



EXPEDIENTE	
RECURRENTE	
RUC N°	

CONSULTA VINCULANTE N° _____

Asunción,

Sres.
RUC N°

Nos dirigimos a ustedes en relación a la nota ingresada el 26/12/14, a través de la cual consultan a la Administración Tributaria ciertos aspectos prácticos de la **transformación del condominio en una sociedad comercial o rural**, a los efectos de dar cumplimiento al Art. 4° del Decreto N° 1.031/13, considerando que la misma ha obtenido ingresos superiores a mil millones de guaraníes en el ejercicio fiscal 2014. Concretamente, solicitan aclaración sobre lo siguiente:

- ¿Cuál sería el tratamiento que debería darse a los gastos e inversiones realizados dentro del nuevo ejercicio, documentados con comprobantes de venta expedidos a nombre del condominio?
- ¿Cómo se acreditaría el IVA crédito fiscal que tiene acumulado el condominio, a favor de la nueva entidad a constituirse?
- ¿Cuál sería el tratamiento tributario aplicable a las mercaderías en stock y los bienes de uso que pertenecen al condominio?
- ¿Puede la nueva sociedad utilizar las hojas rubricadas a nombre del condominio?
- ¿Cómo se debe realizar la cancelación del RUC del condominio, se debería realizar la liquidación del IRAGRO hasta su fecha de cierre?
- ¿Qué tratamiento se asignaría a los ingresos obtenidos por los socios de la nueva sociedad? Considerando que en caso de formar una sociedad rural mediante un contrato societario, que no constituye una persona jurídica, los miembros estarían tributando el IRAGRO por las actividades agropecuarias que realicen, por lo que no cabría la imposición del IRP.

En virtud a las disposiciones legales vigentes, la Administración Tributaria sostiene que a efectos tributarios, el condominio puede crear una sociedad mediante una fusión, que absorba al condominio, a fin de consolidar los estados financieros de ambas entidades una vez que la Escritura Pública se inscriba en los Registros Públicos y de esta forma podrá utilizar los créditos fiscales a su favor. En dicho caso:

- Los gastos e inversiones realizados en el ejercicio, documentados con comprobantes de venta expedidos a nombre del condominio servirán igualmente a la nueva sociedad absorbente, considerando que los estados financieros serán consolidados.**
- La acreditación de créditos fiscales a la empresa absorbente se realizará de forma automática en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, una vez que se presente ante la SET la Escritura Pública por la cual se vincula el condominio con la sociedad absorbente, y el condominio absorbido presente la declaración jurada determinativa en carácter de clausura.**
- Las mercaderías y los bienes de uso pasarán a pertenecer a la sociedad, en cuyo caso no deberá tributarse ni el IVA ni el IRACIS por el traspaso, considerando que se da en el marco de una transformación de empresas y no en el de una enajenación.**
- La nueva sociedad absorbente podrá utilizar las hojas rubricadas a nombre del condominio, desde que la Escritura Pública esté inscrita en los Registros Públicos.**
- De modo a trasladar los saldos a favor del condominio a la nueva empresa, necesariamente el condominio deberá presentar la declaración jurada, liquidando el impuesto hasta la fecha de la inscripción de la Escritura Pública y posteriormente clausurar el RUC.**
- Las utilidades que perciban los socios, que provengan de la distribución realizada por la sociedad rural, anónima o de responsabilidad limitada, estarán gravadas por el IRP, en virtud a lo dispuesto en el Art. 6° del Decreto N° 9.371/12.**

Las conclusiones expuestas resultan del siguiente análisis:

El **Art. 6° del Decreto N° 1.031/13** establece que: *"En los casos de condominios, será sujeto del impuesto la unidad económica indivisible, en los términos del Art. 2083 y siguientes del Código Civil Paraguayo, bajo las características de empresa unipersonal a los efectos del presente impuesto. ...Cuando alcance el monto previsto para liquidar el impuesto por el régimen contable, **los condóminos***



EXPEDIENTE	
RECURRENTE	
RUC N°	

CONSULTA VINCULANTE N° _____

deberán constituir una sociedad comercial, adoptando cualquiera de las formas jurídicas previstas en la legislación civil, salvo que uno de los condóminos sea el que efectivamente realice la explotación del establecimiento rural y opte por constituirse en una empresa unipersonal".

Considerando lo expuesto, el condominio puede crear una sociedad mediante una fusión, a fin de consolidar los estados financieros de las entidades fusionadas una vez que la Escritura Pública se inscriba en los Registros Públicos; en dicho caso, los estados financieros de las entidades fusionadas se consolidarán, haciendo posible la transferencia de los créditos fiscales a la nueva sociedad, considerando que esta se convertirá en responsable a título universal de todas las obligaciones tributarias de las fusionadas.

Lo expuesto en el párrafo anterior se funda en el hecho de que **el condominio es considerado como una empresa unipersonal a efectos tributarios**, y sobre todo, en el **Art. 6° del Decreto N° 1.031/13**, el cual dispone lo que sigue: **"Sin perjuicio de las normas societarias y solamente para efectos tributarios, cuando una sociedad sea absorbida por otra, dicha absorción surtirá efectos a partir del ejercicio fiscal en que sea inscrita en el Registro Público de Comercio. En consecuencia, hasta que ocurra esta inscripción, cada una de las sociedades que haya acordado fusionarse por absorción de una a la otra u otras, deberá continuar cumpliendo con sus respectivas obligaciones tributarias y registrando independientemente sus operaciones. Una vez inscrita en el Registro la escritura de fusión por absorción, la sociedad absorbente consolidará los estados financieros de las entidades fusionadas con corte contable a la fecha de dicha inscripción y será responsable a título universal de todas las obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas. De igual manera se procederá en el caso en que dos o más sociedades se unan para formar una nueva que les suceda en sus derechos y obligaciones, la que tendrá como estados financieros iniciales, aquellos que resulten de la consolidación a que se refiere el párrafo precedente. Esta nueva sociedad será responsable a título universal de todas las obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas"**.

De hacer efectiva la absorción mencionada, **los gastos e inversiones realizados en el ejercicio, documentados con comprobantes de venta expedidos a nombre del condominio servirán igualmente a la sociedad absorbente**, considerando que los estados financieros serán consolidados. En particular, en cuanto a **la acreditación de créditos fiscales a la empresa absorbente, la misma se realizará de forma automática en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatú**, una vez que se cumplan ciertos trámites ante la SET, tales como la presentación de la Escritura Pública por la cual se vincula el condominio con la sociedad y de la **declaración jurada determinativa en carácter de clausura por parte de la empresa absorbida, exclusivamente a los efectos de hacer efectiva la transferencia de los créditos**.

Por otro lado, en relación a **la situación impositiva de las mercaderías y los bienes de uso** que pasarán a pertenecer a la nueva sociedad, en cuanto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), debemos mencionar el Art. 4° del Anexo del Decreto N° 1.030/13, el cual establece que no se considerarán comprendidas en el objeto del impuesto, las transferencias que fueran consecuencia de una reorganización de empresas y que en estos casos, los créditos fiscales que pudiera tener la empresa antecesora será trasladado a la empresa sucesora en proporción al patrimonio neto transferido con relación al patrimonio neto total de la antecesora. Agrega que se entiende por reorganización de empresas: **a) La fusión de empresas preexistentes a través de la formación de una tercera o por absorción de una de ellas;...c) La transformación de una empresa preexistente en otra, adoptando cualquier otro tipo de sociedad previsto en las normas legales vigentes**. Finalmente, establece que tampoco se considerarán comprendidos dentro del objeto del impuesto los aportes de bienes muebles o inmuebles para la constitución o el aumento del capital de las empresas. De lo expresado, se infiere **que por las mercaderías y los bienes en uso no deberá tributarse ni el IVA ni el IRACIS, considerando que se da en el marco de una transformación de empresas y no en el de una enajenación**.

En cuanto a la posibilidad de **utilizar las hojas rubricadas**, considerando la transformación de las empresas se dará mediante la fusión por absorción, sostenemos que no existen impedimentos legales para que la nueva sociedad utilice las hojas rubricadas a nombre del condominio.

Finalmente, en cuanto al **tratamiento impositivo de las utilidades de los condóminos una vez que se transforme en sociedad**, debemos traer a colación el inciso b) del Art. 10 de la Ley N° 4.673/12, el cual establece que estará gravado por el IRP el 50% de los dividendos, utilidades y excedentes que se obtengan en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en el IRACIS e IRAGRO, distribuidos o acreditados. De acuerdo a lo manifestado, **en caso de que los accionistas conformen una sociedad anónima, de responsabilidad limitada, o cualquier otro tipo de sociedad estipulada en el Código Civil, las utilidades que perciban los socios estarán gravados por el IRP**.



EXPEDIENTE	
RECURRENTE	
RUC N°	

CONSULTA VINCULANTE N° _____

Por su parte, el Art. 6° del Decreto N° 9.371/12, establece que constituye hecho generador gravado por el IRP, entre otros, la obtención de dividendos, utilidades y excedentes que los contribuyentes perciban en su calidad de accionistas, socios o cooperadas, siempre que en estas sociedades no se haya tributado el IRP. Por lo mencionado, consideramos que **los socios deben tributar el IRP por las utilidades que perciban.** Cabe agregar que bajo ninguna circunstancia se estaría dando una doble tributación, ya que la sociedad abonará el impuesto por las rentas provenientes de la actividad agropecuaria y los miembros de la sociedad, por la percepción de utilidades, en su calidad de socios.

Finalmente cabe resaltar, que la DACCF a través de la Nota N° 140 del 31/07/2015, señaló sus sugerencias en el mismo sentido de lo expuesto en el presente dictamen.

Corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del Art. 244 de la Ley N° 125/91, y posteriormente remítase los autos a la Dirección de Asistencia al Contribuyente y Créditos Fiscales a fin de tomar conocimiento de lo señalado en autos y proceda a realizar las gestiones necesarias para la modificación de la funcionalidad del Sistema Marangatu.

LILIAN ROMAN FLORENCIO, *Dictaminante*
Departamento de Elaboración e Interpretación de
Normas Tributarias

LUÍS ROBERTO MARTÍNEZ, *Jefe*
Departamento de Elaboración e Interpretación de
Normas Tributarias

LIZ DEL PADRE, *Directora*
Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

MARTA GONZÁLEZ AYALA, *Viceministra*
Subsecretaría de Estado de Tributación