

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 23, N°5 - LEY N° 18.046, ART. 99 - CIRCULAR N° 93, DE 2001. (Ord. N°
1850, de 17-08-2017)**

**CONSULTA LA FORMA DE PROCEDER, PARA EFECTOS TRIBUTARIOS, CUANDO
EN UN PROCESO DE FUSIÓN SE SIGUEN RECIBIENDO FACTURAS EMITIDAS A
NOMBRE DE LA SOCIEDAD ABSORBIDA, POR SERVICIOS UTILIZADOS POR LA
SOCIEDAD ABSORBENTE EN SU CALIDAD DE CONTINUADORA LEGAL.**

Solicita se le indique la forma de proceder, para efectos tributarios, cuando en un proceso de fusión se siguen recibiendo facturas emitidas a nombre de la sociedad absorbida, por servicios utilizados por la sociedad absorbente en su calidad de continuadora legal.

I.- ANTECEDENTES:

Se ha recibido en esta Dirección Nacional oficio citado en el antecedente, mediante el cual el Sr Director Regional de la XV Dirección Regional remite una consulta del Sr. XXXX, en representación de TTTT, quien solicita se le indique, para efectos tributarios, la forma de proceder en una reorganización empresarial, en que una sociedad absorbe a otra, cuando se siguen recibiendo facturas emitidas a nombre de la sociedad absorbida, por servicios de leasing utilizados y pagados por la sociedad absorbente, en su calidad de continuadora legal.

El contribuyente expone en su presentación que con fecha 1° de abril de 2014, su representada absorbió a TTTT (ex YYYY). Por tal circunstancia, además de los activos asumió las obligaciones financieras, tributarias y de otra índole que la empresa absorbida tenía con terceros.

Dentro de estas obligaciones, hay contratos de leasing por maquinarias con instituciones financieras (AAA Y BBB), entidades que siguieron emitiendo facturas electrónicas, en los meses de abril, mayo y junio de 2014 a ex YYYY, la que en ese entonces ya no existía.

Agrega que la comunicación de la Fusión a las instituciones financieras, se realizó con posterioridad y sólo cuando las escrituras que dan cuenta de este proceso, estaban con todas las solemnidades y registros pertinentes.

Las instituciones financieras se han negado a anular las facturas que emitieron durante el periodo comprendido entre abril y junio a ex YYYY, no obstante haberles insistido en que esta empresa ya no existe. La negativa se sustenta en que ellos son emisores electrónicos y por tanto la anulación de las Facturas Electrónicas emitidas, sólo pudieron haberla hecho en el mismo periodo de emisión o en el siguiente, conforme lo instruye la Resolución Exenta N° 45, de 1/9/2003.

Se hace presente que los pagos de las cuotas por los contratos de leasing (cuota de arriendo), se efectuaron oportunamente en los periodos en cuestión.

II.- ANÁLISIS:

El Art. 99, de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, dispone en su inciso primero, que “La fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados”.

A su vez, en el inciso tercero establece que “Hay fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos”.

Por otra parte, el Art. 69, del Código Tributario, en su inciso primero dispone que “Toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos, deberá dar aviso por escrito al Servicio, acompañando su balance final o los antecedentes que éste estime necesarios y deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance, dentro de los dos meses siguientes al término de giro”.

En su inciso segundo, la misma norma agrega que las sociedades no podrán aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar este aviso en el caso de fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de fusión.

Sin perjuicio de lo anterior, la parte final del inciso agrega que las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que subsistan deberán pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, dentro de los dos meses siguientes a dicho término de giro y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

A su vez, el Art. 28°, del D.L. N° 825, de 1974, establece, en lo que dice relación con el Impuesto al Valor Agregado que, en los casos de término de giro, el saldo de crédito que hubiere quedado en favor del contribuyente podrá ser imputado por éste al Impuesto al Valor Agregado que se causare con motivo de la venta o liquidación del establecimiento o de los bienes corporales muebles o inmuebles que lo componen. Si aún quedare un remanente a su favor, sólo podrá imputarlo al pago del impuesto a la renta de primera categoría que adeudare por el último ejercicio.

De conformidad con las normas señaladas, en un proceso de fusión por incorporación, una o más sociedades se disuelven, traspasando íntegramente su patrimonio a la sociedad fusionante, de modo que ésta sucede, por disposición de la ley, a la o las sociedades extintas, en el conjunto de derechos y obligaciones que en dichos patrimonios se encontraban radicados.

Considerando lo anterior, esto es, que la o las sociedades fusionadas se extinguen, es que este Servicio ha señalado sostenidamente, que los saldos de crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado que queden a favor de una empresa absorbida en un proceso de fusión, sólo podrán ser utilizados por el contribuyente que los generó, esto es, por la empresa absorbida, extinguiéndose su derecho a tales remanentes al momento de su disolución, por efecto del término de giro.

De modo que, una vez aplicado lo dispuesto en el Art. 28°, del D.L. N° 825, de 1974, si la empresa absorbida mantiene un remanente de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, éste no podrá ser traspasado a la sociedad absorbente, pues dicho remanente no es un derecho del contribuyente, sino que está concebido como un mecanismo de determinación del tributo.

Por esa misma razón, resulta lógico sostener que no es posible que la sociedad absorbente, utilice como crédito fiscal el IVA soportado en facturas emitidas a nombre de la absorbida y recibidas por la absorbente con posterioridad a la fecha de fusión, pero por operaciones efectuadas en períodos anteriores a ésta, toda vez que dicho impuesto fue generado por la sociedad fusionada y debió extinguirse irremediabilmente de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 28°, del D.L. N° 825, no siendo un derecho que pueda traspasarse entre absorbida y absorbente.

Sin embargo, distinta es la situación, cuando existiendo continuidad entre las operaciones de la empresa que se fusiona y las de la empresa fusionante, esta última continúa recibiendo facturas emitidas a nombre de la empresa fusionada, por servicios que antes de la fusión eran prestados a la sociedad que se extinguió pero que dada la continuidad en las operaciones y atendido los efectos y naturaleza propia de la fusión, los sigue utilizando y pagando la sociedad fusionante en su calidad de continuadora legal.

Ello, porque en estas circunstancias aparece claro que quien se encuentra originando dicho crédito fiscal no es la sociedad que se extinguió, sino aquella que subsiste a la fusión y que continúa, en el caso en consulta, arrendando la maquinaria en virtud de los contratos de leasing originalmente contratados por la fusionada.

Así las cosas, en el caso bajo análisis, no se trataría aparentemente del traspaso indebido de créditos fiscales, pues dichas facturas no darían cuenta de operaciones efectuadas por la fusionada, sino que de operaciones efectuadas por la sociedad subsistente con posterioridad a la fusión.

Sin embargo, como las facturas materialmente se encuentran emitidas a nombre de la sociedad fusionada, la sociedad fusionante se ve impedida conforme a lo dispuesto en el Art. 23°, N° 5, de D.L. N° 825, de utilizar como crédito fiscal el impuesto en ellas soportado.

Ello, porque la normativa legal que regula el derecho a crédito fiscal, dispone, en lo pertinente, en el mencionado Art. 23°, N° 5, que: “No darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto...”.

Al respecto, la Circular N° 93, de 2001, en su Título II, al analizar las causales de rechazo del crédito fiscal establece que el incumplimiento de los requisitos legales o reglamentarios que deben cumplir las facturas al momento de su emisión, se refiere a la omisión de aquellos consignados en el artículo 54° del D.L. N° 825 y en el Art. 69°, de su Reglamento, el D.S. de Hacienda N° 55, de 1977, así como a otros que establezca la Dirección de este Servicio, en uso de sus facultades legales.

Dentro de los requisitos legales que deben cumplir las facturas, el citado artículo 69°, establece una serie de datos de identificación del comprador, tales como nombre completo, R.U.T, dirección y giro, los cuales, en el caso de las facturas, objeto de la consulta, no se cumplen, ya que éstas no se encuentran emitidas a nombre del beneficiario del servicio, a saber, la empresa fusionante.

Sin embargo, el inciso cuarto del artículo 23°, N° 5, del citado D.L. N° 825, establece que no se perderá el derecho al crédito fiscal del IVA recargado o retenido en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios o que han sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de dicho tributo, si se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor o prestador del servicio.

III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis efectuado precedentemente y de acuerdo a los antecedentes contenidos en la consulta, se desprende que las facturas que dan origen a esta presentación dan cuenta de servicios utilizados y pagados por la sociedad subsistente, en su calidad de continuadora legal, con posterioridad a la fusión.

Siendo así, si se acredita que el impuesto soportado en ellas ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor o prestador de servicios, procedería aplicar a su respecto, la norma contenida en el inciso cuarto, del Art. 23°, N° 5, del D.L. N° 825.

Al respecto, cabe hacer presente que de conformidad a la Circular N° 93, de 2001, citada en el presente oficio, para utilizar el correspondiente crédito fiscal, las facturas deben dar cuenta de operaciones reales, debiéndose acreditar por el contribuyente los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que el impuesto ha sido recargado separadamente en la factura respectiva.
- b) Que el vendedor ha enterado efectivamente en arcas fiscales el impuesto recargado en la factura.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1850, de 17.08.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos