

# JURISPRUDENCIA RECIENTE EN MATERIA DE DIVIDENDOS FICTOS: sentencias de la SCJ

Dr. José Miguel Delpiazzo  
Noviembre 2018

## **I) Contexto**

## **II) La norma (ley N° 19.438 de 14/10/2016)**

## **III) Análisis de la jurisprudencia de la SCJ**

- Naturaleza del hecho generador
- Valoración de la legitimación activa para accionar
- Principio de la capacidad contributiva
- Irretroactividad de la norma y seguridad jurídica

## **IV) Reflexión general**

# I) Contexto

- LRT de 27/12/2006: grava distribución **real** de DyU. Paga la sociedad en calidad de “agente de retención”.

Motivo: estimular la reinversión de los resultados acumulados.

- Ley N° 19.438 de 14/10/2016 (“dividendos y utilidades **fictos**”): la “renta neta fiscal gravada por IRAE” acumulada a partir de 2007, que al cierre de cada ejercicio fiscal presente una antigüedad mayor a 3 ejercicios será imputada como dividendos fictos.

Motivos del cambio:

- (i) norma anti-elusiva
- (ii) necesidad financiera del Estado.
- (iii) TCA negó consideración de “dividendos fictos” (Sent. N° 665/2015)

## II) Dividendos o utilidades fictos



UNIVERSIDAD  
DE LA REPÚBLICA  
URUGUAY

(+)	<b>Renta neta fiscal gravada por IRAE</b> con antigüedad mayor a 4 ejercicios
(-)	DyU <b>gravados</b> devengados hasta el cierre del último ejercicio fiscal del contribuyente de IRAE
(-)	DyU <b>fictos</b> que se hayan imputado hasta el cierre del último ejercicio fiscal del contribuyente de IRAE
(-)	<b>Inversiones</b> realizadas por el contribuyente de IRAE (participaciones patrimoniales de otras entidades residentes, activos fijos e intangibles, desde el primer ejercicio de liquidación del IRAE hasta el cierre del último ejercicio fiscal, siempre que se identifique al enajenante)
(-)	Incremento en el <b>capital de trabajo bruto</b> del contribuyente de IRAE (topeado en el 80% de las “inversiones”).
=	<b>Dividendos y utilidades fictos</b> [alícuota del 7%]



TOPE: “resultados acumulados” contables al cierre del ejercicio fiscal (según alcance otorgado por la ley) deduciendo los DyU fictos

# III) Naturaleza del nuevo hecho generador

## Interpretaciones dogmáticas

- Adelanto de IRPF: se crea una ficción que atiende al aspecto temporal del tributo, anticipando su devengamiento.  
**SCJ**: “lo que hace la norma es sustituir la voluntad de los socios”.
- Impuesto a la titularidad de un activo actual (“resultados acumulados”): no se grava una “Renta” sino un derecho de los socios sobre los resultados acumulados.  
**SCJ**: “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”.
- Nuevo HG periódico y anual (similar al IRAE) que grava la renta neta fiscal para el IRAE que, al cierre del ejercicio, tenga una antigüedad mayor a tres años (implica una “sobretasa del IRAE”).  
**SCJ**: “El HG que se crea grava la utilidad neta fiscal acumulada por la sociedad con una serie de deducciones que se admiten y tiene como tope de la utilidad neta contable acumulada.”

# III) Naturaleza del nuevo hecho generador



UNIVERSIDAD  
DE LA REPÚBLICA  
URUGUAY

## Consideraciones

- Divergencia interpretativa refleja inseguridad jurídica.
- *Imp. a la titularidad de un activo*: ¿hay derecho del socio sobre el “resultado contable acumulado”? ¿Refleja ello una manifestación de Capacidad Contributiva del socios o accionista?
- *Grava renta neta fiscal*: legítimo, pero no podrá aplicarse de forma retroactiva.
- *Adelanto de IRPF*: da lugar a la solicitud de devolución por pago indebido
  - Previsión de devolución en Dec. 36/2017: insuficientes
  - Algunos supuestos no previstos

# III) La jurisprudencia

## Objeto del caso a estudio

- Leg. Activa para accionar: del socio accionista (contribuyente) y de la sociedad (responsable).
- Viola cap. contributiva: se grava una Renta ficticia, que no existe y que, posiblemente, nunca exista. “Resultado acumulado” ≠ dividendo.
- Viola seguridad jurídica (retroactiva):
  - (i) atribuye efectos nuevos a hechos del pasado.
  - (ii) se incluye dentro de DyU fictos las capitalizaciones realizadas a partir del 1/1/2016, cuando la norme rige desde el 1/1/2017 (DEROGADO).
  - (iii) el “tope” determinado en base a una situación actual no altera el hecho de que se grava en base a resultados fiscales de ejercicios pasados.
- Giro radical a la política tributaria.

# III) La jurisprudencia

## Sobre la legitimización activa

- Reconoce legitimización activa a socio o accionista (contribuyente)
- Reconoce legitimización activa a la sociedad (responsable), salvo en cuanto al agravio por considerar a las capitalizaciones posteriores al 1/1/2016 como “resultados acumulados” (HOY DERGADO por art. 327 de ley N° 19.670 de 15/10/2018).

## Relevancia del fallo

- **Cambio de criterio:** legitimación activa del responsable (ROTT, según Dec. Reglamentario N° 36/017)
- Confirmación del nuevo criterio: Sent. N° 301/2018: *“Los ADR y ADP tienen un interés directo, personal y legítimo que les habilita para impugnar por inconstitucionales, aquellas normas que crean el tributo por cuyo pago ha de responder en forma solidaria”*.



# III) La jurisprudencia



UNIVERSIDAD  
DE LA REPÚBLICA  
URUGUAY

## Sobre la capacidad contributiva

- **SCJ:** la CC se manifiesta en los resultados contables acumulados con determinada antigüedad (opera de “tope”). La ley solo introduce una ficción jurídica que opera exclusivamente en el aspecto temporal (posición de FERRARI).
- **Valoración general:** se analiza la capacidad contributiva como un principio constitucional autónomo.
- **Valoración particular:** el “resultado contable acumulado”: ¿es una manifestación de Capacidad Contributiva del socio o accionista?

# III) La jurisprudencia



UNIVERSIDAD  
DE LA REPÚBLICA  
URUGUAY

## Sobre la retroactividad y la seguridad jurídica

- **SCJ:** no hay retroactividad, porque:
  - el HG no es la generación de rentas desde el 2007 (sería retroactivo) sino que es “la titularidad del derecho sobre el resultado” actual.
  - se grava una realidad actual, al determinar como “tope” al saldo acumulado al cierre del último ejercicio.
- **Valoración:**
  - Titularidad del derecho el resultado contable: ¿determina una distribución indefectible de dividendos?
  - Se grava en base a rentas de ejercicios pasados (grava la “renta neta fiscal gravada por el IRAE” con antigüedad). Fijación de “tope actual” es un aspecto meramente cuantitativo.
  - Afectación de la seguridad jurídica

# IV) Reflexiones generales

- Tema zanjado jurisprudencialmente (unanimidad)
- Relevancia del ajuste normativo (art. 327 de la ley N° 19.670)
- ¿Derecho de repetición por pago indebido?
- Jurisprudencia de la SCJ sobre inconstitucionalidad de leyes de contenido tributario en la última década



# MUCHAS GRACIAS



Jose.Delpiazso@Delpiazso.com