

NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

GERVASIO A. DE POSADAS BELCRANO, *El Impuesto sustitutivo del de Herencias a las Sociedades Anónimas*. Montevideo, 1953. Pp. 191.

En el Uruguay está vigente una ley que grava a las sociedades anónimas y a las sociedades en comandita por acciones con una cuota anual de 5.75 al millar sobre los valores reales que correspondan al capital imponible de dichas entidades. El autor trata de explicar los propósitos y alcances de este tipo de gravamen dividiendo el tema en siete capítulos, a saber: a) fundamento y objeto del impuesto; b) determinación de la materia imponible; c) valuación del capital imponible; d) las tasas; e) liquidación y pago del impuesto; f) sanciones, y g) procedimientos.

De estos aspectos se puede entresacar, como resumen, lo que sigue:

1. El impuesto tiene el propósito de evitar la defraudación del impuesto de herencias cuando los herederos ocultan las acciones de propiedad del causante. Como este acto es muy difícil de evidenciar, el legislador prefirió no gravar la transmisión gratuita de esas acciones con tal impuesto, pero estableciendo un gravamen a la posesión de bienes en poder de sociedades anónimas o sociedades en comandita.

2. El impuesto no pretende crear una nueva fuente de recursos sino buscar una solución hábil para evitar que determinado sector de la riqueza nacional, mediante el empleo de formas jurídicas, pueda eludir el pago del impuesto de herencias.

3. Como el impuesto es sustitutivo del de herencias, las acciones de las sociedades que se presenten en los juicios sucesorios no pagarán dicho impuesto cuando se transmitan por herencia.

4. El impuesto grava el capital real del contribuyente o sea el valor verdadero de los bienes, al tiempo en que la obligación se hace exigible y comprende tres casos: sociedades con

capital declarado en el país, sociedades con capital declarado en el país pero visiblemente inferior al real, y sociedades sin capital declarado en el país. En el primer caso, el impuesto se paga por el capital realizado más sus fondos de reserva; en el segundo y tercer casos, sobre el conjunto de los bienes inmuebles y muebles. El capital se determina al cierre del ejercicio e incluye, dentro de una serie de modalidades, los fondos de reserva que representen aumento verdadero de patrimonio, salvo el caso de reservas por deudores morosos y reservas por depreciación.

5. En la valuación de los bienes sujetos al impuesto se aplicarán los procedimientos establecidos por el impuesto a las ganancias elevadas, las cuales, en lo general, dejan al Poder Ejecutivo la facultad de establecer, por vía de decreto, las normas de valuación. En lo que se refiere a mercaderías, el contribuyente puede optar entre el precio de costo de producción, el de adquisición o el precio de costo en plaza al día del cierre del ejercicio, con la salvedad de que no se podrá cambiar de sistema sin el permiso de la oficina recaudadora y previo ajuste del inventario.

6. En lo que se refiere a la tasa, se explica que ésta es única y proporcional, porque es imposible establecer una tasa progresiva en razón a la riqueza que el contribuyente adquiere o de circunstancias personales, como son el lugar, domicilio, grado de parentesco. Por otra parte se agrega, no sería justo imponer un gravamen progresivo de acuerdo con la riqueza que posee cada sociedad anónima contribuyente, pues esa riqueza que posee pertenece en último término y en realidad a los accionistas. En consecuencia, si se quisiera establecer un

impuesto proporcional a la riqueza detentada bajo la forma jurídica de acciones de sociedades anónimas habría que admitir una ley que obligara a la emisión de todas las acciones en forma nominativa, pues con el régimen de emisión de acciones al portador, es imposible determinar quiénes son los dueños de las acciones. Existen, además, otras razones de orden práctico: resulta imposible graduar el impuesto ya que éste se debe pagar anualmente y no en el momento de la muerte o donación; no sería posible graduar el impuesto en razón del parentesco, etc.

7. El impuesto creado, entonces, es totalmente distinto del de herencias, según las características principales siguientes: a) *Objeto*: el impuesto sustitutivo grava la posesión de bienes organizada bajo la forma de sociedades anónimas o en comandita por acciones; el impuesto de herencias grava la adquisición de bienes a título gratuito y el hecho imponible se produce en ese acto y por ese hecho. b) *Sujeto pasivo*: en el impuesto sustitutivo es la persona jurídica propietaria de los bienes y no los dueños de las partes de capital, ya que son éstos los que se benefician por la exención del impuesto de herencias acordada a las acciones. c) *Base del impuesto*: impuesto sustitutivo: capital y reserva de la sociedad; impuesto de herencias: bienes objeto de la adquisición gravada. d) *Tasa*: impuesto sustitutivo: proporcional; impuesto de herencias progresivo. e) *Incidencia*: en el impuesto sobre herencias el contribuyente de derecho es quien tiene que soportar la incidencia; en el impuesto sustitutivo la incidencia del mismo no recae necesariamente sobre el sujeto pasivo ya que éste lo incluye en sus gastos y puede trasladarlos a quienes operen con él.

Un impuesto puede ser criticado desde los puntos de vista del papel que va a jugar dentro del engranaje impositivo —considerado como un

todo— y de las técnicas constitutivas que le son propias. No se conocen los sistemas impositivos vigentes en el Uruguay, especialmente los impuestos a la renta y los de herencias y legados. Se cree posible, sin embargo, emitir, *a priori*, algunos juicios que pueden tener importancia. Ya se sabe que en última instancia los sistemas impositivos representan fundamentalmente un gravamen a los individuos cuando éstos obtienen y gastan un ingreso derivado del trabajo, del capital o de una combinación de ambos. Dentro de los impuestos al “gasto” del individuo se incluyen los impuestos que gravan las actividades económicas, ya sea en forma general (impuestos sobre ventas) o específica (impuestos especiales) porque, de un modo u otro, pasan a formar parte de los costos de producción y, por tanto, resultan pagados por el consumidor en el momento en que adquiere un producto o servicio. Por otra parte, existen, además, impuestos que giran en torno de la propiedad (impuesto predial) o en torno de los capitales (impuestos al patrimonio). Los individuos, entonces, resultan gravados directamente cuando se les afecta su ingreso o su capital e indirectamente cuando se les afecta sus adquisiciones. De acuerdo con los lineamientos anteriores, el impuesto sustitutivo del de herencias a las sociedades anónimas resulta técnicamente incongruente. Se pretende reemplazar un impuesto directo con un impuesto indirecto, lo cual resulta contradictorio en la medida en que mientras el impuesto sobre herencias y legados lo paga un individuo determinado, por el hecho de adquirir gratuitamente un bien hereditario, el impuesto sustitutivo a las sociedades anónimas resulta pagado por todos los individuos en la medida en que consumen bienes y servicios, ya que, como se reconoce en la obra misma que se comenta, la incidencia del impuesto sustitutivo no recae necesari-

riamente sobre el sujeto pasivo ya que éste lo incluye en sus gastos y puede trasladarlo a quienes operen con él. El gravamen establecido, entonces, lejos de conjurar la evasión del impuesto sobre herencias, simplemente, la legaliza.

Si en lugar del impuesto sustitutivo se hubiese procurado coordinar los impuestos sobre la renta (impuesto directo), con los impuestos sobre herencias (impuesto directo) en tal forma que a la muerte del individuo se comprobara si todo o parte del caudal hereditario pagó o dejó de pagar los impuestos sobre la renta y, en su caso, proceder a una liquidación definitiva de tales impuestos, probablemente se estaría en mejor posición para determinar el verdadero caudal hereditario y, por consiguiente, el pago justo del impuesto sobre herencias y legados. Es claro que, con este procedimiento, el problema de las acciones al portador queda en pie. Pero se considera que ya es tiempo de acabar con el fetichismo de que si se hace obligatoria la sola existencia de la acción nominativa se obstaculiza de modo importante la inversión privada. A nuestro juicio el factor principal que determina los aumentos en la inversión privada estriba en la potencialidad del mercado, el cual depende, a su vez, de la magnitud del ingreso nacional y de su correcta distribución. Por lo mismo, la existencia de la acción al portador más bien es una cuestión de costumbre que de necesidad. Valdría la pena acabar con una costumbre que, como en los tiempos en que estaba vedado al fisco el examen de los registros contables de un comerciante, no sólo facilita la evasión del impuesto sobre herencias y legados sino que, también, los impuestos sobre la renta, de gran significación.

Considerando ahora las técnicas estructurales de impuesto sustitutivo en sí mismas, se encuentran varios defectos que no se sabe si vale la pena

mencionarlos. Por ejemplo, el propósito de establecer la base del impuesto en función del "valor real" de los bienes de las sociedades anónimas al finalizar cada ejercicio carece de precisión, y sería punto menos que imposible formular bases técnicamente aceptables, sobre todo cuando de período a período los niveles de precios fluctúan apreciablemente y hay necesidad de considerar, de nuevo, una masa considerable y variada de bienes de activo. Claro está que, en el fondo, lo que pretende el Fisco del Uruguay es preservar su derecho para restituir un valor correcto a un bien que ha sido subvaluado para evitar el pago de un mayor impuesto. Pero, por necesario contraste, también tendrá que admitir y bonificar los casos en que, por fluctuaciones en los precios o por otras causas, existan sobrevaluaciones.

Y todo este ajeteo, a nuestro juicio, para recaudar un impuesto que, de todos modos, paga el consumidor. ¿No sería preferible, por ejemplo, que la base de este impuesto fuese el ingreso neto anual de las sociedades anónimas, obteniéndose en esta forma una mayor simplicidad y equidad en el cómputo de la misma? Pero esto significaría alejarse del propósito primario de evitar la evasión del impuesto sobre herencias y legados, lo cual, creemos sólo es posible por la vía del impuesto directo en la medida en que se perfeccionen los instrumentos de control que permiten cuantificar cada vez en mejores condiciones el ingreso o el capital de los individuos.

Una última reflexión: ¿por qué se quiere justificar el impuesto sustitutivo, entre otras razones, en el hecho de que las sociedades de capital nunca mueren y, por lo mismo, escapan a la acción del impuesto sobre herencias? La afirmación anterior no es del todo exacta. Cuando una sociedad de capital modifica su estructura social por reorganización, fusión, aumento o dis-

minución de capital, en cierto sentido está creándose una nueva personalidad, lo cual es y debe ser motivo para que el Fisco establezca una relación directa que sirva para gravar, de un modo u otro, todo provecho o bene-

ficio que el socio retire de la sociedad, ya sea directa o indirectamente. Pero esto es otro tema que requiere amplios estudios sobre la realidad concreta.

ARMANDO SERVÍN