

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 – CÓDIGO TRIBUTARIO,
ART. 64 – LEY N° 20.780, ART. 3 TRANSITORIO N° I N° 2
(ORD. N° 2856 DE 10.12.2020).**

Tratamiento tributario de reinversiones de un empresario individual.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario aplicable a la reinversión a ser realizada por personas naturales por medio de sus empresas individuales.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, tres personas naturales son socias en partes iguales (los “socios”) en una sociedad de responsabilidad limitada (la “sociedad”) dedicada principalmente a la inversión inmobiliaria.

Esta sociedad se constituyó el año 2011 y aumentó su capital en varias ocasiones producto de reinversiones de utilidades efectuadas entre los años 2014 y 2015, desde otras sociedades por los socios, quienes suspendieron la tributación final conforme al derogado artículo 14, letra A), N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

En la actualidad, los socios se encuentran analizando la posibilidad de aportar los derechos en la sociedad a sus sociedades personales de inversión, conforme las normas sobre reorganización empresarial contempladas en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, para radicar en una sola sociedad todas las inversiones que los socios actualmente poseen en las distintas áreas de negocios en las cuales participan.

Sin embargo, indica que previo al aporte a las respectivas sociedades de inversión, los socios se convertirían en empresarios individuales, asignando la inversión en la sociedad a su respectivo giro individual, en virtud del cual pasarían a llevar contabilidad completa y a tributar con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC), en un régimen de renta efectiva. Asimismo, al momento de la conversión como empresarios individuales optarían por sujetar su inversión asignada a dicho giro, al régimen semi-integrado [sic].

Una vez asignada la inversión a las respectivas empresas individuales de los socios, cada uno efectuará el aporte de los derechos en la sociedad al amparo del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, a las sociedades de inversión de las cuales son dueños.

A juicio del consultante, el proceso de reorganización descrito no conlleva la tributación con impuestos finales de aquella parte del costo tributario de los derechos sociales adquiridos con reinversión, conforme lo establece el N° 2, numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780. Lo anterior, porque la norma citada incide únicamente cuando la persona natural, de forma directa, enajena los derechos y no por medio de su empresa individual, no existiendo fundamento legal para devengar impuestos finales al propietario de la empresa individual cuando este último, en los hechos, no ha efectuado ningún acto que pueda tener efectos tributarios.

En relación con la operación descrita, solicita confirmar que:

- 1) La asignación de los derechos sociales adquiridos con reinversión al giro individual de las empresas individuales, no gatilla la tributación final según dispone el N° 2, numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.
- 2) El posterior aporte de los derechos sociales adquiridos con reinversión que efectuarían los empresarios individuales a las sociedades de inversión, acogidos al amparo de lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, no devengará el Impuesto Global Complementario (IGC) al no serles aplicables tampoco la norma contenida en el N° 2, numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.
- 3) Las reinversiones efectuadas en los años 2014 y 2015 serían parte del costo tributario de la inversión en la sociedad, al momento de asignar la inversión de esta última en las respectivas empresas individuales.

II ANÁLISIS

Como cuestión preliminar, es necesario aclarar que la “conversión” es el proceso mediante el cual una persona natural aporta su empresa individual a una persona jurídica, y no aquel proceso en que una persona natural asigna o incorpora bienes al giro de su empresa individual.

Aclarado lo anterior, se informa que el artículo 14 de la LIR, vigente antes de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, permitía, en lo fundamental, suspender la tributación final del propietario, socio o accionista cuando retiraba las utilidades de una empresa para reinvertirlas en otra. De esta manera, el retiro efectuado no se gravaba con impuestos finales mientras las utilidades no fueran retiradas de la sociedad receptora de la reinversión.

La Ley N° 21.210 de 2020¹, mantuvo una norma especial para las enajenaciones de derechos sociales y acciones adquiridos con reinversión de la Ley N° 20.780², consistente en que los contribuyentes de IGC o IA que han invertido mediante el aporte en sociedades de personas efectuado a contar del 1° de enero de 2015, o mediante la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, a contar del 1° de mayo de 1998, o de sociedades anónimas cerradas, a contar del 19 de junio de 2001, y enajenen por acto entre vivos los derechos sociales o las acciones de pago respectivas, se considerará que han efectuado un retiro tributable equivalente al monto del retiro que realizaron desde la empresa fuente y que invirtieron en los citados derechos o acciones enajenados, afectándose con el IGC o IA, según corresponda.

Esta ficción de retiro solo afecta a las reinversiones efectuadas entre el 2015 y 2016, quedando fuera de este tratamiento las reinversiones efectuadas hasta el 31.12.2014.

Conforme lo anterior, si bien no se verifica una enajenación cuando la persona natural asigna parte de sus bienes en su empresa individual, sí se verifica enajenación cuando la persona natural los aporta a una sociedad, incluso si lo hace desde su propia empresa individual, según se expone a continuación:

- a) A partir de diversos pronunciamientos, y aun antes de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210³, 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.

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 empresa⁴, por otra.

- b) Asimismo, a partir de diversos pronunciamientos, se ha entendido⁵ 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, tras la conversión, termina su giro⁶ 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 tanto, en este último supuesto, y tratándose de las reinversiones realizadas a partir del 1° de enero de 2015, se debe entender que la persona natural efectúa un retiro tributable equivalente al monto del retiro que realizó desde la empresa fuente y que invirtió en los citados derechos sociales, para gravarse con impuestos finales.

En cuanto a la valoración tributaria de los derechos sociales al momento de asignarlos a la empresa individual, efectivamente debe formar parte de su valor tributario el monto de las reinversiones

¹ En su artículo décimo sexto transitorio.

² Artículo tercero transitorio, numeral I, N° 2.

³ 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”.

⁴ Oficio N°2803 de 2007.

⁵ Ver Oficios N° 3690 de 1992, N° 4806 de 1993, N° 2279 de 1995, N° 1699 de 2016 y Circular N° 17 de 1995.

⁶ 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.

efectuadas en los años comerciales 2014 y 2015. Sin embargo, en la enajenación de estos derechos sociales, al momento de aportarlos a una sociedad, deberá deducirse del costo tributario aquella parte adquirida con reinversión durante el año comercial 2014⁷.

En efecto, la referida reinversión no puede ser utilizada como costo tributario en la enajenación de los derechos sociales porque las reinversiones efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2014 no se consideran retiradas por el hecho de enajenarse los derechos, sino que se mantenían pendientes de tributación en los registros correspondientes⁸. Por el contrario, la reinversión efectuada en el año 2015, sí se considera parte del costo de la enajenación de los derechos sociales, porque la ley les aplica una ficción de retiro y, por lo tanto, se deben rebajar del registro fondo de utilidades reinvertidas (FUR)⁹.

Cabe agregar que, si el aporte de los derechos sociales cumple los requisitos de reorganización que establece el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, según indica la propia norma legal, los aportes pueden efectuarse y registrarse a su valor contable o tributario.

III CONCLUSION

La asignación de derechos sociales adquiridos con reinversión, al giro de una empresa individual, al no importar una enajenación de estos, no se considera como un retiro tributable para el socio.

Sin embargo, dicha tributación final sí se verificará, tratándose de las reinversiones realizadas a partir del 1° de enero de 2015, al aportar los derechos sociales a las sociedades de inversión respectivas, aun cuando estos derechos se encuentren asignados previamente en la empresa individual del socio.

Finalmente, el monto de las reinversiones efectuadas en los años comerciales 2014 y 2015 debe considerarse formando parte del valor tributario de los derechos sociales adquiridos y que el socio persona natural asigne a su empresa individual.

Sin embargo, al momento de aportarlos a una sociedad deberá deducirse del costo tributario aquella parte adquirida con reinversión durante el año comercial 2014.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2856 del 10-12-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁷ Conforme el artículo tercero transitorio, numeral I, N° 7 de la Ley N° 20.780, tratándose de la enajenación de derechos en sociedad de personas o de acciones emitidas con ocasión de la transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima, para los efectos de determinar el mayor valor proveniente de dicha operación, deberán deducirse del valor de aporte o adquisición de los citados derechos o acciones ocurridas con anterioridad al 1° de enero de 2015, según corresponda, aquellos valores de aporte, adquisición o aumentos de capital que tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de esta ley, incluidas en éstas las reinversiones.

⁸ Registros RAI y STUT.

⁹ De acuerdo al N° 2° de la letra A) del artículo 14 de la LIR en su versión vigente durante los años 2015 y 2016, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo segundo transitorio de la Ley N° 20.780.