

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 38 BIS – CÓDIGO
TRIBUTARIO, ART. 8 N° 13 Y ART. 69 – CÓDIGO CIVIL – LEYES N° 20.248, N° 20.980 Y
N° 21.107
(ORD. N° 1080 DE 03.06.2020).**

Tratamiento tributario de las utilidades pendientes de tributación de una sociedad que se transforma en una persona jurídica sin fines de lucro.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario que afecta a las utilidades pendientes de tributación en una sociedad que se transforma en una persona jurídica sin fines de lucro conforme a lo dispuesto en la Ley N° 21.107.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su Oficio Res., se ha solicitado a Dirección Regional un pronunciamiento sobre los efectos tributarios en la transformación societaria de una persona jurídica de cualquier tipo en una persona jurídica sin fines de lucro, efectuada según exigencias de la Ley N° 21.107, cuando la sociedad que se transforma mantiene utilidades pendientes de tributación a la época de la transformación.

Explica que, analizada la normativa aplicable, si bien la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, no se refiere a esta modalidad de transformación, existen nuevos cuerpos normativos que la permiten de forma expresa.

En particular, consulta si tiene aplicación el impuesto establecido en el artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y el reconocimiento de un ingreso diferido o si las utilidades que no han pagado impuestos finales deben entenderse formando parte del aporte inicial a la corporación o fundación en que se transforme, no constituyendo un ingreso imponible y asimilándose a los aportes de capital recibidos por sociedades, contemplado en el N° 5° del artículo 17 de la LIR.

II ANÁLISIS

El artículo 2° de la Ley N° 21.107, que modifica la Ley N° 20.248, que establece una subvención escolar preferencial, para facilitar la transformación de las entidades pedagógicas y técnicas de apoyo a personas jurídicas sin fines de lucro, faculta a las personas jurídicas de cualquier naturaleza que, al 8 de junio de 2018, consten en el Registro Público de Entidades Pedagógicas y Técnicas de Apoyo establecido en el literal d) del artículo 18 de la Ley N° 18.956, para transformarse en personas jurídicas sin fines de lucro reguladas por el Título XXXIII del Libro Primero del Código Civil, mediante la reforma de su contrato social o de sus estatutos y cumpliendo con todos los requisitos dispuestos en dicho título, subsistiendo inalteradamente su personalidad jurídica, sin solución de continuidad.

Similar norma contiene el artículo 1° de la Ley N° 20.980, al establecer que los institutos profesionales y centros de formación técnica pueden transformarse en personas jurídicas sin fines de lucro, permitiendo a las sociedades de cualquier tipo, organizadoras de Institutos Profesionales o Centros de Formación Técnica reconocidos oficialmente, autónomos y acreditados, para transformarse en corporaciones de derecho privado sin fines de lucro regidas por el Título XXXIII del Libro Primero del Código Civil, mediante la reforma de sus instrumentos constitutivos, subsistiendo inalteradamente su personalidad jurídica, sin solución de continuidad.

En el ámbito tributario, el N° 13° del artículo 8° del Código Tributario define la “transformación de sociedades” como el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica¹. Asimismo, el artículo 69 del mismo código, referido al término de giro, tampoco contempla que una sociedad se transforme o aporte todo su activo y pasivo a una entidad sin fines de lucro.

¹ En Circular N° 15 de 1986, este Servicio interpretó que la transformación supone el cambio de especie o tipo o social, esto es, tanto la primitiva como la nueva entidad han de ser sociedades.

Con todo, del texto expreso de las Leyes N° 20.980 y N° 21.107 se sigue que, al producirse la transformación de una sociedad en una entidad sin fines de lucro, subsiste “inalteradamente su personalidad jurídica, sin solución de continuidad”.

Por lo tanto, manteniéndose la continuidad de la persona jurídica, sin la obligación de dar aviso de término de giro, no cabe aplicar en los casos consultados lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR, que contiene las normas para la liquidación o giro de los impuestos correspondientes al término de giro.

Ahora bien, transformada la sociedad en una institución sin fines de lucro, ésta deberá someterse a las normas tributarias aplicables al nuevo género de personalidad jurídica adoptado.

De este modo, estará obligada, por regla general, a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, aunque para el solo efecto de determinar las rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría conforme al Título II de la LIR. No les serán aplicables las normas contenidas en el artículo 14 del mismo cuerpo legal porque, a diferencia de las sociedades, las personas jurídicas sin fines de lucro regidas por Título XXXIII del Libro Primero del Código Civil carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, y que resulten gravados con los impuestos finales que contempla la LIR.

Por su parte, las utilidades pendientes de tributación con los impuestos finales que las sociedades transformadas en personas jurídicas sin fines de lucro en análisis mantengan a la fecha de la transformación se comprenderán entre los activos que forman parte del patrimonio de la sociedad que se transforma y que pasan a constituir el patrimonio inicial de la institución sin fines de lucro, hecho que deberá constar en los estatutos reformados.

Respecto de dichas utilidades acumuladas no se generará el hecho gravado con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, por cuanto, dichas rentas en definitiva nunca podrán ser retiradas, distribuidas o remesadas a los socios de la sociedad que sufrió la transformación.

En caso contrario, esto es, si el patrimonio inicial que conste en los estatutos reformados, no comprende activos que sean representativos de las utilidades acumuladas que mantenga la sociedad a la época de la transformación, significa que dichas utilidades fueron retiradas, distribuidas o remesadas a los socios antes de la transformación y, por tanto, se aplicarán los impuestos finales que deriven de ello, si correspondiere.

Finalmente, es importante precisar que la posibilidad de transformarse en personas jurídicas sin fines de lucro, subsistiendo inalteradamente su personalidad jurídica, sin solución de continuidad, se aplica a los institutos profesionales y centros de formación técnica en virtud de una disposición expresa de la ley, de suerte que no es posible extender dicha posibilidad (de transformarse) y sus efectos tributarios a otras situaciones o casos no previstos por la ley.

III CONCLUSION

Las utilidades pendientes de tributación con los impuestos finales, que las sociedades que se transformen en personas jurídicas sin fines de lucro conforme a lo dispuesto en las Leyes N° 20.980 y N° 21.107 mantengan a la fecha de la transformación, y en la medida que se encuentren comprendidas en los bienes que forman parte del patrimonio inicial de la entidad sin fines de lucro que se constituye, según conste en los estatutos reformados, no generarán el hecho gravado con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, por cuanto dichas utilidades, en definitiva, no fueron retiradas, distribuidas o remesadas a los socios de la sociedad, así como tampoco podrán ser retiradas, distribuidas o remesadas desde la institución sin fines de lucro.

En caso contrario, esto es, si el patrimonio inicial que conste en los estatutos reformados, no comprende activos que sean representativos de las utilidades acumuladas que mantenga la sociedad a la época de la transformación, significa que dichas utilidades fueron retiradas, distribuidas o remesadas a los socios antes de la transformación y, por tanto, se aplicarán los impuestos finales que deriven de ello, si correspondiere.

Se precisa que la posibilidad de transformarse en personas jurídicas sin fines de lucro, subsistiendo inalteradamente su personalidad jurídica, sin solución de continuidad, se aplica a los institutos profesionales y centros de formación técnica en virtud de una disposición expresa de la ley, de suerte

que no es posible extender dicha posibilidad (de transformarse) y sus efectos tributarios a otras situaciones o casos no previstos por la ley.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1080 del 03-06-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos