



INFORME N°090-2017-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se consulta si los consorcios con contabilidad independiente, calificados como contribuyentes por la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas, pueden fusionarse con una sociedad o someterse a otra forma de reorganización al amparo de lo dispuesto en el artículo 103° de aquella ley y el artículo 65° de su reglamento, en lo que resulte aplicable.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LIR).
- Ley N.° 26887 – Ley General de Sociedades, publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias (en adelante, LGS).

ANÁLISIS:

1. El artículo 103° de la LIR dispone que la reorganización de sociedades o empresas⁽¹⁾ se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el reglamento.

Por su parte, el artículo 65° del Reglamento de la LIR señala que se entiende como reorganización de sociedades o empresas:

- a. La reorganización por fusión bajo cualquiera de las dos (2) formas previstas en el artículo 344° de la LGS.

Por extensión, la empresa individual de responsabilidad limitada podrá reorganizarse por fusión de acuerdo a las formas señaladas en el artículo 344° de la citada ley, teniendo en consideración lo dispuesto por el inciso b) del artículo 67⁽²⁾.

- b. La reorganización por escisión bajo cualquiera de las modalidades previstas en el artículo 367° de la LGS.
- c. La reorganización simple a que se refiere el artículo 391° de la LGS; así como bajo cualquiera de las modalidades previstas en el artículo 392° de la aludida ley, excepto la transformación.

¹ Dicho artículo forma parte del capítulo XIII de la LIR, que regula el régimen tributario de la reorganización de sociedades o empresas.

² Según el cual, las empresas individuales de responsabilidad limitada sólo podrá absorber o incorporar empresas individuales de responsabilidad limitada que pertenezcan al mismo titular.

- 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 LGS, teniendo en consideración lo dispuesto en el inciso c) del artículo 67³).

A su vez, el artículo 66° del citado reglamento establece que, en relación con lo previsto en el artículo anterior, se entiende por sociedades o empresas a las comprendidas en la LGS o aquella que la sustituya, así como a las empresas individuales de responsabilidad limitada y a las empresas unipersonales, para los supuestos expresamente señalados.

Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 67° del Reglamento de la LIR, excepcionalmente, se permite la fusión de sucursales de personas jurídicas no domiciliadas, siempre que esté precedida de la fusión de sus casas matrices u oficinas principales. Igualmente se permite la fusión de una o más sucursales de personas jurídicas no domiciliadas y una persona jurídica domiciliada, siempre que esté precedida de la fusión de la respectiva matriz u oficina principal con dicha persona jurídica domiciliada.

Según se aprecia, en principio, las normas que regulan el impuesto a la renta han considerado dentro del ámbito de aplicación del régimen tributario a que se refiere el capítulo XIII de la LIR, a la reorganización de sociedades contemplada en los artículos 344°, 367°, 391° y 392° de la LGS⁴); y, por

³ Conforme al cual la reorganización solo procederá si la contabilidad que llevan las empresas unipersonales permite distinguir el patrimonio de estas del patrimonio del titular y que no se encuentre afectado a la actividad empresarial, así como el valor de cada uno de los bienes o derechos afectados a la actividad empresarial.

⁴ Ello por cuanto los aludidos artículos hacen referencia únicamente a sociedades.

En efecto, el artículo 344° de la LGS señala que por la fusión dos o más sociedades se reúnen para formar una sola cumpliendo los requisitos prescritos por esta ley.

A su vez, el artículo 367° de la mencionada ley establece que por la escisión una sociedad fracciona su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar uno de ellos, cumpliendo los requisitos y las formalidades prescritas por esta ley.

Por su parte, el artículo 391° de la aludida ley indica que se considera reorganización el acto por el cual una sociedad segrega uno o más bloques patrimoniales y los aporta a una o más sociedades nuevas o existentes, recibiendo a cambio y conservando en su activo las acciones o participaciones correspondientes a dichos aportes.

De otro lado, el artículo 392° de la LGS refiere que son también formas de reorganización societaria:

1. Las escisiones múltiples, en las que intervienen dos o más sociedades escindidas;
2. Las escisiones múltiples combinadas en las cuales los bloques patrimoniales de las distintas sociedades escindidas son recibidos, en forma combinada, por diferentes sociedades, beneficiarias y por las propias escindidas;
3. Las escisiones combinadas con fusiones, entre las mismas sociedades participantes;
4. Las escisiones y fusiones combinadas entre múltiples sociedades; y,
5. Cualquier otra operación en que se combinen transformaciones, fusiones o escisiones; siendo que las transformaciones han sido excluidas expresamente del ámbito de aplicación del régimen tributario de reorganización bajo análisis.

excepción, también han sido comprendidas dentro de este, en los supuestos expresamente señalados en la norma:

- a) Las empresas individuales de responsabilidad limitada.
 - b) Las empresas unipersonales.
 - c) Las sucursales de personas jurídicas no domiciliadas.
2. Ahora bien, el artículo 2° de la LGS establece que toda sociedad debe adoptar alguna de las formas previstas en esta ley; y que las sociedades sujetas a un régimen legal especial son reguladas supletoriamente por las disposiciones de dicha ley; siendo que la comunidad de bienes, en cualquiera de sus formas, se regula por las disposiciones pertinentes del Código Civil.

Por su parte, el artículo 3° de la mencionada ley dispone que la sociedad anónima se constituye simultáneamente en un solo acto por los socios fundadores o en forma sucesiva mediante oferta a terceros contenida en el programa de fundación otorgado por los fundadores; siendo que la sociedad colectiva, las sociedades en comandita, la sociedad comercial de responsabilidad limitada y las sociedades civiles sólo pueden constituirse simultáneamente en un solo acto.

Asimismo, el artículo 6° de la LGS prevé que la sociedad adquiere personalidad jurídica desde su inscripción en el Registro⁽⁵⁾ y la mantiene hasta que se inscribe su extinción.

De las normas citadas se tiene que, según estas:

- a) Las sociedades adoptan las formas de sociedad anónima, sociedad colectiva, sociedad en comandita, sociedad comercial de responsabilidad limitada y sociedad civil.
 - b) Toda sociedad ostenta personalidad jurídica⁽⁶⁾, lo cual supone que son sujetos de derechos con capacidad para contraer obligaciones y que son independientes de sus socios.
3. De otro lado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 438° de la LGS, se considera contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes; siendo que el contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

Por su parte, el artículo 445° de la citada ley regula el contrato de consorcio, modalidad del contrato asociativo, señalando que es el contrato por el cual dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía.

⁵ Al respecto, el artículo 433° de la misma ley señala que toda mención al Registro en el texto de esta ley alude al Registro de Personas Jurídicas, en sus Libros de Sociedades Mercantiles y de Sociedades Civiles, según corresponda a la respectiva sociedad a que se alude.

⁶ Desde su inscripción en el Registro hasta que se inscribe su extinción.

Adicionalmente, el artículo 447° de la LGS prevé que cada miembro del consorcio se vincula individualmente con terceros en el desempeño de la actividad que le corresponde en el consorcio, adquiriendo derechos y asumiendo obligaciones y responsabilidades a título particular.

De las normas citadas fluye que, para efectos societarios, el consorcio no califica como sociedad, pues solo es un contrato que no constituye persona jurídica, y, por ende, no es dicho contrato el que se vincula jurídicamente con terceros en el desempeño de la actividad para la cual se ha constituido el consorcio, sino cada uno de sus miembros individualmente, por la actividad que les corresponde a cada cual.

4. Por lo tanto, toda vez que dentro del ámbito de aplicación del régimen tributario a que se refiere el capítulo XIII de la LIR solo están comprendidas, en principio, las reorganizaciones de sociedades contempladas en los artículos 344°, 367°, 391° y 392° de la LGS(⁷), y, por excepción, también los supuestos expresamente señalados en la norma(⁸); no siendo el consorcio forma alguna de sociedad(⁹)(¹⁰), ni estando tampoco comprendido en alguno de los supuestos de excepción antes aludidos, dicho contrato no puede fusionarse con una sociedad o someterse a otra forma de reorganización al amparo de lo dispuesto en el artículo 103° de aquella ley y el artículo 65° de su reglamento, aun cuando lleven contabilidad independiente y sean calificados como contribuyentes por la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas.

CONCLUSIÓN:

Los consorcios con contabilidad independiente, calificados como contribuyentes por la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas, no pueden fusionarse con una sociedad o someterse a otra forma de reorganización al amparo de lo dispuesto en el artículo 103° de aquella ley y el artículo 65° de su reglamento.

Lima, 24 de julio de 2017

Original firmado por

FELIPE EDUARDO IANNAcone SILVA

Intendente Nacional (e)

INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE DESARROLLO ESTRATÉGICO

rap
CT0325-2017
IMPUESTO A LA RENTA – Reorganización de sociedades.

⁷ Excepto las transformaciones.

⁸ Que es el caso de las empresas individuales de responsabilidad limitada, empresas unipersonales y sucursales de personas jurídicas no domiciliadas, en los supuestos expresamente señalados en la norma.

⁹ Ni persona jurídica alguna.

¹⁰ Cabe indicar que el hecho de que los consorcios sean considerados como contribuyentes para efectos del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas, e incluso como persona jurídica para efecto de aquel impuesto, ello no los convierte en sociedades.