

Jurisprudencia reciente en materia de dividendos

Dr. Jorge A. Bentancur - 30 de noviembre de
2018



Agenda

1. La Sentencia de la SCJ N° 141/2018 y los principios constitucionales de capacidad contributiva y seguridad jurídica.
2. La Sentencia del TCA N° 46/2018 y la calificación como dividendos del préstamo que una sociedad anónima concedió a su accionista

La Sentencia de la SCJ N° 141/2018



El régimen de dividendos fictos de la ley N° 19.438 no violenta el principio constitucional de capacidad contributiva

"No se comparte el enfoque de que no exista capacidad contributiva, ésta se manifiesta en la existencia de los resultados acumulados (las ganancias), con determinada antigüedad. Deben de existir resultados acumulados contables, al punto que operan como un tope para la aplicación de la ley (nunca la base de cálculo de los dividendos fictos podrá superar los resultados acumulados contables)". (...)

"En definitiva, no se grava una capacidad contributiva inexistente. Para que opere la nueva modalidad del hecho generador, la entidad contribuyente del IRAE deberá tener resultados fiscales y contables sin distribuir con una antigüedad mayor a tres años. Esos resultados son la manifestación de riqueza que la norma pretende alcanzar y no se puede decir que sea ficticia o inexistente. En efecto, existe y se expone en la contabilidad de las entidades contribuyentes del IRAE por separado, en la cuenta "resultados acumulados", dentro del activo (Decreto No. 103/991)".



Se violenta el principio constitucional de capacidad contributiva:

Así lo demuestran varias disposiciones de la Ley N° 16.060, que revelan que se deben cumplir una serie de requisitos sin los cuales los socios o accionistas no tienen un **"derecho"** a los dividendos o utilidades (artículos 93, 98, 99, 320, 342 y 344 de la Ley N° 16.060).

Mientras tanto el socio o accionista solo tiene una **"expectativa"** que puede no llegar a concretarse por diversas razones **ajenas a su voluntad**: i) por pérdidas sobrevinientes que absorben los resultados acumulados (artículo 98 de la Ley N° 16.060); ii) porque se le deban dar a los resultados acumulados otros destinos preceptivos como la reserva legal (artículo 93 de la Ley N° 16.060); iii) porque el accionista pierde la calidad de tal antes de que se generen los dividendos reales a cuales se deben imputar los dividendos fictos ya pagados; y iv) porque el órgano competente de la sociedad decide que los resultados acumulados no se van a distribuir.

Además, el socio o accionista ni siquiera tiene expectativa en el caso de la "reserva legal".

La Sentencia de la SCJ N° 141/2018

Algunas opiniones de la doctrina sobre el momento en que nace el derecho a los dividendos:

*"Hasta el momento en que la asamblea resuelve la aprobación de las utilidades los resultados del ejercicio pertenecen a la sociedad. Una vez aprobado el proyecto de distribución de utilidades, que resuelve el pago de las utilidades, **nace el derecho del accionista a la percepción del dividendo. Aprobado el dividendo por la asamblea, la sociedad tiene un pasivo con el accionista y éste pasa a tener un crédito contra la sociedad**". (LAPIQUE, Luis; "Manual de Sociedades Anónimas" FCU, 2012, páginas 148-149).*

En la misma línea, dice la Dra. Nury RODRIGUEZ OLIVERA: *"Del contexto surge que las utilidades deben distribuirse anualmente. Al fin del cada ejercicio, el administrador o directorio debe formular el estado de resultados a los efectos de determinar si existió utilidad y en caso de haberse producido, corresponde que proyecte su distribución (art. 87). Luego la asamblea resuelve sobre ese proyecto. El accionista tiene derecho a que se le paguen sus utilidades, cuando la asamblea resuelva distribuir las".*



La Sentencia de la SCJ N° 141/2018



No se violenta el principio constitucional de seguridad

"En definitiva, lo que la ley grava son los resultados acumulados existentes al momento de su entrada en vigencia. Alcanza a un activo de la sociedad que existe, que está expresado e individualizado en sus estados contables y es revelador de capacidad contributiva. Por ende, la referencia a ejercicios anteriores para determinar la cuantía de los resultados acumulados existentes que quedarán alcanzados por el impuesto, no supone una aplicación retroactiva de la ley".



Se violenta la seguridad porque el socio no tuvo posibilidad de saber las consecuencias de su decisión :

Si aceptamos que la seguridad le garantiza a las personas conocer de antemano los efectos jurídicos que tendrán sus decisiones, entonces la misma no solo se violenta en casos de retroactividad.

Cuando en el pasado se reunió la asamblea (o el órgano competente) y decidió si no distribuir los resultados de la sociedad, no operó esa garantía.

De haberse conocido el nuevo gravamen, los socios quizás hubieran tomado otra decisión, por varios motivos: i) porque el impuesto que se genera con una distribución efectiva puede ser afrontado con los fondos transferidos por la sociedad, no así el impuesto sobre los "dividendos fictos"; ii) porque el impuesto que se paga por los "dividendos fictos" puede llegar a no recuperarse luego", entre otros motivos.

Sentencia del TCA N° 46/2018: ¿dividendos?

“En definitiva, a partir del análisis pormenorizado de la prueba obrante en estos autos, cabe concluir que la parte actora no logró probar en forma fehaciente que el dinero entregado al único accionista fueran préstamos, así como tampoco se constató que dicho dinero haya sido devuelto a la sociedad mediante títulos de inversiones.

Por lo tanto, no asiste razón a la actora cuando afirma que surge acreditado y debidamente probadas las operaciones que pretende hacer valer como préstamos, sino todo lo contrario en tanto, no surge elemento probatorio alguno que respalde a las mismas. En consecuencia, la Administración no omitió analizar las pruebas aportadas por la contribuyente -como pretende hacerlo valer la promotora- sino que, una vez valoradas conforme al criterio de la sana crítica arribó a la conclusión de que existía una discordancia entre los registros contables llevados por la empresa y la realidad.

Y, razonablemente, conforme a la realidad de los hechos, es posible afirmar que en la especie se verificó que X.X. S.A llevó a cabo el pago de dividendos a su accionista del exterior, lo que constituye el hecho generador del IRNR. En consecuencia, la empresa actora debió retener dicho impuesto y volcarlo al órgano recaudador. Al haber sido omisa en su obligación como agente de retención, resultan procedentes la multa por mora y la multa por contravención por la omisión de presentar la declaración jurada conforme a los artículos 19, 23, 94 y 95 del C.T.”



**La cuestión
probatoria**



¿Puede hablarse de dividendos si no se cumplen requisitos de la Ley N° 16.060 para generar el derecho a los mismos?

Muchas gracias

