

## **INFORME N.º 061-2014-SUNAT/5D0000**

Tratándose de una fusión por absorción de dos empresas domiciliadas, en donde la sociedad absorbida prestó servicios de ejecución continua a un tercero con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la fusión, los cuales seguirán siendo prestados por la sociedad absorbente hasta la culminación del contrato, se consulta lo siguiente:

1. En cuanto al Impuesto General a las Ventas (IGV), dado que el nacimiento de la obligación tributaria por los servicios prestados por la sociedad absorbida se produjo después de la entrada de vigencia de la fusión, ¿la obligada a pagar el IGV es la sociedad absorbente?
2. Para fines del Impuesto a la Renta, si la sociedad absorbida registra la provisión del ingreso sobre la base del servicio mensual prestado antes de la fusión por absorción, habiendo emitido el comprobante de pago respectivo por dicho concepto, y en los meses siguientes se produce un ajuste al servicio, aumentando o disminuyendo el importe facturado, ¿tales ajustes deben ser declarados por la sociedad absorbente o por la sociedad absorbida?

### **BASE LEGAL:**

- Ley General de Sociedades, Ley N.º 26887, publicada el 9.12.1997, y normas modificatorias (en adelante, LGS).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- 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).

### **ANÁLISIS:**

1. En principio, cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 344º de la LGS, por la fusión dos o más sociedades se reúnen para formar una sola cumpliendo los requisitos prescritos por esta ley.

Agrega el numeral 2 de dicho artículo, que la fusión puede adoptar la forma de absorción de una o más sociedades por otra sociedad existente, lo que origina la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o sociedades absorbidas, siendo la sociedad absorbente quien asume, a título universal, y en bloque, los patrimonios de las absorbidas.

Al respecto, César Talledo Mazú, al comentar el artículo 344º de la LGS, afirma que *“en la fusión por absorción al pasar el patrimonio de la fusionada a*

*la fusionante, quedará integrado al de ésta. En adelante, la fusionante responderá con ese patrimonio así unificado y con lo que acrezca, por las obligaciones que surgieron antes de la fusión a cargo de la fusionada y de la fusionante, así como por las obligaciones que surjan a cargo de ésta después de la fusión”<sup>(1)</sup>.*

Por su parte, Julio C. Otaegui al analizar los caracteres de la fusión indica que *"La fusión como institución propia del derecho de las personas jurídicas se caracteriza por implicar la unificación de dos o más personas jurídicas en una sola (...). Mediante la fusión, los patrimonios de dos o más sociedades que denominaremos sociedades fusionantes se unifican en un solo patrimonio y, consecuentemente, en vez de coexistir varias personas jurídicas o sujetos de derecho existirá en lo sucesivo una sola persona jurídica o sujeto de derecho que llamaremos sociedad fusionaria”<sup>(2)</sup>.*

En relación con ello, el artículo 353° de la LGS dispone que a partir de la entrada en vigencia de la fusión cesan las operaciones y los derechos y obligaciones de las sociedades que se extinguen, siendo asumidas éstas por la sociedad absorbente.

De lo antes señalado fluye, que a partir de la entrada en vigencia de la fusión por absorción se transmite a la sociedad absorbente, a título universal y en bloque, el patrimonio de la sociedad absorbida, siendo que en lo sucesivo existirá una sola persona jurídica (la absorbente) quien asumirá los derechos y obligaciones, y responderá con el patrimonio unificado.

2. Ahora bien, en lo que atañe a la primera consulta, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el inciso b) del artículo 1° del TUO de la Ley del IGV, este Impuesto grava, entre otras operaciones, la prestación o utilización de servicios en el país.

A tal efecto, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° del citado TUO define a los "servicios" como toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último Impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero<sup>(3)</sup>.

Agrega la norma que se entiende que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del

---

<sup>1</sup> TALLEDO MAZÚ, César. Manual Societario. Editorial Economía y Finanzas S.C.R.L., Lima, 1999, pág. 504.

<sup>2</sup> Citado por Enrique Elías Laroza al comentar el artículo 344° de la LGS. En: Ley General de Sociedades Comentada. Segundo Volumen. Editora Normas Legales S.A., Trujillo, 1999, pág. 695.

<sup>3</sup> También se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el Reglamento.

Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución.

Por su parte, el inciso b) del numeral 9.1 del artículo 9° del TUO de la Ley del IGV señala que son sujetos del Impuesto en calidad de contribuyentes, entre otros, las personas naturales y personas jurídicas que desarrollen actividad empresarial y que presten en el país servicios afectos.

Así pues, dado que conforme lo dispuesto en el artículo 9° del mencionado TUO, el contribuyente del IGV es aquel que presta en el país servicios afectos, de tratarse de servicios de ejecución continua prestados mensualmente por la sociedad absorbida y continuados luego por la sociedad absorbente, cuyo nacimiento de la obligación tributaria del IGV<sup>(4)</sup> se produjo con posterioridad a la entrada en vigencia de la fusión, se tiene que la obligación de pagar el Impuesto en calidad de contribuyente es de cargo de la sociedad absorbente.

Ello, si se considera que en los casos de fusión por absorción, la sociedad absorbente asume en bloque y a título universal, los derechos y obligaciones de las sociedades que se extinguen según lo dispuesto en los artículos 344° y 353° de la LGS, conformando en lo sucesivo una sola persona jurídica que, finalmente, de acuerdo al supuesto planteado, ejercerá el derecho de cobro por los servicios prestados, así como asumirá el pago del IGV, al haberse producido luego de la fusión por absorción alguno de los supuestos para que nazca la obligación tributaria por dicho Impuesto.

3. Por otro lado y en lo referente a la segunda consulta, cabe señalar que de conformidad con el artículo 85° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría deben efectuar pagos a cuenta dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, teniendo como base de los mismos a los ingresos netos obtenidos en cada mes. Agrega, que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que las normas que regulan el Impuesto a la Renta no definen cuándo se considera devengado un ingreso, por lo que

---

<sup>4</sup> El inciso c) del artículo 4° del TUO de la Ley del IGV señala que, en la prestación de servicios, la obligación tributaria por concepto de dicho Impuesto se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el Reglamento o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

Asimismo, conforme a lo indicado en el inciso d) del numeral 1 del artículo 3° del Reglamento del mencionado TUO, aprobado por el Decreto Supremo N.° 029-94-EF (publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias), se entiende por "fecha en que se emita el comprobante de pago" la fecha en que, de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago, éste debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.

resulta necesaria la utilización de la definición contable del principio de lo devengado<sup>(5)</sup>.

Así pues, el párrafo OB17 del Marco Conceptual para la Información Financiera<sup>(6)</sup> señala que, la contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente.

Por su parte, el párrafo 20 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 –Ingresos de Actividades Ordinarias<sup>(6)</sup> establece que los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la prestación de servicios deben ser reconocidos considerando el grado de terminación de la prestación al final del periodo sobre el que se informa<sup>(7)</sup>.

De lo antes expuesto, se tiene que el ingreso derivado por la prestación de servicios, se considerará devengado para efectos del Impuesto a la Renta, en la oportunidad en la cual se cumplan con las condiciones establecidas en el párrafo 20 de la NIC 18, y en función al grado de realización; siendo que de existir otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que se informa, la incidencia de aquellos deberá ser reconocida en los periodos en que tengan lugar.

Así, si la sociedad absorbida registró la provisión de un ingreso sobre la base del servicio o liquidación mensual efectuada, habiendo emitido por esta el comprobante de pago respectivo antes de la entrada en vigencia de la fusión por absorción, y con posteridad a dicha fecha se produce un ajuste que

---

<sup>5</sup> Definición a la cual acudimos, considerando que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF (publicado el 22.6.2013, y normas modificatorias) establece que en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrá aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que según lo dispuesto en el artículo 223º de la LGS, los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país; habiéndose precisado en la Resolución N.º 013-98-EF/93.01 (publicada el 23.7.1998), que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del artículo 223º de la LGS comprende, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

<sup>6</sup> Versión 2014 oficializada mediante Resolución N.º 055-2014-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad. Publicada el 26.7.2014.

<sup>7</sup> El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (b) s  
sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- (c) el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- (d) los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.

implique el aumento o disminución del importe facturado, corresponderá que tal ajuste sea registrado y declarado por la sociedad absorbente en el periodo en que tenga lugar.

Ello, teniendo en cuenta que de acuerdo con lo expuesto en los numerales precedentes del presente Análisis, en una fusión por absorción, se produce la unión económica y jurídica de la sociedad absorbente y la sociedad absorbida, lo cual determina que sea la primera, cuya existencia se mantiene, la que deba reconocer el efecto de los eventos ocurridos con posterioridad a la entrada en vigencia de la fusión, respecto de los servicios que hubieran sido facturados por la sociedad absorbida.

## **CONCLUSIONES:**

Tratándose de una fusión por absorción de dos empresas domiciliadas, en donde la sociedad absorbida prestó servicios de ejecución continua a un tercero con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la fusión, los cuales seguirán siendo prestados por la sociedad absorbente hasta la culminación del contrato:

1. La sociedad absorbente es la obligada a pagar, en calidad de contribuyente, el IGV correspondiente a los servicios prestados por la empresa absorbida, cuyo nacimiento se produce con posterioridad a la entrada en vigencia de la fusión.
2. En cuanto al Impuesto a la Renta, si la sociedad absorbida registró la provisión de un ingreso sobre la base del servicio o liquidación mensual efectuada, habiendo emitido por esta el comprobante de pago respectivo antes de la entrada en vigencia de la fusión por absorción, y con posterioridad a dicha fecha se produce un ajuste que implique el aumento o disminución del importe facturado, corresponderá que tal ajuste sea registrado y declarado por la sociedad absorbente en el periodo en que tenga lugar.

Lima, 18 de setiembre de 2014

Original firmado por:

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

jcg

A0673-D14

IGV/IMPUESTO A LA RENTA – Obligaciones tributarias asumidas por la sociedad absorbente en una fusión por absorción.