

## INFORME N.º 089 -2010-SUNAT/2B0000

### MATERIA:

Se consulta lo siguiente:

1. ¿En el marco de una fusión en un ejercicio X, el saldo a favor del Impuesto a la Renta acreditado por la empresa absorbida en la declaración extraordinaria a que se refiere el numeral 4 del inciso d) del artículo 49° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta respecto del cual opta por la compensación, debe seguir las reglas de compensación automática señaladas en los artículos 87° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 55° de su Reglamento para su aplicación contra los pagos a cuenta de la empresa absorbente o en tanto califica como un derecho transferido e independiente a los resultados de la absorbente puede someterse a las reglas de compensación establecidas en el artículo 40° del Código Tributario? ¿De seguir las reglas de compensación automática, dicha aplicación es posible de efectuarse contra los pagos a cuenta anteriores a la presentación de la declaración jurada anual del absorbente? ¿Con posterioridad a la declaración jurada anual del absorbente, dicho saldo a favor puede seguir compensándose contra pagos a cuenta futuros del absorbente, aun cuando no se consignen en la declaración jurada anual del absorbente?
2. ¿Para efectos de que la empresa absorbente en una fusión realizada en un ejercicio X, pueda solicitar la devolución del saldo no aplicado del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) acreditado por la empresa absorbida en la declaración extraordinaria presentada conforme al numeral 4 del inciso d) del artículo 49° del Reglamento, es necesario que éste conste expresamente en la declaración jurada anual del ejercicio X del absorbente como crédito, o basta con que se encuentre reconocido en la declaración extraordinaria, en tanto dicho derecho nació para la absorbida, y es transmitido a la absorbente en virtud de la reorganización?
3. ¿En el marco de una fusión en un ejercicio X, el saldo del ITAN no aplicado por la empresa absorbida reconocido en la declaración extraordinaria a que se refiere el numeral 4 del inciso d) del artículo 49° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, puede aplicarse contra los pagos a cuenta de la empresa absorbente del mismo periodo X o únicamente puede ser solicitada en devolución por la empresa absorbente?



### BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.2004, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Ley N.º 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, publicada el 21.12.2004, y norma modificatoria (en adelante, Ley del ITAN).
- Reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 025-2005-EF, publicado el 16.2.2005.
- Ley N.º 26887, Ley General de Sociedades, publicada el 9.12.1997, y normas modificatorias.

#### ANÁLISIS:

1. En cuanto a la primera consulta, cabe indicar que el artículo 79º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los contribuyentes del impuesto que obtengan rentas computables para los efectos de dicha ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable.

De otro lado, el artículo 87º del mencionado TUO dispone que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponde abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Añade que los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Al respecto, el numeral 3 del artículo 55º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo.

Asimismo, el numeral 4 del mismo artículo señala que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo.

Como se aprecia de las normas antes glosadas, acreditada la existencia del saldo a favor en la declaración jurada anual correspondiente, en caso que no se opte por su devolución, el contribuyente deberá compensar dicho saldo

contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta aplicando las reglas consignadas precedentemente.

Igualmente, según se desprende de los numerales citados, el saldo a favor acreditado deberá continuar siendo aplicado incluso cuando se haya devengado una nueva obligación tributaria del Impuesto a la Renta y en tanto no se presente la siguiente declaración jurada, es decir, la que corresponda formular respecto a la nueva obligación.

Ahora bien, si en el transcurso de determinado ejercicio gravable un sujeto es absorbido por otro mediante una fusión, debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 71° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece que, por la reorganización de sociedades o empresas, se transmite al adquirente los derechos y obligaciones tributarias del transferente. Agrega este artículo que, para la transmisión de derechos, se requiere que el adquirente reúna las condiciones y requisitos que permitieron al transferente gozar de los mismos.

En igual sentido, el artículo 72° del Reglamento antes mencionado, al referirse a la transferencia de créditos, saldos y otros en la reorganización, señala que en el caso de reorganización de sociedades o empresas, los saldos a favor que correspondan a la empresa transferente, se prorratearán entre las empresas adquirentes, de manera proporcional al valor del activo de cada uno de los bloques patrimoniales resultantes respecto del activo total transferido. Añade que mediante pacto expreso, que deberá constar en el acuerdo de reorganización, las partes pueden acordar un reparto distinto, lo que deberá ser comunicado a la SUNAT, en el plazo, forma y condiciones que ésta establezca.

Lo dispuesto en los artículos 71° y 72° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta es coherente con el numeral 2 del artículo 344° de la Ley General de Sociedades, el cual indica que la absorción de una o más sociedades por otra sociedad existente origina la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o sociedades absorbidas. Agrega que la sociedad absorbente asume, a título universal, y en bloque, los patrimonios de las absorbidas.

Resulta claro, por tanto, que, como resultado de la fusión societaria, los derechos de la empresa absorbida son transmitidos a favor de la absorbente sin que se altere la naturaleza de tales derechos, incluyendo el saldo a favor del Impuesto a la Renta. En ese sentido, la compensación del mencionado saldo debe efectuarse conforme a las normas que regulan dicho impuesto.

Tal como ya se ha señalado, el saldo a favor requiere haber sido previamente acreditado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente para ser compensado contra los pagos a cuenta mensuales. Sin embargo, debe tenerse en cuenta lo regulado en el numeral 4 del inciso d)



del artículo 49° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual dispone que, excepcionalmente, se deberá presentar la declaración:

*"A los tres meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de la fusión o escisión o demás formas de reorganización de sociedades o empresas, según las normas del Impuesto, respecto de las sociedades o empresas que se extingan. En este caso el Impuesto a la Renta será determinado y pagado por la sociedad o empresa que se extingue conjuntamente con la declaración, tomándose en cuenta, al efecto, el balance formulado el día anterior al de la entrada en vigencia de la fusión o escisión o demás formas de reorganización de sociedades o empresas".*

Es pertinente hacer notar que, si bien los numerales 3 y 4 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta han sido redactados en función a la declaración jurada anual del impuesto a la Renta que debe ser presentada luego del cierre del ejercicio gravable respectivo, ello no es óbice para que los fundamentos de dichos numerales -señalados líneas arriba- sean también aplicables en relación con la declaración a que se refiere el numeral 4 del inciso d) del artículo 49° de dicho Reglamento, más aun si se tiene en cuenta el carácter excepcional de la presentación de esta declaración.



En efecto, como se ha indicado, en virtud de la reorganización societaria la empresa absorbente adquiere los derechos provenientes de la absorbida, por lo cual, si entre tales derechos se encuentra un saldo a favor del Impuesto a la Renta debidamente acreditado en una declaración presentada anteriormente por la empresa absorbida, no podría impedirse que la absorbente continúe con la compensación de dicho saldo contra sus pagos a cuenta mensuales mientras no se presente la declaración excepcional que debe formularse con motivo de la reorganización societaria.

Así pues, teniendo en cuenta lo mencionado en los párrafos precedentes, corresponde analizar los siguientes supuestos:



- a) Desde la fecha en que entra en vigencia la fusión hasta la presentación de la declaración jurada a que se refiere el numeral 4 del inciso d) del artículo 49° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:

Considerando que por el hecho de la reorganización societaria la empresa absorbente se convierte en titular de los derechos de la absorbida, una vez que haya entrado en vigencia dicha reorganización y mientras no se presente la mencionada declaración jurada, la empresa absorbente deberá continuar con la compensación del saldo a favor proveniente de la absorbida que haya sido previamente acreditado por ésta en su última declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, tal como se infiere de la

regla contenida en el numeral 3) del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

- b) Desde la fecha en que se presenta la declaración jurada a que se refiere el numeral 4 del inciso d) del artículo 49° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta hasta la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se produjo la fusión:

Cuando se haya cumplido con la presentación de la declaración jurada mencionada, el saldo a favor proveniente de la empresa absorbida que se consigne en ella será compensado contra los pagos a cuenta de la absorbente cuyo vencimiento tenga lugar desde el mes siguiente al de la presentación de dicha declaración.

- c) Desde la fecha en que se presenta la declaración jurada anual correspondiente al ejercicio en que se produjo la fusión:

Conforme se ha analizado, el saldo no agotado que hubiera provenido de la empresa absorbida, al haberse integrado al patrimonio de la absorbente, debe ser acreditado en la declaración jurada anual de esta última para que pueda ser compensado contra los pagos a cuenta que venzan a partir del mes siguiente al de la presentación de la declaración, tal como lo dispone el numeral 4 del artículo 55° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En relación con la segunda y tercera consultas, el artículo 8° de la Ley del ITAN dispone que el monto pagado, sea total o parcialmente, por concepto del impuesto deberá utilizarse como crédito:

- a) Contra los pagos a cuenta del Régimen General del Impuesto a la Renta de los periodos tributarios marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el impuesto, y siempre que se acredite el impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta.
- b) Contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable al que corresponda.

Añade que solo se podrá utilizar como crédito, de acuerdo a lo indicado en el párrafo anterior, el impuesto pagado total o parcialmente durante el ejercicio al que corresponde el pago.

El tercer párrafo de este artículo indica que, en caso de que se opte por su devolución, este derecho únicamente se generará con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del año correspondiente.

Por su parte, el artículo 10° del Reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) establece que, si luego de acreditar el impuesto contra los pagos a cuenta mensuales y/o contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio por el cual se pagó el impuesto quedara un saldo no aplicado, este saldo podrá ser devuelto de acuerdo a lo señalado en el tercer párrafo del artículo 8° de la Ley del ITAN, no pudiendo aplicarse contra futuros pagos del Impuesto a la Renta.

Al respecto, tal como se ha indicado en el numeral anterior del presente informe, en virtud del numeral 4 del inciso d) del artículo 49° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta existe la obligación de determinar y pagar el Impuesto a la Renta dentro de los tres meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de la reorganización de sociedades o empresas sobre la base del balance formulado al día anterior a tal fecha.

En ese sentido, en el supuesto en que, luego de la presentación de la declaración jurada efectuada por mandato del numeral antes citado, existiera un saldo no aplicado del crédito proveniente del ITAN pagado por la empresa absorbida, dicho saldo deberá ser devuelto, a solicitud de parte, y no podrá ser compensado contra futuros pagos a cuenta de la empresa absorbente.

#### CONCLUSIONES:

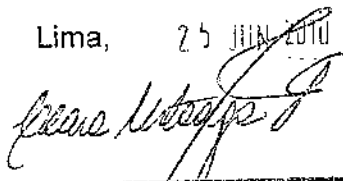


1. El saldo a favor del Impuesto a la Renta transferido con motivo de una reorganización societaria deberá compensarse de acuerdo con las normas que regulan dicho impuesto.
2. Una vez que haya entrado en vigencia una fusión por absorción y mientras no se presente la declaración jurada a que se refiere el numeral 4 del inciso d) del artículo 49° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la empresa absorbente deberá continuar con la compensación del saldo a favor proveniente de la absorbida que haya sido previamente acreditado por ésta en su última declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.
3. Cuando se haya cumplido con la presentación de la declaración jurada mencionada, el saldo a favor proveniente de la empresa absorbida que se consigne en ella será compensado contra los pagos a cuenta de la absorbente cuyo vencimiento tenga lugar desde el mes siguiente al de la presentación de dicha declaración.
4. El saldo a favor no agotado del Impuesto a la Renta que hubiera provenido de la empresa absorbida debe ser acreditado en la declaración jurada anual de la empresa absorbente correspondiente al ejercicio en que se produjo la fusión para que pueda ser compensado contra los pagos a cuenta que venzan a partir del mes siguiente al de la presentación de dicha declaración.
5. En el supuesto en que, luego de la presentación de la declaración jurada



realizada con ocasión de una reorganización societaria (por mandato del numeral 4 del inciso d) del artículo 49° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta), existiera un saldo no aplicado del crédito proveniente del ITAN pagado por la empresa absorbida, dicho saldo deberá ser devuelto, a solicitud de parte, y no podrá ser compensado contra futuros pagos a cuenta de la empresa absorbente.

Lima, 25 JUN 2010



CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN  
Intendente Nacional  
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA



aqca  
A0013 D10

ITAN - IMPUESTO A LA RENTA: Reorganización de empresas