

**CONSULTA NO VINCULANTE**

---

**Señor/a/es: xxxxxx**

**RUC: xxxxxx**

La Subsecretaría de Estado de Tributación se dirige a usted en el marco del Proceso N.º xxxxxxxxxxxx gestionado a través del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu, en el cual solicitó a la Administración Tributaria su opinión respecto a la capitalización de ganancias acumuladas y aumento de capital.

Planteó su consulta en dos partes. Primeramente refirió acerca de las ganancias acumuladas de sociedades con actividad ganadera hasta el 31/12/2016, en los términos de la Ley N.º 125/1991, modificada por la Ley N.º 2421/2004 y la Ley N.º 5061/2013; mencionó que a través de las citadas normativas no se exigía el pago de la tasa adicional del Impuesto a la Renta Comercial, Industrial o de Servicios (IRACIS) para las sociedades que tenían exclusivamente el IRAGRO, por tener actividad ganadera solamente, agregando que estas empresas tenían cierre fiscal en junio, por disposición del artículo 9 del Anexo al Decreto N.º 1031/2019.

Refirió, que el último ejercicio fiscal del IRAGRO era hasta el 30/06/2020, fecha en la cual la Ley N.º 6380/2019 ya estaba en vigencia el primer ejercicio fiscal del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), manifestó que para las sociedades ganaderas el ejercicio fiscal estaba comprendido entre el 01/07/2020 y el 31/12/2020, según lo dispuesto por el artículo 6 del Decreto N.º 3182/2019. Al respecto, manifestó que las sociedades en sus balances al 30/06/2020, tenían un resultado del ejercicio fiscal IRAGRO 2020 (07/2019 a 06/2020) y resultados acumulados que contenían las ganancias acumuladas hasta el 30/06/2019. Asimismo, manifestó que los resultados acumulados se han generado antes de la vigencia de la Ley N.º 6380/2019.

*Como conclusión indicó que las ganancias acumuladas hasta el 30/06/2019, no deberán ser sometidas a lo exigido por el artículo 44 de la Ley N.º 6380/2019.*

En segundo lugar, consultó sobre la capitalización de ganancias acumuladas y aumento de capital, en el caso de una Sociedad de Responsabilidad Limitada (SRL) o una empresa por acciones simplificada, sobre la posibilidad de realizar un aumento de capital mayor a la suma de las ganancias acumuladas al cierre del ejercicio fiscal (en este caso a partir del 30/06/2020, en adelante). Agregó, que no se ha establecido nada en el Código Civil, en cuanto a la posibilidad de realizar un aumento de capital por una suma mayor a las ganancias acumuladas.

*Manifestó como su criterio, que en caso de decidir capitalizar ganancias, no se cuenta con una prohibición ni con un permiso, y que el aumento de capital conlleva una modificación de los estatutos de la S.R.L.*

**Conforme a la consulta planteada, se procede a hacer el siguiente análisis:**

***1. Ganancias acumuladas***

Con la entrada de la Ley N.º 6380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional” (en adelante la Ley), se estableció una nueva estructura tributaria, por la cual se unificaron el Impuesto a la Renta Comercial Industrial y de Servicios (IRACIS) y el Impuesto a la Renta de la Actividad Agropecuaria (IRAGRO), en el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE).

**CONSULTA NO VINCULANTE**

---

El artículo 6° del Decreto N.° 3182/2019, por el cual se reglamentó el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), se estableció excepcionalmente para los contribuyentes del Impuesto a las Rentas Agropecuarias, que la fecha del próximo cierre del Ejercicio Fiscal sea el 30 de junio de 2020, y que el primer ejercicio fiscal para la liquidación del IRE comprenderá los meses de julio a diciembre de 2020.

La norma dispone además que el vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada (DJ) del IRE y el pago correspondiente se registrarán por las disposiciones generales del Impuesto.

Sobre el criterio planteado por la recurrente de que las ganancias acumuladas hasta el 30/06/2019, no deberán ser sometidas a lo exigido por el artículo 44 de la Ley, se debe considerar en primer lugar el artículo 40 de la Ley, que establece el hecho generador del Impuesto a los Dividendos y Utilidades (IDU), que grava las utilidades, los dividendos o los rendimientos puestos a disposición o pagados por parte de las corporaciones «Entidad Generadora de Dividendos, Utilidades o Rendimientos» (EDGUR) al dueño, a los consorciados, a los socios o accionistas residentes en el país o no.

Considerando lo expuesto en el párrafo que antecede, como regla general, a partir del 01/01/2020 (fecha de entrada en vigencia del IDU), la decisión de una EGDUR de distribuir utilidades, dividendos y rendimientos a los socios o accionistas está gravada por el citado impuesto, pues al utilizar el término «*puestos a disposición*», el precepto indica que no es necesario que ocurra el cobro del monto; es decir, con independencia del pago o acreditamiento en efectivo, el hecho generador del IDU es la decisión de distribuir utilidades, y considerando el caso, si se decidió la distribución de las utilidades posterior a la entrada en vigencia del IDU, sin perjuicio de que las ganancias acumuladas hayan sido generadas en ejercicios fiscales anteriores a la entrada en vigencia del IDU, ya que el hecho generador se constituye en el momento en que se decide distribuir las utilidades.

Conforme al caso planteado, es importante considerar lo dispuesto por el artículo 142 de la Ley, que contiene una norma excepcional que contempla un plazo especial respecto al IDU. El mismo refiere sobre las ganancias acumuladas por contribuyentes del IRE, en el cual establece que las ganancias generadas en ejercicios anteriores a la vigencia de la Ley y que no fueron capitalizadas ni distribuidas, podrán ser distribuidas y abonar sobre el monto distribuido, una tasa única y extraordinaria de 5% (cinco por ciento) cuando sus socios o accionistas residan en el país, y del 10% (diez por ciento) en caso de que la casa matriz, los socios o accionistas estén constituidos o residan en el exterior, en concepto del IDU, siendo aplicable la disposición dentro del primer año de vigencia de la Ley, es decir a partir del 01/01/2020. Este fue aclarado por el artículo 13, tercer párrafo del Anexo al Decreto N.° 3110/2019, el cual menciona que durante la vigencia del artículo 142 de la Ley, el pago que se realice al dueño, consorciado, socio o accionista, estará gravado solamente por el IDU, de manera excepcional.

Al respecto, el primer párrafo del artículo 13 de la Resolución General N.° 31/2019, menciona que “*La distribución de utilidades, dividendos y rendimientos a accionistas o socios resuelta o dispuesta antes de la entrada en vigencia del IDU, pero cuya efectivización es realizada entre el 1 de enero al 31 de diciembre de 2020, sin perjuicio de haber abonado en su oportunidad la Tasa Adicional del IRACIS, el pago estará sujeto a lo establecido en el artículo 142 de la Ley*”.

Asimismo, el artículo 1° de la Resolución General N.° 62/2020, por la cual se aclaran disposiciones sobre los impuestos establecidos por la Ley, refiere que a los efectos de la aplicación del artículo 142 de la Ley, se consideran como ejercicios anteriores a la vigencia de la Ley, todos los ejercicios fiscales anteriores al ejercicio fiscal del IRACIS o del IRAGRO cerrado al 31/12/2019, 30/04/2020 o 30/06/2020, según corresponda,

**CONSULTA NO VINCULANTE**

---

incluido el último ejercicio fiscal referido, resaltando que la vigencia del artículo 142 de la Ley, será hasta el 31/12/2020.

Por su parte, el tercer párrafo del artículo 44 de la Ley establece respecto a las Sociedades de Responsabilidad Limitada y demás entidades que no tengan obligación de realizar asamblea, se considerará que las utilidades, los dividendos o los rendimientos son puestos a disposición en el plazo en sus estatutos y que en caso de que sus socios dispongan un destino diferente, la decisión deberá estar protocolizada ante Notario y Escribano. Además, dispone que, si en los estatutos no se prevé dicho plazo, se entenderá que las utilidades, los dividendos o los rendimientos son distribuidos en el cuarto mes posterior al cierre del ejercicio fiscal.

***2. Aumento de capital mayor a las ganancias acumuladas***

Sobre el segundo punto de la consulta se advierte, respecto el aumento de capital mayor a la suma de las ganancias acumuladas al cierre del ejercicio fiscal (en este caso a partir del 30/06/2020), no es competencia de esta cartera expedirse sobre la consulta considerando que es una cuestión societaria, debiendo ceñirse a lo establecido por el Código Civil y a los estatutos de la Sociedad en cuestión, considerando que el aumento de capital de una S.R.L., requiere el acuerdo de los socios, siendo necesaria la modificación de los estatutos, como bien lo indicó la recurrente en el planteamiento de su consulta.

Ahora bien, en caso de que se decida la capitalización de utilidades, las Sociedades de Responsabilidad Limitada y demás entidades que no tengan obligación de realizar asamblea, en el segundo párrafo del artículo 15 del Decreto N.º 3110/2019, que reglamenta el Impuesto a los Dividendos y Utilidades, establece que cuando los socios dispongan la capitalización de las utilidades, dividendos o rendimientos, el acta suscripta por los mismos donde se ha asentado tal decisión, deberá ser protocolizada por notario y escribano público y registrada ante la dependencia encargada del registro y de la fiscalización de sociedades dependiente del Ministerio de Hacienda y ante la Dirección General de los Registros Públicos; resaltando que las sociedades o entidades deberán culminar los trámites de formalización requerida dentro de los doce meses siguientes a la fecha de la referida asamblea o de la disposición de los socios. Caso contrario, las utilidades, los dividendos o los rendimientos que debieron ser capitalizados serán considerados como distribuidos a los efectos del IDU, conforme al segundo párrafo del artículo 44 de la Ley. En este caso, el nacimiento de la obligación se perfeccionará al día siguiente hábil del cumplimiento del plazo establecido para la formalización de la capitalización.

**Por tanto, conforme a lo expuesto en las normas legales vigentes, respecto al caso planteado la Administración Tributaria concluye lo siguiente:**

1. Las ganancias acumuladas al 30/06/2020 y distribuidas hasta el 31/12/2020, estarán gravadas por el IDU, en los términos del artículo 142 de la Ley N.º 6380/2019, es decir estarán gravadas a la tasa del 5% y 10%; sin perjuicio de haber abonado la tasa adicional del IRACIS. Si la distribución de las ganancias acumuladas se efectuó con posterioridad al 31/12/2020, estarán gravadas conforme a las reglas generales del IDU, es decir a la tasa del 8% y 15%.
2. Respecto al aumento de capital mayor a la suma de las ganancias acumuladas, deberá ceñirse a lo establecido por el Código Civil y a los estatutos de la Sociedad en cuestión.
3. La Capitalización de Utilidades, Dividendos o Rendimientos de las Sociedades de Responsabilidad Limitada y demás entidades que no tengan obligación de realizar asamblea, deberá suscribirse por acta y debiendo ser protocolizada por notario público y posteriormente registrada por la dependencia del Ministerio de Hacienda y ante la Dirección General de los Registros Públicos, conforme lo establece el segundo párrafo del artículo 15 del Decreto N.º 3110/2019.

**CONSULTA NO VINCULANTE**

---

El presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta la situación fáctica planteada en la consulta y la documentación agregada por el 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.

Corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del art. 245 de la Ley N° 125/1991.

Respetuosamente,

**FANNY B. ANDINO**, *Dictaminante*

Dpto. de Elaboración e Interpretación

de Normas Tributarias

**LUIS ROBERTO MARTÍNEZ**, *Jefe*

Dpto. de Elaboración e Interpretación

de Normas Tributarias

**ANTULIO NIRVAN BOHBOUT**, *Director*

Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

**OSCAR ORUÉ ORTÍZ**, *Viceministro*

Subsecretaría de Estado de Tributación