

IMPUESTO AL PATRIMONIO EN URUGUAY

JOSÉ PEDRO MONTERO TRAIBEL *

1.- INTRODUCCION

Consideramos necesario, previamente, establecer ciertas puntualizaciones, para precisar correctamente el objeto de nuestro estudio. En efecto, si bien lo que nosotros conocemos como Impuesto al Patrimonio Neto es un tipo especial de imposición al capital, no toda la legislación comparada así lo entiende, y de ahí, posiblemente, la confusión que existe respecto a la clasificación y calificación de esta modalidad tributaria.

Como muy bien dice VALDES COSTA ("Impuesto al Patrimonio" CED. 1965), casi todos los países tienen tributos que recaen sobre los capitales en forma totalmente independiente a que produzcan o no renta, pero son escasos los que gravan a los capitales considerados en su conjunto, es decir, sobre todos sus bienes y deudas.

Por esos motivos es que países como Canadá y Estados Unidos de Norte América carecen de un Impuesto al Patrimonio Neto y, por el contrario, tienen un muy arraigado impuesto a la propiedad,

cuyo origen británico puede rastrearse hasta la Edad Media y es conocido como "Property Tax".

A esta confusión deben sumarse aquellos países en los que se formularon propuestas de creación de este gravamen y en el momento de concretarse, se modificaron en su sustancia, convirtiéndose en otra cosa diferente al Impuesto al Patrimonio Neto. También pueden anotarse los países que formaron comisiones especiales para su concreción y que no llegan a formularlo.

De esta manera, el tributo en estudio es de muy escasa difusión. Posiblemente, porque su esencia sea de un impuesto "por una sola vez" sin perjuicio de lo cual su pervivencia es común en todos los países que lo han adoptado.

En este sentido, podemos anotar que en América Latina este impuesto es muy poco usado, pese a las recomendaciones de la Conferencia de Santiago de Chile, en 1962 para la reforma tributaria en América Latina, propiciada por el progra-

* Profesor de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales del Uruguay; Asociado honorario del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

ma conjunto OEA/BID, teniéndolo en su forma pura, es decir, como un verdadero Impuesto al Patrimonio Neto, únicamente El Salvador, Colombia, Nicaragua, Chile, Uruguay, ahora Perú y Argentina que según HECTOR VILLEGAS (“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, DEPALMA, 1979), lo tiene con modalidad variable.

Sin embargo, los casos de Chile y Nicaragua son, a nuestro entender, de dudosa inclusión en esta lista, pues en el caso del primero, en la reforma de 1965, convierte el Impuesto al Patrimonio, que poseía características muy similares al uruguayo, en un impuesto sobre la renta presunta al capital neto del contribuyente y en lo que tiene que ver con Nicaragua, al dividir el impuesto en dos: uno que grava el capital mobiliario y otro el inmobiliario, lo convierte en un impuesto a la propiedad como anota ANTONIA AGUILLO AGUERO (“Impuesto sobre el Patrimonio Líquido en Derecho Comparado” en Rev. D. Tributario N. 40. San Pablo).

En el ámbito europeo, países como Francia e Italia lo implantaron como impuesto por única vez, inmediatamente de finalizada la Segunda Guerra Mundial y para cubrir necesidades momentáneas. Actualmente, como un verdadero Impuesto al Patrimonio Neto lo tienen Alemania y Austria, cuya legislación de origen prusiano ha servido de modelo a innumerables países. Además, podemos anotar a los países nórdicos como Islandia, Suecia, Noruega, Finlandia y Dinamarca, a los que se puede sumar Holanda y Luxemburgo y también Suiza.

En cuanto a las demás partes del globo, solamente tenemos noticias de la existencia en India, Ceilán y Pakistán,

cuyas conformaciones son importantes tener en cuenta, pues su situación económica y los efectos que estos impuestos pueden tener en el ámbito económico, son muy parecidos a lo que ocurre en nuestros países, ya que junto a ellos, podemos inscribirnos dentro del llamado Tercer Mundo o mejor países subdesarrollados.

Luego de este somero análisis, es evidente que debemos concluir que la existencia de un Impuesto al Patrimonio Neto, dentro de una legislación cualquiera, si bien tiene un contenido técnico y así lo vemos tanto en la citada Conferencia de Santiago de Chile, como en el resultado de los Informes Neumark o Kaldor, subyace en su creación un neto tinte político, es decir, que su implantación o no depende siempre y en última instancia de una decisión política y de esta manera, la diferencia de estructura que se aprecia en las distintas conformaciones de este gravamen obedece, fundamentalmente, a los objetivos de política fiscal que persigue el gobierno que lo crea.

Los países mencionados, que tienen en su legislación un Impuesto al Patrimonio Neto, lo regulan, por lo general, salvo mínimas diferencias, como un impuesto anual, es decir de carácter periódico, que grava el patrimonio global neto del contribuyente, entendiendo por patrimonio neto la diferencia entre el activo y el pasivo y entendiendo por contribuyente, casi siempre, únicamente a las personas físicas, aunque también se admite otras modalidades como veremos más adelante.

Por supuesto que entre las distintas legislaciones hay diferencias para determinar al sujeto pasivo, para determinar las formas de avalúo de los bienes que integran el patrimonio e incluso para estable-

cer qué bienes lo integran, etc.; pero, sin lugar a dudas, cuando se habla de Impuesto al Patrimonio Neto, éste debe tener la característica recientemente apuntada, pues, de lo contrario estaremos ante otro tipo de imposición, diferente al que estamos estudiando.

2.- CARACTERES Y EFECTOS

Decíamos recientemente que el principal carácter del Impuesto al Patrimonio es que grava fundamentalmente el patrimonio global neto que, llevado a palabras de VALDES COSTA (ob. cit.), está integrado por todos los derechos y obligaciones del contribuyente.

Tal afirmación no impide que existan determinados bienes que integran lo que se denomina patrimonio y que, sin embargo, no se consideran incluidos o bien, se exoneran pese a que dichos bienes puedan tener un importante volumen de evaluación.

Es evidente, y así lo hemos señalado reiteradamente desde hace más de 20 años, la diferencia entre no sujeción y exoneración, en mérito a que en el primer caso la situación prevista no es alcanzada por el hecho generador, y en el segundo, luego que se produce el hecho generador, la norma exentiva dispensa al contribuyente de cumplir la obligación tributaria.

Sin embargo, en nuestra legislación nacional, como en la comparada, se aprecia muchas veces la equivocada mención de una u otra figura como sinónimos, lo que provoca en el intérprete serias confusiones. Así, por ejemplo, ocurre muchas veces con los valores públicos emitidos por el Estado.

Es necesario establecer entonces, muy

claramente, los bienes que no se incluyen en el patrimonio gravado y los que incluidos, están exentos de abonar dicho gravamen.

Ese patrimonio global a que hacíamos referencia, muestra como otra característica, el tener que estar ubicado dentro de determinada circunscripción territorial. Así, por ejemplo, nuestra Ley habla que el patrimonio gravado comprende todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, por lo que en principio, los bienes ubicados fuera de fronteras no estarían sujetos a este Impuesto.

Sin embargo, las legislaciones muchas veces toman en cuenta la existencia de bienes radicados en el extranjero, sobre todo a los efectos de la evaluación de los que se llaman ajuar y muebles de la casa habitación y de la proporción del pasivo.

Pero debe tenerse en cuenta, que si bien el principio general es el de la fuente, ésta debe atemperarse por varios motivos que muy claramente desarrolla VALDES COSTA (ob. cit). En primer lugar un motivo puramente fiscalista, atendiendo al mayor rendimiento del impuesto, ver si alcanza a todo el patrimonio del contribuyente, es decir el radicado dentro y fuera de las fronteras nacionales. En segundo lugar, anota una razón de justicia tributaria, en el sentido que si este impuesto pretende gravar la globalidad del patrimonio de una persona, es lógico que esa posibilidad se centre en algún lado, es decir, en algún país, y por último, razones de política económica, llevan a esta atemperancia del criterio de la fuente, porque si sólo se grava lo radicado en un país, ello lleva, sobre todo en países latinoamericanos, escasos de capitales, a que se promueva la fuga de éstos y su

radicación en el extranjero.

Como característica del Impuesto, también puede anotarse su calidad de periódico, ya que en principio se liquida teniendo en cuenta una anualidad, la que corresponderá al año civil o se computará desde el último cierre de cada ejercicio económico.

Esto no siempre fue así, porque en sus orígenes había sido creado como impuesto extraordinario por una sola vez y luego por un trienio hasta que se le dio carácter permanente.

El Impuesto al Patrimonio Neto, por su propia conformación, tiende necesariamente a ser estructurado como un complemento o funcionando en coordinación con el Impuesto a la Renta. Así, la legislación comparada nos muestra la distinta vinculación que tienen estos dos gravámenes. Así, hay países en los que el Impuesto al Patrimonio es parte integrante del Impuesto a la Renta y se regula por la misma legislación; en otros ejemplos, se legisla en forma totalmente independiente como ocurre con nuestro país, en donde incluso no existe Impuesto a la Renta de Personas Físicas; y, por último puede regularse como un complemento de Impuesto a la Renta.

Y es justamente esa desvinculación con el Impuesto a la Renta, que incluso no existe en nuestro país, la que le da al Impuesto al Patrimonio su carácter de impuesto autónomo.

Y esa distinta conformación obedece también a una distinta política económica sustentada por los países. En efecto, muchas veces esa coordinación de los dos impuestos obedece a razones de política fiscal, pues de esta manera, se permite

una mejor distribución de la presión fiscal, al permitir que este impuesto grave a las clases que presentan una mejor capacidad contributiva. También esta coordinación se usa para la diferenciación de rentas; acoplando el Impuesto al Patrimonio al de la Renta, se consigue que quienes tienen mayor capital paguen una sobretasa, pues, además de estar gravados por lo producido por el capital, lo están por el capital mismo. Y no pocos países lo usan como control del cumplimiento fiscal, ya que gravan a aquellos que posiblemente puedan evadir el Impuesto a la Renta.

Y, como última característica podemos anotar que, en lo referido a las personas físicas y demás figuras similares, como los núcleos familiares y las sucesiones indivisas, las tasas con que se grava el patrimonio del contribuyente se establecen por escalonamientos progresionales; en cambio, en lo referido a los demás sujetos pasivos, las tasas son proporcionales.

En cuanto a los efectos que este tipo de tributación puede tener en el ahorro y la formación de capitales, consideramos que su incidencia es escasa. En lo que tiene que ver con el primer punto, si bien este impuesto, como dice WALTER CAMPO ("Imposición al Patrimonio y Mercado de Capitales" Rev. IUDT. N° 77), crea un gravamen sobre los excedentes ahorrados, no por ello podemos sostener que su efecto es desalentador sobre la propensión al ahorro, especialmente en las capas altas, cuyos niveles de consumo y ahorro son suficientemente rígidos.

Pero, además, sostiene el autor citado, este impuesto tiene un efecto dinamizador al movilizar los recursos usados marginalmente, lo que hace sumamente acon-

sejable este tipo de imposición, sobre todo en países con escasos recursos financieros, al movilizarlos hacia los sectores productivos.

Sin embargo, como expresa VALDES COSTA (Ob. cit.), el monto del Impuesto al Patrimonio, a diferencia de lo que ocurre con el Impuesto a la Renta, integra, sin lugar a dudas, el costo de los productos encareciendo sus precios, por lo que, en una región de integración como es la latinoamericana, puede colocar los productos nacionales en inferioridad de condiciones respecto a los de otros países.

3.- CONFORMACION DEL IMPUESTO

Como principio general se puede decir, sin temor a equivocarnos, que el patrimonio gravado por este impuesto es el conformado por todos los bienes poseídos por el contribuyente ubicados preferentemente en el país, al que se le deducen las deudas que pueda tener. Es evidente que la forma de evaluación de esos bienes, su inclusión en el activo y la forma de deducir el pasivo, es materia específica de cada legislación, pero siempre funciona en la forma indicada.

Los bienes, aunque sea elemental decirlo, están conformados por bienes corporales e incorporeales, algunos fácilmente detectables y otros no tanto, por bienes de fácil valuación y otros de muy difícil, de modo que cada legislación tendrá sus propias normas al respecto.

Ese patrimonio es atribuido a un contribuyente que, en la mayoría de los casos, es únicamente una persona física. Sin embargo, la legislación comparada sufrió importantes modificaciones permitiéndose la inclusión de la unidad familiar com-

puesta por los esposos no separados y los hijos menores que convivan con ellos, situación que en Uruguay llamamos núcleo familiar. Además, se agregaron las sucesiones indivisas, es decir, la sucesión del causante antes de la declaratoria de herederos. Es evidente que esta conformación de sujeto pasivo, más que un verdadero contribuyente es, sin lugar a dudas, un “centro de imputación de la norma impositiva”, es decir, una ficción jurídica que atribuye a una entequeia la capacidad de pago necesaria para ser obligada al impuesto, pero tan es simplemente centro de imputación, que los responsables finales siempre son las personas físicas.

En cuanto al hecho imponible o hipótesis de incidencia, éste está formado por la existencia de un patrimonio en determinada época del año, que normalmente es para las personas físicas, el 31 de diciembre y para las jurídicas, que tengan contabilidad suficiente, al momento del cierre del ejercicio económico. Patrimonio que tendrá como base imponible, la diferencia entre el activo y el pasivo, evaluando a ambos de conformidad con las normas fiscales.

Esta evaluación de los bienes, como se ha dicho, depende no sólo de la distinta legislación sino de los distintos bienes. Así es normal que los inmuebles tengan todos una evaluación efectuada por el propio Estado a través de oficinas catastrales; en cambio, los bienes muebles, valores, objetos de arte, automóviles, cada uno tiene un tipo especial de evaluación. Estas evaluaciones, en principio, deben ser estables; sin embargo en Uruguay, al momento de la creación del impuesto se establecía un período de tres años, pero luego se pasó a la evaluación anual.

Establecido el patrimonio neto se abo-

nará el impuesto si el contribuyente sobrepasa lo que se llama el mínimo no imponible, que es la cuota del patrimonio que por razones fiscales se decide no gravar. Estas razones pueden obedecer a diferentes causas; si el mínimo es muy bajo, normalmente se complementa al Impuesto a la Renta y se pretende con ello ampliar el espectro de gravabilidad; en cambio, cuando el mínimo es alto, se persigue finalidad extrafiscal de redistribución de riqueza, ya que solamente lo pagarán los de importantes capitales.

Por último, conviene tener presente que normalmente este tipo de imposición surte los efectos buscados, si sus tasas son progresivas y no proporcionales, como lo fue el primer año en el Uruguay. Si bien la progresividad pueda favorecer la dispersión de los capitales para ser alcanzados únicamente por las tasas bajas, esa progresividad dependerá de los objetivos que la política fiscal del país pretenda, ya que los mismos efectos de dispersión pueden provocar la existencia de mínimos no imponibles.

4.- EL IMPUESTO AL PATRIMONIO EN EL URUGUAY

4.1.- Evolución.- Como corolario de la Conferencia sobre Reforma Fiscal realizada en Santiago de Chile en 1962, a propuesta del Programa conjunto de Tributación OEA/BID, se crea en nuestro país el Impuesto al Patrimonio, gravamen que en esos momentos era de muy escasa difusión no sólo en América Latina sino, también, en el mundo entero.

Pese a las preclaras recomendaciones, en nuestro país la ley que implanto el Impuesto al Patrimonio no tuvo en cuenta tales recomendaciones, al punto que, mientras la Conferencia de Chile estable-

cía que este impuesto debería instalarse en forma permanente, la Ley de creación lo hizo por una sola vez dándole carácter extraordinario.

Además, se recomendaba que las tasas fueran progresivas, sin embargo, si bien ahora lo son, en su creación eran solamente proporcionales. Para su creación, se decía, era necesario conformarlo como complementario del Impuesto a la Renta, cosa que en Uruguay no se hizo.

También se recomendaba que únicamente gravara a las personas físicas; al año de su creación ya gravaba a todo tipo de personas, sean físicas o jurídicas, y por último, se decía que tenía que gravar el patrimonio global, lo que si bien ahora ocurre en caso de declaración de pasivo, al crearse el impuesto sólo se gravaba el patrimonio nacional.

En nuestro continente solamente tengo conocimiento de Colombia, que en 1935, había implantado un muy buen sistema de imposición, y en 1964, Chile también incursiona en este impuesto.

En nuestro país, el impuesto fue creado por la Ley N° 13.241 de enero de 1964. Crea gravamen de carácter transitorio, se dijo que era por una sola vez, es decir, por un período, con tasas proporcionales, con una fuerte personalización del sujeto pasivo, al punto tal que solamente se consideraba tal a las personas físicas y apuntaba a comprender dentro de su hecho generador el patrimonio global del contribuyente, al requerir que se computasen los patrimonios tanto nacionales como extranjeros.

La Ley N° 13.319 de 28 de diciembre del mismo año extiende la provisoriedad a tres años de vigencia, manteniendo en

todo lo demás la misma estructura que la Ley anterior. Por Ley N° 13.637 de 21 de diciembre de 1967 se le da al tributo un carácter definitivo y permanente, subsistiendo con varias modificaciones hasta el día de hoy.

Esas modificaciones fueron operadas por las distintas leyes dictadas prácticamente cada año, a medida que se discutía los Presupuestos Nacionales quinquenales y las Rendiciones de Cuentas anuales, por lo que podemos mencionar como las principales impulsoras de las modificaciones, sin agotar con ello el tema, las siguientes: Decretos Leyes N° 14.948 de 7 de noviembre de 1979, N° 14.252 de 22 de agosto de 1974, N° 14.754 de 5 de enero de 1978 y Leyes N° 14.100 de 29 de diciembre de 1972, N° 15.768 de 13 de setiembre de 1985, N° 15.809 de 8 de abril de 1986.

En cuanto al producido por este impuesto, no es significativo su aporte al erario público, de ahí, quizá, su poca difusión en el mundo y la preferencia de los gobiernos por impuestos de mayor rendimiento. En Uruguay, por la política económica seguida en los últimos veinte años, se prefiere basar el sistema en los llamados impuestos al consumo, que implican el 82,5% del total de la recaudación, mientras que los impuestos a la renta y al capital, donde se encuentra el Patrimonio, están muy por debajo de esa cifra.

Como anota VALDES COSTA ("Manual de Derecho Financiero", Vol. I F.C.U. 1987), "el último lugar lo ocupa el impuesto al capital, representado casi exclusivamente por el Impuesto al Patrimonio que alcanza al 6,8% de los ingresos por concepto de impuestos y al 5,5% sobre el total de los ingresos".

Actualmente, dicho tributo se encuentra comprendido dentro del Texto Ordenado de la Dirección General Impositiva de 1987, en el Título 14.

4.2.- Estructura del Impuesto

4.2.1.- Hipótesis de Incidencia.- La hipótesis de incidencia de este impuesto está prevista como la posesión de un patrimonio al 31 de diciembre de cada año, el caso de las personas físicas y sujetos asimilados, y en lo que tiene que ver con las jurídicas, ese patrimonio se computará al momento del cierre del ejercicio económico, siempre que tengan contabilidad suficiente.

Si bien este término "de contabilidad suficiente" ha despertado innumerables discusiones, hoy es prácticamente unánime aceptar como dice una sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que: "no es suficiente que la empresa lleve libros con arreglo a la formalidad exigida por el Código de Comercio, deben además ser llevados en forma tal que registren el verdadero movimiento de la actividad desarrollada por la empresa" (Sentencia 169, de 17 de agosto de 1983), según la cita el Cr. Raúl D'ALESSANDRO (Ponencia Uruguay a las II Jornadas Rioplatenses de Tributación sobre el tema: "Concepto de Contabilidad suficiente a efectos fiscales").

4.2.2.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas cuyo patrimonio fiscal, es decir, el patrimonio avaluado de conformidad con las normas que más adelante veremos y calculado a la fecha indicada, sobrepase el mínimo no imponible, que para el ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 1987 es al día de hoy casi U.S. \$ 20.000.00 (Dólares Americanos VEINTE MIL).

Son también sujetos pasivos los núcleos familiares que están integrados por los esposos y los hijos menores, cuando su patrimonio fiscal sobrepase el doble del mínimo no imponible ya visto.

En estos casos se permite liquidar el impuesto como núcleo familiar, aunque los cónyuges estén separados judicialmente de bienes, siempre que vivan juntos. Por otra parte, se permite a los cónyuges que viven juntos optar por liquidar el impuesto como núcleo o en forma personal.

En caso de fallecimiento de uno de los cónyuges, se disuelve el núcleo familiar, y la sucesión indivisa del causante, como veremos a continuación, y el cónyuge superviviente quedan obligados por su propio patrimonio.

También se considera como sujeto pasivo a las sucesiones indivisas, siempre que al 31 de diciembre del ejercicio por el cual se paga, no hubiera declaratoria de herederos.

La Ley considera sujetos pasivos a las cuentas bancarias con denominación impersonal, de cuyo pago será responsable el depositario y deberá hacerlo por el promedio de los saldos activos de dichas cuentas.

Por último, se considera como sujeto pasivo a toda persona jurídica, pero se hace una distinción entre las constituidas en nuestro país, a las que se grava por su capital accionario al portador, y las constituidas en el extranjero que pagan por todo su patrimonio.

4.2.3. Agentes de retención.- Conjuntamente con los sujetos pasivos, la legislación coloca a otros responsables del

pago del impuesto a los que denomina agentes de retención.

En el impuesto en cuestión, dada la especial conformación de algunos patrimonios y atendiendo a su específica naturaleza, la utilización de estos agentes de retención es la única posibilidad de percibir correctamente el gravamen.

Por eso es que la Ley considera como agentes de retención a los depositarios de las cuentas bancarias con denominación impersonal, es decir, a las instituciones bancarias donde se efectúa el depósito en las condiciones de cuenta impersonal.

Lo son también, las entidades emisoras de obligaciones y debentures, de títulos de ahorro o de otros valores similares emitidos al portador, quienes deberán abonar el impuesto sobre el total de valores en circulación al cierre del ejercicio económico o del año fiscal. El momento en que la entidad emisora puede repetir contra los titulares de los valores, será cuando pague intereses o se produzca el rescate de dichos valores.

Nuestro derecho también designa como agentes de retención a las entidades personales integradas por personas físicas radicadas en el exterior y a las sociedades personales integradas por personas jurídicas constituidas en el exterior y que no tengan en el país ni sucursal ni agencia.

También se les da este carácter a las sociedades constituidas en el país con capital representado por acciones nominativas, cuando los titulares de dichas acciones sean personas físicas domiciliadas en el exterior o personas jurídicas constituidas en el exterior, siempre que no actúen en el país representadas por sucursal o agencia.

Por último, se designan también como agentes de retención a las sociedades que son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio o a las Sociedades Financieras de Inversión, cuando éstas sean deudoras de personas físicas o jurídicas del exterior si estas últimas no actúan por agencia o Sucursal.

4.2.4.- Base Imponible y Territorialidad.- La base imponible está dada por la existencia de un patrimonio neto que se logra determinando los valores del activo, según las reglas previstas en la Ley y su reglamentación, al que se le deduce el pasivo admitido, como veremos más adelante.

El patrimonio gravado comprende todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente dentro del territorio de la República.

De esta manera, todo tipo de activo, sea de la naturaleza que fuere, que se encuentre dentro del Uruguay, estará gravado por el Impuesto al Patrimonio. Puede haber dificultades para establecer la perfecta localización de alguno de los bienes que integran ese activo, mientras que otros bienes no ofrecen ninguna dificultad.

Así, por ejemplo, lo que se refiere a los créditos o a las inversiones en valores, requieren para su solución una decisión política y se consideró, entonces, que en lo que tiene que ver con los primeros, éstos se consideran localizados en el domicilio del deudor, mientras que los segundos se consideran integrantes del activo de los nacionales y, por lo tanto, deberán computarse, salvo las exenciones que por texto expreso se establecen.

En cambio, otro tipo de bienes, como por ejemplo los inmobiliarios o los vehículos automotores, no ofrecen problemas de ubicación dentro del patrimonio de una persona, pues se consideran localizados en el lugar donde estén.

La propia Ley excluye algunos bienes del patrimonio, estableciendo que no se computarán para determinar la base imponible los títulos públicos tales como Títulos de Deuda Pública, valores emitidos por bancos nacionales de fomento como el Hipotecario, etc.

Sin embargo, existe una situación prevista por la Ley en que hay que declarar bienes situados en el extranjero, y es cuando el contribuyente declara pasivo, ya sea que éstos estén localizados en el país o en el exterior.

4.2.5.- Avaluación del patrimonio para las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas

Como se ha dicho reiteradas veces, este impuesto grava el patrimonio neto del contribuyente, es decir, lo que resulta de restar al activo el pasivo. Pero las dificultades surgen cuando se requiere establecer qué es activo y qué es pasivo y cómo se computan los bienes que integran el activo y cómo se deduce el pasivo y sobre todo, cuál es el pasivo admitido.

4.2.5.1. Activo.- Dentro del activo gravado, deben considerarse incluidos todo tipo de bienes, sean éstos muebles o inmuebles, incluyéndose los bienes incorporales, como los derechos de autor, llave de comercio, patentes, privilegios, marcas, etc. con que una permanente interpretación de la Administración había con-

siderado que al no estar mencionados en la Ley, no debían incluirse en el patrimonio del contribuyente.

VALDES COSTA (Impuesto cit.) discrepó con tal solución, por entender que no es ajustada a la ley, ya que ésta grava todo el patrimonio y, por lo tanto, no hay razón para la exclusión. Por otra parte, el derecho comparado normalmente incluye este tipo de bienes, si bien con normas especiales de exoneración y de avaluación, por lo que concluye el citado profesor, que no cree que “el silencio de la ley deba ser interpretado en el sentido de su exclusión”.

4.2.5.2. Muebles.- Dentro de los bienes considerados **muebles**, existen de toda naturaleza de ahí que la ley, en lo que se refiere a la avaluación de los patrimonios de las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas, establezca normas especiales de avaluación.

Así, por ejemplo, todo lo que se considera dinero en efectivo en moneda nacional o extranjera, como así también metales preciosos, lo que en técnica contable se llama “disponibilidad”, deben ser declarados y avaluados de acuerdo a las cotizaciones de las diferentes especies. Lo mismo ocurre con los créditos, documentados o no que tenga el contribuyente por colocaciones bancarias, préstamos, honorarios, alquileres, etc.

Deben ser considerados también como integrantes del patrimonio de una persona y, por lo tanto, incluidos dentro del activo los seguros y las rentas vitalicias.

En cuanto a los seguros sean de vida, contra robo, incendio o de cualquier otra naturaleza, deben computarse si se ha producido el siniestro que da origen a

percibir el seguro, y el contribuyente tiene saldo a cobrar al finalizar el ejercicio, es decir, al momento en que se toma en cuenta el patrimonio.

Este sistema, para la valuación de los créditos por seguro, ha estado incluido dentro del Impuesto al Patrimonio desde su creación en 1964, por cuanto, como se trata de un hecho perfectamente valuable, así debe considerarse. Sin embargo, la reciente legislación, Ley N° 15.809 de 8 de abril de 1986, establece la necesidad de la inclusión expresa de los seguros de vida.

Referente a las rentas vitalicias, deben también computarse en el activo, y se actualizarán de conformidad con los coeficientes que establece la reglamentación, estableciéndose su plazo por la diferencia entre la actual edad del contribuyente y el tope de 70 años. Cuando es en moneda nacional, la tasa del interés racional compuesto será del 79,67%, y del 9,88% si es en dólares. Si fuera en otra moneda extranjera, se tomará su valor al momento del cierre del ejercicio.

En cuanto a las acciones nominativas de empresas situadas en el país, se consideran integrando el patrimonio del contribuyente y, por lo tanto, deben tenerse en cuenta para formar el activo, aun cuando las mismas se encuentren radicadas en el extranjero; en ese caso, el valor de las acciones será el que surge de la declaración jurada de la sociedad. Aun las obligaciones nominativas emitidas por empresas cuyos valores no se cotizan en bolsa, deben incluirse en el activo, tomándose por su valor nominal.

Cuando el contribuyente sea condómino, socio o titular de acciones nominativas, es decir, que sea dueño en todo o

parte de empresas comerciales, industriales o agropecuarias, deberá incluir dentro de su activo la cuota parte de capital que le corresponde en las mismas.

Son también bienes muebles, los medios de transporte, teniendo en cuenta que la legislación hace un distingo, para su avaluación, ya sean vehículos automotores o transporte marítimos y aéreos. Los primeros se avaluarán de conformidad con el valor ficto que se usa en la Intendencia de Montevideo para la percepción de la Patente de Rodados, y los segundos, se permite al contribuyente que sea él mismo quien le dé su valor, reservándose la Administración Fiscal la posibilidad de impugnar la misma.

Existen determinados bienes muebles a los que la Ley, por la dificultad de su determinación fiscal, prefiere asignarles un valor ficto. Es el caso de los bienes muebles y semovientes de las explotaciones rurales, incluidas las máquinas agrícolas, pero no los automotores, aviones o barcos que, como vimos, tienen su propio sistema de avaluación.

Ese ficto está establecido actualmente en un 80% del valor real total de inmueble rural y solamente corresponde declarar este ficto, cuando el inmueble rural está en posesión del contribuyente, lo explota o no, debiendo, en este último caso, dar la razón de por qué no se explota.

Del área total del inmueble, como ya se dijo, deben deducirse los bosques naturales o artificiales que cumplan los requisitos reglamentarios, para lo que habrá que hacer un prorrateo para establecer sobre qué superficie y sobre qué valor real se aplica el ficto del 80%, es decir, cuál es el área que no se debe incluir como monto imponible.

4.2.5.3. Inmuebles.- En cuanto a los inmuebles, como regla general y, según lo decíamos anteriormente, éstos se avalúan de conformidad con datos catastrales. Es decir, la Dirección del Catastro Nacional da el valor real de todos los inmuebles del país, y será en base a ese valor que se incluirán los inmuebles en el activo del contribuyente. Sin embargo, aunque ello es muy difícil, pueden existir algunos inmuebles que no tengan fijado su valor real. En esos casos, hay distintos procedimientos. En primer lugar, se toma por el valor de costo y se le actualiza a la fecha del vencimiento del ejercicio fiscal en que se incluye en el patrimonio, en base a la variación del índice de precios al por mayor ocurrida desde la compra al momento de la liquidación del impuesto. Pero si sólo falta el valor real de las mejoras, a éstas se les aplica el mismo procedimiento y una vez obtenido el valor se le suma al de la tierra. Pero si de ninguna forma puede obtenerse el valor real, se permite que el contribuyente avalúe el bien por el valor que el mismo tiene en plaza, lo que puede ser impugnado por la Administración.

En lo que tiene que ver con los inmuebles, la Ley permite determinadas deducciones según la naturaleza del bien. Así, tratándose de inmuebles destinados a la explotación agrícola ganadera, se toma el valor real y al mismo se le aplica el 83,33% sea cual sea la tenencia de la tierra, es decir, si está explotada o no por el contribuyente. En cambio, si el inmueble es la casa-habitación del contribuyente, es decir, si se trata de su residencia efectiva y permanente, podrá deducir, del valor real, el 50%. Esta deducción, solamente pueden aplicarla las personas físicas y los núcleos familiares, ya que se considera que las sucesiones indivisas no tienen casa-habitación. Si esa casa-habi-

tación se encuentra en un establecimiento rural, se debe hacer un prorrateo teniendo en cuenta que el valor de la vivienda guarda, con el valor real del inmueble rural, la misma relación que la superficie ocupada por la residencia tiene con el área total del bien; una vez obtenido ese valor, se le puede deducir el 50%.

Cuando el inmueble está arrendado, es decir, está en manos de terceros, se distingue si es urbano o rural.

En el primer caso el valor del mismo, a los efectos de su inclusión en el activo, es el resultado de multiplicar por 15 el arrendamiento anual, se haya cobrado o no. En cambio, para los segundos, se hace el mismo cálculo, pero del valor así resultante se toma únicamente el 83,33%. En ambos casos, el monto imponible no podrá sobrepasar el valor real del inmueble.

En los inmuebles rurales la Ley excluye expresamente las superficies cubiertas por montes naturales o artificiales, que hayan sido declarados protectores o que reúnan los requisitos que establece la legislación. Pero, este tema lo veremos al tratar las exoneraciones, porque normalmente se padece una confusión con los términos utilizados por el legislador.

En caso que el inmueble de que se trate, está prometido en venta, el promitente vendedor debe computar únicamente el saldo a cobrar, actualizándolo de conformidad con las reglas del interés racional compuesto y si la operación es en moneda nacional al 5,5% de interés mensual y si lo es en moneda extranjera al 12% anual. En cambio, si el contribuyente es prominente comprador, computará en su activo al inmueble por su valor real, como si fuera absolutamente propio, pero

en su pasivo incluirá la totalidad de las cuotas que le faltan pagar, actualizándolas de la misma manera vista para el vendedor.

Pero aun, sobre el inmueble, puede ejercer el contribuyente algunos de los derechos reales previstos en el Código Civil, tales como la nuda propiedad, cuyo monto imponible será el valor real del inmueble, actualizado por coeficientes que fija la administración; el usufructo, cuyo valor estará determinado por la diferencia entre el valor real y el de la nuda propiedad; el derecho de uso, que se computa por el 50% del valor del usufructo y el de habitación que se computa por el 25% del referido valor del usufructo. Como es sabido, estos derechos pueden constituirse con o sin plazo; en este último caso, se considera como máximo 70 años, edad probable del beneficiario, y como mínimo tres (3) años.

Por último, corresponde referirse a los bienes funerarios que muchas veces tienen elevados valores y que como se comercializan igual que otros bienes, el legislador optó por hacerlos incluir en el activo, sin perjuicio de lo cual, atendiendo a la especial naturaleza de los mismos, se permite que sean valuados por el contribuyente.

4.2.5.4. Ajuar y Muebles.- De acuerdo a la Ley, deberá incluirse también en el activo un porcentaje ficto que equivaldrá a los valores correspondientes al ajuar y muebles de la casa-habitación. Decíamos anteriormente, que dentro de estos bienes pueden existir algunos de subido valor, como joyas, obras de arte, muebles, etc. pero que el legislador, en vez de tomarlos por sus valores individuales, optó por integrarlos todos dentro del concepto de ajuar y muebles, dándo-

les un valor ficticio. Este ficto se determina aplicando un porcentaje sobre el monto de los bienes gravados y los bienes exentos computables, a lo que se deduce el pasivo admitido, esto es, el pasivo en el momento previo a la proporción, pero luego de haber deducido los bienes del exterior.

Se establece, también, que si la diferencia entre los activos computables y el pasivo nacional admitido no superara el doble del mínimo no imponible, el porcentaje a aplicar por concepto de ajuar y muebles será del 10%; en cambio, si supera esa cantidad, el ficto a aplicar será del 20%.

Conviene destacar que este ficto por ajuar y muebles se aplica a los casos en que el contribuyente tiene casa-habitación donde reside permanentemente, por lo que resulta obvio aclarar que las sucesiones indivisas y las personas domiciliadas en el exterior, por más patrimonio que tengan en el país, no podrán aplicar este procedimiento. Para ellos se establece que los bienes comprendidos en estos rubros deben hacerse avaluar por peritos y tomarlos por el valor que ellos determinen.

4.2.5.5. Pasivo.- Las personas físicas, los núcleos familiares y las sucesiones indivisas solamente podrán computar como pasivo, determinadas en principio, las deudas debidamente justificadas, documentadas.

Es decir, que solamente pueden ser consideradas como deudas aptas para ser incluidas en el pasivo, las que consten en documentos públicos, en documentos privados que tengan fecha cierta, las que resulten de la escrituración de libros certificados que deben llevar los sujetos pasivos, las que se mantienen con entes esta-

tales, paraestatales o municipales y, en general, todo tipo de deudas cuya existencia pueda probarse fehacientemente.

Esas deudas, deben declararse estableciendo el importe de las mismas, el nombre, domicilio y documento de identidad del acreedor, lo que hace un rigorismo extremo para que se pueda admitir un pasivo. Sin embargo, por ejemplo, en caso de deudas conformadas por escritura de hipoteca o prenda, no presenta ningún problema para ser aceptadas por la totalidad de su importe.

Por otra parte, solamente se admiten las deudas contraídas con acreedores domiciliados en el país. Sin embargo, las deudas contraídas con acreedores domiciliados en el extranjero, si bien se toman en cuenta, no pueden deducirse directamente del pasivo, sino que hay que seguir un procedimiento especial.

En efecto, sólo se permite computar el pasivo nacional por aquel monto que supere los activos extranjeros, es decir, que primero deben computarse el activo y el pasivo extranjero, si supuestamente el pasivo es mayor que el activo, ese pasivo se pierde, es decir, no se tiene en cuenta para nada, pero en ese caso, el pasivo nacional se toma por todo su monto, al no estar incluido por los activos y pasivos extranjeros. Pero si el activo es mayor al pasivo, ese activo excedente debe compararse con el pasivo nacional. Si de esta segunda compulsión, resultare que efectivamente hay un excedente del pasivo, éste será lo que se considera pasivo admitido y podrá tenerse en cuenta.

Aparentemente como una contrapartida por estos castigos para hacer aplicable el pasivo excedente del exterior, se dispone que si el activo extranjero es mayor

que el pasivo nacional, ese pasivo desaparece, es decir, no se puede tomar en cuenta, pero, como decíamos, tampoco se toma en cuenta el activo excedente del exterior.

Ahora bien, si en el activo computable existieran bienes exentos o bienes que no deben computarse, siempre se debe hacer la operación que se conoce como proporción aunque no haya bienes en el exterior. Para ello se requiere hacer los siguientes cálculos: el pasivo admitido debe mantener con el pasivo nacional la misma relación que el activo gravado tiene con el activo total del país.

La Ley excluye expresamente algunas deudas, las que declara que no podrán incluirse en el pasivo, así los saldos de precio por compra directa o por préstamos para la compra de semovientes, como así tampoco puede incluirse en el pasivo el importe de lo pagado por el Impuesto al Patrimonio.

4.2.6. Exoneraciones.- El tema de las exoneraciones es uno de los que más problemas puede plantearle al intérprete, por cuanto, en primer lugar, su formulación no se limita simplemente a la Ley de creación del Impuesto al Patrimonio, sino que las exoneraciones al mismo se encuentran diseminadas por innumerables leyes que hacen muy difícil su compaginación, pero, por otro lado, la equivocada terminología usada por el legislador hace incurrir en confusión, así, por ejemplo, frente a determinado caso, estamos ante una exoneración o ante un caso de no sujeción, y esto redundante, como dice CEFERINO COSTA (“Consideraciones sobre las exoneraciones en el Impuesto al Patrimonio” Rev. IUDT. No. 53), en la determinación del ajuar y muebles que ya vimos, como también en la proporción del

pasivo, recientemente analizado.

La Ley de creación del Impuesto y sus posteriores modificaciones establecen que todos los bienes situados, colocados o utilizados en la República están gravados. Los únicos bienes en principio no gravados serán los que se encuentran radicados en el extranjero. De ahí, entonces, que para establecer que un bien situado, colocado o utilizado en el país no esté alcanzado por el gravamen, tiene que estar o bien exonerado, o bien no sujeto a este impuesto.

La Ley de creación y sus modificaciones en ningún momento utiliza la expresión exoneración o exentos, cuando quiere dejar liberados del gravamen a algunos bienes, se utilizan términos como “no se computarán” para determinar el activo o fórmulas por el estilo.

De esta forma, existen bienes totalmente exentos, pues, al decir la Ley que no se computan para determinar el activo, está sin ninguna duda excluyendo a esos bienes, ya alcanzados por el hecho generador del cumplimiento de la obligación tributaria; en cambio, cuando la Ley dice que los bienes sólo se computan para determinar el ajuar y muebles, se crea la duda de si está o no exonerándolos.

En el primer caso, se excluye del cómputo del activo a los títulos públicos, es decir, Deuda Pública, sea ésta nacional o municipal, a los valores emitidos por los Bancos de fomento de la habitación, etc., lo que supone técnicamente una exoneración. En cambio se toman en cuenta para el cálculo del ajuar y muebles a otros bienes, los que deben incluirse en el patrimonio para realizar este cálculo ficto y luego retirarlos y no computarlos para establecer el monto imponible. Esta situa-

ción plantea la duda de si estamos ante una verdadera exención, ya que el bien es tomado en cuenta para la liquidación del gravamen.

Los bienes que se encuentran en esa situación y cuya inclusión en el activo es, podemos decir, transitoria, son entre otros las acciones de sociedades sujetos pasivos de este impuesto, debiendo en esos casos, detallar el nombre de la sociedad emisora, el valor nominal de las acciones o su cotización en la bolsa si ello ocurre. También están en igual situación los títulos de ahorro y las obligaciones, ambos emitidos al portador. Los depósitos en instituciones bancarias, las cuotas partes de empresas exoneradas del Impuesto al Patrimonio, los saldos de precio derivados de importaciones, préstamos y depósitos en moneda extranjera de persona física o jurídica extranjeras domiciliadas en el exterior.

Asimismo, se incluye solamente a los efectos del ajuar, los créditos resultantes de la venta de la casa-habitación a los inquilinos, los inmuebles declarados monumentos históricos, etc.

Existe una cantidad de bienes considerados integrantes del activo, que expresamente están exonerados de este impuesto y cuya situación no ofrece ninguna duda, como la tenencia de bonos del Tesoro, de obligaciones cotizadas en bolsa emitidas por empresas, los bosques artificiales, los declarados protectores o de rendimiento y los bosques naturales, los buques de cabotaje, las viviendas de interés social, etc.

4.2.7. Valuación del Patrimonio de los demás sujetos pasivos

Como ya se ha visto, el Impuesto al

Patrimonio Neto, en el Uruguay, considera también como sujeto pasivo del mismo a las cuentas bancarias con denominación impersonal, cuyo patrimonio está constituido por los saldos activos de dichas cuentas. En esos casos, el monto imponible estará determinado por el promedio de los saldos activos de cada cuenta en el transcurso del ejercicio, tomados todos al cierre de cada mes, sin perjuicio de lo cual, en caso que esos saldos no sean representativos de la importancia de la cuenta, podrán tomarse períodos menores.

Es importante establecer que, a los efectos de determinar el monto imponible, los Bancos, donde las cuentas se encuentran depositadas, no deben atender los saldos deudores que las mismas tuvieren.

La liquidación y pago la hace el Banco depositario, el cual, al actuar como agente de retención, será el responsable frente al Fisco y a él se le aplicarán las multas y demás sanciones que correspondieran.

También se consideran sujetos pasivos a las personas jurídicas constituidas en el país, por la parte de su capital accionario al portador. En ese caso, el patrimonio estará representado por la cuota de cada uno de los titulares de las acciones, las que se tomarán por su valor de cotización en bolsa o por su valor nominal en caso de que no se coticen, actuando la entidad emisora como agente de retención.

En lo que tiene que ver con los socios, condóminos o titulares de acciones nominativas, computarán en su patrimonio la cuota parte que corresponda a cada socio, condómino o titular.

En cuanto a las personas jurídicas, na-

cionales o constituidas en el extranjero, como así también la determinación del activo de los patrimonios destinados a la explotación comercial e industrial, se avaluarán por las normas del Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio, en lo que fuere pertinente; así, por ejemplo, si existen activos en el exterior, se admite computar como pasivo el monto de éste que exceda al activo, permitiéndose incluso, en caso de existir bienes exentos y no computables, hacer una proporción con el pasivo, disponiéndose expresamente la no inclusión en esa proporción de los activos del exterior.

Para las personas jurídicas agropecuarias, la avaluación del patrimonio se rige por las normas para las personas físicas ya vistas, y en caso de las industrias manufactureras y extractivas, se permite al Poder Ejecutivo, realizar deducciones complementarias de hasta un 25% del patrimonio ajustado fiscalmente, teniendo en cuenta la distancia de su ubicación con respecto a Montevideo.

En ese sentido, se permite una deducción del 10% cuando la industria manufacturera o extractiva está fuera de los límites de Montevideo, pero menos de 100 km., llegando al 25% de deducción permitida cuando la industria está a más de 300 km. Para determinar cuál es la ubicación, se toma en cuenta la localización del establecimiento en que se realiza la actividad industrial o extractiva. Permitiéndose en caso que hubiera más de una actividad o la complementación de varias actividades, tomar solamente en cuenta la parte del patrimonio afectado a la producción respectiva.

4.3.- Mínimo no imponible

La existencia de un mínimo no imponible,

es decir, de una faja del patrimonio que no se considera gravado, implica sin lugar a dudas una decisión más política que técnica, aunque el establecer su monto obedezca a técnicas contables muy depuradas. En efecto, la elección de un mínimo alto o bajo, estará condicionado al interés y la finalidad que se persiga con su inclusión en la legislación. Así, en caso de fijarse mínimos altos lo que se busca es, fundamentalmente una redistribución de la riqueza; en cambio, cuando se fijan mínimos bajos, normalmente se busca complementar el Impuesto a la Renta.

Muchas veces esos mínimos se gradúan en función de las cargas familiares, y así, se permite, además de la inclusión del mínimo no imponible, la deducción de otras cantidades como bajas por la existencia de hijos a cargo del contribuyente. Es decir, que además de determinar el mínimo, la Ley permitía adosarle a esa suma los descuentos por hijos, lo que en definitiva incrementaba el mínimo imponible.

Actualmente, solamente se establecen dos tipos de mínimo -uno para las personas físicas y sucesiones indivisas- y el doble para los núcleos familiares. Actualmente está fijado en N\$ 8:050.000.00 y N\$ 16: 100.000.00, respectivamente, que al cambio actual implican US\$ 20.000,00 y US\$ 40.000.00, respectivamente.

4.4.-Imputación del impuesto

Este impuesto se debe liquidar por declaración jurada, dentro de los plazos que establezca la oficina recaudadora, que en nuestro país es la Dirección General Impositiva, sobre la base de la situación patrimonial que tenga el contribuyente en cada año fiscal.

La Ley distingue el momento de imputar el impuesto, disponiendo que las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas declararán sus patrimonios al 31 de diciembre de cada año; en cambio, las personas jurídicas y demás sociedades, siempre que tengan contabilidad suficiente, podrán declarar su impuesto al cierre del ejercicio económico anual, pero si no tienen contabilidad suficiente, lo deberán hacer al 31 de diciembre. En esos casos deberán aumentar o disminuir su patrimonio, según los aportes o retiros efectuados desde la fecha del cierre del ejercicio económico hasta el 31 de diciembre.

Cuando por la iniciación de actividades comerciales o industriales no coincida el cierre del ejercicio económico con el año civil, el patrimonio a gravar deberá imputarse existente al 31 de diciembre próximo. Por el contrario, si durante el año civil se produjo más de un cierre de ejercicio, a los efectos fiscales deberá imputarse el patrimonio mayor que resultare de esos cierres.

4.5.- Tasas y pago del impuesto

Nuestro país sigue la tendencia más aceptada de estructurar las tasas en escalonamientos progresionales para la imposición de las personas físicas y asimiladas, y utilizar proporcionales para las que gravan los patrimonios de las personas jurídicas y cuentas bancarias con denominación impersonal.

El índice de progresividad dependerá de la política fiscal seguida por el creador del impuesto, pues con ella, se incide, indudablemente, en la formación del capital, ya que, si es muy fuerte, puede propiciar una distribución ficticia de los patrimonios para no ser alcanzados por las ta-

sas más altas.

Ahora bien, como este impuesto tiene que ser necesariamente satisfecho con la renta que produce el capital y no con el capital mismo, pues de lo contrario éste se extinguiría, las tasas deben ser relativamente bajas. En nuestro país, éstas van, en lo que tiene que ver con las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas, desde un 1% para los patrimonios que exceden de un mínimo no imponible hasta un 4,30% para los patrimonios que exceden de catorce mínimos no imponibles.

Para las personas jurídicas, como se dijo, la tasa es proporcional, sea cual sea el monto del patrimonio que posea y será de 2,80%; y para las cuentas bancarias con denominación impersonal, las obligaciones y debentures, títulos de ahorro y otros valores similares emitidos al portador, la tasa única y proporcional es del 5%.

Expresamente la Ley faculta al Poder Ejecutivo para reducir hasta un 50% (cincuenta por ciento) las tasas del Impuesto al Patrimonio de las personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas.

La satisfacción de la obligación tributaria surgida debe consignarse en una declaración jurada y efectuarse los pagos correspondientes. Nuestra legislación prevé expresamente y así se hace siempre, que el contribuyente efectúe pagos a Cuenta que luego se imputan al que efectivamente debía pagar. Esos pagos a cuenta normalmente son un porcentaje del pago que efectuara por el ejercicio anterior.

Así, para las personas físicas se establecen dos pagos a cuenta de 30% cada

uno del monto pagado por el ejercicio anterior; en cambio, para las sociedades con acciones al portador y las personas jurídicas del exterior con Sucursales, son iguales al 8% del impuesto que debió abonarse por el ejercicio anterior.

Estas obligaciones subsisten, aun en el caso que los obligados estimen que tales adelantos serán superiores a lo que en realidad abonarán por el ejercicio en curso. En tal hipótesis, igual deben cumplir

con los adelantos, los que se harán hasta el monto concurrente del impuesto estimado.

El no cumplimiento de los adelantos se considera como infracción de mora cuando no haya razón valedera para no haber cumplido en los plazos establecidos.

Treinta y Tres, Uruguay, setiembre de 1988