



IMPUESTO SOBRE UTILIDADES Y DIVIDENDOS FICTOS: CASOS PARTICULARES

X JORNADAS TRIBUTARIAS DE LA DGI

Setiembre 2017

Cra. Maria Eugenia Dominguez

Cr. Luis E. Fabregat

Cr. Gustavo Melgendler



Aspectos generales

IRPF - Dividendos o utilidades fictos

- (+) ▶ **Resultado gravado por IRAE antigüedad mayor a 4 años**
- (-) ▶ Los **dividendos y utilidades gravados** provenientes de rentas gravadas por IRAE, que se hubieran devengado, hasta el cierre del último ejercicio fiscal del contribuyente del IRAE.
- (-) ▶ **Dividendos y utilidades fictos** que se hubieran imputado hasta el cierre del último ejercicio fiscal del contribuyente de IRAE, siempre que no se hayan imputado a dividendos y utilidades distribuidos.
- (-) ▶ **Inversiones** realizadas por el contribuyente de IRAE en participaciones patrimoniales de otras entidades residentes, en activo fijo e intangibles, desde el primer ejercicio de liquidación del IRAE, siempre que se identifique al enajenante
- (-) ▶ Incremento en el **capital de trabajo** bruto del contribuyente de IRAE

(=) ▶ **Dividendos o utilidades fictos gravados**



▶ En ningún caso podrá superar los resultados acumulados al cierre del ejercicio fiscal del contribuyente de IRAE deducidos los dividendos fictos

IRPF - Dividendos o utilidades fictos

Comparación de los dividendos o utilidades fictos con resultados acumulados

En ningún caso podrá superar los resultados acumulados al cierre del ejercicio fiscal del contribuyente de IRAE deducido los dividendos fictos.

(+) Gan. y Pérd. contables acum. sin asignación específica

(+) Reservas (legales, estatutarias, art. 93 Ley N° 16.060)

(=) **Resultados acumulados**

Se considerarán, asimismo, comprendidas en dicho concepto las **capitalizaciones** de resultados acumulados, así como cualquier otra disminución de los resultados acumulados que no determine una variación en el patrimonio contable del contribuyente del IRAE, que se hayan verificado a partir del **1º de enero de 2016**.

Casos particulares



Efectos de los Resultados contables

- **El monto imponible será el menor entre:**

Resultados acumulados = Gan. y Pérd. contables acum. sin asignación específica + Reservas (legales, estatutarias, art. 93 Ley N° 16.060) – Dividendos fictos ya considerados.

- **y**

- **Resultados fiscales gravados por IRAE** : antigüedad mayor a 4 ejercicios menos dividendos reales y fictos gravados, inversiones en activo fijo y participaciones y aumento de capital de trabajo.

Es relevante la forma en que se determinan los resultados acumulados contables a los efectos de determinar el impuesto.

Efectos de los Resultados contables

AJUSTES AL PATRIMONIO

¿Se deben considerar los ajustes al patrimonio?

El Decreto 103/991 (DEROGADO) establecía:

Ajustes al patrimonio:

*Son el resultado de correcciones a la expresión monetaria del patrimonio. Se incluirán las cuentas resultantes de ajustes a los estados contables para **reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda**.*

*Cuando los ajustes correspondan a la reexpresión de los saldos de las cuentas del patrimonio podrán ser expuestos en los grupos del patrimonio, **en forma separada de la cuenta principal, o podrán incorporarse al saldo de cada cuenta excepto la de capital, o podrá revelarse el total del ajuste en este grupo**, detallándose por concepto, en su caso, en una nota a los estados contables.*

Si bien hoy no se dan las condiciones para aplicar el ajuste por reexpresiones, si se mantiene en el capítulo de patrimonio los saldos por los años en que si se aplicó la corrección monetaria.

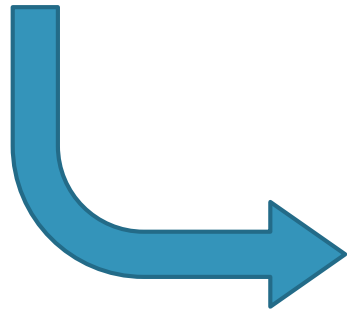
Si se toma una opción de exposición u otra, tendríamos efecto en la determinación del MI del dividendo ficto

Efectos de los Resultados contables

Ejemplo simplificado

Año 1

B.Cambio	100	Capital	100
Caja	500	Ingresos Netos	500



B.Cambio	600	Capital Resultado del. Ej	100
			500
Activo	600	Patrimonio	600

Efectos de los Resultados contables

Ejemplo simplificado

Año 2	B.Cambio	60	
	RDM (ER)		60
	R. Acum	60	
	Aj Pat Cap.		10
	Aj. Pat R.Ac		50

Supuesto Inflación 10%



OPCION 1			
B.Cambio	660	Capital	100
		Aj Pat Cap.	10
		R. Acum	440
		Aj Pat R. Ac	50
		Result. Ej.	60
Activo		660	
Patrimonio			660



OPCION 2			
B.Cambio	660	Capital	100
		Aj al Pat.	60
		R. Acum	440
		R. EJ	60
Activo		660	
Patrimonio			660

Efectos de los Resultados contables

Ejemplo simplificado

OPCION 1			
Activo	660	Capital	100
		Aj Pat Cap.	10
		R. Acum	440
		Aj Pat R. Ac	50
		R. EJ	60
Activo	660	Patrimonio	660



El monto a considerar para el cálculo de dividendo ficto es:

\$ 550

OPCION 2			
B.Cambio	660	Capital	100
		Aj al Pat.	60
		R. Acum	440
		R. EJ	60
Activo	660	Patrimonio	660



El monto a considerar para el cálculo de dividendo ficto es:

\$ 500

Efectos de los Resultados contables

MONEDA FUNCIONAL DOLAR

¿Cómo se consideran los resultados cuando la contabilidad tiene moneda funcional diferente al peso uruguayo?

- ▶ Moneda Funcional: las NIIF para PYMEs establecen que la moneda funcional de una empresa es la moneda del entorno económico principal en el que opera dicha entidad.

El entorno económico principal es aquel en el que la entidad genera y emplea el efectivo.

- ▶ Art. 14 Ley de Sociedades Comerciales (LSC) establece que el capital deberá expresarse en moneda nacional.
- ▶ La AIN acepta que las sociedades formulen sus Estados Contables con su moneda funcional, pero deben convertirlos a moneda nacional al momento de su presentación.

Efectos de los Resultados contables

Ejemplos sobre balances extraídos de la página de BCU

Balance 31/5/2017 cifras en miles de		US\$		\$	
		2017	2016	2017	2016
PATRIMONIO					
Aportes de propietarios	29	83.637	83.637	1.991.001	1.991.001
Superávit de revaluación	29	6.203	-	175.502	-
Ajustes al patrimonio y reserva por conversión	29	1.800	1.800	525.417	832.024
Reservas	29	15.699	15.421	341.668	333.737
Resultados acumulados	29	(37.471)	24.553	(1.056.846)	704.407
TOTAL PATRIMONIO		69.868	125.411	1.976.742	3.861.169
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO		113.166	191.990	3.201.746	5.910.998

El ajuste por conversión se expone en un rubro independiente de los rubros que ajusta. El total del patrimonio queda expresado a tipo de cambio de cierre pero no se verifica para cada uno de los rubros.

Efectos de los Resultados contables

Ejemplos sobre balances extraídos de la página de BCU

Balance 31/5/2017 cifras en miles de

US\$

\$

2017

2016

2017

2016 :

PATRIMONIO

Aportes de propietarios	29	83.637	83.637	1.991.001	1.991.001
Superávit de revaluación	29	6.203	-	175.502	-
Ajustes al patrimonio y reserva por conversión	29	1.800	1.800	525.417	832.024
Reservas	29	15.699	15.421	341.668	333.737
Resultados acumulados	29	(37.471)	24.553	(1.056.846)	704.407
TOTAL PATRIMONIO		69.868	125.411	1.976.742	3.861.169
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO		113.166	191.990	3.201.746	5.910.998

Como se puede ver los R.Acumulados en \$ no son iguales a los US\$ por tipo de cambio de cierre:

$$\text{US\$ } 15.699 + \text{US\$ } (37.471) = (21.772) * \text{TC cierre \$ } 28,292 = (615.424)$$

$$\text{\$ } 341.668 + \text{\$ } (1.056.846) = (715.178)$$



Efectos de los Resultados contables

Ejemplos sobre balances extraídos de la página de BCU:

Balance 31/12/2016, cifras en US\$ y \$ (2016 y 2015 comparado)

PATRIMONIO		16		
Aportes de propietarios				
Capital integrado	49.995.955	49.995.955	1.435.946.198	1.435.946.198
Traslación	-	-	30.935.124	61.332.650
	49.995.955	49.995.955	1.466.881.320	1.497.278.846
Reservas				
Reserva legal	5.956.647	5.191.923	137.702.796	113.325.232
Traslación	-	-	37.065.227	42.162.481
	5.956.647	5.191.923	174.768.023	155.487.713
Resultados acumulados				
Resultado de ejercicios anteriores	20.936.480	30.263.876	297.702.998	633.659.690
Resultado del ejercicio	24.588.499	17.937.325	742.515.380	487.551.283
Traslación	-	-	295.484.420	322.318.582
	45.524.979	48.201.201	1.335.702.796	1.443.529.565
Total del Patrimonio	101.477.581	103.389.079	2.877.352.139	3.096.296.124
Total del Pasivo y del Patrimonio				
	185.373.416	186.862.207	5.438.866.026	5.596.149.346

Efectos de los Resultados contables

PATRIMONIO 16

Aportes de propietarios				
Capital integrado	49.995.955	49.995.955	1.435.946.198	1.435.946.198
Traslación	-	-	30.935.124	61.332.650
	49.995.955	49.995.955	1.466.881.320	1.497.278.846
Reservas				
Reserva legal	5.956.647	5.191.923	137.702.798	113.325.232
Traslación	-	-	37.065.227	42.162.481
	5.956.647	5.191.923	174.768.023	155.487.713
Resultados acumulados				
Resultado de ejercicios anteriores	20.936.480	30.263.876	297.702.998	633.659.690
Resultado del ejercicio	24.588.499	17.937.325	742.515.380	487.551.283
Traslación	-	-	295.484.420	322.318.502
	45.524.979	48.201.201	1.335.702.798	1.443.529.565
Total del Patrimonio	101.477.581	103.389.079	2.977.552.139	3.096.296.124
Total del Pasivo y del Patrimonio	185.373.416	186.862.207	5.438.856.026	5.596.149.346

El ajuste por conversión se expone ajustando cada uno de los rubros para que los mismos queden a tipo de cambio de cierre de ejercicio.

US\$ 45.524.979 * TC cierre 29,34 = \$ 1.335.702.798.



Efectos de los Resultados contables

Ejemplos sobre balances extraídos de la página de BCU:

Patrimonio en Pesos Uruguayos

A efectos de lograr una exposición del patrimonio que facilite la aplicación y disposiciones legales y estatutarias vigentes, se presenta a continuación la patrimonio en Pesos Uruguayos:

	<u>31 de diciembre de 2016</u>
Aportes de propietarios	
Capital integrado	50.000.000
Ajuste por conversión del capital	63.064.917
Ajustes al patrimonio	
Revalúos técnicos	111.492.974
Reserva valores razonables	-
Ajuste por conversión	39.079.037
Reservas	
Reserva legal	11.931.622
Reserva por inversiones	42.234.041
Reservas estatutarias	6.555
Resultados acumulados	
Resultados de ejercicios anteriores	100.404.879
Resultado del ejercicio	59.402.740
	<u>477.616.765</u>

Expresado en dólares

PATRIMONIO	18
Aportes de propietarios	3.853.610
Ajustes al patrimonio	4.789.602
Resultados acumulados	7.635.478
TOTAL PATRIMONIO	<u>16.278.690</u>
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	<u>31.488.207</u>

Patrimonio US\$ 16.278.690 por TC de cierre equivale a \$ 477.616.765, pero individualmente los rubros no coinciden ya que el ajuste por conversión se expone en Ajustes al Patrimonio



Efectos de los Resultados contables

Ejemplos sobre balances extraídos de la página de BCU:

Patrimonio en Pesos Uruguayos

A efectos de lograr una exposición del patrimonio que facilite la aplicación y disposiciones legales y estatutarias vigentes, se presenta a continuación la patrimonio en Pesos Uruguayos:

	31 de diciembre de 2016
Aportes de propietarios	
Capital integrado	50.000.000
Ajuste por conversión del capital	63.064.917
Ajustes al patrimonio	
Revalúos técnicos	111.492.974
Reserva valores razonables	-
Ajuste por conversión	39.079.037
Reservas	
Reserva legal	11.931.622
Reserva por inversiones	42.234.041
Reservas estatutarias	6.555
Resultados acumulados	
Resultados de ejercicios anteriores	100.404.879
Resultado del ejercicio	59.402.740
	<u>477.616.765</u>

Expresado en dólares

	18
PATRIMONIO	
Aportes de propietarios	3.853.610
Ajustes al patrimonio	4.789.602
Resultados acumulados	7.635.478
TOTAL PATRIMONIO	<u>16.278.690</u>
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	<u>31.488.207</u>

¿Cuál se debería considerar para la determinación de los dividendos fictos?

US\$ en \$ = 224.024.925

\$ = 213.979.837



Efectos de los Resultados contables

Temas extra fiscales:

¿Cuál es el resultado que es distribuible en una sociedad que presenta sus Estados Contables en moneda funcional dólar convertidos a pesos uruguayos?

Tema fiscal:

¿Qué se debe considerar a los efectos de la determinación del dividendo ficto?



Efectos de los Resultados contables

Gran importancia del resultado contable.

El dividendo ficto depende del resultado contable.

¿Cómo nos cercioramos que el resultado contable sea el correcto?

¿Se debería requerir a más contribuyentes informes de auditoria?

¿La Administración puede cuestionar el resultado contable?



Efectos de los Resultados contables

La forma en que se exponen los ajustes al patrimonio y los ajustes por conversión afectan en el monto imponible del dividendo ficto.

¿Las diferentes opciones de exposición de estos ajustes debería impactar en la determinación de los dividendos fictos?

Entendemos que el resultado a considerar debe ser el que es distribuible.

¿Qué sucede si se cambia la forma de exposición de un año a otro?

¿La reglamentación debería regular esta situación?

Efectos de los Resultados contables

Comparación de los dividendos o utilidades fictos con resultados acumulados

En ningún caso podrá superar los resultados acumulados al cierre del ejercicio fiscal del contribuyente de IRAE deducido los dividendos fictos.

(+) Gan. y Pérd. contables acum. sin asignación específica

(+) Reservas (legales, estatutarias, art. 93 Ley N° 16.060)

(=) **Resultados acumulados**

Se considerarán, asimismo, comprendidas en dicho concepto las **capitalizaciones** de resultados acumulados, así como cualquier otra disminución de los resultados acumulados que no determine una variación en el patrimonio contable del contribuyente del IRAE, que se hayan verificado a partir del **1° de enero de 2016**.



Efectos de los Resultados contables

¿Es correcto el cómputo de las capitalizaciones como resultado distribuible?

¿Cuál es la finalidad de esta norma?

Las capitalizaciones realizadas con posterioridad al 1/1/2016 se consideran como resultado contable.

La reglamentación ya tiene la solución al respecto: considera dividiendo el rescate de acciones que correspondan a capitalizaciones con antigüedad igual o menor a dos años.

Se atenta contra las capitalizaciones genuinas. Sin límite temporal.

Efectos de los Resultados contables

¿Se tributa sobre partidas no distribuibles?

Reserva legal: la LSC obliga a las sociedades a crear una reserva con utilidades del ejercicio hasta alcanzar el 20% del capital social.

Capital	1.000
Reserva Legal	200
Resultados acumulados	-
Total de patrimonio	1.200
Resultados fiscales acumulados mayores a 4 ejercicios	900

IRPF por dividendo ficto

14

El dividendo ficto se aplica sobre la reserva legal que según el decreto se debe considerar como resultado contable.

Se termina tributando sobre partidas que salvo casos extremos, no se pueden distribuir.

No se cumpliría con el fin de la norma que es gravar resultados distribuibles

Efectos de los Resultados contables

¿Se tributa sobre partidas no distribuibles?

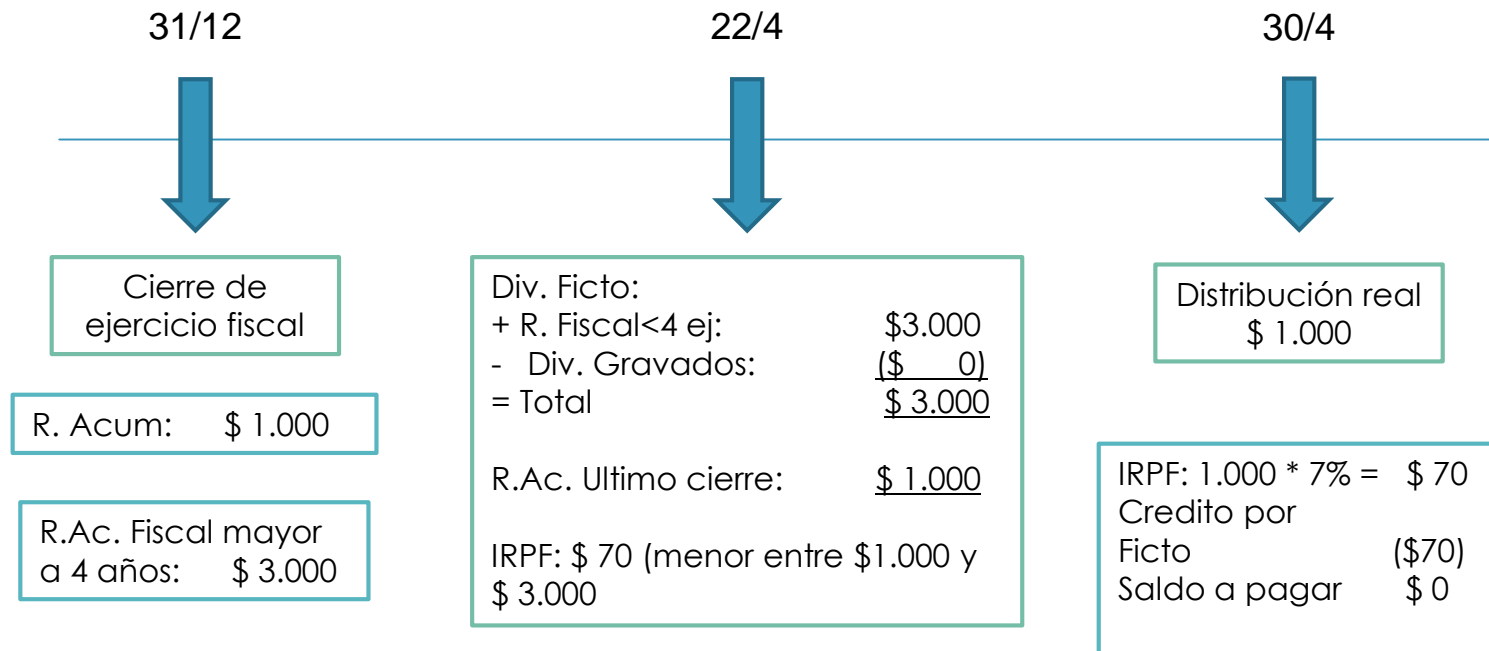
Idéntica situación se da con la Reserva por exoneración por inversiones, establecida en el artículo 53 del Título 4, determinando que la misma no puede ser distribuida y el destina ulterior es la capitalización.

Se termina tributando sobre partidas que salvo casos extremos, no se pueden distribuir.

No se cumpliría con el fin de la norma que es gravar resultados distribuibles.

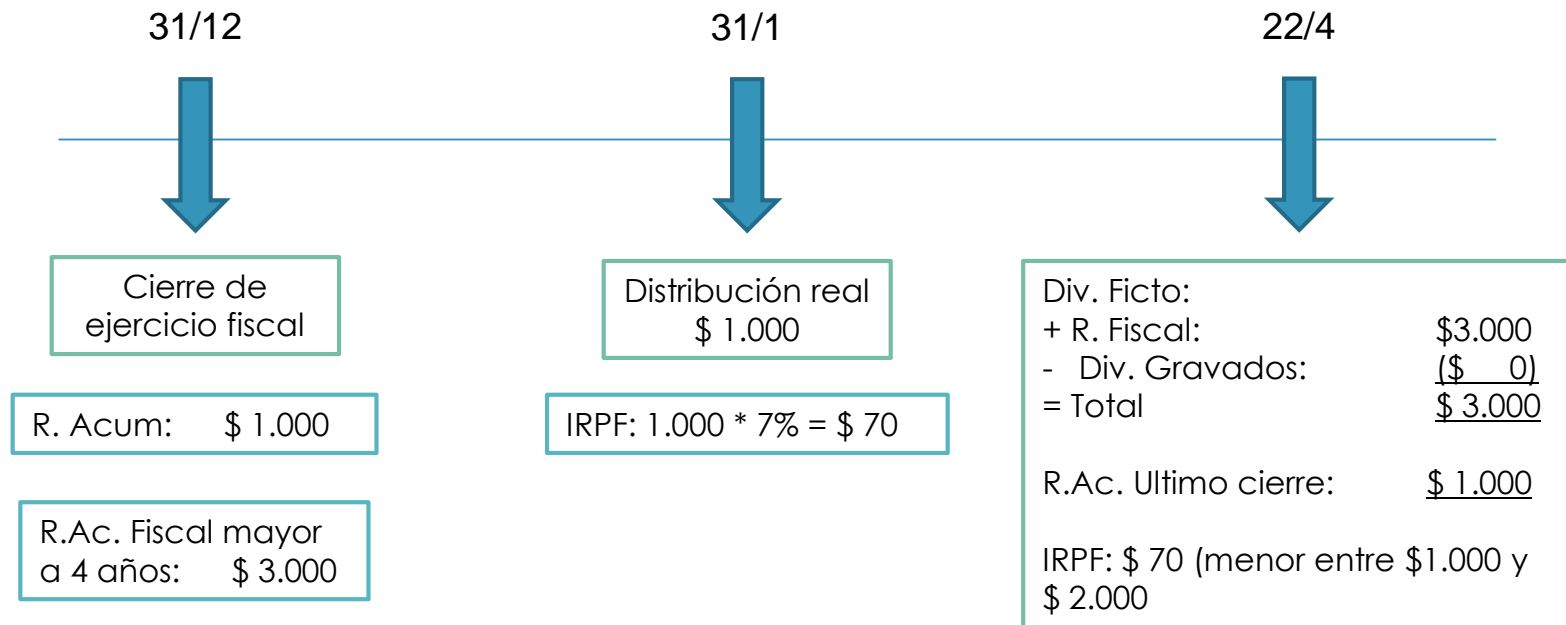
Efecto temporal en el impuesto

¿Qué sucede si la empresa decide distribuir luego de finalizado el ejercicio y después de pagar el impuesto sobre dividendos fictos?



Efecto temporal en el impuesto

¿Qué sucede si la empresa decide distribuir luego de finalizado el ejercicio y antes de presentar el cálculo de dividendos fictos?



Se genera un impuesto sobre utilidades que la empresa ya no tiene

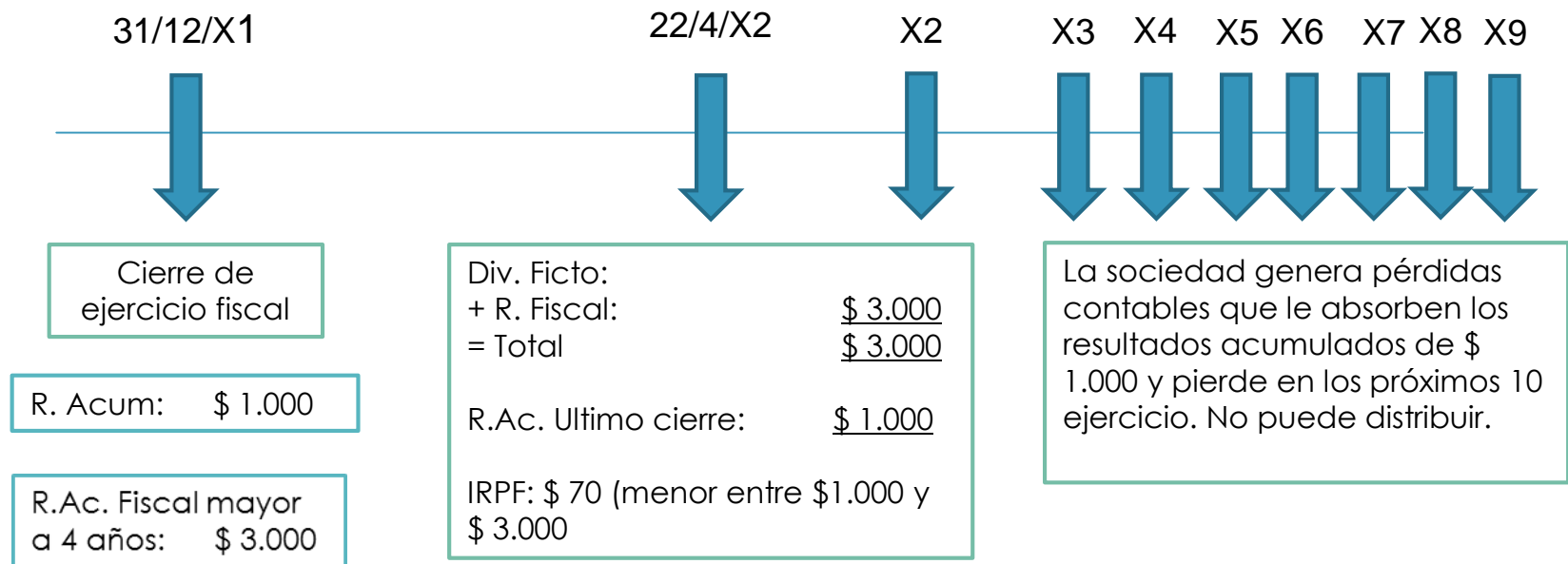
Efecto temporal en el impuesto

➤ Comentarios

- La reglamentación debería prever la posibilidad de restar a los resultados acumulados los dividendos distribuidos (que reducen dicho resultado) antes de la determinación del dividendo ficto.

Efecto temporal en el impuesto

¿Qué sucede si la empresa no genera ganancias en el futuro luego de pagar impuesto sobre dividendos fictos?



El pago por dividendo ficto no lo recupera

Efecto temporal en el impuesto

➤ Comentarios

- ¿El impuesto pasaría a ser un impuesto definitivo de la sociedad?
- ¿El contribuyente podría solicitar su devolución ya que fue retenido en exceso?

Cadena de sociedades

- Titular de la participación contribuyente de IRAE sin posibilidad de distribuir debería poder recuperar el pago hecho por distribución ficta





GRACIAS!!

