

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31, ART. 38 BIS, N°6, ART. 17, N°8, LETRA F). (Ord. N° 2387, de 19-11-2018)

EFFECTOS TRIBUTARIOS PARA EL ACCIONISTA DE UNA SOCIEDAD QUE TERMINA SU GIRO Y SE DISUELVE.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta acerca de la situación tributaria del accionista de una sociedad por acciones que termina su giro.

I.- ANTECEDENTES:

Expone la situación de una sociedad de responsabilidad limitada (en adelante SP) que posee el 100% de las acciones de una sociedad por acciones (en adelante SpA), respecto de la cual efectuó una inversión para su adquisición valorizada para efectos tributarios en MM\$27.000 aproximadamente. Aclara que todas las empresas involucradas en el proceso, se encuentran sujetas al régimen de imputación parcial de créditos establecido en la letra B), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

La inversión indicada, correspondería al valor de mercado de la SpA, representado por el valor de los activos que posee, los que corresponden a un terreno y a la inversión en una sociedad anónima (en adelante SA), bienes que para efectos tributarios se encuentran valorizados en MM\$ 3.200 aproximadamente, reflejando dicha entidad un capital propio tributario equivalente a la suma de esos activos.

Evalúa el término de giro de la SpA, y el traspaso de sus activos a la SP, y en ese contexto, requiere confirmar el tratamiento tributario que debe darse a la diferencia de valor tributario que se produce para la SP, con motivo de la liquidación de la SpA, puesto que a la fecha mantiene un activo tributario valorizado en MM\$27.000, y este será reemplazado por los activos adjudicados desde la SpA, por un valor total de MM\$3.200.

A su juicio, la diferencia de valor tributario ascendente a MM\$ 23.800, representa una pérdida tributaria que es susceptible de ser deducida como gasto necesario para producir la renta por la SP en el ejercicio en que produzca la liquidación de la SpA, todo ello, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 38 bis N° 6 y 17 N° 8, letra f), de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Respecto del N° 6 del artículo 38 bis de la LIR, sostiene que el valor de costo para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas, en la disolución o liquidación de las mismas a la fecha de término de giro, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la LIR a tal fecha, cuestión que la empresa certificará, en la forma y plazo que el Servicio de Impuestos Internos estableció mediante la Resolución Exenta N° 74 de 2016, al adjudicatario respectivo.

Por su parte, aduce que la letra f), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, complementa la norma establecida en el N° 6, del artículo 38 bis de la misma Ley, en el sentido de que el

accionista adjudicatario no se afecta con impuesto sobre los bienes adjudicados, en tanto la suma del valor tributario de estos, no supere el valor de capital aportado o de costo tributario de la inversión más las utilidades o cantidades que le correspondan al término de giro.

En la situación analizada, sostiene que no se produciría ingreso alguno, sino que, por el contrario, una pérdida tributaria, pues la suma del valor tributario de los bienes adjudicados asciende a MM\$3.200 y el valor de costo tributario que se mantenía en la SpA, a MM\$27.000.

A su entender, la SP debe reemplazar, para efectos tributarios, el activo que mantiene contabilizado correspondiente a las acciones en la SpA en un valor total de MM\$27.000, por el valor tributario de los bienes que recibe con motivo de la disolución de la SpA en la suma de MM\$3.200. La diferencia entre ambos valores, corresponde a una pérdida tributaria que debe ser reconocida como tal, en el mismo ejercicio en que se efectúa la liquidación de la SpA, y que surge producto de la diferencia entre la valorización tributaria del activo que originalmente tenía la SP y que luego es reemplazado por otro u otros activos, de menor valor que el primero.

Conforme a los antecedentes de hecho y de derecho descritos, solicita ratificar que la diferencia de valor de MM\$23.800, que se produce entre el valor tributario de la inversión registrada en la SP, ascendente en este caso a MM\$27.000, y la suma del valor tributario de los bienes adjudicados con motivo de la liquidación y término de giro de la SpA por MM\$3.200, es una pérdida tributaria, deducible como gasto necesario para producir la renta, que debe ser reconocida por la SP en el mismo ejercicio en que se produce la liquidación de la SpA.

II.- ANÁLISIS:

El N° 6 del artículo 38 bis de la LIR, dispone que “el valor de costo para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas de que trata este artículo, en la disolución o liquidación de las mismas a la fecha de término de giro, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la presente ley, a tal fecha, cuestión que la empresa certificará, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución, al adjudicatario respectivo. En dicha adjudicación no corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, o en el inciso cuarto, del número 8, del artículo 17 de esta ley.”

Por su parte, y de acuerdo con la letra f) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, no constituye renta, *“la adjudicación de bienes que se efectúe en favor del propietario, comunero, socio o accionista con ocasión de la liquidación o disolución de una empresa o sociedad, en tanto, la suma de los valores tributarios del total de los bienes que se le adjudiquen, no exceda del capital que haya aportado a la empresa, determinado en conformidad al número 7° de este artículo, más las rentas o cantidades que le correspondan en la misma, al término de giro. El valor de costo para fines tributarios de los bienes que se le adjudiquen, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la presente ley al término de giro de acuerdo a lo establecido en el artículo 38 bis.”*

De las normas legales citadas y que sustentan su posición, no es posible colegir la posibilidad de reconocer como un gasto necesario para producir la renta, la eventual diferencia negativa producida entre el valor de las acciones que deja de detentar el accionista, y los bienes que recibe de la sociedad liquidada. En efecto, el N° 6 del artículo 38 bis regula la valoración tributaria de los bienes que se encuentran en empresas que terminan su giro cuando son adjudicados a sus propietarios, mientras que la letra f) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, establece la no tributación de tales bienes adjudicados en la liquidación o disolución de dichas empresas, así como la determinación de su costo tributario.

Sin embargo, es posible señalar que mediante el Oficio N° 1.686 de 2015 de este Servicio, y partir de un análisis del artículo 31 de la LIR, se 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.”*.

El caso planteado en el Oficio citado, al ser similar al que plantea en su consulta, permite aplicar a este 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 sociedad por acciones en la que participe.[\[1\]](#)

Con todo, 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.

III.- CONCLUSIÓN:

Respecto del caso expuesto, se confirma el criterio consultado y, por tanto, 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 sociedad por acciones 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 cumplan además con los requisitos generales sobre aceptación de gastos, en los términos dispuestos en el artículo 31 de la LIR, y en la jurisprudencia administrativa de este Servicio, en la medida de que sean aplicables conforme a la naturaleza del gasto.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2387, de 19.11.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] A su turno, se deberá tener presente que el valor tributario de los bienes adjudicados se determina conforme lo establecen los citados artículos 38 bis N° 6 y 17 N° 8 letra f), ambos de la LIR.