

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – RENTA – ACTUAL LEY SOBRE  
IMPUESTO A LA – ART. 6 – LEY N° 18.046, ART. 99 – CIRCULAR N° 143 DE 1972 –  
OFICIO N° 1542 DE 1992 (ORD. N° 516 DE 08.02.2019).**

---

**Consulta sobre fusión por incorporación en que la absorbida emite y recibe facturas con posterioridad a la fusión, además de presentar declaraciones de impuestos por dichas operaciones.**

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su Oficio del antecedente, mediante el cual traslada una consulta de la sociedad XXXX, quien solicita confirmar los criterios expuestos más adelante en un caso de fusión por incorporación en que la absorbida emite y recibe facturas con posterioridad a la fusión, además de presentar declaraciones de impuestos por dichas operaciones.

**I.- ANTECEDENTES:**

Con motivo de la solicitud efectuada por doña ZZZZ, en representación de la sociedad XXXX, la Dirección AAAA de este Servicio remitió Oficio N° nnnnn, de xxxxxx, a fin de que el Director emitiera pronunciamiento sobre los criterios que expone.

La consulta busca confirmar el criterio de este Servicio en el caso de una fusión por absorción en que la absorbida haya seguido con su giro, tras lo cual, ahora pretende rectificar, a fin de materializar la unión de los patrimonios de ambas, y radicando los efectos tributarios de ambas sociedades en la absorbente.

En particular, la consulta indica que ocurrió una fusión por incorporación entre XXXX (en adelante, la “Absorbente”) e YYYYY (en adelante, la “Absorbida”), mediante escritura pública de xxxxxxxx, acordando la absorción de la segunda en la primera, cumpliendo con los requisitos legales de inscripción y publicación<sup>1</sup>, haciéndose solidariamente responsable la Absorbente de las obligaciones tributarias que pudiere adeudar la Absorbida<sup>2</sup>.

Sin embargo, la Absorbida siguió emitiendo y recibiendo documentación tributaria hasta julio de xxxx, declarando el impuesto a las ventas y servicios (en adelante, “IVA”) mediante Formularios 29.

Indica la solicitante que, a la fecha de la fusión<sup>3</sup>, la Absorbente presentaba pérdida tributaria por \$\$\$\$\$, mientras que la Absorbida presentaba utilidades por \$\$\$\$\$, correspondiendo, producto de la fusión, una devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas (en adelante, “PPUA”), por \$\$\$\$\$, lo cual no ocurrió, toda vez que la Absorbente declaró únicamente la mencionada pérdida en el año tributario xxxx, sin tomar en consideración la mencionada fusión.

En concordancia con lo anterior, señala la solicitante, la Absorbente presentó para los años tributarios xxxx y xxxx utilidades por \$\$\$\$\$ y pérdidas por \$\$\$\$\$, respectivamente<sup>4</sup>.

Adicionalmente, la Absorbente habría presentado un requerimiento de devolución de créditos por PPUA ajeno, adjuntando una propuesta de rectificación de la Renta Líquida Imponible (en adelante, “RLI”) y de su declaración de renta del año tributario xxxx, en el cual se reconocerían los ingresos que correspondían a la Absorbida.

Finalmente, señala que la Unidad de BBBB de este Servicio le ha indicado que, previo a informar la fusión, deben regularizar las declaraciones de la Absorbente, así como las de la Absorbida en los años comerciales xxxx y xxxx.

En consideración a lo anterior y al efecto retroactivo a la fecha de la escritura pública en que se acordó la fusión por incorporación, la consultante solicita se confirme lo siguiente:

---

<sup>1</sup> Art. 5 de la Ley 18.046, sobre Sociedades Anónimas.

<sup>2</sup> En los términos del artículo 69 inciso segundo del Código Tributario.

<sup>3</sup> xxxxxxxx.

<sup>4</sup> No queda claro, del tenor de la presentación, si esta suma es utilidad o pérdida.

- a) Que los efectos de la fusión por incorporación se materializaron con fecha xxxxxxxx, generando la incorporación del resultado de la Absorbida en la Absorbente, debiendo rectificarse la declaración de renta de la última, a la cual le correspondería la devolución por PPUA mencionada, y
- b) Que la Absorbente debe incorporar en su contabilidad los ingresos y gastos de la Absorbida, generados durante el año comercial xxxx, dejando sin efecto las declaraciones de renta de la última de los años tributarios xxxx y xxxx<sup>5</sup>.
- c) Que la sociedad Absorbente deberá reconocer en sus declaraciones mensuales de IVA los créditos y débitos generados por las facturas emitidas y recibidas por la sociedad Absorbida durante los periodos de enero a julio del año xxxx, lo que en definitiva generará una modificación en el remanente de crédito fiscal de la sociedad Absorbente, desde enero del año comercial xxxx a la fecha, debiendo rectificar los F29, enterando en arcas fiscales el impuesto que corresponda.

Sobre este asunto, la Dirección AAAA, indica que la Absorbente funcionó desconociendo la fusión, centrándose en los efectos a nivel de crédito y débito fiscal. Respecto al Impuesto a la Renta, se limita a indicar que, en tanto se entienda la consulta como una solicitud de pronunciamiento y de corrección de errores propios, sería procedente efectuar declaraciones rectificatorias para los años tributarios xxxx y xxxx.

## II.- ANÁLISIS:

Conforme a lo expuesto, y en cuanto a lo que corresponde al Impuesto a la Renta, para comprender el presente caso deben determinarse, por una parte, los efectos de una fusión por incorporación en relación a la reunión del patrimonio de las sociedades objeto de la operación, y por otra, la situación de una sociedad que continúa desarrollando su giro, a pesar de haber dejado de existir.

Para poder aclarar el primer aspecto, deberán revisarse los efectos de la fusión en las sociedades, mientras que para el segundo deberá analizarse el tratamiento que la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”)<sup>6</sup> otorga a las operaciones que se realizan por una sociedad que ha perdido su personalidad jurídica.

La estructura jurídica de las sociedades objeto de la fusión es de una sociedad anónima cerrada<sup>7</sup>, cuya regulación se encuentra en la Ley 18.046, sobre Sociedades Anónimas (en adelante, “LSA”).

La fusión de sociedades anónimas se encuentra regulada en el artículo 99 de la LSA, y se caracteriza por la reunión de todo el activo y pasivo de estas en una misma persona jurídica.

En el caso de una fusión por incorporación, los activos y pasivos de las sociedades se integran al patrimonio de una tercera, disolviéndose las primeras, y subsistiendo la última.

Cabe precisar, que la disolución a que hace referencia la LSA, en caso de fusión, no requerirá de liquidación.

Ahora bien, para efectos de acordar la operación en comento, resulta necesario que sea aprobada por las Juntas Extraordinarias de Accionistas<sup>8</sup> de cada una de las sociedades objeto de la fusión, cuyas actas deberán ser reducidas a escritura pública<sup>9</sup>. Un extracto de la mencionada escritura

<sup>5</sup> Agrega que, esto implicaría solicitar la devolución de \$\$\$\$\$, debidamente reajustados, pagados en el año tributario xxxx por concepto de impuesto a la renta, y anular la solicitud de devolución de PPUA realizada en la declaración de renta del año tributario xxxx.

<sup>6</sup> Contenida en el artículo 1° del Decreto Ley 824, de 1974.

<sup>7</sup> Art. 2 LSA.

<sup>8</sup> Art. 67 N° 1 LSA.

<sup>9</sup> Art. 3 LSA.

deberá ser inscrito en el Conservador de Bienes Raíces del domicilio de la sociedad y publicado en el Diario Oficial de la República, en ambos casos, dentro del plazo de 60 días<sup>10</sup>.

Las operaciones que cumplan con los requisitos indicados precedentemente surtirán efecto a partir de la fecha de la escritura pública a que se redujo el acta de la Junta de Accionistas que acordó la misma<sup>11</sup>.

Pues bien, por efecto de la fusión por incorporación, se produce la unión del patrimonio de las sociedades objeto de la misma, disolviéndose la que transfiere su patrimonio. Al no ser necesaria la liquidación de la sociedad, la disolución opera inmediatamente<sup>12</sup>.

Aplicado lo expuesto al caso concreto, la unión de patrimonios entre la Absorbente y la Absorbida habría ocurrido el día xxxxxxxx, así como la disolución de esta última.

De esta manera, tal como indica la consultante, la Absorbente debió considerar el resultado de la Absorbida al momento de efectuar su declaración de renta del año tributario xxxx, toda vez que fue durante dicho año que materializaron los efectos de la fusión por incorporación.

Así, en tanto sea efectivamente procedente, podrá efectuar la solicitud de devolución de PPUA que menciona, por dicho año tributario.

Por otra parte, al darse cumplimiento con los requisitos de la fusión por incorporación, la disolución de la sociedad absorbida se produce desde la fecha de la escritura a que se redujo el acta de la Junta Extraordinaria de Accionistas que la acordó.

Esta disolución opera inmediatamente, al no ser necesaria su liquidación, sin que la LSA considere otro caso en que subsista la sociedad disuelta.

De esta manera, las operaciones que la sociedad disuelta realice, deberán considerarse realizadas por una entidad distinta a la disuelta, sin personalidad jurídica, toda vez que su existencia cesó.

A nivel de LSA, podemos observar un único caso en que se tratan sociedades que, sin existir como sociedad anónima, se considera que existe “*de hecho*”<sup>13</sup>, considerando que deberá ser considerada una comunidad<sup>14</sup>.

En relación a lo anterior, el artículo 6 de la LIR hace referencia al concepto “*sociedades de hecho*”, sin definirlo, estableciendo que los socios serán solidariamente responsables de la declaración y pago del impuesto a la renta<sup>15</sup>, y equiparando su tratamiento a aquel que corresponden a las comunidades<sup>16</sup>.

De esta manera, la continuación fáctica del giro de la sociedad que fuera disuelta, no puede permitir la suspensión del efecto propio de la fusión por incorporación, esto es, la mezcla de los patrimonios y la disolución de la sociedad absorbida, puesto que significaría desnaturalizar la operación, negando efectos que tienen rango legal.

Pues bien, las operaciones realizadas en nombre de la sociedad disuelta, deben considerarse como realizada por una sociedad de hecho, sin personalidad jurídica, cuyos miembros serán los accionistas de la sociedad disuelta, correspondiente a un contribuyente distinto a las sociedades objeto de la fusión por incorporación.

Ahora, aplicando lo expuesto al caso planteado, habiéndose terminado la vigencia de la Absorbida el día xxxxxxxx, las operaciones que haya realizado con posterioridad, es decir,

<sup>10</sup> Artículo 5 LSA.

<sup>11</sup> Art. 3 LSA. En el mismo sentido, el párrafo final del Oficio N° 4.118, de 17 de noviembre de 1994 y el numeral 5 del Oficio N° 3.400, de 09 de septiembre de 1999.

<sup>12</sup> No opera, entonces, la continuidad de la persona jurídica, en los términos del art. 109 LSA.

<sup>13</sup> Art. 6 A LSA.

<sup>14</sup> En este mismo sentido, los art. 2058 del Código Civil y los art. 356, 357 y 428 del Código de Comercio dan protección a los terceros que hayan contratado con la sociedad de hecho, sin reconocer su personalidad jurídica, ni la valides de la sociedad.

<sup>15</sup> Salvando de la solidaridad si el socio, en su declaración de renta, individualice a los demás socios y su participación en la sociedad de hecho.

<sup>16</sup> Salvo la hereditaria y aquella que nace de la disolución de la sociedad conyugal.

durante el año comercial xxxx, deben entenderse realizadas por otro contribuyente, correspondiente a una sociedad de hecho.

En este sentido, podría resultar contradictorio la postura del consultante, toda vez que solicita el reconocimiento de la unión de los patrimonios, pero no el de la disolución de la Absorbida, en circunstancias que ambos efectos se encuentran intrínsecamente relacionados, no pudiéndose producir la fusión de los activos y pasivos sin la consecuencial disolución de aquella sociedad que los transfiere.

Producto de ello, no sería procedente considerar que las operaciones realizadas por la Absorbida, desde el año comercial xxxx en adelante, modifiquen la RLI determinada por la Absorbente, salvo que dichas operaciones hayan sido efectuadas con recursos aportados por la Absorbida a la sociedad absorbente en la escritura de fusión, de forma tal que la sociedad absorbida se encontrara operando como una mandataria de aquella.

Lo anterior, en atención a que en tal caso podrían existir argumentos fácticos en el sentido de que las operaciones realizadas por la Absorbida afecten el resultado tributario de la Absorbente. Esto, considerando que, al ocurrir el efecto de unión de los patrimonios, las operaciones de la Absorbida se realizaron a través de los activos de la Absorbente<sup>17</sup>.

Ahora bien, respecto de las sociedades de hecho, este Servicio, mediante Circular 143 de 1972, las conceptualizó, indicando que son *“aquellas sociedades que pretendieron ser una sociedad formal con todos los requisitos y solemnidades previstas en nuestro derecho común, pero que por falta o incumplimiento de alguno de esos requisitos no llegan a tener la calidad de sociedad de derecho”*.

Entiende, asimismo, que la LIR asimila el tratamiento tributario de las sociedades de hecho al de las comunidades, en concordancia con las normas de Derecho Privado<sup>18</sup>.

Adicionalmente, define qué casos deberán considerarse como comunidad, especificando que cualquier caso en que dos o más personas desarrollen una “empresa o actividad colectiva”, que no tenga calidad de sociedad de hecho en los términos de la definición transcrita, será considerada comunidad para los efectos del impuesto a la renta.

En todo caso, deberá existir un dominio común del negocio o empresa que genera las rentas que se distribuirán<sup>19</sup>.

Respecto a la naturaleza tributaria de estas entidades, se ha declarado que la falta de personalidad jurídica implica que el contribuyente realmente es el comunero o socio, respecto de la proporción de su participación<sup>20</sup>, sin embargo, por efecto del artículo 6 de la LIR, se considera contribuyente de impuesto a la renta.

Sobre el caso en particular, es decir, la continuación del giro de la sociedad disuelta producto de una fusión por incorporación, no hay pronunciamientos de este Servicio.

Sin perjuicio de lo anterior, el Oficio N° 1542, de 15 de abril de 1992, dio respuesta a una consulta relativa a la continuación de facto de una sociedad disuelta por la expiración del plazo de su vigencia, en el caso, el 31 de diciembre de 1985.

En dicho caso, este Servicio indicó que la sociedad dejó de existir el día 01 de enero de 1986, por lo que, dentro del plazo de 2 meses, debió dar aviso de término de giro, salvo que entre en estado de liquidación, en cuyo caso el plazo comenzará una vez terminada la liquidación de la misma<sup>21</sup>.

<sup>17</sup> Si bien no se tienen antecedentes de esta naturaleza, podría ser verificado en un proceso de fiscalización.

<sup>18</sup> N° 2 de la Circular 143 de 1972, *“Por consiguiente, para los efectos de su tributación, a las sociedades de hecho debe tratarseles como si fueran comunidades (...)”*, criterio confirmado por el Oficio 1120, de 24 de marzo, N° 6, y Oficio N° 1429, de 16 de abril, N° 2, ambos del año 1987.

<sup>19</sup> Este criterio ha sido reiterado por este Servicio, por ejemplo, en el Oficio N° 1264, de 13 de junio de 1997, párrafo segundo del N° 2, y Oficio N° 926, de 05 de marzo de 2001, N° 4. En caso de no cumplirse este requisito, la renta será de la persona que tenga el dominio de la empresa o actividad.

<sup>20</sup> Oficio N° 926, de 05 de marzo de 2001, párrafo final del número 3.

<sup>21</sup> Art. 69 del Código Tributario.

Inclusive, el Servicio indicó que, no habiendo liquidación, se estaría frente a un nuevo contribuyente, sociedad de hecho, por lo que deberá dar cumplimiento a las obligaciones de inscribirse en el Rol Único Tributario e iniciar actividades.

Particularmente, entiende el Servicio que la continuación del giro, a pesar de haberse producido la disolución de la sociedad, *“presume un acuerdo de voluntades en términos de continuar en sociedad, pero que al faltar el cumplimiento de las formalidades o solemnidades requeridas, en la especie, escritura social, le da solamente existencia de hecho y no legal”*<sup>22</sup>. Esto resulta precisamente concordante con la definición transcrita de la Circular 143 de 1972.

Considerando que, en el caso de la consultante no procede liquidación, resulta lógico tratar a la Absorbida como un nuevo contribuyente parece tener más asidero, en la medida que se verifique que las operaciones realizadas por ésta, con posterioridad a la fusión, fueron realizadas con recursos propios que no fueron traspasados a la absorbente en la escritura de fusión.

Respecto del Impuesto al Valor agregado, cabe manifestar que reiterando lo establecido en el Art. 99, de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, en un proceso de fusión por incorporación una o más sociedades se disuelven traspasando íntegramente su patrimonio a la sociedad fusionante, de modo que ésta sucede, por disposición de la ley, a la o las sociedades extintas, en el conjunto de derechos y obligaciones que en dichos patrimonios se encontraban radicados.

Considerando lo anterior, esto es, que la o las sociedades fusionadas se extinguen, es que este Servicio ha señalado sostenidamente que los saldos de crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado que queden a favor de una empresa absorbida en un proceso de fusión, sólo podrán ser utilizados por el contribuyente que los generó, esto es, por la empresa absorbida, extinguiéndose su derecho a tales remanentes al momento de su disolución, por efecto del término de giro.

Por esta misma razón, a saber, que en un proceso de fusión la sociedad fusionada se extingue, es que no resulta posible entender en el caso bajo análisis que sea ésta quien continuó realizando operaciones, toda vez que, por efecto de la fusión, la sociedad fusionada desapareció el día xxxxxxxx, pues allí se entiende que terminó su vigencia. Ello en el entendido que las operaciones realizadas por la absorbida con posterioridad a la fusión, fueron efectuadas con recursos propios que no fueron aportados a la absorbente en la escritura de fusión.

Bajo este supuesto, las operaciones realizadas por la sociedad absorbida con posterioridad a dicha fecha, deben entenderse realizadas por otro contribuyente, que en esas circunstancias correspondería a una sociedad de hecho.

En atención a ello, los créditos y débitos fiscales originados en esas operaciones no tienen relación alguna con la sociedad fusionante, ya que jurídicamente éstas fueron realizadas por un contribuyente distinto a ésta.

Por el contrario, si las operaciones efectuadas por la sociedad absorbida con posterioridad a la fusión, se realizaron con recursos aportados a la sociedad absorbente en la escritura de fusión, de forma tal que la sociedad absorbida actuó como una mandataria de aquella, el efecto de dichas operaciones debiera radicarse en la absorbente. De ser así, procedería efectuar los ajustes correspondientes.

### III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis precedente se concluye en el caso bajo análisis que el efecto de la fusión por incorporación entre XXXX e YYYY, efectivamente se retrotrae al año comercial xxxx,

<sup>22</sup> Oficio N° 1542, de 15 de abril de 1992, N° 3 letra d).

afectando la declaración de renta del año tributario xxxx de las sociedades objeto de la operación.

Sin embargo, en el desarrollo del giro efectuado por la Absorbida, luego de su disolución, deberá verificarse si ésta operó con recursos propios o con recursos de la sociedad Absorbente, aportados por la primera en la escritura de fusión.

De esta manera, respecto a los criterios que la consultante solicita confirmar, se estima pertinente indicar lo siguiente:

- a) Efectivamente resultaría procedente modificar mediante declaraciones rectificatorias los formularios 22 presentados durante el año tributario xxxx por la Absorbente y la Absorbida, dado que se produjo durante el año comercial xxxx, efectuándose la unión del patrimonio de ambas en la primera, y la disolución de la segunda. Asimismo, sería procedente, en tanto se cumplan los requisitos, que la Absorbente solicite la devolución de PPUA por los pagos efectuados por la Absorbida, con motivo de imputar las utilidades de ésta a las pérdidas de la Absorbente, y
- b) En caso de verificarse que la sociedad Absorbida operó con recursos propios, que no fueron aportados a la sociedad Absorbente en la escritura de fusión, no sería procedente que las operaciones realizadas por la sociedad disuelta que continuó operando luego de la fusión afecten a la Absorbente, por tratarse de contribuyentes distintos, toda vez que el efecto de la disolución se retrotrajo al xxxxxxxx.

De ser así las operaciones efectuadas por la Absorbida con posterioridad a la fusión deben entenderse realizadas por una sociedad de hecho, afecta al impuesto a la renta en los términos del Art. 6 de la LIR y por tanto un contribuyente distinto que debió incluso obtener R.U.T y efectuar inicio de actividades.

Por el contrario, si los recursos utilizados por la sociedad Absorbida, para realizar las operaciones con posterioridad a la fusión, fueron aportados por ésta en la escritura de fusión a la sociedad Absorbente, el efecto de dichas operaciones debiera radicarse en esta última, procediendo por lo tanto efectuar los ajustes correspondientes.

- c) Finalmente, sólo procederá que la sociedad XXXX reconozca en sus declaraciones mensuales los créditos y débitos fiscales generados en el periodo de enero a julio del año xxxx, por la sociedad absorbida, en la medida que las operaciones que generaron dichos créditos y débitos hayan sido realizadas con recursos aportados a la sociedad absorbente en la escritura de fusión, de forma tal que la sociedad absorbida actuó como una mandataria de aquella.

Saluda a Ud.,

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**  
**DIRECTOR**

Oficio N° 516 del 08-02-2019  
**Subdirección Normativa**  
Depto. de Impuesto Indirectos