

CÓDIGO TRIBUTARIO – ART. 26 BIS – (ORD. N° 2938, DE 28.11.2023)

Consulta si la fusión que expone, en que la sociedad absorbente registra pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, puede calificarse como elusiva.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario, a la fusión de sociedades, en los términos que se exponen a continuación:

I. ANTECEDENTES

El consultante indica que, para reducir los costos y simplificar los procesos administrativos, tres sociedades del mismo grupo, acogidas al régimen 14 A de la LIR, necesitan fusionarse. Señala que las sociedades A, B y C, de responsabilidad limitada, tienen la misma composición y porcentaje social y no han sufrido cambios en su giro o actividad económica en los últimos doce meses. Agrega, que las sociedades A y C -que serán las absorbidas- determinan a la fecha de la reorganización, una utilidad según balance y una renta líquida positiva; y que la sociedad B -que será la continuadora- determina, a la fecha de la reorganización, una pérdida según balance y una renta líquida negativa, con una pérdida de arrastre del ejercicio anterior.

De esta manera, consulta si es posible que B absorba la utilidad de A y C e impute su pérdida tributaria en contra de la utilidad de las absorbidas, y si esta reorganización podría calificarse como elusiva.

La consulta es realizada al amparo de lo dispuesto en el artículo 26 bis del Código Tributario. Atendido el tenor de la presentación, se trata de una consulta no vinculante, de acuerdo a lo instruido en el resolutivo 1° de la Resolución Exenta N°112 de 2021, emitida por este Servicio.

II. ANÁLISIS

Por tratarse de una consulta no vinculante, el presente oficio sólo contendrá un pronunciamiento general sobre los efectos eventualmente elusivos o no de la operación consultada.

Sobre la primera materia consultada, cabe señalar que, de acuerdo al N°3 del artículo 31 de la LIR, en su redacción vigente a contar del 1° de enero de 2017, la entidad absorbente no puede recuperar como pago provisional por utilidades absorbidas el saldo acumulado de crédito proveniente de la entidad absorbida, ya que la pérdida tributaria en ningún caso podrá imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, pues la ley no contempla tal posibilidad. Sin embargo, el saldo acumulado de crédito registrado en el SAC, proveniente de la entidad absorbida, se incorpora al SAC de la sociedad absorbente para su utilización de acuerdo a las reglas generales establecidas en los artículos 14, N°3 del artículo 56, y 63 de la LIR¹.

De acuerdo a lo anterior, la fusión por la que consulta, no producirá el efecto de generar un pago provisional por utilidades absorbidas².

¹ Oficio 617 de 2019

² Tener presente además Circular N°19 de 2021, que instruye sobre la modificación efectuada por la Ley N° 21.210 al N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuestos a la Renta (LIR), sobre imputación de pérdidas a las rentas o cantidades que perciban a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales. Dichas modificaciones, por disposición expresa del artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley, entrarán en vigencia el 1° de enero de 2024 respecto de retiros y

Por otro lado, en general una fusión de sociedades forma parte del legítimo derecho de opción de los contribuyentes a organizar sus actividades, negocios, o actos afectos a impuestos de la forma que la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan, considerando que los contribuyentes no tienen la obligación de optar por aquella alternativa que sea más costosa desde el punto de vista impositivo. Por lo que -en principio- la fusión expuesta no constituiría un acto o negocio que, por sí solo, pueda ser considerado elusivo en los términos señalados en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, lo que no obsta a que las circunstancias concretas del caso - que no se especifican en la consulta- puedan modificar esta conclusión, por ejemplo, si verificado el origen, naturaleza y composición de la pérdida tributaria determinada por la entidad continuadora y los resultados tributarios obtenidos por las entidades absorbidas en el ejercicio en que se imputa la pérdida, la reorganización haya tenido por objeto compensar utilidades obtenidas en operaciones realizadas por las entidades fusionadas, evitando la generación de una base imponible positiva susceptible de ser gravada con impuestos, entre otras circunstancias. A mayor abundamiento, el consultante fundamenta la fusión pretendida entre las sociedades A, B y C únicamente en la reducción de costos y simplificación de los procesos administrativos, sin entregar mayores antecedentes de estas circunstancias.

CONCLUSIÓN

La fusión consultada no producirá el efecto de generar un pago provisional por utilidades absorbidas, en los términos indicados precedentemente.

Por otra parte, la fusión no constituiría, en principio, una actuación elusiva en los términos de lo dispuesto en los artículos 4° bis, ter y quáter del Código Tributario, lo que no obsta a que las razones detrás de la fusión y las circunstancias concretas del caso –que no fueron especificadas en la consulta- puedan modificar la conclusión anterior.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2938 de 28.11.2023
Subdirección de Fiscalización
Oficina de Análisis de Elusión

dividendos percibidos a partir de esa misma fecha. Es decir, durante los años comerciales 2020 a 2023, las normas actuales de la LIR sobre imputación de pérdidas se mantienen vigentes, pero con limitaciones establecidas en el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210, para la imputación de pérdidas durante los años comerciales 2020 a 2023.