

INFORME N.º 009-2012-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas relativas al tratamiento de las cuotas del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) pagadas por una empresa absorbente con posterioridad a la entrada en vigencia de un acuerdo de fusión:

1. ¿Es posible que la empresa absorbente "A" utilice como crédito a su favor el monto efectivamente pagado por concepto de cuotas del ITAN canceladas por cuenta de la empresa absorbida "B", conforme a lo previsto en el artículo 8º de la Ley N.º 28424?
2. En el caso que la respuesta a la pregunta anterior sea afirmativa, ¿la empresa absorbente "A" deberá cumplir con los requisitos previstos en la Ley N.º 28424 y su Reglamento para utilizar dicho crédito, entre otros, en caso se opte por su devolución, consignar este crédito en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta?

BASE LEGAL:

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

ANÁLISIS:

Para efecto del presente análisis, se parte de la premisa que la fusión fue realizada con posterioridad a la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración y pago del ITAN del ejercicio, habiendo optado la empresa absorbida por pagar en forma fraccionada el impuesto, cancelando las cuotas correspondientes antes de la entrada en vigencia de la reorganización societaria.

En tal sentido, corresponde manifestar lo siguiente:

1. El artículo 1º de la Ley N.º 28424 crea el ITAN, aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al Régimen General del Impuesto a la Renta. El Impuesto se aplica sobre los Activos Netos al 31 de diciembre del año anterior, surgiendo la obligación el 1 de enero de cada ejercicio.

Asimismo, el segundo párrafo del inciso a) del artículo 3º de la citada Ley, entre otras consideraciones, señala que en los casos de reorganización de sociedades o empresas, no opera la exoneración del impuesto si cualquiera

de las empresas intervinientes inició sus operaciones con anterioridad al 1 de enero del año gravable en curso. En estos supuestos, la determinación y pago del Impuesto se realizará por cada una de las empresas que se extingan y será de cargo de la empresa absorbente en proporción a los activos que se hayan transferido a las empresas.

Por su parte, el artículo 7° de la referida Ley dispone que los contribuyentes del Impuesto estarán obligados a presentar la declaración jurada del Impuesto dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes de abril del ejercicio al que corresponde el pago.

Agrega que el impuesto podrá cancelarse al contado o en forma fraccionada hasta en nueve (9) cuotas mensuales sucesivas. El pago al contado se realizará con la presentación de la declaración jurada. En caso de pago fraccionado, la primera cuota será equivalente a la novena parte del Impuesto total resultante y deberá pagarse conjuntamente con la declaración jurada establecida en el párrafo anterior.

A su vez, el artículo 8° de la norma materia de cita establece que el monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, por concepto del Impuesto podrá utilizarse como crédito:

- a) Contra los pagos a cuenta del Régimen General del Impuesto a la Renta de los períodos tributarios de 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 sólo 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.

Además, 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. Para solicitar la devolución el contribuyente deberá sustentar la pérdida tributaria o el menor Impuesto obtenido sobre la base de las normas del Régimen General. La devolución deberá efectuarse en un plazo no mayor de sesenta (60) días de presentada la solicitud.

2. Ahora bien, el inciso a) del artículo 9° del Reglamento de la Ley del ITAN señala que se entiende que el impuesto ha sido efectivamente pagado, cuando la deuda tributaria generada por el mismo se hubiera extinguido en forma parcial o total mediante su pago o compensación.

El inciso b) del mismo artículo indica que se considerará como crédito, contra los pagos a cuenta o el pago de regularización del Impuesto a la Renta, el ITAN efectivamente pagado.

Cabe mencionar que el inciso d) de dicho artículo agrega que, para efecto de la aplicación del crédito, sólo se considerará el impuesto efectivamente pagado hasta la fecha de vencimiento del pago a cuenta del Impuesto a la Renta contra el cual puede ser aplicado.

Asimismo, el impuesto efectivamente pagado con posterioridad al referido vencimiento, sólo podrá ser aplicado como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que no hayan vencido y hasta el pago a cuenta correspondiente al período tributario diciembre del mismo ejercicio.

Además, el inciso e) del referido artículo 9° dispone que el ITAN efectivamente pagado hasta el vencimiento o presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio, lo que ocurra primero, en la parte que no haya sido aplicada como crédito contra los pagos a cuenta a que se refiere el inciso d) antes glosado, constituirá el crédito a aplicarse contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio, a que se refiere el inciso b) del artículo 8° de la Ley del ITAN.

A su vez, el artículo 10° del citado Reglamento 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, no pudiendo aplicarse contra futuros pagos del Impuesto a la Renta.

De otro lado, el artículo 16° del Reglamento de la Ley del ITAN, entre otros, señala que el contribuyente deberá indicar en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio si utilizará el Impuesto pagado como crédito, como gasto o parcialmente como ambos. Dicha opción no podrá ser variada ni rectificada.

3. Por su parte, el artículo 344° de la LGS dispone que por la fusión dos a más sociedades se reúnen para formar una sola cumpliendo los requisitos prescritos por esta ley.

El numeral 2 del citado artículo establece 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. La sociedad absorbente asume, a título universal, y en bloque, los patrimonios de las absorbidas.

Adicionalmente, el artículo 353° de la citada norma señala que la fusión entra en vigencia en la fecha fijada en los acuerdos de fusión. En esa fecha cesan las operaciones y los derechos y obligaciones de las sociedades que se extinguen, los que son asumidos por la sociedad absorbente o incorporante.

4. Según las normas citadas, la obligación tributaria del ITAN nace el 1 de enero de cada ejercicio y su cancelación puede realizarse al contado o en nueve (9) cuotas mensuales, considerándose que el impuesto ha sido

efectivamente pagado cuando la deuda se ha extinguido, total o parcialmente, mediante su pago o compensación.

Una vez pagado el ITAN, al contado o en cuotas, sus normas consideran, bajo ciertas condiciones, la posibilidad que el contribuyente utilice como crédito contra sus pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta un importe equivalente al ITAN cancelado. El saldo no aplicado como crédito podrá ser devuelto siempre y cuando se cumpla con lo dispuesto en las normas que regulan este impuesto.

Por otra parte, en relación con las normas societarias mencionadas en los párrafos anteriores, resulta pertinente citar la doctrina nacional⁽¹⁾, la cual señala:

“La fusionante asume el conjunto de derechos (derechos subjetivos perfectos y expectativas) y deberes (obligaciones, cargas, vínculos, etc.) transmisibles de que era titular la fusionada al momento de la fusión.

En tal sentido, integran el patrimonio transmitido los bienes y deudas que pudiendo tener expresión en el inventario contable de la fusionada, figuran o son susceptibles de figurar en el balance de fusión de la misma como activos o pasivos; así como otros derechos y deberes incapaces de reflejo contable.”

En sentido similar, Joaquín Garrigues y Rodrigo Uría, citados por Enrique Elías Laroza⁽²⁾ al comentar el artículo 344º de la LGS, afirman:

“El principio de la sucesión universal ayuda eficazmente al traspaso patrimonial de una a otra sociedad al permitir que los distintos bienes, derechos y obligaciones integrantes del patrimonio de la sociedad disuelta se transmitan uno actu... Con la cesión en bloque no habrá necesidad de que los administrados de las dos sociedades estipulen tantos contratos de cesión como sean los créditos, ni notificar el cambio de acreedor a los deudores, ni endosar las letras y demás títulos...”

5. Así pues, respecto al supuesto materia de la primera consulta, se tiene que como consecuencia de una fusión por absorción se transmite a la empresa absorbente, que ha asumido a título universal y en bloque el patrimonio de la absorbida los derechos y obligaciones tributarias de ésta, sin que ello altere la naturaleza de los mismos, en razón que la empresa absorbente hace suya la situación jurídica de la empresa absorbida.

En este orden de ideas, teniendo en cuenta que la sociedad absorbente se encuentra obligada al pago de las cuotas del ITAN a cargo de la absorbida, en igual sentido, tiene el derecho de considerar como crédito contra sus

¹ TALLEDO MAZÚ, César. Manual Societario. Tomo 2. Lima c/f. Página 504.

² ELÍAS LAROZA, Enrique. Ley General de Sociedades Comentada. Segundo Volumen. Trujillo – Perú, 1999. Editora Normas Legales S.A. Página 701.

pagos a cuenta o pago de regularización de su Impuesto a la Renta los montos que hubiere cancelado correspondientes a dichas cuotas del ITAN.

6. En cuanto a la segunda consulta, tal como se ha indicado en los párrafos anteriores, el pago del ITAN, bajo ciertas condiciones, habilita al contribuyente a utilizar el importe equivalente al ITAN cancelado como crédito contra sus pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta, y el saldo no aplicado como crédito puede ser devuelto.

Así pues, si bien a la empresa absorbente, como consecuencia del proceso de fusión, se le transmiten los derechos y obligaciones de la empresa absorbida, ello no la exime del cumplimiento de las disposiciones que regulan el ITAN.

En tal sentido, para que la empresa absorbente aplique como crédito contra sus pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta los montos cancelados por concepto de ITAN a cargo de la absorbida, o de corresponder, solicite su devolución, debe observar los requisitos y exigencias señaladas en las normas que regulan este impuesto.

CONCLUSIONES:

Teniendo en cuenta la premisa señalada en el primer párrafo del rubro Análisis:

1. La sociedad absorbente, obligada al pago de las cuotas del ITAN a cargo de la absorbida, tiene el derecho de considerar como crédito contra sus pagos a cuenta o pago de regularización de su Impuesto a la Renta los montos que hubiere cancelado correspondientes a dichas cuotas del ITAN.
2. Para que la empresa absorbente aplique como crédito contra sus pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta los montos cancelados por concepto de ITAN a cargo de la absorbida, o de corresponder, solicite su devolución, debe observar los requisitos y exigencias señaladas en las normas que regulan este impuesto.

Lima, 24 de Enero de 2012

Original firmado por
DRA. MÓNICA PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)
Intendencia Nacional Jurídica