyentes.

La información con datos del año 1962 está acreditando también la benignidad del sistema, documentada en el hecho de que sólo un contribuyente alcanza la tasa marginal del 50 % y apenas cuatro superan la tasa máxima del 30 %.

**RENTAS NETAS de cada categoría, producidas en el año 1962, de la persona física, componentes del núcleo y dependientes**

Categoría	%	Cantidad de D.J.	Contribuy. de Impuesto R 320		
		2.700	1.469	%	Rentas (32)
Inmobiliaria .....	19	53:296.0		17	39:666.5
Mobiliaria .....	22	62:439.3		23	51:586.4
Industria y Comercio	13	38:872.6		15	33:034.7
Agropecuaria .....	24	69:371.8		26	57:612.7
Personal .....	10	29:212.0		8	18:433.0
Profesional .....	11	30:617.5		11	25:642.3
Renta de fuente extranjera obtenida por ciudadanos uruguayos .....	1	425.4			59.0
	100 %	284:234.6		100 %	255:916.6

(32) Rentas sobre las que pesó el impuesto. Impuesto recaudado: 12:390.9.

**R 320**

**Tipo 06**

**Año 1962**

**En cientos de pesos**

**ESCALA DE IMPUESTO**

2.700 D.J.	%	Escala de Impuesto		Cantidad Contrib.	%
		Rentas	Importe		
Rentas hasta 25.000 ..	5	25.000	1:315.6	1.469	100
de 25.000 a 100.000 ..	10	75.000	2:404.3	708	48
de 100.001 a 250.000 ..	15	150.000	1:284.8	142	10
de 250.001 a 500.000 ..	20	250.000	415.8	20	1.4
de 500.001 a 750.000 ..	30	250.000	106.9	2	0.1
de 750.001 a 1:000.000	40	250.000	100.0	1	
más de 1:000.000 ..	50	remanente	178.3	1	
<b>RUBRO 8 A Total Individual</b>			<b>5:816.1</b>	<b>1.469</b>	<b>100 %</b>
<b>RUBRO 8 B Total Núcleo</b>			<b>10.083.9</b>		
Impuesto adicional s/ préstamos hipotecarios			<b>2.306.9</b>		
<b>TOTAL</b>			<b>12.390.9</b>		

5º) Otro aspecto que interesa destacar en el sistema tributario es el que se vincula al comercio exterior. En ese sentido apreciamos que para los años 1961 a 1963 los impuestos sobre el comercio exterior representaban el 30 % del total de impuestos (sin incluir los aportes patronales y obreros a los institutos jubilatorios). Asimismo y según surge de los cuadros anexos, los derechos de exportación e importación oscilan entre el 16 y 19 % del volumen monetario de exportaciones e importaciones. Se comprenderá la natural dependencia de nuestro comercio exterior de los precios internacionales y cómo las fluctuaciones de los mismos se hace sentir sobre el sistema tributario, constituyendo una consecuencia natural de este tipo de estructuras impositivas vegetativas de los países subdesarrollados.

6º) Asimismo y con respecto a la flexibilidad del sistema tributario, se anota que la misma es afectada por determinados factores, propios también de los países subdesarrollados, a saber:

- a) Se aprecia un espacio de tiempo sustancialmente extenso entre el momento que se produce el hecho generador del impuesto y momento del pago o el ingreso del importe en las arcas fiscales (advertimos que en los principales impuestos ese tiempo es generalmente aproximado a los 5 meses). Señalamos que esta solución reglamentaria encuentra su justificación en la organización administrativa y contable de las empresas.
- b) Se anota también un avalúo fiscal bajo en aquellos casos en que los impuestos se toman sobre valores oficiales (v.g. impuestos territoriales y los gravámenes aduaneros).
- c) El predominio de los impuestos indirectos determina la existencia de gravámenes a tasas proporcionales, lo que también afecta la justicia del impuesto.
- d) Advertimos una proliferación de exoneraciones en los diversos tributos, que altera la liquidación y pago de los mismos.

7º) Nos interesa realizar algunas reflexiones sobre la incidencia numérica del sistema tributario en relación a determinados factores nacionales.

Según vimos antes, el total neto de impuestos para el año 1961 ascendía a 2.581.000.000.00 (sin incluir aportes jubilatorios). El producto bruto interno para ese mismo año, a precios de mercado, de acuerdo a los cálculos del Banco de la República O. del Uruguay, era de 17.304 millones de pesos, de tal manera que la presión fiscal impositiva era del orden del 15 %. Si agregamos los aportes patronales y obreros de los institutos jubilatorios, el porcentaje se eleva a un 19 % y si agregamos todavía los ingresos varios (generalmente de tipo no impositivo), llegamos al total neto de 3.886 millones que representa un 22 % del total del producto bruto interno para el año 1961.

De acuerdo a los datos del Banco República y tomando las cifras del PBI a precios de mercado, el cuadro de la presión impositiva para los años 1961 a 1963 es la siguiente:

Año	P B I	I m p u e s t o s		% Presión Impositiva	
		Sin aportes jubilatorios	Con aportes jubilatorios	Sin aportes jubilatorios	Con aportes jubilatorios
1961	17304	2581	3428	15	19
1962	18844	2538	3586	14	19
1963	22518	3087	4523	14	20

La cifra de participación impositiva en el total de la renta nacional, con ser importante, no es de las más elevadas en términos comparativos. Y cabe señalar que para esta afirmación computamos los aportes jubilatorios (debe pensarse que los aportes a cargo de las empresas constituyen verdaderas contribuciones tributarias de tipo impositivo desde el punto de vista jurídico financiero).

Adler, en su obra citada, detalla diversos ejemplos de participación del ingreso fiscal en el Producto Nacional Bruto. Así encontramos:

PAIS	AÑO	%
Egipto	1954	21
India	1956	7

Japón .....	1954	13
Argentina .....	1954	10
Brasil .....	1953	9
Europa (bajo ingreso) .....		14
Estados Unidos .....		17
Nueva Zelandia .....		27

---

La cifra que damos para el Uruguay, reiteramos que no adquiere una trascendencia exagerada si tomamos como base el ingreso "per cápita" para el año 1961, de acuerdo a los mismos datos de ingreso nacional del Banco de la Repca. O. del Uruguay y del resultado primario del Censo Nacional de Población y Vivienda del año 1963. En efecto, para una población de 2:556.000 habitantes, el ingreso "per cápita" ascendería a \$ 6.450.00 anuales que a un promedio de \$ 20.00 por dólar, significa una renta "per cápita" de U\$S 322.00 anuales, cifra que aparece superada en América de acuerdo a los datos de las Naciones Unidas (Estadística de los años 1958/59) por Estados Unidos, Venezuela, Chile, Argentina, Cuba, Colombia y Costa Rica y aparece muy por encima de los demás países latinoamericanos, de tal manera que la presión tributaria sobre la renta total se reduce sensiblemente en sus consecuencias y nos hace pensar que ella puede ser incrementada sin los efectos negativos que es común oír señalar.

Claro está, que el aspecto negativo viene dado por la regresividad del sistema, que hace relativamente más gravosa la carga impositiva para los sectores de medianos y bajos ingresos que para los de altos ingresos.

Otro aspecto que nos interesaba destacar era el referente a la relación de los ingresos públicos en cifras con el nivel de precios, tomando para ello los datos de diversas estadísticas nacionales. Así tendríamos entonces el cuadro de la página siguiente:

De lo anterior surge que los ingresos públicos (constituídos básicamente por impuestos) han aumentado desde 1957 en proporción algo mayor que el aumento del nivel de precios. Sin embargo hacia 1963 se anota un equilibrio con lo que no queda demostrado que hayan significado factor de inflación.

Desde otro punto de vista y con relación a la población total del país, tomando cifras netas del año 1963, tenemos que el total

**EVOLUCION DE LOS INGRESOS PUBLICOS (CIFRAS BRUTAS) Y DEL NIVEL DE PRECIOS (EN MILLONES DE PESOS)**

BASE 1957: 100

	1957	%	1958	%	1959	%	1960	%	1961	%	1962	%	1963	%
<b>Ingresos Públicos</b>	1.478	100	1.658	112	2.078	141	3.615	244	4.994	338	5.321	360	6.228	421
Cifras brutas (en millones de pesos)														
<b>Nivel de Precios</b>														
M. de Ind. y Trabajo (1) .		100		112		145		204		245		289		327
<b>Nivel de Precios</b>														
Dir. Gral. de Estadística (2)		100		113		162		215		276		298		420
<b>Nivel de Precios</b>														
Convenio Bancario (3) ...		100		114		152		204		287		316		418

FUENTES: 1) Diario Oficial,  
 2) Dir. Gral. de Estadística.  
 3) Asociación de Bancos.

de impuestos para ese año asciende a \$ 4:523.000.000.00 que sobre una población total de 2:556.000 habitantes nos traduce un impuesto "per cápita" de \$ 1.769.00 anuales.

Así entonces \$ 4.85 por día es lo que paga cada habitante del país en 1963 por concepto de impuestos nacionales.

A la vez y con relación a los aportes de seguridad social, los mismos en el año 1963 representaban \$ 1:436.000.000.00, que sobre la población total significa un impuesto de \$ 562.00 por año es decir, \$ 1.54 diarios por este solo concepto.

Otro aspecto que también interesa destacar en este manejo de cifras que realizamos y tomando como base siempre el año 1963, de acuerdo a la población por departamento que anotan los datos primarios del Censo Nacional, tenemos para la población general del país, con relación a los ingresos totales municipales (Impositivos y no Impositivos) una aportación "per cápita" anual de \$ 186.00 por concepto de ingresos municipales y una aportación para Rentas Generales de \$ 644.00 anuales. La diferencia se justifica lógicamente en que la aportación a Rentas Generales supone la atención de servicios de carácter general y no es tan fuerte como parecería serlo; en cambio sí resulta importante la diferencia constatable en los ingresos de departamento a departamento, es decir, en tanto que en Treinta y Tres, por ejemplo, la aportación individual es de \$ 69.00 anuales, en Montevideo el total para el año 1963, reiteramos asciende a \$ 289.00 Debemos señalar que al tenor de las cifras de los años 1963 y 1964 con los nuevos impuestos, determinados por las leyes presupuestales y decretos municipales votados en el año 1964, es indudable que aquéllas se han de haber incrementado sensiblemente.

8º) Otra consideración a formular es que se constata la existencia de numerosos impuestos y por consecuencia de eso la falta de unidad del sistema. Las leyes de 1960, 1961 y de 31/1/64, tienden sustancialmente a generalizar una especie de columna vertebral del sistema tributario, en apoyo del desarrollo económico pero hasta tanto no se produzca el rendimiento esperado de los impuestos sancionados en esas ocasiones, esta advertencia que señalamos es importante.

A vía de ejemplo cabe establecer que en la industria de la construcción, tomando en consideración los aportes jubilatorios,

aportaciones de asignaciones familiares, Chamsec, aguinaldo, licencias, despidos, etc., el porcentaje de aportaciones sociales con relación a las retribuciones es muy cercana al 80 %; esto significa entonces que la legislación social constituye una fórmula que tiende indudablemente a trabar el desarrollo económico por cuanto afecta el sector productivo en términos que seguramente no son recompensados en mayor rendimiento.

A todo eso debemos agregar la existencia de una gran cantidad de funcionarios al servicio del sector terciario de la economía y fundamentalmente de funcionarios públicos. Según datos de la Contaduría General de la Nación para 1963, el total de funcionarios públicos del país era el siguiente:

**PRESUPUESTO GENERAL:**

Incisos 2 y 3) .....	5.544
Inciso 4) .....	5.443
Incisos 5 a 14) .....	44.114
Inciso 18) .....	716
Inciso 19) .....	54
Inciso 20) .....	216
	<hr/>
SUB TOTAL ..	56.087
INVE .....	168
OSE .....	3.242
Cajas de Jubil. y de Seg. de Paro .....	3.676
	<hr/>
SUB TOTAL ..	63.173
Funcionarios no escalafonados .....	10.533
	<hr/>
SUB TOTAL ..	73.706
Docentes .....	30.000 (estimados)
	<hr/>
SUB TOTAL ..	103.706
GOBIERNOS LOCALES .....	25.000 (estimados)
Entes Autónomos y Servicios Desc. ....	40.000 (estimados)
	<hr/>
TOTALES ....	168.706
	<hr/>

Tendríamos así un total de funcionarios en actividad del orden de 168.706. Si agregamos todavía a ello una cifra estimada de jubilados y pensionistas de 260.000, tenemos un total de funcionarios activos y personas en pasividad de 428.706. Es indudable que esta cifra total debe depurarse. Por cierto que hay una gran cantidad de personas en diversas tareas.

Como no existe por regla general el régimen de dedicación total, muchos funcionarios están ocupando más de un cargo (el caso más notorio es el del funcionario docente). Estimamos que debe deducirse un 15 % de ese total, por concepto de duplicación de tareas. Multiplicamos el saldo por 3 (grupo familiar típico) y tenemos un total de 1:092.000 personas que representa prácticamente un 40 % de la población total del país, que satisface total o parcialmente sus necesidades con fondos públicos. Eso le otorga al impuesto una característica de improductividad en su destino, en su utilización efectiva en los servicios públicos.

9º) Otra faceta que queríamos hacer resaltar es lo relativo al déficit de las empresas estatales. Ello se manifiesta con fuerza en determinados organismos (OSE, AFE, PLUNA, SOYP) e incide negativamente en la economía del país desde el punto de vista estrictamente económico-financiero. En consecuencia es menester prever una regularización en las finanzas de dichos organismos promoviendo su autofinanciamiento a los fines de no afectar la estructura financiera global del sector público.

10º) Interesa destacar asimismo, que en muchos aspectos, existe una falta de neutralidad en la legislación fiscal. Esto se acentúa sobre todo en el caso de las sociedades anónimas que tienen una situación favorable desde el punto de vista fiscal frente a determinados tributos (por ejemplo, en algún sentido frente al impuesto a las sociedades de capital, también frente al impuesto a la renta en cuanto se encuentran exonerados los dividendos en acciones, si bien es cierto que esta exoneración es transitoria y fundamentalmente en cuanto a determinados impuestos territoriales, como el de sobretasa inmobiliaria y la contribución inmobiliaria, así como en el caso de los impuestos a las transmisiones inmobiliarias, cuando se paga una sola vez por la transferencia del inmueble a la sociedad y luego la sociedad anónima mediante simple cesión de acciones evade el impuesto).

11º) Otro aspecto que debe señalarse es la falta de coordinación y unidad que se advierte en el régimen financiero de los gobiernos locales.

12º) Igualmente importante es lo relativo a la administración fiscal y a la evasión.

En esta materia distinguimos una triple modalidad de evasión. En primer lugar la morosidad, en segundo el desconocimiento de las normas tributarias y en tercer término el fraude fiscal. La evasión fiscal se da fundamentalmente por esos tres motivos. Morosidad, es decir, atraso en el cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes. Existe asimismo un desconocimiento notorio de las normas legales y reglamentarias por falta de publicidad, incluso de claridad, muchas veces existe un conocimiento irreal de las normas y finalmente se advierte indudablemente, un fraude fiscal, derivado o bien la complejidad del sistema, bien de un espíritu indudable de evasión. Este problema de la evasión fiscal se aprecia concretamente en el caso de las aportaciones jubilatorias y se estimaba en el orden del 35 %. Aspectos similares son planteados en el informe del Poder Ejecutivo al Parlamento en ocasión de remitir el Presupuesto General en el mes de febrero de 1964, donde anotaban una serie de soluciones para este problema de la administración tributaria. A su momento también hemos de encarar las soluciones con sentido sistemático.

## X

### EFFECTOS ECONOMICOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO URUGUAYO

Nos parece útil a esta altura marcar lo relativo a los efectos económicos del sistema tributario vigente en el Uruguay.

A tales fines analizaremos el comportamiento del sistema con respecto a los diversos factores económicos.

#### SOBRE LA PRODUCCION

En primer lugar con relación a la producción. Se advierte una intención de protección a la industria nacional. Esto se acentúa en el actual sistema de recargos y en el de aranceles aduaneros, así como las exoneraciones de variada índole contenidas en leyes especiales (por ejemplo contribución inmobiliaria).

Sin embargo, esa intención se ve desvirtuada en parte, porque el régimen de fácil acceso en las fronteras terrestres del país ha determinado en todas las épocas un estímulo al contrabando que obstaculiza indudablemente los deseos fiscales.

Sobre la producción también advertimos una tendencia al equilibrio, en los efectos de dos impuestos importantes, uno el de ventas y transacciones que, según vimos, es un gravamen que al afectar la primera etapa de la comercialización, grava sustancialmente la producción industrial. Además la ley del 31 de enero de 1964 establece un impuesto a las entradas brutas sobre todas las etapas de la negociación, lo que promoverá en su aplicación un esfuerzo para la concentración de empresas y un sentido contrario, claro está, a lo que surge como consecuencia de la aplicación del impuesto a las ventas y transacciones.

Científicamente en cambio debe observarse esta dualidad en los criterios de imposición en un mismo tipo de tributo, aún cuando ello se explica en claros motivos de orden fiscal.

En materia de impuesto a la renta es donde se da con mayor énfasis el problema de los incentivos tributarios hacia la producción. Ello aparece básicamente en determinadas normas que nos permitimos señalar seguidamente. En primer lugar es importante destacar la relevancia del sistema dispuesto para la determinación de la renta en la categoría agropecuaria. En el impuesto a la renta las personas físicas a los efectos del impuesto personal, determinan la renta real percibida en el año renta ficta. Para la fijación de esta renta ficta se acude a la combinación de varios factores, a saber: productividad media por hectárea, valor de aforo actualizado, superficie productiva del establecimiento, explotación directa o por terceros, etc.

¿Qué sentido tiene esta orientación de la ley? Resulta indudable que al fijar un índice promedio de productividad, todo productor rural ha de tender a trabajar en más y mejor forma la tierra, con la finalidad de superar ese nivel medio que fija la ley, de manera de beneficiarse en la aplicación del impuesto. Este promedio es válido no sólo para las explotaciones de tipo personal, sino también para las realizadas en forma de sociedades anónimas. La estructura de la ley es realmente significativa en el caso de explotaciones extensivas con grandes áreas, en donde el promedio de productividad por hectárea resulta lo suficientemente fuerte como para impulsar decididamente un incremento del esfuerzo productivo como única forma de escapar o de atenuar lícitamente el gravamen. Por otra parte la ley distingue las situaciones del que explota directamente el establecimiento de aquél que lo arrienda. En este sentido la solución acordada beneficia directamente al que actúa explotando directamente el establecimiento, ya que la deducción porcentual aceptada en sustitución de los gastos de explotación, el 30 %, resulta relativamente mucho más alta que la que se le asigna al que arrienda el establecimiento que en este caso es del 50 %. En relación con todo este problema, la ley ha ido todavía mucho más lejos. Se desea asegurar al productor rural la posibilidad de lograr una producción técnica y racional, para lo cual se han agregado dos elementos

de enorme importancia; en primer lugar se admite deducir de la renta media calculada una determinada cantidad de reinversiones reales, exoneración que llega hasta el 100 % de los importes incluidos en ese concepto y en segundo término se admite rebajar de la superficie del establecimiento las áreas improductivas derivadas de sequías o inundaciones, plagas no imputables al propietario o productor, planes de forestación y repoblación, etc.

Aprovechamos para señalar que no parece lógico admitir rebajar cifras reales de valores fictos, por lo que resulta mucho más conveniente establecer deducciones fictas para todos los conceptos que se ha intentado contemplar con criterio finalista.

De todas formas parece oportuno destacar que el índice de productividad escogido no parece significativo a esta altura, en cuanto:

- a) es parcializado y no contempla el caso de explotaciones de tipo agrícola, naturalmente de rendimiento mayor a las pecuarias; y,
- b) aparece como ostensiblemente bajo en muchos casos.

La planificación realizada y que se ha expuesto precedentemente en busca de una mejor producción en el sector agropecuario, se ve robustecida con la aplicación del denominado impuesto a las Super Rentas a las actividades comerciales e industriales y también a las explotaciones agropecuarias realizadas en forma de sociedad anónima.

Como dicho gravamen tiene en cuenta un capital mínimo de \$ 500.000.00, aparece como un elemento importante para evitar la proliferación de sociedades anónimas agropecuarias, que generalmente constituyen una fuente de concentración de capitales y de explotaciones extensivas.

Debe señalarse que en el proyecto del Poder Ejecutivo remitido al Parlamento (Presupuesto para los años 1965 y siguientes), se establece que el impuesto a las Super Rentas se aplicará a todas las sociedades anónimas con independencia del capital.

Nos parece una buena solución y que acentúa aún más la afirmación que acabamos de señalar.

Además debe irse en el futuro a la fórmula preceptiva de la nominatividad fiscal de las acciones de Sociedades Anónimas agropecuarias.

El impuesto a la Renta también dispone de otros incentivos de trascendencia que corresponde establecer, no solamente referido al impuesto personal sino a todo el sistema de imposición sobre la renta.

En este sentido señalamos la exoneración para las rentas que se inviertan en la adquisición de títulos hipotecarios, en la construcción de viviendas, el régimen especial de exoneración para las rentas de los préstamos y depósitos en moneda extranjera realizados por personas extranjeras domiciliadas en el exterior, todo lo cual constituye un hecho que tiende a fomentar la radicación de capitales. En esta parte sin embargo, deseamos expresar nuestro pensamiento con relación a la reciprocidad en materia de exoneraciones con relación a otras legislaciones. Este problema de los incentivos, según vimos en la parte introductoria del trabajo, debe ser estudiado sutilmente, diríamos en cada caso, en cada país, y con respecto a cada impuesto, pero en esta materia resulta importante establecer que en la ley de Impuesto a la Renta en nuestro país, se establece a texto expreso que las exoneraciones beneficiarán a los contribuyentes que deban pagar impuestos a la renta en el extranjero cuando las mismas exoneraciones signifiquen un efectivo beneficio para ellos de acuerdo con la legislación de los distintos países. Esta disposición contenida en el art. 40 de la ley, nos parece sumamente importante y acertada, porque es indudable que si estamos haciendo exoneraciones para fomentar la radicación de capitales extranjeros y ese incentivo que de por sí puede no ser lo suficientemente atractivo o por lo menos decisivo, y si por otra parte lo único que hace es beneficiar al fisco extranjero en perjuicio del fisco uruguayo, parecería indudable no mantener la norma. En estos casos entendemos que es fundamental, que el gobierno uruguayo tome las medidas del caso para promover la celebración de acuerdos internacionales a los fines de hacer valer estas exoneraciones también en el sistema tributario de los países extranjeros.

Muchos de esos países siguen, para gravar la renta, el criterio del domicilio o de la nacionalidad, y parece importante de

que admitan, en sus respectivas legislaciones, que los contribuyentes hagan valer la exoneración que nuestro régimen les ha otorgado.

Todo este régimen de incentivos que caracterizan al sistema de impuesto a la renta, debe necesariamente ser revisado a la luz de la experiencia.

#### SOBRE EL AHORRO Y LA INVERSION

Con respecto a la incidencia de la tributación de nuestro país sobre el ahorro y la inversión, advertimos efectos importantes en los incentivos tributarios establecidos en la contribución inmobiliaria y también en el sistema de imposición sobre la renta. En particular este último es el que aparentemente ha determinado mayores beneficios potenciales en ese terreno. Así debemos marcar, entre otros, la exoneración en particular a la industria de la construcción, contemplada en cuanto se establece que las rentas percibidas durante los tres años siguientes al de la primera habilitación municipal del edificio estarán exentas a los fines del impuesto a la renta. Igualmente se refiere a las utilidades distribuidas por las Sociedades cuyo objeto sea la explotación de nuevas industrias, así como la que exonera las rentas de aquellas sociedades que manufacturan o transforman en el país productos o materias primas para la exportación. Igualmente es relevante la exoneración transitoria para los dividendos pagados en acciones.

De todas formas no creemos que hasta la fecha este régimen de incentivos haya ejercido influencia apreciable en el ahorro y la inversión y no se tienen cifras sobre sus resultados.

También nos parece importante en esta materia el régimen de desaliento al consumo prescindible a través del impuesto sunuario. Este gravamen sin embargo, se encuentra reducido casi exclusivamente a los automóviles, siendo casi nula su aplicación e importancia en el caso de las pieles y joyas.

#### SUGERENCIAS PARA UN MEJORAMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO URUGUAYO

Con base en la estructura actual del sistema tributario y pen-

sando en una fórmula compatible con una política general de desarrollo, señalamos seguidamente las modificaciones generales que parecen aconsejable en el sistema tributario vigente, indicando que varias de ellas han sido ya consideradas en el proyecto de Presupuesto General elevado por el Poder Ejecutivo al Parlamento en Febrero de 1964.

Debe reconocerse que las reformas que en nuestro sistema tributario introdujeron las leyes de 1960, 1961 y 31/I/64, constituyeron instrumentos poderosos que bien manejados pueden representar elementos decisivos en el manejo de nuestra política fiscal. Creemos que las leyes señaladas han significado reconocer la importancia de los impuestos como arma de política económica por lo que sólo cabe profundizar en su aplicación y recoger la experiencia necesaria para promover su mejor aprovechamiento.

## X I

### ESTRUCTURA TRIBUTARIA QUE ACONSEJAMOS

#### A) Con relación al sistema de impuesto a la Renta.

##### 1º Impuesto personal.

- a) Entendemos fundamental para dotar de mayor equidad al impuesto y facilitar su administración, gravar las ganancias de capital. Esto aparece por otra parte como necesario en vista de la derogación del impuesto al mayor valor en ocasión de la transferencia de bienes inmuebles. Podría atenuarse al impacto de esta disposición estableciendo un plazo, al estilo de lo que sucede en Estados Unidos ,con relación al lapso en que deberán existir en el activo los bienes muebles o inmuebles a los fines de establecer su gravabilidad o exonerando las ganancias de capital que se convenga que no es útil alcanzar (herencias, juegos de azar, etc.)
- 2º) Entendemos que debe derogarse el impuesto adicional a los préstamos hipotecarios (adicional al impuesto personal y a las sociedades de capital).
- 3º) Aparece como sustancial una revisión en todo lo relativo a los incentivos tributarios. En ese terreno nos parece fundamental modificar, atenuando, lo que entendemos que es un exceso en los márgenes de reinversiones de utilidades admitidas en el sector industrial y agropecuario. Y debe procederse al estudio de las consecuencias de los incentivos a la luz de los datos estadísticos que surjan de las primeras declaraciones juradas que se hayan recibido

en la oficina recaudadora. Nos parece más lógico utilizar algún otro régimen más actualizado, como por ejemplo el método de las amortizaciones aceleradas del activo fijo. Igualmente nos parece fundamental, según dijimos oportunamente, promover convenios sobre doble tributación a los fines de hacer válida y vigente la disposición del art. 40 de nuestra ley, a los fines que sean efectivas las exoneraciones que se proponen en ella para fomentar la radicación de capitales extranjeros.

En la categoría agropecuaria entendemos que debe hacerse más alto el índice de productividad promedio que establece la ley, como forma de acentuar el carácter finalista del impuesto en este sector de la economía que entendemos fundamental para el desarrollo del país. Asimismo debe simplificarse el régimen de liquidación eliminando las partidas deducibles por concepto de intereses de deudas para la explotación, pérdidas extraordinarias, etc. a cuyos efectos se podría aumentar la deducción ficta legal.

También con relación al impuesto personal nos parece conveniente derogar el art. 36 (deducción de gastos familiares) a cuyos fines debería aumentarse el mínimo no imponible que establece el art. 37. Entendemos no obstante que podrían mantenerse como rentas exoneradas las que se inviertan en títulos hipotecarios y en construcción de viviendas. Asimismo, aún cuando no creemos que estemos en situación de hacerlo en estos momentos, parece conveniente considerar como rentas exoneradas, las inversiones en acciones o en partes sociales de industrias que la Comisión de Inversiones y Desarrollo Económico (CIDE) recomiende específicamente. A estos efectos la legislación de España, Israel y Paraguay, ofrecen ejemplos importantes que nos parece conveniente seguir en lo pertinente.

Todo esto debería ir unido con la modificación de las escalas del impuesto personal, haciendo más agresiva la progresividad en los primeros tramos de la escala de rentas gravadas y dejando más libres las altas escalas con lo que se propendería a afectar menos gravosamente el ahorro.

#### **Impuesto a las Sociedades de Capital.**

Entendemos que es fundamental una revisión del tratamiento tributario acordado a dichas sociedades.

El impuesto global, siendo un tributo esencialmente personal, no puede por si mismo gravar la renta de las personas jurídicas. Por lo tanto junto a los impuestos sintéticos debe establecerse un gravamen complementario sobre las Sociedades.

En particular el problema se vincula con la existencia de las llamadas "Sociedades Anónimas" con acciones emitidas al portador. En tal caso es factible dividir la posesión de acciones a los fines de percibir los dividendos eliminando o atenuando el impacto del impuesto personal sobre los beneficiarios.

Lo anterior se vincula estrictamente con el impuesto personal a la renta. Existen otros elementos de juicio para pensar que la sociedad anónima disfruta de privilegios económicos y fiscales que determinan para ella la necesidad de una tributación especial. Y esto es realmente cierto en el Uruguay.

Además de su organización jurídica, asegurada y fortalecida por el Estado, existen en el Uruguay aspectos netamente fiscales que le asignan una situación de privilegio: por ejemplo, la posibilidad de dividir el monto imponible frente al impuesto de sobretasa (fundando varias sociedades anónimas para distintas propiedades), o enajenando inmuebles sin tributar los impuestos que afectan la transferencia (entregando simplemente el paquete accionario).

Todos estos temas han sido estudiados con amplitud por los tratadistas financieros y economistas. En particular es uno de los puntos más debatidos en el ámbito del impuesto personal a la renta. No se trata, lo reiteramos, de gravar a las sociedades anónimas por el hecho de ser tales, sino de mantener debidamente equilibrado el sistema de imposición personal a la renta.

Existe en esta materia un planteo previo fundamental: un enfoque jurídico y otro económico. Desde el punto de vista jurídico no caben dudas de que el accionista de la sociedad anónima es una persona diferente a la persona jurídica Sociedad Anónima y como consecuencia lógica debe gravarse independientemente a la sociedad anónima por sus utilidades y luego al accionista por los dividendos que percibe y que incorpora en su declaración de renta personal. Desde el punto de vista económico, en cambio, aparece como bastante nítido el hecho de que se trata de una misma renta y en

consecuencia no surge del todo razonable gravar íntegra o independientemente a ambos.

Se anotan también posiciones intermedias, admitiendo la unión de ambos criterios, posiciones no del todo científicas, a veces, y que en muchas circunstancias se apoyan en necesidades fiscales por cierto muy importantes y que deben tenerse en cuenta.

Las soluciones fiscales se agrupan básicamente en tres tipos: 1º) **gravar independientemente a la sociedad anónima y al accionista.** Ello puede complementarse con retenciones en la fuente, de carácter definitivo o no, sobre los dividendos pagados.

2º) **Gravar a las S.A. sólo cuando no distribuyen utilidades y gravar al accionista sólo cuando percibe dividendos** (fórmula uruguaya vigente). Afecta la capitalización de las empresas.

3º) **Gravar a la S.A. y también al accionista, pero permitiéndole a éste deducir —cuando realiza su propia declaración de rentas o incluye dividendos en ella— parte o todo de lo que pagó la sociedad anónima.** Se trata de una fórmula intermedia de administración compleja.

---

La legislación comparada indica prácticamente unanimidad en el gravamen a las sociedades anónimas, armonizado o no con el impuesto a la renta de los accionistas.

Con respecto a los países americanos, como información actualizada más significativa, tenemos la siguiente:

**Argentina.** Las S.A. tienen un gravamen del 33 % sobre sus utilidades. Existe además, una retención definitiva, del 8 % sobre la renta de valores al portador percibida por beneficiarios no individualizados.

**Perú.** Las rentas de actividades comerciales e industriales (incluso las S.A.) se gravan con un impuesto progresivo entre el 7 y el 31%. Por su parte, los dividendos de acciones al portador están gravados por una tasa del 30 %.

**Chile.** Las utilidades de actividades industriales y comerciales están sometidas a un impuesto general del 20 % (que es del 30 % para S.A.) Los dividendos son alcanzados por un impuesto del 20 por ciento.

**Paraguay.** Desde 1962 las Soc. por acciones pagan según la siguiente escala:

		Cuota fija	Cuota excedente sobre el límite inferior	Tasa entre las cuales está comprendido el impuesto
De	35.000 a 37.500	6650	34 %	19 % a 20
	37.501 " 40.000	7500	36 %	20 " 21
	40.001 " 45.000	8400	30 %	21 " 22
	45.001 " 60.000	9900	26 %	22 " 23
	60.001 " 80.000	13800	27 %	23 " 25
	100.001 " más			25 %

**Centro América.** El impuesto no existe como tributo especial sino que las Sociedades Anónimas están sujetas por regla general al mismo tipo de impuesto sobre la renta que las personas naturales, no cobrándose después a los tenedores de acciones, el impuesto que correspondería a los dividendos, ya que éstos no se incluyen en la renta personal.

**Otros países.** Del Boletín del National City Bank, de abril de 1961, extractamos las siguientes cifras:

	Tasa máxima pagada y re- tenida por la sociedad	Deducción permitida al accionista	Tasas máximas sobre utilidades no distribuidas
Francia .....	62	24	51
Países Bajos .....	55	15	47
Estados Unidos .....	52	4	52
Reino Unido .....	51	39	51
Canadá .....	50	20	50
Bélgica .....	45	30	40
Alemania .....	42	25	51
Suecia .....	40	—	40
Australia .....	40	—	40
Suiza .....	36	27	8
Japón .....	35	18 al 25	38
Noruega .....	30	0	34
Unión de Sud Africa ..	25	33 al 100	25
Italia .....	20	8	20

**Otros aspectos que se derivan de la tributación a las sociedades anónimas.**

Se ha señalado que el impuesto a las S. A. puede afectar el desarrollo del sector, bien desalentando el crecimiento de las sociedades existentes o incitando a no hacerlo a las empresas que no estén organizadas en S.A., o incluso, induciendo a S. A. existentes a desechar su organización como tales. Asimismo, se señala de que el rendimiento fiscal obtenido puede ser a expensas del ahorro privado y no del consumo.

El profesor Prest en un trabajo sobre el tema presentado a la conferencia de Política Fiscal de Santiago de Chile, de 1962, estudió estos problemas y se manifestó favorable a la imposición a las S. A.

Al respecto hay tres consideraciones que estimamos básicas:

1º En la encuesta sobre incentivos tributarios en la Argentina realizada por el Instituto Torcuato di Tella y a la que se hizo referencia en este trabajo, se indica que los tratamientos impositivos más o menos privilegiados gravitan en mínima medida en las decisiones de inversión de los empresarios (6 %), siendo otros los elementos que influyen sobre tales decisiones (mercado consumidor, disponibilidad de fondos y facilidades para obtenerlos, estabilidad monetaria, etc.).

2º Tratándose de S. A. extranjeras, el gravamen sobre las utilidades obtenidas en el país por sucursales y agencias, normalmente es deducido del impuesto que sobre el total de su utilidad dichas sociedades pagan en el país de su domicilio, de donde las observaciones que se formulan a la cuantía y gravosidad del impuesto en tales casos no son sino lágrimas derramadas en favor del fisco extranjero.

3º Aún cuando es admisible pensar que una tasa alta sobre las utilidades de las S. A. pueda ir en desmedro del ahorro y la inversión, es indudable que la tributación sobre dicho tipo de sociedades debe existir para asegurar el equilibrio del sistema de imposición personal a la renta. Además, puede demostrarse que el impuesto es trasladable en los precios en una gran proporción, atenuando el rigor teórico de la imposición.

Como conclusión de lo expuesto en torno al impuesto a las Sociedades de Capital, extraemos las siguientes recomendaciones:

- a) Establecer un impuesto sobre las rentas netas de las Sociedades de Capital (del orden del 15 %).
- b) Determinar para el futuro la nominatividad de las acciones a los efectos fiscales.
- c) Establecer un gravamen independiente sobre los dividendos, hasta tanto no opere la nominatividad.

d) En la etapa definitiva, cuando opere cabalmente el régimen de nominatividad y también la administración tributaria se halle acondicionada a los mayores requerimientos, el gravamen sobre las Sociedades Anónimas, puede concebirse como un impuesto a cuenta del que les corresponde pagar a las personas físicas que computen rentas de dividendos en su declaración personal.

2º) **Impuesto a la Renta de Industria y Comercio.** — Proponemos incluir en el mismo las actividades agropecuarias. Incorporar el actual impuesto a las actividades financieras como un adicional del impuesto a la renta de la industria y comercio de ese tipo de empresas.

3º) **Impuesto a las Super Rentas.** — En este tributo sugerimos la incorporación al impuesto de todas las sociedades anónimas sin limitación de capital y la inclusión del régimen de conjunto económico a los fines de hacer más efectivo el tributo y evitar la evasión.

---

B) Con respecto a otros impuestos, anotamos en primer lugar frente a los impuestos al Patrimonio, Sustitutivo del de Herencias y Super Rentas, que nos parece útil hacer permanente el impuesto al Patrimonio, sobre las personas físicas a una tasa proporcional del 0.30 % y en segundo lugar proponemos unificar el régimen de liquidación de los tres citados impuestos, tratándose de sociedades anónimas, utilizando un mismo formulario y un mismo concepto dinámico de capital, al igual que iguales normas de avalúo para el activo y pasivo. Debe significarse no obstante que el impuesto al patrimonio sólo a las personas físicas, debe ir necesariamente unido a la nominatividad fiscal de las acciones de sociedades anónimas. Entretanto puede manejarse la posibilidad de establecer un gravámen al patrimonio neto de las personas físicas y jurídicas.

C) **Impuesto a las Ventas y Transacciones, Impuesto a las Entradas Brutas e Impuesto a las Transacciones Agropecuarias.** En primer lugar proponemos unificar el impuesto a las transacciones agropecuarias con el de entradas brutas. En segundo término deberá tenderse a unificar los tres impuestos

en un sólo gravamen, una vez conocidos los resultados fiscales del impuesto a las entradas brutas establecido en la ley del 31 de enero de 1964. Con relación al mismo deben eliminarse en lo posible las exoneraciones y estudiar la posibilidad de establecer, si fuera del caso, tasas diferenciales para los sectores mayorista y minorista. Nos parece que si bien es cierto que doctrinariamente el impuesto al valor agregado concita una opinión mayoritaria, no nos parece adaptable a la actual organización administrativa de la actividad privada en nuestro país, fundamentalmente del pequeño comercio e industria.

D) Con relación a los impuestos aduaneros proponemos unificar los aforos sobre criterios ad-valorem. En caso de artículos de fácil evasión, parece importante centralizar la recaudación en el Banco de la República al estilo de lo que ocurre actualmente con el régimen de recargos.

E) **Impuestos sobre la Actividad Bancaria.**

Proponemos unificar en uno sólo, los actuales impuestos surgidos de las leyes del 23 de agosto de 1960 y del 31 de enero de 1964 sobre préstamos, créditos y garantías.

F) **Impuesto Territorial.**

1º) Nos parece conveniente uniformar el valor oficial (aforo) en todo el país y 2º) Establecer la posibilidad de un impuesto general progresivo a la baja productividad agropecuaria (esto debe ir unido al sistema de nominatividad en el caso de las acciones de sociedades anónimas).

G) **Aportes Jubilatorios.**

Proponemos una rebaja general de las tasas de aportes que son sustancialmente agresivas (en la actividad privada y en la civil) y aplicar en consecuencia un régimen severo de fiscalización y de sanciones.

H) Con relación a las tasas de autorización y vigilancia, a las licencias alcohólicas, y a las patentes especiales, proponemos: a) su unificación y b) mantener su vigencia sólo para ciertas actividades o gremios por razones de administración y de ser nocivos para la economía del país, o para la salud de la población.

## XII

### ADMINISTRACION TRIBUTARIA

El trabajo se ha orientado hasta ahora a enfocar los problemas y las soluciones en el campo de la política tributaria, es decir la elección de los mejores instrumentos para elaborar una política fiscal compatible con el desarrollo.

Pero es de tanta importancia como ello, el de que los instrumentos seleccionados se apliquen correctamente. O sea, asegurar la recaudación regular y eficiente de los tributos. De nada valdría elegir mecanismos perfectos si su administración es incorrecta y asimismo es natural que una buena administración tributaria sería inoperante con relación al desarrollo si atendiera a impuestos incompatibles con aquél.

Además debe necesariamente concebirse la estructura fiscal y administrativa como un elemento instrumental al servicio del gobierno y en particular del hombre público. Votar impuestos y aplicarlos, no resulta tarea grata ni al gobernante ni al pueblo. En tanto se haga participar a ambos de la necesidad de contar con impuestos para hacer frente a las exigencias cada vez mayores de los servicios públicos y del desarrollo económico, será posible, recién, entrar en sutilezas de tipo teórico acerca de la bondad intrínseca y formal de los referidos instrumentos. Pero los requerimientos del bienestar son inaplazables y se presentan ahora con mayor intensidad.

El ideal es contar con planes completos que aborden armónicamente todos los problemas vinculados al desarrollo.

Sin embargo no es conveniente abandonar los esfuerzos para colocar a los instrumentos en las mejores condiciones para cumplir con su papel.

En ese sentido el campo de la administración tributaria en América Latina está todavía en carácter de inexplorado. E incluso se ha avanzado en muchos países en la obtención de los mejores elementos (impuestos) aptos para una política de desarrollo, pero en cambio ha permanecido estancada la estructura administrativa, de tal manera que el desequilibrio se hace ostensible, perjudicando los frutos que se pensaban obtener.

Creemos que estos resultados son propios de la naturaleza humana de pueblo y gobernantes; es decir, en momentos de dificultades económicas y financieras, los sectores interesados buscan la solución de problemas resonantes (aumentos de sueldos y pasividades, prestación más o menos abundante de servicios esenciales, etc.) y muchas veces quedan relegados los problemas orgánicos y de estructura, que como los de la administración tributaria no aparecen como tan necesarios. Y sin embargo cada vez es más cierta la idea de que resolviendo en forma eficiente las dificultades que obstaculizan aquélla se prestará adecuada solución a los problemas de financiamiento de los servicios públicos y también, en alta proporción, al propio financiamiento del desarrollo económico.

### **¿Qué es y qué objetivos persigue la administración tributaria?**

El problema en su mayor amplitud ha sido recogido por el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID-CEPAL, a través de la Conferencia sobre Administración Tributaria celebrada en Buenos Aires en Octubre de 1961 y cuyo desarrollo se reproduce íntegramente en un reciente volumen publicado por la Unión Panamericana. <sup>(33)</sup>

En primer lugar, la administración tributaria es una parte de la administración pública en general, que tiende básicamente a recaudar el máximo de impuestos con el mínimo de costo (principios de suficiencia y economicidad).

La administración tributaria se concreta en la actividad desarrollada por los órganos ejecutivos del gobierno, dentro de las normas legales, reglamentarias y administrativas.

---

(33) "Reforma Tributaria para América Latina". — I. Problemas de Administración de Impuestos. OEA. 1963. Nº 380. 5. 6731.

M. Farioletti, en un trabajo presentado a la Conferencia, concluye en que los fines de la administración tributaria son de dos tipos:

- **a corto plazo** — elevar al máximo las rentas fiscales con los recursos actualmente disponibles; y,
- **a largo plazo** — elevar al máximo las rentas fiscales recaudables legalmente, con el mínimo de costos.

Para que los planes a corto y largo plazo puedan establecerse y ser eficaces, se requiere disponer de:

- a) información adecuada,
- b) personal capacitado.

**¿Cuáles son los obstáculos que se oponen a una eficiente administración tributaria?**

Joseph Crockett, Consultor Fiscal de la Unión Panamericana, en un trabajo presentado a la Conferencia señala como tales a:

- 1) Multiplicidad de impuestos.
- 2) Ausencia de Códigos y recopilaciones .
- 3) Falta de una reglamentación adecuada en su extensión.
- 4) Excesiva descentralización de la administración fiscal.
- 5) Inexistencia de un manual de trabajo para el Personal de las Oficinas de Impuestos.
- 6) Falta de instrucciones al contribuyente.
- 7) Necesidad de remitir a los contribuyentes los formularios de Declaración Jurada y avisos recordatorios de fechas de vencimientos fiscales.
- 8) Ausencia de libros y registros en los contribuyentes.
- 10) Falta de facultades de investigación de las Oficinas de Impuestos.
- 11) Ausencia de facultades discrecionales de reajuste para las Oficinas recaudadoras.
- 12) Falta de una capacitación amplia del personal fiscal.
- 13) Existencia de corrupción y fraude.
- 14) Existencia de rentas afectadas o administradas por entidades autónomas o paraestatales.

- 15) Existencia, en algunos países, de la venta o subasta de los derechos de cobranza fiscal.

Si nosotros analizamos la realidad uruguaya nos encontramos con que muchos de los problemas existen también aquí, pero, además, el problema se agrava por cuanto se dan otras circunstancias adicionales, a saber:

- a) Personal fiscal mal remunerado y sin una reglamentación adecuada en materia de implicancias e incompatibilidades.
- b) Legislación tributaria procesal y penal, lenta y benigna, concebida con un criterio extremadamente individualista.
- c) Falta de adecuado rigor técnico-práctico, en las leyes fiscales.
- d) Escasez de medios humanos y materiales para cumplir adecuadamente con sus funciones por parte de las Oficinas fiscales.

Es indudable que podríamos seguir abundando en detalles acerca de lo que hay de malo y sus causas, reiterando el relativo escaso interés que en todos los órdenes se ha manifestado casi siempre por los problemas de la administración tributaria.

Creemos que a partir de 1960 se ha marcado en el país una orientación en materia de política fiscal, sujeta a las revisiones y ajustes que nos hemos permitido señalar, pero ello no ha sido acompañada de una correlativa atención hacia los problemas de administración fiscal.

Como nuestra pretensión es ser constructivos y aportar soluciones positivas y viables, hemos de señalar algunas medidas necesarias que será menester propiciar a los fines de posibilitar un comportamiento eficaz de la administración fiscal en el país a tono con los postulados que inspiran la estructura tributaria aconsejada.

### XIII

#### SOLUCIONES PARA LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN EL URUGUAY

A continuación señalamos diversos aspectos que consideramos fundamental atender a los fines de posibilitar un mejoramiento en la eficiencia de nuestra administración fiscal.

Indicamos que muchas de las soluciones propuestas están contenidas globalmente en el proyecto de Presupuesto General de Sueldos y Gastos presentado por el Poder Ejecutivo al Parlamento en el año 1964 y han sido contemplados a través de la tramitación del mismo en la Cámara de Senadores.

1.—Propiciar la eliminación de numerosos impuestos de escasa recaudación.

2.—En materia de personal, las soluciones deben contemplar los siguientes aspectos básicos.

- a) Suministrar a las Oficinas Fiscales el personal técnico y especializado necesario para cumplir con sus cometidos. Este problema adquiere singular importancia en el Interior de la República donde las nuevas normas legales dictadas en los últimos años encuentran dificultades notorias de aplicación por los motivos precedentes.
- b) Uniformar la categorización y remuneración de todos los funcionarios fiscales. Es notorio que en esta materia, por ejemplo en las funciones inspectivas, hay funcionarios que desarrollan las mismas perteneciendo al escalafón administrativo y hay otros que las cumplen formando parte del escalafón técnico profesional.
- c) Se hace preciso una instrucción acabada a los funcionarios fiscales de todas las categorías, acerca de sus cometidos, de las normas legales y reglamentarias aplicables,

del tratamiento al público, etc. Esto, que aparece como importante y plausible, requiere medios humanos y materiales no tan fáciles de obtener e imposibles de conseguir en los actuales momentos.

3.—En materia de medios materiales, las soluciones más apremiantes reposan en los siguientes puntos:

- a) Automatización al máximo posible de toda la administración fiscal. Las proyecciones que al presente han tomado los modernos métodos de relevamiento y procesamiento de información a través de computadores electrónicos, constituyen un poderoso auxiliar de la administración fiscal. Es preciso aprovechar de las ventajas que los mismos ofrecen (rapidez y seguridad en la información, elaboración estadística de múltiple naturaleza para orientar e investigar, contralor directo de los contribuyentes con positivo efecto psicológico, etc.) No basta sólo con disponer de los equipos. Es necesario contar con el personal idóneo, especialmente capacitado para manejarlo, atenderlo y hacerlo rendir.

En "National Tax Journal", (setiembre 1961), se recogen los resultados de un "simposium" sobre "Relaciones del procesamiento electrónico de información con la administración y política fiscales" y allí se advierten las grandes perspectivas que abre esta nueva técnica. En igual sentido es recomendable la lectura del trabajo de Stanley Surrey presentado a la referida conferencia de Administración de Impuestos de Buenos Aires y titulado "La elaboración automática de datos y la administración de impuestos: las posibilidades de la elaboración automática de datos y los factores que determinan su adopción". Este problema de la automatización se extiende a la utilización de teletipos, microfilmadores, intercomunicadores, duplicadores, etc.

- b) Necesidad de disponer de locales, muebles y útiles, en condiciones suficientes de cantidad y **funcionalidad**, de modo de desarrollar la tarea con seguridad, sin riesgo y comodidad para contribuyentes y funcionarios.
- c) Es preciso asimismo contar con medios económicos sufi-

cientes para atender la publicidad y propaganda. En los países democráticos la opinión pública en todos los sectores se nutre de información, fundamentalmente a través de la radio, prensa y televisión, constituyendo todos ellos formidables instrumentos de difusión de ideas, que racionalmente aprovechados, con la base de eficientes servicios de relaciones públicas, han de permitir obtener resultados satisfactorios en la instrucción de los contribuyentes a un nivel simple y comprensivo. Debe extenderse asimismo la confección de manuales de instrucciones sencillas para funcionarios fiscales y contribuyentes en general.

Se anota en los últimos años en el Uruguay una favorable evolución en esta materia, que es preciso afianzar. Las normas legales y reglamentarias de tipo fiscal son generalmente complejas y de rigor técnico. Sin embargo, deben llegar a la opinión pública a un nivel de claridad y comprensión diríamos elemental. A tales efectos deben prepararse textos sintéticos, de lectura simple y atrayente, que sea de fácil asimilación.

Alguien señalaba que los textos legales deben ser leídos a oyentes de diverso nivel cultural en orden descendente y modificarlos a medida que disminuye ese nivel, de tal forma que los textos quedarían en condiciones de ser publicados y difundidos cuando son captados por los oyentes de menor nivel cultural.

4.— Las leyes de 1960, 1961 y 1964 han constituido elementos de positivo adelanto en el campo del derecho tributario procesal y penal, así como en el ordenamiento de normas específicas para una gran cantidad de impuestos (sistema de imposición sobre la renta, sellos, herencias, impuestos internos, etc.) Falta sólo codificar todo lo relativo a las normas vigentes en materia de Derecho Tributario Sustantivo y Administrativo, lo que resulta importante atento a la especialización que esa rama jurídica ha adquirido.

Desde otro punto de vista aparece como esencial propiciar una revisión de las normas propias del derecho tributario procesal. Sustancialmente deben buscarse los medios de asegurar los derechos del Fisco sin lesionar los del administrado.

En ese sentido la ley N° 12.804, de 30/11/60 ha avanzado mucho, pero es preciso afianzar alguna institución, como la de las “medidas cautelares” prevista por el art. 377 con muy buena intención, pero que en la práctica no determina una solución positiva. En ese camino la posibilidad de que las medidas precautorias puedan ser solicitadas al juez antes de dictarse resolución definitiva por la administración, constituirá un efectivo paso adelante.

#### 5.— Planificación y organización y métodos.

En el campo de la administración tributaria, la especialización de funciones constituye una necesidad indiscutible.

En ese sentido advertimos que desde hace muchos años a esta parte, las Oficinas recaudadoras absorben todo el peso de la recaudación fiscal, pero además concentran la tarea de investigación, relevamiento, dictado de normas internas de recaudación, etc.

Se hace imprescindible dotar de unidad, y coordinación a todo el sistema, a cuyos efectos las leyes de 30/11/60 han aportado un progreso considerable que es preciso consolidar, sobre las siguientes bases:

a) Existencia de una Oficina Central (Dirección General Impositiva) con personal y medios suficientes, que actúe en jerarquía “pensante” y con dos objetivos básicos, a saber:

I) planificación e investigación en materia de legislación tributaria y en su aplicación (aspectos sociales, económicos, psicológicos).

Debe existir entonces un cuerpo técnico y administrativo afectado a esas importantes funciones, con capacidad económico-financiera suficiente, para abordar los estudios y requerir las informaciones básicas para elaborar sus propios informes.

En ese sentido por ejemplo, es necesario conocer variables de distribución de la renta, de concentración de la riqueza, de índices de productividad y de con-

sumo, para encarar programas de política fiscal definidos en materia de imposición sobre la renta y capital, sobre herencias y sobre consumos.

II) organización y métodos de recaudación.

- b) Unificación de servicios inspectivos. Esto resulta muy difícil de lograr en la práctica, por la distinta jerarquía administrativa de los funcionarios que militan en la actualidad en las Oficinas Recaudadoras. Con carácter transitorio y dentro de la idea que trazamos, nos parece conveniente concentrar toda la actividad inspectiva a través de la Oficina de Impuesto a la Renta, distraiendo a ésta de sus cometidos administrativos en diversos impuestos (ventas y entradas brutas, por ejemplo).
- c) Se hace preciso asimismo coordinar la tarea fiscal, enfocándola con definidos criterios técnico-políticos. En ese sentido es normal que el Poder Ejecutivo presente al Parlamento sus proyectos de ley y se halle asesorado en esa materia por sus propios técnicos. En el parlamento es habitual por su parte, que los sectores de **oposición política** enfoquen sus propias soluciones técnicas, incluso con sus propios asesores. En último término la controversia política se reduce a **un diálogo entre sordos**. Podría ser útil, que el Parlamento dispusiera de sus propios técnicos en materia fiscal, con el cometido de asesorar a los legisladores, con lo cual se eliminaría ese enfoque heterogéneo del problema, que casi siempre conduce a soluciones confusas, con mezcla de criterios técnicos y políticos que, claro está, perjudican la bondad de las normas fiscales que finalmente se sancionan.



## APENDICE

**PRINCIPALES MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL  
SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL POR LA LEY DE  
RECURSOS DE 28 DE DICIEMBRE DE 1964**

**I) IMPUESTO PERSONAL A LA RENTA**

1. Se reduce la cantidad de categorías, uniendo en una sola a la personal y a la profesional.
2. Se amplía el concepto de renta pero dejando subsistente el carácter de que la misma ha de derivar de bienes, derechos o actividades aplicadas a una función productiva regular.
3. Los extranjeros que residen accidentalmente en el país (artistas por ejemplo) estarán sujetos a una retención del 28 % sobre las rentas que perciban en el Uruguay.

**Categoría inmobiliaria.**

4. Para determinar la renta neta, el contribuyente podrá optar por deducir de la renta bruta:
  - a) los gastos reales; o
  - b) un 35 % si se trata de inmuebles urbanos y un 18 % si se trata de bienes rurales.
5. Se elimina la exoneración para las rentas percibidas durante los tres primeros años de la habilitación municipal del edificio.

**Categoría mobiliaria.**

6. Los dividendos de acciones no serán computados como renta en la declaración jurada personal, por cuanto pagarán el impuesto a la renta con una retención en la fuente del 10 %. Tampoco se computarán en la declaración personal los intereses de obligaciones, que pagarán el impuesto mediante una retención en la fuente, del 20 % y de carácter definitivo.

Estas retenciones entraron a regir el 23 de enero de 1965 y se aplicará a todos los dividendos y utilidades cuya distribución hubiera sido resuelta con posterioridad al 23 de enero de 1965.

Los dividendos en acciones quedan exonerados del pago del 10 % de retención definitiva.

#### **Categoría Industria y Comercio.**

7. Se incluyen en esta categoría a los comisionistas, consignatarios, rematadores, despachantes de aduana, corredores y demás auxiliares de comercio aunque todos ellos regulados por las normas generales de imputación de rentas (factor productivo predominante).
8. Se considera renta de esta categoría el resultado de la venta de inmuebles (aunque sea accidental).
9. Se modifica el régimen de reinversiones en equipos industriales, que queda establecido así:
  - a) En bienes muebles podrá invertirse hasta el 50 % de las rentas netas.
  - b) En construcción y adquisición de edificios, hasta un 10 % (excluyendo el valor de la tierra).
  - c) La exoneración regirá sólo para cierto tipo de industrias (de ampliación de la capacidad exportadora, de turismo, automotriz, de sustitución de importaciones y/o producción de bienes que no tengan carácter suntuario o superfluo).

#### **Categoría agropecuaria.**

10. Se aumenta el índice de productividad básica que corresponde a predios con aforo actualizado por hectárea de hasta \$ 80.00, llevándose a 5 kgrs. de lana más 30 kgrs. de carne vacuna en pie (el régimen anterior fijaba 4 kgrs. y 20 kgrs. respectivamente).
11. Para determinar la renta neta, se deducirán de la renta bruta las pérdidas extraordinarias y de carácter colectivo y además:
  - a) el propietario deducirá un 25 %.
  - b) el arrendatario deducirá un 50 %.
12. En materia de reinversiones será el Poder Ejecutivo quien calificará cuales son "útiles al establecimiento". En cuanto a las mismas se admite deducir:

- a) **Hasta 2.500 hectáreas;** en 1964, el 60 % de la renta neta, en 1965, el 55 % y en los años siguientes el 50 %.
- b) **De más de 2.500 hectáreas;** en 1964 el 30 % de la renta neta, en 1965 el 27,5 % y en los años siguientes el 25 %.

**Categoría Personal.**

- 13. Se unifica con la categoría profesional.
- 14. Se incorporan como rentas de esta categoría, a los únicos efectos del impuesto personal, a las rentas de pequeños comerciantes e industriales, en la forma que reglamentará el Poder Ejecutivo.
- 15. Para determinar la renta neta, se deducirá de la renta bruta,
  - a) aportes jubilatorios y otros descuentos legales de previsión social,
  - b) los gastos reales de los profesionales y artistas, o en su sustitución un 20 %.
  - c) sobre el saldo, luego de las deducciones anteriores, se admite una rebaja adicional del 50 % y hasta un importe máximo de \$ 30.000.00, que no rige para los domiciliados en el exterior.

**Renta gravada.**

- 16. La suma de las rentas netas gravadas de cada categoría constituye la Renta total.

Sobre la renta total se permite deducir:

- a) El mínimo no imponible (de \$ 30.000.00 por cada componente y \$ 12.000.00 por cada dependiente).
- b) Un 10 % del mínimo no imponible por gastos personales y hasta un máximo de \$ 8.400.00. Si los gastos de enfermedad, por sí solos superan el 10 %, se permiten deducir mediante ciertas condiciones.

**Tasas del impuesto.**

17.

			<b>Ley 7-12-61</b>	<b>Ley 22-12-64</b>
Hasta	15.000	.....	5 %	10 %
De	15.000 hasta	25.000	.....	15 %

De 25.000	”	50.000 .....	10 %	15 %
De 50.000	”	100.000 .....	10 %	20 %
De 100.000	”	150.000 .....	15 %	20 %
De 150.000	”	250.000 .....	15 %	25 %
De 250.000	”	500.000 .....	20 %	30 %
De 500.000	”	750.000 .....	30 %	35 %
De 750.000	”	1.000.000 .....	40 %	45 %
De más de		1.000.000 .....	50 %	55 %

**Titulares no identificados o domiciliados en el exterior.**

18. La retención será del 28 % y en el caso de los titulares no identificados será definitiva. En cambio los domiciliados en el exterior podrán ajustarla con la declaración jurada anual.

**Rentas de Valores al portador excluidas acciones y obligaciones de contribuyentes individualizados y domiciliados en el país.**

19. Se retendrá el 10 % pero se puede ajustar con la declaración jurada anual.

**II) IMPUESTO A LAS SOCIEDADES DE CAPITAL**

Sustituye a los impuestos a las Sociedades de capital de las leyes Nº 12.804 y modificativas.

**1. Constituidas en el país y agencias o sucursales en el país de sociedades extranjeras.**

Pagarán un impuesto anual del 4 % sobre las rentas fiscales netas de fuente uruguaya distribuidas o no. Las rentas se determinarán de acuerdo a las normas de la categoría industria y comercio y de la categoría agropecuaria del impuesto a la renta, según los casos. Este impuesto rige para los ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 1964.

**2. Constituidas en el exterior.**

- a) Si no tienen sucursal o agencias en el país pagan un 20 % sobre las rentas que se les pague o acredite.
- b) Si tienen agencias o sucursales, éstas pagan el 4 % según se señaló antes, y si luego giran o acreditan las rentas a la casa matriz, pagan el 10 %.

### III) IMPUESTOS A LAS SUPER RENTAS

1. Las Sociedades de Capital están sometidas al impuesto sin limitación de Capital.
2. Quedan exentas del impuesto las rentas determinadas de acuerdo a lo dispuesto en la categoría agropecuaria y las rentas de las Sociedades constituídas en el exterior cuando no actúen por medio de agencia o sucursal en el país.

### IV) IMPUESTO A LAS RENTAS DE LA IRNDUSTRIA Y COMERCIO

1. Se incluyen en el impuesto a las actividades agropecuarias con rentas fictas brutas superiores a \$ 480.000 anuales y el monto imponible para ellos se fijará de acuerdo a las normas de la categoría agropecuaria.

### V) IMPUESTO AL PATRIMONIO

1. Serán contribuyentes las personas físicas, los núcleos familiares ,sucesiones indivisas y las Sociedades de Capital (lo que significa que las sociedades personales no son contribuyentes pero las cuotas de capital de los socios se incorporan en la declaración personal de éstos).
2. Los cónyuges que vivan conjuntamente podrán declarar y pagar el impuesto en una sola declaración.
3. El mínimo no imponible individual es de \$ 250.000, y para el núcleo familiar (cónyuges) de \$ 500.000.
4. El impuesto se aplicará por 3 años y las tasas serán del 1 % para el impuesto del año 1965, del 0.75 %, para 1966 y del 0.50 % para 1967.
5. En el patrimonio, los conciudadanos uruguayos deberán computar también los bienes situados en el exterior.
6. Los bienes muebles del equipo industrial de las personas jurídicas se computarán por el 50 % de su valor fiscal.

### VI) IMPUESTO A LAS VENTAS Y A LAS ENTRADAS BRUTAS

Hasta 1964 el régimen de impuesto a las ventas en el Uruguay asumió básicamente la forma de un gravamen a la cifra de negocios, aplicable en la primera etapa de la negociación de la mercadería (ley N° 10.054 de 30 de setiembre de 1941).

La etapa gravada lo era la importación y fabricación (transformación o producción) y el impuesto tenía numerosas exoneraciones (exportaciones, artículos de construcción y de primera necesidad, diarios, libros y revistas docentes, tabacos y cigarrillos, bebidas alcohólicas, productos ganaderos y agrícolas, etc.).

La ley N° 13.241 de 31 de enero de 1964 agregó, coexistiendo con el anterior, un impuesto a las entradas brutas, estructurado sobre la base del sistema francés “a cascade” y que contenían también numerosas exoneraciones (artículos de primera necesidad en general, exportaciones, etc.).

Ahora la ley N° 13.319 de 28 de diciembre de 1964, modifica sustancialmente el régimen a partir del 1° de enero de 1965.

En primer lugar el impuesto a las ventas y transacciones a la tasa del 10 % se extiende también al comerciante mayorista y se aplica teniendo en cuenta el régimen del valor agregado para la venta de bienes comprados en plaza y que no han sufrido transformación. El comerciante mayorista se define como aquél cuyas ventas se realizan **total o parcialmente** a intermediarios, en condiciones distintas al menudeo. La ley determina además que establecida la condición de mayorista, importador, fabricante o productor, el impuesto gravará todas las ventas que el comerciante realice (aún las realizadas como minorista) o sea que en principio el comerciante minorista (o sea el que vende directamente al público) está exonerado del impuesto, pero si además actúa como fabricante, productor, importador o mayorista, todas sus ventas pasan a estar gravadas por el impuesto a las ventas.

Para este impuesto se mantienen las exoneraciones vigentes y que antes señalamos, pero se deroga el concepto de “conjunto conómico” establecido por la ley N° 12.804 de 30 de noviembre de 1964.

Pero la ley de 28 de diciembre de 1964 reestructura asimismo el impuesto a las entradas brutas introduciéndole dos modificaciones muy importantes:

- a) Se eliminan las exoneraciones existentes para los artículos de primera necesidad, y
- b) Se establece que el impuesto no gravará las entradas del titular que hayan tributado el impuesto a las ventas y transacciones.

Finalmente la ley de 28 de diciembre de 1964 ha determinado que los comerciantes e industriales con ventas de hasta \$ 480.000 en el año, no pagan ni el impuesto a las ventas y transacciones ni el impuesto a las entradas brutas. Debe significarse que este límite de entradas no comprende a los importadores ni a las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, que pagan el impuesto que corresponda, cualquiera sea el monto de sus ventas anuales. Corresponde destacar que los comerciantes e industriales con ingresos anuales inferiores a \$ 480.000 pagan el llamado "Tributo unificado" sustitutivo de los impuestos a las ventas, entradas brutas, rentas de la industria y comercio, patentes especiales, timbres de ventas al contado y licencias para la venta de bebidas fermentadas embotelladas.

Estableciendo en forma sinténica la estructura de los dos gravámenes, tendríamos entonces el siguiente cuadro resumen de la situación vigente a partir del 1/I/65.

1. **Fabricantes, industriales y mayoristas, con entradas brutas de hasta \$ 480.000 anuales.** No pagan el impuesto a las ventas ni el de entradas brutas y en cambio abonarán sólo el tributo unificado, en la forma que próximamente determinará el Poder Ejecutivo. Este límite de \$ 480.000 no rige para los importadores, sociedades anónimas y en comandita por acciones, que pagarán los impuestos que corresponda cualquiera sea el monto de sus entradas anuales.
2. **Comerciantes mayoristas (es decir que venden total o parcialmente a intermediarios, en condiciones distintas al menudeo) con entradas brutas anuales superiores a \$ 480.000.** Pagan el impuesto del 10 % sobre el valor agregado (precio de venta menos precio de compra) de los artículos adquiridos en plaza para ser vendidos en el mismo estado en que se compraron. Sobre la venta de artículos exonerados del impuesto a las ventas, abonarán en cambio el 1 % de impuesto a las entradas brutas (salvo que también estén exonerados de este impuesto, como sería el caso de ventas de libros docentes, exportaciones y combustibles en la última etapa).
3. **Fabricantes e Industriales exclusivamente, con entradas brutas superiores a \$ 480.000 anuales.** Pagan el 10 % sobre la venta exclusiva de artículos transformados (no se aplica aquí

el valor agregado). Si se trata de artículos exonerados del impuesto a las ventas, pagan entonces el 1 % de entradas brutas, salvo que también estén exonerados de este gravamen, según se explica en el numeral anterior.

4. **Importadores exclusivamente.** Pagan el 10 % sobre el monto bruto total de las ventas gravadas. Si se trata de artículos exonerados del impuesto a las ventas, pagan entonces el 1 % a las entradas brutas, salvo que también estén exoneradas de este gravamen, según se explica en el numeral 2).

Si se trata de importadores y mayoristas a la vez, pagan el impuesto sobre el total de las entradas por ventas gravadas de artículos importados y por el valor agregado de las entradas de la venta de bienes comprados en plaza.

5. **Comerciantes minoristas (que venden exclusivamente al menudeo) con entradas brutas superiores a \$ 480.000 anuales.** Pagan el 1 % a las entradas brutas, salvo se trate de bienes o servicios exonerados. Como comerciantes minoristas no pagan el impuesto a las ventas, pero si venden total o parcialmente en condiciones distintas al menudeo, pierden la calidad fiscal de minoristas.

#### VVI) IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL DE HERENCIAS

Se aumenta la tasa al 10 o/oo (diez por mil) y regirá para los ejercicios cerrados a partir del 1º de enero de 1965.

#### VIII) TRIBUTO UNIFICADO

1. Las actividades comerciales o industriales cuyos ingresos brutos anuales no superen los \$ 480.000 abonarán a partir del 1º de enero de 1965 un único impuesto en el año, que podrá llegar hasta \$ 60.000.00.

Como compensación no pagarán los siguientes impuestos:

- a) Ventas y Transacciones.
- b) Entradas brutas
- c) Rentas de Industria y Comercio
- d) Patentes especiales
- e) Planilla diaria de timbres por ventas al contado.
- f) Licencia para Venta de bebidas fermentadas embotelladas.

2. El impuesto no se aplica a las sociedades anónimas, ni a las comanditarias por acciones ni a los importadores.
3. Cada dos años el Poder Ejecutivo ajustará el monto de ingresos y el impuesto de acuerdo con las oscilaciones del nivel de precios.
4. El impuesto se fijará según los fictos que la reglamentación establecerá para cada giro o actividad teniendo en cuenta las ventas, capital, etc.

**IX) SOBRETASA INMOBILIARIA**

1. Se aplica a los bienes inmuebles de todas las Sociedades Anónimas cualquiera sea su aforo.
2. La exoneración para el bien casa-habitación se reduce a \$ 50.000.

**X) TIMBRES Y PAPEL SELLADO**

Se aumentan en un 25 % las principales tasas, de modo que el impuesto queda fijado a una tasa general del 1 %.

La escala de recibos de valores será la siguiente:

Hasta	\$	5.00	.....	exentas
De \$	5.00	a \$	25.00	..... \$ 0.25
De "	25.00	a "	50.00	..... " 0.50
De "	50.00	a "	75.00	..... " 0.75
De "	75.00	a "	100.00	..... " 1.00
Más de \$ 100.00 se paga \$ 0.50 por cada \$ 50.00 o fracción				

**XI) IMPUESTO A LOS PRESTAMOS**

Se perfecciona su texto y se agregan las siguientes exoneraciones (que regirán desde la fecha de vigencia de la ley 13.241 de 31 de enero de 1964).

- a) Préstamos de Directores de Sociedades anónimas y de obreros y empleados a las empresas.
- b) Los préstamos, créditos y garantías, con plazo mayor de 5 años (por ejemplo, obligaciones emitidas en esas condiciones).

- c) Operaciones de las compañías de seguros que supongan pagos de intereses sobre las sumas pagadas o depositadas por los asegurados en concepto de primas así como los préstamos realizados por aquéllos a éstos.
- d) Depósitos de los ahorristas en los sistemas de crédito recíproco para la adquisición o construcción de viviendas.
- e) Anticipos de y a comerciantes e industriales, derivados de la propia actividad comercial.
- f) Los beneficios previstos en los sistemas de seguro social o colectivo de los organismos internacionales de los que el país forme parte o cuya personería sea reconocida por el Uruguay.

**XII) IMPUESTO A LAS COLOCACIONES (Sustitutivo del Impuesto a los Cheques)**

Se crea un impuesto del 1 o/oo (uno por mil) sobre todas las colocaciones que realicen las empresas financieras, cajas populares, casas bancarias y bancos oficiales y privados. Este impuesto que regirá a partir de la fecha de vigencia de la ley y sustituye al impuesto a los cheques, tiene diversas exoneraciones (débitos en cuenta del Estado, Gobiernos departamentales y entes autónomos y descentralizados, débitos en cuentas de instituciones de previsión social creadas por ley, débitos en cajas de ahorro y depósitos a plazo fijo hasta \$ 10.000.00 mensuales, débitos entre sí de bancos, cajas populares y casas bancarias).

**XIII) IMPUESTO A LOS DEPOSITOS**

Se crea por una sola vez, en el año 1965, un impuesto del 1 o/oo (uno por mil) sobre los promedios mensuales de los depósitos realizados en bancos privados, casas bancarias, cajas populares y empresas financieras. Están exonerados los saldos acreedores de las cuentas del Estado y organismos oficiales, así como los saldos provenientes de obligaciones fiscales y contribuciones sociales.

Este impuesto no podrá ser trasladado y se establecen fuertes sanciones pecuniarias para castigar a los que violen esa prohibición.

**XIV) IMPUESTOS INTERNOS**

1. Se eleva al 8 % el impuesto a las bebidas sin alcohol.

2. Se eleva a \$ 0.02 por envase el impuesto a la cerveza, bebidas sin alcohol y aguas minerales.
3. Se crean diversos impuestos a los usuarios del Aeropuerto Nacional de Carrasco.
4. Se crea un impuesto a los pasajes marítimos, fluviales y terrestres de transporte internacional.
5. Se modifican las escalas de los impuestos a las cámaras y cubiertas y a los yesqueros y encendedores.
6. Se fija en \$ 0.10 el impuesto a los vinos.
7. Se aumenta el impuesto a los tabacos, cigarros y cigarrillos. El gravamen a los cigarrillos queda fijado en el 52 % (ver artículo 38 de la ley de recursos) del precio de venta al público.
8. Los impuestos a las bebidas alcohólicas quedan fijados en 0.06 por grado alcohólico por litro y en el 50 % sobre el precio de venta.

#### XV) IMPUESTO A LA VENTA DE MONEDA EXTRANJERA

A partir de la fecha de vigencia de la ley se establece un impuesto del 1 % a la venta de moneda extranjera que realicen los bancos, casas bancarias, casas de cambio y empresas financieras. Está exenta la venta de moneda extranjera destinada a importaciones de productos o artículos sin recargos o con recargos de hasta 60 % inclusive.

#### XVI) OTROS TRIBUTOS E INGRESOS

1. Se modifican normas relativas al impuesto a las transacciones inmobiliarias.
2. Se modifican derechos de estampillas del Registro del Estado Civil.
3. Se fija en \$ 8.00 el centímetro y línea de publicación de avisos y balances respectivamente, en el Diario Oficial.
4. Se modifican diversos ingresos de la Dirección de Industrias.
5. Se modifican los proventos de la Prefectura Gral. Marítima.

6. Se aumenta en un 50 % el impuesto de faros.
7. Se duplican en general los derechos de los Registros Públicos.

#### OTRAS DISPOSICIONES DE INTERES FISCAL

1. Se aumenta al 10 % la bonificación para los contribuyentes que paguen puntualmente sus impuestos (art. 3º de la ley N° 13.123 de 4 de abril de 1963 y de 4 de julio de 1963). La bonificación se aplicará también a los impuestos a las entradas brutas, al patrimonio, tributo unificado y patentes especiales.
2. Se da un nuevo plazo de 90 días a partir de la fecha de publicación de la ley de recursos en el Diario Oficial, para que **los contribuyentes morosos de impuestos nacionales al 31 de diciembre de 1963** puedan pagar los mismos en la forma prevista por la ley N° 13.241 de 31 de enero de 1964 (al contado sin recargos o en plazos de hasta 15 años).
3. Se amplía la ley de 29 de octubre de 1964 (facilidades para el pago de aportes jubilatorios) permitiendo incluir en la Consolidación a las deudas hasta setiembre de 1964 inclusive (art. 97 de la ley de ordenamiento financiero).
4. Se modifican los impuestos a los premios de loterías (art. 15 de la ley de ordenamiento financiero).
5. Se exoneran de impuestos (artículo 69 de la Constitución) a las empresas periodísticas, de radiodifusión y de televisión (art. 259 de la ley de Presupuesto).
6. Se exonera de impuesto a las bebidas sin alcohol elaboradas con jugos de frutas uruguayos, que contengan como mínimo el 10 % de jugos de frutas y se da un plazo de hasta 20 años para que las empresas que se dedican a esa actividad puedan consolidar sin recargos, multas ni intereses, sus deudas por impuestos y aportaciones de previsión social.
7. A partir de la promulgación de la ley de recursos quedan exonerados de impuestos, tasas y contribuciones, la impresión de libros y folletos de autores nacionales y la venta de libros y revistas de carácter docente, literario y artístico, así como el material educativo.

8. Las normas sobre obligaciones de los contribuyentes, facultades de la Administración, estimación de oficio, pagos a cuenta, responsabilidades, escritos, formulación de actas, notificaciones, secreto de las actuaciones, etc., vigentes para el impuesto a la renta, se extienden con carácter general a todos los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva.
9. Se aumentan y modifican diversos tributos con destino a la Caja de Jubilaciones y Pensiones de los Profesionales Universitarios.
10. Se establece en la Dirección General Impositiva el Registro de Acciones y Obligaciones. El Poder Ejecutivo reglamentará la forma en que operará la inscripción y funcionamiento del Registro.
11. El Poder Ejecutivo reordenará dentro del término de 90 días siguientes a la publicación de la ley los textos de las leyes N° 12.804, 13.032, 13.241 y la ley de recursos del 28 de diciembre de 1964.
12. Se dan normas para la constitución y funcionamiento de las Sociedades Anónimas (arts. 205 y siguientes de la ley de ordenamiento financiero).
  - a) Capital autorizado mínimo de \$ 500.000, expresado siempre en moneda nacional.
  - b) Suscripción del 50 % del capital autorizado e integración en un 20 % del capital suscrito. Si la integración se hace en dinero deberá depositarse el importe en el Banco de la República.
  - c) Se dan normas para que las sociedades anónimas constituidas o en vía de constitución, se ajusten a las mínimas de capital autorizado, suscrito e integrado que fija la nueva ley (tendrán un plazo de 2 años para ello y no devengarán impuestos por los cambios a que se vean obligados en razón de la ley).
13. Las sociedades anónimas, las comanditarias por acciones y las de responsabilidad limitada no podrán explotar, ad-

quirir, ni poseer predios rurales (arts. 214 a 216 de la ley de ordenamiento financiero).

El Poder Ejecutivo podrá exceptuar de esta prohibición a las sociedades que reúnan conjuntamente las siguientes condiciones:

- a) Su objeto principal y el mayor volumen de sus inversiones se refieren a actividades distintas a la explotación agropecuaria.
- b) Los inmuebles rurales resultan indispensables para el cumplimiento del objeto social.
- c) Aquellos cuyo número de accionistas al 31 de diciembre de 1963, sea mayor de veinticinco o que por la índole de la empresa impidan su transformación en sociedades de otra naturaleza.

Se fija un plazo de 2 años para que las sociedades antes indicadas cesen en la titularidad del dominio o la explotación rural, quedando exonerados de impuestos los actos que se realicen para dar cumplimiento a la referida norma legal.

14. Se reestructura el régimen contencioso aduanero (arts. 245 a 299 de la ley de ordenamiento financiero).



## I) INGRESOS PRESUPUESTALES — RENTAS GENERALES

(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
1) Impuestos .....	516	531	720	1.045	1.516	1.509	1.592
2) Tasas .....	15	15	16	19	29	52	47
3) Contrib. de Mejoras .....	1	1	1	1	2	1	1
4) Ing. de Dominio .....	47	46	45	56	67	89	76
5) " Extraordinarios .....	7	7	6	105	63	27	35
6) " Varios .....	8	10	12	54	226	131	294
7) Reintegros .....	72	90	99	195	202	256	232
<b>TOTALES .....</b>	<b>666</b>	<b>700</b>	<b>899</b>	<b>1.475</b>	<b>2.105</b>	<b>2.065</b>	<b>2.277</b>

Fuente: Contaduría General de la Nación.

II) CUENTAS Y FONDOS EXTRA PRESUPUESTALES

	1957	1957	1959	1960	1961	1962	1963	Análisis en cuadro N º
1) Beneficios de Cambio .....	15	9	—	—	—	—	—	—
2) Dentracciones	—	—	—	347	320	244	442	—
3) Recargos .....	—	—	—	38	198	193	285	—
4) Caja de Jub. Ind. y Comercio .....	313	350	483	656	932	1.044	1.353	2 A
5) Caja de Jub. Civiles y Escolares ....	213	259	284	400	572	803	598	2 B
6) Caja de Jub. Rurales, Dom. y P. Vejez	42	65	89	142	174	228	305	2 C, 2 E, 2 D
7) Tesoro de Obras Públicas .....	22	43	43	121	148	173	300	2 F
8) Caja de Comp. de la Ind. Frigorífica .	4	10	18	26	27	30	29	2 G
9) Caja de Compes. Barraca de Lana ..	1	5	5	6	9	7	10	2 H
10) Comisión H. Lucha Antituberculosa ..	8	7	8	13	15	13	15	2 I
11) Instituto Nal. Viviendas Económicas .	12	9	10	23	25	23	22	2 J
	<b>630</b>	<b>757</b>	<b>940</b>	<b>1.772</b>	<b>2.420</b>	<b>2.758</b>	<b>3.359</b>	

**Fuente:** Contaduría General de la Nación para los numerales 1 a 3. Organismos respectivos para los numerales 4 a 11.

## II) CUENTAS Y FONDOS EXTRA PRESUPUESTALES

## 4) Caja de Jubil. Ind. y Comercio (En millones de pesos).

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
Aportes Afiliados Activos .....	246	287	405	527	748	940	1.246
Aportes Afiliados Pasivos .....	9	8	6	8	11	8	21
Contribuciones .....	—	—	—	—	88	20	—
Intereses .....	29	30	35	38	39	41	42
Intereses. Bonos Prev. Social .....	2	2	2	2	2	—	—
Desc. s/Pasividades .....	4	4	7	10	14	24	29
Varios .....	—	—	1	28	2	—	—
Impuesto a la Lotería .....	—	—	—	—	—	7	} 15
Impuesto a los Tabacos .....	23	19	27	42	27	3	
	<b>313</b>	<b>350</b>	<b>483</b>	<b>655</b>	<b>931</b>	<b>1.043</b>	<b>1.353</b>

**Fuente:** Publicación de la Contaduría Gral. de Caja de Jubilaciones de la Ind. y Comercio.

**II) CUENTAS Y FONDOS EXTRA PRESUPUESTALES**

5) Caja de Jubil. y Pensiones Civiles y Escolares (En millones de pesos).

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
Aporte patronal .....	78	92	101	148	260	380	277
Montepios .....	73	89	99	150	260	379	277
7 Meses subsidio .....	1	2	2	2	—	—	—
Multas .....	2	2	2	6	—	—	—
Diferencias aumentos .....	17	19	19	24	—	—	—
Ingresos .....	2	2	2	3	—	—	—
Vacantes 30 % .....	2	3	3	4	—	—	—
Suspensiones Art. 132 .....	1	—	1	2	—	—	—
<b>SUB TOTAL A .....</b>	<b>176</b>	<b>209</b>	<b>229</b>	<b>339</b>	<b>520</b>	<b>759</b>	<b>554</b>
Rentas afectadas .....	3	3	3	3	6	2	—
Contribuciones especiales .....	3	3	3	3	—	—	—
Intereses .....	9	13	14	11	27	32	23
Amortiz. Deuda Consolidada .....		4	5	5	18	10	21
<b>SUB TOTAL B .....</b>	<b>15</b>	<b>22</b>	<b>24</b>	<b>21</b>	<b>51</b>	<b>44</b>	<b>44</b>
<b>TOTALES GENERALES (A + B) .....</b>	<b>191</b>	<b>231</b>	<b>253</b>	<b>360</b>	<b>571</b>	<b>803</b>	<b>598</b>
Fondo de Retiro Leyes 11.637 .....	14	17	20	21	—	—	—
N: 12.381 (12/2/57) .....	8	10	11	18	—	—	—
	<b>213</b>	<b>258</b>	<b>284</b>	<b>399</b>	<b>571</b>	<b>803</b>	<b>598</b>

**Fuente:** Informe de Caja de Jub. y Pensiones Civiles y Escolares para la Comisión Honoraria instituida para estructurar un proyecto de escala móvil jubilatoria. Para el año 1962 se utilizó un informe de la Asociación de Bancos de 1963. Para Rentas Afectadas se utilizaron datos de la Contaduría Gral. de la Nación. Para 1963 estimación del IHP.

1) En los años 1961 y 1962 el rubro Aporte Patronal contiene lo recaudado para Fondo de Retiro.

## II) CUENTAS Y FONDOS EXTRA PRESUPUESTALES

## 6) Fondo Pensiones a la Vejez (En millones de pesos).

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
Estamp. Pens. a la Vejez y Sust. ....	2	4	4	5	9	8	11
Sobretasa Inmobiliaria .....	4	6	7	6	5	8	9
Bebidas Alcohólicas Nacionales .....	—	—	1	—	—	—	—
Impuesto al alcohol .....	1	1	—	—	—	—	—
"    a las cañas .....	1	2	4	4	4	4	4
"    a las grapas .....	1	1	—	—	—	—	—
"    a los arrendamientos .....	1	1	1	2	2	2	—
"    a la nafta .....	5	5	5	5	2	—	6
"    Ley 5/12/57. Art. 16 .....	—	3	7	10	—	—	—
"    al tabaco .....	—	2	—	—	—	—	2
Contribución de Rentas Generales .....	—	—	—	13	43	63	67
	<b>15</b>	<b>25</b>	<b>29</b>	<b>45</b>	<b>65</b>	<b>85</b>	<b>99</b>

Fuente: Caja de Jubilaciones y Pensiones de los Trabajadores Rurales, Domésticos y de Pensiones a la Vejez.

## II) CUENTAS Y FONDOS EXTRA PRESUPUESTALES

## 6) Fondo Trabajadores Domésticos (En millones de pesos).

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
Impuesto a los arrendamientos .....	3	5	7	9	11	19	24
Sobretasa Inmobiliaria .....	2	3	3	3	—	3	3
Aportes Jubilatorios .....	1	2	2	2	3	(	9
Intereses de Fondos Acumulados .....	1	—	1	1	1	1	1
	<b>7</b>	<b>10</b>	<b>13</b>	<b>15</b>	<b>15</b>	<b>29</b>	<b>37</b>

**Fuente:** Caja de Jubilaciones y Pensiones de los Trabajadores Rurales, Domésticos y de Pensiones a la Vejez.

## II) CUENTAS Y FONDOS EXTRA PRESUPUESTALES

## 6) Fondo Trabajadores Rurales (En millones de pesos).

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
Sobretasa Inmobiliaria .....	2	3	3	3	—	3	3
Contribución Inmobiliaria .....	2	3	—	—	3	2	4
Transacciones rurales .....	2	2	5	10	4	3	3
Transferencias rurales .....	6	8	12	17	24	34	48
Contribución Turf .....	—	1	1	—	—	—	—
Aportes Jubilatorios .....	5	10	25	50	62	71	109
Intereses de Fondos acumulados .....	2	2	1	1	1	1	2
	<b>19</b>	<b>29</b>	<b>47</b>	<b>81</b>	<b>94</b>	<b>114</b>	<b>169</b>

**Fuente:** Caja de Jubilaciones y Pensiones de los Trabajadores Rurales, Domésticos y de Pensiones a la Vejez.

## II) CUENTAS Y FONDOS EXTRA PRESUPUESTALES

### 6) Caja de Jubilaciones y Pensiones de los Trabajadores Rurales, Domésticos y de Pensiones a la Vejez (En millones de pesos).

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
Fondo de Trabajadores Rurales .....	19	29	47	81	94	114	160
Fondo de Trabajadores Domésticos .....	7	10	13	15	15	29	37
Fondo Pensiones a la Vejez .....	16	26	29	46	65	85	99
	<b>42</b>	<b>65</b>	<b>89</b>	<b>142</b>	<b>174</b>	<b>228</b>	<b>305</b>

**II) CUENTAS Y FONDOS EXTRA PRESUPUESTALES**

**8) Caja de Compensaciones por Desocupación en la Industria Frigorífica  
(En millones de pesos).**

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
Aporte Patronal .....	2	1	2	5	6	8	8
Aporte Obrero .....	1	—	1	2	2	3	3
Consignat. y Tablada Porcinos .....	1	—	—	1	—	1	1
Impuesto de Timbres .....	—	4	4	4	4	4	4
Impuesto a la Quiniela .....	—	2	7	8	8	8	8
Derechos de Aduana .....	—	—	—	1	1	—	—
Recursos Especiales Ley 18/9/58 .....	—	3	—	—	—	—	—
Recursos Especiales Ley 18/12/59 .....	—	—	4	—	—	—	—
0.75 Impuesto de Redescuento .....	—	—	—	5	6	7	5
	<b>4</b>	<b>10</b>	<b>18</b>	<b>26</b>	<b>27</b>	<b>31</b>	<b>29</b>

**Fuente:** Caja de Compensaciones por Desocupación en la Industria Frigorífica.

## II) CUENTAS Y FONDOS EXTRA PRESUPUESTALES

### 9) Caja de Compensación Barraca de Lana (En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1963	1962
Impuestos a la Exportación .....	1	2	1	2	4	3	4
Impuesto Interno .....	—	—	—	1	—	—	1
Aportes Patronal y Obrero .....	—	1	1	—	2	1	2
Impuesto de Timbres Ley 12.484 .....	—	2	3	3	3	3	3
	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>9</b>	<b>7</b>	<b>10</b>

**Fuente:** Caja de Compensación Barracas de Lanas. Para 1963 estimación IHP.

## II) CUENTAS Y FONDOS EXTRA PRESUPUESTALES

### 10) Comisión Hon. para la Lucha Antituberculosa (En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
Impuesto a Espectáculos Públicos .....	4	3	3	5	6	—	—
Imp. Adic. de Patentes de Giro .....	2	2	2	3	4	—	—
Premios Prescr. Adm Loterías .....	—	—	—	—	—	—	1
Art. Fdo. Nac. Permanente (Títulos) .....	1	1	1	1	1	1	—
Intereses Bonos Municipales .....	—	—	—	—	—	—	1
Producido de Casinos Municipales .....	1	1	2	3	3	2	2
Aportes Poder Ejecutivo para Obras .....	—	—	—	1	1	—	—
Rentas Generales Ley 13.073 de 27/7/62 ..	—	—	—	—	—	2	—
Imp. a las Bebidas Alcohólicas .....	—	—	—	—	—	3	4
Aporte de Rentas Generales. Partida Sust. del Imp. Adic. Patente de Giro .....	—	—	—	—	—	5	7
<b>Fuente:</b> Informe de la Comisión.	<b>8</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>13</b>	<b>15</b>	<b>13</b>	<b>15</b>

## II) CUENTAS Y FONDOS EXTRA PRESUPUESTALES

### 11) Instituto Nacional de Viviendas Económicas (En millones de pesos).

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
Impuesto al Mayor Valor .....	7	6	4	10	8	7	8
Impuesto Ley 27/III/953, Art. 60 .....	4	2	5	12	13	13	8
Arrendamiento, Amortiz. e Interés de Viviendas Individuales .....	1	1	1	1	2	2	3
Intereses, Títulos y Depósitos Plazo Fijo ..	—	—	—	—	1	1	1
Producido Ley de Acuñación de Moneda ...	—	—	—	—	—	—	2
	<b>12</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>23</b>	<b>24</b>	<b>23</b>	<b>22</b>

**Fuente:** Inst. Nacional de Viviendas Económicas para 1957/60.  
Contaduría del Ins. Nacional de Viviendas Económicas y Contaduría Gral. de la Nación para 1961/3.

## ANALISIS INGRESOS RENTAS AFECTADAS

(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
1) Patentes de Giro Especiales. Cía. de Seguros. 103 .....	1	1	1	2	2	—	—
7) 50% Patentes Adicionales 1%. Exp. 103 .....	1	1	1	1	2	2	2
7) Patentes 3 % s/Import. 101 .....	1	1	1	2	3	3	2
12) 2 ½ % s/precios. 108 .....	—	1	2	2	2	3	3
12) 50 % Presupuesto Lot. 108 .....	—	—	—	—	1	1	1
13) Estampillas Montepío Notarial .....	3	4	6	10	13	4	1
14) Cerveza. 102 .....	1	1	1	1	1	—	—
19) Alcohol. Caña. 102 .....	1	1	2	2	1	2	2
25) Impuesto a Pasajes. 107 .....	—	—	—	—	1	—	1
Fdo. Estímulo .....	—	—	—	—	—	—	—
29) Alcohol. 102 .....	—	—	—	—	1	1	1
33) Artículos Suntuarios. 102 .....	—	—	1	1	1	—	1
31) Gravámenes Hipotecarios .....	2	2	2	2	3	1	4
33) Regal. Derechos de Autor. 103 .....	—	—	1	1	1	—	—
36) Impuesto Instrucción Pública. 110 ...	2	1	1	2	6	3	10
39) Art. 111. Ley 31 de enero de 1957. 110	1	1	3	2	—	—	—
40) 2 ½ % s/autorización Importac. 101 ..	—	—	2	—	—	—	—
41) Impuesto Apuestas Quiniela .....	—	—	1	1	1	1	1
47) 10 % s/Tabacos. 102 .....	—	—	—	—	—	11	13
54) Créditos y Garantías .....	—	—	—	—	—	31	52
48) Fdo. Especial Aduanas. 106 .....	—	—	—	—	—	3	2
54) Cheques .....	—	—	—	—	—	—	15
49) Impuesto Ventas y Transacciones. 103	—	—	—	—	—	1	1
	<b>13</b>	<b>14</b>	<b>25</b>	<b>29</b>	<b>39</b>	<b>67</b>	<b>111</b>

Fuente: Contaduría General de la Nación.

## INGRESOS MUNICIPALES

(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
Montevideo .....	117	179	152	223	271	258	308
Canelones .....	6	7	8	11	28	28	31
Soriano .....	3	4	4	12	15	15	15
Tacuarembó .....	5	7	7	6	14	14	14
Maldonado .....	2	2	3	6	13	13	9
Paysandú .....	3	4	4	9	12	12	16
Colonia .....	3	3	3	9	10	10	12
Rivera .....	3	3	3	9	9	9	9
Salto .....	4	4	4	7	9	9	9
San José .....	4	4	4	5	7	8	8
Florida .....	2	3	3	7	8	8	8
Río Negro .....	2	2	3	3	8	8	8
Durazno .....	3	3	3	5	7	7	7
Artigas .....	2	2	2	5	6	6	6
Lavalleja .....	2	2	2	5	6	6	6
Rocha .....	3	3	3	6	5	5	7
Cerro Largo .....	2	3	2	4	5	5	6
Flores .....	1	1	2	3	3	4	6
Treinta y Tres .....	1	1	1	3	3	3	3
	<b>168</b>	<b>187</b>	<b>213</b>	<b>338</b>	<b>429</b>	<b>428</b>	<b>477</b>

Fuente: Tribunal de Cuentas. Asociación de Bancos, 1963.

## INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY

(Resumen por Sectores)

(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
I — Rentas Generales .....	666	700	899	1.475	2.105	2.065	2.277
II — Cuentas y Fondos Extra Presup. ...	630	757	940	1.772	2.420	2.758	3.359
III — Rentas Afectadas .....	14	14	26	30	40	70	115
IV — Gobiernos Locales .....	168	187	213	338	429	428	477
<b>TOTALES .....</b>	<b>1.478</b>	<b>1.658</b>	<b>2.078</b>	<b>3.615</b>	<b>4.994</b>	<b>5.321</b>	<b>6.228</b>

## PRIMER RESUMEN COMPLEXIVO INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS

(En millones de pesos)

A. IMPUESTOS	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>1.01 Importación</b>							
I) Rentas Generales .....	82	36	53	133	191	205	161
II) Ctas. y Fdos. Extrapresup.	15	9	—	44	220	213	346
III) Rentas Afectadas .....	1	1	3	2	3	3	2
IV) Gobiernos Locales .....	—	—	—	—	—	111	—
	<b>98</b>	<b>46</b>	<b>56</b>	<b>179</b>	<b>414</b>	<b>532</b>	<b>509</b>
<b>1.02 Impuestos Internos al Consumo</b>							
I) Rentas Generales .....	100	121	154	191	257	294	335
II) Ctas. y Fdos. Extrapresup.	32	51	54	60	82	104	142
III) Rentas Afectadas .....	2	2	4	4	5	14	17
IV) Gobiernos Locales .....	31	24	31	48	63	68	57
	<b>165</b>	<b>198</b>	<b>243</b>	<b>303</b>	<b>407</b>	<b>480</b>	<b>551</b>
<b>1.03 Impuesto a la Actividad Comercial Industrial y Profesional.</b>							
I) Rentas Generales .....	160	188	250	355	581	542	612
II) Ctas. y Fdos. Extrapresup.	218	272	347	879	1.076	1.210	1.575
III) Rentas Afectadas .....	2	2	2	5	6	35	70
	<b>380</b>	<b>462</b>	<b>599</b>	<b>1.239</b>	<b>1.663</b>	<b>1.787</b>	<b>2.257</b>

**PRIMER RESUMEN COMPLEXIVO INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**  
(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>1.04 Impuestos sobre la Propiedad Inmobiliaria.</b>							
I) Rentas Generales .....	20	26	46	64	59	30	17
II) Ctas. y Fdos. Extrapresup. .	28	35	30	44	40	59	67
III) Gobiernos Locales .....	80	87	104	167	224	198	292
	<b>128</b>	<b>148</b>	<b>180</b>	<b>275</b>	<b>323</b>	<b>287</b>	<b>376</b>
<b>1.05 Impuestos sobre Transmisiones de Bienes.</b>							
I) Rentas Generales .....	47	51	65	94	86	99	123
II) Ctas. y Fdos. Extrapresup. .	2	2	6	10	4	3	3
	<b>49</b>	<b>53</b>	<b>71</b>	<b>104</b>	<b>90</b>	<b>102</b>	<b>126</b>
<b>1.06 Impuestos a los Actos y Negocios.</b>							
I) Rentas Generales .....	66	60	80	146	285	281	285
II) Ctas. y Fdos. Extrapresup. .	2	10	11	12	13	12	15
III) Rentas Afectadas .....	3	4	6	10	13	4	1
	<b>71</b>	<b>74</b>	<b>97</b>	<b>168</b>	<b>311</b>	<b>297</b>	<b>301</b>
<b>1.07 Impuesto a los Gastos.</b>							
I) Rentas Generales .....	1	2	2	2	2	1	1
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>

**PRIMER RESUMEN COMPLEXIVO INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**  
(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>1.08 Impuesto sobre Sueldos.</b>							
I) Rentas Generales .....	27	23	21	28	36	41	50
II) Ctas. y Fdos. Extrapresup. .	16	15	26	38	27	15	15
III) Rentas Afectadas .....	—	1	2	3	3	4	4
	<b>43</b>	<b>39</b>	<b>49</b>	<b>69</b>	<b>66</b>	<b>60</b>	<b>69</b>
<b>1.09 Impuesto sobre Sueldos</b>							
I) Rentas Generales .....	1	—	1	1	2	2	4
II) Ctas. y Fdos. Extrapresup. .	225	265	346	485	697	933	1.018
	<b>226</b>	<b>265</b>	<b>347</b>	<b>486</b>	<b>699</b>	<b>935</b>	<b>1.022</b>
<b>1.10 Impuestos Varios.</b>							
I) Rentas Generales .....	12	24	48	31	17	14	4
III) Rentas Afectadas .....	6	4	9	6	9	6	14
	18	28	57	37	26	20	18
<b>TOTAL IMPUESTOS .....</b>	<b>1.179</b>	<b>1.315</b>	<b>1.701</b>	<b>2.862</b>	<b>4.001</b>	<b>4.501</b>	<b>5.230</b>
<b>B. OTROS INGRESOS .....</b>	<b>299</b>	<b>343</b>	<b>377</b>	<b>753</b>	<b>993</b>	<b>820</b>	<b>998</b>
<b>TOTAL INGRESOS .....</b>	<b>1.478</b>	<b>1.658</b>	<b>2.078</b>	<b>3.615</b>	<b>4.994</b>	<b>5.329</b>	<b>6.228</b>

## ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS

(En millones de pesos)

A. IMPUESTOS	1957	1958	1959	1960	1961	1963	1962
1.01 Importación.							
I) Rentas Generales							
Derechos de Import. ....	82	36	53	133	191	205	161
II) Ctas. y Fdos. Extrapresup.							
1) Beneficios de Cambio ..	15	9	—	—	—	—	—
3) Recargos .....	—	—	—	38	198	193	285
7) Tesoro de Obras Públicas	—	—	—	6	22	20	61
Recargos .....	—	—	—	5	21	20	—
Derechos de Importación	—	—	—	1	1	—	61
	15	9	—	44	220	213	346
III) Rentas Afectadas							
Derechos de Importación ..	1	1	3	2	3	3	2
V) Gobiernos Locales							
Contribución Recargos ....	—	—	—	—	—	111	—
TOTAL IMP. IMPORTAC. .	98	46	56	179	414	532	509

## ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS

(En millones de pesos)

1.02 Impuestos al Consumo.	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>I) Rentas Generales</b>							
Bebidas Alcohólicas .....	37	39	45	53	74	85	92
Cerveza .....	5	5	8	7	5	6	5
Tabacos, cigarros y cigarrillos	18	19	23	45	92	97	110
Combustibles, grasas y lubricantes .....	21	43	56	59	56	62	76
Suntuarios .....	11	6	13	15	16	25	32
Perfumes .....	1	2	2	2	5	5	7
Bebidas sin Alcohol .....	6	6	6	9	9	12	11
Varios .....						2	2
	<b>100</b>	<b>121</b>	<b>154</b>	<b>191</b>	<b>257</b>	<b>294</b>	<b>335</b>
<b>II) Cuentas y Fondos Extra Presupuestales</b>							
<b>4 — Caja de Jub. y P. Ind. y Comercio.</b>							
Tabacos y otros .....	7	6	6	12	8	3	8
<b>6 — Fondo Pens. a la Vejez .</b>	8	11	10	10	6	3	12
Alcohol, vinos y Beb. Alcoh.	3	4	5	5	4	3	4
Tabaco: .....	—	2	—	—	—	—	2
Nafta .....	5	5	5	5	2	—	6

**ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**

(En millones de pesos)

<b>7 — Tesoro de Obras Públicas</b>	<b>13</b>	<b>31</b>	<b>33</b>	<b>33</b>	<b>62</b>	<b>95</b>	<b>118</b>
Comb. Grasas y Lubric. ...	13	28	29	28	58	94	114
Cámaras y Cubiertas .....	—	3	4	5	4	1	4
<b>8 — Comisión Honoraria para la Lucha Antituberculosa</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
Bebidas Alcohólicas .....	—	—	—	—	—	3	4
Espectáculos Públicos .....	4	3	3	5	6	—	—
	<b>32</b>	<b>51</b>	<b>54</b>	<b>60</b>	<b>82</b>	<b>104</b>	<b>142</b>
<b>III) Rentas Afectadas</b>							
Bebidas Alcohólicas .....	1	1	2	2	2	3	3
Cerveza .....	1	1	1	1	1	—	—
Suntuario .....	—	—	1	1	1	—	—
Tabacos .....	—	—	—	—	—	11	13
Pasajes .....	—	—	—	—	1	—	1
	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>14</b>	<b>17</b>
<b>IV) Gobiernos Locales</b>							
Patentes de Rodados .....	27	19	23	37	50	44	50
Tasa, Prom. y Esp. Pcos. ...	4	5	8	11	13	24	7
	<b>31</b>	<b>24</b>	<b>31</b>	<b>48</b>	<b>63</b>	<b>68</b>	<b>57</b>
<b>TOTAL IMP. AL CONSUMO</b>	<b>165</b>	<b>198</b>	<b>243</b>	<b>303</b>	<b>407</b>	<b>480</b>	<b>551</b>

**ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**  
(En millones de pesos)

1.03 Actividad Com. Ind. y Prof.	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
I) <b>Rentas Generales</b>							
Patentes de Giro y Cías.							
Seguros .....	29	32	40	47	82	27	18
Sustit. de Heren. y Ctas.							
Inmob. ....	16	17	21	27	41	46	76
Financ. de Inversiones ....	1	2	3	4	3	4	6
Ganancias Elevadas y 2 % .	19	26	45	59	102	57	20
Rentas de Ind. y Comercio ..	—	—	—	—	—	62	44
Rentas Pers. fis. Soc. Cap. S.							
Rent. y A. F. ....	—	—	—	—	1	18	55
Impuesto a los Bancos ....	4	5	7	9	51	52	45
Regalías .....	—	—	1	1	1	1	—
Ventas y Transacciones ....	69	81	111	154	241	241	317
Colocaciones Bancarias ....	6	7	8	10	—	—	—
Exportaciones .....	11	16	9	29	50	34	31
Comis. y Representaciones .	2	2	3	5	2	—	—
Emp. Exhib. de Películas ..	—	—	1	1	1	—	—
¼ % s/Capital S. A. ....	1	1	1	3	5	—	—
Capital Soc. Resp. Limit. ..	—	—	—	1	1	—	—
Adicional s/Saldos Acreed. .	1	1	2	3	—	—	—
	<b>160</b>	<b>188</b>	<b>250</b>	<b>353</b>	<b>581</b>	<b>542</b>	<b>612</b>

**ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**  
(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
II) <b>Ctas. y Fdos. Extrapresup.</b>							
4, 5, 6, 8, 9 — Aport. Patr.	204	253	318	438	668	873	968
Caja Jub. (incl. C. Civil) .	—	—	—	347	320	244	442
2—Fondo de Deduciones ..	—	4	7	9	—	—	—
6—Fondo Pensiones a la Ve- jez - Ley 5.12.57 .....	6	8	12	17	24	34	48
6—Fondo Trabajad. Rurales Trans. Rurales .....	1	1	2	47	37	29	99
7—Tesoro de Obras Públicas							
3 % Omnibus Interdep. .	1	1	1	2	3	3	4
Adicional Sust. de Her. .	—	—	1	1	2	2	3
Deduciones .....	—	—	—	44	32	24	92
9—Caja Compens. Barracas Lanas - Imp. a las export.	1	2	1	2	4	3	4
10—Comis. Hon. para la Lucha Antitub.							
Adicional de Pat. de Giro	2	2	2	3	4	5	—
11—Inst. Nac. V. Económicas							
Transf. de Fondos .....	4	2	5	11	13	13	8
8—Caja Comp. Ind. Frigoríf. Impuestos a Red. Bacar.				5	6	9	6
	<b>218</b>	<b>272</b>	<b>347</b>	<b>879</b>	<b>1.076</b>	<b>1.210</b>	<b>1.575</b>

## ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS

(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>III) Rentas Afectadas</b>							
Adicional Pat. Cías. Seguros	1	1	1	2	2	—	—
Prés. Garantías y Cheques .	—	—	—	—	—	31	67
Exportaciones .....	1	1	1	2	3	3	2
Regalías .....	—	—	1	1	1	—	—
Ventas y Transacciones ....	—	—	—	—	—	1	1
	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>35</b>	<b>70</b>
<b>TOTAL IMP. S/ACT. COM.</b>							
<b>IND. y PROF. ....</b>	<b>380</b>	<b>462</b>	<b>599</b>	<b>1.237</b>	<b>1.663</b>	<b>1.787</b>	<b>2.257</b>

**ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**

(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>1.04 Impuestos s/Prop. Inmob.</b>							
<b>I) Rentas Generales .....</b>							
Mayor Valor .....	—	4	17	40	31	16	—
Contrib. Inmob. y Adic. ..	4	5	4	6	12	9	12
Sobretasa Territorial .....	16	17	25	18	16	5	5
	20	26	46	64	59	30	17
<b>II) Cuentas y Fdos. Extrapres.</b>							
<b>6) Fondo Trabaj. Rurales ..</b>	4	5	3	3	3	6	7
Sobretasa Inmobiliaria ..	2	2	3	3	—	3	3
Adicionales Contr. Inmob.	2	3	—	—	3	3	4
<b>6) Fondo Trab. Domésticos .</b>	6	8	10	12	10	22	27
Imp. a los Arrendam. ...	4	5	7	9	10	19	24
Sobretasa Territorial ...	2	3	3	3	—	3	3

**ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**

(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
6) <b>Fondo Pens. a la Vejez .</b>	5	7	7	8	9	12	12
Adic. Contr. Inmob. ....	—	—	—	—	2	2	3
Sobretasa Territorial ....	4	6	6	6	5	8	9
Imp. a los Arrendam. ...	1	1	1	2	2	2	—
7) <b>Tesoro de Obras Públicas</b>	6	9	7	11	11	12	13
Mayor Valor .....	3	4	4	4	4	4	4
Adic. Contrib. Inmob. ...	3	5	3	6	6	8	9
S. A. Agrop. Arrendat. ...	—	—	—	1	1	—	—
11) <b>Instituto Nac. Viv. Econ.</b>							
Mayor Valor .....	7	6	3	10	7	7	8
	28	35	30	44	40	59	67
V) <b>Gobiernos Locales</b>							
Contrib. Inmob. Mayor Valor							
Al. y Sal. ....	80	87	104	167	224	198	292
<b>TOTAL IMP. S/PROPIED.</b>							
<b>INMOBILIARIA .....</b>	<b>128</b>	<b>148</b>	<b>180</b>	<b>275</b>	<b>323</b>	<b>287</b>	<b>376</b>

**ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**  
(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>1.05 Imp.S/Trasmisiones de Bienes.</b>							
<b>I) Rentas Generales</b>							
Herencias, Donac. y Gananc.	26	26	29	40	41	53	77
Traslac. Dom. Inmueb. ....	19	24	34	52	44	45	45
Transferencias Empresas ...	2	1	2	2	1	1	1
	47	51	65	94	86	99	123
<b>II) Cuentas y Fdos. Extrapres.</b>							
<b>6) Fondo Trabaj. Rurales</b>							
Transf. Inmub. Rurales ..	2	2	6	10	4	3	3
<b>TOTAL IMP. S/TRANSM.</b>							
<b>BIENES</b> .....	49	53	71	104	90	102	126
<b>1.06 Imp. S. Actos y Negocios.</b>							
<b>I) Rentas Generales</b>	37	40	54	83	193	185	195
Cables .....	1	2	3	6	7	7	6
Giros Bancarios .....	22	12	18	50	66	69	48
1 % s/Pagos .....	3	5	5	7	10	14	12
Transacciones Rurales .....	—	—	—	—	8	6	0
Varios .....	3	1	—	—	1	—	—
	66	60	80	146	285	281	270

**ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**

(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>RENTAS AFECTADAS. — Timb.</b>							
estamp. Mont. Notarial .....	3	4	6	10	13	4	1
<b>II) Cuentas y Fdos. Extrapres.</b>	—	—	—	—	—	—	—
6) <b>Fondo Pens. a la Vejez.</b>							
Estamp. Pens. a la Vejez .	2	4	4	5	6	6	8
8) <b>Caja Comp. Ind. Frigoríf.</b>							
Participación en Timbres	—	4	4	4	4	4	4
9) <b>Caja Comp. Barraca Lanas</b>							
Participación en Timbres	—	2	3	3	3	2	3
	2	10	11	12	13	12	15
<b>TOTAL IMP. S/ACTOS Y NEGOCIOS .....</b>	71	74	97	168	311	297	301
<b>1.07 Impuesto a los Gastos.</b>							
I) <b>Rentas Generales .....</b>	1	2	2	2	2	1	1
<b>TOTAL IMPUESTO A LOS GASTOS .....</b>	1	2	2	2	2	1	1

## ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS

(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
108 Impuesto al Juego.							
I) Rentas Generales							
Carreras	1	1	1	1	1	1	—
Loterías	4	4	4	5	7	9	10
Quinielas	13	13	11	16	20	21	28
Premios Loterías	4	4	4	5	8	10	12
Entradas Casino	—	1	1	1	—	—	—
	27	23	21	28	36	41	50
II) Cuentas y Fdos. Extrapres.							
4) Caja de Jub. Ind. y Ccm.							
Loterías	16	13	19	30	19	7	7
8) Caja Comp. Ind. Frigoríf.							
Quinielas	—	2	7	8	8	8	8
	16	15	26	38	27	15	15
III) Rentas Afectadas							
Premios Loterías	—	1	1	2	2	3	3
Quinielas	—	—	1	1	1	1	1
	—	1	2	3	3	4	4
TOTAL IMPUESTOS AL JUEGO	43	39	49	69	66	60	69

**ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**  
(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
1.09 <b>Impuesto sobre Sueldos.</b>							
I) <b>Rentas Generales</b>	1	—	1	1	2	2	4
II) <b>Cuentas y Fdos. Extrapres.</b>	136	155	215	282	398	502	677
4) <b>Caja de Jub. Ind. y Corr.</b>							
Aportes Afiliados activos	123	143	202	263	374	470	627
Aportes Afiliados Pasivos	9	8	6	9	10	8	21
Desc. s/Pasividades . . . .	4	4	7	10	14	24	29
5) <b>Caja de Jub. y P. Civiles</b>	84	103	115	170	260	380	277
Montepios . . . . .	73	89	99	150	260	380	277
Leyes Fdo. Retiro 51/57 .	11	14	16	20	—	—	—
6) <b>Fondo Trabaj. Rurales</b>							
Montepios . . . . .	3	6	14	30	35	45	55
6) <b>Fondo Trabaj. Domésticos</b>							
Montepios . . . . .	1	1	1	1	2	3	5
8) <b>Caja Comp. Ind. Frigoríf. y Lana</b>							
Montepios	1		1	2	2	3	4
	225	265	346	485	697	933	1.018
<b>TOTL IMP. S/SUELDOS</b>	226	265	347	486	699	935	1.022

**ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**  
(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>1.10 Impuestos Varios.</b>							
<b>I) Rentas Generales</b>							
Imp. Instruc. Pública .....	10	22	23	18	8	10	
Varios	2	2	25	13	9	4	---
	12	24	48	31	17	14	4
<b>III) Rentas Afectadas</b>							
Imp. Instruc. Pública .....	6	4	9	6	9	6	14
<b>TOTAL IMP. VARIOS</b>	18	28	57	37	26	20	18
<b>TOTAL IMPUESTOS .....</b>	<b>1.179</b>	<b>1.315</b>	<b>1.701</b>	<b>2.862</b>	<b>4.001</b>	<b>4.501</b>	<b>5.230</b>

**ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**  
(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>B. OTROS INGRESOS</b>							
<b>I) Rentas Generales</b>							
TASAS PRESUPUESTALES .....	15	15	16	19	29	52	47
CONTRIB. MEJOR. PRESUP. ....	1	1	1	1	2	1	1
ING. DOMINIO PRESUP. ....	47	46	45	56	67	89	76
CONTRIB. DET. Y RECARGOS ..	—	—	—	45	198	100	246
INGRESOS VARIOS .....	15	17	18	114	91	58	83
REINTEGROS PRESUPUESTAL ..	72	90	99	195	202	256	232
	150	169	179	430	589	556	685
<b>II) Cuentas y Fdos. Extrapresupuesto</b>							
4) Caja Jubil. Ind. y Com. ....	31	33	38	63	131	62	42
Intereses .....	31	32	37	40	41	42	42
Contrib. de Rent. Generales ...	—	—	—	—	88	20	—
Varios .....	—	1	1	28	2	—	—
	37	49	54	62	52	49	44

**ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL. URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**  
(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>5) Caja de Jub. y Pens. Civiles</b>							
Intereses .....	9	16	19	16	46	42	44
Contrib. de Rent. Generales ...	6	6	6	6	6	2	
Varios	22	27	29	40	—	5	
<b>6) Fondo Trabaj. Rurales</b>							
Intereses	2	2	2	1	1	1	2
<b>6) Fondo Trabaj. Domésticos</b>							
Intereses	1	—	1	1	1	1	1
<b>6) Fondo de Pens. a la Vejez</b>							
Contrib. de Rent. Generales ...	—	—		13	43	63	67
<b>6) Ingresos Varios</b>							
Organismos de Prev. Social ...	12	8	16	21	8	—	—

## ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS

(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1958
7) <b>Tesoro de Obras Públicas</b>							
Varios	2	2	1	18	9	17	4
8) <b>Caja Compens. Ind. Frigoríf.</b>							
Varios	3	—	2	7	6	6	—
9) <b>Caja Comp. Barracas de Lana</b>							
Varios Ingresos .....	1	1	1	1	2	2	1
10) <b>Com. Honor. Lucha Antitub.</b>							
Varios .....	2	2	3	5	5	5	4
Contrib. Rentas Generales	—	—	—	—	—	—	7
11) <b>Inst. Nac. Viv. Económicas</b>							
Intereses .....	1	1	2	2	2	3	1
Varios	—	—	—	—	1	—	5
	92	98	120	200	261	209	178

**ANALISIS COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**  
(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>III) Rentas Afectadas</b>							
Varios Ingresos .....	—	—	—	—	1	4	7
<b>V) Gobiernos Locales</b>							
Contrib. Rentas Gener. P. Giro	—	—	—	—	—	—	—
Impuestos, Tasas y otros Ingresos .	57	76	78	123	142	51	128
<b>TOTAL OTROS INGRESOS .....</b>	<b>299</b>	<b>343</b>	<b>377</b>	<b>783</b>	<b>1.993</b>	<b>620</b>	<b>993</b>
<b>TOTAL INGRESOS</b>	<b>1.478</b>	<b>1.658</b>	<b>2.078</b>	<b>3.615</b>	<b>4.994</b>	<b>5.321</b>	<b>6.228</b>

**SEGUNDO RESUMEN COMPLEXIVO INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY  
CIFRAS BRUTAS**

(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>A. -- IMPUESTOS</b>							
1.01 Importación	98	46	56	179	414	532	509
1.02 Consumo .....	165	198	243	303	407	480	551
1.03 Actividades Ind., Com. y Profes.	380	462	599	1.239	1.663	1.787	2.257
1.04 Propiedad Inmobiliaria .....	128	148	180	275	323	287	376
1.05 Transmisión de Bienes	49	53	71	104	90	102	126
1.06 Actos y Negocios	71	74	97	168	311	297	301
1.07 Gastos	1	2	2	2	2	1	1
1.08 Juego .....	43	39	49	69	66	60	69
1.09 Sueldos	226	265	347	456	699	935	1.022
1.10 Varios	18	28	57	37	26	20	18
<b>TOTAL IMPUESTOS .....</b>	<b>1.179</b>	<b>1.315</b>	<b>1.701</b>	<b>2.862</b>	<b>4.001</b>	<b>4.501</b>	<b>5.230</b>
<b>B. -- OTROS INGRESOS</b>	<b>299</b>	<b>343</b>	<b>377</b>	<b>753</b>	<b>993</b>	<b>820</b>	<b>998</b>
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>1.478</b>	<b>1.658</b>	<b>2.078</b>	<b>3.615</b>	<b>4.994</b>	<b>5.321</b>	<b>6.228</b>

**TERCER RESUMEN COMPLEXIVO INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY -- CIFRAS BRUTAS**

(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>I) RENTAS GENERALES</b>							
<b>IMPUESTOS</b>							
1.01 Importación	82	36	53	133	191	205	161
1.02 Consumo .....	100	121	154	191	257	294	335
1.03 Actividades Ind., Com. y Profes.	160	188	250	355	581	542	612
1.04 Propiedad Inmobiliaria .....	20	26	46	64	59	30	17
1.05 Transmisión de Bienes	47	51	65	94	86	99	123
1.06 Actos y Negocios .....	66	60	80	146	235	281	285
1.07 Gastos	1	2	2	2	2	1	1
1.08 Juego	27	23	21	28	36	41	50
1.09 Sueldos	1	--	1	1	2	2	4
1.10 Varios	12	24	48	31	17	14	4
<b>Total Impuestos .....</b>	<b>516</b>	<b>531</b>	<b>720</b>	<b>1.045</b>	<b>1.516</b>	<b>1.509</b>	<b>1.592</b>
<b>Otros Ingresos .....</b>	<b>150</b>	<b>169</b>	<b>179</b>	<b>430</b>	<b>589</b>	<b>556</b>	<b>685</b>
<b>TOTAL RENTAS GENERALES</b>	<b>666</b>	<b>700</b>	<b>899</b>	<b>1.475</b>	<b>2.105</b>	<b>2.065</b>	<b>2.277</b>

**TERCER RESUMEN COMPLEXIVO INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY -- CIFRAS BRUTAS**

(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>II) CUENTAS Y FONDOS EXTRA-PRESUPUESTALES</b>							
<b>IMPUESTOS</b>							
1.01 Importación .....	15	9	—	44	20	213	346
1.02 Consumo .....	32	51	54	60	82	104	142
1.03 Actividades Ind., Com. y Profes.	218	272	347	879	1.076	1.210	1.575
1.04 Propiedad Inmobiliaria .....	28	35	30	44	40	59	67
1.05 Transmisión de Bienes .....	2	2	6	10	4	3	3
1.06 Actos y Negocios .....	2	10	11	12	13	12	15
1.07 Juego .....	16	15	26	38	27	15	15
1.09 Sueldos .....	225	265	346	485	697	933	1.018
<b>Total Impuestos .....</b>	<b>538</b>	<b>659</b>	<b>820</b>	<b>1.572</b>	<b>2.159</b>	<b>2.549</b>	<b>3.181</b>
<b>Otros Ingresos .....</b>	<b>92</b>	<b>98</b>	<b>120</b>	<b>200</b>	<b>261</b>	<b>209</b>	<b>178</b>
<b>TOTAL CUENTAS Y FONDOS EXTRA PRESUPUESTOS .....</b>	<b>630</b>	<b>757</b>	<b>940</b>	<b>1.772</b>	<b>2.420</b>	<b>2.758</b>	<b>3.359</b>

**TERCER RESUMEN COMPLEXIVO INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS**

(En millones de pesos)

III) RENTAS AFECTADAS	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>IMPUESTOS</b>							
1.01 Importación	1	1	3	2	3	3	2
1.02 Consumo .....	2	2	4	4	5	14	17
1.03 Actividad Indust. Comercial y Profesional .....	2	2	2	5	6	35	70
1.06 Transmisiones de Bienes .....	3	4	6	10	13	4	1
1.08 Juego .....	—	1	2	3	3	4	4
1.10 Varios	6	4	9	6	9	6	14
Total Impuestos .....	14	14	26	30	39	66	108
Otros Ingresos .....	—	—	—	—	1	4	7
<b>TOTAL RENTAS AFECTADAS</b> ..	<b>14</b>	<b>14</b>	<b>26</b>	<b>30</b>	<b>40</b>	<b>70</b>	<b>115</b>
<b>IV) GOBIERNOS LOCALES</b>							
<b>IMPUESTOS</b>							
1.01 Importación	—	—	—	—	—	111	—
1.02 Consumo .....	31	24	31	48	63	68	57
1.04 Propiedad Inmobiliaria .....	80	87	104	167	224	198	292
Total Impuestos .....	111	111	135	215	287	377	349
Otros Ingresos .....	57	76	78	123	142	51	128
<b>TOTAL GOBIERNOS LOCALES</b>	<b>168</b>	<b>187</b>	<b>213</b>	<b>338</b>	<b>429</b>	<b>428</b>	<b>477</b>

## CUARTO RESUMEN COMPLEXIVO INGRESOS PUBLICOS DEL URUGUAY — CIFRAS BRUTAS

(En millones de pesos)

	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963
<b>IMPUESTOS</b>							
I) Rentas Generales .....	516	531	720	1.045	1.516	1.509	1.592
II) Ctas. y Fdos. Extra Presupuesto ...	538	659	820	1.572	2.159	2.549	3.181
III) Rentas Afectadas .....	14	14	26	30	39	66	108
IV) Gobiernos Locales .....	111	111	135	215	287	377	349
	1.179	1.315	1.701	2.862	4.001	4.501	5.280
<b>OTROS INGRESOS</b>							
I) Rentas Generales .....	150	169	179	430	589	556	685
II) Ctas. y Fdos. Extra Presupuesto ...	92	98	120	200	261	209	178
III) Rentas Afectadas .....	—	—	—	—	1	4	7
IV) Gobiernos Locales .....	57	76	78	123	142	51	128
<b>T O T A L E S</b>	299	343	377	753	993	820	998
I) Rentas Generales .....	666	700	899	1.475	2.105	2.065	2.277
II) Ctas. y Fdos. Extra Presupuesto ...	630	757	940	1.772	2.420	2.758	3.359
III) Rentas Afectadas .....	14	14	26	30	40	70	115
IV) Gobiernos Locales .....	168	187	213	338	429	428	477
	1.4478	1.658	2.078	3.615	4.994	5.321	6.228

**MONTO COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS NETOS**

<b>Concepto</b>	<b>1961</b>	<b>1962</b>	<b>1963</b>
<b>A. IMPUESTOS</b>			
<b>1.01—Importación</b>			
Derechos de Importación	195	208	163
Fondo de Recargos	198	193	285
<b>TOTAL</b>	<b>393</b>	<b>401</b>	<b>448</b>
<b>1.02—Consumo</b>			
Combustibles, grasas y lubric.	116	156	196
Tabacos, cigarros y cigarrillos	100	111	133
Alcohol, bebidas alcohólicas	80	94	103
Patentes de Rodados	50	44	50
Artículos Suntuarios	17	25	32
Tasa Bromatol. y Esp. Públicos	19	24	7
Cervezas y Bebidas sin alcohol	15	18	16
Varios	10	3	14
	<b>407</b>	<b>480</b>	<b>551</b>
<b>1.03—Actividad Ind. Com. y Profesional</b>			
Renta Ind. y Comercio	—	62	44
Patentes de Giro	88	32	18
Ventas y Transacciones	241	242	318
Renta Personas Físicas	1	5	20
Soc. Cop. S. Renta - Act.			
Financ., S. Rentas	12	21	35
Ganancias Elevadas y 2 %	102	57	20
Sustitut. del de Herencia	43	48	79
Exportaciones y Detracciones	377	284	479
Transacciones Rurales	24	34	48
Préstamos y Gtías. y Cheques	—	31	67
Impuesto a los Bancos	51	52	45
Varios	25	22	44
<b>Sub-Total 1.03</b>	<b>963</b>	<b>890</b>	<b>1.197</b>
Aportes Patronales Caja Ind. y Comercio y Caja Rural	408	493	691
	<b>1.371</b>	<b>1.283</b>	<b>1.888</b>

**MONTO COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS NETOS**

<b>Concepto</b>	<b>1961</b>	<b>1962</b>	<b>1963</b>
<b>1.04—Propiedad Inmueble</b>			
Contrib. Inmob. M. Valor y Adic.	289	247	332
Sobretasa Inmobiliaria	21	19	20
Arrendamientos	13	21	24
	<u>323</u>	<u>287</u>	<u>376</u>
<b>1.05—Trasmisiones de Bienes</b>			
Herencias, Suces. y Gananciales	41	53	77
Universitario y Transc. Rurales	48	48	48
Varios	1	1	1
	<u>90</u>	<u>102</u>	<u>126</u>
<b>1.06—Actos y Negocios</b>			
Timbres y Papel Sellado	219	201	211
Giros Bancarios y Cables	73	76	54
Varios	19	20	36
	<u>311</u>	<u>297</u>	<u>301</u>
<b>1.07—Gastos</b>			
Varios	2	1	1
<b>1.08—Juego</b>			
Carreras, Loterías, Quinielas	66	60	69
<b>1.09—Sueldos</b>			
Montepíos Obreros. Caja I. y Com. y C. Rural	439	555	745
<b>1.10—Varios</b>			
Instrucción Pública	17	16	14
Varios	9	4	4
	<u>26</u>	<u>20</u>	<u>18</u>
<b>TOTAL NETO IMPUESTOS</b>	<u>3.428</u>	<u>3.586</u>	<u>4.523</u>

**MONTO COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS NETOS**

Concepto	1961	1962	1963
<b>B. OTROS INGRESOS</b>			
Tasas Presupuestales	29	52	47
Reintegros Presupuestales	20	21	—
Ingresos Dominio Nacional	67	89	76
Municipales	142	51	128
Intereses Org. Varios	91	89	90
Ingresos Varios	109	81	25
<b>TOTAL NETO OTROS INGRESOS</b> .....	<b>458</b>	<b>383</b>	<b>366</b>

a) **PRIMER RESUMEN**

	1961	%	1962	%	1963	%
IMPUESTOS	3.428	88	3.586	90	4.523	92
OTROS INGRESOS	458	12	383	10	366	8
	3.886	100	3.969	100	4.889	100

b) **SEGUNDO RESUMEN**

	1961	%	1962	%	1963	%
IMPUESTOS	2.581	66	2.538	64	3.087	63
APORTES Jub. Pat.	408	10	493	12	691	14
"    "    "	439	12	555	14	745	15
SUB TOTAL	3.428	88	3.586	90	4.523	92
TASAS - ING. DOM.	96	2	141	4	123	3
REINT. PRESUP.	20	1	21	1	—	—
INTERESES	91	2	89	2	90	2
SUB TOTAL	3.635	93	3.837	97	4.736	97
ING. VARIOS	251	7	132	3	153	3
	3.886	100	3.969	100	4.889	100

**CUADRO COMPLEXIVO DE INGRESOS PUBLICOS NETOS**  
(En millones de pesos)

	1961	%	1962	%	1963	%
I) Rentas Generales .....	1.570	40	1.628	41	1.645	34
II) Cuentas y Fondos Extra Presupuesto y Rentas Afectadas .....	1.387 429	49 11	2.021 317	51 8	2.767 477	56 10
III) Gobiernos Departamentales	3.886	100	3.969	100	4.889	100

**DEPURACION DE TRANSFERENCIAS PARA LLEGAR A  
INGRESOS NETOS (En millcnes de pesos)**

	1961	1962	1963
<b>I) Rentas Generales</b>			
—Deducciones y Recargos	198	130	246
—4 % Comisión de Cobranza	17	17	29
—Reintegros	182	235	232
—Contribuciones a otros Organismos	138	85	125
	<u>535</u>	<u>437</u>	<u>632</u>
<b>II) Cuentas y Fondos Extra Presupuestales</b>			
—Tesoro Obras Públicas (Deducciones y Recargos)	53	44	153
—Aport. Patronal y Obrero a C. Civil	520	760	554
	<u>573</u>	<u>804</u>	<u>707</u>
<b>III) Gobiernos Locales</b>			
—Deducciones y Recargos	—	111	—
<b>TOTAL DE DEDUCCIONES</b>	<b>1.108</b>	<b>1.352</b>	<b>1.339</b>

**R E S U M E N**

Total Ingresos Brutos s/Anexo N º 9	4.994	5.321	6.228
” de Deducciones	1.108	1.352	1.339
<b>Total de Ingresos Netos</b>	<u><b>3.886</b></u>	<u><b>3.969</b></u>	<u><b>4.889</b></u>



## I N D I C E

	<u>Página</u>
Prólogo .....	3
Introducción .....	5
I) Concepto de Desarrollo Económico .....	7
II) Proyección de los Problemas Económicos en el Desarrollo de los Países .....	11
III) Papel de los Impuestos en el Desarrollo Económico ..	15
IV) Objetivos de la Política Impositiva .....	21
V) Objetivos de la Política Impositiva (Conclusiones) ..	37
VI) Comportamiento de cada tipo de Tributo en torno a los Objetivos Básicos del Desarrollo .....	43
VII) El Sector Público del Uruguay .....	65
VIII) Metodología seguida para la confección de los Cuadros Estadísticos .....	73
IX) Estructura actual del Sector de Ingresos Públicos y del Sistema Tributario del Uruguay .....	97
X) Efectos Económicos del Sistema Tributario Uruguayo .....	109
XI) Estructura Tributaria que Aconsejamos .....	115
XII) Administración Tributaria .....	123
XIII) Soluciones para la Administración Tributaria en el Uruguay .....	127
Apéndice .....	133
Anexos - Cuadros Estadísticos	



PUBLICACIONES DEL INSTITUTO

CUADERNOS

- Nº 1. — "Naturaleza Financiera del Aporte Patronal para Asignaciones Familiares".
- Nº 2. — "Las Clasificaciones Presupuestales en el Uruguay".
- Nº 3. — "Significado del Presupuesto en el Estado Moderno".
- Nº 4. — "Parafiscalidad Social y Profesional en la República O. del Uruguay".
- Nº 5. — "Las Organizaciones Internacionales de Finanzas Públicas".
- Nº 6. — "Antecedentes y Naturaleza Financiera del Ingreso Cambiario en el Uruguay".
- Nº 7. — "La Fuente de la Obligación Tributaria en la Tasa".
- Nº 8. — "El Sistema Tributario del Uruguay".
- Nº 9. — "Algunas consideraciones sobre los efectos económicos de los gastos y de los ingresos públicos".
- Nº 10. — "Naturaleza financiera de los proventos y su tratamiento en nuestro régimen positivo".
- Nº 11. — "Administración del Personal en el Uruguay".
- Nº 12. — "La llamada «Huelga de Impuestos» y el «Movimiento Poujade en Francia»".
- Nº 13. — "La fiscalidad uruguaya en el último decenio".
- Nº 14. — "Estructura y efectos de los gastos personales en el Uruguay".
- Nº 15. — "El concepto de empresa en el Impuesto a las Ganancias Elevadas".
- Nº 16. — "Los institutos de seguridad social y la inversión de sus reservas".
- Nº 17. — "Sistematización de los estudios científicos de los gastos e ingresos públicos".
- Nº 18. — "La imposición a las sociedades en el Uruguay".
- Nº 19. — "La imposición a los pagos del Estado".
- Nº 20. — "Problemas de legislación y técnica tributaria nacionales".
- Nº 21. — "Los subsidios en Finanzas Públicas".
- Nº 22. — "Equilibrio Presupuestal y Período Financiero".
- Nº 23. — "De la tierra a la energía — Dos siglos de teorías sobre el impuesto único".
- Nº 24. — "Estructura y análisis de nuestra legislación presupuestal".
- Nº 25. — "Contribución al estudio de las finanzas locales".
- Nº 26. — "Los impuestos finalistas en el Uruguay".
- Nº 27. — "Integración Económica de América Latina".
- Nº 28. — Análisis de la ley de recursos Nº 12.804, de 30 de noviembre de 1960 y de sus decretos reglamentarios.
- Nº 29. — Las últimas leyes fiscales dictadas en 1961.
- Nº 30. — Principios Generales de la Seguridad Social.
- Nº 31. — La seguridad social en Francia.
- Nº 32. — La Descentralización Administrativa en la Hacienda Pública y la Realidad Nacional.
- Nº 33. — Naturaleza de la Ciencia de las Finanzas.
- Nº 34. — Estímulos fiscales a las Inversiones de Capital.
- Nº 35. — Aspectos Fiscales de la A.L.A.L.C.
- Nº 36. — Legislación Tributaria — Oficina de Impuesto a la Renta.
- Nº 37. — El Principio del Equilibrio Presupuestal.
- Nº 38. — Oficina de Impuestos Directos - Fasc. I y II.
- Nº 39. — Tributación Agraria.
- Nº 40. — Oficina de Impuestos Internos.
- Nº 41. — Dirección Nacional de Aduanas.

---

"Selecciones de Temas de Finanzas" — Nros. 1 al 25.

---

"Boletín Informativo" — Nros. 1 al 22. (Transformado en "Memorias desde 1956).

"Memorias": 1950/56 - 1957 - 1958 - 1959 - 1960 - 1961 - 1962 - 1963.

