

Implicancias tributarias que genera la adquisición del 100% de una Sociedad por Acciones (SpA) con el propósito de adquirir por esta vía unas concesiones acuícolas que figuran en el patrimonio de dicha sociedad por acciones, y la posterior liquidación de la misma.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre las implicancias tributarias que genera la adquisición del 100% de una SpA con el propósito de adquirir por esta vía unas concesiones acuícolas que figuran en el patrimonio de dicha sociedad por acciones, y la posterior liquidación de la misma.

ANTECEDENTES.

Señala que, su representada es una sociedad dedicada a la explotación, procesamiento y comercialización de especies salmónidas y que como oportunidad de expandir sus operaciones proyecta adquirir nuevos centros de cultivo (incluyendo activos fijos y biológicos) de un tercero.

Agrega que, el tercero ofrece a su representada adquirir concesiones acuícolas, activos fijos y biológicos y que, para poder facilitar su traspaso, previamente el tercero vendedor transfirió todas las concesiones a una SpA relacionada de este, por lo que en definitiva fueron estas las acciones que fueron ofrecidas en un 100% a su representada.

Al respecto indica que, las respectivas concesiones tienen un valor tributario inferior al valor de mercado y que, en consecuencia, la sociedad que se ofrece adquirir tendría un capital propio tributario inferior al valor de mercado de la misma.

Hace presente que, el objetivo de su representada es adquirir los activos subyacentes, pero el dueño de éstos ha constituido la entidad legal referida debido a que la transferencia directa de concesiones a terceros no relacionados requiere cumplir con una serie de procedimientos ante la autoridad administrativa que dilatan la operación, las que resultan de menor complejidad si se hace de la forma ofrecida por el vendedor. Por lo anterior, en virtud de acelerar la transacción, no vende en forma directa dichos activos, sino a través de la enajenación de la entidad legal descrita.

Señala finalmente que, dado que la biomasa y activos fijos son comprados directamente por su representada, y con el fin de no expandir y complejizar la malla tributaria de la compañía, evitando y/o terminando cualquier contingencia tributaria que pudiera tener la sociedad que se adquiere, se proyecta efectuar la liquidación y término de giro de la sociedad que se adquiriría.

Por lo anterior, se desea confirmar el tratamiento tributario que debe darse a la diferencia entre el precio pagado por las acciones correspondiente al valor de mercado de los activos y el valor tributario de los activos que se adjudicarán, de conformidad con la normativa vigente, por lo que, conforme con el análisis que efectúa, solicita confirmar los siguientes criterios:

- La liquidación de una sociedad, donde se cumpla con las solemnidades legales pertinentes, permite al socio o accionista, contribuyente del Impuesto de Primera Categoría en renta efectiva según contabilidad completa, reconocer la pérdida que se produzca como consecuencia de la extinción de la sociedad en que mantenía su inversión, debiendo considerarse para el cálculo de dicha pérdida, la inversión efectivamente realizada que se mantenía en los citados derechos sociales o acciones a la fecha de la disolución y liquidación.
- Respecto de los valores tributarios de los bienes que sean adjudicados a socios o accionistas de una sociedad, con ocasión de la liquidación de la misma, éste corresponderá, conforme al artículo 38 bis de la LIR, al valor para efectos tributarios considerado por tales sociedades al momento de determinar su capital propio tributario para efectos del término de giro. Lo anterior resulta aplicable aun cuando el valor asignado en la adjudicación respectiva, resulte ser una cantidad distinta a la señalada precedentemente.
- En relación al momento en que el socio o accionista, debe reconocer la pérdida de la inversión, configurada por la diferencia entre el valor original de la inversión y la suma del valor tributario de los bienes adjudicados en la liquidación, este en el plano tributario se entenderá definido por la fecha

del respectivo Certificado de Término de Giro emitido por el Servicio respecto de la sociedad liquidada.

- Aclarar que, respecto de la pérdida tributaria originada en la liquidación de una sociedad, aplican los requisitos generales sobre aceptación de gastos en la medida de que sean aplicables conforme a la naturaleza del gasto, correspondiendo, por lo tanto, para el caso particular señalado en los antecedentes, aplicar el requisito de deducibilidad consistente en que el gasto o pérdida en este caso se acredite o justifique en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos. Lo que debiese entenderse cumplido con la acreditación de la diferencia entre el valor tributario de la inversión en la sociedad liquidada y el valor tributario de los bienes adjudicados.
- Por último, se requiere confirmar que, cumpliéndose los requisitos y supuestos señalados en los 4 puntos anteriores, respecto de la operación particular planteada en los antecedentes, será posible reconocer la pérdida que se produzca como consecuencia de la extinción de la sociedad en que se mantenía la inversión.

II.- ANÁLISIS.

El Servicio a través de su jurisprudencia,¹ a partir de un análisis del artículo 31 de la LIR, interpretó que la disolución y liquidación de una sociedad de responsabilidad limitada que cumpla las solemnidades exigidas por la ley, incluido el aviso del término de giro de la compañía, *“permite al socio contribuyente del Impuesto de Primera Categoría que determina renta efectiva según contabilidad completa, reconocer la pérdida que se produzca como consecuencia de la extinción de los derechos sociales, debiendo considerarse para el cálculo de dicha pérdida, la inversión efectivamente realizada que se mantenía en los citados derechos sociales a la fecha de la disolución y liquidación.”*.

En el análisis de la misma situación, pero esta vez referida al caso de la liquidación de una SpA, en que el dueño del 100% de las acciones de dicha sociedad es una sociedad de personas que determina su renta en base a contabilidad completa, el Servicio a través de su jurisprudencia² expresó que, el caso planteado en el Oficio N° 1.686, al ser similar al caso planteado en la consulta resuelta por medio del Oficio N° 2.387, permite aplicar a éste sus conclusiones, específicamente, la aceptación como un gasto necesario para producir la renta, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 3 del artículo 31 de la LIR, de la diferencia entre el valor tributario de la inversión registrada en la sociedad de personas y la suma del valor tributario de los bienes adjudicados con motivo de la liquidación y término de giro de la respectiva SpA en la que participe.

Agrega este último Oficio que, para la procedencia de la deducción como gasto necesario de dicha diferencia, deberá observarse el cumplimiento de los demás requisitos generales sobre aceptación de gastos, contenidos en el artículo 31 de la LIR, específicamente su numeral 3°, en la medida de que sean aplicables conforme a la naturaleza del gasto, todo lo cual ya ha sido explicado por este Servicio mediante su jurisprudencia administrativa.

Finalmente en el referido oficio se confirma el criterio consultado, concluyendo por tanto, que el accionista contribuyente del Impuesto de Primera Categoría, puede reconocer como un gasto necesario para producir la renta en el ejercicio de la liquidación de la SpA en la que participe, la diferencia entre el valor tributario de las acciones que registraba, y la suma del valor tributario de los bienes que se le adjudiquen, siempre que se cumpla además con los requisitos generales sobre aceptación de gastos, en los términos dispuestos en el artículo 31 de la LIR en la medida que sean aplicables conforme a la naturaleza del gasto.

III.- CONCLUSIÓN.

En consecuencia, respecto de sus consultas cabe expresar lo siguiente:

- En la liquidación de una sociedad, donde se cumpla con las solemnidades legales pertinentes, un contribuyente del Impuesto de Primera Categoría que declara sus rentas en base a la renta efectiva determinada según contabilidad completa, dueño del 100% de las acciones de una SpA, puede en principio reconocer como un gasto tributario conforme a lo dispuesto en el artículo 31 N° 3 de la LIR, la pérdida que se produzca como consecuencia de la liquidación de la SpA, la cual corresponderá a la diferencia entre el valor tributario de las acciones de la SPA, esto es, la inversión efectivamente realizada en la adquisición de las acciones de la SpA y el valor tributario de los bienes que se adjudique, siempre que se cumpla con los demás requisitos generales sobre aceptación de gastos, de acuerdo a la naturaleza

¹ Oficio N° 1.686 de 25.06.2015.

² Oficio N° 2.387 de 19.11.2018.

del gasto, en los términos dispuestos en el artículo 31 de la LIR, y en la jurisprudencia administrativa de este Servicio, esto es, pagado o adeudado en el ejercicio, y que se encuentre acreditado debidamente.

- La instancia fiscalizadora podrá corroborar que las razones que motivan la estructura de venta indicada en los antecedentes, corresponden a las razones comerciales expuestas por el contribuyente.
- Para los fines de lo señalado en el punto anterior, el valor tributario de los bienes adjudicados corresponderá al que se determine conforme a lo dispuesto por el N° 6 del artículo 38 bis de la LIR, al momento que la SpA determine su capital propio tributario para efectos del término de giro.
- El momento en que el accionista de la SpA puede reconocer en el plano tributario la pérdida señalada se entenderá definido por la fecha del respectivo Certificado de Término de Giro emitido por el Servicio respecto de la SpA liquidada.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1681 del 20-06-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos