

1382

AUTOS: “MARTORANO, SYLVIA INÉS Y OTRA C/ PODER LEGISLATIVO Y OTRO. ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. ART. 164 DE LA LEY N.º 19.438” - Ficha 1-69/2017.

Suprema Corte de Justicia:

1) Se deduce acción de inconstitucionalidad respecto del art. 164 de la ley N.º 19.438, el cual añade los arts. 16 (bis) y 16 (ter) al Título 7 del Texto Ordenado 1996 (impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva), modificándose el tratamiento tributario aplicable a los “dividendos y utilidades” en el ámbito del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

Las normas en cuestión disponen:

Art. 16 (bis): “*(Dividendos y Utilidades Fictos).*- La renta neta fiscal gravada por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) que al cierre de cada ejercicio fiscal presente una antigüedad mayor a tres ejercicios, será imputada como dividendos o utilidades fictos en el tercer mes del ejercicio siguiente al del cómputo del referido plazo. A tales efectos, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores no se considerarán integrantes de la renta neta fiscal...”

Art. 16 (ter): “*(Cómputo de las retenciones por Dividendos y Utilidades Fictos).*- Los pagos realizados por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas por los dividendos o utilidades fictos a que refiere el artículo anterior, serán imputados al impuesto generado por los dividendos o utilidades a que refiere el apartado i) del inciso primero, del literal C) del artículo 27 del presente Título, debiendo el responsable designado retener el impuesto por la

diferencia resultante entre ambos conceptos en caso que corresponda. De resultar un excedente, el mismo será imputado al impuesto correspondiente a futuras distribuciones de dividendos o utilidades a que refiere dicho apartado i).”

La parte accionante sostiene que los preceptos transcritos vulneran “los artículos 7, 8 y 72 de la Constitución de la República, que recogen los principios de igualdad, capacidad contributiva, seguridad jurídica y sus corolarios, la protección de la confianza legítima, el principio de razonabilidad y proporcionalidad...” (fs. 13 vto.).

2) Cuestión preliminar: la legitimación activa de la parte actora -plurisubjetiva- conformada por la firma DUTER S.A. (debidamente representada) , y la accionista compareciente en autos.

Respecto de esta última, su condición de “sujeto pasivo” del tributo cuestionado le otorga la *legitimatio* necesaria, mas no así respecto de la Sociedad compareciente DUTER S.A., la cual no revista tal cualidad. Es necesario observar que los denominados “**Agentes de retención**” poseen obligaciones legales *formales*, esto es: se limitan a cobrar y verter el importe del tributo en la forma establecida, y se hallan sujetos eventualmente a responsabilidad, de no cumplir cabalmente con sus obligaciones.

En folios, la inconstitucionalidad promovida no guarda relación directa con las obligaciones emergentes de la condición de “Agente” de retención, por lo que, sin perjuicio de su condición de responsable solidario, es

precisamente dicho status jurídico el que le permitirá -en caso de incumplimiento- resarcirse en virtud de la retención efectuada, conforme lo ha sostenido en forma reiterada esta Fiscalía y el Alto Cuerpo, razón por la cual el interés *directo personal y legítimo* radica exclusivamente en el “ sujeto pasivo” del impuesto.

3) En cuanto al fondo del asunto, la cuestión radica , en lo medular, en dilucidar si la previsión legal posee efecto retroactivo. Si bien la irretroactividad no es un principio consagrado en la Carta, pues posee rango legal y no constitucional, las normas que afectaran situaciones pasadas ya consolidadas podrían violentar otros principios, tal y como alega la parte actora en el sub-lite.

Es así que se expresa a fs. 20 vto.: *“En el caso concreto, la vulneración del principio de seguridad jurídica se produce en virtud de que la norma legisla sobre hechos ya consumados en el pasado, al desplegar consecuencias sobre hechos ya concluidos (los resultados correspondientes a ejercicios económicos no distribuidos desde el año 2007 hasta el ejercicio cerrado antes de la vigencia de la norma que se impugna), que resulta una consecuencia negativa para el patrimonio del accionista”*.

4) Ahora bien, la normativa en cuestión no posee naturaleza retroactiva, resultando al respecto ilustrativos los conceptos vertidos en la Comisión de Presupuestos, integrada con la de Hacienda, acta 35, de la Cámara

de Representantes -cfme. Dictamen 666 del 21/6/2017-; es de señalarse entonces que la regulación tuvo su origen en la comprobación, por parte de la Dirección General Impositiva, que la gran mayoría de las Sociedades Anónimas, a partir de la reforma tributaria vigente desde el 1º de julio de 2007, no distribuía formalmente utilidades, lo cual generó una elusión del pago del IRPF y la consiguiente pérdida en la recaudación fiscal. Ello motivó la necesidad de instrumentar el efectivo cobro de este tributo en la distribución de dividendos, que por diversas situaciones no se realizaron desde la vigencia del mismo.

Así, se consigna en los antecedentes antes referidos, que *“...se define un dividendo o utilidad de carácter ficto que se reputa en cabeza del socio o accionista en determinadas circunstancias o hipótesis. Las circunstancias que dan lugar al nacimiento de este dividendo o utilidad ficta es el hecho de que la empresa, el contribuyente del IRAE, haya mantenido sin distribuir por más de tres ejercicios rentas fiscales en forma acumulada...”*

“Este dividendo ficto (...) luego va a operar, por la vía de los hechos -aunque formalmente no lo es-, como un pago a cuenta, como un anticipo, porque cuando la empresa en el futuro distribuya de manera real, efectiva, los dividendos va a deducir de la retención que tiene que hacer a ese socio o accionista, eventualmente, lo que haya pagado como dividendo ficto.”

“El único efecto que tiene en la tributación es meramente financiero, en la medida en que lo que se está haciendo es gravar de manera ficta algo que cuando de forma real se distribuya va a estar indefectiblemente gravado. No hay ninguna hipótesis en la cual podamos tener una distribución

real que no estuviera gravada y que sí se grava en forma ficta” (intervención del contador Álvaro Romano).

5) La obligación de pagar IRPF por esos dividendos fictos se genera, entonces, a partir de la vigencia de la norma impugnada, *“...lo que se generó con anterioridad fue una renta empresarial. Lo que se va a generar a partir de la entrada en vigencia de este artículo, y por eso no es retroactivo, es la obligación de pagar impuesto a la renta de las personas físicas...”*

Cuando no se efectúan distribuciones durante años *“se hace la ficción jurídica de que pasados tres años se tiene que distribuir por imperio de la ley. La ley manda que si pasan tres años y hay resultados acumulados suficientes que puedan ser objeto de distribución, se hace una ficción jurídica en cuanto a que ese retiro se tiene que efectuar, y eso tiene un carácter de adelanto de tipo indeclinable e irrevocable, porque el único objeto que va a tener es deducirlo del IRPF real... En esos tres años, todas las inversiones que el contribuyente haya hecho se van a poder deducir a efectos de no gravar por IRPF algo que fue objeto de reinversiones...”* (intervención del contador Fernando Serra).

Esto es: lo reinvertido no genera IRPF , y aquello que no se reinvertió estaba igualmente destinado a ser distribuido, y por ende estaría gravado por IRPF.

6) Debe tenerse en consideración que el art. 85 numeral 4º de la Constitución confiere potestad tributaria al Poder Legislativo, y la misma comprende naturalmente la determinación de los elementos en base a los cuales se calcula el monto de los tributos, extremos estos que pertenecen al mérito o la conveniencia que ha de determinar el legislador, lo cual queda por consiguiente exento del contralor jurisdiccional.

A su respecto, La Suprema Corte de Justicia ha expresado que *“juzga no el mérito o desacierto legislativo, sino tan sólo si la Ley es o no constitucionalmente válida. La norma legal, que dentro de su competencia institucional dispone una solución equivocada, errónea, desacertada, respecto al punto que regula, será una mala Ley, pero no por ello es inconstitucional (cfm. Sents. Nos. 12/81, 69/82, 404/85, 237/87, 86/93, 131/03, entre otras). En sentido concordante cabe citar la opinión de Linares Quintana: "... el Poder Judicial excedería su ámbito específico y constitucional si entrara a juzgar los propósitos o motivos que pudieren haber inspirado al legislador en la aprobación de las Leyes, materia que está comprendida en el campo de la política legislativa" (Teoría e Historia Constitucional, T. I, pág. 319/320)”* (Sentencia N.º 84/2009).

Va de suyo, asimismo, que la disposición legal atacada tiene su fundamento en razones de **interés general**. Como ya fuera señalado, la finalidad legal ha sido poner fin a ciertas prácticas en cuanto a la distribución de utilidades, lo cual afectaba la percepción de tributos por parte del Estado y por ende la aplicación de su recaudación a las obras y servicios públicos.

6) En cuanto a la capacidad contributiva - principio mencionado como vulnerado por la parte accionante - esta Fiscalía y esa Corporación han sostenido que *"El presupuesto de hecho de todo impuesto tiene naturaleza económica, consiste en una actividad o situación económica, de la cual resulta capacidad. La capacidad significa apreciación por parte del legislador de que el hecho económico que se ha verificado para el sujeto permite distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarla a contribuir a los gastos públicos..."* (Sentencia N.º 146/97, citada en la Sentencia N.º 84/2009).

En la hipótesis de autos, no surge ni ha sido acreditado que la previsión legal se traduzca en una imposición arbitraria que desconozca las posibilidades del contribuyente ni que el tributo fuere manifiestamente confiscatorio.

7) Finalmente, no se advierte una transgresión al principio constitucional de igualdad, como se sostiene en el accionamiento de autos. El tributo se aplica de igual forma y con los mismos parámetros para quienes están en idéntica situación o status jurídico, no existiendo discriminaciones basadas en situaciones individuales.

La promotora ha señalado en sus agravios que *"se genera una diferencia en el tratamiento de los accionistas injustificada, pues aquellos que decidieron a través del órgano social distribuir las utilidades generadas por*

la sociedad, pagaron el IRPF por los dividendos o utilidades con dinero que la sociedad efectivamente les transfirió. En cambio, con los accionistas que no resolvieron distribuir utilidades, deberán pagar IRPF por dividendos fictos de su propio bolsillo, recurriendo a su propio patrimonio, ya que la sociedad no les transfiere ganancias...” (fs. 16 vto.).

Ello no es correcto, en tanto todos los contribuyentes por igual tenían conocimiento - desde la vigencia del IRAE - que la distribución de dividendos estaría gravada con IRPF, en tanto ***se presume conocer la norma, y por ende, los alcances del tributo***. Por demás, y en puridad, la disposición atacada grava de manera ficta un monto imponible que indefectiblemente estaría gravado de forma directa y real, por lo cual no se advierte el perjuicio atribuido a la norma.

Por los fundamentos expuestos, esta Fiscalía estima que los agravios en que se funda el accionamiento en vista no son de recibo, por lo cual corresponde su **rechazo.-**

Montevideo, 17 de noviembre de 2017.-

MA/ma/sa

Dr. Jorge Díaz Almeida
Fiscal de Corte y Procurador
General de la Nación