

INFORME N.º 063-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

En el supuesto de una fusión por absorción de dos empresas domiciliadas, respecto al gasto por concepto de participación de utilidades de los trabajadores de la empresa absorbida, se formulan las siguientes consultas:

1. Si la empresa absorbida paga la participación legal de utilidades del ejercicio dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio, dentro de los tres meses siguientes a la entrada en vigencia de la fusión por absorción, ¿el gasto por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades es deducible para efecto del Impuesto a la Renta por la empresa absorbida?
2. Si la empresa absorbida no paga la participación legal de utilidades del ejercicio dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada de la empresa absorbida (3 meses después de la entrada en vigencia) y la empresa absorbente cumple con dicha obligación, ¿el gasto por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades es deducible por la empresa absorbente?
3. De ser afirmativa la pregunta anterior, ¿dicha deducción puede considerarse en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio en el que se produjo la fusión, siempre que el pago de la participación se efectúe antes de que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta?

BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N.º 892, que regula el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría, publicado el 11.11.1996, y normas modificatorias.
- 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, "la LIR").
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias (en adelante, "el Reglamento").
- Ley N.º 26887, Ley General de Sociedades, publicada el 9.12.1997, y normas modificatorias (en adelante, "LGS").

ANÁLISIS:

1. En el Informe N.º 033-2012-SUNAT/4B0000 se ha concluido que *para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas en todos los casos constituye gasto deducible del ejercicio al que corresponda, siempre que se*

pague dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual de ese ejercicio.

En relación con el aludido plazo para la presentación de dicha declaración jurada, el numeral 4 del inciso d) del artículo 49° del Reglamento establece que excepcionalmente se deberá presentar la declaración a que se refiere el artículo 79° de la Ley⁽¹⁾, 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 a la Renta, respecto de las sociedades o empresas que se extingan; siendo que en este caso dicho impuesto será determinado y pagado por la sociedad o empresa que se extingue conjuntamente con la declaración, tomándose en cuenta, al efecto, el balance formulado al día anterior al de la entrada en vigencia de la fusión o escisión o demás formas de reorganización de sociedades o empresas.

De la norma citada fluye que en los casos de reorganización de sociedades o empresas, excepcionalmente, se deberá presentar la declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que esta se produzca; y que su vencimiento es al término de los tres meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de la reorganización de que se trate; siendo que en este caso el Impuesto a la Renta deberá ser determinado y pagado por el participante que se extinga conjuntamente con tal declaración; para cuyo efecto, considerará el balance formulado al día anterior al de la entrada en vigencia de dicha reorganización.

En ese sentido, y considerando lo señalado en el citado informe, toda vez que el supuesto materia de la primera consulta está referido a una fusión por absorción, y siendo que esta es una forma de reorganización, para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la participación de los trabajadores en las utilidades de las sociedades o empresas absorbidas⁽²⁾ constituye para estas gasto deducible del ejercicio por el que les corresponde presentar la declaración excepcional a que se refiere el numeral 4 del inciso d) del artículo 49° del Reglamento, siempre que estas la paguen dentro del plazo previsto para la presentación de dicha declaración jurada⁽³⁾.

¹ Según el cual, los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de la LIR, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable.

² Que se extinguen con ocasión de dicha reorganización, según lo establecido por el numeral 2 del artículo 344° de la LGS, conforme al cual la absorción de una o más sociedades por otra sociedad existente origina la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o sociedades absorbidas.

³ Cabe indicar que el artículo 8° del Decreto Legislativo N.° 892 precisa que en caso de fusión de empresas, para efectos del cálculo de la participación de utilidades, se efectuará un corte a la fecha del otorgamiento de la escritura pública, para determinar los montos a pagar a los trabajadores de cada una de las empresas fusionadas a dicha fecha. Por el período posterior la participación se calculará en función a los estados financieros consolidados.

Además, el artículo 17° del Decreto Supremo N.° 009-98-TR (Reglamento para la aplicación del derecho de los trabajadores de la actividad privada a participar en las utilidades que generen las empresas donde prestan servicios) establece que en caso de fusión, disolución o escisión de empresas, las utilidades serán calculadas al día anterior de la fecha de entrada en vigencia de dichos eventos; y que para los efectos del pago, se tendrán en consideración las siguientes normas:

2. En cuanto a la segunda y tercera consultas, el primer párrafo del artículo 71° del Reglamento prevé que por la reorganización de sociedades o empresas, se transmite al adquirente los derechos y obligaciones tributarias del transferente; siendo que para la transmisión de derechos, se requiere que el adquirente reúna las condiciones y requisitos que permitieron al transferente gozar de los mismos.

Por su parte, el artículo 344° de la LGS establece que por la fusión dos o más sociedades se reúnen para formar una sola cumpliendo los requisitos prescritos por dicha ley; y su inciso 2) señala que la fusión puede adoptar la forma de absorción de una o más sociedades por otra sociedad existente y origina la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o sociedades absorbidas; siendo que la sociedad absorbente asume, a título universal, y en bloque, los patrimonios de las absorbidas.

Sobre el particular, en la Resolución N.° 03308-1-2004, el Tribunal Fiscal ha indicado que la fusión supone la transferencia de la totalidad del patrimonio compuesto por todos los activos y pasivos pertenecientes a las empresas fusionadas, con el principal objetivo que quien los reciba continúe con la actividad para la que estos se utilizaban en las transferentes, es decir que continuaran siendo explotados por aquella, en una suerte de continuidad económica y jurídica de lo que les fue transferido⁽⁴⁾.

Como se aprecia, mediante la fusión por absorción, los patrimonios de dos o más sociedades se unifican en uno solo y, en vez de coexistir varias personas jurídicas, en lo sucesivo existirá una sola persona jurídica: la sociedad absorbente.

Además, la normativa del Impuesto a la Renta prevé que, en general, en la reorganización de sociedades o empresas (una de cuyas formas es la fusión) se transmita al adquirente los derechos y obligaciones tributarias del transferente, siendo una de dichas obligaciones el asumir el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades de las sociedades o empresas absorbidas que se extinguen con ocasión de dicha reorganización, en caso estas no la hayan pagado dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración excepcional a que se refiere el numeral 4 del inciso d) del artículo 49° del Reglamento.

En ese sentido, y considerando lo señalado en el Informe N.° 033-2012-SUNAT/4B0000, tratándose de una fusión por absorción, para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la participación de los trabajadores en las utilidades de las sociedades o empresas absorbidas pagada por la sociedad absorbente constituye para esta gasto deducible.

-
- a) De extinguirse la relación laboral, el pago se efectuará dentro de los quince (15) días útiles de la entrada en vigencia del evento correspondiente;
 - b) De subsistir la relación laboral, dicho pago se hará efectivo en la oportunidad prevista en el artículo 6° del Decreto Legislativo N.° 892, el cual establece que la participación que corresponde a los trabajadores será distribuida dentro de los treinta (30) días naturales siguientes al vencimiento del plazo señalado por las disposiciones legales, para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

⁴ Similar criterio ha sido recogido en las Resoluciones N.°s 05276-5-2006 y 10813-3-2010.

El referido pago de la participación de los trabajadores en las utilidades es deducible respecto del ejercicio en el que se produce la fusión, siempre que se efectúe dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de ese ejercicio.

CONCLUSIONES:

Tratándose de una fusión por absorción de dos empresas domiciliadas, para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

1. La participación de los trabajadores en las utilidades de las sociedades o empresas absorbidas constituye para estas gasto deducible del ejercicio por el que les corresponde presentar la declaración excepcional a que se refiere el numeral 4 del inciso d) del artículo 49° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siempre que estas la paguen dentro del plazo previsto para la presentación de dicha declaración jurada.
2. La participación de los trabajadores en las utilidades de las sociedades o empresas absorbidas pagada por la sociedad absorbente constituye para esta gasto deducible.
3. El referido pago de la participación de los trabajadores en las utilidades es deducible respecto del ejercicio en el que se produce la fusión, siempre que se efectúe dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de ese ejercicio.

Lima, 24 de setiembre de 2014

Original firmado por:

FELIPE EDUARDO IANNACONE SILVA
Intendente Nacional(e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATEGICO