

I. ANTECEDENTES.

Indica que con fecha 22 de noviembre de 2017, se realizó la fusión entre una sociedad de responsabilidad limitada que tributa según contrato y una sociedad acogida a la letra B) del artículo 14 de la LIR, siendo esta última la absorbente.

Al respecto, solicita un pronunciamiento sobre las obligaciones que le afectan a la sociedad absorbida por esta fusión, a nivel de registros contables como de tributación propiamente tal.

II. ANÁLISIS.

De los antecedentes expuestos por el consultante, se desprende que la fusión de sociedades se efectuó el año 2017 entre una sociedad acogida a la letra B) del artículo 14 de la LIR (absorbente) y una sociedad que tributa de acuerdo a las reglas del N°1 de la letra C) del mismo artículo 14, esto es, un contribuyente afecto al Impuesto de Primera Categoría que declara renta efectiva y no la determina sobre la base de un balance general, según contabilidad completa (absorbida).

Lo anterior, bajo el supuesto de que las únicas rentas de la sociedad absorbida, corresponden a rentas de la letra b) del número 1 del artículo 20 de la LIR, esto es, rentas derivadas del arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de bienes raíces, ya que, en tal caso, la norma grava la renta efectiva acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna. Al respecto cabe indicar que si este contribuyente, tuviere además otras rentas que deben tributar por la renta efectiva determinada con contabilidad completa, todas sus rentas, incluidas las recién indicadas, deberán tributar con contabilidad completa, como ya ha señalado el Servicio anteriormente¹, y en este caso, la sociedad absorbida sería una sociedad que debería tributar de acuerdo a las reglas de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, según corresponda.

Entonces, se analizarán a continuación los efectos que produce la fusión en la sociedad absorbida que, por el hecho de tributar con renta efectiva según contrato, debe sujetarse a las reglas del N°1 de la letra C) del artículo 14 de la LIR.

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

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, sólo a las sociedades anónimas².

¹ Oficio SII N° 611, de 2017.

² Oficio SII N° 2.389 de 1997.

Un efecto propio de la fusión es la disolución de la sociedad absorbida y el término de su personalidad jurídica. En consecuencia, respecto de ella corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario, el cual, aplicado al caso concreto que se consulta supone para ésta los siguientes efectos:

- a) La sociedad absorbida debe dar aviso de término de giro, acompañando los antecedentes que estime necesarios y deberá pagar el IDPC correspondiente hasta el término de sus actividades, dentro de los dos meses siguientes al término de giro de sus actividades. El IDPC se calculará en conformidad a lo dispuesto en la letra b) del N° 1, del artículo 20 de la LIR, vale decir sobre la renta efectiva acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna, generada entre el 1° de enero de 2017 y la fecha de la fusión. No es obligatorio en este caso acompañar un balance de término de giro, toda vez que como ya se indicó, se trataría de una sociedad no obligada a tributar según contabilidad. Sí deberá acompañar en cambio, el o los contratos que acreditan y en los que sustenta la renta efectiva declarada y cualquier otro antecedente que estime pertinente para acreditarla.

Además, deberá atribuir a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, la renta efectiva acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna, determinada conforme a lo dispuesto en el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, para su tributación por parte de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, con el IGC o IA, según corresponda, renta que deberá ser declarada por éstos en abril del año siguiente a la fecha de la fusión, conforme a las reglas generales.

- b) Al producirse el término de giro por una fusión, resulta aplicable lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario, según el cual no es necesario dar aviso de término de giro cuando, la sociedad que se crea o subsista por la fusión, se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada en la correspondiente escritura de aporte o fusión.

Sin embargo, si bien no es necesario dar aviso de término de giro, en este caso, la empresa absorbente deberá pagar el IDPC sobre la renta señalada en la letra anterior, dentro del mismo plazo indicado.

Además, en cumplimiento de su responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse, deberá también cumplir con la obligación de la sociedad absorbida de atribuir a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de dicha sociedad, la renta efectiva acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna, determinada conforme a lo dispuesto en el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, para su tributación por parte de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la sociedad que desaparece con motivo de la fusión, con el IGC o IA, según corresponda, renta que deberá ser declarada por éstos en Abril del año siguiente a la fecha de la fusión, conforme a las reglas generales.

Tampoco en este caso resulta aplicable la regla de efectuar un balance de término de giro, ya que la tributación de la sociedad absorbida se efectuaba según contrato, por lo que la renta efectiva debe ser acreditada con dicho contrato y cualquier otro medio de prueba legal.

Además, la sociedad absorbida, deberá efectuar un inventario a la fecha de la fusión, considerando todos sus activos y pasivos a valor tributario, de acuerdo al artículo 41 de la LIR, acreditando fehacientemente las partidas que éste contenga. La diferencia positiva entre activos menos pasivos corresponde al capital propio tributario de la empresa absorbida al momento de la fusión. A dicho capital propio tributario, corresponde restar los aportes formales de capital efectuados por los socios (menos devoluciones por el mismo concepto), actualizados a la fecha de la fusión. El exceso de capital propio tributario que se determine por sobre el capital efectivamente aportado, corresponderá a utilidades existentes a la fecha de la fusión que tienen cumplidas sus obligaciones tributarias en lo que respecta a la LIR. Las utilidades así determinadas, se incorporarán al REX³ de la empresa absorbente como rentas con tributación cumplida, sujetas para efectos de su retiro, al orden de imputación establecido en la Circular N° 49 de 2016.

Se hace presente que, en caso que la diferencia entre el capital propio tributario menos los aportes formales de capital efectuados por los socios (menos devoluciones por el mismo concepto), actualizados a la fecha de la fusión, arroje un resultado negativo, este no constituye pérdida tributaria de la empresa absorbida al momento de la fusión, ello atendido a que dicha empresa determina su renta efectiva según contrato sin deducción alguna.

Finalmente, al término del ejercicio, el capital formalmente aportado a la sociedad absorbida (menos devoluciones por el mismo concepto), se incorporará al capital aportado a la sociedad absorbente para efectos de calcular el RAI que la empresa absorbente debe determinar al término del ejercicio, de acuerdo a las reglas generales.

III. CONCLUSIÓN.

Sírvase tener por respondida su consulta de acuerdo al análisis precedente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

³ Registro contenido en la letra c) del N°2.- de la letra B) del artículo 14 de la LIR, reglamentado en Res. Ex. SII N° 130 de 2016.