

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ARTÍCULO 14 LETRA A) N° 2 LETRA D) Y LETRA C) N° 1 LETRA B) Y ART. 20 N° 5
(ORD. N° 2437 DE 13.09.2021).**

Efectos tributarios de conversión de una empresa individual en sociedad por acciones, respecto del costo tributario.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el costo tributario a considerar en la determinación del mayor valor que se produce al efectuar la conversión de una empresa individual en una sociedad por acciones y su tributación. Asimismo, se solicita aclarar cuál es el costo tributario de las acciones en la nueva sociedad.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la conversión es el aporte de todo el patrimonio existente en la empresa unipersonal a una nueva sociedad que se crea, constituyendo una enajenación de dicho patrimonio. A su vez, la conversión implica un término de giro de la empresa, incorporándose a la continuadora las cantidades que existan y estén anotadas en los registros RAI, DDAN, REX y SAC, sin afectarse con impuestos finales.

Agrega que, si el valor del aporte del patrimonio es superior al valor tributario de los bienes que lo conforman, se producirá un mayor valor afecto a impuestos; no obstante, señala que no habría jurisprudencia administrativa que se pronuncie respecto de su tributación.

Continúa planteando el caso de una persona natural que asigna a su contabilidad bienes por un valor \$10. La empresa individual, al desarrollar sus actividades, genera rentas por \$50. Al convertirse en una sociedad por acciones, el valor tributario del patrimonio aportado será de \$60, pero su valor de mercado será de \$100.

A partir de lo anterior, afirma que:

- 1) El mayor valor en el aporte se genera para la empresa unipersonal y no para la persona natural. En este caso, el mayor valor se determinará por la diferencia entre el costo de los bienes aportados (\$60) y el valor de mercado (\$100), gravándose con el impuesto de primera categoría (IDPC), el que pasará a formar parte del SAC que se traspasa a la nueva sociedad.
- 2) El costo tributario de las acciones que la persona natural adquiere en la nueva sociedad será el mismo que tenía en su empresa individual (\$10). En efecto, dado que el mayor valor se produce para la empresa unipersonal, lo lógico es que la persona natural mantenga el costo de su inversión.

Sin embargo, en el Oficio N° 1728 de 2009 este Servicio habría interpretado que el costo tributario de las acciones que se adquieren en la nueva sociedad corresponde al valor al que se hayan transferido o aportado los bienes en la conversión. Aplicado esto a su ejemplo, el costo tributario de las acciones sería de \$100, lo que no resulta congruente con lo indicado en el número 1) anterior.

A su juicio, el criterio del Servicio implica que el mayor valor generado en la conversión se produce para la persona natural y no para la empresa individual, debiendo determinarse por la diferencia entre el costo de inversión de la persona natural (\$10) y el valor de mercado de los bienes (\$100), gravándose con impuesto global complementario (IGC) conforme al artículo 17 de la LIR. No obstante, considera que lo más armónico es aplicar conjuntamente lo señalado en los números 1) y 2), anteriores.

II ANÁLISIS

A partir de diversos pronunciamientos, y aun antes de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210¹, este Servicio ha resuelto que las empresas individuales se caracterizan porque los activos y pasivos incorporados al giro de la empresa no conforman un patrimonio separado, distinto del patrimonio personal del empresario individual.

¹ Conforme al párrafo segundo del nuevo N° 10 del artículo 2° de la LIR, introducido por la letra c) del N° 1 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, tratándose de una empresa individual, “formarán parte del capital propio tributario los activos y pasivos del empresario individual que hayan estado incorporados al giro de la empresa, debiendo excluirse los activos y pasivos que no originen rentas gravadas en la primera categoría o que no correspondan al giro, actividades o negocios de la empresa”.

Sin embargo, desde un punto de vista económico-tributario, se permite distinguir entre los activos y pasivos incorporados al giro y contabilidad de la empresa, por una parte, y los bienes personales del empresario que no se encuentran incorporados a la empresa², por otra.

Asimismo, a partir de diversos pronunciamientos, se ha entendido³ que la conversión de una empresa individual consiste en el aporte a una sociedad que se crea, de todos los activos y pasivos existentes en dicha empresa individual, la que consecuentemente pone término a sus actividades.

Conforme lo anterior, quien efectúa el aporte a la sociedad en el contexto de una conversión es la persona natural, no la empresa individual que, además y tras la conversión, termina su giro⁴ y desaparece, teniendo la calidad de socio en la nueva sociedad que se crea, no la empresa individual (que desaparece), sino la persona natural.

Por otra parte, este Servicio reiteradamente ha resuelto⁵ que el aporte constituye una enajenación en virtud de la acepción amplia que se le atribuye a esta expresión, toda vez que el señalado acto de disposición hace salir de un patrimonio un derecho ya existente para que pase a formar parte de un patrimonio diverso.

Precisado lo anterior, cabe señalar que el valor de los bienes aportados será el asignado libremente por las partes en la escritura de constitución de la nueva sociedad⁶. A su turno, el costo de los bienes que se encontraban en la empresa individual ascenderá a su valor libro⁷, incluidas en dicho costo las utilidades que se encontraban pendientes de tributación en la empresa individual.

Lo anterior supone la posibilidad de generar un incremento patrimonial o mayor valor para el aportante en los términos del artículo 2º, N° 1, de la LIR, cuando el valor por el cual son aportados los bienes sea mayor a su valor libro.

Cabe recordar que el artículo 14, letra C, N° 1, letra b) de la LIR, prescribe que la empresa continuadora debe mantener el registro o control de las cantidades anotadas en los registros RAI, DDAN, REX y SAC de la empresa convertida⁸. Con ello, la ley permite que las utilidades afectas a impuestos finales cumplan con su tributación al momento de ser retiradas, remesadas o distribuidas desde la continuadora.

Si, como indica en su presentación, el costo tributario utilizado en la determinación del mayor valor contemplara solo el capital de la empresa individual, la renta obtenida por esta en la explotación de su giro tributaría dos veces: al formar parte del mayor valor obtenido en el aporte a la constitución de la nueva sociedad y al ser retirado posteriormente de dicha sociedad continuadora.

Ahora bien, el mayor valor determinado en el aporte de los bienes de la empresa individual a la nueva sociedad que se crea producto de la conversión constituye renta para el aportante y tributará conforme las normas generales⁹, percibido o devengado, esto es, con el IDPC, de acuerdo con el artículo 20, N° 5, de la LIR, y con los impuestos finales¹⁰.

Dichos impuestos deben declararse y pagarse directamente por el aportante, la persona natural. El IDPC pagado sobre este mayor valor será crédito contra los impuestos finales, sin que proceda su incorporación en el registro SAC que se traspasa a la empresa continuadora, pues no cumple con las hipótesis contempladas en el artículo 14, letra A), N° 2, letra d), de la LIR¹¹, porque no se trata de un crédito de la empresa individual, sino que de la persona natural directamente.

² Oficio N°2803 de 2007.

³ Ver Oficios N° 3690 de 1992, N° 4806 de 1993, N° 2279 de 1995, N° 1699 de 2016 y Circular N° 17 de 1995.

⁴ De acuerdo con el artículo 14, letra C, N° 1, letra b), de la LIR, las empresas que se convierten se afectarán con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de giro, pero no procederá la aplicación del impuesto de término de giro, del artículo 38 bis, de la LIR.

⁵ Oficios N° 2.948 de 1996, N° 676 de 2000 y N° 549 de 2010.

⁶ Oficio N° 1728 de 2009. En los casos en que el valor asignado sea distinto al valor libro de los bienes aportados, este Servicio podrá ejercer la facultad de tasación contenida en el artículo 64 del Código Tributario, en relación con el artículo 17 N° 8, párrafo cuarto de la LIR, de acuerdo con las circunstancias del caso.

⁷ Valor por el cual aparecen registrados en la contabilidad los bienes aportados, cuando se trate de contribuyentes sujetos a dicha forma de registro (Oficio N° 565 de 1998)

⁸ En caso de que la empresa continuadora se sujete al régimen Pro Pyme del artículo 14, letra D, N° 3, de la LIR, no deberá mantener registro DDAN. En caso de que la empresa convertida no se encuentre obligada a llevar estos registros, la continuadora mantendrá la liberación. Para efectos de continuar determinando el RAI, se deberá considerar al aporte como un aumento efectivo de capital, en el cálculo del registro RAI.

⁹ Lo cual se concluye a partir del artículo 17, N° 8, de la LIR que, por disposición expresa, se aplica únicamente a las cantidades obtenidas por personas naturales, siempre que estas no se originen en la enajenación de bienes asignados a su empresa individual.

¹⁰ 10 De acuerdo con el artículo 2º, N° 11, de la LIR, se entiende por impuestos finales, los impuestos global complementario y adicional, establecidos en la LIR.

¹¹ Conforme con dicha norma, el saldo acumulado de créditos se compone por: (i) el IDPC que haya afectado a la empresa sobre la renta líquida imponible del año comercial respectivo; (ii) el monto del IDPC que corresponda a los retiros, dividendos o remesas afectos a los

Sin perjuicio de lo expuesto, se hace presente que, tratándose de una conversión, este Servicio está facultado para practicar las tasaciones dispuestas en el párrafo cuarto de la letra b) del artículo 17 de la LIR y el artículo 64 del Código Tributario, bajo las condiciones establecidas en las referidas disposiciones legales¹².

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) El mayor valor entre el valor libro de los bienes aportados en un proceso de conversión de una empresa individual en una sociedad por acciones, y el valor asignado por las partes en la constitución de la nueva sociedad, se genera para la persona natural que efectúa el aporte.

El mayor valor obtenido por la persona natural tributará conforme con las normas generales, esto es, con el IDPC, de acuerdo con el artículo 20, N° 5, de la LIR, y con los impuestos finales, los que deberán declararse y pagarse directamente por el aportante, conforme prescriben los artículos 65, 69 y 72 de la LIR.

El IDPC determinado podrá utilizarse como crédito en contra de los impuestos finales, conforme con el artículo 20 de la LIR, en relación con los artículos 56 N° 3 y 63 de la misma ley.

- 2) El costo tributario de las acciones que la persona natural adquiere en la nueva sociedad por acciones que se crea producto de la conversión, será equivalente al valor del aporte, según el que las partes le hayan dado en la constitución de la nueva sociedad.

Saluda a usted,

RICARDO ANTONIO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR (S)

Oficio N° 2437 del 13-09-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

impuestos finales, que perciba de otras empresas; y (iii) los créditos por impuestos pagados en el extranjero de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 41 A de la LIR.

¹² Oficios N° 3689 y N° 4365, ambos de 1994, N° 2948 de 1996, y N° 844 de 2017.