



Humberto Medrano Cornejo<sup>(\*)</sup>

## Impuesto a la Renta y **determinación del costo computable**

“EN SENTIDO ESTRICTO, LA MODIFICACIÓN NO INTRODUCE NINGÚN CAMBIO SUSTANTIVO, PORQUE, HASTA DONDE CONOCEMOS, EN TODOS LOS CASOS DE REORGANIZACIÓN LLEVADOS A CABO ANTERIORMENTE, LOS CONTRIBUYENTES HAN CONSIDERADO SIEMPRE COMO COSTO COMPUTABLE DE LAS ACCIONES RECIBIDAS EL QUE CORRESPONDÍA A LAS CANCELADAS. ELLO CONFIRMARÍA QUE ESTA NORMA NO ERA INDISPENSABLE.”

A partir del 1 de enero de 2011 se han introducido algunas modificaciones en la forma de establecer el costo computable de ciertos bienes, a raíz de las diversas operaciones que son materia de regulación en el texto. En algunos casos, las disposiciones parecen una mera reiteración de las que preexistían aunque siendo normas de carácter más específico se facilita la interpretación. En otros supuestos, se ha modificado el patrón seguido por el legislador, lo que puede generar algunas dificultades respecto de sus alcances.

Empecemos por señalar que el costo computable es uno de los extremos que debe tomarse en cuenta cuando se trata de calcular la materia imponible derivada de la enajenación de bienes.

En efecto, conforme al artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando los ingresos provienen de la enajenación de bienes, tal renta está constituida por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones “y el costo computable de los bienes enajenados (...)”. La LIR establece la forma en que debe determinarse ese costo, el cual varía dependiendo del tipo de bienes y la forma en que ellos han sido adquiridos.

El otro factor está constituido por el valor de la transferencia que debe coincidir con el de mercado, por mandato del artículo 32 de la LIR. En el caso específico de las acciones listadas en Bolsa, el valor de

---

(\*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista en Derecho Tributario. Profesor de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Socio de Rodrigo, Elías & Medrano, Abogados.

## Impuesto a la Renta y determinación del costo computable

mercado es el de cotización bursátil. Si se trata de acciones que no cuentan con tal cotización es el valor pactado por las partes, pero que no puede ser inferior al valor de participación patrimonial que resulta de dividir el patrimonio de la sociedad entre el número de acciones representativas de su capital.

### 1. Fusión y escisión

Como se sabe, según la Ley General de Sociedades (en adelante, LGS), la reorganización de empresas comprende fusión, escisión y reorganización simple. En las dos primeras operaciones se produce la cancelación de las acciones emitidas por las sociedades que se extinguen o reducen su capital. En la misma oportunidad, se emiten nuevas acciones, cuyo costo computable debe establecerse para los propósitos indicados.

Por la fusión dos o más sociedades se reúnen para formar una sola, a través de la constitución de una nueva sociedad incorporante, que origina la extinción de la personalidad jurídica de las sociedades incorporadas las que transmiten sus patrimonios en bloque a la sociedad incorporante. También puede llevarse a cabo mediante la absorción de una o más sociedades por otra sociedad existente, lo que origina la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o sociedades absorbidas. La absorbente asume los patrimonios de las absorbidas.

En ambos casos, los accionistas de las sociedades que se extinguen reciben acciones de la nueva sociedad o de la absorbente, en su caso. En paralelo, se cancelan las acciones de las sociedades que se extinguen.

Para determinar el costo computable de las acciones que se reciben con motivo de las operaciones descritas, se ha incorporado el inciso f) al artículo 21 numeral 21.2 de la LIR, donde se indica:

“Tratándose de acciones (...) recibidas como consecuencia de una reorganización empresarial, su costo computable será el que resulte de dividir el costo total de las acciones (...) del contribuyente que se cancelen como consecuencia de la reorganización, entre el número total de acciones... que el contribuyente recibe (...).”

La citada disposición puede ilustrarse con un ejemplo. Asumamos que en una fusión por absorción donde la empresa

“A” que resulta absorbida en la operación, tiene un socio (“X”) que cuenta con 1,000 acciones representativas del capital de ésta, y cuyo costo computable es de S/. 1'000,000.00. Si dichas acciones del socio (“X”) son canceladas y recibe a cambio 500 acciones emitidas por la empresa “B” absorbente, el costo computable de éstas será de S/. 1'000,000.00. Es decir, que para fines del impuesto a la renta el costo computable atribuible a las acciones que se reciben, es el que correspondía a las acciones que se cancelan. Para el señor (“X”) adquirir las acciones emitidas por la absorbente le ha costado dejar de tener las de la absorbida cuyo costo era de S/. 1'000,000.00. Si ello es así, resulta claro que este es el egreso en que ha incurrido para obtener los referidos valores.

Similares consideraciones pueden efectuarse en el caso de una escisión donde una sociedad fracciona su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar uno de ellos, de modo que la operación puede o no implicar la extinción de la sociedad escindida, lo que dependerá de la decisión que adopten los socios. También se puede segregarse uno o más bloques patrimoniales de una sociedad que no se extingue y que los transfiere a una o más sociedades nuevas, o son absorbidos por sociedades existentes o ambas cosas a la vez. Lo importante es que la ley mercantil ordena que la sociedad escindida ajuste su capital en el monto correspondiente, lo que tiene trascendencia desde el punto de vista impositivo.

En efecto, en dichos casos los socios de las empresas escindidas reciben acciones de las nuevas sociedades o sociedades absorbentes. A raíz de la operación se cancelan las acciones de la sociedad escindida que se extingue o se cancela la parte proporcional de las acciones correspondientes a la sociedad que reduce su capital. Por lo tanto, se produce la sustitución



## Humberto Medrano Cornejo

de unas acciones por otras, lo que resulta fundamental para determinar el costo computable de los títulos que se reciben.

Así, por ejemplo, si un accionista (“Y”) de la sociedad extinguida (“A”) era titular de 100 acciones que tenían un costo computable de S/.200,000.00 y recibe 300 acciones emitidas por la otra sociedad (“B”), el costo computable de éstas seguirá siendo de S/. 200,000.00. Como en el caso anterior, obtener las nuevas acciones ha significado para (“Y”) la cancelación de las que tenía previamente, de modo que si unas son sustituidas por otras el costo de éstas es el que correspondía a aquéllas. El costo de las nuevas es el de las antiguas acciones.

Conviene precisar que ese concepto no guarda vinculación con el valor nominal de los títulos, que se determina con arreglo a lo dispuesto en la LGS y los estatutos de la sociedad.

En nuestra opinión, la forma de establecer el costo computable en los términos expuestos, ya estaba consignada en la propia LIR (Artículo 21, numeral 21.2 literal a), aunque el texto era más genérico. En efecto, conforme a dicha disposición, tratándose de acciones que “hubieren sido adquiridas a título oneroso, el costo computable será el costo de adquisición”.

Desde luego, con una norma de esa naturaleza tenía que encontrarse en cada caso concreto lo que debía entenderse por ese valor lo que, probablemente, ha llevado al legislador a regular de manera independiente determinadas situaciones específicas. Así, debe observarse que en los casos de reorganización de sociedades a que hemos hecho referencia los accionistas de los ejemplos mencionados, reciben nuevas acciones a cambio de las antiguas que se cancelan. En otras palabras, estamos frente a una adquisición de acciones a título oneroso, pues el socio que las recibe ha tenido que prescindir de las originales para poder acceder a los nuevos títulos. Como ya se indicó, el costo de adquisición de las acciones recibidas es el que correspondía a las canceladas, de modo que para efectos del impuesto a la renta existe identidad entre el valor atribuible a ambas.

En sentido estricto, la modificación no introduce ningún cambio sustantivo, porque, hasta donde conocemos, en todos los casos de reorganización llevados a cabo anteriormente, los contribuyentes han considerado siempre como costo computable de las acciones recibidas el que correspondía

a las canceladas. Ello confirmaría que esta norma no era indispensable.

Sin embargo, la precisión introducida permite excluir de manera definitiva la tesis según la cual se tendría que considerar como costo computable de las acciones recibidas el valor de mercado que ellas tuvieran y no el costo atribuible a las acciones canceladas. Esta posición habría conducido inevitablemente a comparar (no a equiparar) el costo computable de las acciones que se extinguen con el valor de mercado de las recibidas y si éste superara a aquél, la diferencia tendría que calificarse como renta gravable. Más adelante volveremos sobre este extremo al tratar acerca de la permuta, donde se varía el patrón adoptado por el legislador.

En todo caso, la norma modificatoria que reitera con mayor precisión la forma de determinar el costo computable, resulta equilibrada, pues existiendo igualdad en los costos la operación no genera renta ni pérdida para los partícipes, lo que significa resguardar la “neutralidad” tributaria que la doctrina reconoce a la reorganización de empresas. La incidencia en el impuesto a la renta sólo se producirá cuando, eventualmente, el socio decida enajenar las acciones recibidas, oportunidad en la cual deberá compararse el costo computable establecido de la manera indicada con el ingreso que se genere por la transferencia.

La reorganización simple.- Es importante reiterar que también es una forma de reorganización, aún cuando el patrimonio neto resulte negativo. Conforme al artículo 391 de la LGS, es “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 (...) correspondientes a dichos aportes”.

## Impuesto a la Renta y determinación del costo computable

Como puede apreciarse, a diferencia de la fusión y escisión, en este caso particular de reorganización, las acciones no son recibidas por los socios de las empresas involucradas, sino que ellas se emiten a nombre de la sociedad que transfiere el patrimonio, quien las conserva para sí, como parte de su activo. Es por ello que la doctrina suele calificar esta operación como un aporte, extremo que también recoge la LGS.

Ahora bien, obsérvese que en este caso no se cancelan determinadas acciones para recibir otras, pues lo que ocurre es que una empresa efectúa un aporte a otra sociedad, a cambio del cual ésta emite y entrega a la primera las acciones correspondientes. De la misma manera en que un aporte ordinario en efectivo al capital de una sociedad determina que el costo computable de las acciones recibidas sea igual a la suma aportada, en el caso de reorganización simple las acciones recibidas tienen como costo el que corresponde al bloque patrimonial aportado. Es decir, se mantiene el principio de considerar como costo computable de las acciones que se reciben, el costo de adquisición de las mismas.

Los “bloques patrimoniales”, pueden estar integrados por activos y pasivos. En este supuesto, el costo computable de las acciones entregadas a la empresa transferente será la diferencia entre el valor de ambos, es decir al importe del patrimonio neto transferido. Éste último constituye, sin duda, el egreso en que se ha incurrido para poder obtener las nuevas acciones.

La norma agrega que si el pasivo fuera mayor al activo el costo computable será cero. Esta regulación concuerda con lo establecido por el artículo 130 del Reglamento del Registro de Sociedades, donde se indica que en la reorganización simple si el valor del bloque patrimonial es negativo, se dejará constancia del mismo y esa circunstancia producirá que no se aumente el capital de la sociedad receptora del bloque patrimonial aportado.

Como puede apreciarse, legalmente es posible que el pasivo sea superior al activo sin que por ello la operación deje de considerarse como reorganización simple, lo que contradice la jurisprudencia administrativa conforme a la cual este tipo de operación debería implicar siempre un aumento de capital.

**Incidencia de la revaluación.-** Según el artículo 104 de la LIR, al llevar a cabo una reorganización societaria, las empresas

participes tienen la posibilidad de acordar la revaluación de su activo. Según el régimen del inciso 2 de dicho artículo, la revaluación puede hacerse sólo para fines contables o financieros, sin incidencia tributaria, es decir sin modificar el costo computable de los bienes transferidos y, obviamente, sin pagar el impuesto a la renta. La depreciación para fines tributarios debe continuar calculándose sobre la base del valor que los bienes tenían antes de la revaluación.

De acuerdo con la modificación introducida en la LIR, si la revaluación voluntaria al amparo de ese régimen, se efectúa al llevar a cabo una reorganización simple, el mayor valor no se deberá considerar como parte del costo del activo transferido. En consecuencia, el ajuste no tendrá incidencia alguna en el costo computable de las acciones que reciba la sociedad aportante.

Aunque el texto del inciso f) incorporado al artículo 21.2 de la LIR no lo señala expresamente, de él se infiere que si la revaluación se efectúa con arreglo al numeral 1 del artículo 104 de la LIR (es decir pagando el impuesto a la renta sobre la revaluación voluntaria de los activos), el mayor valor afectará no sólo el costo computable de los activos revaluados sino también el de las acciones que se emitan a raíz de la capitalización del respectivo excedente.

Esta regla resulta congruente con el principio general contenido en el artículo 14 inciso b) numeral 2 del Reglamento de la LIR, conforme al cual:

“El mayor valor resultante de dicha revaluación, no dará lugar a modificaciones en el costo computable ni en la vida útil de los bienes y tampoco será considerado para el cálculo de la depreciación ni para la determinación del valor de los activos netos... salvo los realizados al amparo del numeral 1 del artículo 104 de la Ley”.



## Humberto Medrano Cornejo

La excepción sobre el costo computable de los bienes revaluados en caso de esa específica forma de reorganización, permite concluir que tratándose de las acciones derivadas de la capitalización del correspondiente excedente, ya no resulta de aplicación el numeral 4 del artículo 14 inciso b) del mencionado Reglamento:

“En caso que el excedente de revaluación resultante de dicho reajuste sea capitalizado, las acciones representativas de dicha ganancia tendrán en todos los casos costo computable cero”.

En efecto, la norma transcrita debe ser inaplicable, pues carecería de sentido que luego de haber pagado el impuesto a la renta sobre el monto revaluado, la capitalización de éste implique costo computable cero para las acciones que se emitan.

No obstante, llama la atención que el texto del inciso f) del artículo 21.2, sólo aluda – aparentemente – al caso de la reorganización simple. La consecuencia en el costo computable de las acciones tiene que producirse en todos los casos de reorganización en que se haya optado por el régimen del numeral 1 del artículo 104 de la LIR que, como ya se explicó, implica pagar el tributo. Dicho de otro modo, en los supuestos de fusión y escisión al amparo de dicho régimen, también deben producirse los mismos efectos.

Si la ganancia ya dio lugar al pago del 30% de Impuesto a la Renta, el costo computable que debe otorgarse a las acciones generadas por la capitalización del excedente debe equivaler al monto de éste o, lo que sería lo mismo, al valor nominal de las acciones que se emitan. En otras palabras, debe adoptarse el mismo criterio que la Ley sigue respecto de las acciones generadas al capitalizar utilidades sobre las que se ha pagado el impuesto a la renta, tal como dispone el artículo 21.2 inciso c) de la LIR.

Certificados de suscripción preferente.- La utilidad que las personas naturales domiciliadas obtienen al enajenar acciones, certificados y otros instrumentos similares, configuran una ganancia de capital que está gravada con 6.25% de impuesto a la renta, que se aplica sobre el 80% de la misma, lo que significa una tasa neta de 5%. Si el contribuyente está domiciliado en el Perú, las primeras 5 UIT de ganancia gozan de exoneración. Si tal ganancia es obtenida por una persona

jurídica domiciliada, el impuesto se aplica con la tasa de 30%. En el caso de sujetos no domiciliados la ganancia también está gravada con 30%, excepto cuando se trata de operaciones en Bolsa.

Ahora bien, conforme al artículo 207 de la LGS, si la junta de accionistas acuerda un aumento de capital por nuevos aportes, los socios tienen derecho preferencial para suscribir las acciones que se creen. Este derecho puede ser transferido a terceros. Al respecto, el artículo 209 de la LGS, señala:

“El derecho de suscripción preferente se incorpora en un título denominado certificado de suscripción preferente o mediante anotación en cuenta, ambos libremente transferibles, total o parcialmente, que confiere a su titular el derecho preferente a la suscripción de las nuevas acciones en las oportunidades, el monto, condiciones y procedimiento establecidos por la Junta General o, en su caso, por el Directorio (...)”.

La suscripción preferente permite al accionista conservar la proporción de su participación en el capital de la empresa. Sin embargo, puede ocurrir que en determinadas circunstancias él no se encuentre en aptitud de efectuar los aportes a que está facultado, lo que no elimina el contenido económico de su derecho, extremo que el legislador ha querido destacar. Es decir, que si bien tal accionista puede no tener posibilidades de conservar la integridad de su participación en el capital de la empresa, por lo menos tiene la alternativa de enajenar su derecho de preferencia y percibir un beneficio.

Por lo tanto, desde el punto de vista tributario resulta importante precisar el costo computable de tales certificados, porque de ello dependerá si existe o no ganancia en la transferencia de los mismos. La modificación introducida en la ley señala que los mencionados certificados al

## Impuesto a la Renta y determinación del costo computable

momento de su emisión tendrán costo computable cero. Ello significa que en la eventualidad de enajenación, el íntegro del precio pactado constituirá renta para el enajenante. Desde luego, la incidencia del impuesto variará según se trate de personas naturales o jurídicas.

Desde la perspectiva del adquirente de los certificados, nosotros consideramos que la suma pagada por ellos deberá sumarse al costo computable de las acciones que se emitan a su nombre. Dicho de otro modo, en este caso específico para el accionista el costo computable de los títulos es no sólo el monto aportado respecto de las nuevas acciones suscritas sino que debe añadirse la cantidad desembolsada para acceder a los certificados de suscripción preferente, que constituyen el medio para obtener las acciones. Tratándose de una adquisición a título oneroso, debemos ceñirnos a lo dispuesto en el artículo 21.2 inciso a) de la LIR, conforme al cual el costo computable es el costo de adquisición, el que indudablemente incluye los conceptos citados.

## 2. Permuta de bienes

Por el mérito de este contrato, las partes se obligan a transferirse recíprocamente la propiedad de bienes, lo que implica una doble trasmisión de dominio respecto de ellos. Para fines del impuesto a la renta, el artículo 5 de la LIR, considera la permuta como una de las variantes de la enajenación, de manera que – dependiendo de las especies de que se trate – este contrato puede dar lugar a la generación de renta gravada, por lo que interesa determinar el costo computable de los que se transfieren, así como a su valor de mercado y determinar si la operación da lugar a resultados con incidencia en el impuesto a la renta.

En el supuesto específico de este contrato pareciera que la LIR se aleja del patrón seguido para los casos de transferencias de acciones a que nos hemos referido previamente. Tal modificación se aparta también del principio previsto por el ya citado artículo 21, numeral 21.2 inciso a) de la LIR que al regular, en general, el costo computable de las acciones, se remite expresamente al “costo de adquisición”.

Como quiera que, según lo dicho, la permuta esté considerada como una forma de enajenación, es claro que si la transacción versa sobre acciones debería seguirse el mismo lineamiento que se observa para otras operaciones similares. No parecería

existir razones sustantivas para considerar que en la permuta, por el sólo hecho de ser tal, el costo computable no está constituido por el costo del bien que se entrega a cambio sino por el valor de mercado del bien que se recibe. Mientras tanto, según ya se explicó, en una compra venta el costo computable es el importe de la contraprestación (precio pagado) que en la fusión y escisión es el costo de las acciones canceladas y en la reorganización simple el valor del patrimonio neto aportado. No parecería razonable la aplicación de criterios que pueden arrojar resultados sustancialmente distintos sólo por la forma que adopta la operación. Repárese en que a pesar de tratarse de rentas reales iguales, el diferente criterio aplicado podría conducir a ganancia e impuestos de monto distinto.

Consideraciones similares podrían efectuarse respecto de la enajenación de inmuebles. En efecto, el artículo 21 numeral 21.1 de la LIR precisa que en el caso de inmuebles si la adquisición es a título oneroso el costo computable es el valor de adquisición. Ello significa que debe tomarse en cuenta la suma invertida para acceder a la propiedad del bien.

Sin embargo, si el inmueble se obtiene mediante permuta deberá tomarse en cuenta la modificación introducida en la LIR (artículo 21 numeral 21.6), que se refiere específicamente a la manera de establecer el costo computable cuando estamos frente a una permuta de bienes, señalando: “el costo computable de los bienes recibidos en una permuta será el valor de mercado de dichos bienes”.

Nótese la variación que ha introducido el legislador. Cuando no existía disposición expresa respecto de la permuta, el costo computable de los bienes era su valor de adquisición. Ahora, por mandato de la norma, tiene que ser su valor de mercado.



## Humberto Medrano Cornejo

De otro lado, lo más importante es destacar que a través de la fórmula “costo de adquisición” las transacciones tenían “neutralidad”, porque el costo computable del bien ingresado al patrimonio del contribuyente era exactamente el mismo que el valor del bien aplicado a su adquisición. Aún cuando la norma modificatoria no contiene ningún mandato específico, la estructura de la LIR obligaría a los contratantes a considerar como renta bruta o pérdida la diferencia entre el ingreso (valor de mercado del bien que se recibe) y el costo computable del que se entrega.

Imaginemos que el valor del bien en los libros de la empresa “A” es de 100 y que su valor de mercado es 120. Al entregarlo – vía permuta – a la empresa “B” recibiendo de ésta otro activo cuyo valor de mercado es 80 ¿la empresa “A” habría obtenido renta bruta de 20 (diferencia entre el costo 100 y el valor de mercado 120) o habría sufrido una pérdida de 20? (la diferencia entre el valor 100 del bien que entrega y el valor 80 del que recibe).

Aparentemente, el propósito de la norma es dejar establecido únicamente cual es el costo computable para la empresa que recibe el bien. Por lo tanto, la generación de utilidad o pérdida en la operación debería encontrarse en otros dispositivos. Así, en primer lugar, debemos remitirnos al artículo 5 de la LIR, conforme al cual:

“Para los efectos de esta ley se entiende por enajenación la venta, permuta (...) y en general todo acto por el que se trasmita el dominio a título oneroso (...)”.

Por su parte, según el artículo 20 de la LIR, cuando los ingresos “provengan de la enajenación de bienes la renta bruta estará dada por la diferencia entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados (...)”.

De la concordancia de estas normas parecería desprenderse que se generará utilidad (o pérdida) por la diferencia entre el costo computable que tengan los bienes que se entregan y el valor de mercado de los bienes que se reciben.

### 3. Bienes en copropiedad

Este extremo ha sido regulado en forma idéntica para dos situaciones diferentes. En efecto, el numeral 21.7 del artículo 21 de la LIR, establece:

“En el caso de separación de patrimonios en una sociedad conyugal o participación de una copropiedad, el costo computable se atribuirá a cada parte en la proporción en que se efectuó la respectiva separación o partición”.

El texto ofrece algunas dudas respecto del propósito perseguido. ¿Se trata sólo de establecer el costo que cada cónyuge o copropietario debe considerar una vez producida la separación o partición o estamos frente a una enajenación que debiéndose efectuar a valor de mercado da lugar a una ganancia gravable?

El caso de la sociedad conyugal parecería ser más sencillo. El Código Civil distingue entre los bienes propios de cada cónyuge (detallados en el artículo 302) y señala quien puede administrarlos y disponer de ellos o gravarlos. Los bienes sociales son los que cualquiera de los cónyuges adquiera por su trabajo, industria o profesión así como los frutos y productos de todos los bienes propios y de la sociedad y las rentas de los derechos de autor e inventor. También tienen la calidad de bienes sociales los edificios construidos a costa del caudal social en suelo propio de uno de los cónyuges, abonándose a éste el valor del suelo al momento del reembolso (Código Civil artículo 310).

Por lo demás, todos los bienes se presumen sociales, salvo prueba en contrario. Para disponer de éstos o gravarlos se requiere la intervención del marido y la mujer, es decir que ninguno de ellos puede afectarlos por su sola voluntad.

El artículo 318 del mismo Código señala las causales de fenecimiento de la sociedad de gananciales, entre las que se incluye el cambio de régimen patrimonial. La Administración Tributaria ha establecido que al producirse el cambio de régimen de sociedad de gananciales al régimen de separación de patrimonios no

## Impuesto a la Renta y determinación del costo computable

se produce una enajenación de inmuebles o derechos sobre los mismos, generadora de ganancias de capital a que se refiere la Ley del Impuesto a la Renta. Aún cuando el informe correspondiente (134-2006-SUNAT/2B0000 de 31 de mayo de 2006) versa sobre un caso de inmuebles y en el supuesto de fenecimiento de la sociedad de gananciales por cambio de régimen patrimonial, nosotros consideramos que las conclusiones son aplicables respecto de cualesquiera de las otras causales de fenecimiento.

En otras palabras, la modificación del régimen patrimonial no supone que los cónyuges estén efectuando entre sí enajenación de los bienes. Se trata sólo de la concreción de la propiedad en manos de cada uno de ellos. La sociedad conyugal no es una persona distinta de los cónyuges que la integran, aún cuando la LIR les permite que opten por declarar en forma conjunta. Por lo tanto, la modificación del régimen patrimonial no implica que se hayan efectuado transferencias recíprocas de las acciones y derechos de los bienes gananciales.

Al respecto, el artículo 21.1. inciso a) de la LIR, precisa que en los bienes adquiridos a título oneroso por persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal, el costo

computable es el valor de adquisición o construcción. Si se disuelve la sociedad conyugal ese será el costo que debe atribuirse, a fin de establecer la materia imponible en una hipotética de enajenación posterior.

En el supuesto de copropiedad la LIR otorga el mismo tratamiento, no obstante que se trata de situaciones distintas. En efecto, según el artículo 977 del Código Civil: "Cada copropietario puede disponer de su cuota ideal y de los respectivos frutos. Puede también gravarlos".

A partir de dicha norma podría interpretarse que en la partición, cada uno de los copropietarios transfiere al otro sus acciones y derechos en los bienes que se parten.

Sin embargo, no parecería que el legislador ha considerado que este acto implica una enajenación, porque no se hace referencia a que los bienes adquiridos deben tener como costo computable su "valor de mercado". Simplemente se indica que el costo se atribuirá a cada parte, con lo cual parece referirse al costo que los bienes tenían y que se conserva en cabeza de cada quien en la proporción correspondiente.

En todo caso, no obstante las diferencias anotadas, como ambas situaciones están reguladas por un único texto legal, debe concluirse que en ninguna de ellas surge la obligación de pagar el tributo y que se trata de normas que sólo persiguen establecer el costo computable atribuible a cada una de las partes, con miras a una futura transferencia.