

Señor/a/es: XXXXXXXXXXXX

RUC N° XXXXXXXX

La Subsecretaría de Estado de Tributación se dirige a ustedes en el marco de la consulta de carácter vinculante presentada mediante el **Proceso N° XXXXXXXXXXXX**, por la cual solicitan la confirmación a esta cartera del tratamiento impositivo del rescate del capital aportado a la empresa por los accionistas, sea este efectuado en fondos (dinero) o especie.

En su nota, la recurrente consulta si el retiro del capital aportado genuinamente por los accionistas sea en dinero o en otra especie (inmueble) constituye hecho generador del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

#### De la cuestión planteada, surge el siguiente análisis:

Al respecto, es importante precisar que para la respuesta a la consulta planteada se analizaron los alcances establecidos en la Ley N° 125/1991 “*QUE ESTABLECE EL NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO*” y sus modificaciones, y los de la Ley N° 6380/2019 “*DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL*”, en atención a que a partir del 1° de enero de 2020 ha entrado en vigencia esta última normativa.

#### I. Análisis de lo planteado para periodos y ejercicios fiscales previos a la promulgación de la Ley N° 6380/2019.

Hecha la advertencia anterior, cabe indicar -primeramente- que en cuanto al IVA, **el retiro en dinero o especie del capital aportado genuinamente por los accionistas no se encontraba previsto en el objeto del impuesto, con lo cual, este no estaba gravado por el IVA.**

En ese sentido, es importante señalar que el IVA grava (i) La enajenación de bienes; (ii) la prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia y (iii) la importación de bienes. Al respecto, se consideraba enajenación a los efectos de este impuesto a toda operación a título oneroso o gratuito que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad, o que otorgue a quienes los reciben la facultad de disponer de ellos como si fuera su propietario; independientemente de la designación que las partes confieran a la operación, así como de la forma de pago (ver artículos 77 y 78 de la Ley N° 125/1991).

Por su parte, el mencionado artículo 77 también dispuso en su inciso c), que se considera enajenación a efectos del IVA a la afectación al uso o consumo personal por el dueño, socios, directores y empleados de la empresa de los bienes de esta. Asimismo, el inciso d) del artículo referido preceptúa que las adjudicaciones al dueño, socios y accionistas, que se realicen por clausura, disolución total, parcial o definitiva también constituyen enajenación para la aplicación del impuesto.

No obstante, debemos precisar que en virtud de lo dispuesto en el artículo 4° del Anexo al Decreto N° 1030/2013, **no se consideraban comprendidas en el objeto del IVA, las transferencias en concepto de aportes de bienes muebles o inmuebles para la constitución o el aumento del capital de las empresas, en consecuencia, tampoco estaba gravado por el impuesto el rescate de los bienes efectivamente aportados a la sociedad.**

Debido a ello, es dable señalar que el retiro del capital aportado genuinamente por los accionistas en dinero no estaba gravado por el IVA. De igual forma, tampoco estaba gravado el retiro del capital en bienes, siempre dichos bienes retirados no superen el valor de lo efectivamente aportado a la empresa.

**Con relación al tratamiento fiscal del rescate de capital en el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios (IRACIS)**, la Ley N° 125/1991, artículo 20 y el Decreto Reglamentario N° 6359/2005, artículo 18 del Anexo, disponían que **los rescates del capital accionario no determinan resultados computables en el IRACIS, sin embargo, en caso que este capital hubiera sido integrado por la capitalización de utilidades no distribuidas, del exceso de la reserva legal o de las reservas facultativas, la distribución del mismo constituiría hecho generador del impuesto debido a que sería producto de ganancias del ejercicio que fueron capitalizadas**, estando por lo tanto el rescate sujeto al pago de la tasa adicional del 5% y tratándose de accionistas domiciliados en el extranjero, a la retención del 15% de los importes remesados (subrayado es nuestro).

Aquí, se juzga oportuno señalar que en virtud del inciso c) del artículo 7° de la referida Ley, constituía renta bruta del IRACIS la diferencia resultante de comparar el precio de venta en plaza de los bienes adjudicados o dados en pago a los socios, accionistas o terceros, y el valor fiscal determinado para dichos bienes de acuerdo con las normas previstas en el Capítulo del IRACIS de la antedicha normativa.

Al respecto, el artículo 16 del Anexo al Decreto N° 6359/2005 estableció para el caso de darse una distribución de utilidades en especie, que **cuando de haberse enajenado los bienes retirados, estos hubieren dado lugar a resultados computables en el IRACIS, la diferencia entre el precio de venta en plaza de dichos bienes y su valor fiscal a la fecha de la distribución, constituiría renta gravada por el impuesto.**

Entonces, vale decir que **en caso de que un accionista haya retirado el capital efectivamente aportado a la sociedad en el marco del proceso de creación societario o del incremento real en el patrimonio, sea que el reintegro fuere realizado en dinero o en especie, no correspondía el pago del IRACIS adicional. No obstante, constituiría renta imponible del impuesto la diferencia entre el valor en plaza del bien retirado y su valor fiscal, de ser el caso, conforme a lo señalado precedentemente.**

## II. Análisis de lo planteado para periodos y ejercicios fiscales posteriores a la promulgación de la Ley N° 6380/2019.

En el marco de las nuevas disposiciones que se introducen al ordenamiento tributario nacional con la vigencia de la Ley N° 6380/2019, cabe poner de relieve que si bien al igual que con el sistema anterior, el retiro en dinero del capital aportado por los propietarios no está alcanzado por el IVA, **las transferencias hechas como consecuencia de la reducción del capital de empresas, en virtud del artículo 100, inciso k) de la referida Ley están exoneradas del impuesto hasta el límite del monto del aporte realizado en bienes por el accionista.**

**Respecto del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), el inciso 3) artículo 8° de la referida Ley dispone que cuando los bienes sean adjudicados, retirados o dados en pago a los dueños, socios, accionistas, a su familia o a terceros, o se destinen a actividades cuyos resultados no están gravados por el impuesto, la renta bruta constituirá la diferencia que resulte de comparar el precio de mercado y el valor determinado para dichos bienes de acuerdo con las normas previstas en el Capítulo del IRE.**

Sobre el punto, el artículo 43 del Anexo al Decreto Reglamentario del IRE N° 3182/2019, in fine, dispone: “... *En el rescate total o parcial del capital, cuando este sea realizado por medio de la entrega de bienes muebles, inmuebles o derechos, constituirá renta bruta la porción superior al capital aportado efectivamente por parte del dueño socio o accionista.*” (subrayado es nuestro).

Igualmente, **en cuanto al Impuesto a los Dividendos y Utilidades (IDU), el Art. 40 de la misma Ley establece que en el caso de distribución de utilidades, dividendos o rendimientos al dueño, consorciado, socio o accionista del exceso de la reserva legal, de las reservas facultativas o del capital por reducción del capital que fuera integrado por capitalización de utilidades no distribuidas o reservas, aplica una presunción, de que el retiro del capital opera en primer término respecto al capital constituido por las reservas, incluidas las provenientes del revalúo, a las utilidades no distribuidas y al capital efectivamente aportado, en ese orden.**

En este sentido, el artículo 2° del Anexo al Decreto Reglamentario del IDU N° 3110/2019, aclara que **no constituirá distribución de utilidades, dividendos o rendimientos, la reducción o rescate del capital efectivamente aportado, efectuado a través del retiro de fondos o de bienes.”.** No obstante, cabe señalar que en caso de que se configure una distribución de utilidades, dividendos o rendimientos de capital conforme a lo mencionado precedentemente, el artículo 43 de la Ley N° 6380/2019 establece una tasa del 8% cuando el perceptor de los dividendos, utilidades o rendimientos sea una persona física, jurídica o entidad residente en el país y una tasa del 15% cuando el perceptor de los dividendos, utilidades o rendimientos sea una persona física, jurídica o entidad no residente en el país, incluidos los obtenidos por la casa matriz del exterior.

**Por tanto, conforme a las manifestaciones de hecho y derecho expuestas, esta Administración Tributaria concluye respecto al retiro de capital efectivamente aportado a la sociedad en el marco del proceso de creación societario o del incremento real en el patrimonio:**

### 1. Efectuado previamente a la vigencia de la Ley N° 6380/2019:

- a) **No constituye hecho generador del IVA cuando este se realice en dinero o en especie, siempre que el retiro del capital corresponda a lo efectivamente aportado por los accionistas a la sociedad.**

- b) No estará gravado por el IRACIS, siempre y cuando el capital no haya sido integrado por la capitalización de utilidades no distribuidas o del exceso de la reserva legal o facultativa, caso en el que será aplicable la tasa adicional que recae sobre la distribución de utilidades.
- c) En este último caso, de surgir una diferencia computable en el IRACIS de la diferencia entre el precio de venta en plaza del bien retirado por el accionista y su valor fiscal, dicha porción constituirá a su vez renta gravada por el impuesto.

2. Realizado desde la vigencia de la Ley N° 6380/2019:

- a. En caso de que sea en dinero no constituye hecho generador del IVA, razón por la cual no se encuentra gravado por el impuesto.
- b. En caso de que se realice en especie (inmueble) estará exonerado del IVA hasta el límite del aporte realizado por el accionista.
- c. No estará gravado por el IRE siempre que no existan diferencias computables en el impuesto como producto de comparar el precio de mercado del bien retirado y el valor determinado para el mismo de acuerdo con las normas previstas para el efecto.
- d. De igual forma no estará gravado por el IDU cuando el reintegro provenga del capital efectivamente aportado por el socio, dueño, consorciado o accionista, ya sea efectuado a través del retiro de fondos o de bienes. Caso contrario, cuando el capital hubiera sido integrado por la capitalización de utilidades no distribuidas o del exceso de la reserva legal o facultativa, la operación estará gravada por el impuesto y por tanto, sujeta a las tasas aplicables del 8% y 15%, dependiendo de si el percceptor de las utilidades es residente o no residente a efectos fiscales.

Teniendo en cuenta la vigencia e implementación de la Ley N° 6380/2019, se aclara que respecto del IVA e IRACIS la presente consulta tendrá vigencia hasta el ejercicio fiscal 2019, y de ahí en adelante, se aplican las disposiciones del IVA, IRE e IDU establecidas en la Ley N° 6380/2019.

Por último, el presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta la situación fáctica planteada en la consulta por la 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.

Finalmente, corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del Art. 244 de la Ley N° 125/1991.

Respetuosamente,

**RODRIGO GÓMEZ SÁNCHEZ**, *Dictaminante*  
Dpto. de Elaboración e Interpretación  
de Normas Tributarias

**LUIS ROBERTOMARTÍNEZ**, *Jefe*  
Dpto. de Elaboración e Interpretación  
de Normas Tributarias

**ANTULIO BOHBOUT**, *Director*  
Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

**ÓSCAR A. ORUÉ ORTÍZ**, *Viceministro*  
Subsecretaría de Estado de Tributación