

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



Cuaderno N.º 20

**PROBLEMAS DE LEGISLACION
Y TECNICA TRIBUTARIA
NACIONALES**

**GANANCIAS ELEVADAS
VENTAS Y TRANSACCIONES**

**MONTEVIDEO
URUGUAY
1957**

El Instituto de la Hacienda Pública es un centro de investigación 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 20

**PROBLEMAS DE LEGISLACION
Y TECNICA TRIBUTARIA
NACIONALES**

**GANANCIAS ELEVADAS
VENTAS Y TRANSACCIONES**

**MONTEVIDEO
URUGUAY
1957**

En el sector de la fiscalidad, el Instituto de la Hacienda Pública orienta sus actividades no sólo hacia el campo científico puro, sino que, cada vez más, ha tratado de acercarse a la realidad tributaria nacional. En esa forma se publicaron los Cuadernos Nos. 13-15-18 y 19 (para citar algunos de los últimos) con referencia a aspectos positivos de nuestra legislación.

En el presente Cuaderno se recogen dos investigaciones que abarcan problemas concretos relativos a dos tributos de gran significación en nuestro sistema fiscal: el impuesto a las ganancias elevadas y el impuesto a las ventas y transacciones.

La primera fue realizada en colaboración con la cátedra de Legislación Tributaria y Contabilidad Fiscal y dirigida, por el Cr. Edison Gnazzo sobre la base de la labor de los estudiantes Sres. Miguel Ferber y Jorge Rodríguez Gándara.

Se precisa en el trabajo el ámbito del impuesto y sus exenciones, las formas de determinación, los derechos y obligaciones de los contribuyentes y los recursos contra la Oficina.

En tres apéndices se tratan aspectos generales del balance fiscal, de las actuaciones de la Oficina de Recaudación frente a las Sociedades Anónimas y la bibliografía básica utilizada.

La segunda, relativa al impuesto a las ventas y transacciones, se orientó sobre la base de una consulta formulada al Instituto de la Hacienda Pública por la Secretaría General de los Archives Internationales de Finances Publiques de Bruselas, la que se publicará en el Tomo II de los mismos.

El Tomo I de estos Archivos se publicó en Ferrara en el año 1954 y se refería a "Las técnicas de imposición de los beneficios industriales y comerciales" habiendo correspondido también el Capítulo referente al Uruguay al Instituto de la Hacienda Pública quién envió un trabajo realizado por los Cres. Raúl Ibarra San Martín y Mario Hugo Maldini.

Este trabajo sobre Impuesto a las Ventas y Transacciones, relativa a sus modalidades técnicas y a sus aspectos económicos en el Uruguay fue realizado por el Ayudante Técnico del Instituto, Cr. Edison Gnazzo con la colaboración del Inspector de la Oficina de Ganancias Elevadas, Sr. Luis Oliver.

La publicación de ambos trabajos en el exterior permite cumplir otra de las tareas de los Institutos; difusión de la cultura especializada e intercambio de información técnica, al mismo tiempo que ordenan conceptos y modalidades de dos impuestos básicos nacionales, lo que reviste permanente utilidad para el profesional y para el estudiante.

PROBLEMAS DE LEGISLACION Y TECNICAS DE APLICACION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS ELEVADAS (1)

I

CONCEPTO DEL IMPUESTO

El impuesto a las Ganancias Elevadas es actualmente permanente, es decir que no está limitado en cuanto a su vigencia. Analizado a la luz de las doctrinas existentes, cabe considerar a este impuesto con casi todos los caracteres de los denominados impuestos reales (grava una actividad, la actividad industrial o comercial, con casi total prescindencia del titular de la misma). Sin embargo, la vinculación que la ley y la reglamentación exigen de esa utilidad con respecto al capital de la empresa, determinando un mínimo de capacidad contributiva en ambos elementos, acercan este impuesto a la categorización clásica de Jeze, de impuestos semi-personales.

EMPRESAS GRAVADAS

Las ganancias de fuente uruguaya derivadas del comercio, la industria y de cualquier actividad civil o comercial, ejercidas en forma de empresa, por persona física o jurídica, quedan gravadas anualmente con el impuesto a las Ganancias Elevadas cuando superen el 12 % del capital que las produce, siempre que éste —ajustado a las disposiciones de la ley y de las reglamentaciones— supere los \$ 100.000.—. En el caso de las S. A. el impuesto grava a las utilidades de las S. A. cualquiera sea el monto del capital fiscal que las produzca y siempre que excedan del 12 % del mismo.

El impuesto a las Ganancias Elevadas grava a la empresa en sus bienes constitutivos, que puede no ser la totalidad de los mismos jurídicamente consi-

(1) Trabajo realizado en la Catedra de "Legislación Tributaria y Contabilidad Fiscal" de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración por los estudiantes Miguel Ferber y Jorge Rodríguez Gándara, bajo la dirección del Cr. Edison Gnazzo.

derados sino los que intervienen directamente en la actividad empresística, es decir los que producen las ganancias; es por ejemplo el caso de un mismo edificio que sirve como comercio y como habitación a su propietario: sólo será considerada gravada la parte destinada al uso del comercio.

Se entiende por “empresa” toda actividad de persona física o jurídica que utilice capital y esté organizada para obtener ganancias. El concepto de empresa comprende toda la actividad desarrollada habitualmente por persona física o jurídica que se manifiesta por la organización del trabajo aplicado sobre la riqueza para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de los bienes o en el trabajo ajeno, o en el crédito o empleando valores industriales. Empresa, es pues, utilización conjunta de capital y de trabajo ajeno, para el logro de fines lucrativos. La habitualidad de actos debe determinarse en cada caso particular.

Sujeto del impuesto.

Con respecto al concepto de empresa —a los efectos de fijar el hecho generador del impuesto— se dan dos posiciones claramente diferenciadas.

1) La posición fiscal abonada por sentencias de la Suprema Corte, se apoya fundamentalmente en lo dispuesto por el art. 31 de la ley 10.597 del 28/12/44 en cuanto establece que: “Si desde el 1º de enero de 1943 en adelante, se hubieren formado o se formaran dos o más empresas, de cualquier índole, por desdoblamiento de capitales de un mismo conjunto económico de tal manera que ese desdoblamiento pueda traer como consecuencia la exención o la disminución del pago del impuesto, la Oficina Recaudadora estará facultada para reunir, según las circunstancias, en un balance fiscal único, los resultados de dichas empresas”.

2) Sin embargo existen fallos judiciales aislados contrarios a esa posición, que obligan a estudiar con toda detención el punto en cada caso. Esos fallos sustentan fundamentalmente su validez en lo expuesto por el art. 52 de la ley 11.490, modificativo del art. 1 de la ley 10.597, que establece:

“Declarase que el concepto de empresa previsto en el art. 1º de la ley 10.597 del 28/12/44 comprende toda *la actividad* desarrollada habitualmente por personas físicas o jurídicas, que se manifiesta por la organización del trabajo aplicada sobre la riqueza para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de los bienes o en el trabajo ajeno o en el crédito o empleando valores industriales”.

De la posición fiscal derivan 2 situaciones según que el empresario esté dedicado a distintas actividades:

- 1) independientes:
- 2) derivadas o complementarias y económicamente interdependientes.

1) Actividades independientes: hay tantos sujetos del impuesto como actividades independientes desarrolle el empresario. Por ejemplo, si una persona posee una mueblería y una empresa tabacalera, está sujeto al pago del impuesto separadamente por cada una de esas actividades.

2) Actividades derivadas o complementarias y económicamente interdependientes: las de este segundo grupo son empresas o actividades que forman parte de un mismo conjunto económico: hay 2 casos:

a) Empresas de actividades derivadas: se pueden citar aquí las actividades sucesivas como es el caso de un sólo empresario que produce materia prima, y luego la elabora, industrializa y comercializa. Es necesario —para que las actividades sucesivas formen un sólo sujeto impositivo— que entre las distintas etapas haya relación de causa a efecto de tal forma que la última etapa sea consecuencia de la primera.

b) Empresas de actividades complementarias: son aquellas que tienen por nexo la identidad o afinidad de objeto que será motivo de lucro: es decir actividades diversas que, con un objeto afín, son combinadas en forma interdependiente, de tal manera que desde el punto de vista económico deban considerarse que en conjunto producen un rédito común, único y no divisible. Es el caso de grandes tiendas en que se comercian mercaderías desafines (ropas, zapatos, comestibles, etc.) con el objeto de facilitar su adquisición por parte del público, mediante la centralización de los más variados giros en un mismo local. Es una situación lícita que debe ser contemplada por la ley; otro caso de explotaciones complementarias es una fábrica de conservas y otra de envases de un mismo dueño siempre que los envases fueran para el envasado de las conservas suyas.

No es posible sentar normas generales sobre este punto ya que para los que admiten el carácter real del impuesto, la individualidad del sujeto impositivo no la dará la unidad del titular, sino las actividades por él desarrolladas, analizadas desde un punto de vista objetivo.

Hay que tener en cuenta el concepto de conjunto económico:

Existe conjunto económico, toda vez que concomitante o sucesivamente, en 2 o más empresas, dominen patrimonialmente la misma persona o grupo de personas de manera tal, que por la constitución económica de la misma, resulte posible controlar los destinos de las 2 o más empresas mediante un solo acto de voluntad, emanado de la persona o grupo de personas que ejercen la hegemonía conjunta de las 2 o varias empresas.

Los elementos constitutivos del conjunto económico pueden ser diversos, ya que la situación de conjunto económico es una situación de hecho susceptible de configurarse por variados elementos. El más importante a tener en cuenta es el de la tenencia de capital dentro de las empresas cuya relación de conjunto económico se supone, pero también lo son,

la constatación del traslado de beneficios y quebrantos, la similitud o fuerte analogía de los giros, por concomitancia o por sucesividad, la utilización común de implementos industriales, la identidad de organización administrativa o comercial, la utilización por una de las empresas de locales pertenecientes a la otra u otras sin abono de la respectiva renta, etc.

Pero la modalidad más característica del conjunto económico consiste en la situación que se crea cuando una misma empresa sufre cambios formales conservándose económicamente la misma. Cuando una o más empresas, que constituyen entre sí un conjunto económico, se convierten por un acto jurídico cualquiera en otra u otras económicamente iguales, a la o las antecesoras, o bien si una o varias empresas que no constituyen entre sí un conjunto económico, pero que por un acto jurídico cualquiera son sucedidas por otra u otras que conservan las mismas características patrimoniales que la o las antecesoras, la Oficina, al establecer la situación fiscal de la o las sucesoras, puede prescindir de las consecuencias de orden patrimonial operadas en virtud del acto jurídico que determinó las modificaciones, procediendo como si tal acto no se hubiera realizado a los efectos impositivos y, considerando inoperantes las modificaciones, estableciendo que la o las empresas sucesoras constituyen un mismo contribuyente que la o las antecesoras. En el caso inverso puede separar completamente los resultados impositivos, si por ej. los contribuyentes pretendieran la existencia de un conjunto económico, cuando en realidad hay explotaciones perfectamente separables y la pretensión se encaminara a modificar los resultados impositivos. Salvo el caso de que 2 o más empresas se encuentren en relación de conjunto económico, en cuyo caso ningún acto jurídico generador de la modificación tiene eficacia para producir efectos de orden fiscal, en los demás casos, constatada la modificación económica de la empresa o empresas antecesoras, nace a favor del Fisco un crédito por Impuesto (art. 52 - Ley 10.959) cuya medida está dada por el sobreprecio, capitalización o valorización emergente de la operación.

Pero el hecho de que la Oficina de Recaudación constate la existencia de un "conjunto económico" no quiere decir que tenga que aceptar cualquier consecuencia de índole fiscal que se derive de tal situación ya que la noción de "conjunto económico" ha sido establecida en la ley con miras a la protección de los intereses fiscales, siendo facultativo para la Oficina de Recaudación una vez constatada la existencia de un conjunto económico, acordarle o no a dicha situación cualesquiera efectos de orden fiscal. Por lo tanto, si mediante la presentación de una Declaración Jurada conjunta se va a producir una menor recaudación por concepto de impuesto a las Ganancias Elevadas que la que se produciría en caso de presentarse separadamente los elementos que constituyen el conjunto económico, es evidente que la Administración Fiscal no sólo tendrá la facultad de rechazar la liquidación presentada sino que tendrá la obligación de

hacerlo. Es por eso que debe estudiarse con atención la posición de un contribuyente cualquiera que desea darle a una situación de conjunto económico que él mismo provoca, las consecuencias que a él le parecen adecuadas, prescindiendo del elemento fundamental consistente en saber si esa situación puede producir o no una disminución de los ingresos impositivos.

EXENCIONES AL PAGO DEL IMPUESTO.

A) *Ganancias de explotaciones agropecuarias.*

Se entiende por explotaciones agropecuarias las destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales, tales como: a) cría o engorde de ganados; b) producción de lanas, cerdas, cueros y leche; c) producción agrícola, frutícola y hortícola. Se considerarán también explotaciones de esta naturaleza la floricultura, avicultura y apicultura.

Se deben entender por explotaciones agropecuarias exentas, sólo las de producción directa, quedando excluidas todas las transformaciones o manipulaciones que se realizaren con los productos mencionados, como ser: secado, pulidos, descascarado, etc., y cualquier operación similar que suponga un proceso industrial.

No se considerarán explotaciones agropecuarias: a) las industrias extractivas; b) las plantaciones de montes por cuenta de terceros, aunque se efectúen por la empresa productora; c) las plantaciones de montes cuyo fin no sea la obtención de productos sino su valor-consecuencia; d) las plantaciones frutales, forestales, etc., como mejoras cuando el giro habitual de la empresa sea la compraventa o fraccionamiento de tierras; e) la compraventa y recolección de cosechas ajenas; f) toda actividad similar a las premencionadas que no esté sujeta a los riesgos de producción inherentes a las explotaciones agropecuarias.

Las explotaciones agropecuarias que realicen, además, cualquier otra actividad industrial o comercial, estarán comprendidas en el impuesto, en la parte que corresponda a estas últimas.

Las empresas que administran o dirigen establecimientos agropecuarios ajenos, no pueden considerarse en la exención a las empresas agropecuarias pues sus ganancias no derivan directamente de la explotación agropecuaria, por lo tanto están gravadas.

B) *Ganancias de la actividad personal no desarrolla en forma de empresa.*

Están comprendidas en esta exención: a) las ganancias de la actividad personal remuneradas, del ejercicio de profesiones liberales y de la prestación de servicios, en cuanto no requieran la aplicación de capital, que computado en las condiciones de la ley y de su reglamentación exceda de

\$ 100.000.—; b) las ganancias de la posesión, inversión o disposición de bienes y derechos cuando no se ejerciten en forma de empresa.

Empresa significa utilización de capital y de trabajo ajeno con el fin de obtener utilidades. La sola coexistencia de capital y trabajo ajeno no significa empresa; es necesario que estos elementos influyan preponderantemente en la producción de las ganancias para que aparezca el conjunto “empresa”. Un médico, por ejemplo, utiliza capital y trabajo ajeno pero en pequeña cantidad, lo que no llega a constituir una empresa, ya que las ganancias no son obtenidas por esa pequeña utilización, sino por la intervención personal del médico. No hay actividad personal pura en la actividad conexa con la actividad normal de una empresa. La actividad personal pura *o* es la desarrollada dentro y con los elementos normales de una empresa sino la que no tiene absolutamente nada que ver con la misma: es el caso de un profesional. La actividad personal desarrollada dentro de una empresa, es una actividad empresaria, y no actividad personal pura.

Además no están sujetos al pago del impuesto las personas físicas no organizadas en forma de empresa que operan con dineros propios en compra y/o venta de inmuebles y/o préstamos de dinero con o sin garantía.

C) *Ganancias de empresas que integran el dominio del Estado y de los Municipios.*

En las empresas mixtas, formadas por capital particular y estadual o municipal, sólo están exentas las ganancias en la parte correspondiente a éstos últimos.

D) *Ganancias de empresas, sociedades o explotaciones cuyo capital no exceda de \$ 100.000.—.*

Esto, siempre y cuando no revistan el carácter de S. A. en cuyo caso, están siempre gravadas, sin tener en cuenta el monto del capital.

E) *Ganancias de empresas constructoras.*

La ley del 3 de enero de 1957 en su art. 10 establece que:

Art. 10 — “Agrégase al artículo 3º de la ley Nº 10.597, de 28 de diciembre de 1944, el inciso siguiente:

“D) Las ganancias de las empresas de la construcción que provengan “exclusivamente de su actividad en la construcción”.

El problema se establece sobre el alcance a dar a las expresiones “empresas de la construcción” y “de su actividad en la construcción” utilizada por el legislador. Así por ejemplo entendemos que una empresa que cons-

truye y vende estaría igualmente exonerada, por cuanto suponer lo contrario equivale a tornar ilusorio el beneficio sancionado.

F) *Ganancias de empresas comerciales de Representaciones y de Comisiones en general.*

Estas empresas, no pagan el impuesto a las Ganancias Elevadas y en su sustitución abonan 6 % sobre el importe de las comisiones que perciban en retribución de sus servicios. Cuando los comisionistas o representantes realicen, además de sus actividades, otras que teniendo inseparable relación con las de comisión y/o representación, los constituyan en contribuyentes del impuesto a las Ganancias Elevadas adeudarán este impuesto y no el 6 % salvo que, a juicio de la Oficina de Recaudación, la explotación de comisiones y representaciones sea totalmente separada, autónoma e independiente de la o las otras explotaciones, en cuyo caso abonarán por cada una de las explotaciones el impuesto que corresponda, es decir por la explotación de comisiones y representaciones el 6 % y por la otra u otras, el de Ganancias Elevadas en caso de corresponder su adeudo de acuerdo con los principios generales en vigencia.

G) *Ganancias de los Corredores de Bolsa.*

Están exentos del impuesto a las Ganancias Elevadas y tampoco pagan el impuesto del 6 % que debe abonar las empresas de comisiones y representaciones en sustitución del impuesto a las Ganancias Elvadas.

H) *Ganancias de Empresas vitivinícolas, aunque sean S. A.*

En sustitución del impuesto a las Ganancias Elevadas, a estas empresas se les elevó el impuesto a los vinos "secos" y comunes. "Entiéndese por empresas vitivinícolas a aquellas cuya actividad consiste en elaborar vinos comunes, finos y especiales". Cuando una empresa vitivinícola desarrolla además otra actividad conexas cuyos beneficios no están expresamente exentos del impuesto a las Ganancias Elevadas deberá discriminar capitales y utilidades afectos a la actividad exenta de los afectos a la actividad gravada, debiendo, si fuere del caso, presentar la respectiva D. J. impositiva y tributar el gravamen que correspondiere. Si la discriminación es dificultosa, la Oficina a solicitud de la empresa interesada, puede conceder un régimen especial de discriminación y liquidación impositivas.

Esto se resolvió ante una consulta a la Oficina. Se encontró que los casos que se pueden presentar dentro de este tipo de actividad son: a) bodegueros (elaboradores de vino comunes); b) elaboradores de vinos especiales; c) licoristas; d) destiladores. Estas 4 actividades pueden encontrarse aisladas o combinadas entre sí. En el 1er. caso, estarán exentas del impuesto a las Ganancias Elevadas las actividades de a) y b). En cambio

estarían gravadas los c) y d). En el 2º caso, en que se encuentran combinadas una actividad gravada y una exenta, la empresa estará exenta por la parte correspondiente a a) y b) y en cambio gravada por c) y d). En este caso por lo tanto se debe discriminar capital y utilidades afectados a cada uno de los rubros.

I) *Ganancias de Sociedades Cooperativas.*

Están exoneradas por su propia naturaleza (ver decreto 5 de marzo de 1948 para Cooperativas de Consumo).

J) *Ganancias de Sociedades Financieras de Inversión.*

Estas empresas pagan como único impuesto el sustitutivo del de herencias, legados y donaciones al 3 por mil sobre capital y reserva.

K) *Ganancias destinadas a ampliación de equipo productivo por empresas industriales.*

Estas ganancias están exoneradas así: a) ganancia impositiva total no superior al 15 % del capital, le corresponde exoneración del 30 % de las ganancias imponible; b) ganancia impositiva no superior al 20 % del capital, le corresponde exoneración del 20 % de las ganancias imponibles; c) ganancia impositiva no superior al 25 % del capital, le corresponde exoneración del 10 % de las ganancias imponibles. Las ganancias que superen el 25 % del capital no tienen exoneración. *La ganancia mínima exonerada es de \$ 5.000.—*. Por equipo productivo se entiende las maquinarias, instalaciones y nuevas construcciones de locales, destinados exclusivamente a la producción.

L) *Ganancias de empresas que no persiguen fines de lucro.*

Así lo ha interpretado la Oficina en varios casos particulares.

II

FORMA DE DETERMINACION DEL IMPUESTO

Se comienza por colocar en la declaración jurada el Activo Comercial al principio del ejercicio económico.

Corresponde luego el ajuste de ese Activo en base a las disposiciones legales y reglamentarias.

Se analizará brevemente el camino a seguir en cada caso:

1) *Activo Fijo.*

a) *Inmuebles.* Se consideran por su valor de aforo íntegro o valor de costo, el que sea mayor. Sobre esos valores se calculan amortizaciones sobre las mejoras a razón del 2 % anual si se trata de inmuebles urbanos y suburbanos y del 3 % anual si se trata de inmuebles rurales, las que comienzan a practicarse al año siguiente al de adquisición.

Las eventuales diferencias entre el valor fiscal y el valor contable de los inmuebles y de las amortizaciones producirá escrituraciones en los rubros 4 b, ó 5 b y 15 b ó 16 f respectivamente.

Cabe consignar finalmente que cuando se considera el valor de adquisición, la discriminación del valor total entre las mejoras y la tierra se hace en base a las mismas, consideradas con referencia al valor de aforo.

Para las compañías de Seguros y Capitalización, Bancos y Sociedades Financieras, los inmuebles tienen el mismo tratamiento que las mercaderías.

b) *Muebles y Útiles.* Se consideran por su valor de costo o de ingreso l patrimonio, más el importe de los gastos de instalación, deducidas las amortizaciones las que se calculan en base a los años de vida útil probable y al uso comercial. Las eventuales diferencias entre los valores fiscales y comerciales, motivarán escrituraciones en los rubros 4a ó 5a y 15b o 16f.

Con carácter general, la Oficina acepta como tasas de amortización las siguientes: Muebles y Útiles: 10 %; Material Rodante: 20 %; Maquinarias: 5 %.

2) *Activo Nominal.*

Los activos intangibles efectivamente pagados deberán amortizarse a cuota fija en un período de 5 años. Sin embargo se aclara que cuando no se hubiere abonado impuesto a las Ganancias Elevadas, o a las Ganancias Eventuales, a partir del 1º de enero de 1944, por los Activos Intangibles, no podrán incluirse en el Activo gravado. Esto plantea grandes problemas en el caso de adquisiciones efectivas de *marcas* o *patentes* realizadas a *particulares* (no empresas) y que por lo tanto no han pagado ni el impuesto de Ganancias Elevadas ni el de Ganancias Eventuales. Por ello sería lógico y justo en estos casos admitir la reducción proporcional del Pasivo y bajar por el rubro 7 a de la Declaración Jurada.

3) *Activo Realizable.*

a) *Títulos.* Se consideran al tipo de adquisición. Debe tenerse presente que no corresponde considerar como ganancias y por ende como activo gravado de una empresa, las que provengan de inversiones de esa empresa en otra sometida al gravamen.

B) *Mercaderías*. Pueden existir en este rubro:

a) *Materias primas*. Se avalúan por el precio de producción o adquisición.

b) *Mercadería en proceso*. Se avalúan por el costo a la fecha del balance.

c) *Mercaderías fuera de uso o deterioradas*. Se avalúan por el precio de plaza. En este caso corresponde ajustar los valores en caso de existencia de Seguros.

C) *Deudores Varios*. No se computan en este rubro los saldos deudores de los socios o dueños.

Como criterio general cabe señalar que no son admitidos los saldos deudores que no tengan relación con las operaciones del giro gravado.

Sobre este punto cabe establecer también que se admiten como inco-brables —a los efectos fiscales— los saldos legalmente prescriptos en el ejercicio o bien promedio de quebrantos de los últimos cinco años.

D) Pueden aparecer también en el Activo otros rubros a saber:

Pérdidas de años anteriores, cuotas pendientes de integración por acciones o aportes de capital y las cuentas de orden.

Las pérdidas producidas durante la vigencia del impuesto, es decir a partir del 1/1/944, se permite su compensación en determinadas condiciones, pero en el Activo no se deben incluir. Igual cosa sucede con las cuotas de capital pendientes de integración y con las cuentas de orden.

El total del Activo Fiscal al comienzo del ejercicio, anotado en el rubro 6, puede aún sufrir un nuevo ajuste. Y él está dado por la eventual deducción de los bienes afectados a la producción de ganancias exentas.

Cuáles son los Activos exentos? El criterio para una afirmación en ese sentido no es único. En general puede decirse que existen:

- a) Activos exentos por su propia naturaleza y
- b) Activos exentos por no estar aplicados efectivamente o afectados al giro de la empresa.

a) *Activos exentos por su propia naturaleza*.

1) Los inmuebles, salvo los afectados a la explotación o los que constituyen el Activo Circulante. Puede aún darse el caso de inmuebles que llevan en sí las condiciones de gravado y exento.

2) Los títulos de Deuda Pública se consideran como Activos gravados siempre que hayan sido empleados en inversiones reproductivas dentro de un plazo máximo de 240 días en el mismo ejercicio.

3) Acciones en otras empresas. Eso es así para evitar la doble imposición.

4) Inversiones en el extranjero. Esto es por el concepto de fuente uruguaya que la ley requiere a las ganancias para ser gravadas.

b) *Activos exentos por no estar afectados efectivamente al giro.*

En este capítulo encontramos dos clases a saber:

1) *Inversiones fuera del giro de las empresas comerciales* (préstamos con o sin interés a terceros, casa matriz o socios), y las financiaciones en general.

1) *Disponibilidades en exceso.* Se les llama también capital ocioso y afecta a las cuentas de Caja, Depósitos en Cuenta Corriente, Cajas de Ahorro, etc. En realidad la solución del punto depende de cada caso y aún más, de cada empresa y de cada situación particular.

Determinado el Activo gravado (rubro 8) corresponde *Ajustar el Pasivo.* Se parte del *Pasivo Exigible* (deudas con terceros) al principio del ejercicio y se prorratea ese valor en base al cociente o importancia del activo gravado en el activo total (Rubro 8 sobre rubro 6).

Colocados frente a frente ese Activo y Pasivo gravados, resulta necesario proceder aún a otros ajustes. En efecto, se tiene un Capital al comienzo del ejercicio, al que deben agregarse o disminuirse el 50 % de la ganancia o pérdida fiscal del ejercicio, así como los aumentos o disminuciones de capital y las transformaciones de Activo Exento en Gravado o viceversa. En esta situación nos encontramos con los aportes o retiros de los socios (se consideran los saldos deudores y acreedores en el año con excepción del saldo inicial, y se obtiene el promedio mensual que debe sumarse al capital si es acreedor o rebajarse si es deudor). Finalmente, debe señalarse, que el promedio de saldo acreedor se admite como capital cuando haya tenido aplicación en el giro de la empresa.

Igual el caso de que un inmueble de la empresa (Activo exento) se destine en un momento dado del ejercicio a sede del comercio (Activo gravado).

Al practicar la Declaración Jurada, el Contribuyente debe —antes de determinar el rubro 13 o capital fiscal— ajustar las utilidades o pérdidas comerciales a las disposiciones legales y reglamentarias.

En este sentido cabe consignar —además de las escrituraciones por diferencias en los criterios de amortización del Activo Fijo, castigos de Deudores, ganancias provenientes de inversiones en otras empresas y en el exterior, que ya se señalaron oportunamente, que en principio sólo son admitidos los gastos que son necesarios para la obtención y conservación de las ganancias que se logren con el capital destinado a la explotación. Así, por ejemplo, no se admiten las donaciones o liberalidades, los sueldos de los socios se adecúan a una escala en razón de la categoría económica de la empresa (por ley del 2/7/1949, art. 68) y siempre que sobre esos

sueldos se pague el correspondiente aporte jubilatorio; los aguinaldos o gratificaciones se permiten hasta un máximo del 15 % de las utilidades fiscales (en este aspecto el liquidador debe utilizar el coeficiente 13.0434 sobre la utilidad fiscal, sin deducción de los aguinaldos).

Determinada la utilidad o pérdida fiscal (rubros 17 a ó b), recién entonces nos encontramos en condiciones de hallar el capital fiscal. (rubro 13).

A la ganancia fiscal corresponde deducirle luego dos conceptos.

- a) 12 % del Capital Fiscal.
- b) Reserva para ampliación de equipo productivo.

Para hacer efectivo este beneficio, se deben cumplir ciertos requisitos (depósitos de títulos en el Banco de la República e Inspección de la Oficina). Cabe señalar que el monto de la Reserva se gradúa en porcentajes de la ganancia imponible y según la utilidad (art. 14, inc. C de la ley del 27/7/1949) con un mínimo exonerado de \$ 5.000.00. (ley 18/9/1950, art. 43).

Actualmente las tasas del impuesto son:

25%	sobre la ganancia imponible	excedente del	12%	al	15%	del capital
35%	”	”	”	”	15%	“ 20% “ “
45%	”	”	”	”	20%	“ 25% “ “
55%	”	”	”	”	25%	“ 30% “ “
65%	”	”	”	”	30%	“ 35% “ “
75%	”	”	”	”	35%	“ 40% “ “
80%	”	”	”	”	40%	“ “

Las tasas gravarán las ganancias imponibles de las empresas, se distribuyan o no. Cada cuota parte de materia imponible será gravada en la escala correspondiente y por el exceso, en la subsiguiente. (Son cuotas progresivas). Estas tasas rigen para los ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 1956.

III

DERECHOS Y OBLIGACIONES DEL CONTRIBUYENTE

I) *INSCRIPCION.*

Las empresas que no sean Sociedades Anónimas, cuyo capital a los efectos del impuesto exceda de \$ 100.000.— y las Sociedades Anónimas cualquiera sea su capital, están obligadas a inscribirse en el Registro de Contribuyentes. La Oficina podrá requerir, además, la inscripción a empresas de capital menor

de \$ 100.000.—. Cabe señalar que hay antecedentes según los cuales se ha aplicado multa a las empresas que se han inscripto voluntaria pero tardíamente, luego de haber sobrepasado el mínimo legal de capital.

II) PRESENTACION DE DECLARACION JURADA.

El *año fiscal* es el ejercicio que se adopta a los fines de la ley, y al que se imputa el impuesto que adeudan las empresas.

Las empresas comprendidas en el impuesto deben *imputar sus ganancias al año fiscal*, de la siguiente manera:

1) Cuando hay contabilidad suficiente, a juicio de la Oficina la empresa debe imputar sus ganancias al año fiscal en que termina su ejercicio económico anual. Es decir, es el caso de una empresa que cierra su ejercicio en fecha distinta a la fijada por el año civil (31/12), pero la ganancia no sufre modificaciones, considerándose que es la correspondiente al año fiscal en el cual se termina el ejercicio económico.

2) Cuando no existe contabilidad suficiente, el ejercicio económico anual de las empresas se hace coincidir con el año, civil, es decir que se practica una sola liquidación con fecha 31/12. A pesar de esto, la Oficina está facultada a atribuir al ejercicio económico anual de la empresa, fechas que no coincidan con las del año civil, y entonces se aplica la situación 1).

3) Cuando las empresas gravadas no practican balance anual, el impuesto se liquida tomando como base el año civil, quedando autorizada la Oficina para exigir los ajustes que crea necesario.

4) En el caso de cese de actividades de la empresa, el impuesto se liquida en forma proporcional al período en que se desarrolló la gestión económica, dentro del año fiscal.

El *balance fiscal* mira únicamente la utilidad neta de la empresa como masa sujeta a tasas impositivas, tratando de sacar en lo posible, y dentro de directivas y procedimientos legales, la justa contribución como impuesto a las ganancias elevadas.

Las empresas sometidas al impuesto deben practicar un balance anual. La liquidación y pago del impuesto se deben efectuar de acuerdo al balance fiscal anual, en el cual se ajustará los resultados contables a las disposiciones legales. Dichos ajustes deben hacerse en formularios oficiales.

Las empresas inscriptas están obligadas a la PRESENTACION DE DECLARACION JURADA en los siguientes casos:

1) ejercicios regulares: la presentación debe hacerse anualmente, ya que el impuesto a las ganancias elevadas, grava ejercicios fiscales anuales.

2) ejercicios irregulares: también debe presentarse declaración jurada en las siguientes circunstancias:

A) ejercicios de menos de un año:

a) cuando el período comprendido entre la iniciación de las actividades de la empresa y la fecha de balance es menor de un año.

b) cuando la empresa, con autorización de la Oficina, cambia la fecha de balance.

c) en los casos de cesación de negocios, liquidación, transferencia y demás operaciones análogas.

B) Ejercicios de dos años: puede suceder que determinadas empresas, debido a la diversidad de artículos que comprende el ramo que explotan, realicen inventarios cada dos años. Esas empresas podrán obtener autorización para presentar una declaración jurada provisoria en base a balances estimativos, en los años en que no realicen inventario, estándose en definitiva a lo que resulte en el momento de realizar el inventario.

La declaración jurada debe *hacerse* anualmente, en los formularios oficiales correspondientes, por duplicado y con la firma de los responsables, titulares de la empresa o representantes con poder suficiente. Además, deben adjuntarse los siguientes anexos: balance comercial a principio y fin de ejercicio; estados analíticos de pérdidas y ganancias; memoria si la hay; cuadro de amortización; relaciones de inmuebles, de títulos, acciones, etc., de bienes afectados a la producción de ganancias exentas y del monto total de operaciones realizadas en el ejercicio con expresión de sus utilidades; explicativos de todos los ajustes hechos y en general, todo lo que el contribuyente considere necesario para la interpretación de su declaración jurada; y mención de los sistemas de contabilización y valuación empleados.

La declaración jurada y sus anexos no podrán ser modificados por quienes los formulen, salvo las rectificaciones por error evidente de concepto o de cálculo y siempre que no se hagan en ocasión de inspecciones, observaciones o denuncias.

Se debe establecer en la declaración jurada las pérdidas, ganancias y capitales que se consideren exceptuados del impuesto en el ejercicio.

Las sucursales, agencias o representaciones en el país de casas extranjeras deben presentar, para su declaración jurada, datos especiales de sus casas centrales o representadas.

Las explotaciones agropecuarias organizadas en forma de sociedades anónimas, a pesar de estar exentas del impuesto, deben presentar declaración jurada bajo un régimen especial.

Las sociedades en liquidación presentarán declaraciones juradas anuales, sin perjuicio de que, después, pueda estarse en definitiva a los resultados de la liquidación.

El *plazo* de presentación de las declaraciones y recaudos correspondientes, será determinado por la Oficina de Recaudación, no pudiendo ex-

ceder nunca de los 110 días siguientes al cierre del ejercicio. La Oficina podrá sin embargo otorgar prórrigas del plazo, siempre que se soliciten dentro del mismo (110 días), y que se aduzcan razones especiales. Los términos o plazos administrativos (entre ellos éste), que venzan en día feriado se extenderán hasta el día hábil inmediato siguiente.

III) *PAGO.*

La liquidación y el pago del impuesto se efectuará con arreglo al balance fiscal anual.

La obligación del pago del impuesto alcanza personal y solidariamente al propietario de la empresa, socios responsables, administradores y representantes.

El *plazo* será señalado por la Oficina y no podrá exceder de 110 días a partir del cierre del ejercicio. Todas las obligaciones pecuniarias de carácter fiscal (entre ellas el pago del impuesto a las ganancias elevadas) cuyo plazo de pago venza en día feriado, podrán hacerse efectivas el día hábil inmediato siguiente. Las gestiones para no pagar el impuesto o modificar el criterio de su liquidación no tienen efecto suspensivo para el pago del impuesto a la Oficina, el que deberá hacerse en el plazo correspondiente.

El pago debe hacerse mediante depósito en la cuenta "Tesoro Nacional": "Impuesto a las Ganancias Elevadas", en el Banco República, sus agencias o sucursales; con giro postal o bancario; o cheques a la orden de la Oficina de Recaudación sobre Montevideo, o al portador.

Adelantos: la regla general en cuanto al pago del impuesto, es que dicho pago se efectúe una vez finalizado el ejercicio gravado por él. Existe sin embargo, para la Oficina de Recaudación, la facultad de exigir adelantos del monto final que resultará de la presentación de la declaración jurada.

Devoluciones: de surgir de la modificación de una declaración jurada por parte de un contribuyente, que éste ha abonado el impuesto indebidamente o en exceso, la Oficina de Recaudación está en condiciones de reembolsar al contribuyente el importe pagado de más, inmediatamente de justificada su procedencia.

Facilidades: la Oficina puede prorrogar el plazo o dar facilidades para el pago del impuesto, en casos justificados, pero la solicitud debe hacerse dentro del plazo de liquidación y pago del impuesto.

Sanciones: multas, recargos, intereses: Si no se paga el impuesto dentro del plazo correspondiente, la Oficina tiene acción ejecutiva para el cobro de la deuda consentida o ejecutoriada administrativamente.

La falta de pago del impuesto en término hábil, es penada con un recargo sobre el importe del impuesto, del 1 % mensual hasta llegar al 30 %, a partir del cual el recargo se sumará al impuesto adeudado y la cantidad que resulte devengará el 6 % de interés anual.

Incurrir en defraudación y son pasibles de multa de una hasta cinco veces el importe del impuesto, y posible acción penal, quienes:

- 1) omitan la presentación de declaración jurada o el pago del impuesto correspondiente a dos años fiscales consecutivos;
- 2) presenten declaraciones juradas con datos falsos o incompletos;
- 3) proporcionen a la Oficina informes inexactos o exhiban libros o documentos que no reflejen la realidad de las operaciones de la empresa;
- 4) realicen actos de simulación u ocultación que tiendan a eludir en todo o en parte el pago del impuesto.

Otras infracciones a la ley, reglamentos y disposiciones administrativas son penadas con multas de \$ 25.— a \$ 500.—.

PRESCRIPCION.

I) Para el Estado.

Es necesario distinguir entre caducidad y prescripción.

La caducidad se refiere a la etapa de determinación del monto del impuesto; empieza a correr en el mismo momento que la prescripción y no se puede suspender o interrumpir por ningún acto. Transcurrido el término de caducidad, la Oficina pierde el derecho de investigar o inspeccionar a efectos de la determinación del débito del contribuyente.

La prescripción se refiere al pago del impuesto, y puede suspenderse o interrumpirse por algún acto documentado de la Oficina tendiente al cobro de la deuda.

El término de prescripción y de caducidad es de cuatro años, a partir del día siguiente al de la terminación del año fiscal en que el contribuyente haya debido pagar el impuesto.

II) Para el Contribuyente.

Todos los créditos y reclamaciones contra el Estado, de cualquier naturaleza u origen, prescriben a los cuatro años, contados desde la fecha en que pudieron ser exigibles.

IV.

RECURSOS CONTRA RESOLUCIONES DE LA OFICINA

Con respecto a los recursos del contribuyente contra las resoluciones de la Oficina Fiscal que estime lesivas a sus intereses, se pueden sintetizar en los siguientes términos:

En primer lugar tenemos la vía administrativa, para lo cual puede seguir uno de estos dos caminos a elección, pero con la advertencia de que iniciado uno de ellos no puede optar luego por el otro:

a) Recurso de revocación ante la misma Oficina y conjuntamente debe interponerse el jerárquico de apelación ante el Poder Ejecutivo (Consejo Nacional de Gobierno - Art. 317 de la Constitución).

b) Recurso de revocación ante la misma Oficina y conjuntamente debe interponerse el de Apelación ante el Consejo Honorario de la propia Oficina. Este Consejo está integrado por el Director de la Oficina y por representantes de comerciantes e industriales, y actúa como Juez de Alzada en estas circunstancias (arts. 46 y sig. de la ley 10.597 de 28 de diciembre de 1944).

La diferencia sustancial entre ambos regímenes es que el recurso ante el Consejo Honorario requiere el previo pago del impuesto reclamado y cierra la vía ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (por vencimiento del plazo constitucional). También se anota la mayor brevedad del recurso legal, aún cuando cabe consignar que disposiciones legales reglamentarias del texto constitucional limitan el plazo del recurso del art. 317 a 210 días (120 días para la sustanciación según la Constitución y 90 para los trámites previos para cada autoridad administrativa).

Cabe señalar, sin embargo, que el recurso constitucional permite al contribuyente —para el caso de que el Poder Ejecutivo rechaze la apelación— acudir, previa consignación de lo adeudado, ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, a los efectos de obtener la anulación o caída del acto administrativo impugnado a los fines de iniciar luego la acción judicial de reparación ante el Juez Letrado de Hacienda correspondiente. En cambio, de las resoluciones denegatorias del Consejo Honorario sólo cabe el recurso ante el Juzgado de Hacienda correspondiente, con el agravante de que algunos jueces se han declarado incompetentes (Hughes) para actuar en esta emergencia, por considerar derogado por la Constitución el régimen procesal de la ley 10.597.

En defensa de sus intereses, el contribuyente ha optado por presentarse ante la Oficina interponiendo conjuntamente los recursos previstos por la Constitución y la ley. En tales casos, la Oficina fiscal da curso únicamente al recurso constitucional.

Aún queda por citar el caso siguiente. Es indudable que la Oficina puede rever, modificar o anular en cualquier momento, de oficio o a petición de parte, sus decisiones. De manera que un contribuyente puede, aún después de los plazos de los recursos, solicitar de la Dirección la revisión de una decisión contraria a sus intereses. A este pedido de revisión, la Oficina puede negarse, pues el plazo está vencido; pero si le da curso, ha de surgir una resolución, y entonces se presenta la duda de si puede el contribuyente impugnarla en los términos de la ley o de la Constitución. Las opiniones están divididas pero la impresión predominante es de que puede.

APENDICE N° 1.

BALANCE FISCAL Y LA POSIBILIDAD DE SU ADAPTACION AL BALANCE COMERCIAL

Nosotros estamos acostumbrados en nuestras disciplinas científicas, a oír hablar de *Balance Comercial*. La aparición de los llamados impuestos a los Réditos y a los Beneficios Extraordinarios, ha dado relevante impulso doctrinario y práctico al concepto de *Balance Fiscal* o *Balance Impositivo*.

Cabe señalar, en primer lugar, que ambos persiguen finalidades distintas. Mientras uno, —el comercial— tiende a satisfacer en primer lugar las exigencias de cada titular de la empresa, el otro busca unificar bajo la regencia del Fisco, los procedimientos usuales para consagrar la situación y resultados de la explotación.

Visto el confusionismo que esas diferencias crean en los comerciantes e industriales corresponde analizar hasta qué punto pueden las mismas ser eliminadas.

Es preciso para ello, en primer lugar, ajustar las disposiciones legales al sentido económico de la materia tratada. Así, por ejemplo, puede en nuestra legislación darse un paso adelante en cuanto a la consideración fiscal de la ganancia (para el impuesto a las Ganancias Elevadas), frente a lo que técnicamente cabe considerar como un incremento patrimonial. Igualmente cabe revisar todas las excepciones tributarias en razón del sujeto u objeto.

En cuanto a la determinación de la ganancia fiscal y su concordancia con la ganancia comercial, es fundamental recordar aquí el distinto tratamiento que se les da en uno y otro caso a las amortizaciones, bien sea en el método adoptado, en la vida útil asignada a los bienes o aún en la distinta determinación de los bienes a amortizar y, en algunos casos, del valor amortizable.

Sustanciales diferencias se advierten, asimismo, en los criterios adoptados para la valuación de inventarios, —flexibles y multiplicados al extremo

en el Balance Comercial— rígidos y constreñidos a pocos sistemas en el Balance Fiscal.

Se constatan distintos tratamientos en el problema de las reservas, así como en el de los gastos deducibles para obtener las ganancias, severamente controlados por el Fisco, y, por el contrario, obligatoriamente considerados en su totalidad por los particulares en sus Balances de Resultados, (caso de los sueldos de los socios, aguinaldos, deudores incobrables, operaciones en moneda extranjeras, etc.).

Fiscalmente corresponde señalar el problema referente a las revaluaciones de activo, teóricamente admitidas por la doctrina bajo ciertas condiciones, y en absoluto desconocidas por el Fisco. Sobre este punto es indudable que la discusión ha desbordado el mero aspecto fiscal para constituir un elemento de apasionante interés en la Ciencia Contable contemporánea. Reconociendo la potestad del comerciante industrial para proceder a la revaluación de sus bienes activos, —con todas las ventajas y desventajas que ello supone— no es menos cierto que el Fisco ha reconocido en muchos países y en cierto aspecto, la existencia de ellas, aún cuando somtiéndola en general a una nueva carga tributaria.

Concretando sobre lo expuesto, debe señalarse que:

a) las diferencias entre el Balance Fiscal y el Balance Comercial obedecen fundamentalmente a las distintas finalidades de uno y otro;

b) podrían atenuarse las mismas en lo que se refiere al concepto de beneficio, acercando el mismo en su igual consideración por el Fisco y el contribuyente;

c) aún en este terreno se advierten diferencias de fondo que muy difícilmente se podrán subsanar satisfactoriamente;

d) en cambio, es posible zanjar aquellas que emanan de errores técnicos cometidos por las empresas en su contabilidad y las derivadas del excesivo celo fiscal;

e) la esencia de la unificación radica en acercar ambos balances a la realidad económica de los actos de gestión de los que derivan las oscilaciones patrimoniales que aquellos deben relevar. Alguien ha dicho que las “normas fiscales debieran tener siempre la elasticidad necesaria para permitir su adaptabilidad a la dinámica de la economía de las empresas”.

APENDICE N° 2.

RELACION ENTRE LAS SOCIEDADES ANONIMAS Y LA OFICINA DE RECAUDACION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS ELEVADAS.

Las sociedades anónimas están gravadas con diversos impuestos recaudados por la Oficina de Ganancias Elevadas:

- 1) a las ganancias elevadas;
- 2) sustitutivo del de herencias;
- 3) y otros, según su actividad, etc.

Pero aparte de esta relación fiscal, existe entre las Sociedades Anónimas y la Oficina de Ganancias Elevadas una relación que deriva de la forma jurídica de esta clase de empresas, pues todas las Sociedades Anónimas están “sujetas a la vigilancia y fiscalización” de la Oficina.

Las disposiciones legales sobre ese control, pueden resumirse así:

I) Decreto 18/12/47. Obtenida la autorización para funcionar, dada por el Poder Ejecutivo, las Sociedades Anónimas deben cumplir ciertos *REQUISITOS* ante la Oficina:

- 1) comunicar su domicilio;
- 2) justificar que se han inscripto los estatutos en el Registro Público de Comercio y se han publicado según las disposiciones legales;
- 3) comunicar y justificar que se han suscripto e integrado, dentro del plazo dado por el Poder Ejecutivo, los mínimos de capital exigidos por la ley N° 2.230 de 2/6/893;
- 4) depositar los estatutos definitivos,
- 5) comunicar los nombres de los Directores y Síndicos.

II) Decretos 18/12/47 y 20/9/55. Las Sociedades Anónimas deben realizar *ASAMBLEAS* ordinarias anuales, dentro del plazo fijado por los estatutos, no estando facultadas la Oficina de Ganancias Elevadas para conceder prórrogas al mismo.

El control de la Oficina se concreta en tres momentos distintos de la Asamblea:

A) *Precedente*. La Convocatoria a Asamblea, deberá ser publicada en el Diario Oficial.

Sin embargo, la falta de publicación de las convocatorias, no impide la realización de asambleas en las cuales esté representada la totalidad del capital social, en Sociedades Anónimas cuyos estatutos prevean este caso; pero, de cualquier manera, es necesario dar conocimiento previo y escrito a la Oficina, con —por lo menos— 48 horas de anticipación.

B) *Durante*. La Oficina de Ganancias Elevadas debe estar representada en todas las asambleas que realicen las Sociedades Anónimas y cuidar de que se cumplan las formalidades legales, reglamentarias y estatutarias.

Para ello, el Inspector que concurra a la Asamblea, requerirá la exhibición de:

- 1) las publicaciones de la convocatoria,
- 2) las acciones o certificados supletorios de su depósito en Bancos,
- 3) los poderes de los representantes de accionistas,
- 4) el libro Registro, donde se anotan los accionistas inscriptos, sus acciones y votos que les corresponden,
- 5) el Libro Inventario, donde debe estar anotado el balance general a considerarse en la Asamblea,
- 6) declaración de capital autorizado, suscripto e integrado al día de la Asamblea.

Además, el Inspector verificará la veracidad de las inscripciones, las que comparará con el número de acciones o certificados, y la existencia del quórum necesario para realizar la Asamblea.

Debe firmar, finalmente, el Registro de Asistencia.

C) *Posterior*. Dentro del mes siguiente a cada Asamblea, las Sociedades Anónimas deben enviar a la Oficina de Ganancias Elevadas:

- 1) Copia fiel del Registro de Asistencia y copia autenticada del acta,
- 2) memoria, balance y cuenta de ganancias y pérdidas,
- 3) nombres y duración de los Directores y Síndicos.

III) *VISACION DE BALANCES*. “Las Sociedades por acciones” —entre ellas las anónimas— estarán obligadas a publicar en el Diario Oficial, el balance general, estado de pérdidas y ganancias y proyecto de distribución de utilidades, dentro de los 150 días de cierre del ejercicio, previa visación de la Oficina de Recaudación del Impuesto a las Ganancias Elevadas (art. 74, ley 11.924 de 27/3/53 y art. 12, ley 12.080 de 11/12/53.

Según criterio de la Oficina no es necesario que estos documentos hayan sido aprobados previamente por la Asamblea de accionistas.

A la Oficina debe presentarse:

- 1) balance general sintético,
- 2) balance general analítico,
- 3) estado de ganancias y pérdidas sintético,

- 4) estado de ganancias y pérdidas analítico,
- 5) proyecto de distribución de utilidades,
- 6) el libro rubricado donde estén copiados estos documentos (en Montevideo y Paysandú o una constancia jurada en los mismos, de haberlos copiado en un libro rubricado (en los demás departamentos).

IV) *CERTIFICADOS FISCALES*: (Art. 37, ley 12.276 de 10/2/56, y arts. 1, 2 y 3 del decreto reglamentario de 1/8/56.

Las Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada no podrán distribuir utilidades, cualquiera sea su naturaleza y forma, a título definitivo o provisorio, sin obtener previamente certificación de haber cumplido con sus obligaciones tributarias, ante las siguientes oficinas:

Dirección Gral. de Impuestos Directos; Dirección Gral. de Impuestos Internos; Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Industria y Comercio, Oficina de Recaudación del Impuesto a las Ganancias Elevadas, Asignaciones Familiares. “Existirá distribución de utilidades toda vez que esa distribución sea aprobada con carácter provisorio o definitivo, por el órgano estatutario o legalmente competente”.

“El incumplimiento de esta obligación se sancionará la primera vez con una multa equivalente al 50 % del tributo impago. Las reincidencias serán penadas con una multa igual al tributo impago. La sanción establecida en este artículo, alcanza personal y solidariamente a los Directores responsables, Administradores y representantes”, y será aplicada por la Oficina.

“La certificación contendrá la constancia del pago de los tributos exigibles a la fecha de distribución de utilidades, según declaración jurada del contribuyente o liquidación practicada por la Oficina. En caso de haber recurrido el contribuyente contra una resolución definitiva de la Oficina” —que pone a su cargo una obligación impositiva— deberá consignar el importe de la misma para que se le expida el certificado. En los casos en que se hubiera omitido la presentación de declaraciones juradas, la certificación no podrá ser extendida”. La certificación también “comprenderá el importe que “el contribuyente debiere, o en su caso, los importes liquidados por la oficina de recaudación, más multas, recargos e intereses”.

“La certificación” “deberá ser extendida dentro de los 20 días de solicitada”, de lo contrario, “las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada podrán proceder a la distribución de utilidades, prescindiendo de aquella documentación”.

V) “Las sociedades” — entre ellas, las anónimas— “obligadas al *PAGO DE LOS IMPUESTOS*; Sustitutivo del de Herencias, Legados y Donaciones y a las Ganancias Elevadas;; “presentarán conjuntamente las declaraciones juradas y recaudos correspondientes a las liquidaciones de ambos impuestos”. “La Oficina de Recaudación podrá autorizar la presentación de dichas declaraciones y/o recaudos por separado, cuando así lo estime conveniente” (art. 1, decreto 20/9/55).

APENDICE N° 3

BIBLIOGRAFIA.

- POSADAS BELGRANO: "Impuesto a los beneficios extraordinarios". Año 1951.
- BELLAGAMBA: "Legislación y jurisprudencia impositiva". Año 1952.
- CENTRO DE ESTUDIANTES DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION (CECEA): "Ganancias elevadas, sustitutivo del de herencias, artículos suntuarios". Año 1954.
- VALDEZ COSTA-PEIRANO FACIO: "Boletín del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario".
- REVISTA DE ECONOMIA: N° 6-1948, pág. 805.
- REVISTA DEL COLEGIO DE CONTADORES: N° 1-1947, pág. 5; N° 3/4-1947, págs. 59 y 69; N° 2-1945, pág. 95.
- LOPEZ VARELA: "El impuesto a los beneficios extraordinarios". Buenos Aires.
- REVISTA SELECCION CONTABLE: debe tenerse presente que se refiere, en todos los casos de citas, a la legislación argentina). N° 19, pág. 66; N° 2, pág. 130; N° 17, pág. 387; N° 20, pág. 147; N° 15, pág. 331; N° 26, pág. 98; N° 22, pág. 300; N° 24, pág. 454; N° 25, pág. 57 N° 32, págs. 163 y 157; N° 35, pág. 399; N° 42, pág. 489; N° 39, pág. 202; N° 43, pág. 50.
- BOLETIN DE LA OFICINA DE RECAUDACION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS ELEVADAS: Años 1950, 1951, 1952, 1953, 1954, 1955 y enero, febrero y marzo de 1956.
- PUBLICACIONES DEL INSTITUTO DE LA HACIENDA PUBLICA: Cuaderno N° 15: "El concepto de empresa en el impuesto a las ganancias elevadas". — "El impuesto a las ventas en el Uruguay". Cres. Edison Gnazzo y Luis Oliver. — Cuaderno N° 13: "La fiscalidad uruguaya en el último decenio". Cres. Juan Azzini y Edison Gnazzo.

TECNICA FISCAL DEL IMPUESTO A LAS VENTAS Y TRANSACCIONES (1)

I - GENERALIDADES

Se ha seguido en este trabajo el orden del cuestionario formulado al respecto por les "Archives Internationales de Finances Publiques". Sin embargo es menester expresar que para dar una idea completa del régimen existente en el Uruguay y para mantener a la vez una estructura lógica en el tema, se ha creído del caso establecer algunas consideraciones que veces pueden no coincidir específicamente con los principios acordados.

Cabe indicar que el cuestionario se refiere a todos los impuestos percibidos en ocasión de un contrato sinalagmático de venta comercial; se refiere así también a los impuestos sobre la cifra de los negocios propiamente dichos.

En tal sentido se ha de comenzar por decir que por fuera del régimen del impuesto a las ventas o similares, existen actualmente en nuestro país impuestos a las transferencias, según el siguiente detalle:

a) Impuesto del 10 % sobre todas las transferencias de productos agropecuarios (compra-venta de ganado en pie, lanas y cueros, cereales y granos, leche, excepto la destinada al consumo, frutas, legumbres, etc.). Se paga por mitades entre el comprador y el vendedor.

b) Impuesto de abasto. Es otra modalidad del impuesto a la cifra de negocios. El régimen aplicable varía según los departamentos y normalmente se paga por el abastecedor o comprador de carne en Tablada o en locales de comercialización. Estos impuestos se destinan en su casi totalidad a los gobiernos locales.

c) Impuesto a las exportaciones. Son impuestos parciales a la cifra de los negocios o a las ventas y gravan las exportaciones de lanas, etc., y se

(1) Trabajo realizado en abril de 1957 por el Ayudante Técnico del I. H. P. Cr. Edison Gnazzo con la colaboración del Inspector de la Oficina de Ganancias Elevadas Sr. Luis Oliver y enviado para su publicación en el 2º volumen de los "Archives Internationales de Finances Publiques" de Bruselas.

destinan en su casi totalidad a las Cajas de Compensaciones por Desocupación.

d) Impuestos a las cifras de los negocios bancarios. Existen varios impuestos que gravan las colocaciones, depósitos, cheques, giros del y al exterior, créditos en cuenta corriente.

e) Existen varios impuestos que gravan las transferencias de inmuebles a título oneroso. Así tenemos el impuesto de plus valía en ocasión de la venta, a una tasa del 10 % sobre la diferencia de precios de venta o la diferencia mayor entre el aforo y el precio de venta según los casos. Tenemos también el llamado Impuesto Universitario que grava todas las transferencias de inmuebles a título oneroso a una tasa del 50 ‰ sobre el valor de aforo. Asimismo existe un impuesto similar sobre las transferencias de inmuebles rurales del 15 ‰ que se calcula sobre el precio de la enajenación.

f) Finalmente corresponde citar el impuesto que grava las transferencias de empresas, el que se calcula a tasas del 15 ‰ y 50 ‰ según los casos, sobre el precio de la operación o el valor del Activo ajustado de acuerdo a las leyes y reglamentaciones.

1. — La imposición a las ventas de la industria y el comercio tiene su primer antecedente de importancia en el régimen impositivo uruguayo, en la ley N° 6.962, de 6 de octubre de 1919, que creó, como Instituto del Estado, la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Empleados y Obreros de Servicios Públicos. El art. 8° de esta ley grava con un impuesto de 1 a 3 % el importe bruto de los servicios prestados por las distintas empresas comprendidas en la ley y está afectado al Fondo de la Caja de Jubilaciones, entidad que sirve pasivamente a los empleados de la Industria y Comercio, una vez finalizada su vida productiva.

Se trata de un impuesto al consumo, pues queda a cargo de quienes utilicen los servicios alcanzados por el impuesto pero no tiene ningún carácter finalista, sino que responde únicamente a razones fiscales. En la actualidad carece casi de entidad como recurso fiscal por cuanto en muchos gremios ha sido substituído por otras formas de tributación, y por lo demás, la nacionalización de la mayoría de las empresas de servicios públicos existentes en el país, ha aparejado otras formas de contribución a los Fondos de Jubilaciones correspondientes.

2. — Posteriormente, por la ley N° 8.271 de 16 de agosto de 1928, y con igual destino que el anterior, fue creado un impuesto del 3 ‰ sobre las entradas brutas resultantes de las ventas, que realizaren o servicios que prestaren las empresas cuyo personal pudiera acogerse a los beneficios jubilatorios.

A diferencia del anterior, este gravamen es de cargo de las empresas responsables, si bien tampoco reconoce una finalidad económica o social, sino simplemente buscaba dotar de un recurso permanente al Instituto favorecido. Por una disposición posterior, este tributo puede ser substituído

en los gremios en que las dificultades de contralor impidan su correcta fiscalización o la encarezcan en demasía, por un impuesto del 2 % sobre los sueldos y salarios abonados por las empresas responsables.

En la actualidad, el área de imposición es muy restringida, por cuanto actualmente están gravadas con el 3 ‰ las ventas de los productos ganaderos o agrícolas, determinados artículos de primera necesidad, las exportaciones en general, las ventas de los pequeños productores o artesanos, etc. Están exoneradas del pago las siguientes ventas:

a) Artículos importados y los fabricados en el país, gravados con el impuesto a las ventas y transacciones.

b) La reventa de los artículos anteriores, salvo los de primera necesidad. En este caso entrarían ramos como los de tienda, mercería, ferreterías, mueblerías, etc.

c) Vinos comunes y secos, bebidas alcohólicas en general, vinos finos, licorosos, especiales y vermuth, cámaras y cubiertas, tabacos, etc.

De acuerdo a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes existen artículos exonerados tanto del impuesto del 3 ‰ como del impuesto a las ventas y transacciones que veremos seguidamente; (ventas, citadas en los apartados b) y c), es de destacar, sin embargo, que se trata de un tributo —dentro del área de gravabilidad— de carácter general, incidiendo en todas las etapas de comercialización. No obstante, por las causas señaladas, tampoco tiene una importancia fiscal o económica significativa.

1º) *Fecha de creación.*

El impuesto denominado a las Ventas y Transacciones se creó por Ley 10.054 del 30 de setiembre de 1941.

2º) *Circunstancias que habiendo acompañado su creación lo hayan motivado.*

a) *Fines.*

En el año 1941, los déficit financieros acumulados hasta 1940 y el previsible para 1941, obligaron al Poder Ejecutivo a encarar una serie de medidas para enjugar tales déficits y lograr el equilibrio presupuestal. En Mensaje enviado a las Cámaras el 14 de abril de 1941, se señalaba que el único camino para solucionar esa difícil situación financiera, fuera de llevar a cabo las mayores restricciones dentro de las normas que resultaren lo menos lesivas posibles para la Administración y la economía general del país, era la creación de nuevos impuestos.

La especial situación económica del momento, caracterizada por una crisis de producción de los mercados extranjeros y dificultades en los medios de transporte, había originado un desplazamiento de la demanda interna de los productos extranjeros a los nacionales y entendió el Poder Ejecutivo,

que ese desplazamiento del consumo, debía y podía tener un desplazamiento correlativo en materia de nuevos impuestos. El resumen, y entre otros recursos contenidos en el Proyecto de Ley, el Mensaje incluía un impuesto interno que gravaba las ventas de los productos nacionales y sus similares extranjeros. El impuesto, en la forma propuesta por el Ejecutivo levantó resistencias entre los industriales, que argumentaban su dificultad de aplicación y fiscalización; en sustitución del arbitrio propuesto a las Cámaras, sugirieron un impuesto a todas las ventas de la industria y el comercio a la tasa del $7 \frac{1}{2} \text{‰}$; el Poder Ejecutivo hizo suyo el proyecto pero modificó el alcance del tributo —liberando de imposición a ciertos artículos considerados de primera necesidad— y elevando en su lugar la tasa al 12‰ .

En definitiva, y luego de que en las Cámaras se estableciera el principio de la no repetición del gravamen y se restringiera aún más el área impositiva, se sancionó un impuesto interno del 15‰ sobre las entradas provenientes de todas las ventas que se realicen por la industria o por el comercio “que se cobraría de forma que incidiera sobre una sola de las etapas de que es objeto la negociación de cada mercadería, siendo percibido totalmente del importador, fabricante o productor”.

Este impuesto vino a sustituir los gravámenes creados por las leyes N° 9.821, de 28 de abril de 1939, y N° 9.892 de 1° de diciembre de 1939, que gravaban con la tasa del 1‰ y el $\frac{1}{2} \text{‰}$ las ventas realizadas por las industrias protegidas por el Estado y que a diferencia del nuevo impuesto, se aplicaban en todas las etapas de comercialización de los artículos afectados por los tributos, sobre el valor agregado.

b) *Duración.*

En ningún momento de la tramitación del impuesto se desprende la idea de que se tratara de un impuesto transitorio, sino que se creó con una finalidad netamente fiscal y en tal sentido pasó a constituir de inmediato uno de los pilares de nuestro sistema tributario.

3°) *Actualmente el impuesto sigue las mismas grandes líneas generales, es decir reviste el mismo espíritu que cuando se creó? Si no es así, exponer las grandes fases por las que ha pasado.*

En efecto, el impuesto conserva actualmente las grandes líneas generales que tenía a la fecha de su creación.

4°) *Indicar el espíritu general actual de este impuesto.*

Dentro de las dos modalidades clásicas de impuesto a las ventas (general o que grava todas las etapas de comercialización y parcial) nuestro legislador se ha inclinado por el sistema parcial, estructurando un régimen muy semejante al que existe en Grecia.

Se trata en efecto de un impuesto que al tenor de la ley “se cobrará en forma que incida sobre una sola de las etapas de que es objeto la negociación de cada mercadería, siendo percibido totalmente del importador, fabricante o productor”.

No constituye pues un tipo de impuesto percibido en cascada o tipo bola de nieve, sino que grava una vez y solamente una vez la negociación de una misma mercadería.

Con respecto a las especificaciones contenidas en el cuestionario cabe analizar por separado cada una de esas alternativas. No puede considerarse un impuesto a la fabricación, pues si bien es cierto que grava la producción nacional, al imponer la importación extiende su campo de aplicación al sector comercial.

No constituye tampoco un impuesto al consumo, por cuanto si bien es posible que incida en el consumo por el fenómeno económico de la traslación progresiva, es indudable que al contribuyente percutido o contribuyente de derecho no es el consumidor.

Tampoco puede entenderse que se trate de un impuesto sobre el valor agregado, elemento fundamental para caracterizarlo en tal sentido. A este respecto cabe expresar que se desprende claramente de la ley y de las reglamentaciones que se grava una sola vez la mercadería pero toda transformación, cambio o diferencia que se produzca en la misma, implica la aplicación del impuesto sobre el precio de venta total.

En fin no es un impuesto directo sobre los beneficios de la actividad industrial, comercial o profesional, por qué en primer lugar se trata de un impuesto indirecto y luego por que no toma en consideración la circunstancia de que existan beneficios en la explotación.

Para dilucidar con carácter general el punto cabe tener en cuenta diversas clasificaciones positivas de impuestos existentes en nuestro país y advertir la ubicación que ha tenido en ellas:

Así en la clasificación de los ingresos públicos del Ministerio de Hacienda del año 1950 se le incluye entre los impuestos, en el sub-rubro “Impuestos sobre la actividad industrial, comercial y profesional”. Esta clasificación toma en cuenta la percusión del tributo. Igual criterio se ha seguido en la clasificación de impuestos realizado por el Instituto de la Hacienda Pública en su trabajo “Fiscalidad Uruguaya en el último decenio” realizado en 1956.

En la clasificación presupuestal de los ingresos públicos (ley 10.603 de 23 de febrero de 1945) se le considera entre los impuestos indirectos.

El Ministerio de Hacienda en 1944 en una publicación lo incluyó entre los ingresos impositivos y dentro de estos —atendiendo al impacto inicial de la carga— lo clasificó en el capítulo de “Impuesto a las Ventas, Actos y Negocios”.

La Facultad de Ciencias Económicas en una clasificación realizada

en 1940 lo considera dentro de los impuestos indirectos, en el Capítulo "Sobre los actos y negocios".

En concreto podemos concluir diciendo que se trata de un impuesto indirecto y real, que percute sobre la actividad industrial, comercial y profesional.

5º) *Por qué procedimiento jurídico y constitucional ha sido creado y modificado este impuesto?*

El principio de derecho fiscal "nullum tributum sine legge" tiene aplicación en nuestro régimen positivo. Así la constitución vigente de 1952 establece expresamente en el inc. 4º del art. 85 como competencia de la Asamblea General la de "establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos, su distribución, el orden de su recaudación e inversión y suprimir, modificar o aumentar las existentes". Asimismo la parte final del art. 86 establece que "Toda otra Ley que signifique gastos para el Tesoro Nacional deberá indicar los recursos con que serán cubiertos...".

Finalmente el art. 87 determina que "Para sancionar impuestos se necesitará el voto conforme de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara".

Ese régimen era el existente en las constituciones de 1934 y 1942. Las constituciones de 1830 y 1919 requerían mayoría simple de votos.

Con respecto a la iniciativa para la creación de impuestos la evolución constitucional ha sido esta:

Constitución de 1830: Cámara de Diputados.

" de 1919: Cámara de Diputados y Consejo N. de Gobierno

" de 1934-42-51: Poder Ejecutivo y Poder Legislativo.

Con base en lo anteriormente expuesto cabe anotar que el impuesto que tratamos fue creado por la ley N° 10.054 de 30 de setiembre de 1941, sufrió diversas modificaciones a través del tiempo, siendo de señalar especialmente las introducidas por las leyes N° 10.056 de 8 de octubre de 1941 (exoneraciones y normas de contralor) N° 10.069 de 17 de octubre de 1941 (régimen especial para los importadores), N° 10.604 de 23 de febrero de 1945 (aumento de tasas, cambio del destino del impuesto, creación de un impuesto complementario a las ventas suntuarias) N° 10.756 de 27 de julio de 1946 (las funciones de cobro del impuesto pasan de la Dirección General de Impuestos Internos a la Oficina de Recaudación del Impuesto a las Ganancias Elevadas) N° 10.942 de 25 de setiembre de 1947 (normas sobre procedimientos de cobro y sanciones), N° 10.959 de 28 de octubre de 1947) crea nuevamente el impuesto del 3 ‰ para las operaciones exceptuadas del pago del impuesto a las ventas y transacciones), N° 11.490 de 18 de setiembre de 1947) crea nuevamente el impuesto del 3 ‰ para las operaciones exceptuadas del pago del

impuesto a las ventas y transacciones), N° 11.490 de 18 de setiembre de 1950 (normas sobre prescripción, contencioso, regímenes especiales para las industrias gráficas, etc.) N° 11.924 de 27 de marzo de 1953 (modificación de tasa, exoneraciones, etc.), y N° 12.276 de 10 de febrero de 1956 (modificación de tasa, exoneraciones, etc.).

Se han dictado asimismo una gran cantidad de decretos reglamentarios atinentes fundamentalmente al régimen de fiscalización y recaudación del impuesto.

II - MODALIDADES TECNICAS

1º) *Es un impuesto del Estado o de los gobiernos locales? Si tal tipo de impuesto existe en varios Estados, exponer separada y sucesivamente sus regímenes.*

Se trata de un impuesto nacional, con tasas actuales del 45 % y 65 % según los artículos de que se trate. La ley de 23 de febrero de 1945 estableció que el 10 % de la recaudación (en aquel momento regía la tasa del 30 %) se entregaría por el Estado a la Caja de Jubilaciones de la Industria y Comercio, organismo descentralizado de carácter paraestatal que atiende finalidades sociales.

2º) *Sujetos del impuesto. Principios y excepciones.*

El sujeto activo lo es indiscutiblemente el Estado.

Como sujetos pasivos la ley distingue tres tipos: importador, fabricante y productor. La ley agrega expresamente que "el impuesto será percibido directamente de ellos". En los mismos se confunden las características de sujetos pasivos con los de responsables del impuesto.

A los efectos de definir claramente dichos sujetos, las reglamentaciones han establecido al respecto los siguientes principios:

Importador. Es el comerciante, industrial, fabricante o productor que a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros, introduzca al país mercaderías, productos o materiales gravados por el impuesto (decreto 22 de mayo de 1945).

Fabricante y Productor. Son los que manufacturan, modifican, preparan o terminan productos o materias primas naturales y a los que transforman las materias primas, mercaderías u otros elementos básicos, en otras mercaderías de forma, consistencia, índole o aplicación distinta.

También se entienden por tales a los que, por su cuenta, encarguen a terceros la ejecución de cualquiera de esos trabajos (art. 5, ap. A, inc. 2 decreto 22 de mayo de 1945).

Son responsables del pago del impuesto, los escribanos, contadores,

y funcionarios que intervengan en la enajenación, disolución o liquidación de sociedades industriales o comerciales.

3º) *Materia imponible.*

a) *Principios y definición.*

La ley de 30 de setiembre de 1941 en su art. 2 establece:

“Créase un impuesto interno del 15 ‰ sobre las entradas provenientes de todas las ventas que se realicen por la industria o por el comercio”. Más adelante agrega: que “el gravamen se aplicará sobre el precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente, extendido por las personas obligadas al pago del impuesto”.

Los decretos de 31 de octubre de 1941 (art. 9) y de 22 de mayo de 1945 (art. 11) han clarificado estos conceptos determinando que la liquidación del impuesto sobre las entradas se calculará sobre todos los ingresos en efectivo o medios de pago equivalentes y sobre las transferencias de fondos o depósitos bancarios efectuados a favor del contribuyente que sean originados por ventas sometidas a imposición.

El impuesto grava pues las *entradas*, es decir el ingreso en dinero, que viene a constituir el hecho generador del impuesto. La materia imponible está constituida por el precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente. Cabe hacer notar que la ley N° 10.069 de 17 de octubre de 1941 dispuso que el Poder Ejecutivo podía, por vía de reglamentación, percibir el impuesto del 15 ‰ sobre el valor ficto o presuntivo de las ventas. Bajo este régimen se autorizaron muchos casos para proceder a la liquidación del impuesto por ese camino.

Por vía de reglamentación (decreto 18 de setiembre de 1942) se aplica también este impuesto a los arrendamientos de obras, constituyendo la materia imponible el importe del trabajo realizado.

Es interesante señalar, respecto a la posición de las operaciones realizadas bajo la forma de arrendamiento de obra y similares, que la jurisprudencia administrativa ha formado el siguiente criterio:

1º) Arrendamiento de obra; es decir, poniendo en su industria el arrendador elementos propios, pero por encargo de terceros: la posición fiscal es que debe pagarse el impuesto por el arrendador de obra sobre el precio percibido por el arrendamiento.

2º) Arrendamiento de servicio; es decir, fabricando el arrendador por cuenta de terceros con elementos y materiales suministrados por éste; la operación señalada no genera el impuesto, el que eventualmente se adeudará por el arrendatario, si este vendiera la mercadería fabricada.

3º) Arrendamiento de obra y servicio; es una situación mixta, en que el impuesto se adeuda por el arrendador por la parte de arrendamiento

de obra, y por el arrendatario, al vender la mercadería confeccionada con algún elemento por el suministrado, por el total del precio de la venta.

b) *Método de evaluación.*

Se deja a elección del contribuyente uno de estos dos sistemas: tomar los ingresos mensuales de Caja o bien el total de ventas del mes.

c) *Exoneraciones y regímenes especiales.*

Las exoneraciones podemos clasificarlas en varios grandes grupos:

1) *Razones de justicia impositiva.*

Existen artículos gravados con otros impuestos en la ley N° 10.054 de 30 de setiembre de 1941 que por ese hecho quedaron expresamente exonerados del pago del impuesto a las ventas y transacciones y ellos han sido enumerados en el art. 5, Inc. A del decreto de 31 de octubre de 1941 y en el art. 7 del decreto de 22 de mayo de 1945, pudiendo mencionarse en esta situación a las bebidas alcohólicas en general, vinos comunes y secos, vinos finos, licorosos, especiales y vermouth, cámaras y cubiertas para automóviles, ómnibus y camiones, material de recauchutaje, tabacos y cigarrillos salvo los toscanos, cigarros de hoja y habanos. También cabe agregar a esa lista la nafta, el gas oil, el diesel oil y el alcohol en ciertas condiciones.

2) *Razones de política económica.*

a) Las ventas de diversos organismos estatales y especiales exonerados por sus leyes orgánicas del pago de impuestos (casos de la UTE, ANP, Frigoríficos Nacionales, Cooperativas Agropecuarias, etc.). A ellas deben agregarse las ventas de artículos destinados a reparaciones navales, construcciones de aeronaves, aerodromos, etc.

b) También se exoneran las ventas de productos ganaderos, agrícolas y frutos del país en general no industrializados.

c) Igualmente están exoneradas las exportaciones en general.

d) También las ventas de Títulos de Deuda Pública.

e) De acciones y valores.

f) Las operaciones bancarias.

g) Los servicios de las empresas telegráficas y telefónicas.

h) Finalmente por ley 11.333 de 14 de setiembre de 1949 (art. 4) se agregaron las ventas de materiales, artículos y artefactos que se emplean en la industria de la construcción.

i) Las exportaciones en general.

3) *Razones de política social.*

a) Se exoneran las ventas de los artículos de primera necesidad taxativamente enumerados en la ley de creación del impuesto. A este respecto cabe hacer notar que la ley N° 11.924 de 27 de marzo de 1953 aumentó la tasa del impuesto del 3 % al 5 % estableciendo que ese aumento no regiría — además de las exoneraciones legales existentes— para una serie de artículos que se mencionaban en la misma ley y cuya nómina se amplió en la ley 12.080 de 11 diciembre de 1953. Ese criterio subsistió cuando la ley 12.276 de 10 de febrero de 1956 elevó la tasa del 5 % al 6 ½ % estableciéndose entonces que pagarán el 4 ½ % los artículos beneficiados con la bonificación del 2 % en la ley 11.924 ya mencionada.

Es decir —concretando— que muchos artículos de primera necesidad están exonerados del impuesto y otros (los de las leyes de 27 de marzo y 11 de diciembre de 1953) pagan actualmente la tasa del 4 ½ %.

b) Finalmente cabe expresar que están exoneradas las ventas de los pequeños productores o artesanos, es decir los que tienen ventas inferiores a \$ 10.000.— anuales (decreto 22 de mayo de 1945).

c) Así como los servicios que realizan las empresas de transporte colectivo de pasajeros.

4) *Razones de política cultural.*

Se exoneran las ventas de diarios, periódicos, revistas, y libros de uso docente.

Regímenes especiales.

Las dificultades para la avaluación de la materia imponible en ciertos tipos de negocios, ya sea por la diversidad de artículos, por la coexistencia de operaciones gravadas y exentas, etc., ha determinado la concesión por vía legal, o simplemente administrativa (la ley faculta a la Administración en ese sentido), de distintos regímenes fictos de avaluación, que generalmente se basan en porcentajes de las ventas totales, aunque existen algunos de trámites más complejos, en los que se tienen en cuenta las compras en plaza, porcentajes de utilidad en las ventas imponibles y exentas, etc. A título ilustrativo, se señalan algunos de estos regímenes generales fictos de avaluación del monto imponible:

a) Industria Gráfica. Precio real de las materias primas que importe —según factura de origen— y con exclusión del papel para diarios, más el importe de los derechos aduaneros y portuarios y un porcentaje ficto de utilidad del 15 %.

b) Farmacias. Porcentaje ficto del 10 % y 25 % de sus ventas totales, según se trate, respectivamente de establecimientos comunes o de sociedades mutualistas.

c) Importadores mayoristas de almacén. Sobre el total de artículos cuya venta está sujeta al tributo, importados en el mes anterior, valuados a su precio regular de venta al detallista.

d) Ferreterías, Bazares y Anexos. Monto total de ventas, deduciendo compras netas en plaza de artículos que no sufran modificación previa a su venta, aumentando el importe deducido en un 40 % ficto por concepto de utilidad bruta de intermediación.

e) Confiterías. Importe total de las adquisiciones de mercaderías y materias primas, más un porcentaje del 30 %.

Sin perjuicio de los regímenes especiales de determinación del monto imponible, la Oficina Recaudadora del impuesto está facultada para conceder regímenes especiales a los contribuyentes que así lo soliciten y para fijarlos de oficio en casos que la fiscalización y contralor sean particularmente difíciles.

4º) *Cálculo del impuesto.*

a) *Deducciones.*

El impuesto se calcula según dijo antes sobre el precio neto de venta. De total de ventas imponibles se pueden distinguir tres tipos de deducciones según la reglamentación:

1) El precio neto de venta de los productos eximidos, siempre que no sufran transformación alguna.

2) Se permiten deducir las devoluciones hechas por los compradores.

3) Las bonificaciones o descuentos hechos a los compradores según los usos corrientes en el comercio, que se facturen y contabilicen en libros rubricados. Cabe establecer que se permite la deducción de las ventas realizadas a deudores considerados legalmente incobrables.

Se debe agregar que estas deducciones no se permiten en el caso de que el impuesto se liquide sobre el valor ficto o presuntivo de las ventas. No se permite tampoco la deducción del impuesto.

b) *Tarifas.*

La evolución en las tasas del impuesto ha sido la siguiente:

Ley 30/9/41: Tasa única, proporcional, del 15 ‰.

Ley 23/2/45: Tasa única, proporcional, del 30 ‰.

Ley 23/3/53: Se establecieron dos tasas:

Una genérica, proporcional, del 50 ‰.

Otra, proporcional, del 30 ‰ para determinados artículos de primera necesidad mencionados expresamente en la misma ley, los que seguirían tributando pués a la tasa vigente hasta entonces.

Ley 10/2/56: Las ventas impuestas al 30 ‰ pagarán en adelante el 45 ‰. Y las que pagaban el 50 ‰ abonarán en lo sucesivo el 65 ‰.

5º) *Recaudación del impuesto.*

Las empresas deben declarar todos los meses las ventas sometidas a impuestos correspondientes al mes inmediato anterior, liquidando el impuesto en el mismo formulario de Declaración y abonándolo en el Banco de la República Oriental del Uruguay o en la propia Oficina Fiscal. En el interior del país se paga el impuesto en la Sucursal del Banco de la República O. del Uruguay.

6º) *Administración y Control.*

A partir de la ley de 27 de julio de 1946 esas funciones quedaron a cargo de la Oficina de Recaudación del Impuesto a las Ganancias Elevadas.

El régimen de contralor vigente puede sintetizarse en estos extremos:

- 1) Obligación de inscripción en el Registro de Contribuyentes.
- 2) Necesidad de llevar los libros exigidos por el Código de Comercio y conservar la documentación referente a los mismos.

Se contemplan registros especiales para aquellos negocios autorizados a liquidar el impuesto por fuera del régimen general.

3) Inspecciones de oficio o a solicitud de parte realizadas por la Oficina por medio de su personal especializado.

4) Obligación de obtener por los contribuyentes el certificado expedido por la Oficina con la constancia de estar al día en el pago del impuesto, en todo caso de enajenación, disolución o liquidación de establecimientos comerciales o industriales de cualquier naturaleza. En el testimonio que acredite ese hecho deberá agregarse dicho certificado, haciéndose responsable de ello también a los contadores, escribanos y personas que intervengan en estas operaciones.

Infracciones y Sanciones.

En el régimen legal del impuesto a las ventas en nuestro país, están configuradas las tres figuras clásicas del derecho tributario, a saber: multas, recargos e intereses.

La ley considera *defraudadores* a quienes omitan la presentación de Declaraciones Juradas o el pago de impuestos correspondiente a seis meses consecutivos (art. 67 ley 11.924 de 27 de marzo de 1953).

Como se puede apreciar es uno de los casos en que la mora prolongada se convierte en defraudación, dando motivo con ello a la aplicación de multas.

También se considera *defraudadores* (art. 40 ley 10.597 de 23 de diciembre de 1944) y serán pasibles de multas de una hasta cinco veces el impuesto quienes:

- 1) Presenten declaraciones juradas con datos falsos, o incompletos, o inadaptables al régimen de la ley y de sus reglamentos.

2) Quienes proporcionen a la Oficina de Recaudación informes inexactos, o exhiban libros y documentos que no reflejen la realidad de las operaciones de la empresa; y

3) Realicen actos de simulación o ocultación que tiendan a eludir en todo o en parte el pago del impuesto.

En cuanto a otras infracciones a la ley, reglamentos y/o disposiciones administrativas no previstas expresamente en la ley, serán penadas con multas de \$ 25.00 a \$ 500.00, que se duplicará en caso de reincidencia. Lo mismo rige para las infracciones en que incurran las Sociedades por acciones, a la ley, reglamentos y/o disposiciones administrativas y estatutarias, siempre que no tengan sanción especial (art. 72 ley 11.924 de 27 de marzo de 1953).

El pago del impuesto deberá realizarse mensualmente dentro de los 30 días siguientes al mes que corresponde. La falta de pago en término hábil será penada con un recargo del 1 % mensual sobre el importe del impuesto, hasta un máximo del 30 %, a partir del cual el recargo se sumará al impuesto adeudado y el total devengará el 6 % de interés anual.

Resumiendo tenemos pues caracterizadas las siguiente figuras:

Intereses. Se especifican para el caso previsto en el párrafo siguiente, así como también en las ocasiones en que el contribuyente —dentro del plazo legal para el pago— solicita a la Oficina ampliación del mismo.

Recargo. Luego de transcurridos 30 días del mes en que se devengó el impuesto corre un recargo del 1 % mensual hasta un máximo del 30 % (30 meses), a partir del cual el recargo se sumará al impuesto adeudado y el total devengará el 6 % de interés anual.

Multas. Castiga la defraudación en los casos previstos expresamente por la ley. Las multas varían entre 1 y 5 veces el impuesto defraudado y en ciertos casos se estiman en importes que oscilan entre \$ 25.00 y \$ 500.00 que se duplican en caso de reincidencia.

Con respecto a los recursos del contribuyente contra las resoluciones de la Oficina Fiscal que estime lesivas a sus intereses, se pueden sintetizar los mismos en los siguientes términos.

En primer lugar debe dirigirse a la vía administrativa, para lo cual tiene dos caminos a elección, pero con el efecto de que elegido uno de ellos no puede optar luego por el otro. Esos caminos son:

a) Recurso de revocación ante la misma Oficina y conjuntamente debe interponerse el de apelación ante el Poder Ejecutivo (Consejo Nacional de Gobierno) (art. 317 de la Constitución).

b) Recurso de revocación ante la Oficina y conjuntamente al de apelación ante el Consejo Honorario de la propia Oficina. Este Consejo está integrado por delegados del Poder Ejecutivo, y de las representantes de

los comerciantes e industriales, y actúa como Juez de Alzada en estas circunstancias. Este régimen está previsto por la ley 10.597 de 28 de diciembre de 1944 (arts. 46 y siguientes).

La diferencia fundamental que existe entre ambas opciones es que el recurso de apelación ante el Consejo Honorario requiere el previo pago del impuesto reclamado y cierra la vía ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

En cambio el primer camino permite, en caso de que el Poder Ejecutivo rechaze la apelación, acudir —previa consignación de lo adeudado— al Tribunal de lo Contencioso Administrativo a los efectos de obtener la anulación o caída del acto administrativo impugnado, a los fines de iniciar luego la acción judicial de reparación ante el Juez Letrado de Hacienda correspondiente.

Cabe agregar también que de las resoluciones del Consejo Honorario solo cabe el recurso de apelación ante el Juzgado Letrado de Hacienda con el agravante de que algunos jueces se consideran incompetentes para actuar en esta emergencia por considerar derogado el régimen procesal de la ley 10.597 de 28 de diciembre de 1944.

Finalmente se debe expresar que el contribuyente por regla general se presenta ante la Oficina interponiendo conjuntamente los recursos de apelación previstos por la ley 10.597 y por el art. 317 de la Constitución.

La forma natural, normal, de extinción de la obligación tributaria, es el pago voluntario del gravamen. Fuera de éste sin embargo, la ley prevé el cobro compulsivo y la prescripción.

En cuanto al primero, el régimen vigente establece que vencido el término hábil del pago del impuesto, la Oficina de Recaudación tendrá acción ejecutiva para el cobro de la deuda consentida o ejecutoriada administrativamente; la boleta de adeudo, expedida por la Oficina, será título suficiente para la ejecución sin más excepciones admisibles que la inhabilidad intrínseca del título, pago, prescripción y espera.

La prescripción, por su parte, reconoce un término legal de cuatro años contados desde el día siguiente al de la terminación del año fiscal en que el impuesto haya debido ser abonado. El curso de la prescripción se interrumpirá para el Estado por acta final de inspección realizada dentro del término y de la cual resulte un crédito a su favor y el término del plazo se cuenta por mes vencido.

Respecto al derecho del contribuyente a repetir lo pagado indebidamente, las disposiciones legales sucesivamente modificadas han creado un problema acerca de la naturaleza del término para ejercerlo (caducidad o prescripción), vale decir, si se trata de un término que puede eventualmente suspenderse o interrumpirse (prescripción) o, por el contrario, de un término dentro del cual debe iniciarse la reclamación o acción restitutoria no siendo susceptible de interrupción o suspensión.

El criterio de la Administración, que puede ser controvertido, es de que se trata de un término de prescripción, cuatrienal, que se inicia desde la fecha en que las reclamaciones o créditos contra el Estado pudieron ser exigibles y que se interrumpe por reliquidación jurada del impuesto a prescribir presentada por el contribuyente y de la cual resulte un crédito a su favor.

Conjuntamente al término de prescripción y aunque no expresamente mencionado en la Ley, la jurisprudencia administrativa reconoce un término de caducidad de cuatro años, contados como el término cuatrienal de prescripción, vencido el cual se extingue o se opera la decadencia del derecho de la Administración al “ascertamiento” del impuesto.

7º) *Regímenes especiales. Indicar todos especialmente el régimen de las importaciones y exportaciones. El impuesto contempla las exportaciones? Hasta qué etapa de la trasmisión?*

El impuesto grava sin distinciones de ninguna clase a las importaciones, como forma de protección a la industria nacional.

En cambio están exoneradas expresamente las exportaciones, bien sea realizadas directamente o bien por intermediarios tal como se desprende del decreto de 10 de noviembre de 1950 que en su art. 2 establece que están exoneradas las ventas contratadas con el exterior sobre mercaderías objeto de exportación, ya se convengan éstas directamente por los productores o exportadores con los importadores del extranjero, o con los representantes de éstos o con quienes actúen en su representación o por su cuenta y orden.

Asimismo los decretos de 9 de junio de 1952 y 4 de agosto de 1953 dispone que la exoneración alcanza a la venta de productos FAS y FOB pero *destinados* a la exportación.

Cuando la venta se realiza a intermediarios que no son representantes de compradores extranjeros la misma está gravada por el impuesto.

8º) *Eventuales proyectos de reforma.*

Corresponde destacar en primer término el proyecto de ley presentado por el Poder Ejecutivo con fecha 9 de marzo de 1949, en uno de cuyos capítulos se proponía la sustitución del impuesto a las ventas por razones de la dificultad de liquidación para el contribuyente, dificultad de percepción, difícil individualización de la materia imponible, etc., del impuesto vigente en ese entonces. El proyecto contemplaba la creación de un impuesto a todas las entradas provenientes de la enajenación o utilización de bienes o derechos a cualquier título y de producción o prestación de servicios, calculado a la tasa del 2 ½ %. Era un proyecto de creación de un impuesto “en cascada”.

Con posterioridad, en el año 1955, se proyecta por el Poder Ejecutivo

un impuesto de 3 % a todas las entradas provenientes de la enajenación o utilización de bienes o derechos a cualquier título, o de producción o prestación de servicios. Se trata de un impuesto “en cascada” al igual que el proyectado anteriormente y entre sus exoneraciones contaban las de enajenaciones y arrendamientos de inmuebles a cualquier título, ventas de productos agrícolas-ganaderos no industrializados, los sueldos y salarios, las actividades bancarias, actividades de entidades culturales, deportivas, mutualistas médicas, cooperativas de consumo, almacenes minoristas, etc. El impuesto se destinaba en un 10 % a la Caja de Jubilaciones, un 45 % al Tesoro Nacional, y un 45 % a un Fondo de Estímulo a la Producción (finalidad económica).

Cabe hacer notar que ninguno de estos dos proyectos tuvo culminación en el Parlamento.

III - IMPORTANCIA PRESUPUESTAL.

Recaudaciones.

	1941	(1)	497.334	Nov. 1941/Feb. 1942
	1942		3:360.450	
	1943		3:721.766	
	1944		4:730.157	
	1945-6	(2)	16:537.736	
Of. Gan. Elevadas	1947	(3)	15:545.966	
	1948		21:622.390	
	1949		23:124.312	
	1950		25:530.743	
	1951		29:727.078	
	1952		28:392.209	
	1953	(4)	33:093.184	
	1954		45:269.822	
	1955		43:831.682	
	1956	(5)	53:120.664	

(1) Ley 30-9-41. La recaudación comprende el período Nov./941-Feb./1942.

(2) Ley 23-2-45. Aumenta la tasa del 15 % al 30 %.

(3) A partir de Julio/947 la fiscalización y control pasó de la Dirección Gral. de Impuestos Internos a la Oficina de Ganancias Elevadas.

(4) La ley N° 11.924 de 77-3-53 aumentó la tasa para ciertos artículos al 50 %.

(5) La ley de 10-2-56 fijó las tasas en 45 % y 65 %.

REGISTRO DE CONTRIBUYENTES AL 31/12/54.

A) *Según su actividad* %

Comerciales	1860	empresas	12
Industriales	9711	”	64
Comerciales e industriales	3182	”	21
Agropecuarios	9	”	0.1
Transportes	8	”	0.1
Intermediarios	94	”	0.8
Servicios	299	”	2
	15163		100.

B) *Según su naturaleza jurídica.*

Individuales	10690	71
Colectivas	1780	12
Comanditarias simples	148	
Comanditarias por acciones	6	0.2
Capital e industrial	19	0.3
De hecho	864	4
Responsabilidad Limitada	683	4
Anónimas	957	6
Cooperativas	11	0.2
Del Estado Nacional	2	0.1
Sin especificar	3	0.2
	15163	100.

C) *Según su domicilio*

Exterior	51	1
Capital	11392	75
Interior	3720	24
	15163	100

OTRAS CIFRAS

Años	Cantidad de empresas	Totales de ventas declaradas (en miles de pesos)	Imp. declarado (en miles de pes.)	Imp. liquidado (en miles de pes.)
1948	5835	1:192.002	31.493	21.622
1949	5981	1:277.995	22.012	23.124
1950	4737	1:331.571	22.851	25.530
1951	4671	1:627.405	29.561	29.727
1952	4532	1:628.677	27.573	28.392

ANALISIS DE LA RECAUDACION 1954

Impuesto	Impuesto en más liquidado por la Oficina				Total	Total de Rentas Presupuestales	% en el Total
	Multas	Recargo	Intereses	Total			
43:553.087	1:613.506	8.101	84.510	10.619	45:269.822	453.673	10
Total de Impuestos (en miles de pesos)		Total Imp. Ventas (en miles de pesos)			% en el Total de Impuestos		
361.207		45.269			13		

DETALLE DE LA RECAUDACION - AÑO 1954

RENTAS PRESUPUESTALES (en miles de pesos)

Impuesto ventas y transacciones	41:883	(1)
Impuestos Ganancias Elevadas	15:744	
Sustitutivo Herencias	11:362	
Impuesto a los combustibles	36:036	
Impuesto a las Bebidas Alcohólicas	15:362	
Impuesto a los específicos farmacéuticos	11:035	
Otros impuestos al consumo	33:126	
Derechos de Importación	28:085	
Otros derechos de Importación	14:438	
Patente de Giro	15:385	
Impuesto de herencias	14:504	
Estampillas Universitarios	13:521	

(1) La recaudación del impuesto a las Ventas y Transacciones para 1954 es de \$ 45:269. Deducido el porcentaje para la Caja de Jubilaciones a que se hizo mención oportunamente tenemos un líquido de \$ 41:883.528 como rentas presupuestales.

Timbres	15:112	
Impuesto bancario	15:363	
Varios pequeños impuestos	80:251	
	Total de Impuestos	361:207
Ingresos de dominio, tasas, etc.	116.193	477:400
	Partidas que se duplican, etc.	23:727
	Total	453:673

IV - ASPECTOS ECONOMICOS.

1) La ley ha determinado expresamente la categoría sobre la que ha de recaer e limpuesto, es decir importador, productor o fabricante.

La traslación que se produce hacia el consumidor en términos generales, no es deseada por el legislador. Ello se manifestó claramente en la discusión parlamentaria al establecerse —entre otras cosas— que el impuesto era sobre la cifra de negocios y no sobre el valor agregado. Es indudable que la traslación ha de depender también de otros factores como el de la situación del mercado para los artículos gravados, régimen de fijación de precios por el Estado para los artículos de primera necesidad que quedan impuestos al 3 %, tasas del impuesto y su repercusión en los costos de producción, nivel de precios, etc.

Las disposiciones vigentes establecen finalmente sobre este punto que no se permite deducir —a los efectos de la liquidación del impuesto— el monto del impuesto abonado.

2) En cuanto a la influencia que la creación y modificación del impuesto ha tenido sobre los principales fenómenos económicos, no es posible encarar una respuesta absoluta al respecto.

Solamente es posible establecer que al exonerar las exportaciones en general se ha favorecido la producción nacional y que igual criterio primó al gravar las ventas de artículos importados. La exoneración de los artículos destinados a la construcción han significado un modo de incrementar las inversiones. En otros aspectos cabe consignar que según las estadísticas oficiales se aprecia un alza de precios entre 1941 y 1956 que no es posible juiciosamente imputar a la creación y modificaciones de este impuesto, pero en el que ha tenido indiscutiblemente su influencia, aún cuando ella no pueda ser cuantificada. Cabe hacer notar a este respecto que la exoneración que alcanza a las ventas de muchos artículos de primera necesidad ha contribuido a atenuar en igual grado el alza de los precios, favoreciendo la conyuntura económica general.

V - COMO CONSIDERARIA UD. LA EVOLUCION DE ESTE IMPUESTO EN EL CASO DE UNA INTEGRACION ECONOMICA INTERNACIONAL QUE IMPLIQUE LA CREACION DE UN MERCADO COMUN?

Es en el año 1957 y siguiendo la idea que plasmó en la Unión Económica Europea, que los estadistas y financistas latinoamericanos, y en particular de América del Sur, han entrevisto la posibilidad de examinar con el mayor cuidado la creación de una Unión Internacional entre esos países. Las primeras dificultades que aparecen para lograr pleno éxito en esas gestiones surgen del hecho indudable de las diferentes estructuras en juego. Frente a países de desarrollo económico bastante considerable (Argentina y Brasil por ej.) hay otros de incipiente crecimiento y aún otros que ni siquiera han alcanzado un mínimo satisfactorio en ese aspecto. Unido a ello nos encontramos con la inestabilidad política característica de muchos países de América del Sur frente a la tradicional democracia que se vive en otros (caso del Uruguay), las dificultades en los medios de comunicación, la desigual ubicación geográfica de ellos y principalmente los desniveles presupuestales crónicos que hacen mirar toda coordinación impositiva —elemento fundamental para encarar una integración del tipo de la señalada— como un problema muy difícil.

Sin embargo, hemos de considerar propicia esa Unión como medio de defensa económica y de desarrollo consiguiendo lo que ha de provocar movimientos serios para lograr su concreción. En este momento se lleva a cabo en el Uruguay una reunión de expertos bancarios a los efectos de lograr dar base a la posible instalación de un régimen de pagos multilateral, lo que habla bien a las claras del espíritu que anima a los economistas y financistas de América del Sur, frente, en particular, a la unidad europea que se está concretando.

Cabe hacer notar que el mercado común está basado en un régimen de preferencias recíprocas limitadas a los países integrantes. Ello si bien puede significar en un primer momento no ser bien mirado por países de primera línea en el concierto del comercio mundial, debe ser abordado con criterio realista a los efectos de tomarlo —por esos países— como un mal necesario y en ese sentido, ya se han establecido opiniones favorables a su instauración no solo en América del Sur sino incluso en Estados Unidos.

En esta parte de América el mercado común comprendería países con un total de 75 millones de habitantes y la posibilidad de alcanzar por ese camino un más alto nivel de vida sin desequilibrar las balanzas de pagos. En ese aspecto consideramos del caso apreciar brevemente las características salientes que adopta en muchos países de América del Sur el impuesto a las ventas y transacciones, para finalmente y tomando en consideración lo que

se ha dicho con respecto al Uruguay, examinar los principios que han de cumplirse necesariamente para lograr la unificación impositiva en ese sentido.

Así en la Argentina existe actualmente un impuesto que se cobra en una sola de las etapas de la negociación de la mercadería, determinándose que el monto imponible está constituido por el precio neto de venta, pudiendo deducirse del mismo lo abonado por concepto de impuesto sobre las materias primas que integren físicamente la mercadería (valor agregado). La ley grava las ventas de los importadores, productores y exportadores. Representa el 18 % de las recaudaciones presupuestales y una parte de la recaudación se destina a las provincias. La tasa es del 1.25 %.

En Chile el régimen del impuesto llamado “a la internación, a la producción y a la cifra de negocios” tiene su base en el decreto del Poder Ejecutivo de fecha 18 de agosto de 1943. Se admite la deducción para los productores nacionales de las cantidades que se hubieren pagado sobre las materias primas empleadas en la respectiva producción. Las tasas varían entre 6 % y el 10 %, existiendo tasas más bajas para la importación de artículos de primera necesidad. También existe un impuesto sobre la cifra de negocios aplicable en el momento de percibirse el ingreso a una tasa del 5 %.

El Ecuador tiene un sistema semejante al chileno y al argentino.

Concretando creemos que es posible lograr adelantos firmes en este terreno de coordinación impositiva, a los fines de una integración regional, sobre estos principios básicos:

a) unificación del sistema de impuesto a las ventas que se adopte. En este sentido se preconiza como solución la de llegar gradualmente al régimen de “valor agregado” por ser el más difundido y el que ofrece teóricamente las mayores ventajas.

b) Una etapa interesante será la adaptación de las tasas a la capacidad contributiva de cada país y teniendo presente además la estructura política de cada país.

c) Se debe propiciar además un régimen uniforme en materia de tratamiento de las importaciones y exportaciones, artículos de primera necesidad, etc. En este aspecto la base ha de ser seguramente propiciar la liberación paulatina de las exportaciones, un régimen favorable para las importaciones y la exoneración total de los artículos de primera necesidad.

d) Se debe propiciar la creación de una Autoridad Fiscal, Supra-Nacional para facilitar las resoluciones de los problemas que se puedan suscitar.

VI - COMO ENCARARIA UD. LA POSIBILIDAD DE ADAPTAR EVENTUALMENTE ESTE IMPUESTO A LA FUNCION DE IMPOSICION DIRECTA DE LOS BENEFICIOS? SERIA POSIBLE PROCEDER A UNA AMPLIACION DE LA BASE DEL ASIENTO Y A UNA ORDENACION DE LA IMPOSICION QUE PERMITA AUMENTAR LOS INGRESOS QUE SE HAN OBTENIDO PARA AUMENTAR POR ENDE EL LUGAR QUE ESTE IMPUESTO OCUPA EN LA ESTRUCTURA GENERAL DEL SISTEMA FISCAL?

Al hablar de su importancia presupuestar hemos establecido el significado que actualmente tiene este impuesto en nuestro sistema impositivo. La circunstancia de no existir un impuesto básico sino un conjunto de impuestos de muy variada índole hace resaltar la preponderancia relativa del impuesto a las ventas y transacciones en el total de recursos presupuestales.

La modificación sustancial que podría operarse en este tributo sería la de transformarlo en un impuesto en cascada. Sin embargo, las tentativas frustadas a que se hizo mención oportunamente hace concluir que dicha eventualidad no es factible por el momento.

PUBLICACIONES REGULARES DEL INSTITUTO

“Selección de Temas de Finanzas Públicas” — Nos. 1 al 13.

“Boletín Informativo”. — Nos. 1 al 22.

“Memoria 1950-1956”.