

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14°, LETRA A, N°1, LETRA C), ART. 31°, N°11 - LEY N° 20.241, DE 2008 - OFICIOS N° 2.560, DE 2009 Y 1046, DE 2011. (ORD. N° 2294, DE 08.09.2015)

EFFECTOS DE LA FUSIÓN DE DOS O MÁS SOCIEDADES, EN RELACIÓN CON LA UTILIZACIÓN DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS ESTABLECIDOS EN LA LEY N° 20.241 DE 2008, SOBRE INCENTIVO TRIBUTARIO A LA INVERSIÓN EN INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO (I&D).

I.- ANTECEDENTES.

A través de un análisis sobre los beneficios tributarios establecidos en la Ley N° 20.241 y de las labores de certificación que la misma ley encomienda a esa Corporación, señala que los contribuyentes de la Primera Categoría pueden imputar los beneficios tributarios que establece esta Ley, por las inversiones en actividades de I&D efectuadas en virtud de:

- a. Los pagos que efectúen a un Centro de Investigación registrado en el marco de un Contrato celebrado al efecto, debidamente certificado por esa Corporación.
- b. Los desembolsos realizados en virtud de un Proyecto de I&D, que los propios contribuyentes realicen de acuerdo a sus propias capacidades internas o las de terceros, debidamente certificados por CORFO.

Señala a continuación, que tanto para los Contratos como para los Proyectos de I&D indicados en las letras a. y b. anteriores, se distingue un procedimiento ordinario y uno excepcional, los cuales, dependiendo de la modalidad y oportunidad, establecen consecuencias diversas, que afectan a los contribuyentes.

El procedimiento ordinario implica la certificación previa de dichos contratos o proyectos, por parte de CORFO, y en base a él se entiende que el crédito está devengado, y se pueden deducir como gastos necesarios para producir la renta, los pagos o gastos, según corresponda, en aquella parte que no pueda ser considerada como crédito.

Por su parte, el procedimiento excepcional implica que el contrato o el proyecto no cuenta aún con la certificación por parte de CORFO, y en base a él se entiende que el crédito no está devengado, pero su base de cálculo incorpora los pagos del contrato y los desembolsos efectuados en el proyecto por la empresa desde la fecha de comunicación de su intención de acogerse a los beneficios, según lo señalado en los artículos 4° y 9° de la Ley. Desde esa misma fecha, se pueden deducir como gastos necesarios para producir la renta, los pagos o gastos, según corresponda, en aquella parte que no podrán ser considerados como crédito.

Respecto de ambos procedimientos, señala que es necesario determinar los efectos de una eventual fusión de uno o más contribuyentes, que se encuentran en las situaciones antes descritas, con otro(s) contribuyente(s).

En relación con el procedimiento ordinario expresa que se entiende claramente la existencia de un crédito respecto del cual el contribuyente es titular, sin embargo, ni la Ley ni su Reglamento, regulan expresamente los efectos de una eventual fusión que produzca la creación de una nueva sociedad (fusión por creación) o bien, la situación en que la sociedad titular del crédito sea absorbida por otra sociedad (fusión por incorporación).

En el caso del procedimiento excepcional, señala que sin perjuicio que la comunicación de la intención de acogerse a los beneficios tributarios de la Ley N°20.241 produzca efectos de carácter tributario, no se entiende claramente la existencia de un crédito en favor de un contribuyente, sino que éste constituye una mera expectativa, mientras CORFO no

certifique el respectivo contrato o proyecto.

Atendido el mérito de los argumentos expuestos en su presentación, solicita un pronunciamiento sobre los efectos tributarios que se producen respecto del crédito y de la aceptación de los gastos conforme a lo dispuesto en la Ley N° 20.241, en el caso de las fusiones, y particularmente, los efectos que se producen para los contribuyentes en las siguientes hipótesis:

- 1) Si una vez devengado el crédito, esto es, certificado por CORFO el contrato o proyecto de I&D respectivo, y con posterioridad a este hecho, el contribuyente titular del crédito, se fusiona por creación o incorporación con otra(s) sociedades(es) ¿Puede la nueva sociedad constituida o la sociedad absorbente, según corresponda, beneficiarse de ese crédito y hacer valer los gastos efectuados por la sociedad disuelta, y en la afirmativa, a partir de qué fecha?
- 2) Si comunicada la intención de acogerse a la Ley y antes de que CORFO certifique el contrato o proyecto de I&D respectivo, el contribuyente que efectuó la comunicación, se fusiona por creación o incorporación con otra(s) sociedades(es) ¿Puede la nueva sociedad constituida o la sociedad absorbente, según corresponda, hacer valer los gastos efectuados por la sociedad disuelta, y en la afirmativa, a partir de qué fecha?

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, cabe indicar que la Ley N° 20.241 permite a los contribuyentes imputar los beneficios tributarios que señala, respecto de las inversiones en I&D efectuadas en alguna de las siguientes formas:

- (a) Los pagos que efectúen a un Centro de Investigación en el marco de un Contrato celebrado al efecto, debidamente certificado por CORFO.
- (b) Los desembolsos realizados en virtud de un Proyecto de I&D, que los propios contribuyentes realicen de acuerdo a sus propias capacidades internas o las de terceros, debidamente certificados por CORFO.

Ahora bien, tal como señala en su presentación, la Ley N° 20.241 contempla tanto para los Contratos como para los Proyectos de I&D, un procedimiento ordinario y uno excepcional de Certificación por parte de CORFO, los cuales producen consecuencias diversas desde el punto de vista de la oportunidad en que se puede hacer uso del crédito en contra del IDPC.

El procedimiento ordinario implica la certificación previa de dichos Contratos o Proyectos por parte de CORFO, y como consecuencia de ello, el contribuyente puede hacer uso del crédito en contra del IDPC del mismo ejercicio en que se producen los desembolsos por concepto de I&D. La parte de tales desembolsos que no pueda ser considerada como crédito, también puede ser deducida como gasto tributario, en el mismo ejercicio en que tales desembolsos se producen. No obstante lo anterior, debe tenerse presente que el crédito sólo se devenga, es decir, se tiene derecho al mismo, una vez que CORFO certifique los contratos celebrados con un Centro de I&D registrado, a los cuales obedecen los pagos efectuados

Por su parte, el procedimiento excepcional implica que al momento de producirse los desembolsos, el contrato o el proyecto no cuenta aún con la certificación respectiva por parte de CORFO, y en consecuencia, si bien la parte de tales desembolsos que no pueda ser considerada como crédito, puede ser deducida como gasto tributario en el mismo

ejercicio en que éstos se producen, el crédito en contra del IDPC sólo puede ser invocado a partir del momento en que se cuente con la referida certificación de CORFO. Como la solicitud de Certificación, puede ser presentada dentro de los 18 meses siguientes al envío de la información de intención de acogerse a esta modalidad de certificación, y ésta a su vez, puede ser otorgada dentro de los 180 días corridos siguientes contados desde la fecha de solicitud de certificación, la Ley establece que para efectos de imputar el crédito, el contribuyente deberá determinarlo para cada uno de los ejercicios en que se incurrió en los desembolsos, rectificando las respectivas declaraciones de impuestos. Si con motivo de la imputación del referido crédito se determina un pago en exceso del IDPC, el contribuyente podrá solicitar su devolución de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario. Sobre esta materia, debe tenerse presente que el plazo de 3 años que contempla el artículo 126, se debe contar desde el acto o hecho que le sirva de fundamento, en este caso, la fecha de la respectiva Certificación.

Ahora bien, no obstante que su presentación se refiere a los beneficios tributarios de la Ley N° 20.241, sobre incentivo a la inversión en I&D, las consultas o pronunciamientos tributarios que en definitiva solicita, corresponden específicamente al efecto que se produce como consecuencia de un proceso de fusión de sociedades, ya sea por creación o incorporación, respecto de quien hace valer tales beneficios, cuando como consecuencia de la fusión los contribuyentes que han invertido en I&D se disuelven o desaparecen.

Tal y como indica en su presentación, este Servicio ha señalado a través de su jurisprudencia administrativa que los créditos originados a favor de los contribuyentes sólo pueden ser utilizados por los titulares que generaron dicho crédito, al tratarse de un beneficio tributario especialísimo y de carácter personal, y que si el titular de un crédito intransferible e intransmisible, desaparece, jurídicamente dicho crédito también se extingue junto con la disolución de la empresa generadora del mismo.

Por su parte, los efectos tributarios del proceso de fusión de sociedades, también han sido analizados a través de la jurisprudencia administrativa de este Servicio, concluyendo en lo que importa a los fines de su presentación, que de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 68 y 69 del Código Tributario y en los artículos 14 A) N° 1 letra c); inciso 2° del N°3 del inciso 3° del artículo 31 y 97, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, así como en las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia, que tanto en el caso de la fusión por creación como en el caso de la fusión por incorporación, las sociedades absorbidas o fusionadas, junto con las demás obligaciones que les asisten, deben dar aviso de término de giro cuando corresponda, efectuar un balance, determinar sus resultados tributarios, pagar el impuesto respectivo o bien solicitar la devolución del saldo a su favor, según corresponda, y determinar el saldo de utilidades tributables acumuladas a dicha fecha, las cuales, en caso de existir, se entienden reinvertidas en la sociedad absorbente.

De esta manera, al producirse la fusión, caracterizada ésta por la transmisión íntegra del patrimonio de una o más sociedades que se disuelven a la sociedad absorbente, ésta, vale decir la subsistente, sucede por disposición de la Ley, a la o a las sociedades extintas en el conjunto de sus derechos y facultades que en dichos patrimonios se radicaban, con excepción de aquellos que se califiquen como de carácter personalísimos, según ha señalado con anterioridad este Servicio.

Sobre la base de tales precisiones, cabe señalar que en la primera de las situaciones que indica, vale decir, en el caso en que habiéndose ya certificado por parte de CORFO el Contrato o Proyecto de I&D respectivo, si el contribuyente titular del crédito desaparece como consecuencia de un proceso de fusión por creación o incorporación, corresponde sólo a dicho contribuyente utilizar los beneficios tributarios establecidos en la Ley N°20.241, respecto de los desembolsos en I&D efectuados hasta la fecha de la fusión. De esta manera, cabe expresar que la nueva sociedad constituida o la sociedad absorbente, según corresponda, no tiene derecho a hacer uso de los beneficios tributarios establecidos en dicha ley, respecto de los desembolsos por concepto de I&D efectuados por la sociedad extinta.

En la segunda situación que expone, vale decir, si comunicada la intención de acogerse a la Ley y antes de que CORFO certifique el Contrato o Proyecto de I&D respectivo, el contribuyente que efectuó la comunicación, se fusiona por creación o incorporación con otra(s) sociedades(es) y se disuelve o desaparece, corresponde sólo a dicho contribuyente hacer uso de los beneficios tributarios establecidos en la Ley N°20.241, respecto de los desembolsos por concepto de I&D, originados en el Contrato o Proyecto respectivo, efectuados hasta la fecha de la fusión, esto es, la deducción como un gasto tributario de tales desembolsos y de la utilización del crédito, cuando el Contrato o Proyecto cuente con la certificación respectiva de parte de esa Corporación. Al igual que en el caso anterior, la nueva sociedad constituida o la sociedad absorbente, según corresponda, no tiene derecho a hacer uso de los beneficios tributarios establecidos en dicha ley, respecto de los desembolsos por concepto de I&D efectuados por la sociedad extinta.

Ahora bien, si la certificación referida no llega a realizarse, o bien, ésta se realiza en favor de la sociedad continuadora, los desembolsos efectuados por la empresa que se disuelve no podrán ser deducidos como crédito ni como gasto en virtud de lo establecido en la Ley N° 20.241, sin perjuicio de que puedan ser rebajados por ésta conforme a lo dispuesto en el N° 11, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

III.- CONCLUSIÓN.

Si como consecuencia de un proceso de fusión por creación o incorporación, el contribuyente titular de los beneficios tributarios establecidos en la Ley N°20.241, se disuelve o desaparece, la nueva sociedad constituida o la sociedad absorbente, según corresponda, no tiene derecho a hacer uso de los beneficios establecidos en dicha Ley respecto de los desembolsos efectuados por tales conceptos, sea que se trate de un Contrato o Proyecto previamente certificado de acuerdo al procedimiento general, o cuya certificación se obtenga con posterioridad de acuerdo al procedimiento excepcional.

No obstante lo anterior, en caso que los referidos gastos se encuentren sólo adeudados a la fecha de la fusión, la sociedad absorbente tendrá derecho a hacer uso de los beneficios establecidos en la Ley N° 20.241, respecto de los desembolsos que efectúe por tales conceptos, en caso que se certifique a la sociedad absorbente.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 2294, de 08.09.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos