

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



CUADERNO N.º 18

LA IMPOSICION A LAS SOCIEDADES EN EL URUGUAY

POR

JUAN EDUARDO AZZINI

Director del Instituto

EDISON GNAZZO

Ayudante Técnico del Instituto

APARTADO DE LA REVISTA
"SOCIEDADES ANONIMAS"
JUNIO 1957

MONTEVIDEO
URUGUAY

1957

El Instituto de la Hacienda Pública es un centro de Investigaciones dependiente de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República.

Su Biblioteca y sus archivos pueden ser consultados por todos aquellos investigadores, profesores, profesionales, estudiantes y funcionarios que lo deseen, en el local del mismo, calle Tristán Narvaja N° 1546.

El Instituto de la Hacienda Pública está en condiciones de evacuar consultas y prestar asesoramiento a todo organismo público o privado y a toda persona que lo solicite.

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

- ◆ Toda correspondencia debe dirigirse a:
Cr. JUAN EDUARDO AZZINI.
Instituto de la Hacienda Pública.
Tristán Narvaja 1546.
Montevideo, Uruguay.

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



CUADERNO N.º 18

LA IMPOSICION A LAS SOCIEDADES EN EL URUGUAY

POR

JUAN EDUARDO AZZINI
Director del Instituto

EDISON GNAZZO
Ayudante Técnico del Instituto

APARTADO DE LA REVISTA
"SOCIEDADES ANONIMAS"
JUNIO 1957

MONTEVIDEO
URUGUAY
1957

A mediados del año 1956 la Universidad de Pavía decidió invitar a diversos financistas de todo el mundo para colaborar en una obra de homenaje al Profesor de Pavía Benvenuto Griziotti, que fundara una escuela que remodeló lo que se había escrito hasta ese momento en cuanto a su concepción política de las finanzas.

La obra consistía en una selección de artículos positivos sobre la imposición a las sociedades y el Instituto de la Hacienda Pública fué invitado a tratar el aspecto uruguayo.

Nuestra legislación fiscal no grava específicamente sino a las Sociedades Anónimas y a las Sociedades de Responsabilidad Limitada. Por otra parte las normas legales vigentes no exigen —salvo casos excepcionales— la forma de sociedad para determinados tipos de sociedades; con todo, es fácil apreciar en nuestra realidad positiva nacional, actividades que, por su índole, se desarrollan comúnmente bajo la forma de Sociedades. Tales Sociedades se estudian a la luz del impacto de los distintos impuestos que las gravan hasta la última ley de recursos de 8 de Enero de 1957.

Sobre esas bases se envió el trabajo a Pavía.

Las primeras pruebas de imprenta se habían corregido ya, cuando el mundo fué conmovido por la noticia del fallecimiento de Griziotti. El homenaje en vida, fué transformado en "Estudios en Memoria del Profesor Benvenuto Griziotti".

Esta es la colaboración del Instituto de la Hacienda Pública al que fué maestro de generaciones y que tuvo toda clase de gentilezas en materia de consejos, orientación y suministro de obras y artículos para con nosotros.

Desarrollo e importancia de las Sociedades como sujeto de la obligación tributaria

1. — Uno de los factores más poderosos del progreso económico, causa y efecto al mismo tiempo de la evolución lograda por la humanidad, es el derivado de la cooperación y unión de las fuerzas individuales encaminadas a la consecución de un fin común.

El contrato de sociedad nació con el hombre. Ya el derecho helénico, para no remontarnos más lejos, reconocía la sociedad, que los romanos aplicaron a toda clase de operaciones (1).

Pero es con las ciudades italianas que se dan los primeros pasos para la creación de una “persona” colectiva distinta a las personas que integraban la sociedad. Venecia, Pisa, Florencia, Génova, desarrollaron el tipo de sociedad en comandita. Posteriormente, las grandes compañías de Madagascar, de las Indias, etc., incrementadas con los descubrimientos y la colonización, sembraron el germen de las sociedades por acciones.

El nacimiento del siglo XX trae aparejado, con el desarrollo de los negocios, la intensificación del tráfico interno e internacional, los nuevos procesos productivos y las nuevas necesidades individuales y colectivas, nuevas exigencias de capitales que difícilmente pueden aplicarse en forma individual.

Es entonces pertinente detenerse a pensar en la enorme potencialidad económica de las sociedades actuales, en su significación dentro del marco nacional e internacional y en su importancia como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

(1) Recuérdese al respecto las “sociedades publicanas” formadas entre los perceptores privados de impuestos, realizados por el procedimiento del arriendo.

2. — Desde su creación y especialmente después de las sustanciales modificaciones operadas en su concepción y aplicación con la Revolución Francesa, el impuesto ha tratado siempre de alcanzar la riqueza privada a través de su generación, transformación y evolución. A tales fines tuvo que adecuarse a las modificaciones operadas con el desarrollo económico, para seguir las distintas modalidades de réditos (intereses, arrendamientos, beneficios, salarios, etc.) y las distintas etapas de la economía (producción, circulación, distribución, consumo, etc.).

Superadas las viejas teorías del contrato y de la contraprestación, el impuesto tomó en cuenta fundamentalmente la capacidad contributiva, en sus diversas manifestaciones.

Ciertas dificultades de aplicación de algunos impuestos, especialmente los que gravaban la propiedad mobiliaria, se vieron intensificadas por la complicación derivada de la enorme difusión de las sociedades en el siglo presente. La mayor parte de los valores muebles poseídos por los particulares consisten en bienes incorpóreos, sobre todo en valores emitidos por sociedades.

Por tal motivo el legislador gravó cada vez más a las Sociedades desde el fin de la Iª Guerra Mundial.

¿Pero qué tipos de cargas fiscales? En el campo social y económico las personas jurídicas —decía Flora— son simples ficciones, lo cual impide aplicar a las Sociedades ciertos tipos de impuestos, especialmente los que toman en consideración la situación personal del contribuyente.

Seligman, demuestra la confusión tremenda que planteó en sus comienzos la imposición a las sociedades, y reconoce una lenta tendencia a su uniformización en una docena de fórmulas distintas que se orientan hacia la propiedad, el capital, las obligaciones, los negocios, los beneficios, los dividendos, etc., señalando también ciertos principios o normas básicas para estos tributos (2).

Las sociedades soportan distintos impuestos en el momento de su constitución, en el curso de su existencia o en el momento de su liquidación. Algunos de ellos de carácter especial, que gravan exclusivamente a las sociedades por su estructura formal

(2) F. Flora: "Manual de Ciencia de la Hacienda", Madrid, 1914. T. II, pág. 46. Un exhaustivo estudio del nacimiento y desarrollo de la imposición a las sociedades puede verse en Seligman. "Essais sur l'im-pôt". París, 1914, T. II.

(constitución del capital, aumentos del mismo, sociedades cooperativas, financieras, de seguros, etc.). Por otra parte son gravadas, en sustitución de los impuestos a las transmisiones, por los impuestos comunmente llamados a los bienes de manomuerta.

Pero también deben pagar, como todo contribuyente, los impuestos corrientes sobre transacciones, consumos, aduanas, negocios, réditos, etc.

Indudablemente, uno de los más importantes y al que los autores(3) le dedican preferente atención es el impuesto sobre los beneficios industriales y comerciales organizados como cédula del impuesto a los réditos. En tal caso, el hecho generador nace —como muy bien lo señala Trotabas— en razón de la forma de organización de la empresa.

Así las sociedades accionarias o limitadas, ciertas sociedades cooperativas, en comandita, etc., caen en la órbita fiscal únicamente por su carácter social y no por sus actividades.

Griziotti recuerda que existen condiciones económicas, tributarias y sociales que inducen a considerar a los entes colectivos como contribuyentes independientes, por representar fuerzas económicas que generalmente no son equivalentes a la suma de las fuerzas integrantes. Pero además del diferente potencial económico, su vida es también distinta de la de sus miembros, así como sus finalidades y su responsabilidad.

El problema de la imposición a las Sociedades ha adquirido especial interés con la aparición de las sociedades anónimas y con la implantación de los sistemas de impuestos a los réditos en cualquiera de sus formas clásicas.

(3) Entre los autores franceses, donde la bibliografía es más abundante, pueden señalarse a vía de ejemplo: Georges Vincent, "Les impôts des sociétés", París, 1952, y "Le regime fiscal des sociétés des valeurs mobilières et des assurances", París, 1928; Joseph Hamel, "L'impôt de solidarité nationale et les sociétés commerciales", París, 1956; L. Trotabas, "Precis de science et de legislation financières", París, 1947; Antonin Vassar, "Les cooperatifs devant l'impôt direct", París, 1948; Emile Brochier, "Regime fiscal comparé des réserves de sociétés en France et en Algerie" en "Bulletin for International Fiscal Documentation", Nos. 1, 3 y 4 de 1953.

Entre los autores italianos pueden citarse a Griziotti, "Principios de la ciencia de las finanzas", Buenos Aires, 1949, y "Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda", Madrid, 1935; Giannini, "Il rapporto jurídico d'imposta", Milano, 1937; Morselli, "Sistema tributario italiano", Padova, 1939, y el reciente "Imposta sulle società", de Osvaldo Poli, Padova, 1955.

Es indudable que esa conjunción de elementos plantea aspectos de interés; sobre todo en cuanto ello supone variables a tener muy en cuenta en el estudio de los principios de justicia impositiva y en aspectos importantes de ellos como los de la personalización y progresividad de los impuestos, la imposición no reiterada, etc.

Es conocida la tendencia doctrinaria que aboga por alcanzar la uniformidad impositiva en base a los impuestos personales y a las tasas progresivas. El impuesto así concebido —se dice— se encamina hacia la justicia, que representa la meta primera de la fiscalidad.

El problema que debe dilucidarse consiste en enfrentar esa eventualidad e implantar el impuesto personal a las sociedades en condiciones tales de evitar el tratamiento injusto de las personas físicas que componen las mismas.

El hecho de no existir en nuestro país un impuesto global a los réditos, ni tampoco un sistema de impuesto cedular, elimina de momento el problema. De ahí que en este trabajo se deje planteado el hecho pero no se entre a su estudio en análisis.

Esta es pues la sociedad, como sujeto pasivo de la imposición.

II

La imposición a las Sociedades en el Uruguay

3. — La doctrina reconoce dos grandes tipos de sociedades: las reales o de capital y las personales. Entre las reales se ubican las sociedades anónimas y las comanditarias por acciones. Entre las personales encontramos las colectivas, comanditarias simples, de capital e industria, etc.

En el Uruguay, el Código de Comercio de 1866 reconoce la existencia de la sociedad y le da sus características. Posteriormente y por distintas leyes, se van incorporando al régimen positivo las sociedades anónimas (1893), de responsabilidad limitada (1933), cooperativas (1941 y 1946), etc.

Por leyes especiales, también se han considerado en particular las sociedades mutualistas (1943), sociedades financieras de inversión (1948), etc. Aunque no existe un estatuto legal que las

rija, se han dictado diversas disposiciones aisladas con relación a las sociedades de crédito recíproco.

La legislación ha sido profusa en materia de funcionamiento de las sociedades aunque se resiente por la falta de coordinación y actualización en muchos aspectos. Especialmente las normas tributarias al respecto, tanto en el aspecto legislativo como en el campo reglamentario, se caracterizan por su falta de uniformidad.

Como apreciación de carácter general señalamos que en el Uruguay, si bien hay distintos impuestos que gravan varias fuentes de réditos (inmuebles, empresas, profesiones, etc.), no existe un sistema de impuestos cedular a los réditos en forma analítica, real o inglesa (income tax) (4).

De modo que no se plantean los complejos problemas relativos a la dualidad del tratamiento fiscal, a la aplicación de los gravámenes sobre los accionistas, o a la sociedad, según las reglas Smithianas, a la parte de beneficios gravados, a la discriminación por la nacionalidad, etc.

Planteado este primer elemento característico desarrollaremos brevemente la imposición especial a las Sociedades.

Sociedades Anónimas

4. — Con respecto a este tipo de sociedades debe señalarse en primer lugar el impuesto denominado “Sustitutivo del de herencias” como una forma de impuesto universalmente denominado a los bienes de manomuerta.

La ley de 16 de julio de 1910 estableció un impuesto anual de 1/3 o/oo sobre el capital realizado, “como cuota sustitutiva del impuesto de herencias”, a las colectividades que tengan existencia propia y subsistan independientemente de los cambios de su personal, con excepción de las sociedades colectivas y en comandita simple. (Las sociedades en comandita por acciones pagan este impuesto por las acciones emitidas al portador).

(4) Destacamos al pasar, y sin que revista importancia desde el punto de vista de las sociedades por su carácter personal, que tampoco existe en el régimen tributario positivo uruguayo el impuesto global a los réditos en la forma sintética alemana.

Leyes posteriores fueron aumentando su cuota en la forma siguiente:

1910	.....	1/3 o/oo	1946	.....	3,25 o/oo
1919	.....	1/2 o/oo	1949	.....	4,75 o/oo
1922	.....	1 o/oo	1950	.....	5,75 o/oo
1931	.....	1,25 o/oo	1953	.....	6,75 o/oo
1932	.....	1,50 o/oo	1957	.....	8 o/oo
1942	.....	2,25 o/oo			

Pero la naturaleza ha permanecido incambiada, mencionándose frecuentemente su calidad de "impuesto a las sociedades anónimas" haciendo remisión a otras leyes fiscales similares, pero sin referirse a su condición de impuesto sustitutivo del de herencias.

Más aún, distintas disposiciones asimilan ciertas aplicaciones a los dos impuestos anuales clásicos de nuestro sistema tributario: contribución inmobiliaria y patente de giro.

Así la ley de 1910 dispone que, en los casos de duda, sobre el capital declarado se aplicarán las disposiciones de la contribución inmobiliaria o patente de giro.

La ley de 28 de octubre de 1947 en su art. 28 fija la recaudación en las épocas y formas de aquellos dos impuestos. El procedimiento de cobranza del impuesto, multas y recargos, serán los mismos que los de contribución inmobiliaria, según el art. 22 de la ley de 28 de octubre de 1926.

El propio Poder Legislativo reconoce su calidad de impuesto *distinto, que grava las sociedades anónimas*. Así por ejemplo, la ley de 27 de febrero de 1919 que dispone el régimen a que estarán sometidas las sociedades anónimas, es decir, una ley especial para dichas sociedades, establece la planilla de la Inspección General de Bancos y Sociedades Anónimas, cuyos sueldos y gastos "se pagarán con el producto del *impuesto a las sociedades anónimas*, creado por la ley de 16 de julio de 1910, a cuyo efecto elevase dicho impuesto a la cuota de 0.50 por mil".

Y el Poder Ejecutivo en los considerandos del Decreto del 31 de agosto de 1933, reconoce que "la mente del legislador al formular dicho artículo fué la de gravar con el impuesto a las sociedades por acciones. . ."

La ley N° 11.924 de 27 de marzo de 1953, en su art. 75 asimila las normas de avalúo y pago a las del impuesto a las ganan-

cias elevadas. Es decir que no se refiere el legislador a las leyes de herencias, y no puede referirse, porque es un impuesto distinto, especial y que, aunque fué creado para las sociedades que escapan a la aplicación del impuesto de herencias, sustituye a éste, pero no puede considerarse como un complemento, porque no integra con él un todo. Puede decirse que ambos impuestos, en su origen, no ya en la actualidad, por las elevaciones de la cuota, formaban parte de una familia o grupo de impuestos, pero nunca pudo sostenerse que ambos integraban un solo impuesto, es decir, que uno era complemento de otro.

Y ya que mencionamos el aumento de cuota, recordemos el informe de 19-11-48 presentado por la Cámara Nacional de Comercio a la Comisión de Presupuesto de la Cámara de Representantes, con motivo del proyecto de presupuesto docente en el cual se elevaba el sustitutivo de 3 1/4 a 5 o/oo. En dicha nota, considerando el pago anual y la capitalización de la cuota en treinta y tres años (plazo medio de la vida humana estimado en 1907 al discutirse el proyecto de ley en la Cámara de Representantes), se considera que el 5 o/oo representaría al final del período, el 51 ½ %, porcentaje superior a las cuotas hereditarias del momento. Por su parte el Cr. Schettini capitaliza la cuota de 6 1/2 o/oo (según proyecto de 1952) y obtiene un 65 % (5).

Es evidente la desproporción entre ambos impuestos y la independencia que cada vez más ha tomado el impuesto sustitutivo. Por otra parte, las distinciones técnicas entre ambos tributos son de tal entidad que no resisten al menor análisis.

En efecto, *el impuesto de herencias* tiene como asiento el capital adquirido, su fuente es también el capital, las cuotas son progresionales hasta \$ 10.000.00 y progresivas en adelante, graduándose en función del monto adquirido y de la relación de parentesco con el causante, entre un 2 % y un 62,2 %.

Es un impuesto directo y puede considerarse semipersonal.

El sujeto pasivo es el heredero, y su pago es ocasional, no regular.

La traslación en superficie hacia adelante es imposible; el contribuyente percutido es el incidido; al no existir modificación

(5) Véase "Gervasio Posadas Belgrano", "El impuesto sustitutivo del de herencias", Montevideo, 1953, pág. 97; y "Juan Rodríguez López", "El impuesto a los bienes de manomuerta en nuestra legislación". Rev. de Economía, Finanzas y Administración, Montevideo, Abril de 1943.

de precios, el impacto coincide con la incidencia. La retrotraslación tampoco puede operar ya que el proceso de disminución de precios de la demanda a la oferta, en este caso no es posible.

Solamente cabe la difusión que se refleja especialmente en los sectores del ahorro y de la inversión del contribuyente.

El hecho generador se produce con el fallecimiento del causante y el "accertamento" se realiza en el expediente sucesorio (en la vía judicial), en forma de determinación por el contribuyente, controlada por la administración. El contribuyente, determina el capital por medio de un inventario.

La fiscalización se efectúa por medio de la Dirección Gral. de Impuestos Directos (que es también la oficina recaudadora) y con el asesoramiento de la Inspección Gral. de Hacienda en materia de empresas.

Por su parte *el sustitutivo* tiene también como asiento el capital, pero el capital de la sociedad anónima; su fuente es la renta, la cuota es proporcional (actualmente del 8 0/00). Es un impuesto directo y real.

El sujeto pasivo es la empresa (la persona jurídica propietaria de los bienes, dice Posadas en "El impuesto sustitutivo del de herencias a las sociedades anónimas", pág. 33); su pago es anual y regular.

La protraslación puede ser factible, si no con la facilidad de los impuestos indirectos, por lo menos en mayor proporción que el de herencias, ya que la empresa lo puede incluir en sus precios de venta. La retrotraslación también se halla en iguales condiciones.

La difusión opera en forma distinta al de herencias, porque existen menores estímulos para la misma, especialmente en el sector del ahorro.

El hecho generador se produce con la constitución de la sociedad anónima y con aumentos de capital, y el "accertamento" está a cargo del contribuyente en forma de declaración de tipo complejo, formulada ante la autoridad administrativa.

El capital surge de un balance fiscal y se integra también con las reservas no especificadas.

La fiscalización se efectúa por la Oficina de Recaudación del Impuesto a las Ganancias Elevadas y el pago se realiza normalmente en el Banco de la República.

Finalmente los recargos y multas son distintos en ambos impuestos, así como su determinación y el plazo de prescripción.

El propio Ministerio de Hacienda al formular su clasificación de los ingresos presupuestales en el año 1950, separó claramente ambos impuestos. En efecto, el Impuesto de Herencia figura entre los "Impuestos sobre las Transmisiones de Bienes" (1.05.01) y el Sustitutivo, entre los "Impuestos sobre la actividad industrial, comercial y profesional" (1.03.04), con la designación de "Impuesto a las Sociedades Anónimas".

5. — La ley N° 10.853 de 23 de octubre de 1946 creó un "impuesto del 4 % sobre el impuesto de herencia y sus demás complementos", cuota que fué elevada al 10 % por la ley N° 11.430 del 26 de mayo de 1950.

Si bien la expresión de la ley se refiere manifiestamente a los "complementos" del impuesto de herencia (legados, donaciones, gananciales, operaciones entre personas llamadas a heredarse, extracción, 1/4 %, etc.) y no al sustitutivo de herencias que es compensatorio y no complementario, el decreto de 30 de diciembre de 1946 pretende dicha inclusión, por lo cual está en abierta contradicción con la ley que reglamenta. Por ello, a pesar que las oficinas fiscales exigen su liquidación, las empresas han utilizado los recursos correspondientes tendientes a clarificar su situación.

Tal la situación hasta la ley de recursos del 8 de enero del corriente año, que en su art. 14, con carácter declarativo, expresa que se deben entender "por complementos del impuesto hereditario", entre otros, el sustitutivo y el adicional.

6. — La ley N° 10.650 del 14 de setiembre de 1945 que establece un impuesto de 1/4 % que abonará toda sucesión sobre el importe líquido de los bienes inventariados, dispone además que las sociedades anónimas pagarán el impuesto de 1/4 % sobre el capital autorizado al concederse la matrícula de comerciante.

La ley N° 10.846 de 23 de octubre de 1946 estableció expresamente que dicho impuesto lo abonarían las sociedades anónimas en el momento de inscribir sus estatutos en el Registro Público de Comercio. Decretos posteriores de 1° de noviembre de 1946, y 10 de abril de 1951, reglamentaron la aplicación del mismo, especificando que se pagarán mediante la aplicación de timbres y que en caso de denunciarse un capital máximo y otro mí-

nimo se pagará sobre el primero. Significa esto también que, si se inscribe un capital mínimo y otro máximo pero se dispone que para su ampliación se requiere el trámite previo ante el Poder Ejecutivo, el impuesto se abonará sobre el capital mínimo y los aumentos que se gestionen.

En general se acepta que las mismas razones que motivan la existencia de impuestos sustitutivos o complementarios del de herencias fundamentan la aparición de este impuesto.

7. — Por ley N° 8038 de 9 de noviembre de 1926 se establece en su art. 11, inciso d), que los estatutos de las sociedades anónimas o escrituras constitutivas de las mismas, pagarán 1/4 % “por concepto de inscripción” en el Registro Público de Comercio.

La ley N° 11.462 de 8 de julio de 1950 que modifica las planillas presupuestales del Poder Judicial, en su art. 16, inc. 1°, eleva dicha cuota al 1 o/oo. Corresponde expresar que, contrariamente a lo visto con el impuesto establecido por la ley N° 10.550 de 14 de setiembre de 1945, este tributo que comentamos se abona sobre el máximo de capital autorizado ya sea en la inscripción original o en las ampliaciones sucesivas. También se abona por medio de timbres móviles, según se indica en la misma ley.

8. — El timbre móvil nacido en el Siglo XVII representa un sistema de pago de impuestos que ofrece características universales. Como tal lo utilizó la legislación uruguaya desde fines del siglo XIX, estableciéndolo con carácter orgánico y general en el año 1923.

En ese año la ley N° 7649 crea varias tarifas relativas a distintas clases de actos y negocios (conformes, vales, recibos por operaciones de caja, alquileres, letras de cambio, hipotecas, etc.); dichas tarifas se modificaron por leyes posteriores siendo la última la del 8 de enero de 1957.

Las acciones de sociedades anónimas y sus “debentures” que pagaban el impuesto de timbre a razón del 3 o/oo de su valor (art. 31 de la ley N° 11.490) tributan ahora (ley de 8 de enero, art. 20), el 5 o/oo.

9. — En otro aspecto debe mencionarse el impuesto a las sociedades de inversión (investment trust).

Las primeras "ententes" financieras de carácter internacional se radicaron en el Uruguay con posterioridad a la gran depresión de 1929. Contrariamente a las leyes suiza de 1920 y luxemburguesa de 1929, no existía legislación tributaria especial en el Uruguay, ni tampoco impuesto a los réditos(6). Esto facilitó el ingreso de numerosas sociedades de tal tipo cuyos valores en cartera para 1947 alcanzaron casi 500 millones de pesos. El régimen democrático, la prestigiosa organización judicial, el libre movimiento de capitales y su tradicional libertad que nace y vive en cada ciudadano, fueron factores que, unidos a la falta de imposición a la renta, determinaron la constitución de estas sociedades en el Uruguay, aún sin Estatutos jurídicos al respecto.

Por otra parte la inseguridad territorial de Lichsteinstein y aún de Suiza, y la inestabilidad política de Tánger, colaboraron en tal sentido.

Fué por ello que el gobierno se abocó a la reglamentación respectiva que plasmó en la ley N° 11.073, de 24 de junio de 1948, luego de dos proyectos de 1939 y 1945. Dicha ley estableció diversas normas a las que deberían ajustarse las sociedades anónimas cuya actividad principal sea la de realizar inversiones en el extranjero.

El art. 7° fija para las sociedades, cuyo único activo en la República esté formado por acciones de otras sociedades de la misma clase y/o por saldos en cuentas corrientes en suma inferior al 10 % de su activo, como "único impuesto, tasa o contribución", el impuesto sustitutivo del de herencias calculado a una cuota del 3 o/oo sobre su capital y reservas. Este impuesto presenta la particularidad —por lo demás ajustada a este tipo especial de sociedades— de que las mismas podrán consolidar el impuesto por un plazo de hasta 15 años, pudiendo en tal caso exigir el Estado el importe correspondiente en moneda extranjera. La sociedad no

(6) Walter Foladori: "Las sociedades de inversión" en Revista de Economía, Finanzas y Administración de Montevideo, N° 29, de 1950; y "El sistema impositivo de los Holding Companies en el Uruguay", presentado al "Mitchell B. Carroll Price" en 1952. Puede verse también Carlos A. Clulow, "Las sociedades de inversión en el Uruguay", París, 1949. Con respecto al progreso jurídico social y económico del Uruguay y a las condiciones que estimularon la instalación de sociedades internacionales, puede consultarse la introducción de "Sociedades Financieras de Inversión" publicada por Menéndez y Cía., Montevideo, 1949. Sobre los aspectos generales y de legislación comparada, la clásica y documentada obra de Paul René Rosset, "Les Holding Companies et leur imposition en droit comparé", París, 1931.

se vería así afectada por cualquier modificación tributaria operada en el plazo de la consolidación.

El decreto reglamentario de 20 de octubre de 1948 estableció que estas sociedades están sometidas al pago de aportes jubilatorios por el personal de sus oficinas uruguayas.

Por decreto del Poder Ejecutivo de 26 de noviembre de 1949, se determina que el impuesto consolidado será abonado en dólares, en el Banco de la República, al tipo de cambio vendedor fijado por el mercado libre.

Otras Sociedades

10. — Todo cuanto se lleva dicho es con respecto a las sociedades anónimas, único tipo de sociedades específicamente gravadas por su forma por nuestra legislación fiscal hasta la ley de 8 de enero de 1957, que crea en su art. 73, un impuesto del 4 o/oo a recaer sobre el capital de las sociedades de responsabilidad limitada, ajustado de acuerdo con la ley N° 10.597 y concordantes.

En efecto, las normas vigentes no exigen, salvo casos excepcionales, la forma de *sociedad* para el desarrollo de determinados tipos de actividades. Con todo es fácil apreciar en la realidad positiva nacional que existen actividades que por su índole se desarrollan comúnmente bajo la forma de sociedades. Así, encontramos en este caso las Mutualistas, Cooperativas, Bancos (7), Cajas Populares, Compañías de Seguros, Compañías de Transporte, etc.

11. — En lo que respecta a las Mutualistas, el decreto-ley N° 10.384 de 13 de febrero de 1943, exonera por su art. 9, inc. 1°, de todo impuesto nacional o departamental con excepción de las obligaciones jubilatorias, a las Sociedades Mutualistas, de Producción Sanitaria y Gremiales de Asistencia Médica. Pese a esto el citado inciso fué declarado sin validez por la Resolución del Poder Ejecutivo de 21 de noviembre de 1947, argumentando deficiencias de orden formal en la promulgación del citado decreto-ley.

(7) Un proyecto del Poder Ejecutivo de 20 de junio de 1956, establece que "Los Bancos y Cajas Populares deberán adoptar siempre la forma jurídica de Sociedades Anónimas".

12. — En lo que respecta a las Sociedades Cooperativas, la ley N° 10.008 del 5 de abril de 1941, que se refiere expresamente a las “Sociedades Cooperativas Agropecuarias”, determina en su art. 27 diversos privilegios fiscales relativos a los impuestos de papel sellado, de herencias, inscripción y constitución, etc., estando “exonerados de todo impuesto directo o indirecto cuando su capital no sobrepase los \$ 15.000.00, exoneración que se reduce al 50 % cuando exceda de ese importe.

La ley N° 10.761 de 15 de agosto de 1946 distingue las Sociedades Cooperativas de Producción de las de Consumo, estableciendo en su art. 12, que las mismas estarán exoneradas durante los primeros 5 años de su funcionamiento de todo impuesto sobre la propiedad inmobiliaria y del Impuesto de Patente de Giro. También agrega que estarán exoneradas del impuesto de papel sellado en los trámites de su Constitución y Registro.

La misma ley determina asimismo que las Cooperativas Agropecuarias se seguirán rigiendo por la ley N° 10.008 anteriormente señalada.

Compañías de Seguros

13. — El Banco de Seguros del Estado creado en el año 1911 monopoliza las operaciones de seguro que cubren los riesgos de vida, accidentes de trabajo e incendio, dejándose para la vía reglamentaria la fecha en que comenzará a hacerse efectivo dicho monopolio. Pero junto a dicho Banco existen varias empresas que revisten la forma de sociedades, cuya actividad se halla gravada especialmente por la ley de Patentes de Giro de 28 de diciembre de 1933.

La misma fija, además de la Patente normal establecida en las categorías correspondientes, una Patente adicional y una Patente especial. La adicional, para las compañías extranjeras es del 7 % sobre las entradas brutas, cuota que se reduce al 4 % para los seguros marítimos y al 2 % para los seguros de vida. Para las compañías nacionales la cuota es del 5 % sobre las entradas brutas excepto en los seguros marítimos que es del 2 % y en los seguros de vida que es del 1/2 %.

Las Compañías de Seguros, incluso el Banco de Seguros del Estado, pagaban además una Patente especial del 5 % sobre sus entradas brutas procedentes de las pólizas de incendio y que se

destina a adquisición de materiales para el Cuerpo de Bomberos de la Capital. Esta Patente Especial del 5 % que había sido creada por la ley de 15 de enero de 1916 se aumentó al 10 % por el art. 84 de la ley N° 11.924 de 27 de marzo de 1953.

14. — La ley N° 12.072 de 4 de diciembre de 1953 crea un impuesto del 1 % sobre las primas de Seguros o de Capitalización que emita el Banco de Seguros del Estado o las Compañías de Seguros Particulares en las transacciones que se realicen en el territorio nacional. El producido del mismo se destina al Servicio Nacional de Sangre que se crea por esta ley.

Bancos

15. — En nuestro país este tipo de empresas desarrolla sus actividades en forma de sociedades. El régimen impositivo específico a que están sometidos difiere, por su propia naturaleza, del régimen impositivo común, como tendremos oportunidad de ver a continuación.

Impuestos a los giros o transferencias al y del exterior. — Creado por la ley N° 7510 de 15 de setiembre de 1922, quedó fijado por la ley N° 8049 de 16 de noviembre de 1926 en 0.75 % o para los giros al exterior y en 0.50 % para los giros del exterior, pagaderos por trimestre.

Transferencias por Importaciones. — La ley N° 11.924 de 27 de marzo de 1953 fijó un impuesto del 6 % sobre el monto de los mismos, pagadero 1 % mensualmente y el 5 % restante por períodos trimestrales.

Impuestos sobre las colocaciones. — Es del 0.375 o/oo sobre el promedio de colocaciones en el trimestre. Lo fijó el decreto-ley N° 10.183 de 1° de julio de 1942 en su art. 26.

Impuesto a las Cuentas Corrientes Deudoras. — Creado también por el decreto-ley N° 10.183 de 1° de julio de 1942 —art. 26— está fijado en el 2 o/oo sobre el promedio semestral de los mismos. Corresponde expresar que este impuesto, los Bancos los debitan a sus clientes. En casos de sobregiros la cuota es del 0.60 o/oo mensual.

Impuestos a los depósitos en Cajas de Ahorro y a Plazo Fijo. — También fijado por el decreto-ley antes mencionado. Es del 0.50 o/oo trimestral o 1 o/oo semestral y se calcula sobre los saldos superiores a \$ 500.00 m/n.

Impuesto a las Cuentas Corrientes Acreedoras y Depósitos a la Vista. — Fijado por la ley N° 12.006 de 6 de octubre de 1953, (art. 7°), en el 1 % anual sobre saldos. Si el pago se realiza semestralmente, la cuota es de 0.50 %. La ley de 28 de octubre de 1955, en su art. 2°, crea un adicional del 3 1/2 o/oo.

Impuesto sobre Patente de Giro. — Sobre el monto abonado por concepto de Patente de Giro se calcula un 3 1/2 % de acuerdo a la ley N° 5403 de 27 de marzo de 1916, art. 3°.

Impuesto a los Cheques. — La ley N° 12.080 de 11 de diciembre de 1953 en su art. 10 estableció un impuesto de \$ 0.02 por cada cheque girado para cuenta corriente. Cabe expresar que los Bancos acostumbra debitar el importe del mismo a sus clientes. Finalmente se anota que los cheques para Caja de Ahorro por importes inferiores a \$ 100.00, no pagan este impuesto.

Impuesto a las Ganancias. — Creado en el año 1946 con una cuota fija del 4 %, pasó a regirse por una escala progresiva de acuerdo a las utilidades (ley 11.924 de 27 de marzo de 1953) con tasas que pasan del 8 % al 15 % (ley 12.276 de 10 de enero de 1956).

Impuesto a las Cuentas Corrientes innominadas. — También lo fija la ley N° 11.924 de 27 de marzo de 1953, art. 79. Se les aplica el impuesto sustitutivo del de herencias a la tasa vigente del 8 o/oo.

Compañías de transporte internacional

16. — También se estructuran normalmente las mismas en forma de sociedades. En materia de compañías ferroviarias no existe régimen fiscal especial por cuanto el Estado ha monopolizado su explotación por medio de la Administración de Ferrocarriles.

En cuanto a las compañías de navegación marítima y aérea, actúan en la mayoría de los casos, no ya como contribuyentes in-

cidos, sino sufriendo el impacto de varios impuestos a los pasajes.

Así pueden citarse las leyes Nos. 6894, 7986, 8001, el decreto del Poder Ejecutivo de 17 de abril de 1950, que pone en funcionamiento la ley de 14 de octubre de 1926, el decreto-ley de 25 de abril de 1933, y últimamente la ley N° 11.638 de 16 de febrero de 1951.

Realmente las compañías constituyen simples agentes de retención, por impuestos que percuten sobre los gastos.

Consideraciones finales

En el numeral 2 del presente estudio nos referíamos a las distintas formas en que pueden ser gravadas las sociedades, destacando que diversos tipos de impuestos los alcanzan en distintas etapas de su vida de acuerdo a su naturaleza o a su actividad.

Pero también señalamos que las sociedades, como todo contribuyente, deben abonar los impuestos a que están legalmente obligadas (8).

Dentro de los impuestos directos deben señalarse, como los más importantes, la patente de giro, contribución inmobiliaria, ganancias elevadas y sobretasa territorial.

Entre los impuestos indirectos cabe mencionar el impuesto a las ventas y transacciones, ventas suntuarias, transferencia de empresas, ganancias eventuales de capital, timbres y papel sellado, impuestos aduaneros, transacciones agropecuarias, impuestos de fabricación, así como los impuestos internos al consumo.

(8) Dos estudios pormenorizados del régimen impositivo en nuestro país pueden verse en: "El Sistema Tributario del Uruguay", recogido por este Instituto de la Hacienda Pública en su Cuaderno N° 8 y que se publicó en la "Public Finance" de La Haya, y "La fiscalidad uruguaya en el último decenio", publicada como Cuaderno N° 13 del Instituto.