

LOS INGRESOS PÚBLICOS EN EL URUGUAY EN EL SIGLO XX: ESTRUCTURA TRIBUTARIA Y DESARROLLO ECONÓMICO *

Ulises García Repetto **

El sendero del desarrollo económico lleva a que las sociedades ganen en complejidad y aumenten las necesidades a ser atendidas o reguladas por el Estado. Esto repercute en lo institucional y conlleva el afianzamiento del poder coercitivo estatal y un aumento de su presencia en el entretrejo social debido a la ampliación de sus fines y cometidos.

El Estado ya no sólo cumplirá fines primarios de “juez y gendarme” (justicia, defensa y relaciones exteriores) sino que asumirá como propios cometidos secundarios tales como educación, salud, inversión pública, etc.. Inclusive, en este tránsito, incursiona en la esfera económica, no sólo regulando las relaciones entre los agentes, sino también presentándose como proveedor de bienes y servicios; en particular, aquellos que entienda que no corresponde o resulte inconveniente al interés general que queden librados a la iniciativa de los particulares (monopolios estatales).

Este proceso de ampliación de fines, cometidos y actividades, se encuentra encadenado al crecimiento económico e impacta en la ecuación fiscal (gastos/ingresos/deuda) debido al incremento de funciones y organismos del sector público. El resultado final es una mayor participación del Estado en el producto bruto, y más específicamente, el aumento de la razón de ingresos corrientes (tributarios y no tributarios) con relación al PBI, imprescindible para atender los nuevos gastos.

El presente documento busca analizar en el caso particular del Uruguay el proceso de cambio de la estructura tributaria durante el proceso de desarrollo en el transcurso del siglo XX.

Para efectuar este estudio se apela al modelo propuesto por Harley H. Hinrichs (1967), que desde una perspectiva histórica formuló un modelo de

transformación de la estructura tributaria atendiendo al grado de desarrollo del país considerado.

En consecuencia, a partir de la construcción de series largas de ingresos públicos entre 1903 y 2000 categorizados en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos; y, estos últimos, a su vez, subdivididos en impuestos indirectos internos e impuestos al comercio exterior. Se busca contrastar la evidencia empírica con el modelo de análisis y las categorías de Hinrichs a efectos de comprobar el proceso de evolución y transformación de la estructura tributaria del país y sus características.

Marco Teórico

Un análisis histórico-económico centrado en la forma en que cambia la estructura tributaria conforme se procesa el desarrollo económico es el planteado por Harley H. Hinrichs en su obra: “Una teoría general del cambio de la estructura tributaria durante el desarrollo económico” (1967).

Este autor, a partir de una postura institucionalista, propone un modelo de análisis de las distintas estructuras tributarias que se van conformando a medida que una sociedad crece y se desarrolla, influyendo en esta evolución de la estructura, tanto aspectos económicos como factores culturales.

El modelo de Hinrichs desde una perspectiva histórica, contextualiza la forma en que se instrumenta la exacción tributaria con el devenir de una sociedad. Así, teniendo como punto de arranque a la sociedad feudal y las figuras impositivas predominantes en este sistema, recorre los distintos cambios y evoluciones que se producen en la estructura tributaria conforme se produce el crecimiento económico.

Para este autor, el cambio estructural de la economía, es consecuencia del proceso de desarrollo y se produce por el juego de dos elementos: una mayor

* Este documento fue realizado en el marco del Proyecto CSIC-I+D: “Las finanzas públicas uruguayas y el papel distributivo del Estado”.

** Área de Historia Económica, Instituto de Economía, FCEyA, UdelaR.

movilidad social y un cambio ideológico relativo al papel del Estado, que pasa a ser “providente”.

La mayor movilidad social “entraña cambios en la industrialización, la urbanización, la especialización, la democratización, la secularización, la productividad y el ingreso” (Hinrichs, 1967: 10). A medida que la sociedad gana en complejidad, se urbaniza, abandona hábitos de subsistencia y comienza a predominar la moneda en las relaciones de intercambio. Este proceso dinámico de cambio social y económico significa abandonar la agricultura de autoconsumo y profundizar la especialización de los individuos en algún arte u oficio. Esta especialización deriva con el tiempo en el surgimiento de la manufactura a consecuencia de la acumulación de capital y de la aceleración del cambio tecnológico, trae consigo un aumento de la productividad y del ingreso.

En lo ideológico e institucional, se relajan los lazos que unían a los individuos por arcaicos sistemas de dominación y se organiza el Estado que comprende una sociedad y una unidad territorial más basta que el antiguo feudo. Esta unidad política-territorial en el proceso de su afirmación, tras un período en que el “poder de imperio” se concentra en el monarca, se seculariza adoptando formas organizativas más igualitarias y participativas. En otras palabras, formas institucionales democráticas.

En este proceso dinámico existe una primera etapa donde la presencia del Estado es omnipresente, teniendo una injerencia casi total en la vida de los individuos. En una segunda etapa el Estado se retrae y adopta una posición de “juez y gendarme”, basada en el concepto de la igualdad inherente de todos los individuos asegurada por la ley. Pero, debido a que las condiciones sociales y económicas donde se asienta esta igualdad jurídica no se corresponde con los hechos, esto lleva a que la sociedad asigne nuevos cometidos y fines al Estado. Éstos se caracterizan por una preocupación centrada en aminorar las diferencias económicas y sociales entre individuos y grupos sociales a través de la instrumentación de políticas redistributivas y un renovado protagonismo estatal en materia de desarrollo económico.

Esta evolución repercute en la política fiscal con el aumento de los “gastos” y una mayor necesidad de financiamiento. Entonces, en la primera etapa de afianzamiento del monarca la mayor fuente de ingresos provienen de su patrimonio (“tierras del

príncipe”). Luego, la principal fuente de ingresos será la recaudación tributaria; sin perjuicio de aportes menores provenientes de la explotación de bienes fiscales, actividades comerciales e industriales y monopolios fiscales (correo, juego, etc.).

Así, la estructura tributaria se irá acomodando y adecuando a las condiciones pautadas por el proceso de desarrollo económico en que se encuentra inmersa la sociedad y a la impronta cultural (“estilo cultural”) de una sociedad dada.

Este “estilo cultural” se manifiesta en el diseño de la política tributaria a través de una preferencia hacia tipos impositivos directos (“europeo noroccidental”) o tipo impositivos indirectos (“europeo mediterráneo”). En esta preferencia cobran relevancia las relaciones y conflictos entre grupos sociales y las posibilidades materiales y técnicas de la administración pública; así como la aceptación por los contribuyentes de que hay que contribuir al sostenimiento del Estado y de cuál modelo de tributación es más justo y equitativo.

Hinrichs, señala que “no existe un sistema tributario ideal para todas las sociedades o para cualquier sociedad en particular en toda época” (Hinrichs, 1967: 5). Aún así, propone un “tipo ideal” de cambio de la estructura tributaria que se produciría durante el proceso de desarrollo económico. En éste irán cobrando importancia, alternativamente, la imposición directa y la imposición indirecta, sin perjuicio de los cambios cualitativos que se producen hacia el interior de estas dos categorías.

Las variables que intervendrían en el proceso de cambio de la estructura tributaria serían: a) el “grado de apertura económica”, o sea la magnitud del comercio exterior; b) el “ingreso por habitante”, que señalaría el índice de desarrollo; c) el “estilo cultural”, que daría prioridad a una tributación directa (“europeo noroccidental”) o a una tributación indirecta (“europeo mediterráneo”).

El juego de estas variables darían por resultado un patrón de cambio de la estructura de ingresos del Estado acorde con el estadio de desarrollo de la sociedad. En la sociedad tradicional (de tipo feudal) primarían los impuestos directos “tradicionales” que gravan la agricultura y la tierra. Luego, a medida que las sociedades adquieren mayor complejidad y se monetiza la economía, se ingresaría en un período

de “transición” donde priman tipos indirectos de tributación.

En estas “sociedades en transición” se puede distinguir dos etapas. Un primer período donde lo determinante será el “grado de apertura”. En este momento debido a que el mayor desarrollo se da en el sector económico que atiende la demanda externa, será el comercio exterior –derechos de aduana– el que proveerá el mayor volumen de ingresos al Estado. En una segunda etapa, a medida que la economía se desarrolla y ante la ampliación de la demanda interna, se incrementa el nivel de transacciones en el interior de la economía permitiendo a las autoridades sancionar una estructura tributaria donde primen los impuestos indirectos al consumo y a las transacciones.

Cumplidas estas tres etapas, se arriba al último estadio de desarrollo: “sociedades modernas”. En este momento debido a la acumulación de capital y el aumento del ingreso personal, la estructura tributaria puede virar hacia tipos impositivos directos donde adquiere mayor importancia la exacción sobre la renta neta de las personas y de las empresas. Aún así, no se abandonan las figuras impositivas indirectas, pero éstas serán modernas gravando el aumento de valor de bienes y servicios en las distintas etapas del proceso productivo (“impuesto al valor agregado”).

En este estadio, la razón impuestos directos/indirectos tiende a volcarse hacia los primeros, pero su ponderación dependerá principalmente del “estilo cultural”, siendo más importante los impuestos directos en el “estilo noroccidental” (por ejemplo, estructura tributaria inglesa, alemana y las de sus antiguas colonias) y menor en el “estilo mediterráneo” (por ejemplo, estructura tributaria española, italiana, francesa y las de sus antiguas posesiones coloniales).

Finalmente, si bien este “tipo ideal” de cambio de la estructura tributaria durante el proceso de desarrollo pauta instancias de investigación, Hinrichs previene que el análisis no debe perder de vista lo siguiente:

“Desde luego, un estilo de sistema impositivo no es una serie arbitraria de leyes que pueden modificarse por decreto legislativo. Los sistemas tributarios comprenden una serie de bases impositivas, tasas y probabilidades de recaudación; estas últimas reflejan tanto la eficacia administrativa como los hábitos de acatamiento de los contribuyentes. Estos

sistemas tributarios son el producto de la relación histórica recíproca de las fuerzas sociales, políticas y económicas que operen dentro de cada país, y no sólo ayudan a distribuir el poder político y económico, sino que en un proceso de interacción, son por sí mismos un reflejo de esta distribución de poder político y económico a lo largo del tiempo. Como apuntó Seligman, “la historia de la imposición es la historia de estos antagonismos de clase”. Los cambios en los sistemas tributarios pueden acelerar o impedir la redistribución de dichas fuerzas políticas y económicas subyacentes. Sin embargo, en general, estos sistemas más bien han tendido a ser un factor determinado que determinante” (Hinrichs, 1967: 67).

En consecuencia, el devenir de toda estructura tributaria se encuentra íntimamente relacionada con la evolución de la sociedad, se adecua al estadio de su desarrollo económico, responde a la impronta cultural, y pone de manifiesto los intereses de los distintos grupos sociales, sus antagonismos y su predominio relativo en la estructura del Estado. Y, si bien puede coadyuvar a acelerar el proceso de cambio, también puede retrasarlo. Pero, en general, ha tendido a ajustarse a la realidad social en que se encuentra inmersa.

Metodología

La construcción de una serie ingresos estatales de largo aliento presenta dos grandes problemas: a) ordenar los distintos ingresos tributarios y no tributarios en la clasificación genérica de impuestos directos e indirectos; y b) intentar compatibilizar datos provenientes de distintas fuentes en esta clasificación.

Respecto del primer punto se procuró ajustar los ingresos estatales en una clasificación que distinguiera entre “impuestos directos” e “impuestos indirectos”, acorde con la propuesta por Hinrichs. Esta decisión exige determinar qué criterio se ha de adoptar para imputar los distintos ingresos considerados en alguno de estos dos grandes grupos; ya sea atendiendo solamente a un criterio jurídico-económico formal de incidencia, o, en su defecto, tomar en consideración el efecto económico final de los impuestos, y en consecuencia, clasificar los

mismos tomando en consideración las posibilidades de traslación, y por ende focalizar el análisis en la incidencia final de los tipos impositivos.

En el presente documento se ordenan los ingresos conforme a un criterio formal cuya clave es la “capacidad contributiva” que la norma toma en consideración al establecer el gravamen. Así, se consideran “impuestos directos” aquellos tributos que gravan manifestaciones directas de capacidad contributiva (la riqueza), ya sea la posesión de un patrimonio o la percepción de una renta, encontrándose gravados con impuestos a la propiedad y al patrimonio, o sobre los ingresos. En tanto que serían “impuestos indirectos” todos aquellos tributos que gravan manifestaciones puntuales de capacidad contributiva: impuestos a los consumos, transacciones y producción, gravámenes al comercio exterior y otros ingresos estatales.

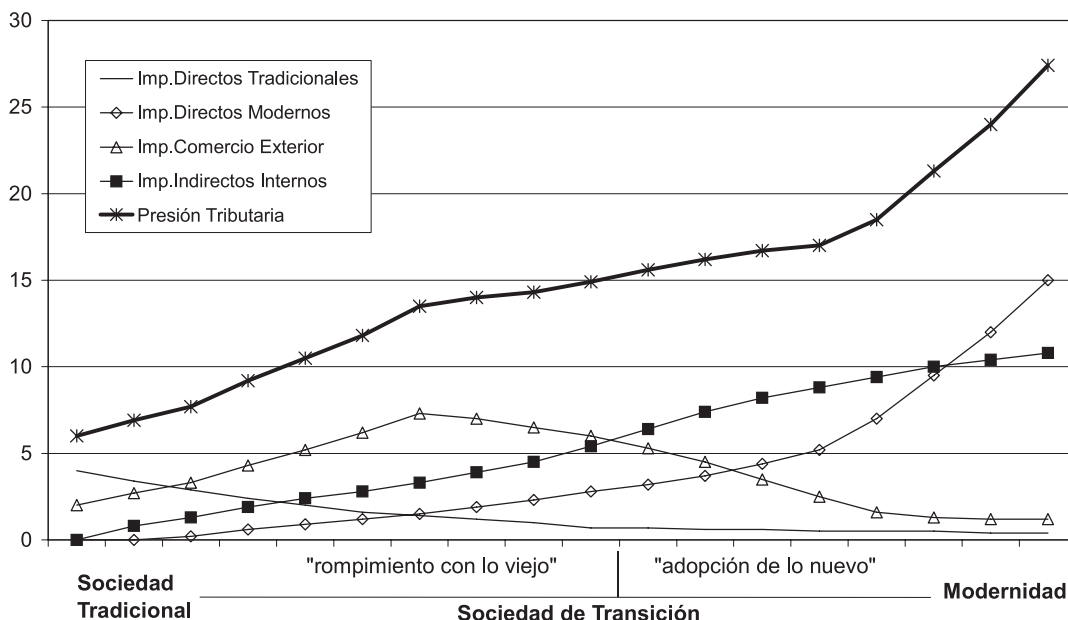
Respecto a la confección de la serie para todo el período las dificultades se presentan al intentar uniformizar la información de las distintas fuentes, en la medida que éstas ordenan los datos con criterios dispares, e inclusive sucede que pueden detallar “in extenso” la recaudación de los distintos tributos o agregarlos en pocas categorías. Además de existir momentos en que se carece de toda información respecto de ciertos ingresos.

Frente a estas condicionantes sólo se tomaron en cuenta aquellos ingresos que realizaban las oficinas de recaudación: a) “principales”, como ser las Oficinas de Impuestos Directos, Impuestos Internos e Impuestos a la Ganancias Elevadas¹, que hacia 1960 se unificaran en la Dirección General Impositiva, y la Oficina recaudadora de Rentas de Aduana; b) “menores”, como ser las direcciones de Loterías y Quinielas, Correos y Telecomunicaciones.

A su vez, se consignan los ingresos que se acreditaban en beneficio al Fondo de Diferencias Cambiarias por aplicación del mecanismo de cambios múltiples (impuesto cambiario) y la recaudación sobre comercio exterior percibida por el BROU (detracciones y recargos). También se detallan el producido del impuesto sobre salarios con destino al Instituto Nacional de Viviendas Económicas (INVE)² y a Rentas Generales³.

Por último, dado el carácter cuasi-tributario de los “precios” de los bienes y servicios ofrecidos por los Entes Industriales y Comerciales del Estado, se tomaron en consideración los aportes y las contribuciones sobre utilidades que estos organismos realizaban en favor de las Rentas Generales del Gobierno Central.

Gráfica 1: Un Tipo Ideal: Cambio en la Estructura Tributaria Durante el Desarrollo Económico (% del PBI)



Fuente: Hinrichs, H. “Una teoría general del cambio de la estructura tributaria durante el desarrollo económico”, CEMLA (1967)

El Desarrollo Económico y la Evolución de la Estructura Tributaria del Uruguay

Dentro de la tipología propuesta por Hinrichs, en principio, toda estructura tributaria recorre cuatro estadios (“tipo ideal”) en que, alternativamente, cobran importancia los impuestos directos o los impuestos indirectos como fuente de financiamiento del Estado. Este “tipo ideal” describiría gráficamente el sendero que se observa en la Gráfica 1.

De esta gráfica se desprende que la estructura tributaria varía y se reformula conforme la sociedad se desarrolla económicamente. En una primera etapa, “sociedad tradicional”, los ingresos gubernamentales provienen de impuestos directos (sobre la tierra, el ganado, la producción agrícola, etc.). Los estadios dos y tres se corresponden con la “sociedad de transición”, donde en un primer momento (“rompimiento con lo viejo”) los impuestos al comercio exterior predominan, para que luego, en la tercera etapa (“adopción de lo nuevo”), sean los impuestos indirectos internos la principal recaudación del Estado. En el cuarto estadio, cuando la sociedad ingresa a

la “modernidad”, son los impuestos directos sobre el ingreso los que financian al Estado (Hinrichs, 1967: 104).

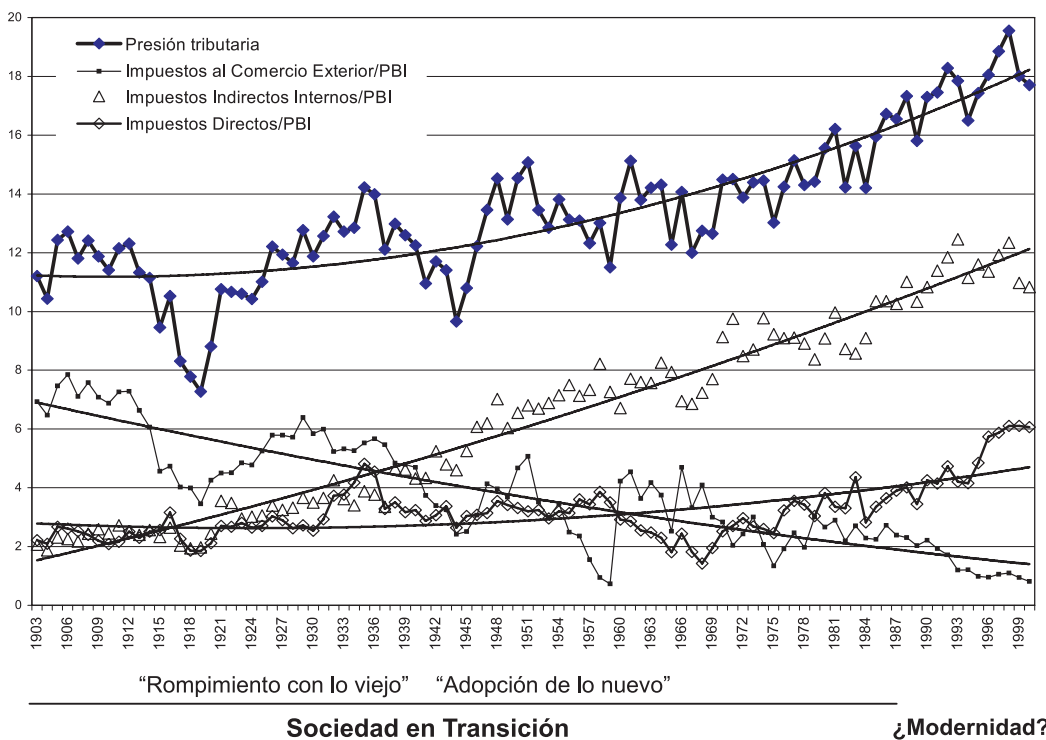
Nuestro análisis al limitarse a la evolución de los ingresos del Estado uruguayo entre 1903 y 2000, y más concretamente la “presión tributaria” durante el período⁴, determina que sólo prestemos atención a los últimos tres etapas de evolución de la estructura tributaria señalada y tengamos que saltarnos la primera etapa (“sociedad tradicional”) por corresponder a formas impositivas coloniales, previas a la Independencia (1828), en nuestro caso.

En la Gráfica 2 se indica la evolución de la relación ingresos corrientes del gobierno y PBI, así como la composición de estos ingresos.

A) Sociedad en Transición: “de lo viejo a lo nuevo” (1903-1990)

En primer término, se observa un progresivo aumento de la presión tributaria. Ésta se sitúa en el 11% en el año 1903 y alcanza el 18% hacia el año 2000.

Gráfica 2: Uruguay. Evolución de la Estructura Tributaria. (% del PBI)



Fuente: Base de Datos Área del Historia Económica – Instituto de Economía

Este aumento de la relación Ingresos Corrientes del Gobierno/PBI responde al proceso de ampliación de cometidos y actividades estatales que provocan un incremento sostenido del “gasto”.

Este aumento del gasto es consecuencia de un cambio ideológico relativo al papel del Estado. Así, en la medida que la idea del “estado juez y gendarme” es abandonada y se afianza el concepto del “estado interventor”, éste amplía su participación en educación y en salud, al tiempo que intensifica la inversión en obra pública con la extensión del saneamiento, la construcción del puerto de Montevideo e inversiones en transporte.

Esta presencia estatal en la economía con los años se incrementará en el sector financiero (banca estatal: BROU y BHU) y en el sector productivo al crearse los entes industriales y comerciales que monopolizan ciertas actividades como ser: energía eléctrica, seguros, refinamiento de hidrocarburos, agua potable, transporte ferroviario, etc..

A su vez, el carácter asistencialista del Estado lleva a que los gastos y las necesidades de financiamiento se incrementen debido a las transferencias que vía impuesto se realizan a seguridad social. Además del aumento del gasto que se produce por la forma en que los distintos gobiernos utilizaron la variable del empleo público. Éste fue utilizado como instrumento idóneo para amortiguar el problema de desempleo emergente y como mecanismo legitimante del partido de gobierno al asegurarle una clientela electoral estable.

Este incremento de los Gastos impuso al Gobierno la necesidad de ampliar los ingresos creando nuevos tributos o variando las tasas de impuesto ya vigentes, sin perjuicio de la monopolización de actividades productivas cuyas utilidades se aplicaron a sufragar gastos corrientes y de inversión.

Los componentes de los ingresos estatales (gráfica 2) se categorizaron en: a) impuestos indirectos internos, que incluyen tributos a los consumos y las transacciones, ingresos de monopolios estatales (correo, juego) y aportes de empresas públicas; b) impuestos directos que gravan el ingreso y el capital; c) impuestos al comercio exterior, que comprende a los impuestos a la importación, a la exportación y el impuesto cambiario.

En esta gráfica se observa que hasta la década del '40 el principal ingreso estatal provino del comercio exterior que se corresponde con una economía abierta como la del país hasta la década del '30. Esta característica llevó a que en las primeras décadas las crisis económicas ingresaran por la ventana del comercio exterior (1ª Guerra Mundial) debido al alto grado de apertura de la economía. Esto llevaba a que la posición financiera del Gobierno fuera relativamente precaria debido a la gran volatilidad de los ingresos, que dependían excesivamente de la recaudación en Aduana.

Esta excesiva exposición, llevó a las autoridades a procesar un cambio de estructura tributaria afinada en impuestos indirectos internos, aprovechando un mayor desarrollo de la economía doméstica. Esta decisión significó para el Estado alcanzar mayor estabilidad en sus ingresos debido a la posibilidad de monitorear y regular los sectores productivos que atendían al mercado interno.

Por esta razón, pese a que la Gran Depresión impactó desfavorablemente en el desempeño económico del país en el primer lustro de la década del '30, los ingresos estatales no sufrieron una debacle en la medida que el proceso de sustitución de impuestos indirectos al comercio exterior por impuestos indirectos internos se encontraba bastante adelantado. Inclusive, durante los primeros años de ésta década se sancionaron impuestos extraordinarios directos, como el impuesto sobre sueldos y jubilaciones servidas por el Estado (1931-1936) y el impuesto a los cupones de deuda pública (1934-1937), que permitieron sostener la recaudación.

Del gráfico 2 se aprecia que ese giro hacia impuestos directos significó que su peso relativo en el total de ingreso se situara en el orden del 5% de PBI en el año 1935, despegándose de la tendencia histórica de situarse en el entorno del 3%. Pero esta variación fue transitoria dado que el incremento resultó de los impuestos extraordinarios señalados. Incluso, uno de estos tributos, como fue el impuesto a los sueldos y jubilaciones públicas, vino a gravar ingresos salariales y no rentas, no representado, en consecuencia, un moderno impuesto directo.

El cambio de la estructura tributaria recién se alcanza en la década del '40, cuando los impuestos internos indirectos logran superar los ingresos provenientes de la Aduana y de la política cambiaria (“impuesto cambiario”). La sanción del impuesto

a las ventas (1941) y los impuestos a los combustibles –a partir de 1938 fueron refinados en el país–, significó la definitiva reformulación de la estructura tributaria.

A partir de este momento, los impuestos internos indirectos pasarán a ser la principal fuente de financiamiento del Estado. Ello trajo aparejado que los ingresos del Estado sin dejar de estar asentados en impuestos indirectos, logren cierta estabilidad no exenta de periódica caídas, pero que ya no fueron tan profundas como en el pasado.

Del análisis de este gráfico se desprende que si bien la presión tributaria fue incrementándose sostenidamente a partir de la década del '40, la misma fue producto de la reformulación y aumento de los impuestos indirectos internos.

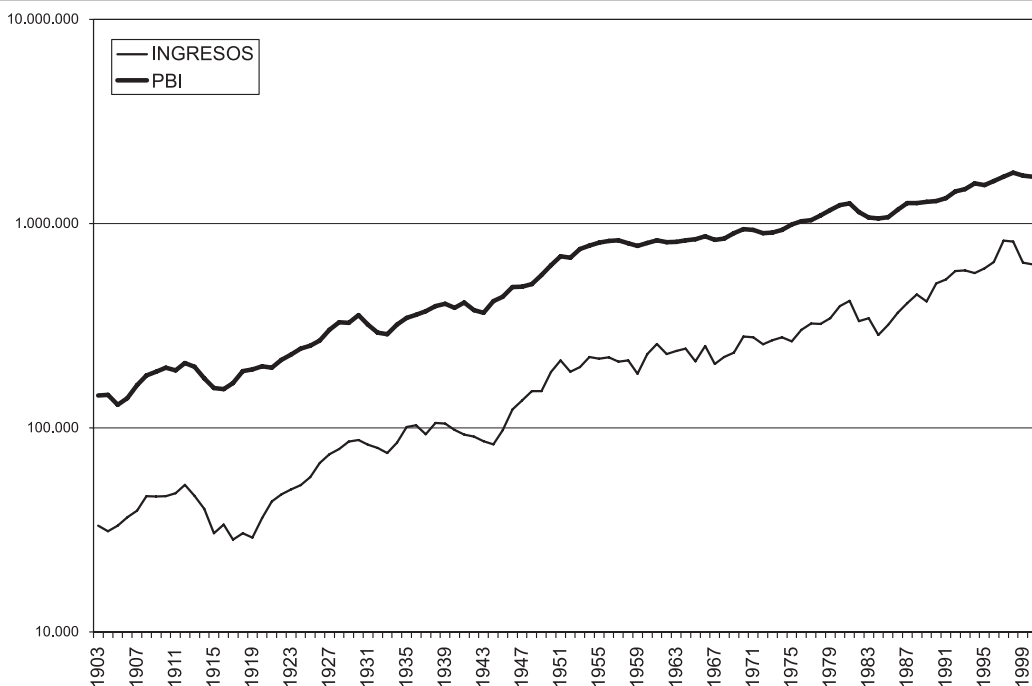
Así, tenemos que el comercio exterior, cuyo componente principal fueron los impuestos a la importación, llegó a representar en los primeros años del siglo un 8% en la relación Ingresos/PBI, hasta llegar en la actualidad a situarse en el 1%. Por su parte, los impuestos indirectos internos, tributos que gravan al consumo y a las transacciones, pasaron de ser el 2% de la razón Ingresos/PBI, siendo del 11% para el año 2000. Finalmente, los impuestos directos

internos tendieron a situarse en el entorno del 3% de la relación Ingresos/PBI, pese a los sucesivos intentos de reforma tributaria (1945, impuesto a las ganancias elevadas; 1960, “sistema de impuesto a la renta”). Sólo en la década del '90, lograrán, superar su tendencia histórica de representar entre el 3% y el 4%, para situarse en el 6% de la razón Ingresos/PBI, por efecto de la sanción el “impuesto a las retribuciones personales”.

En consecuencia, la evidencia muestra que, en el caso del Uruguay, la fuente de ingresos del Estado, pese a los intentos de reforma, se ha mantenido amarrada a impuestos indirectos a los consumos (tributos como los impuestos a las ventas, específicos, IVA, etc.). No obstante, en situaciones coyunturales de déficit y tras “ajustes fiscales”, el Estado ha apelado a impuestos directos a los salarios (década del '30 y de los '90) cuya característica es ser de muy rápida recaudación y bajo costo de administración.

Una estructura de este estilo determina que los ingresos del Estado se encuentren íntimamente amarrados a la evolución del PBI, y por ende ello implica que la recaudación sea excesivamente procíclica. En efecto, en la Gráfica 3 se observa como los ingresos estatales se comportan de manera similar al producto. Esta constatación se refuerza al calcular

Gráfica 3: PBI e Ingresos Tributarios (Pesos de 1925) (Escala semilogarítmica)



Fuente: base de datos Área de Historia Económica – Instituto de Economía

el coeficiente de correlación que indica un valor de 0,93 a lo largo del siglo.

Esta peligrosa dependencia, limitó las posibilidades financieras del Estado. En tanto que los sucesivos intentos por establecer un diseño de estructura tributaria asentada en tipos impositivos directos fracasaron por la oposición de los sectores de mayores ingresos que podían ser gravados con nuevos impuestos, como sucedió en la década del '10 en ocasión de intentar aumentar el gravamen sobre la propiedad inmueble (contribución inmobiliaria).

A esto se le debe sumar la complejidad del sistema impositivo, fruto de una excesiva proliferación de tributos que recién logra ir racionalizándose a partir de los años '60. Por otro lado, la Administración mostró una incapacidad, no exenta de cierto grado de desinterés, en aplicar en todos sus extremos sus potestades de policía fiscal. El resultado ha sido un alto grado de evasión o demora en el pago de los impuestos, en especial entre la segunda mitad de la década del '50 y mediados de los '70, cuando los altos índices de inflación y los bajos intereses por mora, invitaba al contribuyente a no pagar impuestos. Esta última actitud confirmada y alentada por periódicas amnistías tributarias.

Con una estructura tributaria de este tipo, según Hinrichs, estaríamos en presencia de una "sociedad en transición" en la medida que la imposición indirecta predomina como fuente de ingresos del Estado. Esta transición supone dos etapas: una primera, donde la "tributación indirecta cobra mayor importancia, en especial los impuestos sobre el sector de comercio exterior" (Hinrichs, 1967: 106); y que para el Uruguay se inicia desde los comienzos de su vida independiente⁵ y se mantiene hasta la década del '30 del siglo XX. Luego, una segunda etapa, que se extiende hasta la actualidad, donde los impuestos indirectos internos son la principal fuente de ingresos del Estado, debido a que la producción doméstica permite sustituir importaciones de bienes de consumo. El cuadro I da cuenta de esta afirmación.

En la primera etapa razones regionales, institucionales y de desarrollo productivo fueron determinantes para que comercio exterior fuera la principal fuente de ingresos. El hecho de que el principal puerto de ultramar se encontrara en Montevideo, capital del país y centro administrativo de gobierno, permitió a las autoridades centralizar el cobro de impuesto en la Aduana sin grandes erogaciones.

A su vez, debido al escaso desarrollo de la economía doméstica y los beneficios que brindó en el siglo XIX el "comercio de tránsito"⁶, la opción fue la imposición al comercio exterior. Y durante las primeras décadas del siglo XX, se mantuvo ese predominio del gravamen aduanero como fuente de financiamiento estatal.

Cuadro 1: ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS DEL ESTADO (Porcentaje del Total)

años	Imp. Internos Indirectos	Comercio Exterior	Imp. Internos Directos
1903/1910	19,24	60,85	19,91
1911/1920	24,08	52,05	23,87
1921/1930	29,18	46,76	24,06
1931/1940	30,60	40,82	28,58
1941/1950	45,77	28,31	25,92
1951/1960	54,62	20,18	25,20
1961/1970	56,89	26,89	16,22
1971/1980	63,01	15,87	21,11
1981/1990	62,21	15,04	22,74
1991/2000	64,52	6,64	28,84

Fuente: base de datos Área de Historia Económica – Instituto de Economía

Pero esta imposición pesó principalmente sobre la importación de bienes, a lo que se sumó, a partir de 1938, el "impuesto cambiario". Respecto de la exportación, su tributación fue reducida y de escasa incidencia para los ingresos estatales. No debe perderse de vista, que cualquier gravamen que pesara sobre este sector no sólo significaba la inmediata reacción del sector ganadero, sino que podía traducirse en una pérdida de competitividad dado el tipo de producción exportable (carne, cueros y lana), en la medida que el país era tomador de precios.

A su vez, en esta etapa va incrementándose la tributación indirecta interna sobre consumos específicos (bebidas alcohólicas y tabaco) y a los actos y negocios (timbres, papel sellado y estampillas), sin perjuicio de los ingresos provenientes de los monopolios estatales (juego y correos) y las contribuciones que canalizaban los entes del dominio industrial y comercial del estado.

El segundo momento de la “sociedad de transición”, para Hinrichs, comienza cuando los impuestos indirectos internos predominan. Ello se produce en la década del '40, y más precisamente a partir del establecimiento del “impuesto a las ventas” (1941), que constituye un antecedente del gravamen sobre el valor agregado (1968)⁷.

A partir de este momento los impuestos internos indirectos cobran mayor importancia como fuente de financiamiento del Estado, en especial, al profundizarse el proceso de sustitución de importaciones e incrementarse el volumen de transacciones internas.

Mientras se afianza este proceso, el comercio exterior reduce, progresivamente, su rendimiento; y, si la caída no fue mayor fue debido a la sanción del “impuesto cambiario” (1937-1959) que aminoró la caída en la recaudación de los gravámenes aduaneros, a través del mecanismo del manejo de los tipos de cambios. Los gravámenes al comercio exterior serán reformulados al derogarse el impuesto cambiario y crearse las detracciones y los recargos por la “Ley de Reforma Cambiaria y Monetaria” (1959).

Por su parte, los ingresos provenientes de los monopolios estatales (juego y correo) en el total, serán una fuente de recursos de importancia hasta fines de la década del '50. En tanto que, los aportes de provenientes de los entes industriales y comerciales, ya sea a través de asignaciones obligatorias o debido a la participación del Gobierno Central en sus utilidades, que se fijó en el 80% de las mismas a partir de 1935, también representarán un ingreso de consideración en la primera mitad del siglo.

Respecto de los impuestos directos, estos no logran transformarse en una fuente de primer orden para las arcas estatales, pese a los distintos intentos de reforma tributaria.

El primer intento serio de incrementar su participación en el total de ingresos, pero basado en una tributación sobre la propiedad (contribución inmobiliaria), correspondió a la segunda década del siglo pero enfrentó la dura oposición de los sectores rurales que lograron suavizar la reforma.

La segunda instancia de reforma se produce a mediados de la década del '40 con el establecimiento del impuesto a las ganancias elevadas a la industria y el comercio (1945-1960). Este impuesto celular sobre la renta de industria y comercio significó que

los impuestos directos levemente superasen el 3% del PBI. Si su contribución no fue mayor fue debido a que durante su vigencia periódicamente se aumentaron las tasas de los impuestos indirectos internos.

El tercer momento de reforma fue durante la década del '60, cuando se procuró variar la estructura tributaria hacia la imposición a la renta (1961-1974). La paradoja de esta reforma, que culmina al establecerse el impuesto a la renta potencial bruta de la tierra (IMPROME, 1968) y el impuesto a los salarios (públicos y privados) con destino al Instituto Nacional de Viviendas Económicas (1968), fue que los impuestos directos, como categoría de ingresos, en lugar de incrementar su participación relativa en los ingresos estatales, descendió. Las razones de esta reducción se encuentra, en parte, en la instrumentación del impuesto global a la renta de las personas físicas que persiguió dos fines: redistribuir el ingreso y promover el desarrollo productivo.

Estos objetivos a la postre, resultaron contrapuestos. En la medida que la promoción del desarrollo se incentivaba con exoneraciones impositivas, ello traía aparejado una reducción en la recaudación, y el resultado final fue afectar el objetivo redistributivo del impuesto a la renta personal.

B) ¿Acceso a la Modernidad? (1990-2000)

El último período en que se incrementa la participación de los impuestos directos con relación al PBI se produce durante la década del '90. El aumento responde al incremento del impuesto a los sueldos.

Este “impuesto a las retribuciones personales” (IRP) que fuera sancionado a favor de Rentas Generales en 1982 es incrementado sustancialmente en el “ajuste fiscal” de 1990. En consecuencia, este impuesto que significó el 3.7% de los ingresos totales en 1989, pasa a representar el 8,4% en 1990, y para la década 8,6%. En tanto que entre 1990-2000 la renta de industria y comercio y la renta agropecuaria tributaron el 8,8% y 0,7% respectivamente de los ingresos totales.

En el Cuadro 2 se puede observar el proceso de cambio de la estructura tributaria que se procesa en el última década del siglo XX (1989-2000).

En la última década del siglo XX la relación impuestos directos/impuestos indirectos se ve afectada

Cuadro 2: Uruguay: Estructura Tributaria (1989-2000) Porcentajes del Total de Ingresos Tributarios

Años	Imposición a los Ingresos				Imposición a la Propiedad y el Patrimonio	Impuestos Directos	Impuestos Indirectos
	Renta de Ind. y Comer.	Renta Agropecuaria	Imp. a los Salarios-IRP	Otros Imp. a la Renta			
1989	4,9	1,4	3,7	0,3	10,6	27,8	78,2
1990	4,9	1,1	8,4	0,2	10,0	24,6	75,4
1991	4,9	0,6	9,3	0,2	8,8	23,7	76,3
1992	6,7	0,6	8,6	0,2	9,8	25,9	74,1
1993	8,8	0,6	4,9	0,2	9,1	23,5	76,5
1994	9,6	0,4	5,5	0,2	9,4	25,2	74,8
1995	9,7	0,5	8,3	0,3	9,0	27,8	72,2
1996	10,4	0,9	10,5	0,3	9,6	31,8	68,2
1997	9,0	1,0	9,4	1,0	10,8	31,1	68,9
1998	10,4	1,0	8,9	1,0	9,9	31,2	68,8
1999	11,4	0,7	10,5	1,1	10,1	33,9	66,1
2000	11,4	0,7	10,7	1,2	10,3	34,3	65,7
Promedio 1990-2000	8,8	0,7	8,6	0,5	9,7	28,5	71,5

Fuente: Boletín BCU - Anuarios Estadísticos

por una importante transformación incrementándose en 10 puntos porcentuales los primeros, que pasan de menos de 1/4 a más de 1/3 del total de la recaudación.

Esta transformación puede llevar a considerar que se estuviera operando una reformulación de la estructura tributaria del país encaminada a conformarse en un sistema impositivo moderno, donde los impuestos a la renta son los ingresos que financian al Estado. Pero esta conclusión sería apresurada si se repara en que esta variación se debe, principalmente, a los ingresos provenientes del impuesto a los sueldos (IRP).

Este impuesto, que como se señalara se sanciona en 1982 en ocasión de un “ajuste fiscal”, grava salarios públicos y privados sin tomar en consideración las cargas del contribuyente. Posteriormente, en 1990, como consecuencia de otro “ajuste fiscal” se incrementa sustancialmente las tasas del IRP y tampoco se toma en consideración la situación personal del contribuyente (cargas personales y familiares).

En consecuencia, si acceder a una estructura tributaria moderna significa que la participación de

los impuestos directos, en especial el impuesto a la renta es el principal ingreso del estado, no puede sostenerse que la estructura tributaria del país en la última década se esté modernizando.

En efecto el aumento de la participación de los impuestos directos en el total de los ingresos es producto del IRP que no puede ser considerado como un impuesto a la renta moderno sino una exacción tributaria que responde a las necesidades imperiosas del Estado y a la facilidad y poco costo que significa recaudar un impuestos a los salarios, donde incluso las tasas eran relativamente más gravosas para la franja de salarios medios.

En definitiva, el período 1903-2000 en materia tributaria se encuadra dentro la categoría de “sociedad en transición”, según la tipología de Hinrichs. Y, dentro de esta concepción, se evidencia que la estructura tributaria del país recorrió las dos instancias que pautan este proceso. Su característica es que predominen los impuestos indirectos como fuentes de financiamiento del Estado, produciéndose un viraje desde impuestos indirectos al comercio exterior a impuestos indirectos internos.

Consideraciones finales

La historia de la estructura tributaria en el Uruguay pone de manifiesto a un Estado cuyos ingresos dependen preferentemente de tipos impositivos indirectos con escasa recaudación de impuestos de tipo directo. Pese a los varios intentos que durante toda la vida independiente del país se realizaron para aumentar la participación de impuestos directos en el total de ingresos, se puede afirmar que hacia 1875 se alcanza una relación entre impuestos direc-

tos/indirectos del orden de 1 a 4 que se mantendrá incambiada hasta la última década del siglo XX.

Durante el largo período analizado se producen cambios y evoluciones hacia el interior de estas dos categorías pero el *ratio* adquiere una permanencia tal que, salvo en momentos muy coyunturales, no logra alterarse. Será recién en la última década, luego que se incrementa el impuesto a los salarios (“impuestos a las retribuciones personales”, IRP) que progresivamente se revierte esta tendencia situando la relación impuestos directos/impuestos indirectos en el orden de 1 a 3.

NOTAS

1 Esta oficina pasará a denominarse Oficina de Impuestos a la Renta a partir de 1960.

2 Este impuesto, creado por Ley 13728 art. 81 (1968), con tasa del 2% sobre retribuciones públicas y privadas; 1% abonado por BPS y 1% por los empresarios. Esta última exacción se deroga en 1979.

3 En el año 1982, Ley 15294 art. 25, se creó el impuesto a los sueldos con destino a Rentas Generales, este luego sería incrementado en el “ajuste fiscal” de 1990.

4 Entendemos por “presión tributaria” la relación entre, por un lado, los ingresos recaudados por las oficinas centrales y los aportes de entes,

y, por otro lado, el PBI. En este concepto quedan expresamente excluidos los aportes a las seguridad social, así como la recaudación que realizan las oficinas recaudadoras de los gobiernos departamentales.

5 La primera ley de aduana de 1829, significó que los tributos por concepto de comercio exterior contribuyeran con el 77,5% de los ingresos del Estado.

6 El “comercio de tránsito” que se desarrollaba entre Montevideo y el litoral Argentino, Sur de Brasil y Paraguay.

7 La culminación del proceso será en 1972 con el establecimiento del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

BIBLIOGRAFÍA

- HINRICHS, H.H (1967): *La estructura tributaria durante el desarrollo*, CEMLA.