

MATERIA:

Se consulta lo siguiente:

1. Si el traspaso de los activos y pasivos de la empresa unipersonal, transferidos en una sola operación y a un único adquirente, esto es que puede destinar a la constitución de una sociedad mercantil, con el fin de continuar la explotación de la actividad económica a la cual estaban destinados, se consideraría afecto al Impuesto a la Renta como un aporte societario.
2. De estar afecta al Impuesto a la Renta la transferencia de activos, ¿deberá restarse el costo neto en Libros, incluyendo revaluaciones voluntarias y legales como las establecidas en el Decreto Legislativo N.º 797 y Decreto Supremo N.º 006-96-EF; así como de la depreciación correspondiente?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

Respecto a la primera consulta, se parte de la premisa que el traspaso de los activos y pasivos de una empresa unipersonal se realiza en calidad de aporte para efectos de constituir una sociedad regulada por la Ley General de Sociedades.

De otro lado, en cuanto a la segunda interrogante, se asume que la misma busca determinar el costo computable de los bienes del activo transferidos en calidad de aporte cuando hubieran sido revaluados con efecto tributario (es decir, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 1) del artículo 104º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).



Bajo dichas premisas, cabe señalar lo siguiente:

1. Con relación a la primera consulta, el artículo 103° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que la reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el Reglamento.

Al respecto, el artículo 65° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que para efecto de lo dispuesto en el Capítulo XIII de dicha Ley (De la Reorganización de Sociedades o Empresas), se entiende como reorganización de sociedades o empresas, entre otros supuestos:

“(…)

- d) El aporte de la totalidad del activo y pasivo de una o más empresas unipersonales, realizado por su titular, a favor de las sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades, teniendo en consideración lo dispuesto en el inciso c) del artículo 67°¹⁾.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 66° del mencionado Reglamento, se entiende por sociedades o empresas a las comprendidas en la Ley General de Sociedades o aquélla que la sustituya, así como a las empresas individuales de responsabilidad limitada y a las empresas unipersonales, para los supuestos expresamente señalados.



Según se aprecia de las normas citadas, el aporte de la totalidad del activo y pasivo de una o más empresas unipersonales, realizado por su titular, a favor de alguna de las sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades es considerado un supuesto de reorganización de sociedades o empresas para fines del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, resulta aplicable el artículo 104° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme al cual, tratándose de reorganización de sociedades o empresas, las partes intervinientes podrán optar, en forma excluyente, por cualquiera de los siguientes regímenes:



1. Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N.° 797 y normas reglamentarias estará gravado con el Impuesto a la Renta. En este caso,

¹ Dicho inciso contiene requisitos que debe cumplir la contabilidad de la empresa unipersonal a fin que proceda la reorganización.

los bienes transferidos, así como los del adquirente, tendrán como costo computable el valor al que fueron revaluados.

2. Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N.º 797 y normas reglamentarias no estará gravado con el Impuesto a la Renta, siempre que no se distribuya. En este caso, el mayor valor atribuido con motivo de la revaluación voluntaria no tendrá efecto tributario. En tal sentido, no será considerado para efecto de determinar el costo computable de los bienes ni su depreciación.
3. En caso que las sociedades o empresas no acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, los bienes transferidos tendrán para la adquirente el mismo costo computable que hubiere correspondido atribuirle en poder de la transferente, incluido únicamente el ajuste por inflación a que se refiere el Decreto Legislativo N.º 797 y normas reglamentarias. En tal sentido, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 32º del TUO bajo comentario⁽²⁾.

Por lo tanto, la transferencia de activos materia de consulta originará un resultado gravado con el Impuesto a la Renta cuando se haya acordado la revaluación de los bienes del activo con efecto tributario y, también, cuando se acuerde la revaluación sin tal efecto, pero la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable de dichos bienes sea distribuida.



En cuanto a la segunda consulta, el artículo 20º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

“La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.



Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el

² Dicho artículo establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Agrega, que si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley.

El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.”

Por su parte, el artículo 21° del mencionado TUO contiene las reglas aplicables para determinar el costo computable tratándose de la enajenación, redención o rescate cuando corresponda, de inmuebles, acciones y participaciones, otros valores inmobiliarios, intangibles y reposiciones de bienes del activo fijo.

Asimismo, el artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta también contiene disposiciones para la determinación del costo computable de los bienes enajenados.



Igualmente, el numeral 2 del inciso b) del artículo 14° del citado Reglamento establece que el mayor valor resultante de la revaluación voluntaria de bienes no dará lugar a modificaciones en el costo computable ni en la vida útil de los mismos y tampoco será considerado para el cálculo de la depreciación.

En tal sentido, en los casos en que, conforme a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 104° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, se hubiera revaluado los bienes con efecto tributario, deberá deducirse el costo computable de los bienes enajenados calculado conforme a los artículos 20° y 21° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, así como los artículos 11° y 14° del Reglamento de dicha Ley.



Cabe añadir que, según tales normas, el cálculo del costo computable de los bienes enajenados considerará la disminución correspondiente a la depreciación admitida por las normas que regulan el impuesto así como el ajuste por inflación con efecto tributario³), pero no incluirá el mayor valor

3 Debe tenerse en cuenta que la Ley N.° 28394, publicada el 23.11.2004, estableció a partir del ejercicio gravable 2005 la suspensión de la aplicación del régimen de ajuste por inflación con incidencia tributaria dispuesto por el Decreto Legislativo N.° 797 y sus normas modificatorias y complementarias.

proveniente de revaluaciones voluntarias que hubiera efectuado el titular de la empresa unipersonal.

CONCLUSIONES:

1. La transferencia de bienes del activo con motivo del traspaso de la totalidad del activo y pasivo de una empresa unipersonal como aporte a la constitución de una sociedad regulada por la Ley General de Sociedades originará un resultado gravado con el Impuesto a la Renta cuando se haya acordado la revaluación de los bienes del activo con efecto tributario y, también, cuando se acuerde la revaluación sin tal efecto, pero la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable de dichos bienes sea distribuida.
2. En los casos en que, conforme a lo dispuesto en numeral 1 del artículo 104° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, se hubiera revaluado los activos con efecto tributario, deberá deducirse el costo computable de los bienes enajenados calculado conforme a los artículos 20° y 21° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, así como los artículos 11° y 14° del Reglamento de dicha Ley.



Lima, 29 ENE 2016

CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

rap
A0566.1-D9
A0784.1-D9
IMPUESTO A LA RENTA - Reorganización de sociedades o empresas.