

Depreciación acelerada de bienes no utilizados y traspasados por una fusión.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación de la depreciación acelerada regulada en el N° 5 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respecto de bienes del activo fijo no utilizados y que se traspasan por una sociedad absorbida en el contexto de una fusión.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la sociedad A es dueña y titular de un 99,9999% de las acciones de la sociedad G.

Actualmente, sociedad G se encuentra construyendo un terminal de almacenamiento, transporte y distribución de gas licuado de petróleo (el terminal) el cual, según lo previsto en el programa de obras, será puesto en servicio durante el tercer trimestre del 2022. La construcción del terminal está siendo realizada mediante distintas empresas especializadas a través de contratos de construcción a suma alzada.

Con el objetivo de lograr una mejor gestión administrativa y de recursos, las sociedades A y G están evaluando fusionarse, quedando la primera como continuadora legal de la sociedad G. En este contexto, se estima que, al momento de la fusión, el terminal se encontrará todavía en proceso de construcción y, por ello, sin haber sido utilizado.

Tras referir los requisitos del párrafo segundo del N° 5 del inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), estima que la sociedad absorbente podrá considerar como “bienes adquiridos nuevos” aquellos bienes que adquiere con motivo de la fusión y que, a la fecha en que legalmente se materialice la fusión, no han sido previamente utilizados por la sociedad que se disuelve.

Lo anterior, sería una situación de hecho opuesta a la considerada en el Oficio N° 6348 de 2003, pues en tal caso los bienes que se traspasaron a las sociedades subsistentes a la fusión ya estaban siendo utilizados en la sociedad disuelta, en forma previa a la fusión.

Luego, solicita confirmar que:

- 1) Los criterios del Oficio N° 6348 de 2003 no serían aplicables al presente caso pues, aun cuando en ambos casos se trate de una fusión, atendido que en el presente caso el bien que se traspase a la sociedad continuadora sería un activo en fase de construcción, siendo la absorbente quien terminaría de construir dicho activo y, por ello, el primer y único contribuyente con derecho a utilizarlo y depreciarlo.
- 2) En una fusión deben considerarse como “bienes adquiridos nuevos” y, por ende, subsistir respecto de ellos el beneficio de la depreciación acelerada a que se refiere el N° 5 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, para el caso de los bienes traspasados a la sociedad absorbente con motivo de la fusión y que, a la fecha de la fusión, no habían sido utilizados por la sociedad disuelta o absorbida.

II ANÁLISIS

El N° 5 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR permite a los contribuyentes de la primera categoría deducir como gasto necesario una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41.

El porcentaje o cuota correspondiente al período de depreciación dirá relación con los años de vida útil que mediante normas generales fije la Dirección¹ y operará sobre el valor neto total del bien. No obstante, el contribuyente podrá aplicar una depreciación acelerada².

En relación con lo anterior, es importante recalcar que la condición de “nuevo” del bien es un requisito para que el contribuyente tenga derecho al beneficio de la depreciación acelerada, en cambio la utilización del bien marca la oportunidad en la cual, quien adquirió el derecho a impetrar el beneficio, pueda rebajar como gasto la depreciación del bien³.

Sobre el concepto de “nuevo”, este Servicio lo ha entendido como recién hecho o fabricado, esto es, que no ha existido con anterioridad⁴. Luego, el bien es considerado “nuevo” para el primer contribuyente que lo adquiera y lo ingrese a su activo fijo.

Tratándose de bienes cuya construcción se encarga a un tercero, se entenderá como fecha de adquisición o construcción del bien el momento en que la obra o cada una de sus etapas es recibida conforme, total o parcialmente, por quién la encargó, aceptando los estados de pago correspondientes. En este sentido, para que un bien sea susceptible de ser depreciado, debe tratarse de un activo fijo de la empresa que aplicará la depreciación, esto es, debe ser propietaria del bien, marcando este hito de adquisición de todo o parte de los bienes que conforman la construcción, la fecha de recepción de cada etapa y aceptación de estados de pago⁵.

Luego, de acuerdo con lo resuelto por este Servicio⁶, en la medida que la fusión conlleva el cambio de titular de los bienes que pertenecían a las sociedades disueltas, los que se integran y confunden en el patrimonio de la sociedad que se crea o de la sociedad absorbente, no subsiste la depreciación acelerada respecto de los bienes físicos del activo inmovilizado que se traspasan, al perder su calidad de bienes “nuevos” para los efectos legales.

En el caso planteado, la sociedad G traspasará a la sociedad A un bien en construcción. Para determinar cuál de las dos sociedades tiene el derecho a depreciar aceleradamente el bien, deberá estarse a cuál de ellas incorpora la obra a su activo inmovilizado en calidad de “nuevo”. Así, si previo a la fusión, la sociedad G recibió conforme parte de la obra en construcción, esa parte ingresó a su activo inmovilizado y solo ella podrá depreciarla aceleradamente.

Luego, cuando la sociedad “A” incorpore esa parte de la construcción a su activo fijo, perderá su calidad de “nueva” –aun cuando el bien no haya sido utilizado– y, por lo tanto, no tendrá derecho a depreciarla aceleradamente.

En cambio, la parte de la construcción que aún no ha sido recibida conforme por la sociedad G al momento de la fusión será adquirida en calidad de “nueva” directamente por la sociedad A, siendo ella quien la ingresará a su activo fijo por primera vez y, por consiguiente, tendrá derecho a depreciar aceleradamente dicha parte de la obra, a contar de la fecha de su utilización.

Asimismo, si, previo a la fusión, la sociedad G no ha recepcionado ninguna etapa de la obra en construcción, la sociedad A adquirirá la totalidad del bien en calidad de “nuevo”, teniendo derecho a depreciar aceleradamente el terminal completo.

Sin perjuicio de lo anterior, y siguiendo el criterio expuesto, si al momento de la fusión el terminal se encuentra totalmente construido y, por consiguiente, formando parte del activo inmovilizado de la sociedad G, aun cuando el bien no sea utilizado previo a la fusión, la sociedad A no tendrá derecho a depreciarlo aceleradamente pues no adquirió el bien en calidad de “nuevo”. En este sentido, para efectos

¹ Resolución N° 43 de 2002, tabla de vida útil de los bienes físicos del activo inmovilizado, con vigencia desde el 1° de enero de 2003.

² Entendiéndose por tal aquella que resulte de fijar a los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por la Dirección o Dirección Regional. No podrán acogerse al régimen de depreciación acelerada los bienes nuevos o internados cuyo plazo de vida útil total fijada por la Dirección o Dirección Regional sea inferior a tres años.

³ En esta misma línea, cabe anotar que, de acuerdo con las instrucciones impartidas por este Servicio, mediante Circular N° 114 de 1977 y Oficio N° 1786 de 2000, el contribuyente puede optar por depreciar aceleradamente el bien en ejercicios posteriores al cual inició su utilización.

⁴ Oficio N° 938 de 2006.

⁵ Circular N° 31 de 2020. En el mismo sentido, el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios entiende como destinados a formar parte del activo fijo los bienes inmuebles, desde el momento en que la obra o cada una de sus etapas es recibida conforme por quien la encargó. Las instrucciones sobre esta materia fueron impartidas mediante Circular N° 26 de 2020.

⁶ Oficio N° 6348 de 2003.

de impetrar este beneficio, un mismo bien no puede tener la calidad de activo fijo “nuevo” para dos contribuyentes simultánea o consecutivamente.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) El criterio contenido en el Oficio N° 6348 de 2003 es aplicable al caso planteado respecto de los bienes que fueron adquiridos “nuevos” por parte de la sociedad G y luego, traspasados a la sociedad A, aun cuando los mismos no hayan sido utilizados con anterioridad a la fusión.
- 2) El derecho a depreciar aceleradamente un bien procede siempre que este haya sido adquirido en calidad de “nuevo” por el contribuyente. Luego, aun cuando el bien no sea utilizado por el contribuyente que tuvo derecho al beneficio, la sociedad absorbente que ingresa a su patrimonio los referidos bienes no podrá depreciarlos de forma acelerada, pues para ella no tendrá la calidad de “nuevo”, en los términos señalados en el análisis.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 663 del 01-03-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos