
CONSIDERACIONES ACERCA DE LA REIMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN URUGUAY

Roberto López Varela*

Resumen

El presente artículo trata sobre la reimplantación del impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF) en nuestro país. Se intenta en este trabajo aportar elementos de análisis para abordar las respuestas a las numerosas interrogantes que se plantean a propósito de este impuesto. ¿Cuánto permitirá recaudar? ¿Será posible con esta recaudación eliminar otros tributos o rebajar sus alícuotas? ¿Mejorará la distribución del ingreso? Se incursiona asimismo en aspectos vinculados con la adecuación del IRPF a la estrategia de inserción internacional que nuestro país ha adoptado en las últimas décadas. En este sentido debe tenerse presente que este impuesto fue expresamente dejado de lado en la reforma tributaria de los años setenta que acompañó la decisión de llevar a cabo la apertura comercial y financiera de la economía uruguaya. Por último, se analiza si nuestro país está preparado para la aplicación de este impuesto. En tal sentido, debe tenerse presente que el IRPF estuvo vigente entre 1960 y 1974 y que dicha experiencia resultó un fracaso. ¿Qué ha cambiado desde entonces y qué medidas necesitan adoptarse para no cometer los mismos errores al diseñar y administrar este tributo?

Palabras clave: impuesto a la renta de las personas físicas, distribución del ingreso, estrategia de inserción internacional, administración tributaria.

* Profesor Adjunto, Grado 3, de Economía Descriptiva I y II de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República. Sub Gerente General de Spefar S.A.
Este trabajo en una tesina presentada por el autor, que contó con Marcelo Brasca como tutor, para obtener el título de Master en Derecho y Técnica Tributaria de la Facultad de Derecho de la Universidad de Montevideo.

Abstract

This article deals with the reinstatement of the personal income tax in our country. In this work the author attempt to approach to the answer to several questions that are usually formulated about this tax. How much will it collect? Would it be possible with this to eliminate or to reduce the rate of other taxes? Will the income distribution become fairer? Also this article treats with the fitness of the personal income tax with the international insertion strategy that our country has adopted during the last decades. In this sense, it is useful to take into account that this tax was removed in the seventies when our country decided to open its economy both financially and commercially. Finally, it is analysed if our country is prepared to apply this tax. In this sense, it is good to remember that the personal income tax was already applied between 1960 and 1974 and that experience was a failure. What has changed since then and what cares are necessary to take in order to avoid falling in the same mistakes than before?

Key words: personal income tax, income distribution, international insertion strategy, tributary administration.

INTRODUCCIÓN¹

La reimplantación del IRPF puede ser analizada desde distintos ángulos. En este artículo nos concentramos en cuatro aspectos. En primer lugar intentamos cuantificar su recaudación, en segundo lugar procuramos determinar sus probables efectos sobre la distribución del ingreso, en tercer lugar vemos su compatibilidad con la estrategia de inserción internacional adoptada por nuestro país y por último analizamos la reforma que viene llevando a cabo nuestra Administración Tributaria previa a la reimplantación del IRPF.

Para la estimación de la recaudación del tributo nos hemos encontrado con la dificultad que las autoridades económicas han brindado escasa información acerca de las características que va a tener el impuesto. Por esta razón, nos hemos basado en las propuestas formuladas por el Fondo Monetario Internacional (FMI)² y por los especialistas Barreix y Roca³.

Los ingresos de los hogares para poder cuantificar la recaudación del IRPF, han sido extraídos de la Encuesta de Gastos e Ingresos (EGIH) realizada por el Instituto Nacional de Estadística (INE). Lamentablemente la última versión de esta encuesta data de 1994, por lo cual la lejanía en el tiempo de dicha información conspira contra la precisión de la estimación realizada.

¹ El autor agradece a Marcelo Brasca, tutor de la Tesina en que está basada este artículo, y a Juan Azzini, Sergio Blanco y Jorge Gerez, que fueron entrevistados en ocasión de la mencionada tesina. La responsabilidad por las afirmaciones vertidas en el presente artículo es exclusivamente del autor.

² FMI (2002).

³ Barreix y Roca (2003). Barreix es funcionario del BID, organismo que asesora actualmente a nuestro país y a otros de la región y el Caribe en proyectos de implementación de reformas fiscales.



La evasión para poder proyectar la recaudación del IRPF la hemos estimado en distintos escenarios. Estos escenarios fueron armados a partir de los porcentajes de evasión detectados en nuestro país para el IVA en el sector privado (38,5%) y en Chile para el IRPF (60%).

Finalmente, para ver la consistencia de la estimación obtenida, hemos comparado la recaudación proyectada como porcentaje del PIB, con los datos de recaudación del IRPF verificados en Argentina, Brasil y Chile. De esta forma, comprobamos que los porcentajes sobre el PIB de la recaudación del IRPF de la región son similares a los que obtenemos en nuestra estimación.

En lo que tiene relación con la distribución del ingreso entendemos que hay varios aspectos involucrados. Por un lado existe una opinión bastante extendida que la imposición al consumo es más regresiva que la imposición a la renta. Sin embargo, no existe unanimidad entre los economistas sobre esta cuestión, por lo cual exponemos las distintas visiones al respecto en este documento.

Por otra parte, partiendo de la base que la tributación al consumo es regresiva, se sostiene con frecuencia que nuestro sistema tributario está demasiado concentrado en tributos al consumo y es por tanto regresivo. Analizamos la pertinencia de esta afirmación presentando la estructura tributaria nacional y cotejándola con otras estructuras tributarias prevalecientes en la región y en el mundo.

Finalmente, para analizar la potencialidad del IRPF para mejorar la distribución del ingreso, recurrimos al cálculo de índices de Gini. De esta forma, a partir de los datos sobre ingresos por decil de la EGIH, calculamos en primer lugar el índice en ausencia de IRPF y con impuesto a las retribuciones personales (IRP).

Teniendo en cuenta la incidencia por decil que tendría un IRPF de las características que hemos considerado y suponiendo que con la introducción del IRPF se derogaría el IRP, recalculamos el índice de Gini con IRPF y sin IRP. Como el índice de Gini varía en las distintas hipótesis de evasión, calculamos el índice para los distintos escenarios de evasión.

La estrategia de inserción internacional que ha adoptado nuestro país en las últimas décadas, obliga a tomar precauciones a la hora de reimplantar el IRPF. La evolución de la tributación universal, y la de nuestro país en particular, nos demuestra que ésta siempre ha sido consistente con el tipo de inserción internacional. En tal sentido, en este trabajo identificamos los aspectos especialmente sensibles en el IRPF a este respecto.

Por último, analizamos los aspectos sustanciales de la reforma de la Administración Tributaria en curso. En dicha reforma se pretende solucionar las principales deficiencias que en el funcionamiento de la DGI han detectado diversos especialistas, vinculadas con los recursos humanos y materiales de la oficina.

1) ¿CUÁNTO RECAUDARÁ EL IRPF?

1.1) Modalidades que adopta el IRPF.

Las modalidades que asume normalmente el IRPF son básicamente dos: cédular y global. Ésta última modalidad, la global, admite una variante conocida como el sistema dual.

La imposición cédular considera en forma independiente cada fuente productora de renta. Las tasas que se aplican a cada cédula son diferentes y proporcionales en función de la naturaleza de la renta. Las pérdidas o rentas de cada cédula no se compensan entre sí.

En la modalidad global se suman la totalidad de las rentas que obtiene la persona física. El IRPF así concebido es global de acuerdo con Costa⁴. En efecto, al relacionarse rentas con contribuyentes es posible compensar las rentas y pérdidas de las diferentes fuentes para considerar la renta total que obtiene el titular de las mismas.

El IRPF en esta modalidad es también personal porque analiza la situación del contribuyente: estado civil, número de hijos y personas a su cargo, gastos de salud, educación, etc. Se admite asimismo un mínimo no imponible de subsistencia.

Este IRPF es también progresivo a través de tasas diferenciales que van aumentando junto con el tamaño de la renta. De esta forma los individuos o núcleos familiares con mayores niveles de ingreso tributan proporcionalmente más que los de menores niveles de ingreso.

La variante dual⁵ dentro del IRPF global, es una propuesta reciente de los países nórdicos para evitar que las rentas de capital sean alcanzadas por las tasas marginales más altas. Estas rentas son gravadas con una tasa única y liberatoria, es decir que no ingresan en la progresividad del impuesto.

En nuestro país, que rige el secreto bancario, este esquema puede ser muy útil porque posibilita que las instituciones financieras practiquen una retención definitiva y liberatoria de determinado porcentaje sobre los intereses por colocaciones. Se evita así identificar al titular de dichos intereses.

1.2) Propuestas de IRPF disponibles para ser aplicadas en Uruguay.

El FMI, en su informe de diciembre de 2002⁶ propone la implantación del IRPF en nuestro país. Aconseja el establecimiento de tres escalas de tasas, que se sugieren de un 10%, 20% y 30%, con un mínimo no imponible de tres salarios mínimos nacionales. Cabe destacar que la tasa máxima propuesta coincide con la vigente en el IRIC, lo cual resulta beneficioso desde el punto de vista técnico.

⁴ Costa (2004).

⁵ Barreix y Roca (2003).

⁶ FMI (2002).



Se aconseja también la exoneración parcial o total de la distribución de dividendos y participaciones en utilidades en la empresa que los haya distribuido. Se plantea asimismo una retención de un 5% o 10% para los intereses recibidos por personas físicas de bancos y por la tenencia de títulos gubernamentales. Para el mediano plazo se considera que se estará en condiciones de gravar las ganancias de capital de las personas físicas a igual tasa a la que se gravan las rentas de capital.

Barreix y Roca⁷ por su parte plantean un impuesto global/dual. Global porque todas las rentas son gravadas y dual porque las rentas de capital son alcanzadas a una tasa única y liberatoria, en el entorno del 10%, no ingresando en la progresividad del impuesto. El objetivo de este tratamiento diferencial radica en la necesidad de resignar lo menos posible la equidad sin perder de vista las dificultades que acarrea la volatilidad del capital.

Su propuesta se completa con el establecimiento de tres franjas, una tasa marginal mínima igual al 10% y una máxima cercana al 25%. Al principio proponen un mínimo no imponible alto que contemple la falta de deducciones que aparecerán cuando el proceso madure, restringidas a salud, educación y vivienda. Estiman asimismo necesario establecer un mecanismo que evite la doble imposición a nivel de la renta personal y empresarial.

1.3) Estimación de la recaudación del IRPF.

Para realizar estimaciones al respecto partiremos de la base que el IRPF a implantarse adoptará la modalidad de un impuesto personal, global y progresivo. Es probable asimismo que se adopte un esquema dual de forma de gravar de manera más benigna (o directamente desgravar) a los intereses.

Basamos nuestra creencia en el antecedente de la campaña electoral de 1999 donde se planteaba por parte del Encuentro Progresista – Frente Amplio un impuesto de tales características, más una eventual desgravación de los intereses. Por otra parte a nivel regional el IRPF personal, global y progresivo es el que se está llevando a cabo en Brasil, Argentina y Chile.

En función de las propuestas disponibles, y tomando en cuenta el contexto político y regional, hemos estimado la recaudación que supondría el establecimiento de un IRPF personal, global y progresivo. La escala de tasas marginales utilizada es la sugerida por el FMI: 10%, 20% y 30%, coincidiendo esta última con la del IRIC como ya fue dicho.

Para realizar estos cálculos se utilizó la Encuesta de Gastos e Ingresos de los Hogares (EGIH) de 1994 elaborada por el INE, última disponible. Dicha encuesta releva los ingresos de los hogares ordenados por decil de ingreso tanto para Montevideo como para el interior urbano. Coincidimos con Lagomarsino y Grau⁸ en que la EGIH es mejor alternativa que la Encuesta Continua de Hogares (ECH) porque si bien ésta última permite trabajar con información más actualizada, tiende a subestimar los ingresos no salariales.

⁷ Barreix y Roca (2003).

⁸ Lagomarsino y Grau (2002).

Por falta de desagregación suficiente de la información no fue posible contemplar un esquema dual que habilitara a gravar a tasa uniforme y pequeña los intereses. Tampoco se incluyen mecanismos que eviten la doble imposición de dividendos o utilidades provenientes de empresas alcanzadas por el IRIC por la misma causa. Por esta razón los resultados estarían sobreestimando lo recaudado, pues se entiende que es muy probable que al implementarse el IRPF, se atiendan ambas situaciones.

En los cálculos no se permiten deducciones por razones tales como salud, vivienda o educación. Nuevamente, en la medida que se permitan tales deducciones estaríamos sobreestimando la recaudación. El sujeto pasivo es el núcleo familiar (el hogar). Se establece un mínimo no imponible tal que los dos primeros deciles de la población no resulten alcanzados por el impuesto.

Llevado a valores actuales, de diciembre de 2004 (a través del índice medio de salarios), el mínimo no imponible por hogar sería de \$ 14.750 aproximadamente. El tramo de ingresos comprendido entre \$ 1 y el mínimo no imponible no estaría alcanzado por el impuesto. El tramo comprendido entre uno y dos mínimos no imponibles estaría gravado al 10%. Entre dos y tres mínimos la tasa a aplicar sería de 20%. Por último, el tramo del ingreso superior a tres mínimos no imponibles estaría gravado al 30%.

Para realizar los cálculos fue necesario estimar la evasión. Hemos trabajado en tres hipótesis. La hipótesis de mínima es que la evasión sería similar a la del IVA del sector privado (38,5%). La hipótesis de media consiste en suponer que la evasión se situaría en un porcentaje similar al que registra Chile de acuerdo a lo afirmado por Pérez Pérez (60%). En la hipótesis de máxima trabajamos con una evasión un diez por ciento mayor que la chilena (66%).

Entendemos que es muy probable que en nuestro país se registre un mayor nivel de evasión que en el país trasandino. Basamos esta creencia en que la Administración Tributaria de aquel país es más eficiente que la uruguaya y posee experiencia en el contralor del IRPF.

Los cálculos realizados de acuerdo a todo lo que hemos reseñado nos arroja que el IRPF en nuestro país, de acuerdo con todos los supuestos realizados, permitiría recaudar entre 1,3% del PIB, si la evasión es del orden del 66%, y 2,4% del PIB con una evasión del 38,5%.

Los resultados a que arribamos son muy similares a los estimados por Barreix y Roca⁹, en base a su propuesta. Estos autores calcularon que la recaudación del IRPF se situaría entre un 1,6% y un 2,1% del PIB. Para sus cálculos supusieron un mínimo no imponible de dos PIB per cápita para el hogar, una tasa máxima de 25% y una retención sobre ingresos de capital no mayor a 15%.

Sin embargo, nuestras estimaciones difieren de las obtenidas por Lagomarsino y Grau¹⁰. Estos autores estimaron la recaudación el IRPF en 4,3% del PIB. Supusieron un mínimo no imponible de 1,5 PIB per cápita. Trabajaron sobre tres escenarios distintos de tasas en los que las tasas marginales superiores llegaban a 23%, 15% y 11,5%. Creemos que las diferencias con nuestros resulta-

⁹ Barreix y Roca (2003).

¹⁰ Lagomarsino y Grau (2002).

dos se basan en las consideraciones sobre la evasión, ya que en ausencia de evasión nuestras estimaciones arrojarían una recaudación cercana al 4% del PIB.

Cabe consignar que el porcentaje de recaudación sobre el PIB al que hemos arribado es consistente con los datos para Argentina, Brasil y Chile de acuerdo con los datos que ilustramos a continuación:

Cuadro Comparativo del IRPF entre Argentina, Brasil y Chile.

	Recaudación en % PIB 2002	Tasas por Hogar/PIB	Mínimo no Imponible per cápita	Límite Última Franja/PIB per cápita
Argentina	1,2%	De 9% a 35%	2,03	15,15
Brasil	2,3%	de 15% a 27,5%	3,02	6,04
Chile	1,8%	de 15% a 43%	4,25	47,25

Fuente: Barreix y Roca.

2) EL IRPF Y LA DISTRIBUCIÓN DEL INGRESO

Uno de los principales argumentos a favor de este impuesto se basa en la potencialidad del mismo para mejorar la distribución del ingreso. Se sostiene por parte de diversos tratadistas que la estructura tributaria nacional está demasiado concentrada en tributos al consumo. La introducción de un tributo a la renta de las personas físicas que permita disminuir la tributación al consumo sería un paso a favor de la equidad.

La equidad debe analizarse en un doble sentido: horizontal y vertical. La equidad horizontal implica que los individuos que están en una situación similar sean tratados de forma similar. La equidad vertical apunta a que los individuos que están en mejor situación tributen más que proporcionalmente respecto de aquellos que están en peor situación.

Quienes se oponen a la reintroducción de este tributo sostienen que la mejora de la distribución del ingreso no debe encararse desde la recaudación sino desde el gasto público. El sistema tributario debe preocuparse por obtener los recursos y es en la instancia presupuestaria donde estos deben ser asignados de forma tal que mejoren la distribución del ingreso.

Mirado desde el ángulo de la distribución del ingreso surgen por lo tanto una serie de interrogantes. ¿Está nuestra estructura tributaria concentrada excesivamente sobre tributos al consumo? ¿Son los tributos a la renta siempre progresivos y los tributos al consumo como el IVA siempre regresivos? ¿Qué tan redistributivo es el gasto público social en Uruguay? ¿Qué tanto lo sería el IRPF?

2.1) Estructura tributaria nacional, regional e internacional.

La estructura tributaria de un país refleja la forma en que se ha organizado la tributación alrededor de las tres bases de la capacidad contributiva: el ingreso, el consumo y la tenencia. La determina-

ción de la actual estructura uruguaya y su comparación con la región y con otras regiones del mundo nos permitirá sacar conclusiones acerca de sus principales características.

2.1.1)) Estructura tributaria nacional actual

ESTRUCTURA TRIBUTARIA NACIONAL – AÑO 2003 -

EN DÓLARES AMERICANOS

	<u>BASE RENTA</u>	<u>BASE CONSUMO</u>	<u>BASE TENENCIA</u>	<u>TOTAL</u>
<u>1) GOBIERNO CENTRAL</u>				
1.1) D.G.I.	196.145.780	1.285.660.713	226.028.661	1.707.835.153
1.2) COMERCIO EXTERIOR		133.940.366		133.940.366
1.3) IMP. RETRIB. PERS.	234.222.876			234.222.876
1.4) IMP. PRIMARIA			22.393.877	22.393.877
TOTAL GOB. CENTRAL	<u>430.368.656</u>	<u>1.419.601.079</u>	<u>248.422.538</u>	<u>2.098.392.273</u>
BASES PORCENT.				
GOB. CENTRAL	<u>20,5%</u>	<u>67,7%</u>	<u>11,8%</u>	<u>100,0%</u>
<u>2) B.P.S.</u>	<u>532.550.249</u>			<u>532.550.249</u>
BASES PORCENT. B.P.S.	<u>100,0%</u>	<u>0,0%</u>	<u>0,0%</u>	<u>100,0%</u>
<u>3) INTENDENCIAS</u>				
3,1) Montevideo	0	10.038.278	134.611.065	144.649.343
3,2) Interior	0	20.021.996	128.177.223	148.199.219
TOTAL INTENDENCIAS	<u>0</u>	<u>30.060.273</u>	<u>262.788.288</u>	<u>292.848.562</u>
BASES PORCENT.				
INTENDENCIAS	<u>0,0%</u>	<u>10,3%</u>	<u>89,7%</u>	<u>100,0%</u>
TOTAL GENERAL	<u>962.918.905</u>	<u>1.449.661.353</u>	<u>511.210.826</u>	<u>2.923.791.083</u>
PORCENTAJES	<u>32,9%</u>	<u>49,6%</u>	<u>17,5%</u>	<u>100,0%</u>

Fuente: Elaboración propia en base a información de D.G.I., B.P.S, I.M.M. y O.P.P..

A nivel consolidado, en nuestro país se recaudan tributos sobre la base ingresos en un 32,9 %, sobre la base del consumo en un 49,6 % y sobre la base de la tenencia en un 17,5 %. La situación es bien distinta entre el Gobierno Central, el B.P.S. y las Intendencias. El Gobierno Central utiliza la base renta en un 20,5%, la base consumo en 67,7% y la base tenencia en un 11,8%. El B.P.S. recauda la totalidad en base renta. Las Intendencias por su parte obtienen un 10,3% en base consumo y un 89,7% en base tenencia.

2.1.2) Estructura tributaria comparada.

Diversos autores se han encargado de comparar la forma en que los distintos países han organizado su tributación alrededor de las tres bases posibles. Lagomarsino y Grau¹¹, con base en el Anuario de Finanzas Públicas del FMI de 1999, comparan las estructuras tributarias de setenta países agrupados por nivel de desarrollo o región en porcentajes sobre el total de recaudación del Gobierno Central:

	Uruguay	EUA	Desarro- Llados	América Latina	Asia	Medio Oriente	Europa Del Este	África	Promedio
Base Renta	19,9%	90,1%	67,5%	32,7%	36,7%	33,7%	32,4%	53,5%	62,7%
Base Consumo	62,2%	6,0%	26,7%	59,0%	39,6%	41,9%	56,5%	34,3%	30,3%
Base Tenencia	7,9%	2,4%	3,6%	0,7%	1,0%	3,5%	1,6%	1,4%	3,2%
Sobre Com. Ext.	5,8%	1,5%	1,3%	7,2%	17,6%	16,6%	7,5%	9,7%	2,7%
Otros	4,2%	0,0%	0,9%	0,5%	5,0%	4,3%	2,0%	1,0%	1,1%
Total Gob. Central	<u>100,0%</u>	<u>100,0%</u>	<u>100,0%</u>	<u>100,0%</u>	<u>100,0%</u>	<u>100,0%</u>	<u>100,0%</u>	<u>100,0%</u>	<u>100,0%</u>
Contrib.Seg.Soc.	46,1%	51,4%	57,3%	49,7%	4,2%	10,7%	43,5%	2,1%	53,0%

Fuente: Lagomarsino y Grau.

De la simple observación de los cuadros anteriores se llega a la conclusión que Uruguay es el que tiene la menor recaudación en base renta y la mayor en base consumo y tenencia respecto de todas las regiones del mundo.

Dichas conclusiones se relativizan si en lugar de considerar exclusivamente al Gobierno Central tomamos la estructura tributaria global, incluyendo las contribuciones de la seguridad social y los gobiernos locales. Lamentablemente el Anuario del F.M.I. no recoge la información de los gobiernos locales de varios países. Sin embargo, con base en el Anuario 2003, nos fue posible organizar la información para tres grupos de países: los desarrollados, Europa del Este y América Latina con datos de Brasil, Argentina, Chile, Colombia, Bolivia y El Salvador.

Estructura Tributaria Global ponderada por el PNB de cada país.

	<u>Base Renta</u>	<u>Base Gasto</u>	<u>Base Tenencia</u>	<u>Total</u>
Países Desarrollados	69,1%	23,0%	7,9%	100,0%
Europa del Este	57,9%	38,7%	3,4%	100,0%
América Latina	45,8%	48,6%	5,7%	100,0%
Uruguay	32,9%	49,6%	17,5%	100,0%

Fuente: Elaboración propia en base al Anuario de Finanzas Públicas del F.M.I. 2003.

¹¹ Lagomarsino y Grau (2002).

Estructura Tributaria Global de los países latinoamericanos con información disponible.

	Base Renta	Base Consumo	Base Tenencia	Total
Argentina	38,6%	50,2%	11,2%	100,0%
Bolivia	19,7%	65,0%	15,3%	100,0%
Brasil	51,0%	45,3%	3,8%	100,0%
Chile	30,9%	65,5%	3,6%	100,0%
Colombia	43,4%	48,1%	8,5%	100,0%
El Salvador	39,1%	60,2%	0,7%	100,0%
Uruguay	32,9%	49,6%	17,5%	100,0%

Fuente: Elaboración propia en base al Anuario de Finanzas Públicas del F.M.I. 2003.

Contemplando los cuadros anteriores, con respecto a los países desarrollados y a Europa del Este se confirma que nuestro país tiene una mayor tributación con base en el consumo y en la tenencia y una menor con base en la renta.

Sin embargo, a nivel de los países latinoamericanos de la muestra considerados en su conjunto, la tributación al consumo en Uruguay es apenas un punto porcentual mayor. Se destaca asimismo que Argentina, Bolivia, Chile y El Salvador tienen una proporción mayor de imposición al consumo que nuestro país.

Si analizamos la tributación a la renta vemos que Uruguay sigue exhibiendo una menor proporción al promedio y a cada uno de los países con la excepción de Bolivia y Chile. Por su parte en cuanto a la tributación a la tenencia, Uruguay se revela como superior a todos y cada uno de los países latinoamericanos para los cuales se cuenta con información.

Por su parte Pérez Pérez¹² realiza una comparación de nuestra estructura tributaria con un conjunto de países que entiende que resultan afines al nuestro en términos de su nivel de desarrollo, la disponibilidad de fuentes de recursos tributarios, el nivel de eficiencia de la administración y su tradición histórica y cultural. En su comparación deja de lado las contribuciones sociales, los tributos aduaneros y los recaudados por las administraciones estatales y locales.

¹² Pérez Pérez (2003).



Imposición directa e indirecta comparada.

	Argentina	Brasil	Chile	Uruguay	España	México
Renta de personas físicas	4,08%	21,71%	9,27%	8,81%	33,09%	45,60%
Renta de personas jurídicas	24,19%	11,13%	20,01%	12,37%	16,05%	
Patrimonio (físicas y jurídicas)	3,70%	0,00%	4,42%	7,66%	0,32%	0,00%
Total directos	31,97%	32,84%	33,70%	28,84%	49,46%	45,60%
Consumo general	43,00%	50,55%	52,16%	49,96%	32,46%	33,29%
Consumo específico	14,50%	10,36%	13,48%	18,44%	15,64%	17,68%
Total indirectos	57,50%	60,91%	65,64%	68,40%	48,10%	50,97%
Otros	10,54%	6,26%	0,65%	2,77%	2,45%	3,41%
Total general	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Pérez Pérez.

Pérez Pérez subraya que existe una notoria paridad en el peso de la tributación general al consumo entre los países de la región. A nivel de la tributación directa se notan mayores discrepancias, liderando Brasil. Uruguay no está lejos de los restantes países regionales. En materia de impuestos específicos al consumo Uruguay tiene el mayor porcentaje de la región, con un 60 % del IMESI representado por el impuesto a los combustibles, dentro de los cuales la nafta tiene un gravamen 5,5 veces superior al gas oil.

Concluye el autor que la menor imposición a la renta que presenta nuestro país no está compensada por la tributación general al consumo sino más bien por la específica, y en particular la de los combustibles, lo cual puede atenuar los aspectos de regresividad que se le asignan a nuestro sistema tributario.

2.1.3) Las tasas de IVA en Uruguay, Europa y la región.

El IVA es el principal impuesto de nuestro sistema tributario. El nivel que han alcanzado sus tasas ha determinado que su rebaja esté entre las prioridades en una reforma tributaria. El CINVE¹³ ha realizado una comparación de las tasas de IVA de la Unión Europea y de los países latinoamericanos. También presenta algunos índices de evasión del impuesto.

¹³ CINVE (2004).

Tasas de IVA e índices de evasión en la Unión Europea.

	Tasa Básica 1996	Índice de Evasión 1994 – 1996
Austria	20,0%	
Bélgica	21,0%	19,3%
Dinamarca	25,0%	4,2%
Finlandia	22,0%	
Francia	20,6%	8,8%
Alemania	15,0%	4,8%
Grecia	18,0%	20,2%
Irlanda	21,0%	
Italia	20,0%	34,5%
Luxemburgo	15,0%	
Holanda	17,5%	2,4%
Portugal	17,0%	14,2%
España	16,0%	22,6%
Suecia	25,0%	
Reino Unido	17,5%	3,8%
Promedio	19,4%	13,5%

Fuente: CINVE.

Tasas de IVA e índices de evasión en América Latina.

	Año	Tasa Básica	Año	Índice de Evasión
Argentina	1997	21,0%	1997	30,0%
Bolivia	1997	13,0%		
Brasil	1997	17,0%		
Colombia	1997	16,0%	1994	32,6%
Chile	1997	18,0%	1995	23,5%
Costa Rica	1997	15,0%		
Ecuador	1997	10,0%		
El Salvador	1997	13,0%		
Guatemala	1997	10,0%		
Nicaragua	1996	15,0%		
Paraguay	1996	10,0%		
Perú	1997	18,0%		
Uruguay	1994	22,0%	1997-02	24,8%
Venezuela	1994	10,0%		
Promedio		14,9%		27,7%

Fuente: CINVE.



Como podemos apreciar la tasa básica de IVA en nuestro país es superior a la que rige en la Unión Europea en algo más de un 10 %. Dentro de la Unión Europea cabe destacar que existen dos países, Dinamarca y Suecia, con tasas superiores a la uruguaya.

Con respecto a América Latina, nuestra tasa es casi un 50 % más alta. Sin embargo, si la comparamos con la media de Argentina, Chile y Brasil este porcentaje se reduce a un 18%. Por último cabe consignar que ningún país latinoamericano exhibe una tasa de IVA superior a la nuestra.

En lo que tiene que ver con la evasión, se constata que el índice de evasión de Uruguay está un poco por debajo de los datos disponibles para la región. Estos índices duplican a los vigentes en la Unión Europea.

Sin embargo, CINVE¹⁴ ha realizado un cálculo de evasión de IVA para el sector privado uruguayo, excluyendo al sector público que se asume que tiene escasos incentivos para evadir. Dicho cálculo arroja un índice de evasión de un 38,5% para el período 1997-2002, que debe reputarse como extraordinariamente alto en términos comparativos.

Por último, cabe destacar que no solamente la magnitud de la tasa del impuesto incide sobre la evasión. A modo de ejemplo, vemos que Dinamarca con una tasa del 25% de IVA tiene un índice de evasión de apenas un 4,2%, mientras que Italia con una tasa del 20% muestra un índice de evasión de un 34,5%.

2.2) *¿Es necesariamente el IVA un impuesto regresivo y el IRPF un impuesto progresivo?*

Líneas arriba vimos que algunos de los partidarios de sustituir IVA por impuesto a la renta partían de la base que el IVA era un impuesto regresivo y el IRPF era progresivo. ¿Qué se entiende por progresivo y por regresivo?

Pérez Pérez¹⁵ señala que lo primero en el caso del IVA es decidir cual es el mejor indicador de la capacidad contributiva si el ingreso o el consumo. Lamentablemente no existe unanimidad entre los economistas sobre la primacía de uno u otro indicador.

Los argumentos a favor de la elección del consumo han partido de la famosa expresión de Hobbes en el sentido que es más justo gravar a las personas por lo que retiran del producto social en lugar de por lo que aportan al mismo. J.S. Mill, Irving Fisher y Kaldor abonaron también dicha idea.

La teoría del ingreso permanente de Friedman y la del ciclo de vida de Modigliani apuntan a que el consumo es una variable más estable que la renta en tanto depende del promedio de la renta percibida por el sujeto en su pasado laboral o, en general, de la expectativa de renta a percibir durante todo su ciclo vital.

Si definimos al consumo como el mejor indicador de la capacidad contributiva, entonces el impuesto a considerar será progresivo en la medida que el cociente impuesto abonado/consumo crezca junto con el consumo y viceversa.

¹⁴ CINVE (2004).

¹⁵ Pérez Pérez (2004).

Si por el contrario se toma al ingreso como el mejor indicador de la capacidad contributiva, el impuesto a analizar será progresivo en la medida que el cociente impuesto abonado/ingreso aumenta con el ingreso y viceversa.

Ahora bien, para efectuar el cálculo del cociente impuesto abonado/consumo o impuesto abonado/ingreso necesitamos conocer quien paga efectivamente el impuesto. Necesitamos el precio del bien en ausencia del impuesto y después de aplicado el mismo, lo cual nos lleva al tema de la incidencia del impuesto.

Más allá de quien haya sido designado sujeto pasivo desde el punto de vista jurídico, desde el punto de vista económico lo que nos interesa es sobre quien recae efectivamente el impuesto. Existen tres posibilidades: que se traslade “hacia adelante” o sea que se cargue en el precio y lo abone el consumidor o demandante; que se traslade “hacia atrás” y lo absorba el vendedor u oferente; y que se reparta entre ambos la carga del impuesto.

¿De qué depende lo anterior? De las elasticidades de la oferta y la demanda. La elasticidad precio mide la variación porcentual de la demanda u oferta ante cambios porcentuales en el precio. Cuánto mayor es dicha variación, mayor es la elasticidad. Si la elasticidad de la demanda es mayor que la de la oferta entonces el impuesto recae en mayor medida sobre el vendedor u oferente que sobre el consumidor o demandante. Lo contrario sucede en el caso que la oferta sea más elástica que la demanda.

Una vez definido el mejor indicador de la capacidad contributiva entre el ingreso y el consumo y conocido el precio del bien con y sin impuestos estamos en condiciones de determinar si el IVA es regresivo o no.

Lógicamente que la definición sobre el mejor indicador de la capacidad contributiva entre el ingreso o el consumo es de gran importancia. Supongamos que estamos ante un IVA general, sin exoneraciones y de alícuota única y el impuesto es trasladado hacia adelante total o parcialmente. Si tomamos al ingreso como el mejor indicador de la capacidad contributiva, como los sectores de mayores ingresos ahorran parte del mismo el impuesto será regresivo.

Por el contrario, si tomamos al consumo como el mejor indicador de la capacidad contributiva y estamos ante un IVA general, sin exoneraciones y de alícuota única, al calcular el cociente impuesto abonado/consumo, el IVA no será ni progresivo ni regresivo sino que proporcional.

Para menguar la regresividad del IVA se recurre a exonerar o gravar con tasas menores a los bienes que son consumidos con intensidad por los sectores de menores recursos como los alimentos, los servicios de salud y educación básicos y el transporte colectivo. Si bien la imposición diferencial podría provocar distorsiones, vía el efecto sustitución, la baja elasticidad de la demanda de estos bienes hace que estas distorsiones sean pequeñas.

Cabe acotar que el efecto redistributivo de estas exoneraciones o tasas reducidas se relativizan en la medida que los bienes y servicios afectados son también consumidos por los sectores de mayores recursos.

Al pasar a analizar al impuesto a la renta de las personas físicas definiremos a la progresividad a partir del cociente IRPF abonado/ Ingreso. Este impuesto recaerá sobre trabajo y el capital. Nuevamente será crucial el tema de la incidencia del tributo. La elasticidad de las curvas de oferta del trabajo y del capital determinarán si quien paga el tributo es realmente el propietario de dichos factores productivos.

Suponiendo que realmente el impuesto sea abonado por los propietarios de los factores productivos trabajo y capital, la forma de darle progresividad al tributo será gravar con alícuotas mayores a los sectores de mayores ingresos.

2.3) *Potencialidad redistribuidora del gasto público social en Uruguay.*

La mejora en la distribución del ingreso, más que en el sistema tributario se persigue a partir del gasto público. Sin embargo, algunos economistas sostienen que desde la tributación debe también buscarse mecanismos a favor de la redistribución del ingreso. Otros economistas, en cambio, sostienen que la tributación debe ser lo más neutra posible en el sentido de alterar en la menor medida la asignación de recursos hecha por el mercado y confiar la redistribución del ingreso enteramente al gasto público social.

En general, los partidarios de la reimplantación del IRPF en nuestro país comparten la visión del grupo de economistas que proponen iniciar la redistribución del ingreso desde el propio sistema tributario. Por el contrario, quienes se oponen a este impuesto se alinean con el segundo grupo de economistas.

En el cuadro que se presenta a continuación podemos apreciar la potencialidad redistribuidora del gasto público social en Uruguay¹⁶:

Distribución del gasto público social según el nivel de ingresos.

Año 2003						
	%	1er.quintil	2o.quintil	3er.quintil	4o.quintil	5o.quintil
Educación	14,2%	36,4%	23,8%	17,1%	13,1%	9,6%
Salud	12,5%	47,6%	27,6%	14,6%	7,4%	2,9%
Seguridad y A. Social	61,6%	12,5%	14,3%	16,3%	21,7%	35,2%
Total GPS	100,0%	21,3%	17,7%	16,2%	18,3%	26,5%
Total GPS s/Jubilaciones y Pensiones	51,6%	36,2%	23,5%	15,8%	13,1%	11,4%
Jubilaciones y Pensiones	48,4%	5,5%	11,5%	16,6%	23,7%	42,7%
Total GPS	100,0%	21,3%	17,7%	16,2%	18,3%	26,5%

Fuente: OPP.

¹⁶ OPP (2004).

El gasto en educación y salud es fuertemente redistributivo, ya que se concentra en los quintiles más pobres de la población. Por el contrario, el gasto en jubilaciones y pensiones ligado en alguna medida a una contribución realizada por el beneficiario, tiende a concentrarse en los quintiles de mayor capacidad económica.

Sin embargo, la mejora de la distribución del ingreso por la vía del gasto público social implicaría aumentar la recaudación. Para explorar la viabilidad del aumento de la recaudación analizaremos la presión tributaria a la que están expuestos los contribuyentes. La presión tributaria a estos efectos la calcularemos simplemente por el cociente entre los tributos y el PIB.

El siguiente cuadro elaborado por Vallarino¹⁷, desagregado por especie tributaria da cuenta que desde 1996 la presión tributaria ha permanecido por encima del 30 %.

Evolución reciente de la presión fiscal.

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Impuestos Directos	7,5%	7,5%	7,8%	7,9%	7,8%	7,8%	8,2%	8,1%
Impuestos Indirectos	11,8%	12,3%	12,4%	12,0%	11,9%	12,5%	11,8%	12,8%
Tasas	1,0%	1,0%	1,2%	1,1%	1,0%	1,1%	1,0%	1,1%
Contribuciones	10,1%	10,0%	9,8%	10,6%	10,2%	9,9%	9,2%	8,5%
<u>TOTAL</u>	<u>30,4%</u>	<u>30,8%</u>	<u>31,2%</u>	<u>31,6%</u>	<u>30,9%</u>	<u>31,3%</u>	<u>30,2%</u>	<u>30,5%</u>

Fuente: Asesoría Económica D.G.I.

Barreix y Roca,¹⁸ llaman la atención sobre el hecho que probablemente la presión tributaria uruguaya esté resultando inadecuadamente alta. Para juzgar esto proponen calcular el esfuerzo fiscal que se define como la relación entre la presión tributaria y la capacidad tributaria. Esta última se determina a partir de un modelo econométrico que permite determinar qué porcentaje del PIB debería recaudar un país en función del volumen de sus exportaciones, sus recursos minerales y la participación de la industria y la agricultura en su producto.

Si el esfuerzo fiscal es mayor a la unidad, el sistema tributario está realizando un esfuerzo tributario superior a su capacidad. Por el contrario si el valor es menor a uno el sistema tributario está realizando un esfuerzo menor a su capacidad. Piancastelli¹⁹, con base en el período 1985-1995, estimó el esfuerzo tributario de los países del Mercosur, arribando a los siguientes resultados: Brasil 1,18; Uruguay 1,05; Argentina 0,65 y Paraguay 0,58. Estos resultados estarían efectivamente abonando la idea que la presión tributaria uruguaya es excesivamente alta.

Por su parte, Lagomarsino y Grau²⁰, a partir de estimaciones distintas de la presión tributaria uruguaya que las manejadas por Vallarino, nos presentan el siguiente cuadro comparativo:

¹⁷ Vallarino (2004).

¹⁸ Barreix y Roca (2003).

¹⁹ Piancastelli (2001).

²⁰ Lagomarsino y Grau (2002).

Presión fiscal comparada.

	Presión Tributaria	Valor Máximo	Valor Mínimo
Uruguay	28,8%		
Desarrollados	32,3%	50,0%	20,4%
América Latina	21,3%	29,3%	8,8%
Asia	16,2%	21,3%	8,5%
Europa del Este	30,2%	36,6%	19,1%
África	25,5%	30,7%	9,4%
Medio Oriente	26,1%	36,3%	16,4%
<u>Promedio Ponderado</u>	<u>30,7%</u>	<u>50,0%</u>	<u>8,8%</u>

Fuente: Lagomarsino y Grau.

De este cuadro se desprende que la presión tributaria uruguaya es comparativamente elevada. A excepción de los países desarrollados y Europa del Este la presión tributaria uruguaya es mayor que las predominantes en todas las demás regiones.

La alta presión tributaria que enfrenta nuestro país nos lleva a la conclusión que no es sencillo aumentar la recaudación. De esta forma, al no poder incrementar la misma, la única forma de mejorar la distribución del ingreso aumentando el gasto público social en salud y educación sería reestructurando el gasto público de forma tal de aumentar estas partidas del gasto público en desmedro de otras, que no sean igualmente redistribuidoras del ingreso.

Sin embargo, dicha reestructura del gasto público no es fácil de llevar a cabo. Barreix y Roca²¹ lo ilustran muy gráficamente: de los treinta y un (31) puntos del PIB que recauda el sistema, dieciséis (16) puntos están comprometidos en prestaciones a la seguridad social y cinco (5) puntos en pago de intereses. Restan por tanto solamente diez (10) puntos del producto para gasto corriente de enseñanza, salud y seguridad. Este guarismo es de los más bajos de América Latina.

2.4) Impacto del IRPF sobre la estructura tributaria nacional y sus efectos sobre la distribución del ingreso.

En base a los cálculos que hemos realizado el IRPF tendría una recaudación de entre 1,3% y 2,4% del PIB. Al implantarse el IRPF el IRP sería eliminado. De acuerdo con Vallarino²², el IRP ha tenido un rendimiento estimado de alrededor de 2% del PIB en los últimos cinco (5) años. Esto implica que la recaudación del IRPF apenas alcanzaría para compensar la pérdida de recaudación derivada de la eliminación del IRP. El impacto sobre la estructura tributaria sería en consecuencia nulo.

²¹ Barreix y Roca (2003).

²² Vallarino (2004).

En tal sentido la introducción del IRPF, por si sola, no estaría permitiendo ninguna rebaja en el IVA. Dicho esto siempre con relación a los cálculos que hemos realizado, que como vimos arrojan porcentajes de recaudación sobre el PIB muy similares a los constatados en Argentina, Brasil y Chile.

Con relación a la distribución del ingreso, dada su progresividad muy superior al IRP por no estar limitado solamente a rentas salariales o de pasividades, es dable esperar una mejora en la distribución del ingreso en relación al IRP. Los siguientes, cuadros confeccionados para el departamento de Montevideo, con las tres hipótesis de evasión, nos ilustran al respecto.

Decil del Hogar	Ingreso Mensual Promedio del Hogar	IRPF promedio Mensual del Hogar	% de IRPF s/Ingreso promedio del hogar
1	9,890	0	0.0%
2	14,750	0	0.0%
3	16,655	117	0.7%
4	20,067	327	1.6%
5	23,799	557	2.3%
6	25,936	688	2.7%
7	27,838	805	2.9%
8	31,338	1,133	3.6%
9	41,344	2,364	5.7%
10	67,659	7,041	10.4%

Fuente: Elaboración propia en base a los supuestos de la sección 1.3 y con una evasión estimada en 38,5%.

Decil del Hogar	Ingreso Mensual Promedio del Hogar	IRPF promedio Mensual del Hogar	% de IRPF s/Ingreso promedio del hogar
1	9,890	0	0.0%
2	14,750	0	0.0%
3	16,655	76	0.5%
4	20,067	213	1.1%
5	23,799	362	1.5%
6	25,936	447	1.7%
7	27,838	524	1.9%
8	31,338	737	2.4%
9	41,344	1,538	3.7%
10	67,659	4,579	6.8%

Fuente: Elaboración propia en base a los supuestos de la sección 1.3 y con una evasión estimada en 60%.

Decil del Hogar	Ingreso Mensual Promedio del Hogar	IRPF promedio mensual del Hogar	% de IRPF s/Ingreso promedio del hogar
1	9.890	0	0,0%
2	14.750	0	0,0%
3	16.655	648	3,9%
4	20.067	181	0,9%
5	23.799	308	1,3%
6	25.936	380	1,5%
7	27.838	445	1,6%
8	31.338	627	2,0%
9	41.344	1.307	3,2%
10	67.659	3.892	5,8%

Fuente: Elaboración propia en base a los supuestos de la sección 1.3 y con una evasión estimada en 66%.

Dos prevenciones muy importantes deben hacerse respecto a estos cuadros. En primer lugar, se parte de la base que el impuesto incide efectivamente sobre el sujeto pasivo, es decir que no hay traslación económica del impuesto. A la luz de lo expuesto en la sección 2.2 es este un supuesto fuerte.

En segundo lugar, se supone que la evasión se distribuye uniformemente por decil y por tipo de renta lo que también es un supuesto importante. En particular, si la evasión de las rentas no salariales fuera mayor, al concentrarse estas rentas sobre los deciles más altos, la distribución del impuesto sería menos progresiva. A raíz de estas circunstancias ambos cuadros deben relativizarse y el valor que los mismos poseen es básicamente indicativo.

Por su parte, y sobre la distribución por decil del IRP, Lagomarsino y Grau²³, habían confeccionado el siguiente cuadro para Montevideo e Interior Urbano para el año 2001, cuando regían las mismas tasas que en la actualidad.

²³ Lagomarsino y Grau (2002).

Porcentaje de IRP sobre el ingreso por decil.

Decil	% s/el ingreso
1	0.6%
2	1.3%
3	1.4%
4	1.6%
5	1.8%
6	1.8%
7	2.1%
8	1.9%
9	1.7%
10	1.3%

Fuente: Lagomarsino y Grau.

Al cotejar los cuadros confeccionados para el IRPF con el cuadro del IRP, surge claramente la mayor potencialidad redistribuidora del IRPF con relación al IRP.

Por ultimo, hemos calculado índices de Gini para cuantificar la mejoría en la distribución del ingreso que provoca la introducción del IRPF. El índice de Gini es una herramienta estadística que sirve para medir la distribución del ingreso. Este índice toma valores entre cero (0) y uno (1). Un valor de 0 significa una distribución del ingreso perfectamente igualitaria. En el otro extremo un valor de 1 implica una distribución absolutamente injusta. Por lo tanto cuanto menores sean los valores que toma Gini, mejor es la distribución del ingreso.

Hemos confeccionado la siguiente tabla donde comparamos la situación actual, con IRP y sin IRPF, contra la situación sin IRP y con IRPF, con las dos hipótesis de evasión reseñadas para el IRPF:

	<u>GINI</u>
Ingresos c/IRP y s/IRPF	0.419
Ingresos c/IRPF(evasión = 38,5%) y s/IRP	0.404
Ingresos c/IRPF(evasión = 60%) y s/IRP	0.409
Ingresos c/IRPF(evasión = 66%) y s/IRP	0,411

Fuente: Elaboración propia en base a los supuestos de la sección 1.3.

En los cuadros se confirma, siempre dentro de los supuestos utilizados, que el IRPF estaría mejorando la distribución del ingreso, al descender el índice de Gini. En el caso de una evasión del 38,5% la mejora en la distribución del ingreso sería de 3,6%, en el caso de una evasión del 60% la mejora es del 2,4% y por último si la evasión es del 66% la mejora en la distribución del ingreso es del orden del 1,9%.



3) INSERCIÓN INTERNACIONAL

Resulta de fundamental importancia que el sistema tributario sea compatible con la estrategia de inserción internacional que se ha definido un país. En tal sentido, la evolución universal de los distintos sistemas tributarios nos muestra cómo la tributación ha sido siempre funcional a la forma en la cual los países se relacionan con el exterior.

Por supuesto, Uruguay no ha sido una excepción en tal sentido. En efecto, nuestro sistema tributario ha ido evolucionando de forma similar al mundo. Así es posible, a grandes rasgos, distinguir diferentes etapas que se corresponden con las constatadas en el resto del mundo.

3.1) Breve reseña de la evolución universal de la tributación universal.

De acuerdo con Barreix y Roca²⁴, la manera en que los distintos países han organizado su tributación permite distinguir distintas etapas. Hasta 1914, cuando el libre comercio era moneda corriente, la recaudación tributaria provenía básicamente de la Aduana y era complementada con impuestos específicos al consumo interno.

A partir de entonces y hasta los años sesenta con el esfuerzo fiscal demandado por la primera guerra mundial, seguido por el cierre de las economías que siguió a la crisis financiera de los años treinta, el impuesto a la renta y las contribuciones sociales, sobre todo en los países desarrollados, fueron ganando terreno.

En el esquema de sustitución de importaciones que rigió en ese período, se fijaban aranceles altos a los productos terminados y bajos a los insumos necesarios para producirlos. La diferencia entre ambos representaba un valor agregado nacional que se repartía entre el capital y el trabajo. El Estado se apropiaba de parte de este valor agregado vía impuesto a la renta y contribuciones a la seguridad social.

Por último, en los años sesenta, con las liberalizaciones comerciales y la integración económica europea aparece en escena el IVA. Este impuesto tiene la gran ventaja que grava el consumo y no la inversión y permite la exportación de bienes y servicios sin impuesto mediante la devolución del impuesto incluido en los insumos utilizados en la producción de los bienes y servicios exportados.

3.2) Evolución del sistema tributario nacional hasta 1959.

El sistema tributario uruguayo, más allá de sus especificidades, ha atravesado por etapas similares a las que tuvieron lugar en el resto del mundo. De esta forma, durante sus primeros años de vida independiente, Uruguay basó su recaudación tributaria en el comercio exterior.

Los ingresos del país provenían básicamente de la exportación de productos pecuarios con mínimos procesos de transformación, en general los imprescindibles para la conservación de los mis-

²⁴ Barreix y Roca (2003).

mos. Por otro lado en ausencia de actividades manufactureras de significación el consumo era muy dependiente de la importación de mercancías.

Así dadas las circunstancias, era lógico que la financiación de las actividades gubernamentales proviniera de tributos que recayeran sobre las exportaciones e importaciones. En tal sentido Eduardo Acevedo, citado por Díaz²⁵, da cuenta de la estructura de ingresos fiscales en 1839.

Rubro	Recaudación (miles de \$)	% del total
Aduanas marítimas, importación	1432,6	67,0
Aduanas marítimas, exportación	296,0	13,8
Extraordinario de guerra	147,8	6,9
Remate del derecho de tabladas	110,5	5,2
Derechos de puerto	36,9	1,7
Sellados, patentes y alcabalas	55,4	2,6
Corrales de abasto	31,7	1,5
Mercados	27,0	1,3
TOTAL	2137,9	100,0

Fuente: Eduardo Acevedo.

Hacia 1875, el país seguía teniendo una estructura tributaria muy dependiente de los tributos aduaneros. Ese año se destaca una modificación tributaria de importancia. Se produce en el país la inauguración de una política tributaria finalista. Por primera vez se intentaba por la vía tributaria alterar la asignación de recursos del mercado, para disminuir las corrientes de importación de determinadas mercancías favoreciendo el surgimiento de una industria nacional sustitutiva.

Se suceden así la ley del 6 de agosto de 1875, su decreto-ley reglamentario del 22 de octubre del mismo año y más adelante la ley 1962 del 5 de enero de 1888. Para Anichini, Sjaastad y Caumont²⁶ el propósito de estas disposiciones era claro: fijar aranceles y derechos específicos elevados a los productos terminados y simultáneamente rebajar, cuando no eliminar, los gravámenes sobre las materias primas y bienes de capital, para de esa forma facilitar el surgimiento de la industria nacional.

Posteriormente este régimen será profundizado por el gobierno batllista de principios del siglo XX. En la ley 4268 del 12 de octubre de 1912 se consagran reducciones y exoneraciones de derechos de aduana a los artículos que se introduzcan para aplicaciones industriales, siempre que no se solicite al Poder Ejecutivo la protección de establecimientos para producir esos mismos artículos localmente. Asimismo la ley preveía franquicias, y exenciones tributarias a las nuevas industrias

²⁵ Díaz (2003).

²⁶ Anichini, Sjaastad y Caumont (1975).

que se instalasen. En el mismo sentido proteccionista en 1911 se había aprobado la ley 2416, que establecía los derechos de drawback y admisión temporaria que fueron aprovechados inicialmente por los frigoríficos.

En el cuadro que se reproduce a continuación, Finch²⁷ a partir de estadísticas de Dondo nos ilustra acerca de la estructura porcentual de los impuestos durante el período histórico denominado primer batllismo:

Trienio	Importac. y Consumo	Export	Contrib. Inmob.	Herencia	Actos y Negocios	Tasas	Act.Ind. Com.y Prof.	Otros
1902-5	59,8	10,4	12,6	1,4	4,5	4,4	6,0	0,9
1905-8	62,3	7,4	12,6	2,0	4,5	4,8	5,8	0,6
1908-11	64,0	6,8	11,5	1,4	4,7	5,0	5,7	0,9
1911-14	61,9	5,3	14,3	1,5	4,3	6,4	5,7	0,6
1914-17	55,2	4,3	18,2	3,1	4,7	6,8	5,9	1,8
1917-20	51,2	11,1	14,5	3,9	5,6	7,4	5,8	0,5
1920-23	53,7	6,1	14,3	4,2	7,2	8,0	5,9	0,6
1923-26	56,0	5,6	14,0	3,9	8,3	6,6	5,0	0,6
1926-29	57,1	5,0	14,0	3,9	7,2	7,8	4,4	0,6

Fuente: Finch.

Como podemos apreciar en este cuadro, nuestra estructura tributaria de principios de siglo, en consonancia con lo que ocurría en el resto del mundo, seguía basada en tributos al comercio exterior complementada con impuestos específicos al consumo interno.

A partir de entonces, como en el resto del mundo, comenzaría el auge de la sustitución de importaciones. Sin embargo, a diferencia de otros países, en el nuestro no se implanta el IRPF. El centro de gravedad pasó de la tributación hacia otros instrumentos. Así a partir de 1931 se instaura primero el control de cambios y más adelante un sistema de tipos de cambio múltiple. Se organizan de esta forma transferencias de recursos desde el sector primario exportador hacia la industria. El cuadro proteccionista se completa en 1941 con ley 10.000 que faculta al Poder Ejecutivo a crear como instituto del Estado el Contralor de Exportaciones e Importaciones.

²⁷ Finch.

Cabe consignar que lo que sí aparecen en este período, como en general ocurrió en el resto del mundo, son las contribuciones a la seguridad social. Desde entonces fueron adquiriendo un importante desarrollo que las ha llevado a ocupar un lugar destacado en nuestra estructura tributaria tal como lo vimos en la sección 2.1.1.

¿Por qué no hubo IRPF en el Uruguay, en la época en la cual este impuesto se expandió por el mundo? La clave parece ser la oposición de Batlle y el batllismo. El propio Batlle y Ordoñez²⁸ dio sus argumentos en contra del citado gravamen.

La imposición a la renta penalizaba el esfuerzo de acuerdo a la visión de Batlle y Ordoñez. En su lugar, proponía como impuestos que apuntaran a la equidad vertical el impuesto progresivo sobre la tierra como forma de mejorar la eficiencia en su explotación o bien su subdivisión; el impuesto a las herencias que fue concebido como una suerte de impuesto a la renta diferido; el impuesto a las importaciones que como ya vimos apuntaba al desarrollo de una industria nacional y el impuesto al consumo innecesario.

Díaz²⁹ afirma que Batlle y Ordoñez tenía una visión dualista del beneficio empresarial compuesto en parte por rentas y en parte por remuneraciones al trabajo de los dueños de las empresas. Batlle y Ordoñez confiaba en que la parte rentística del beneficio empresarial podía ser captada por el impuesto a la tierra, la creación de empresas públicas y la legislación del trabajo.

De esta forma nuestro país llega a fines de la década del cincuenta con la peculiaridad de no contar un IRPF. La llegada del Partido Nacional al gobierno traería el desembarco de este impuesto a nuestro sistema tributario.

3.3) La Reforma Tributaria de Azzini.

La reforma llevada a cabo por el gobierno nacionalista triunfante en las elecciones nacionales de 1958, incluyó entre otros aspectos la introducción del IRPF. Dada la importancia de este antecedente realizamos una entrevista a Azzini, cuyo testimonio como Ministro de Hacienda de la época en que fue implementado el IRPF en nuestro país tiene un indudable valor.

Azzini nos confió que su actuación pública se limitó a siete años. Cuatro al frente del Ministerio de Hacienda durante el primer gobierno nacionalista del siglo XX entre 1959 y 1962, y tres como Vicepresidente del BROU una vez concluida su labor como Ministro. Se definió a sí mismo como un técnico y no como un político. Fue precisamente por su faceta técnica que fue elegido para el cargo.

Perteneciente a una nueva generación de economistas, formado en la Facultad de Ciencias Económicas, tenía el firme propósito de tecnificar un sistema tributario que aparecía como poco dinámico. Se trataba de un sistema que como vimos en la sección anterior, se concentraba en

²⁸ Finch.

²⁹ Díaz (2003).



cuatro clases de tributos. “Les quatre vieilles”, al decir de los franceses según Valdés Costa y Peirano Facio³⁰.

Estos cuatro tributos principales eran: los derechos de aduana, los impuestos sobre la tierra, el impuesto de papel sellado y timbres y la patente de giro, que gravaba las actividades comerciales en función de algunos indicadores externos de su enjundia.

Ya en la década de 1940 el sistema inicia un proceso de cambios a partir del surgimiento de un imperfectamente diseñado impuesto a las ganancias elevadas. Sin embargo, al asumir Azzini el sistema seguía luciendo arcaico y a sus rudimentarios tributos como vimos se sumaban el sistema de cambios múltiples y el contralor de importaciones y exportaciones.

Azzini resuelve entonces iniciar una profunda reforma del sistema tributario. En primer lugar impulsa la Reforma Monetaria y Cambiaria. El propósito era abandonar el sistema de tipos de cambio múltiples y el contralor de importaciones, en un mundo donde, como ya fue dicho, la época de sustitución de importaciones estaba dando paso a la liberalización del comercio.

Fue necesaria una aplicación gradual según lo que nos explicó el ex ministro, por lo cual se le dio al gobierno la potestad de fijar aranceles aduaneros de hasta el 300%. Con estos aranceles, se neutralizaba en los hechos el espíritu de la reforma. Sin embargo Azzini señaló que estaba previsto un progresivo ajuste a la baja. Esto finalmente no aconteció pues el ministro del siguiente gobierno, Ferrer Serra, que no compartía la filosofía de la medida, no rebajó los aranceles transfiriéndolos simplemente a rentas generales.

En la ley de presupuesto de 1960 se introduce el IRPF. Este tributo gravaba con alícuotas progresivas, que iban desde el 10% al 40%, la renta de fuente uruguaya de quienes superasen el mínimo no imponible. Establecía diferencias entre solteros y casados, y dentro de éstos en función del número de hijos. De acuerdo con estimaciones de Díaz³¹, llevado a valores actuales, un matrimonio con dos hijos pagaría a partir de ingresos que superaran los U\$S 3.500 mensuales, y la tasa máxima del 40% se pagaba sobre los ingresos en exceso de U\$S 35.000 mensuales.

El fracaso de este tributo fue evidente. Su recaudación fue prácticamente insignificante y es probable que ni siquiera haya cubierto sus costos³². Este fracaso seguramente está vinculado con tres causas principales: la oposición batllista, las presiones de los sectores que se sintieron perjudicados por este tributo y el defectuoso contralor que se hizo por parte de la Administración Tributaria.

En lo que tiene relación con la oposición batllista a la iniciativa, Azzini nos confirmó que la misma fue muy importante. Se desplegó a nivel del parlamento una intensa campaña en contra de su implantación, presentándose numerosos informes que alertaban en contra del nuevo tributo.

³⁰ Díaz (2003).

³¹ Díaz (2003).

³² Díaz (2003).

Asimismo, el ex ministro recuerda que las presiones de vastos sectores de la sociedad llegaron con fuerza, en aras de neutralizar lo más posible los efectos del impuesto. En ese contexto nos confesó Azzini que el IRPF que finalmente fue aprobado tenía poco que ver con el que había sido diseñado.

Por último, Azzini era plenamente consciente de la importancia que un efectivo contralor tenía para el éxito del impuesto. Él se había preparado para ello. En la década de 1950 había viajado a Europa, donde había tomado contacto con la forma en que se manejaban las oficinas recaudadoras. Le impresionó el accionar casi “policíaco” de los inspectores de renta del viejo continente.

Intentó por tanto mejorar la Administración Tributaria. Organizó en tal sentido la DGI, que unificó oficinas aisladas que existían como la de Ganancias Elevadas y la de Impuestos Directos. Sin embargo, al igual que lo que ocurriera con los aranceles, los sucesivos gobiernos no se preocuparon demasiado por el contralor del impuesto que terminó fracasando.

3.4) *El sistema tributario nacional actual.*

Las características básicas de nuestro sistema tributario actual fueron delineadas en la reforma tributaria de 1974 introducida por el Ministro de Economía y Finanzas de la época Vegh Villegas. A partir de una descripción efectuada por Shaw³³ sobre el sistema tributario emergente de la reforma, estamos en condiciones de reseñar brevemente sus aristas más salientes.

La base del sistema fue la imposición indirecta, con el IVA como protagonista principal. Se derogó el impuesto a la renta de las personas físicas y se implantó el IRIC, que gravaba las rentas empresariales derivadas de la combinación de capital y trabajo, con utilización de ambos en forma significativa. El Impuesto Específico al Consumo, antecedente del IMESI, reunió una serie de pequeños impuestos dispersos, facilitando su aplicación y control.

Se mantuvo el Impuesto al Patrimonio en cabeza de las personas físicas con alícuotas progresivas y mínimos no imponibles. En algunos casos como las sociedades del exterior, las cuentas bancarias con denominación impersonal y los títulos al portador, frente a las dificultades para individualizar al titular del patrimonio, las alícuotas eran proporcionales y sin mínimos no imponibles.

Para las rentas de las actividades agropecuarias se mantuvo el IMPROME, surgido a finales de la década de 1960, que gravaba en forma ficta la renta bruta de cada padrón. Más tarde este impuesto dio lugar al IMAGRO, que al permitir algunas deducciones reales y fictas, pasó a gravar la renta neta ficta.

¿Qué estrategia de inserción internacional había detrás de este sistema tributario?: La apertura externa tanto financiera como comercial. La apertura financiera se instrumentó de forma mucho más rápida, en tanto que la apertura comercial debió ser implantada en forma gradual.

A nivel regional la apertura comercial se inició con acuerdos con Brasil (PEC) y con Argentina (CAUCE), que luego se fueron profundizando con el Mercosur. Por el lado extra regional la

³³ Shaw (2003).



apertura externa se concretó en rebajas arancelarias que alcanzaron una dimensión importante a partir de la Administración Lacalle.

La consolidación del IVA como principal tributo tiene la gran ventaja, como ya fue dicho, de gravar el consumo y no la inversión. Habilita asimismo a la exportación de bienes y servicios sin impuesto mediante la devolución del impuesto incluido en los insumos utilizados en la producción de los bienes y servicios exportados.

Para facilitar el desarrollo de una plaza financiera se evitó gravar a los activos financieros o sus rentas, y se instauraron el secreto bancario y tributario. Resulta interesante el destaque que hacen Barreix y Roca³⁴ en el sentido que Uruguay ha adoptado en el Mercosur la estrategia de “país pequeño”. Dicha estrategia intenta captar ahorro externo en la forma de depósitos bancarios y servicios conexos tipo “off-shore” o de manejo de patrimonios vía sociedades anónimas al portador con activos protegidos fuertemente con secreto bancario y tributario.

Remarcan dichos autores que el impuesto a la renta se adaptó al desarrollo de banca off-shore y actividades conexas en las zonas francas. No se grava el ahorro externo, ni la renta obtenida por no residentes, la tenencia de acciones es anónima y existen los secretos bancario y tributario.

4) LA REFORMA DE LA D.G.I.: PRIMER PASO HACIA EL IRPF

Las autoridades económicas han demostrado ser conscientes desde el primer momento que nuestra Administración Tributaria no estaba preparada para la reimplantación del IRPF. En consecuencia han reglamentado el artículo 2 de la ley 17.706 del 4 de noviembre de 2003, que había sido aprobado con el concurso de todos los partidos políticos, con el decreto 166/005 del 30 de mayo de 2005. Con el dictado de este decreto se pone en marcha la reforma de la DGI.

Para analizar los contenidos de la reforma en marcha entendemos que es necesario hacer un repaso de los principales diagnósticos realizados sobre la situación de la DGI por distintos especialistas. Luego de esto veremos las soluciones que contiene el decreto para solucionar los problemas detectados a nivel del diagnóstico.

4.1) Estado de Situación de la DGI previo a la reforma.

El repaso de los distintos juicios emitidos en el pasado reciente acerca de la situación de nuestra administración tributaria es concluyente. Barreix y Roca³⁵ han afirmado que “con el grado de institucionalidad de la administración tributaria actual, ninguna reforma del sistema tributario, e incluso alguno de los impuestos vigentes tienen razón de ser”. Los investigadores del CINVE³⁶ por su parte enfatizan que “el corazón de la reforma tributaria es la reforma de la administración”.

³⁴ Barreix y Roca (2004).

³⁵ Barreix y Roca (2003).

³⁶ CINVE (2004).

El FMI³⁷ en tanto, ha afirmado que “si bien cuenta la administración con un núcleo de funcionarios competentes y dedicados, hay una brecha tecnológica, organizacional y operativa que es necesario estrechar para que se recauden los tributos eficientemente y con mayor justicia fiscal”.

Estos juicios tan severos surgen de diversos diagnósticos acerca del funcionamiento de la DGI. En particular nos detendremos en dos de ellos: el realizado por Barreix y Roca³⁸ y el realizado por Díaz Yubero³⁹.

Por el lado de los recursos humanos los principales problemas detectados tienen que ver con la realización de tareas incompatibles por parte de los funcionarios, la falta de dedicación exclusiva y la carencia de una adecuada carrera funcional. Por el lado de los recursos materiales las dificultades se relacionan con el bajo número de ordenadores por funcionario, la ausencia de vehículos para fiscalización, la falta de “notebooks” y la precariedad en materia de biblioteca.

El asesoramiento de empresas contribuyentes por parte de funcionarios de la DGI, especialmente por parte de los que constituyen su cuerpo profesional, terminó siendo práctica corriente en la DGI, de acuerdo a lo que señalan Barreix y Roca⁴⁰.

A nivel legal, una ley de 1967 autorizaba a los ingresados al organismo antes de esa fecha a ser asesores de un determinado número de contribuyentes. Esta norma daba sustento legal a un régimen que plantea un evidente conflicto de intereses. Si bien sólo abarcaba a los funcionarios ingresados antes de 1967, la falta de controles posteriores llevó a que se generalizara la situación.

Desde un punto de vista estrictamente económico, como acertadamente lo ponen de manifiesto Barreix y Roca⁴¹, el doble empleo lleva a una baja dedicación y productividad. El ingreso marginal está en el asesoramiento de las empresas contribuyentes y el ingreso fijo está en la DGI. De esta forma, el funcionario maximiza su beneficio poniendo su esfuerzo marginal en el asesoramiento al sector privado.

Además de los problemas de incompatibilidad, la DGI padecía de falta de dedicación total por parte de sus funcionarios. La dedicación total debe distinguirse de la incompatibilidad⁴². Mientras la incompatibilidad permite realizar actividades no relacionadas con la tarea que se desempeña en la administración tributaria, la dedicación exclusiva exige un esfuerzo que dificulta la realización de dichas actividades.

La tarea de controlar al sector privado, ocupado a tiempo completo, con asesores a tiempo completo, demanda igual postura en el contralor por parte de la DGI. Para ello se necesita funcionarios de tiempo completo como en el sector privado y con remuneraciones y evaluaciones acerca de su desempeño equivalentes a las de dicho sector.

³⁷ Fondo Monetario Internacional (2002).

³⁸ Barreix y Roca (2003).

³⁹ Díaz Yubero (2001).

⁴⁰ Barreix y Roca (2003).

⁴¹ Barreix y Roca (2003).

⁴² Barreix y Roca (2003).



Otro de los aspectos destacados en los diagnósticos realizados fue la falta de incentivos a mejorar en el desempeño. En tal sentido, Barreix y Roca⁴³ critican al régimen de encargaturas que permite al Director General nombrar y cambiar discrecionalmente a toda la jerarquía de la oficina. Esta discrecionalidad conspira contra el desarrollo de una carrera funcional.

Por último, otro aspecto criticado a nivel del diagnóstico, ha sido la falta de concursos y evaluaciones adecuados. En tal sentido se señala que la selección de los mejores funcionarios y asesores debe hacerse mediante concursos adecuados. Por otra parte para asegurar el esfuerzo a lo largo de toda la carrera funcional es indispensable un buen sistema de evaluaciones.

4.2) La Reforma en marcha en la DGI.

La reforma se ha puesto en marcha sobre tres pilares fundamentales tal como lo explicó el ministro Astori ante la Comisión de Hacienda y Presupuesto de la Asamblea General. Dichos pilares, presentes tanto en la ley como en el decreto, son: la dedicación exclusiva de sus funcionarios, la incompatibilidad con la realización de otras funciones y el pago de remuneraciones extraordinarias.

Como podemos apreciar, la reforma apunta a combatir aspectos que habían sido resaltados como debilidades importantes en los diagnósticos que analizamos en la sección anterior. Asimismo el decreto intenta mejorar en otros rubros, también resaltados como debilidades del organismo, como es el caso de los concursos, la carrera funcional y las encargaturas.

La reforma procura también una modernización de la Administración Tributaria, encaminándola hacia una administración por objetivos centrada en los resultados de la gestión.

Por último, para superar las dificultades de orden material que afectan la gestión del organismo, tanto la ley como el decreto prevén la disponibilidad de una porción del incremento real de la recaudación para tales fines.

4.2.1) Régimen de incompatibilidades.

La incompatibilidad que consagra el decreto impide a los funcionarios de la DGI ser dependientes, asesores, apoderados, auditores, consultores, socios, directores, síndicos o similares de las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que se encuentren sujetos al contralor de la DGI, ya sea en forma rentada u honoraria. No podrán recibir de dichas personas ninguna retribución, comisión u honorario de clase alguna.

Esta incompatibilidad no sólo abarca a los funcionarios del organismo, sino que también a todas las personas físicas que por intermedio de contratos, becas, pasantías u otras situaciones similares se vinculen a actividades técnicas de contralor o gestión de los tributos administrados por el organismo.

Existen algunas excepciones al régimen de incompatibilidades que comprenden con determinadas limitaciones al ejercicio de la docencia; la administración del patrimonio personal o familiar; la

⁴³ Barreix y Roca (2003).

relación de dependencia con determinadas personas e instituciones del derecho privado del ámbito cultural, religioso y gremial incluidas en los artículos 1 y 2 del Capítulo 1 del Título 3 del Texto Ordenado DGI salvo las entidades gremiales de empleadores; la realización de actividades de tipo artístico, científico y deportivo; y los peritajes que se efectúen a solicitud del Poder Judicial y la Administración Pública.

El decreto prevé asimismo el contralor del cumplimiento de este régimen de incompatibilidades. En tal sentido, se crea la Auditoría Interna que dependerá de la Dirección General y tendrá entre sus cometidos el de controlar en forma sistemática y permanente el cumplimiento del régimen de incompatibilidades por parte de los funcionarios de la DGI.

Asimismo se hace obligatoria la presentación de determinadas declaraciones juradas. El Director, los mandos medios y los funcionarios que cumplen tareas inspectivas deben presentar declaraciones juradas patrimoniales. Los funcionarios de la DGI deben declarar todas las vinculaciones de carácter profesional, laboral, comercial, familiar o de cualquier otra naturaleza que hayan tenido en los dos años anteriores a la entrada en vigencia del decreto con entidades sujetas al contralor del organismo.

4.2.2) Dedicación exclusiva.

Como vimos en la sección 4.1 la dedicación exclusiva es un concepto distinto al de la incompatibilidad. La dedicación exclusiva es definida en el decreto como la consagración integral a las funciones del cargo con exclusión de toda otra actividad remunerada, sea pública o privada. El régimen de dedicación exclusiva exige la permanencia en el servicio de un mínimo de cuarenta horas semanales de labor.

Quedar incluido dentro del régimen de dedicación exclusiva es optativo. La diferencia entre un régimen y otro es la cantidad de horas que se dedican a la DGI y la remuneración. Quienes optan por la dedicación exclusiva si bien dedican una mayor cantidad de horas, son compensados mediante el acceso a un régimen extraordinario de retribuciones. El régimen general de incompatibilidades rige tanto para los funcionarios con dedicación exclusiva o sin ella.

En el desempeño de algunas funciones la dedicación exclusiva es obligatoria. Tal es el caso del Director y Sub Director General, del Director de División, del Encargado de Departamento, del Encargado de Sección y de los Asesores. Asimismo quedan comprendidos en el régimen de dedicación exclusiva los funcionarios que presten servicios o dependan directamente de la Dirección General y en las Divisiones Fiscalización, Recaudación, Técnico Fiscal, Informática, Interior y Grandes Contribuyentes.

Dentro del marco de la dedicación exclusiva existe la posibilidad de obtener del Director General de Rentas, mediante acto fundado, la autorización para realizar las actividades previstas como excepciones al régimen de incompatibilidades.

La Auditoría Interna, al igual que en el caso de las incompatibilidades, será la encargada de controlar de forma sistemática y permanente el cumplimiento del régimen de dedicación exclusiva por parte de los funcionarios.

4.2.3) Régimen extraordinario de Remuneraciones.

Tanto la ley como el decreto parten de la base que la dedicación exclusiva necesita como complemento una compensación por dedicación exclusiva. En el siguiente cuadro se ilustra el incremento en la retribución a la que acceden los funcionarios con dedicación exclusiva.

CARGO		PREVIO AL DECRETO \$	POSTERIOR AL DECRETO \$
Primer Nivel Jerárquico (Director General)		31.988	82.303
Segundo Nivel Jerárquico (División)		41.997	75.601
Tercer Nivel Jerárquico (Departamento)			
	Máximo	28.789	69.722
	Mínimo	28.789	47.985
Cuarto Nivel Jerárquico (Sección)			
	Máximo	28.789	63.103
	Mínimo	28.789	40.545
Asesor		28.789	63.103
Profesional			
	Máximo	23.358	58.764
	Mínimo	15.342	39.973
	Promedio	18.504	53.958
Administrativo			
	Máximo	22.027	28.367
	Mínimo	8.727	13.503
	Promedio	16.627	20.734

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas/DGI

Además de la compensación por dedicación exclusiva se crean en el decreto primas de rendimiento grupal o individual, las que dependerán de la obtención de determinadas metas de resultados anuales.

4.2.4) Otros contenidos del decreto.

El decreto apunta también a mejorar la selección de los funcionarios, a jerarquizar la carrera funcional y a mejorar el régimen de las encargaturas. En tal sentido se establece que el ingreso de funcionarios a la DGI sólo podrá realizarse mediante concurso de oposición y méritos.

Para la adecuada jerarquización de la carrera administrativa de los funcionarios, el decreto encomienda a la DGI a que en un plazo no mayor de ciento ochenta días eleve al Ministerio de Economía y Finanzas una propuesta de reglamentación de dicha carrera que recoja la especificidad de la misma.

En lo que tiene relación con las encargaturas el decreto determina que las mismas sean provistas por períodos de tres años. Al término de estos tres años serán evaluadas por un Tribunal asesor, el cual también realizará evaluaciones anuales sobre la base del cumplimiento de metas y objetivos que surjan del Compromiso de Gestión y el Plan Operativo Anual suscrito entre la Dirección General de Rentas y el Ministerio de Economía y Finanzas.

El Tribunal que evalúa a los Encargados de Departamento será presidido por un delegado del Ministerio de Economía y Finanzas y estará integrado además por un delegado del Director General de Rentas, uno del Director de la División correspondiente y un representante de los funcionarios.

El Tribunal que evalúa a los Encargados de Sección también es presidido por un delegado del Ministerio de Economía y Finanzas, y está integrado también por un delegado del Director General de Rentas, el Encargado del Departamento correspondiente y un representante de los funcionarios.

Las resoluciones de estos tribunales serán fundadas y se adoptarán por mayoría simple. En caso de empate definirá la posición del Presidente. Los procedimientos y criterios de evaluación de acuerdo a los cuales actuarán estos tribunales serán propuestos por la DGI y aprobados por el Ministerio de Economía y Finanzas.

El decreto también procura encaminar a la Administración Tributaria hacia una administración por objetivos. En tal sentido prevé la suscripción de un documento denominado “Compromiso de Gestión”. En lo sustancial dicho documento establecerá objetivos cuantificables a alcanzar por la DGI en un período plurianual que no excederá el período presupuestal.

La DGI presentará luego un informe de los resultados obtenidos, el cual permitirá al Ministerio de Economía y Finanzas evaluar la gestión del organismo en base al cumplimiento de los objetivos y metas estipuladas.

5) CONCLUSIONES GENERALES

En este documento hemos analizado cuatro aspectos que consideramos relevantes con respecto a la reimplantación del IRPF en Uruguay. En tal sentido, estimamos su recaudación como porcentaje del PIB, sus efectos sobre la distribución del ingreso, su compatibilidad con la estrategia de inserción internacional que ha definido nuestro país en las últimas décadas y por último, la situación de la Administración Tributaria que deberá controlar este impuesto.

Con respecto a la estimación de la recaudación del tributo hemos concluido, en base a los supuestos explicitados, que la misma se situaría entre 1,3% y 2,4% del PIB, dependiendo del porcentaje de evasión que se verifique. Estos porcentajes son consistentes con la recaudación que se verifica en este impuesto en Argentina, Brasil y Chile.

Si tenemos en cuenta que a partir de la reimplantación del IRPF será derogado el IRP, cuya recaudación ronda el 2% del PIB, se concluye que el impacto del IRPF sobre la estructura tributaria será prácticamente nulo. De esta forma, nuestro país continuaría recaudando aproximadamente la mitad de sus tributos en base al consumo, la tercera parte en base a la renta y el resto en base a la tenencia.

Hemos cotejado nuestra estructura tributaria con la prevaleciente a nivel internacional. Concluimos que la recaudación en base al consumo es muy alta con respecto a los países desarrollados, pero que es similar a la que se constata a nivel regional. Con respecto a la tributación en base a la renta y la tenencia se constata que nuestra estructura tributaria está comparativamente más recargada en tributos a la tenencia y menos en tributos a la renta.

Hemos analizado los efectos que sobre la distribución del ingreso acarrea sustituir al IRP por el IRPF. En principio, como el IRPF grava la totalidad de las rentas con un esquema global, personal y progresivo, en términos redistributivos la sustitución parecería acertada.

Sin embargo, debe tenerse presente a partir de los índices de Gini que construimos que la mejoría que se obtiene por esta vía en la distribución del ingreso depende críticamente de la evasión que se verifique. Cuanto mayor sea la evasión menor será la mejora en la distribución del ingreso y viceversa.

En lo que tiene relación con la compatibilidad del IRPF con el modelo de inserción internacional que ha definido nuestro país caben hacer una serie de consideraciones. Con respecto a la apertura comercial la misma se armó sobre la base de una integración regional y una rebaja unilateral de aranceles extrarregionales.

A partir de estas premisas el IVA se consolidó como el principal impuesto del país. Como dijimos, este impuesto tiene la ventaja de gravar el consumo y no la inversión, y permite desgravar las exportaciones mediante la devolución del impuesto incluido en los insumos utilizados en la producción de los bienes y servicios exportados. Aún con la reimplantación del IRPF la preponderancia del IVA estará asegurada, lo que ya ha sido reconocido por las autoridades económicas.

La apertura financiera, por su parte se delineó con el objetivo de captar ahorro externo que complementara al interno. Dicha estrategia intenta captar ahorro externo en la forma de depósitos bancarios y servicios conexos tipo “off-shore” o de manejo de patrimonios vía sociedades anónimas al portador con activos protegidos fuertemente con secreto bancario y tributario⁴⁴.

En este marco, el IRPF fue específicamente derogado en la década del setenta para facilitar la apertura financiera. Para la reimplantación del IRPF hay que definir si la apertura financiera con las características reseñadas desea ser conservada. En caso afirmativo al delinear el impuesto habrá que ser muy cuidadoso al respecto.

Un aspecto importante a definir es si los intereses por colocaciones financieras resultarán alcanzados o no. De resultar alcanzados el esquema dual que consiste en gravarlos por la vía de una retención a una tasa única y liberatoria parece lo más adecuado para preservar el secreto bancario.

Por otra parte, el concepto de renta a utilizar al definir el hecho generador del tributo aparece como un aspecto central en relación al secreto tributario. Tradicionalmente el país ha adoptado el

⁴⁴ Barreix y Roca (2003).

criterio de la fuente que básicamente consiste en gravar la renta generada dentro de fronteras, con independencia de la nacionalidad o domicilio de los titulares de la renta.

El criterio de la fuente sin embargo no es el prevaleciente a escala internacional. Muchos países han adoptado el criterio de la renta mundial. En este criterio, además de gravarse la renta originada dentro de fronteras se grava la renta obtenida por los residentes fuera de fronteras. Si nuestro país adoptase este alcance del concepto de renta gravada, debe tener presente que su contralor implica acuerdos de intercambio de información con las Administraciones Tributarias de otros países lo que entraría en colisión con el secreto tributario.

Por último, hemos visto que las autoridades han orientado sus primeros pasos hacia la mejora de la Administración Tributaria. La decisión debe reputarse como acertada. Si la principal razón de la reimplantación del IRPF es la mejora en términos de equidad horizontal y vertical del sistema tributario, el control de la evasión es como vimos de fundamental importancia.

En este tributo no caben dudas acerca de quienes lo pagarán con buenos o con malos controles. Pagarán ineludiblemente por la vía de retenciones los titulares de pasividades y los empleados públicos cuyos ingresos superen el mínimo no imponible. También pagarán con el mismo expediente de la retención, los empleados privados que superen el mínimo no imponible y cuyas empresas declaren correctamente a los organismos correspondientes sus remuneraciones reales.

Un IRPF mal administrado no conduce a mejorar la equidad horizontal y vertical sino que quizás pueda llegar a producir el efecto exactamente contrario. Creemos que la reintroducción de este tributo sólo se justifica si está bien diseñado y sobre todo bien controlado. De otra forma solamente agregará más complejidades e inequidades al sistema.

BIBLIOGRAFÍA

ANICHINI, SJAASTAD Y CAUMONT (1975): “La política comercial y la Protección en Uruguay”. Banco Central del Uruguay.

BARREIX, Alberto Y ROCA, Jerónimo (2003): “Sistema Tributario: Condiciones actuales y Propuesta”.

BARREIX, Alberto Y ROCA, Jerónimo (2003): “Un nuevo modelo de Administración Tributaria”.

CINVE (2004): “Ideas y lineamientos para la Reforma Tributaria”.

COSTA, Ceferino (2004): “Impuesto a la Renta Personal, Global y Progresivo”. Fundación de Cultura Universitaria.

DIAZ, Ramón (2003): “Historia Económica del Uruguay”. Fundación Bank Boston.

DIAZ YUBERO (2001): “Informe Díaz Yubero, 2001”.

FINCH, Henry: “Historia Económica del Uruguay Contemporáneo”.

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (2002): “Uruguay, Bases de una Reforma Tributaria”. Departamento de Finanzas Públicas.

LAGOMARSINO, Gabriel y GRAU, Carlos (2002): “Estructura Tributaria”. Fundación de Cultura Universitaria.

OPP (2004): “El Gasto Público Social en Uruguay (1999-2003)”. Asesoría Técnica en Políticas Sociales.

PÉREZ PÉREZ, Juan Antonio (2003): “Análisis Crítico del sistema uruguayo. Revisión.”. Revista Tributaria número 174.

PÉREZ PÉREZ, Juan Antonio (2004): “Los efectos del IVA en la economía”. Revista Tributaria 183.

PIANCASTELLI (2001): “Measuring the Tax Effort of Developed and Developing Countries, Cross Panel Data Analysis-1985/95”. IPEA, TD No. 818, Sept.2001, Río de Janeiro.

SHAW, José Luis (2003). Revista Tributaria 180.

STIGLITZ, Joseph, E (1992). “La Economía del Sector Público”. Antoni Bosch Editor.

VALLARINO, Hugo (2004): “Breve historia fiscal de Uruguay 1990-2003”. Asesoría Económica-DGI.