



DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FORM.735-2

FECHA

CONSULTA VINCULANTE

Señor/a/es: xxxxx

RUC: xxxxx

La **Dirección Nacional de Ingresos Tributarios**, por medio de la **Gerencia General de Impuestos Internos**, se dirige a usted en referencia a la solicitud de consulta N° xxxxxxxx, la cual fue registrada en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu con el proceso N° xxxxxx, a través de la cual consultó si la sociedad que es dueña de una parte sus propias acciones y en caso de distribución de utilidades, corresponde que los demás accionistas sean quienes soporten el Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades (IDU), ya que son ellos quienes finalmente perciben las ganancias en cuestión.

Al respecto, entre otros puntos, manifestó: "...El Art. 1072 del Código Civil establece que las sociedades pueden comprar sus propias acciones... queda definir, a quien corresponde las utilidades generadas (ya sea en caso de distribución y capitalización) y consecuentemente, a quien se deberá retener el impuesto... [el Código Civil] dispone que durante el periodo en que las acciones adquiridas por la Sociedad se encuentren en su poder, las mismas quedan en un estado inerte, donde no se computan en la asambleas, ni para la formación del quórum necesario, ni para el voto en la toma de decisión. Consideramos que, al estar inertes, tampoco se computan para la participación en los derechos económicos, como sucede en otras legislaciones como ser la argentina, la uruguayana y la española... la 'recompensa' económica que significan las utilidades en ningún caso podría ser percibida y disfrutada por la propia Sociedad... consideramos que si se decide distribuir la totalidad de las utilidades de un determinado ejercicio, la totalidad de ellas deberán distribuirse entre los demás accionistas de la sociedad, excluyendo a la sociedad misma, y distribuyéndose proporcionalmente al capital que cada uno posee las utilidades que pudieran corresponder a la misma sociedad por ser propietaria de sus propias acciones...si las utilidades se capitalizan, la sociedad no incrementa su patrimonio en sí misma, sino que corresponde a los demás accionistas de la sociedad incrementar su participación accionaria, proporcionalmente, excluyendo a la misma sociedad..." (sic).

En respuesta a la consulta mencionada, se realiza el siguiente análisis:

Cabe destacar que, la consulta mas bien tiene tinte societario - comercial que tributario. Entonces, en primer lugar, debe atenderse a lo que disponen los Estatutos Sociales respecto a las normas según las cuales deben repartirse las utilidades, conforme lo instaura el Inc. g), Art. 1050 del Código Civil (CC).

Si los Estatutos Sociales no contemplan dicha situación, de igual manera el Inc. a), Art. 1079 del CC refiere que le corresponde a la Asamblea Ordinaria entre otros puntos, decidir sobre la distribución de utilidades.

Todo lo precedentemente expuesto, es únicamente relativo a las Sociedades Anónimas. Por su parte, el Art. 1169 del CC instaura: "En defecto de los socios, la sociedad podrá adquirir la cuota ofrecida con utilidades líquidas o reduciendo el capital, debiendo ejercer la opción dentro de los diez días de vencido el plazo otorgado a los socios". Como se puede apreciar, las Sociedades de Responsabilidad Limitadas también pueden comprar sus propias cuotas. Incluso, el Art. 1171 del CC refiere que el Contrato social puede reglamentar la cesión de cuotas.

Entonces, si conforme lo indicado por el CC se puede definir el destino de las utilidades a través de los Estatutos Sociales o por Asamblea o convocatoria equivalente, no corresponde la intervención del Fisco en dicha decisión.

Así también, analizado la Legislación Tributaria, se extrae:

- **Art. 40. Hecho Generador.** Dispóngase que las utilidades, los dividendos o los rendimientos puestos a disposición o pagados al dueño, consorciados, socios o accionistas por partes de sociedades o entidades privadas, estarán gravadas por el IDU. Para la aplicación de dicho impuesto, se entenderá por utilidades, dividendos o rendimientos a toda distribución de dinero o en especie, excepto la entrega de acciones o cuotas partes por capitalización de utilidades, con cargo a patrimonio que se realice a los socios y accionistas de la sociedad o entidad.

- **Art. 41. Contribuyentes y Responsables.** Serán contribuyentes del IDU las personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en el país o no, que perciban dividendos, utilidades o rendimientos, en carácter de dueños, consorciados, socios o accionistas de las entidades referidas.

Cuando el accionista, socio o beneficiario sea una persona jurídica, el monto del impuesto pagado será constituirá un crédito, que lo utilizará exclusivamente en la liquidación de este impuesto cuando a su vez distribuya utilidades o dividendos a sus socios, accionistas o beneficiarios.

- **Art. 44. Nacimiento de la obligación.** En el caso de Sociedades Anónimas y otros tipos de entidades que tengan la obligación de realizar asambleas, se considerará que las utilidades, dividendos o rendimientos son puestos a disposición de los socios o accionistas cuando la respectiva asamblea disponga su distribución, con independencia del momento del pago.

Tratándose de Sociedades de Responsabilidad Limitada y demás entidades que no tengan la obligación de realizar asamblea, se considera que los rendimientos, utilidades o dividendos son puestos a disposición en el plazo previsto en sus estatutos; en caso de que sus socios dispongan de un destino diferente, la decisión deberá estar protocolizado ante Notario y Escribano Público. Si los Estatutos no prevé dicho plazo, a los efectos del presente impuesto se entenderá que los rendimientos son distribuidos en el cuarto mes posterior al cierre del ejercicio fiscal.

Por otro lado, el Art. 13° del Decreto N° 3110/2019 instaura: "...*Estará alcanzada por el IDU la distribución de utilidades, dividendos o rendimientos que fuera decidida o resuelta por la asamblea o por el órgano competente que tenga tal autoridad o se encuentre contemplada en el estatuto...*" (resaltado nuestro). Si bien este artículo regula la temporalidad de la aplicación del IDU, no debe perderse de vista a quien faculta la decisión de la distribución de rendimientos, utilidades o dividendos.

De igual manera, se efectúa un breve análisis sobre la configuración de los elementos de la obligación:

Elementos de la obligación	IDU
Elemento objetivo	Distribución de utilidades puestas a disposición de los accionistas y similares.
Elemento subjetivo	Personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en el país o no, que perciban dividendos, utilidades o rendimientos, en carácter de dueños, consorciados, socios o accionistas de las entidades referidas
Elemento espacial	Las empresas o entidades similares constituidas en el país, así como los establecimientos permanentes de entidades constituidas en el exterior
Elemento temporal	Sociedades Anónimas y otros tipos de entidades que tengan la obligación de realizar asambleas: se considerará que las utilidades son puestos a disposición de los socios o accionistas cuando la respectiva asamblea disponga su distribución, con independencia del momento del pago. -Sociedades de Responsabilidad Limitada y demás entidades que no tengan la obligación de realizar asamblea: se considera que los rendimientos son puestos a disposición en el plazo previsto en sus estatutos; en caso de que sus socios dispongan de un destino diferente, la decisión deberá estar protocolizada ante Notario y Escribano Público. Si los Estatutos no prevé dicho plazo, a los efectos del presente impuesto se entenderá que los rendimientos son distribuidos en el cuarto mes posterior al cierre del ejercicio fiscal
Elemento cuantitativo	Rendimientos netos puestos a disposición o pagados al dueño y similares, a lo cual se aplicará una tasa del 8% si el percceptor sea residente en el país y del 15% si el percceptor reside en el extranjero (Artículos 42 y 43 de la Ley N° 6380/219)

Como se puede apreciar, lo que interesa al Fisco es la distribución y la percepción de los rendimientos para que el beneficiario de ello abone el impuesto correspondiente, no definir quienes pueden percibir los mismos en caso de controversia. Pretender que fuera de otra manera, resulta asimilable a que la Administración Tributaria dispusiera el destino de las utilidades, lo cual ocurriría si precisa a quien debe abonarse las utilidades en el presente caso.

Lo cierto es que, si bien la norma tributaria fija hechos en que se considera que se pone los dividendos a disposición de los socios, es porque justamente impositivamente tiene un impacto, como es el momento en que debe practicarse la declaración y pago de los tributos.

Tal es así, que analizado las infracciones dispuestas en el Libro V de la Ley N° 125/1991 y siempre que se abone el IDU en el momento oportuno, conforme lo indicado en las normativas pertinentes, el hecho de que sea la empresa dueña de sus propias acciones o sus demás accionistas quien el que perciba los rendimientos, ninguna de las situaciones configura mora (ya que la deuda se extinguiría en el momento que corresponda), ni defraudación (no existe la intención de un beneficio indebido, ya que cualquiera abonaría el mismo monto) ni omisión de pago (ya que no significa una disminución de la recaudación justamente porque el impuesto percibir sería el mismo, independiente a quien pague).

Es más, el Art. 158 de la Ley N° 125/1991 prevé el pago por terceros; así también, el Art. 41 de la Ley N° 6380/2019 vaticina el hecho de que si el accionista sea una persona jurídica el tributo abonado constituirá un crédito que lo utilizará exclusivamente en la liquidación de este impuesto cuando a su vez distribuya utilidades o dividendos a sus socios. Por ende, cualquiera de los casos se encuentra previsto normativamente, por lo que no sería un inconveniente para el Fisco.

Por las consideraciones expuestas, **no es la Administración Tributaria la que define el destino de las utilidades en caso de que la empresa sea dueña de sus propias acciones; primero, porque esto es una cuestión societaria – comercial y segundo, porque de cualquier manera el impuesto a percibir por parte del Fisco no se ve afectado, independientemente quien sea el socio o accionista a quien se abone.**

Entonces, **el Fisco determina que debe abonar el IDU quien efectivamente recibe los rendimientos, utilidades o dividendos de la empresa, pero no puede individualizar quien tiene el derecho de percibirlos en caso de controversia, porque escapa de la órbita de su competencia.** Cabe mencionar además, que la EDGUR es la responsable de la retención del IDU y de su ingreso a las Arcas Fiscales,

El presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta la situación fáctica planteada en la consulta planteada por la recurrente, por lo que la Administración Tributaria se reserva la facultad de modificarlo ante cualquier variación posterior de los hechos y/o documentaciones que lo motivaron.

Finalmente, corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del Art. 244° de la Ley N.° 125/1991.

Respetuosamente,

SONIA MOTTA GAUTO, SUPERVISORA

DPTO. DE APLICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

ANTULIO BOHBOUT, DIRECTOR

DIRECCIÓN GENERAL DE ASUNTOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, JEFE INTERINO

DPTO. DE APLICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

EVER OTAZÚ, GERENTE GENERAL

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS