

Restitución del IVA crédito fiscal en el caso de fusión de sociedades.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la obligación de restitución del IVA crédito fiscal, conforme al artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en el caso de fusión de sociedades.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, el inciso segundo del artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) establece dos procedimientos para la restitución de las sumas de crédito fiscal cuya imputación o devolución se ha solicitado: a) restitución normal, mediante la generación de operaciones normales (futuras) que se generen a contar del mes siguiente y b) restitución adicional.

La parte final del mismo inciso segundo dispone que, “de igual forma, deberá devolverse el remanente de crédito obtenido por el contribuyente, o la parte que proceda, cuando se haya efectuado una imputación u obtenido una devolución superior a la que corresponda de acuerdo a la ley o a su reglamento, y en el caso de término de giro de la empresa”.

Agrega que el actual inciso cuarto [del artículo 69] del Código Tributario establece un procedimiento de término de giro simplificado. En el caso de la fusión de sociedades, no es necesario dar aviso de término de giro cuando la sociedad que se crea (fusión por creación) o subsista (fusión por incorporación o fusión impropia o por compra) se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión.

Luego, y en base a las instrucciones impartidas por este Servicio¹ y el formulario N° 2121 sobre aviso y declaración por término de giro, solicita confirmar que:

- 1) En el caso de fusión de sociedades, operando el “término de giro simplificado”, es decir, en los casos en que la sociedad que se crea o subsiste se haga responsable de los impuestos que adeudare la sociedad fusionada
 - a) La absorbente o subsistente deberá restituir el crédito fiscal IVA que la sociedad disuelta no hubiese restituido previamente a la fusión, conforme los procedimientos de restitución normal o adicional que menciona el artículo 27 bis.
 - b) Siempre y cuando la absorbente o subsistente sea contribuyente de IVA, deberá restituir al fisco el crédito fiscal IVA no restituido por la absorbida, mediante los mismos procedimientos respecto de los cuales la absorbida debía restituir, es decir, la restitución normal o adicional.
- 2) Que lo indicado opera tanto en los casos de fusión propia (por creación o incorporación) o fusión impropia o por compra, siempre y cuando la sociedad absorbente, que se crea o subsiste, se haga responsable del pago de los impuestos de la absorbida.
- 3) Que, de que no aplicase los criterios antes indicados, se aclare el tratamiento tributario y contable en la sociedad que se crea o subsiste, que se hace responsable de los impuestos que adeudare la sociedad fusionada, cuando ésta restituya el crédito fiscal IVA reembolsado, pero no restituido por la absorbida.

II ANÁLISIS

Conforme al inciso segundo del artículo 27 bis de la LIVS, los contribuyentes a los cuales, de acuerdo a su inciso primero, se les haya anticipado la devolución del remanente de crédito fiscal,

¹ Circulares N° 55 de 1985 y N° 94 del año 2001; Oficio N° 3188 de 2000.

deberán restituir las sumas correspondientes a dicho remanente, mediante los pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto del IVA generado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período de dos o más meses al cual esas sumas corresponden; o bien, restituir el remanente de crédito fiscal mediante el mecanismo adicional que establece esa norma legal en caso de realizarse operaciones exentas o no gravadas con IVA².

Dicha obligación debe ser cumplida por el contribuyente que hubiera obtenido la restitución anticipada, hasta enterar efectivamente en arcas fiscales por concepto de IVA una suma de dinero equivalente a la devolución obtenida, esto es, hasta que la recuperación anticipada se encuentre saldada, ya sea por los pagos mensuales de impuesto³ o por la restitución adicional mencionada.

En el caso de término de giro de la empresa, el mismo inciso segundo del artículo 27 bis dispone que deberá devolverse al fisco el remanente de crédito fiscal obtenido que no haya alcanzado a ser restituido, cantidades que, según lo instruido en la Circular N° 94 de 2001, deberán ser adicionadas al débito fiscal del mes en que ocurrió el término de giro.

Atendido que, como consecuencia de la fusión de sociedades se produce la disolución y término de giro de la sociedad fusionada, el referido inciso segundo del artículo 27 bis de la LIVS obliga a devolver el remanente de crédito fiscal obtenido en virtud del mismo artículo.

Al respecto, conforme al actual inciso cuarto del artículo 69 del Código Tributario⁴, no obstante que opere el denominado término de giro simplificado, esto es, independientemente que la sociedad continuadora se haga responsable de los impuestos adeudados, las sociedades que se creen o subsistan deberán pagar los impuestos correspondientes de la LIR dentro del plazo señalado en el inciso primero del mismo artículo y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

Por lo tanto, la absorbente deberá restituir el crédito fiscal IVA que la sociedad disuelta no hubiese restituido previamente a la fusión, lo que se deberá efectuar mediante ingreso efectivo en Tesorería, siendo inaplicables los procedimientos de devolución normal o adicional que establece el artículo 27 bis para los contribuyentes que obtuvieron la devolución anticipada.

En relación a la situación del IVA crédito fiscal frente a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), este Servicio ha instruido sobre su tratamiento tributario, distinguiendo si se trata de un IVA recuperable, o de uno parcial o totalmente irrecuperable⁵.

En cuanto a la restitución adicional contemplada en el inciso segundo del artículo 27 bis de la LIVS, este Servicio ha interpretado⁶ que, en teoría, corresponde a la devolución o restitución al Fisco por parte del contribuyente que solicitó el reembolso de un crédito que era indebido o irrecuperable en la situación que la norma señala, vale decir, en el caso de que en cualquiera de los períodos tributarios siguientes existan operaciones exentas o no gravadas.

En consecuencia, en principio dicho crédito constituye desde el punto de vista de la LIR, un gasto necesario para producir la renta de aquellos clasificados en el N° 2 del artículo 31 de la citada ley⁷, tanto en el caso de las compras de bienes del activo fijo o inmovilizado como para las del activo realizable, al tratarse de un crédito que resultó indebido o irrecuperable en la situación que la norma señala, vale decir, en el caso de que en cualquiera de los períodos tributarios siguientes existan operaciones exentas o no gravadas.

Respecto de la oportunidad en que dichas sumas deben ser consideradas como un gasto tributario del N° 2 del artículo 31 de la LIR, de acuerdo con la jurisprudencia de este Servicio⁸, las sumas en cuestión pasan a constituir un gasto del ejercicio en que conforme a la ley debió aplicarse la restitución a que alude el inciso segundo del artículo 27 bis de la LIVS; ello atendido lo dispuesto

² Sobre la aplicación de este mecanismo, Oficio N° 966 de 2019.

³ Oficio N° 966 de 2019.

⁴ El N° 32 del artículo primero de la Ley N° 21.210 introdujo diversas modificaciones al artículo 69 del Código Tributario.

⁵ Circular N° 64 de 1978; Oficios N° 2462 de 1978 y N° 102 de 1999, Circular N° 53 de 2020.

⁶ Oficio N° 18 de 2020.

⁷ Esta norma legal establece que se podrá deducir como gasto los impuestos establecidos por leyes chilenas, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de esta ley.

⁸ Oficios N° 2462 de 1978 y N° 102 de 1999.

en el inciso primero del artículo 31 de la LR que, como regla general, establece que la renta líquida se determina deduciendo de la renta bruta los gastos pagados o adeudados.

De tal forma, el gasto debe ser rebajado en el ejercicio que se determinó la restitución, que corresponde al momento en el que se establece la proporcionalidad del IVA crédito fiscal irrecuperable, ya que la aplicación de las normas de la LIVA que determinan la proporcionalidad en el ejercicio comercial correspondiente es la que da precisamente origen al gasto que se puede deducir por la sociedad.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) En el caso de fusión de sociedades, la empresa absorbente o subsistente deberá pagar el remanente de IVA crédito fiscal devuelto anticipadamente y que no haya sido restituido, mediante pago efectivo en Tesorería.
- 2) Lo anterior opera tanto en los casos de fusión propia como en caso de fusión impropia o por compra.

No compete a este Servicio referirse al tratamiento contable que debe dar la sociedad que se crea o subsiste cuando esta se haga responsable de los impuestos que adeudare la sociedad fusionada.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2619, de 29.09.2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos