

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14, LETRA B), ART. 31
INCISO CUARTO N° 3 Y ART. 38 BIS N° 2 – CIRCULAR N° 49 DE 2016 – RES. EX. SII N°
130 DE 2016 (ORD. N° 617 DE 25.02.2019).**

Efectos tributarios de la fusión de dos sociedades acogidas al régimen establecido en el artículo 14, letra B) de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) efectuada en el año 2017.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre los efectos tributarios de una fusión de dos sociedades acogidas al régimen establecido en el artículo 14, letra B) de la LIR.

I.- ANTECEDENTES:

Indica que las sociedades XXXX y YYYY desean fusionarse a través de una fusión por absorción, en donde YYYY será la sociedad absorbida y la absorbente, continuadora legal, será la sociedad XXXX. Ambas compañías se encuentran acogidas al régimen del artículo 14 letra B), de la LIR, de imputación parcial de créditos.

La entidad absorbente (XXXX), presenta la siguiente situación:

- Pérdida tributaria de arrastre (\$1.890.381.668);
- FUT de igual importe; y
- Capital propio tributario con saldo negativo (\$1.855.555.969).

La sociedad absorbida (YYYY) posee:

- Saldo positivo de FUT con créditos al 31 de diciembre del año 2016 de \$1.274.584.779;
- Saldo positivo de FUT sin créditos a la misma fecha de \$206.488.753;
- Saldo de créditos de \$340.950.262; y
- Capital Propio positivo de \$1.523.167.726.

Al respecto, y de acuerdo a lo instruido en la Circular N° 49, de 2016¹, efectúa las siguientes consultas:

1) La sociedad absorbida que cesa sus actividades y es disuelta, ¿no debe pagar el impuesto único de término giro estipulado en el artículo 38 bis N° 2 de la LIR?

Considerando la información tributaria que presentan ambas sociedades, la sociedad absorbente posee saldos negativos de FUT y CPT, por lo tanto, no posee RAI ni SAC. Por otro lado, la sociedad absorbida va a generar saldos de RAI y SAC que deberán formar parte de los registros de la sociedad absorbente una vez realizada la fusión. Por lo tanto:

- 2) ¿La sociedad ya fusionada tendrá como saldos iniciales, los registros de RAI y SAC que poseía la sociedad absorbida o será el resultado neto de los registros de ambas sociedades fusionadas?
- 3) ¿El crédito SAC que poseía la sociedad absorbida podrá ser utilizado en la sociedad ya fusionada o se pierde, debido a que ya no puede solicitarse como Pago Provisional de Utilidades Absorbidas (PPUA) por utilidades propias?

Con respecto a la pérdida que posee la sociedad absorbente antes de la fusión, conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR, efectúa las siguientes consultas:

- 4) La sociedad ya fusionada, ¿puede rebajar la pérdida de ejercicios anteriores para determinar su renta líquida imponible?
- 5) La sociedad ya fusionada ¿debe netear resultados tributarios y dejar el saldo positivo como resultados acumulados?

II.- ANÁLISIS:

La fusión se encuentra definida en el artículo 99 de la Ley N° 18.046, sobre sociedades anónimas, como la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y

¹ Letra D.2.- numero 2.2 letra b.

obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.

Al respecto, si bien las sociedades de responsabilidad limitada se encuentran regidas por la Ley N° 3.918, este Servicio ha sostenido que las normas precedentemente indicadas no restringen la aplicación del término fusión, solo a las sociedades anónimas².

En relación a los efectos tributarios de esta figura jurídica, en el caso de las fusiones efectuadas a partir del 1° de enero del año 2017, en las situaciones que plantea, cabe señalar lo siguiente.

1. Término de giro de la sociedad que se disuelve producto de la fusión de sociedades.

Sobre este punto, la Circular N° 49, de 2016³ de este Servicio, ha instruido que respecto de las empresas o sociedades sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14, de la LIR, que cesan en sus actividades por su fusión con otras sociedades del mismo régimen, no será aplicable lo dispuesto en el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR, ya que, si bien la fusión implica el término de giro de la empresa o sociedad absorbida, las rentas o cantidades acumuladas a esa fecha son traspasadas a la empresa o sociedad continuadora⁴.

Lo anterior, se debe entender sin perjuicio de que la empresa o sociedad que cesa en sus actividades, deberá aplicar las normas generales de la LIR, en lo que respecta a la determinación de la RLI y el pago del Impuesto de Primera Categoría correspondiente, por el período comprendido entre el 1 de enero y la fecha en que se perfecciona la fusión⁵.

La Circular N° 49, aclara además que, de la misma forma, la empresa absorbida, deberá determinar los retiros, remesas o distribuciones efectuados en el mismo período, para su imputación a los registros de carácter tributario existentes en la sociedad absorbida a la fecha de la disolución.

2. Determinación de los registros de carácter tributario que debe considerar la entidad absorbente a la fecha de la fusión.

En cuanto a las fusiones efectuadas a contar del 1 de enero de 2017, el artículo tercero transitorio, numeral I, N° 3.- de la Ley N° 20.780, dispone que se deberá aplicar lo dispuesto en los números 2.- y 3.- de la letra D), del artículo 14 de la LIR, según corresponda, de acuerdo a su texto vigente a esa fecha. Agrega esta norma transitoria que las cantidades y anotaciones a que se refieren los números 1.- y 2.- del numeral I del artículo tercero transitorio ya citado, que mantengan a la fecha de la fusión, se entenderán incorporadas en la sociedad que se crea o subsiste, según el caso, siendo aplicable respecto de estas últimas lo dispuesto en dichos números.

Por su parte, el N° 3, de la letra D), del artículo 14 de la LIR⁶, respecto de los efectos de la fusión entre empresas o sociedades sujetas al régimen establecido en la letra B) de este artículo, establece que la empresa o sociedad continuadora deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros señalados en las letras a)⁷, b)⁸, c)⁹ y d)¹⁰ del número 2.-, de la letra B) del mismo artículo, que registre la empresa a esa fecha. Agrega esta norma legal que las empresas que se fusionan se afectarán con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de giro, conforme a lo dispuesto en la citada letra B), y demás normas legales.

Para tales efectos, la sociedad que se disuelve deberá confeccionar a la fecha de la fusión, los siguientes registros, ello conforme al N° 2).-, de la letra B) del artículo 14 de la LIR; e instrucciones contenidas en la Resolución Ex. SII N° 130, del año 2016:

- a) Registro de la letra a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que controla las rentas afectas a los IGC ó IA, Registro RAI.
- b) Registro de la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que controla la diferencia entre la depreciación acelerada y normal, el que se denominará Registro DDAN.

² Oficio N° 2.389 de 13.10.1997.

³ Punto ii, ii), letra b.2) (Pág. 115).

⁴ Inciso 4° del N° 3, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

⁵ Inciso 4° del N° 3, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

⁶ Párrafo 4° del N° 3.

⁷ Rentas Afectas a Impuesto (RAI).

⁸ Diferencia entre depreciación normal y acelerada (DDAN ex FUF).

⁹ Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX).

¹⁰ Saldo Acumulado de Crédito (SAC).

- c) Registro de la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que controla las rentas exentas de los ICG ó IA, ingresos no constitutivos de renta y las rentas que tengan su tributación cumplida, Registro REX.
- d) Registro de la letra d), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que controla el saldo acumulado del crédito a que se refieren los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, Registro SAC.

Además, la sociedad absorbida deberá aplicar a la misma fecha de la fusión, las normas generales de la LIR, en lo que respecta a la determinación de la RLI, así como los retiros, remesas o distribuciones, por el período comprendido entre el 1 de enero del ejercicio en que se realiza la fusión hasta el momento que esta se perfecciona, y pagar los impuestos de la LIR que correspondan al período indicado.

De esta forma, la empresa o sociedad absorbente deberá mantener dichos registros y controles, según los saldos que presenten a la fecha de la fusión en la entidad absorbida, después de las imputaciones que corresponda efectuar al término del ejercicio comercial en que esta última cesó sus actividades producto de la fusión. Dichas cantidades se incorporan¹¹ a la fecha de la fusión, a cada uno de los referidos registros que debe llevar la sociedad continuadora o absorbente. Es decir, todos los registros de la sociedad absorbida, según sus características tributarias, se suman a los registros que previamente poseía la sociedad absorbente.

En el caso particular, la sociedad absorbente no posee saldo inicial en su registro RAI, por cuanto se encuentra con CPT negativo, por lo tanto, sólo el saldo del registro RAI de la empresa absorbida quedará disponible para la imputación de retiros que puedan ocurrir dentro del ejercicio de la fusión. De ocurrir la imputación de retiros, estas cantidades quedarán afectas a los IGC o IA, con derecho al CIDPC¹² acumulado en el registro SAC, que estará conformado por la suma del SAC de la empresa absorbente (cero) y el SAC de la empresa absorbida.

Si de la imputación de retiros resultare una diferencia no imputada, éstos se considerarán como provisorios, imputándose a las rentas o cantidades que se determine al término del ejercicio respectivo. En el caso que al término del ejercicio los retiros exceden a los saldos de los registros RAI, DDAN y REX, se considerarán como rentas afectas a los IGC o IA¹³.

Al término del ejercicio del año de la fusión, la sociedad absorbente deberá determinar nuevamente sus distintos registros, para efectos determinar la calificación tributaria de los retiros provisorios ocurridos dentro del ejercicio, o bien, establecer los remanentes iniciales del ejercicio siguiente.

Se hace presente, que para la determinación del registro RAI se debe considerar el CPT positivo determinado al término del año comercial respectivo, el cual se encuentra consolidado con motivo de la fusión. Por tal razón, el registro RAI acusará las rentas netas disponibles para ser retiradas por los propietarios de la empresa absorbente.

3. Posibilidad de recuperación como PPUA, del saldo acumulado de crédito (SAC) proveniente de la sociedad absorbida.

El texto del N° 3, del artículo 31 de la LIR vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, autorizaba la recuperación del Impuesto de Primera Categoría correspondiente a utilidades tributables acumuladas en las empresas, que resultaban absorbidas por pérdidas tributarias (PPUA).¹⁴

Según modificaciones efectuadas a dicha norma legal por las Leyes N°s. 20.780 y 20.899, su texto vigente a partir del 1 de enero de 2017, en la parte pertinente es el siguiente:

*“Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:
...*

“3°.- Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso precedente.

¹¹ Punto 3.1 del Anexo 2 de la Resolución Ex. SII N°130 de 2016.

¹² Crédito por Impuesto de Primera Categoría.

¹³ Inciso 5° del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

¹⁴ Dicha norma establecía en lo pertinente que en caso que las pérdidas de la empresa absorbieran total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente correspondía a la utilidad absorbida.

Las pérdidas deberán imputarse a las rentas o cantidades que perciban, a título de retiros o dividendos afectos a los Impuestos Global Complementario o Adicional, de otras empresas o sociedades, sumas que para estos efectos deberán previamente incrementarse en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62.

Si las rentas referidas en el párrafo precedente no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente conforme a lo señalado y así sucesivamente.

En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, el Impuesto de Primera Categoría pagado sobre dichas utilidades incrementadas, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97."

En conformidad a lo dispuesto por la norma precedentemente transcrita, la entidad absorbente a partir del 1 de enero de 2017, no podrá recuperar como PPUA 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, ya que la Ley no contempla tal posibilidad.

En efecto, de acuerdo al nuevo texto de la norma en análisis, solo procede la imputación de las pérdidas acumuladas a las rentas o cantidades que se perciban en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, de otras empresas o sociedades, situación en la cual el Impuesto de Primera Categoría pagado sobre dichos retiros o dividendos incrementados, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a los retiros y dividendos absorbidos, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97.

En caso que dichas rentas no absorban totalmente la pérdida, la diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiente como un gasto de tal ejercicio, y así sucesivamente.

Por consiguiente, el saldo acumulado de crédito registrado en el SAC, proveniente de la entidad absorbida, no se pierde pues, como ya se señaló, se incorpora al SAC de la sociedad absorbente para su utilización de acuerdo a las reglas generales establecidas en los artículos 14 letra B, 56, número 3), y 63 de la LIR.

4. Situación de las pérdidas del ejercicio anterior (2016) existentes en la entidad absorbente a la fecha de la fusión.

El artículo tercero transitorio, numeral I, número 5 de la Ley N° 20.780 establece que: *"Las pérdidas que por aplicación de lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR, se determinen al término del año comercial 2016, y que no resulten absorbidas a esa fecha, deberán imputarse en los ejercicios siguientes, en la forma señalada en el número 3, del artículo 31 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2017."*

Por consiguiente, el saldo de las pérdidas acumuladas en la entidad absorbente al 31 de diciembre de 2016, y no absorbidas o imputadas a la fecha de la fusión, podrán ser deducidas como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente, conforme a las reglas generales establecidas en el N° 3°, del artículo 31 de la LIR; en cuanto se relacionen con el giro del negocio y cumplan los demás requisitos generales conforme al inciso 1°, del artículo 31 de la LIR, según la naturaleza del gasto.

El orden de imputación de las pérdidas que se mantengan en la entidad absorbente, a la fecha de la fusión, está explicada en la Circular N° 49, del año 2016.¹⁵

En cuanto al registro y control de las pérdidas tributarias y de las pérdidas de ejercicios anteriores, en la misma Circular N° 49, del año 2016, se estableció que ésta deberá efectuarse en la determinación de la Renta Líquida Imponible correspondiente a cada año comercial, en la forma que establecerá este Servicio mediante Resolución¹⁶, incluyéndose además, en todo caso, ambos resultados en la Declaración Anual de Impuesto a la Renta que deba presentar el contribuyente.

5.- Posibilidad de compensar (netear) los resultados tributarios en las entidades que se fusionan.

En relación a la última consulta planteada, este Servicio entiende que se refiere a la procedencia de compensar la pérdida tributaria de arrastre (\$ 1.890.381.668) que registra la entidad absorbente, con el saldo positivo (\$ 1.481.073.532) correspondiente a las rentas acumuladas que registra la entidad absorbida a la fecha de la fusión.

¹⁵ Letra c) del punto 1.2) de la Circular N° 49, de 2016 (Págs. 15 y 56).

¹⁶ Resolutivo N° 4, del anexo N°4, de la Resolución Ex. SII N° 130 de 2016.

Al respecto, solo cabe reiterar lo señalado en los puntos 3 y 4 anteriores, en cuanto a que, de acuerdo al N° 3 del artículo 31 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017, la citada pérdida tributaria en ningún caso podrá imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, por lo cual no podrá efectuar una compensación de las pérdidas con las utilidades provenientes de la entidad absorbida.

En todo caso, dichas pérdidas se deberán controlar en el registro a que se refiere el párrafo final del N° 4 anterior.

III.- CONCLUSIONES:

En relación a las consultas que formula respecto de la fusión de dos sociedades sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, efectuada ésta en el año 2017, cabe concluir lo siguiente:

- i. La sociedad absorbida sujeta al régimen de la letra B) del artículo 14, no está afecta al pago del impuesto que establece el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR cuando es absorbida por otra sociedad sujeta al mismo régimen, ya que, si bien la fusión implica el término de giro de la empresa o sociedad absorbida, las rentas o cantidades acumuladas en sus registros a esa fecha son traspasadas a la empresa o sociedad absorbente o continuadora. Sin embargo, debe pagar los impuestos correspondientes de la LIR por el período comprendido entre el 1 de enero y la fecha del término de giro, dentro de los dos meses siguientes al cese de actividades.
- ii. Los saldos que determine la sociedad absorbida en los registros a que se refiere el N° 2, de la letra B) del artículo 14 de la LIR, se deben incorporar, a la fecha de la fusión, a cada uno de los mismos registros que debe llevar la sociedad absorbente o continuadora.
- iii. De acuerdo al N° 3 del artículo 31 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017, las pérdidas tributarias en ningún caso pueden imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, ya que 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 letra B, 56, número 3), y 63 de la LIR.

- iv. Conforme al número 5, del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 y al nuevo texto del N° 3 del artículo 31 de la LIR, la pérdida tributaria determinada al 31 de diciembre de 2016, que se encuentren como pérdidas del ejercicio anterior en la sociedad absorbente, puede ser imputada a las rentas o cantidades que se perciban en el ejercicio en curso a título de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, de otras empresas o sociedades, y en caso que dichas rentas no sean suficientes para absorberla, la diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiente como un gasto de tal ejercicio, y así sucesivamente.
- v. En relación a su última consulta, solo cabe reiterar lo señalado en el acápite iii. precedente.

Saluda a Ud.,

VÍCTOR VILLALÓN MÉNDEZ
DIRECTOR (S)

Oficio N° 617 del 25-02-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos