



Sociedades por acciones simplificadas - Consulta DGI 6.306

Consulta Tributaria N° 6306

SOCIEDAD POR ACCIONES SIMPLIFICADA (SAS) - RÉGIMEN APLICABLE -
TRATAMIENTO TRIBUTARIO.

El Departamento Asistencia al Contribuyente de la División Atención y Asistencia, realiza varias consultas referentes al régimen aplicable a las sociedades por acciones simplificadas (SAS), adelantando opiniones que se comparten.

1. Una SAS que se dedica al desarrollo de soportes lógicos y la prestación de servicios vinculados, ¿puede ampararse a la exoneración del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) prevista en el literal S) del artículo 52° del Título 4 del TO 1996?

El artículo 42° de la Ley N° 19.820 de 18 de setiembre de 2019, dispone que a todos los efectos tributarios las SAS tendrán el mismo tratamiento otorgado a las sociedades personales. El artículo 18 del Decreto N° 399/019 de 23.12.019 incluye a las SAS en el elenco de sujetos pasivos del IRAE, mientras que el artículo 19 del mismo, agrega el numeral 8) al artículo 3° del Decreto N° 150/007 de 26.04.007, estableciendo que las SAS tienen la totalidad de las rentas gravadas en el IRAE, salvo las que estén expresamente exoneradas.

Por lo expuesto debemos concluir que la asimilación a sociedades personales efectuada por la ley, no puede ser concebida como realizada a sociedades de hecho o sociedades civiles. Por lo tanto, la exclusión subjetiva para las sociedades de hecho y civiles a que refiere el penúltimo inciso del artículo 162 Bis del Decreto N° 150/007, no resulta trasladable a las SAS, y en la medida que se verifiquen todas las condiciones exigidas para acceder al beneficio fiscal, estarán exoneradas de IRAE.

2. En el caso de una SAS constituida a partir de la figura de la conversión del artículo 46° de la Ley N° 19.820, a efectos de la aplicación de la "regla candado", ¿qué impacto tiene la exoneración de IRAE dispuesta en el artículo 48° de la misma ley sobre las operaciones futuras de los bienes transferidos desde la empresa unipersonal?

De acuerdo al literal C) del artículo 47° de la Ley N° 19.820, para la renta derivada de la transferencia futura de los bienes y derechos incorporados a la SAS, se tomará como costo fiscal y momento de adquisición el correspondiente a la adquisición por parte del titular que los aportó. Esto implica que en caso de enajenar alguno de los bienes recibidos, al momento de aplicar la "regla candado", la SAS debe considerar la situación tributaria de la entidad que enajenó los bienes a la empresa unipersonal objeto de la conversión.

3. Una empresa unipersonal con actividad agropecuaria, ¿puede convertirse en SAS de acuerdo con el artículo 46° de la Ley N° 19.820, y aplicar la exoneración transitoria prevista en el artículo 48° de la misma norma legal?

El artículo 46° de la Ley N° 19.820 no establece limitaciones respecto al giro, para la conversión de empresas unipersonales en SAS. Sin embargo, una de las condiciones



para gozar del régimen de exoneración dispuesto en el artículo 48 de la misma ley, es que las personas físicas residentes desarrollen a título personal actividades comerciales, industriales o de servicios. El literal B) del artículo 3° del Título 4 del TO 1996, al momento de definir las rentas empresariales clasifica por un lado (numeral 1) a las derivadas de actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios, y por otro (numeral 2) a las actividades agropecuarias.

En consecuencia, si bien la unipersonal que realiza actividades agropecuarias puede convertirse en SAS, no gozará del régimen de exoneración transitorio dispuesto en el artículo 48° de la Ley N° 19.820.

4. En el caso que el titular de la empresa unipersonal retirara la totalidad o parte de los resultados pendientes de distribución existentes a la fecha de la conversión, ¿están exonerados del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por aplicación del artículo 48° de la Ley N° 19.820?

La exoneración prevista en el artículo 48° de la Ley N° 19.820, alcanza a la transferencia de bienes desde la unipersonal a la SAS producto de la conversión total o parcial de giro, y no comprende a los retiros de utilidades que pudiera realizar el titular de la unipersonal. La empresa unipersonal cuando se convierte transfiere los activos y pasivos afectados íntegra y exclusivamente al giro de la unipersonal, y la diferencia constituye el capital inicial de la SAS. En el caso que los resultados pendientes de distribución se vieran disminuidos por un retiro del titular de la unipersonal a la fecha de la conversión, los mismos resultarán gravados por el IRPF conforme las condiciones generales de gravabilidad del impuesto.

5. Una empresa unipersonal que pretende convertirse en SAS al amparo de la exoneración dispuesta por el artículo 48° de la Ley N° 19.820, ¿vería afectada la referida exoneración en caso de que nuevos inversionistas realicen aportes a la SAS?

Según el artículo 7° del Decreto N° 399/019 será condición necesaria para que opere la conversión, que el titular de la empresa unipersonal sea el único accionista de la nueva sociedad al momento de la conversión. Asimismo la exoneración del artículo 48° de la Ley N° 19.820 estará condicionada a que no exista una transferencia total o parcial del paquete accionario de la SAS antes del término de dos años. De esta manera, una vez convertida, podrán ingresar nuevos inversionistas a la SAS, manteniendo la citada exoneración, siempre que dicho ingreso implique un aumento de capital.

6. Una empresa unipersonal con dos giros, ¿puede aplicar la opción de no computar el valor llave en ocasión de una conversión parcial de giro a una SAS, manteniendo la otra actividad en la empresa unipersonal, a la luz del artículo 18° bis del Decreto N° 150/007?

En la medida que se verifiquen las condiciones establecidas en el artículo 18 bis del Decreto N° 150/007, la opción por no computar el valor llave en ocasión de una conversión de empresa unipersonal en SAS, es de aplicación ya sea que el giro se transfiera en forma total o parcial.

7. Una empresa unipersonal incluida en el régimen de documentación electrónica (CFE) al convertirse en SAS, ¿se mantiene automáticamente documentando sus operaciones en dicho régimen o por el contrario debe postularse nuevamente?

El artículo 11 del Decreto N° 399/019 establece que en el caso de conversiones totales y parciales cuando correspondiere, las entidades públicas deberán realizar los cambios de



titular de todos los registros y documentos así como en las autorizaciones, permisos y habilitaciones, sin otro requerimiento que la presentación de un certificado notarial que acredite la conversión. El segundo inciso del citado artículo, dispone que lo anterior no será de aplicación en los casos que la normativa previera requisitos especiales. En lo que refiere al régimen de documentación fiscal electrónica, el artículo 4° del Decreto N° 36/012 de 08.02.012 y los numerales 3° y 4° de la Resolución DGI N° 798/2012 de 08.05.012, establecen que tanto para la incorporación opcional como para la preceptiva, los contribuyentes deberán solicitar autorización a la Dirección General Impositiva. Esta autorización estará supeditada al cumplimiento, por parte del contribuyente, de los requisitos que la Administración considere necesarios en cada caso.

En conclusión, en la medida que para ingresar al régimen de CFE la normativa prevé el cumplimiento de requisitos especiales, la SAS deberá realizar una nueva postulación.

Vale aclarar que a efectos de determinar si la SAS debe postularse en forma preceptiva al régimen de CFE de acuerdo al numeral 1° de la Resolución DGI N° 3.012/2015 de 30.07.015, las ventas a considerar serán las posteriores a la conversión.

8. Una SAS constituida a partir de la figura de la conversión del artículo 46° de la Ley N° 19.820, a efectos de determinar el monto de los pagos a cuenta de Impuesto al Patrimonio (IP) e IRAE, ¿corresponde considere la situación que surge del último cierre de balance de la empresa unipersonal precedente?

A partir del acto de conversión la SAS se constituye en un nuevo contribuyente, en consecuencia, no corresponde que en su primer ejercicio de actividad efectúe los pagos a cuenta del Impuesto al Patrimonio exigidos por el artículo 5° del Decreto N° 30/015 de 16.01.015. En este mismo sentido, respecto al IRAE, no corresponde que la SAS en su primer ejercicio de actividades, realice los pagos a cuenta establecidos en el artículo 165 del Decreto N° 150/007. Desde el mes en que obtenga rentas gravadas, deberá realizar los pagos mensuales dispuestos en el artículo 93° del Título 4 del T.O. 1996 (IRAE mínimo) de acuerdo al monto correspondiente a la escala inferior.

9. Una empresa unipersonal contribuyente de pequeña empresa, en caso de convertirse en SAS de acuerdo con el artículo 46 de la Ley N° 19.820, a efectos de verificar si supera el límite del artículo 122° del Decreto N° 150/007, ¿debe considerar el valor de los bienes transferidos a la SAS?

El artículo 122 del Decreto N° 150/007 establece que la exoneración del literal E) del artículo 52° del Título 4 del T.O. 1996, regirá para aquellos contribuyentes cuyo monto de ingresos en el ejercicio no supere 305.000 UI (cotización vigente al inicio de ejercicio). A tales efectos se considerará el monto de las ventas brutas menos devoluciones, bonificaciones y descuentos, el valor en plaza de los bienes adjudicados o dados en pago a socios o accionistas y las ganancias por diferencia de cambio. Dado que el monto resultante de la transferencia de bienes a la SAS no encuadra en los conceptos antes mencionados, el mismo no será considerado a efectos de la comparación.

10. Una empresa unipersonal, en caso de convertirse en SAS de acuerdo con el artículo 46° de la Ley N° 19.820, a efectos de verificar si supera el límite del artículo 168° del Decreto N° 150/007, ¿debe considerar el valor de los bienes transferidos a la SAS?

De acuerdo al literal b) del artículo 168 del Decreto N° 150/007 estarán obligados a tributar el IRAE bajo el régimen de contabilidad suficiente, determinados sujetos pasivos cuyos ingresos en el ejercicio anterior hayan superado UI 4.000.000. Dado que el monto



resultante de la transferencia de bienes a la SAS no constituye un ingreso, el mismo no será considerado a efectos de la comparación.

11. Una SAS constituida a partir de la figura de la conversión del artículo 46° de la Ley N° 19.820, ¿puede liquidar el IRAE en forma ficta si la empresa unipersonal que la precede tributaba bajo el régimen de contabilidad suficiente?

A partir del acto de conversión la SAS se constituye en un nuevo contribuyente, en consecuencia, en función de lo dispuesto en el artículo 168 del Decreto N° 150/007, podrá optar por liquidar el IRAE en forma ficta mientras sus ingresos del ejercicio anterior no superen UI 4.000.000.

12. Una SAS constituida a partir de la figura de la conversión del artículo 46° de la Ley N° 19.820, ¿puede considerar en su liquidación de IRAE las pérdidas de ejercicios anteriores resultantes de la liquidación de la empresa unipersonal que la precede?

A partir del acto de conversión la SAS se constituye en un nuevo contribuyente. En consecuencia, en la liquidación de sus tributos únicamente podrá considerar las operaciones ocurridas a partir de dicho acto, sin perjuicio de la transferencia del excedente de IVA establecida en el artículo 124 ter del Decreto N° 220/998 de 12.08.998.

19.02.020 - El Sub Director General de la DGI, acorde.