



“RÉGIMEN DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS”

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN
PARTE I**

**ARQUEOLOGÍA HISTÓRICA DEL TRATAMIENTO DE LAS PÉRDIDAS
TRIBUTARIAS EN CHILE Y SU IMPRESCRIPTIBILIDAD**

ALUMNA: PATRICIA CAMPOS VERGARA

PROFESOR GUÍA: VÍCTOR VILLALÓN MÉNDEZ

Santiago, marzo 2022

DEDICATORIA

A mi Antonia, que me acompañó en este proceso, ayer, hoy y siempre.

TABLA DE CONTENIDO

ABREVIATURAS	5
RESUMEN EJECUTIVO.....	6
1. INTRODUCCIÓN	7
1.1. PLANTEAMIENTO	9
1.2. OBJETIVO GENERAL.....	10
1.3. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	10
1.4. HIPÓTESIS.....	11
1.5. METODOLOGÍA	11
2. ESTADO DEL ARTE	12
3. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO	14
4. DESARROLLO Y RESULTADOS	17
4.1. CAPÍTULO I: PÉRDIDA TRIBUTARIA – CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS RELEVANTES	17
4.1.1. Concepto de Pérdida Tributaria.....	17
4.1.2. Características más relevantes del concepto de pérdida tributaria.....	20
4.1.2.1. Utilización ilimitada de pérdidas tributarias	20
4.1.2.2. Posibilidad de traspaso de las pérdidas tributarias	21
4.1.2.3. Acreditación de pérdidas tributarias.....	22
4.2. CAPÍTULO II: HISTORIA LEGISLATIVA EN RELACIÓN A LA NORMA SOBRE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS	24
4.2.1. Decreto Ley N° 3.966 de 1924	24
4.2.2. Decreto Ley N° 1.269 del año 1925 – que refunde el DL 3.966.....	26
4.2.3. Decreto Ley N° 755 del año 1925	26
4.2.4. Normas que refunden el DL N° 755 de 1925.....	27
4.2.5. Decreto Supremo N° 2.106 de 1954	28
4.2.6. Ley N° 11.575 de 1954	28
4.2.7. Ley N° 15.564 de 1964	29
4.2.8. Decreto Ley N° 824 de 1974	30
4.2.9. Decreto Ley N° 1.874 de 1977	32
4.2.10. Ley N° 18.293 de 1984	32

4.2.11. Ley N° 18.775 de 1989	36
4.2.12. Ley N° 18.985 de 1990	37
4.2.13. Ley N° 19.738 de 2001	39
4.2.14. Ley N° 20.780 de 2014	46
4.2.15. Ley N° 20.899 de 2016	50
4.2.16. Ley N° 21.210 de 2020	52
4.2.17. Leyes N° 21.225 de 2020, 21.256 de 2020 y 21.306 de 2020	61
4.3. <u>CAPÍTULO III: JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS EN MATERIA DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS</u>	62
4.4. <u>CAPÍTULO IV: JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA RELATIVA A LA INTERPRETACIÓN DE IMPRESCRIPTIBILIDAD DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS</u>	65
4.5. <u>CAPÍTULO V: PROPUESTA DE NUEVA NORMA SOBRE DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS</u>	68
TABLA RESUMEN – LÍMITES TEMPORALES DE NORMA SOBRE PT	71
TABLA RESUMEN – REFORMAS INTRODUCIDAS DE ACUERDO A LAS CONDUCTAS DE LOS CONTRIBUYENTES	72
5. CONCLUSIONES	74
<u>REFERENCIAS, ANEXOS Y BIBLIOGRAFÍA</u>	77
1. Leyes	77
2. Historias de la Ley	80
3. Artículos Académicos, Revistas, Libros, Noticias	81
4. Jurisprudencia Administrativa del Servicio de Impuestos Internos	82
5. Jurisprudencia Judicial de los Tribunales de Justicia	83

ABREVIATURAS

DL	Decreto Ley
FUT	Fondos de Utilidades Tributables
IA	Impuesto Adicional
IDPC	Impuesto de Primera Categoría
IGC	Impuesto Global Complementario
IPC	Índice de Precios al Consumidor
LIR	Ley sobre Impuesto a la Renta
PPUA	Pago Provisional por Utilidades Absorbidas
PT	Pérdida Tributaria
SII	Servicio de Impuestos Internos
RAI	Rentas Afectas a Impuesto

RESUMEN EJECUTIVO

El tratamiento normativo aplicable a las pérdidas tributarias ha generado diversas consecuencias a lo largo del tiempo, a modo de ejemplo, incentivos y desincentivos para efectos de decisiones económicas y de negocios por parte de los contribuyentes, en especial a nivel de operaciones nacionales o multinacionales intragrupo. Con motivo de lo anterior, el presente análisis expone brevemente el concepto de “pérdida tributaria” y sus características más relevantes, para luego dar paso a una revisión histórico-legislativa de la evolución del artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”), a través del examen de las leyes que modificaron el sistema de imputación de pérdidas, incluyendo una exposición y análisis de discusiones relevantes en el contexto del proceso legislativo, basado en las Historias de las Leyes que modificaron la disposición legal. Además, se incluyen pronunciamientos relevantes de la autoridad impositiva, así como jurisprudencia judicial relevante de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, Cortes de Apelaciones y Corte Suprema en materia de pérdidas tributarias.

The tax treatment applicable to tax losses has generated several consequences over time, for example, incentives and disincentives for economic and business decisions by taxpayers, especially at national or multinational intra-group operations level. On the foregoing, this analysis presents a briefly exposition of “tax loss” concept and its most relevant characteristics, to then give way to a historical-legislative review of the evolution of the article 31 N° 3 of the Income Tax Law (“LIR”), through the examination of the laws that modified the loss allocation system, including an exposition and analysis of relevant discussions in the context of the legislative process, reflected in the Histories of the Laws that modified the legal provision. In addition, relevant pronouncements of the tax authority are included, as well as relevant judicial jurisprudence of the Tax and Customs Courts, Courts of Appeals and the Supreme Court on tax loss carryforwards. Furthermore, includes relevant pronouncements of the tax authority, as well as relevant judicial jurisprudence of Tax Courts, Courts of Appeals and Supreme Court regarding tax losses.

1. INTRODUCCIÓN

Un tema relevante a nivel empresarial son los resultados que pueden obtener las empresas sujetas al impuesto de primera categoría al final de cada ejercicio comercial. En particular, dichos resultados adquieren trascendencia para el sistema impositivo cuando son negativos, y, además, cuando éstos se generan a lo largo de distintos años comerciales, pudiendo acumularse durante extensos períodos de tiempo.

Actualmente, el Decreto Ley N° 824 sobre Ley sobre Impuesto a la Renta actualmente vigente (“DL 824”)¹ contempla la posibilidad de que los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría, entre ellos las empresas, puedan deducir de la determinación de su base imponible aquellas pérdidas generadas por el desarrollo de sus negocios y actividades durante el año comercial a que se refiere el impuesto,² siempre y cuando dichas pérdidas cumplan con los requisitos generales y específicos exigidos por el DL 824.³

Adicionalmente, la misma norma permite deducir las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre y cuando los contribuyentes cumplan con los requisitos generales exigidos para la deducción de gastos desde la base imponible del IDPC. En dicho caso, las pérdidas se imputan a las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos (incrementados) afectos a IGC o a IA desde otras empresas o sociedades.

En el caso que dichas rentas no sean suficientes para absorber las pérdidas, la norma permite que la diferencia se impute en el ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente, sin establecer un límite de tiempo para dicha imputación.

Las pérdidas se determinan aplicando al resultado del balance las normas relativas a

¹ Decreto Ley N° 824 de 1974, y sus modificaciones. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368>

² Artículo 31 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Ob. cit.

³ Los requisitos legales generales que se exigen para que un gasto sea considerado como necesario para producir la renta se encuentran contemplados en el artículo 31 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Los requisitos legales específicos que se exigen para la deducción de las pérdidas como un gasto necesario para producir la renta se encuentran contemplados en el artículo 31 número 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

determinación de la renta líquida imponible del IDPC contempladas en el DL N° 824, y su monto se debe reajustar por IPC cuando dicha pérdida deba imputarse a los años siguientes a aquel en que se genera.

Sin perjuicio de lo anterior, aquellas sociedades en que se generó pérdida y que en el mismo ejercicio sufrieron un cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, no pueden deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio, siempre y cuando que, con motivo del cambio de propiedad o en los 12 meses anteriores o posteriores a dicho cambio de propiedad la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que:⁴

1. Mantenga su giro principal;
2. Al momento del cambio en la propiedad no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones; o,
3. Pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades.

La Ley entiende por cambio de propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones.

Por último, lo anterior no es aplicable cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas en los términos que establece el nuevo artículo 8 N° 17 del Código Tributario.⁵

Cabe mencionar que, a nivel normativo, el tratamiento de las pérdidas ha sido modificado en diversas oportunidades a lo largo del tiempo, lo cual ha generado cambios en el

⁴ Artículo 31 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Ob. cit.

⁵ Artículo 31 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Ob. cit.

tratamiento tributario aplicable. Ello ha tenido como consecuencia que, precisamente por tratarse de marcos normativos distintos, se han generado diversas dificultades para los contribuyentes y otros actos involucrados en la aplicación de dichas normas.

En cuanto a la autoridad administrativa, el Servicio de Impuestos Internos (“SII”), a través de su competencia sobre materias de tributación fiscal interna⁶ y de la facultad de interpretación otorgada por la Ley a su Director Nacional,⁷ ha sostenido que las pérdidas tributarias poseen la característica de ser imprescriptibles, esto implica, por una parte, que la autoridad administrativa, en este caso el SII, tiene la facultad de fiscalizar su correcta determinación y de verificar el cumplimiento de los requisitos legales exigidos por el DL 824 para su deducción como gasto de la base imponible de los contribuyentes, y, a su vez, se ha permitido que los contribuyentes utilicen ilimitadamente las pérdidas generadas, esto último si bien se ha permitido en el pasado, se han efectuado diversas reformas a la normativa tributaria para limitar su utilización.

1.1. PLANTEAMIENTO

El tratamiento normativo y la característica de imprescriptibilidad de las pérdidas tributarias ha generado diversas consecuencias a lo largo del tiempo, a modo de ejemplo, incentivos y desincentivos a nivel de decisiones económicas y de negocios por parte de los contribuyentes, en especial a nivel de operaciones nacionales o multinacionales intragrupo.

Muchas veces sucede que las pérdidas tributarias consisten en montos considerables, y, además, en ciertos casos su origen se remonta a varios años atrás, todo lo cual dificulta su correcta determinación y fiscalización, además de afectar la determinación del capital propio tributario y el registro RAI y, por ende, afectando finalmente la situación tributaria de los retiros y dividendos de los propietarios de las empresas.

Con motivo de lo anterior, se hace necesaria una revisión histórica de la evolución del

⁶ Artículo 1 del DL N° 830 de fecha 1974 sobre Código Tributario. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

⁷ Artículo 6 Letra A números 1 y 2 del DL N° 830 de 1974 sobre Código Tributario. Ob cit.

concepto legal de pérdida tributaria, de la norma que permite su deducción de la base imponible del impuesto de primera categoría como un gasto necesario para producir la renta y de los motivos que han llevado a la autoridad administrativa a interpretarlas como imprescriptibles.

Dada la amplitud del concepto de pérdida tributaria, el presente análisis considerará sólo aquellas modificaciones y tratamientos normativos de mayor trascendencia, mediante la revisión desde la publicación de la primera Ley sobre Impuesto a la Renta en el año 1924 a la actualidad. Asimismo, se analizará jurisprudencia administrativa del SII asociada a la problemática planteada, en especial, en lo relativo a la interpretación de imprescriptibilidad de las pérdidas tributarias y su evolución histórica.

1.2. OBJETIVO GENERAL

La identificación de la evolución del concepto y tratamiento tributario que se ha aplicado a través de diversas normas, leyes, jurisprudencia administrativa y judicial a las pérdidas tributarias en Chile y su imprescriptibilidad, a objeto de evidenciar el efecto que ello ha tenido en la toma de decisiones de los contribuyentes.

1.3. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Describir brevemente la normativa sobre pérdidas tributarias desde su incorporación a la normativa tributaria, sus cambios más relevantes y su evolución a lo largo del tiempo, con el objeto de profundizar el conocimiento que se posee sobre la historia y evolución de las pérdidas tributarias.

Identificar aquellas leyes que introdujeron cambios al artículo 31 N° 3 del DL 824 a partir de las cuales se introdujeron limitaciones al concepto y deducibilidad de las pérdidas como un gasto necesario para producir la renta, dicha identificación se realizará en paralelo al análisis de la jurisprudencia administrativa de la autoridad impositiva, a objeto de verificar una tendencia a limitar la aplicación de la normativa en análisis.

Analizar la Historia de la Ley de aquellas reformas que introdujeron modificaciones a la normativa sobre pérdidas tributarias a objeto de identificar las razones y argumentos esgrimidos por el legislador que motivaron dichos cambios, identificando aquellos casos en que la decisión del legislador de modificar el tratamiento normativo aplicable a las pérdidas tributarias fue principalmente debido a la conducta de los contribuyentes.

1.4. HIPÓTESIS

Conforme a lo anterior, las hipótesis a validar con esta tesis son:

- 1) ¿Ha existido una evolución sostenida del concepto y tratamiento de las pérdidas tributarias a nivel normativo y administrativo a lo largo del tiempo en nuestra legislación?, o, en cambio, ¿ha existido un tratamiento tributario que se ha sostenido invariablemente en el tiempo?; y,
- 2) ¿Las modificaciones introducidas por diversas reformas y leyes tributarias al tratamiento de las pérdidas tributarias establecido en el artículo 31 N° 3 del DL 824 han tenido como motivación la conducta de los contribuyentes en la conducción de sus negocios?

1.5. METODOLOGÍA

Respecto al análisis de la normativa sobre pérdidas tributarias, en relación con las motivaciones y objetivos que originaron su incorporación y/o modificación, se utilizará una metodología principalmente deductiva en el análisis del tratamiento normativo, de la historia de las leyes y de la jurisprudencia administrativa que se analizarán, con el objeto de identificar si las modificaciones y limitaciones a dicha normativa fueron propiciadas por las conductas de los contribuyentes.

Adicionalmente, el desarrollo del presente análisis utilizará principalmente una metodología histórica, tanto a nivel de la normativa aplicable como de las instrucciones e interpretaciones de la autoridad administrativa, fundándose en el análisis histórico de la normativa del

tratamiento de las pérdidas tributarias contemplada en la Ley sobre Impuesto a la Renta desde 1924 a la actualidad, a fin de exponer la normativa aplicable al concepto de pérdidas desde su origen, así como las principales modificaciones a las que se ha visto sometido dicho concepto y a la exposición en orden cronológico de aquellos pronunciamientos relevantes de la autoridad impositiva sobre la materia.

Adicionalmente, se aplicará una metodología dogmática, en consideración a la descripción que se realizará de la evolución de la normativa sobre pérdidas tributarias desde su origen hasta la actualidad, atendida la referencia histórico-legislativa de la Ley, el cual es uno de los antecedentes interpretativos más relevantes para cumplir el objetivo del presente análisis.

Finalmente, esta tesis tiene por objeto proporcionar información de utilidad sobre la evolución del tratamiento tributario de las pérdidas tributarias, y de las razones que han motivado los cambios normativos y de criterio a nivel administrativo, así como profundizar el conocimiento actual y expandir el entendimiento de la evolución de dicha institución.

2. ESTADO DEL ARTE

El tratamiento de las pérdidas tributarias en Chile ha sido un tema poco tratado en la doctrina. Sin perjuicio de lo anterior, hay autores que se han aventurado a escribir en lo relativo al tratamiento de las pérdidas tributarias, como por ejemplo Antonio Faúndez Ugalde, quien se ha pronunciado en lo relativo a las pérdidas tributarias y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial.⁸

Adicionalmente, Carlos Ara González ha tratado las pérdidas tributarias a propósito de sus efectos en lo relativo al pago provisional por utilidades absorbidas,⁹ la cual es una arista que escapa al propósito del presente análisis.

⁸ Faúndez Ugalde, Antonio. Pérdida tributaria y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial. *Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile*. Disponible en: https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/138169/Antonio_Faundez.pdf?sequence=1

⁹ Ara González, Carlos. Efectos de la eliminación del PPUA sobre rentas acumuladas. *Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales*, 2017.

Sin perjuicio de lo anterior, el SII, en el ejercicio de su facultad interpretativa, ha emitido diversos pronunciamientos e instrucciones sobre la materia. En uno de sus pronunciamientos más recientes¹⁰ efectuó una distinción entre: (i) las normas que se encuentran actualmente vigentes, respecto de las cuales ha interpretado que le son aplicables las instrucciones contenidas en sus Circulares N° 49 de 2016, N° 53 de 2020 y N° 19 de 2021; y, (ii) aquellas normas que entrarán en vigencia de forma diferida a partir de 2024 en adelante, de acuerdo con la Circular N° 19 de 2021.

Además, el concepto de pérdida y sus efectos han sido identificados por el SII en su Programa de Cumplimiento Tributario correspondiente al año 2021 dentro del fortalecimiento de capacidades del SII en la detección de pérdidas ficticias.

De acuerdo a la LIR, las pérdidas se determinan aplicando al resultado del balance las normas relativas a determinación de la renta líquida imponible del IDPC contempladas en el DL N° 824, y su monto se debe reajustar por IPC cuando dicha pérdida deba imputarse a los años siguientes a aquel en que se genera.

El término de pérdida ficticia no es un término definido por la ley ni por la autoridad impositiva, sin embargo, ha sido utilizado en razón de determinados casos sobre delitos tributarios,¹¹ por lo que es posible describirlas como aquellas pérdidas que se producen cuando no se determinan de acuerdo al procedimiento anteriormente señalado, o, cuando se crean artificialmente gastos para aumentar el resultado negativo de una empresa, el cual genera como resultado del ejercicio una pérdida contable, pero que en definitiva no tiene un respaldo financiero, así como tampoco tiene un sustento legal ni material.

Finalmente, a nivel normativo, el artículo 31 N° 3 del DL 824 ha sido modificado en diversas ocasiones, siendo la última de éstas introducida mediante diversas modificaciones al artículo

¹⁰ Circular SII N° 19 de fecha 01 de abril de 2021. Disponible en: https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu19.pdf

¹¹ Economía y Negocios, El Mercurio (03 de marzo de 2015). *SII se querrela por pérdidas ficticias y boletas falsas de más de \$ 3.670 millones en Penta.* <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=136868>

31 N° 3 del DL 824, y, el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210 sobre Modernización de la Legislación Tributaria, estableciendo éste últimas limitaciones a la deducción de los pagos provisionales por utilidades absorbidas durante los ejercicios comerciales 2020 a 2023 y, estableciendo una vigencia diferida de la modificación de dicha norma, la cual entrará en vigencia a partir de 2024 en adelante.

3. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO

El presente análisis busca profundizar el conocimiento actual del sistema de pérdidas tributarias desde su origen y del estudio de su aplicación práctica, de sus modificaciones y repercusiones a nivel de la conducta de los contribuyentes en torno al tema en análisis.

El tratamiento de las pérdidas tributarias y su deducción como gasto ha sido poco tratado en la doctrina nacional y aquellos autores que se refieren a dicho concepto normalmente sólo es utilizado como parte de los ajustes para la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría de los contribuyentes.

Forman parte del marco teórico de la presente tesis los conceptos de pérdida y sus acepciones doctrinarias y contables, la regulación normativa del tratamiento de las pérdidas tributarias desde 1924 a la actualidad, la incorporación del concepto de pérdida tributaria como lo conocemos hoy a través del Decreto Ley N° 824 de 1974, y el estudio de las modificaciones introducidas al artículo 31 N° 3 del DL 824 por medio de las Leyes N° 19.738, N° 20.780 y N° 21.210, así como la historia de las Leyes anteriormente señaladas y, por último, las modificaciones actuales más relevantes que han sido introducidas a la norma mediante las Leyes N° 19.738, N° 20.780 y N° 21.210.

Asimismo, se utilizará jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos consistente en Circulares, Oficios y Resoluciones, al igual que jurisprudencia judicial relevante de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, Cortes de Apelaciones y Corte Suprema de Justicia.

Se utilizarán asimismo los conceptos y tratamientos de las pérdidas consistentes en “carry

back” (aquellas que se imputan hacia el pasado), “carry forward” (aquellas que se imputan hacia el futuro), “pérdida de arrastre”, y las modificaciones actuales más relevantes que han sido introducidas a la norma mediante las Leyes N° 19.738, N° 20.780 y N° 21.210.

Se contemplan dentro del marco normativo aplicable al presente análisis fuentes normativas, legislativas, administrativas, doctrinarias y judiciales, entre las cuales se consideran:

- Decreto Ley N° 3966 de 1924. y sus modificaciones;
- Decreto Ley N° 824 de 1974, y sus modificaciones;
- Ley N° 15.564, y sus modificaciones;
- Ley N° 18.293, y sus modificaciones;
- Ley N° 19.738, y sus modificaciones;
- Ley N° 20.780, y sus modificaciones; y,
- Ley N° 21.210, y sus modificaciones.
- Oficios, circulares y resoluciones del SII, entre éstos, Circulares N° 49 de 2016, N° 53 de 2020, y, N° 19 de 2021;
- Programa de Cumplimiento Tributario correspondiente al año 2021 del SII;
- Sentencias judiciales de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, sentencias de las Ilustrísimas Cortes de Apelaciones y sentencia de la Excelentísima Corte Suprema;
- Artículos de doctrina y revistas sobre derecho tributario, económico, entre ellas la Revista de Derecho Económico de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile y el Manual Ejecutivo Tributario de EDIG;
- Faúndez Ugalde, Antonio. “Pérdida tributaria y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial”. Revista Estudios Tributarios N° 9, Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile, 2014. Disponible en: https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/138169/Antonio_Faundez.pdf?sequence=1;
- Ara González, Carlos. “Efectos de la eliminación del PPUA sobre rentas acumuladas”. Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales, 2017. Disponible en: <https://anuarioderechotributario.udp.cl/cms/wp-content/uploads/2021/06/Anuario-2017.-Art-1-Efectos-de-la-eliminacion-del-PPUS->

[sobre-rentas-acumuladas_Carlos-Ara-G...- pag-17-31.pdf](#);

- González Solar, Martín, “Es legítima la absorción de utilidades por empresas en pérdida”, Escuela de Derecho Universidad Jesuita Alberto Hurtado 2006. Disponible en:
<https://repositorio.uahurtado.cl/bitstream/handle/11242/5601/DERGonzalezS.pdf?sequence=1&isAllowed=y>; y,
- Biblioteca del Congreso Nacional, incluyendo Leyes e Historias de la Ley.

4. DESARROLLO Y RESULTADOS

4.1. CAPÍTULO I: PÉRDIDA TRIBUTARIA – CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS RELEVANTES

4.1.1. Concepto de Pérdida Tributaria

La Ley no ha contemplado un concepto legal de “pérdida”. Por lo tanto, es posible concluir que no existe una definición ni un concepto único de lo que debe entenderse por pérdida tributaria.

No obstante, el SII ha señalado que de acuerdo a lo señalado en el artículo 31 N° 3 de la LIR, se debe distinguir entre:¹²

- i) *“Pérdidas materiales: Corresponde a aquellas pérdidas sufridas por el negocio o empresa, comprendiendo dentro de éstas a las que provienen de delitos contra la propiedad, de acuerdo a lo establecido en el inciso 1°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR. Tales pérdidas podrán ser deducidas como gasto, en cuanto se relacionen con el giro del negocio y cumplan los demás requisitos generales que correspondan conforme al inciso 1°, del artículo 31 de la LIR. En cuanto a su tratamiento tributario, cabe señalar que la Ley no modificó esta norma, y por tanto, resultan aplicables las instrucciones emitidas con anterioridad por este Servicio sobre la materia.*

- ii) *Pérdida tributaria del ejercicio (PT): Corresponde al resultado negativo que se obtiene en la aplicación del mecanismo de determinación de la RLI establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, incluyendo la deducción como gasto de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores indicadas en el numeral iii) siguiente cuando así corresponda, conforme a lo dispuesto en el inciso 6°, del N° 3, del artículo 31 de la misma ley. La PT se imputa en la forma dispuesta en los incisos*

¹² Circular SII N° 49 de fecha 14 de julio de 2016. Disponible en: https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2016/circu49.pdf

3° al 5°, del N° 3, del referido artículo 31.

- iii) Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores: *Corresponde a la PT determinada durante el año comercial inmediatamente anterior, que no absorbió utilidades de acuerdo a lo indicado en el numeral ii) anterior y que de acuerdo a los incisos 2° y siguientes del N° 3, del artículo 31 de la LIR, puede deducirse como un gasto en la determinación de la RLI del ejercicio respectivo, siempre que concurren los requisitos del inciso 1°, de ese número.”*

Por otro lado, diversos autores se han aventurado a entregar una definición de este concepto, por ejemplo, se ha señalado que la pérdida tributaria constituye el “...*resultado negativo que se verifica en una empresa, la cual se determina de acuerdo con el mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, excluyendo los gastos rechazados afectos al artículo 21, cuando correspondan.*” Adicionalmente, reconoce a las pérdidas tributarias como “*un gasto susceptible de disminuir la renta líquida imponible determinada en la forma establecida en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sujeta siempre a la acreditación fehaciente de ellas en los términos establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la misma ley.*”¹³

Por otro lado, se ha señalado que la renta líquida de los contribuyentes afectos al IDPC, que determinan su renta efectiva “*puede resultar positiva o negativa. En el caso de ser positiva, deberán aplicar sobre dicha base la tasa del referido impuesto para determinar la obligación tributaria que los afecta. Sin embargo, si el resultado es negativo nos encontramos frente a una pérdida tributaria, oportunidad en que el contribuyente no tiene obligación tributaria que deba cumplir.*

La renta líquida imponible cuando resulta negativa (pérdidas tributarias) representa para el contribuyente un detrimento patrimonial como consecuencia del conjunto de operaciones ocurridas durante el ejercicio comercial correspondiente. Sin embargo, este resultado negativo, de conformidad a la Ley sobre impuesto a la Renta, puede ser deducido como

¹³ Faúndez Ugalde, A. (2014). Pérdida tributaria y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial. *Revista de Estudios Tributarios*, (9), pág. 125-142. Disponible en: <https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41078/42623>

gasto en los ejercicios siguientes, e incluso se permite su imputación a las utilidades acumuladas en las empresas.”¹⁴

Las pérdidas tributarias que se generan durante más de un ejercicio comercial son susceptibles de generar una acumulación de dicho resultado negativo, generándose lo que se ha denominado por algunos autores como “pérdidas de arrastre”.

Las pérdidas de arrastre han sido entendidas como aquellas “*que, siendo determinadas en conformidad con las normas de los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, fueron sufridas por una empresa en ejercicios anteriores, y pueden ser rebajadas por el contribuyente en el accertamiento del tributo del período fiscal vigente.*”¹⁵

Cabe hacer mención de dos conceptos relevantes en materia de compensación de pérdidas, como lo son el carry-back y el carry-forward.

El carry back “*permite la compensación de pérdidas con ejercicios tributarios anteriores que registraron una utilidad tributaria*”. Y, por otro lado, el carry-forward establece “*la posibilidad de arrastrar las pérdidas obtenidas por el contribuyente como un gasto, rebajando la pérdida de la base imponible en los ejercicios futuros*”.¹⁶

Es importante señalar que la normativa en Chile ya no permite la aplicación del carry back, mecanismo que fue eliminado mediante la Ley N° 20.780 de 2014, como veremos más adelante.

¹⁴ Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. Pago Provisional por Utilidades Absorbidas. *Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*. Reporte Tributario N° 41, pág. 3. Disponible en: <https://cetuchile.cl/reportetributario/pdf/rt41.pdf>

¹⁵ Vergara Quezada, G. (2017). Restricciones a la rebaja de las pérdidas de arrastre. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 1, pág. 22-36. Disponible en: <https://revistaderechotributario.udec.cl/sites/default/files/RdDT-Vol1-04-Vergara-Perdidas.pdf>

¹⁶ Ordoñez Alarcón, C. (2016). Tributación de las pérdidas en Chile. Memoria de Licenciatura Universidad de Chile, pág. 28. Disponible en: <https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/140092/Tributaci%C3%B3n-de-las-p%C3%A9rdidas-en-Chile.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

4.1.2. Características más relevantes del concepto de pérdida tributaria

A continuación se hará una breve exposición de las características más relevantes del concepto de pérdida tributaria, tanto a nivel de aquellas características contempladas por la normativa, así como por aquellas características atribuidas por la autoridad impositiva a dicho concepto. Dentro de éstas se encuentran: (i) utilización ilimitada de las pérdidas; (ii) su posibilidad de traspaso (generalmente en contextos de reorganización empresarial) y su acreditación.

4.1.2.1. Utilización ilimitada de pérdidas tributarias

La norma sobre deducción de pérdidas tributarias, actualmente contemplada en el artículo 31 N° 3 de la LIR, desde su incorporación a la normativa de la LIR ha sufrido diversos cambios, entre ellos se han establecido y modificado sus límites temporales de aplicación.

Como se podrá apreciar más adelante, inicialmente se contempló la utilización de las pérdidas tributarias con un límite temporal de aplicación de 2 años, luego dicho límite fue ampliado a 5 años y, desde el año 1985 hasta el día de hoy, es posible imputar las pérdidas sin ninguna limitación temporal.¹⁷

Es decir, un contribuyente podría acumular resultados negativos desde varias décadas atrás, los cuales hoy en día sólo pueden imputarse a dividendos o retiros afectos percibidos por un contribuyente (distribuidos por otro contribuyente afecto a IDPC) en el mismo ejercicio de la determinación de la pérdida tributaria, o, a ejercicios comerciales futuros en virtud de la modificación introducida por la Ley N° 20.780 de 2014, mediante la cual se eliminó el mecanismo que permitía el carry-back.¹⁸

¹⁷ Castro, P. (2011). Fiscalización de las pérdidas tributarias. *Revista de Estudios Tributarios*, (3), pág. 9-58. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41172/42707>

¹⁸ Ara González, C. (2017). Efectos de la eliminación del PPUA sobre rentas acumuladas. *Anuario de Derecho Tributario Universidad Diego Portales*, pág. 17-31. Disponible en: https://anuarioderechotributario.udp.cl/cms/wp-content/uploads/2021/06/Anuario-2017.-Art-1-Efectos-de-la-eliminacion-del-PPUS-sobre-rentas-acumuladas_Carlos-Ara-G...-pag-17-31.pdf

Es importante tener presente que esta característica normativa de utilización ilimitada del sistema de imputación de pérdidas difiere de aquella interpretación realizada por el SII y por los Tribunales de Justicia acerca de la facultad ilimitada de revisión de las pérdidas acumuladas de los contribuyentes, como se verá en los Capítulos III y IV del presente análisis, ya que éstas últimas refieren a la facultad del SII de revisar la determinación, acreditación y procedencia de la pérdida sin límite de tiempo alguno.

4.1.2.2. Posibilidad de traspaso de las pérdidas tributarias

Como hemos visto, las pérdidas tributarias pueden generarse en un mismo ejercicio comercial, o pueden acumularse a través de 2 o más ejercicios comerciales consecutivos, sin límite de tiempo. Dicha situación cobra especial relevancia en casos de reorganización empresarial, en lo relativo a la posibilidad de traspaso de las pérdidas tributarias.

La Ley nada establece al respecto. Sin perjuicio de lo anterior, el SII ha sostenido un criterio uniforme en el tiempo interpretando que, en diversos tipos de reorganizaciones empresariales, las pérdidas tributarias no se traspasan a otros contribuyentes distintos de aquél que generó dichas pérdidas.

Por ejemplo, en el caso de una división, el SII estableció que *“la pérdida tributaria que se produzca o determine a la fecha de la división, de acuerdo al balance practicado a la citada fecha, no puede ser transferida a las empresas que nacen de la división, ya que la deducción como gasto de dicho detrimento patrimonial es un beneficio de carácter especialísimo, que sólo debe ser recuperado por la empresa que lo genera. Sobre este mismo punto, tal beneficio la empresa que lo generó sólo lo podrá invocar al término del ejercicio una vez que se trate de un resultado definitivo...”*¹⁹

En el caso de fusión de sociedades, el SII ha mantenido el mismo criterio, estableciendo que la pérdida *“debe entenderse sólo como un beneficio tributario exclusivo del contribuyente que ha experimentado la referida pérdida, la que en ningún caso posee la calidad de*

¹⁹ Oficio SII N° 1.301, de fecha 20 de abril de 2000. Disponible en: <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/mayo06.htm>

“derecho” o “crédito” que pueda traspasarse de un patrimonio a otro. Así las cosas, las pérdidas acumuladas a la fecha de la fusión por las sociedades fusionadas o absorbidas, no podrán ser traspasadas a la sociedad absorbente o que se constituye con motivo de la fusión...ya que estas pérdidas no poseen el carácter de derechos patrimoniales que puedan ser traspasados de un ente a otro, y por lo tanto, desaparecen conjuntamente con la sociedad que le dio origen.”²⁰

En el caso de la conversión, de acuerdo a Antonio Faúndez Ugalde, es posible sostener que de acuerdo a la historia de la Ley del artículo 69 del Código Tributario existió una intención del legislador de no permitir el traspaso de las pérdidas tributarias en este tipo de proceso de reorganización empresarial.²¹

Por último, en el caso de la transformación, el autor ya citado, basándose en modificaciones normativas y en el Oficio SII N° 316 de fecha 23 de enero de 1987, ha sostenido que *“la transformación solamente implica un cambio en el tipo social, continuando el mismo contribuyente, quien podrá seguir haciendo uso de las pérdidas tributarias generadas.”²²*

4.1.2.3. Acreditación de pérdidas tributarias

Esta característica es sumamente relevante, en virtud de que para el SII *“las pérdidas tributarias constituyen un gasto del ejercicio del año de su imputación, debiendo cumplir los requisitos generales exigidos para todo gasto de acuerdo al inciso primero del artículo 31 de la LIR, por lo que las pérdidas deben ser acreditadas o justificadas en forma fehaciente, de lo contrario no se estaría cumpliendo un requisito esencial para su deducción. Ahora bien, la acreditación idónea de la pérdida tributaria de arrastre es la contabilidad completa y fidedigna de la empresa, junto con la documentación respaldatoria, pues ella es el resultado de todas las operaciones ocurridas durante el ejercicio. Por lo expuesto, para el ente fiscal*

²⁰ Oficio SII N° 3.295 de fecha 12 de noviembre de 2009. Disponible en: <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja3295.htm>

²¹ Faúndez Ugalde, A. (2014). Pérdida tributaria y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial, pág. 7. Ob. cit.

²² Faúndez Ugalde, A. (2014). Pérdida tributaria y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial, págs. 8 y 15. Ob. cit.

los contribuyentes deben contar con la documentación pertinente para acreditar las pérdidas, debiendo conservarlos por un plazo mayor a los plazos de prescripción, por cuanto son base para determinar los impuestos cuya prescripción se encuentra vigente, como lo sería las rentas líquidas de años posteriores al año en que se originó la pérdida tributaria de arrastre.”²³

Asimismo, el SII ha reiterado la exigencia de que las pérdidas deben cumplir con los requisitos generales exigidos para la deducción de gastos establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, incluyendo dentro de éstos que la pérdida debe examinarse y acreditarse considerando los requisitos legales e instrucciones vigentes durante el “*ejercicio comercial correspondiente a la deducción como gasto de dicha pérdida de arrastre, ya que la deducción de la pérdida de arrastre como gasto en el respectivo ejercicio comercial corresponde al hecho cuya ocurrencia hace referencia la ley.*”²⁴

La acreditación de las pérdidas ha sido reconocida como un tema controvertido en el contexto de los procesos de fiscalización del SII, ya que, como la norma exige la acreditación y justificación en forma fehaciente, el contribuyente deberá probar la veracidad de sus declaraciones, justificando la pertinencia de la deducción como gasto de dicha pérdida en la determinación de su obligación tributaria, y acreditando que ésta procede por el monto que indica en su declaración anual de impuestos a la renta.²⁵

El SII ha entendido que, para la acreditación de las pérdidas, los contribuyentes deben conservar sus libros de contabilidad junto con su documentación mientras esté pendiente el plazo de revisión de las declaraciones de impuestos (3 años desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto respectivo, y, excepcionalmente, de hasta 6 años). En el caso de la determinación de pérdidas de arrastre, el SII señaló que puede ser necesaria una revisión de las anotaciones y antecedentes contables que puedan

²³ Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. Pago Provisional por Utilidades Absorbidas, pág. 6. Ob. cit.

²⁴ Circular SII N° 53 de fecha 10 de agosto de 2020. Disponible en: https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2020/circu53.pdf

²⁵ Castro, P. (2011). Fiscalización de las pérdidas tributarias. *Revista de Estudios Tributarios*, (3), págs. 41-42. Ob. cit.

servir de base para su determinación, incluyendo la revisión de los libros contables y registros más allá del plazo legal de prescripción de 3 o 6 años, ya que constituyen el único antecedente que permite su justificación y prueba, lo cual “*no significa exceder los plazos legales de prescripción, sino que sólo implica el cumplimiento de la carga legal de la prueba que recae sobre el contribuyente que invoca una situación acaecida con anterioridad a los plazos de prescripción.*”²⁶

4.2. CAPÍTULO II: HISTORIA LEGISLATIVA EN RELACIÓN A LA NORMA SOBRE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

Se hace necesario indicar que el análisis que a continuación se expone contempla las modificaciones normativas que ha sufrido la norma sobre imputación de pérdidas tributarias desde el año 1924 hasta la actualidad, independientemente de si en dichos cuerpos normativos existía una norma específica sobre pérdidas tributarias. Se definió dicho intervalo de tiempo con el propósito de efectuar una revisión y descripción de la normativa desde la creación de la Ley sobre Impuesto a la Renta para efectos de proveer una visión lo más completa posible desde la creación de la primera Ley sobre Impuesto a la Renta hasta la actualidad.

4.2.1. Decreto Ley N° 3.966 de 1924

La primera Ley sobre Impuesto a la Renta en su texto original, contenida en el Decreto Ley N° 3.966 del año 1924 (“DL N° 3.966 de 1924”)²⁷ establecía seis categorías de impuestos, yno contenía norma relativa al concepto de pérdida tributaria, así como tampoco norma que permitiera la deducción de éstas del resultado del ejercicio en alguna de las seis categorías de impuesto.

²⁶ Castro, P. (2011). Fiscalización de las pérdidas tributarias. *Revista de Estudios Tributarios*, (3), pág. 42. Ob. cit.

²⁷ Decreto Ley 3.966 de 1924. Por el cual se establece impuesto sobre las rentas. 02 de enero de 1924. D.O. No. 13.765. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?i=24389>

Sin perjuicio de lo anterior, la no inclusión de una norma sobre pérdida tributaria pudo haberse considerado como innecesaria, ya que el mismo DL N° 3.966 de 1974 permitía la deducción de los gastos o amortizaciones en la generación de utilidades en determinadas categorías, y, en otros casos, derechamente permitía que aquellos resultados que estuvieran por debajo de un determinado límite quedaran exentos de impuestos.

A modo de ejemplo, al definir la base imponible de la tercera categoría sobre "*Beneficios de la industria y del comercio*"²⁸ establece que la renta imponible de dichas actividades será la diferencia entre las entradas brutas una vez "*deducidos los gastos y amortizaciones necesarios para producirlas*".²⁹

Otras normas relevantes son aquellas establecen exenciones a los impuestos de categoría, por ejemplo, en la tercera categoría ya citada, en la cuarta categoría sobre "*Beneficios o rentas de la explotación minera o metalúrgica*"³⁰ y en la sexta categoría sobre "*Rentas de profesiones y de toda otra ocupación*"³¹ se estableció en cada una de estas categorías que quedaban eximidos del pago de impuesto aquellos contribuyentes cuyas utilidades netas sean inferiores a 2.400 pesos anuales.³²

Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente, resulta relevante señalar que el N° DL 3.966 de 1924 contemplaba una presunción según la cual se presumía que toda empresa, industria o negocio que tuviere más de 3 años de existencia y que se encuentre en funcionamiento produce una utilidad mínima de 4% sobre el capital efectivo que representaba la empresa al momento del pago de la contribución.³³

Además, el Código de Comercio establecía que la declaración de los comerciantes debía ser realizada conforme a sus libros de contabilidad, los cuales son obligatorios de acuerdo al mismo Código de Comercio.

²⁸ Párrafo III (Artículos 16-22) del DL N° 3.966 de 1924, texto original, ob. cit.

²⁹ Artículo 18 DL 3.966 de 1924, texto original.

³⁰ Párrafo IV (Artículos 23-27) del DL 3.966 de 1924, texto original.

³¹ Párrafo VI (Artículos 32-34) del DL 3.966 de 1924, texto original.

³² Artículos 19, 25 y 34 del DL 3.966 de 1924, texto original.

³³ Artículo 4919 del DL 3.966 de 1924, texto original.

Es decir, considerando que los comerciantes se encontraban obligados a llevar sus libros de contabilidad de acuerdo al Código de Comercio, incluyendo sus ingresos, gastos, costos y pérdidas, y que el DL 3.966 de 1924 establecía la determinación de las distintas bases imponibles de los impuestos de las distintas categorías, y, considerando la presunción de 3 años, podría afirmarse que el DL 3.966 permitía la deducción de las pérdidas generadas durante los 3 años ya señalados, siempre que **(i)** la contabilidad cumpliera con las exigencias establecidas en el Código de Comercio vigente en dicha época; y, **(ii)** que se cumpliera con los requisitos exigidos por la LIR vigente en dicho tiempo.

4.2.2. Decreto Ley N° 1.269 del año 1925 – que refunde el DL 3.966

El Decreto Ley N° 1.269 de 1925 (“DL N° 2.269 de 1925”),³⁴ el cual refundió a DL N° 3.966 de 1924 estableció dos normas relevantes, la primera de ellas fue respecto de un impuesto denominado como Complementario sobre la renta, el cual permitía la deducción “*De las pérdidas que resulten de un déficit de explotación en alguna empresa agrícola, comercial o industrial.*”³⁵

La segunda de dichas normas establecía que los contribuyentes afectos al impuesto complementario sobre la renta podían tener derecho a deducir las pérdidas señaladas si en su declaración de renta indicaban “*las cifras y naturaleza de las deudas y pérdidas que han deducido de su renta global.*”³⁶

4.2.3. Decreto Ley N° 755 del año 1925

La segunda Ley sobre Impuesto a la Renta en su texto original, contenida en el Decreto Ley N° 755 del año 1925 (“DL N° 755 de 1925”)³⁷ introdujo algunas modificaciones relevantes a lo establecido en el DL N° 3.966 de 1924, entre ellas, en el impuesto de tercera categoría sobre rentas de la industria y el comercio, definió que la renta neta imponible de los

³⁴ Decreto Ley 1.269 de 1925. 21 de diciembre de 1925. D.O. No. 14.352. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=212584>

³⁵ Artículo 43 del DL N° 1.269 de 1925, última versión de fecha 21 de diciembre de 1925, ob. cit.

³⁶ Artículo 49 del DL N° 1.269 de 1925, última versión de fecha 21 de diciembre de 1925, ob. cit.

³⁷ Decreto Ley 755 de 1925. 21 de diciembre de 1925. D.O. No. 14.352. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=212166>

contribuyentes de dicha categoría se determinará deduciendo de su renta bruta “*las pérdidas sufridas durante el año a que se refiere el impuesto, siempre que provengan del negocio o empresa y siempre que no estén cubiertas por seguros u otros medios de indemnización;*”.³⁸

Adicionalmente, el DL N° 755 de 1925 estableció un impuesto global complementario, respecto del cual era posible deducir las pérdidas que resulten de un déficit de explotación en alguna empresa agrícola, comercial o industrial.³⁹

Como complementación a las normas sobre pérdidas señaladas anteriormente, el DL N° 755 de 1925 exigía que los contribuyentes presentaran junto con sus declaraciones de renta las cuentas de pérdidas y ganancias y los documentos que comprobaren o justificaren los montos de renta declarada y que coincidieren con sus libros de contabilidad.⁴⁰

4.2.4. Normas que refunden el DL N° 755 de 1925

Existen diversas leyes y Decretos del Ministerio de Hacienda entre los años 1927 a 1954 que refunden el DL N° 755 de 1925, respecto de los cuales la mayoría de ellos no modificaron las normas que hacen referencia al concepto de pérdidas, ya expuestas en el punto 3 anterior.⁴¹

Sin perjuicio de lo anterior, los últimos 2 textos refundidos del DL N° 755 de 1925 introdujeron una modificación en la tercera categoría sobre rentas de la industria y del comercio, estableciendo que además de poder deducir las pérdidas sufridas durante el año (siempre que provengan del negocio o empresa y siempre que no estén cubiertas por seguros u otros medios de indemnización), los contribuyentes podrán deducir también aquellas “*pérdidas*

³⁸ Artículo 20 del DL 755 de 1925, texto original, ob. cit.

³⁹ Artículo 44 del DL 755 de 1925, texto original, ob. cit.

⁴⁰ Artículo 53 del DL 755 de 1925, texto original, ob. cit.

⁴¹ Aquellas normas que no modifican las normas que hacen referencia al concepto de pérdida son el Decreto 225 del 01 de marzo de 1927 del Ministerio de Hacienda, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=213896>; Decreto N° 172 del 24 de marzo de 1932 del Ministerio de Hacienda, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=212994>; Ley 5.169 – Decreto 1.337 del 31 de mayo de 1933 del Ministerio de Hacienda, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=25047>; Decreto 4.067 del 10 de enero de 1940 del Ministerio de Hacienda, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=25351>

que se hayan originado en dos ejercicios anteriores y que correspondan exclusivamente a contribuyentes de esta categoría...”.⁴²

4.2.5. Decreto Supremo N° 2.106 de 1954

El Decreto Supremo N° 2.106 de fecha 10 de mayo de 1954 del Ministerio de Hacienda (“DS N° 2.106 de 1954”)⁴³ es el último texto que refundió el DL N° 755 de 1925, por lo que este Decreto mantuvo la normativa sobre pérdidas establecido en el DL N° 755 de 1925, con la sola modificación de que incluyó una norma de deducción de pérdidas de la tercera categoría sobre rentas de la industria y del comercio, estableciendo que es posible deducir las pérdidas *“que se hayan originado en 2 ejercicios anteriores y que correspondan exclusivamente a contribuyentes de la tercera categoría”*.⁴⁴

Resulta imprescindible destacar que el DS N° 2.106 de 1954 es la primera Ley sobre Impuesto a la Renta que introduce una limitación temporal a la deducción de las pérdidas tributarias como un gasto deducible de la base imponible de un impuesto, en este caso, del impuesto de la tercera categoría sobre rentas de la industria y del comercio.

4.2.6. Ley N° 11.575 de 1954

La Ley N° 11.575 de fecha 14 de agosto de 1954 (“Ley N° 11.575 de 1954”)⁴⁵ introdujo modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta que se encontraba contenida en el DS N° 2.106 de 1954, entre ellas, en materia de pérdidas tributarias, introdujo una modificación a la norma sobre pérdidas de la tercera categoría sobre rentas de la industria y del comercio,

⁴² Artículo 18 letra i) de la Ley N° 8.419 – Decreto N° 1.531 del 10 de abril de 1946 del Ministerio de Hacienda, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=25776>; y, Decreto Supremo N° 2.106 de fecha 10 de mayo de 1954 del Ministerio de Hacienda, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1017796>

⁴³ Decreto Supremo N° 2.106 de fecha 10 de mayo de 1954 del Ministerio de Hacienda, versión única, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1017796>

⁴⁴ Artículo 17 letra i) del Decreto Supremo N° 2.106 de fecha 10 de mayo de 1954 del Ministerio de Hacienda, versión única.

⁴⁵ Ley 11.575 de 1954. Por el cual se *introduce modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta*, contenidas en el D.S. N° 2.106 de 15 de marzo del presente año. 14 de agosto de 1924. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=26714>

agregando en la determinación de la renta imponible que deben considerarse como *“perdidas del ejercicio y no disminución del capital, las pérdidas ocurridas por robos, hurtos y estafas de cualesquiera naturaleza ocurridos al contribuyente a contar de la vigencia de la presente ley y que se comprueben fehacientemente por sentencia ejecutoria o por otros antecedentes suficientes a juicio de la Dirección, siempre que correspondan o sean inherentes al giro del negocio o empresa”*.⁴⁶

4.2.7. Ley N° 15.564 de 1964

La Ley N° 15.564 de fecha 14 de febrero de 1964 (*“Ley N° 15.564 de 1964”*),⁴⁷ estableció un impuesto de categoría sobre las rentas del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras, estableciendo respecto de dicho impuesto una base imponible respecto de la cual las personas podían deducir de su renta bruta *“todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 24, pagados o adeudados durante el ejercicio anual correspondiente, siempre que se hubiesen acreditado o justificado en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos.”*⁴⁸

Dicha norma contemplada que procedía especialmente la deducción de diversos gastos, entre ellos:

“3°- Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad, en cuanto no estén cubiertas por seguros u otros medios de indemnización.

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de hasta dos ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio financiero de un año deberán imputarse a las utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produjeron dichas pérdidas, y si las utilidades del referido ejercicio no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio siguiente.

⁴⁶ Artículo 1 N° 8 de la Ley N° 11.575 de fecha 14 de agosto de 1954, versión única, ob. cit.

⁴⁷ Ley N° 15.564 de 1964. Por el cual se *Modifica la Ley N° 5.427, sobre Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones y sustituye la Ley N° 8.419, sobre Impuesto a la Renta*. 14 de febrero de 1964. D.O. No. 23.767. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=28208>

⁴⁸ Artículo 5 sobre Ley sobre Impuesto a la Renta, artículo 25 de la Ley N° 15.564 de 1964, versión única, ob. cit.

Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo.”.⁴⁹

Como complementación de lo anterior, la misma Ley N° 15.564 de 1964 estableció que, en el caso del impuesto a las ganancias de capital, si se han producido pérdidas de capital, el contribuyente podía rebajarlas de las ganancias de capital que se obtuvieren en el mismo año en que se producía la pérdida o “*en los 2 años posteriores a la operación que generó la pérdida misma.*”.⁵⁰

Es importante destacar que la Ley N° 15.564 de 1964 redujo las categorías de impuesto a 4 categorías, e incorporó una norma sobre deducción de pérdidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Si bien los últimos 2 textos refundidos del DL N° 755 de 1925 habían incluido una norma sobre deducción de pérdidas que establecía un límite a su aplicación, ésta sólo era aplicable a las rentas de la tercera categoría sobre rentas de la industria y del comercio.

Por otro lado, la Ley N° 15.564 de 1964 introdujo un nuevo impuesto de primera categoría aplicable a las rentas del capital y de las empresas comerciales, industriales, minera y otras, y estableció en la determinación de la base imponible de dicho impuesto una norma sobre deducción de pérdidas, lo que trajo como consecuencia la ampliación del ámbito de aplicación de dicha norma, en virtud de que el nuevo impuesto de primera categoría consideraba más actividades afectas que el antiguo impuesto de tercera categoría dentro del cual se encontraba establecida antiguamente la norma sobre deducción de pérdidas.

4.2.8. Decreto Ley N° 824 de 1974

El Decreto Ley N° 824 de fecha 31 de diciembre de 1974 (“DL N° 824 de 1974”)⁵¹ estableció

⁴⁹ Artículo 5 sobre Ley sobre Impuesto a la Renta, artículo 25 número 3° de la Ley N° 15.564 de 1964, versión única, ob. cit.

⁵⁰ Artículo 5 sobre Ley sobre Impuesto a la Renta, artículo 53 de la Ley N° 15.564 de 1964, versión única, ob. cit.

⁵¹ Decreto Ley 824 de 1974. Por el cual *Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta.* 31 de diciembre de 1974. D.O. No. 29.041. Disponible en:

que la renta líquida de las personas afectas al impuesto de primera categoría se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no se rebajaron previamente, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el SII.⁵²

Adicionalmente, el DL N° 824 de 1974 establecía en su texto original que es posible deducir diversos gastos, entre ellos, *“las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.*

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de hasta dos ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio financiero de un año deberán imputarse a las utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél en que se produjeron dichas pérdidas, y si las utilidades del referido ejercicio no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio siguiente.

Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo y su monto se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el segundo mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el segundo mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.”

Adicionalmente, el DL N° 824 de 1974 establecía que aquellos contribuyentes con pérdida durante 5 ejercicios comerciales, en el sexto ejercicio podían utilizar una presunción de porcentaje de pago provisional mensual (“PPM”) aplicable sobre los ingresos brutos mensuales devengados por determinadas actividades de primera categoría.⁵³

<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368&idVersion=1974-12-31>

⁵² Artículo 31 del Decreto Ley 824 de 1974, versión original, ob. cit.

⁵³ Artículo 84 del Decreto Ley 824 de 1974, versión original, ob. cit. Dicho artículo establece que en los casos en que hubiese ocurrido pérdida en los 5 ejercicios comerciales anteriores o no pueda determinarse el porcentaje de PPM por tratarse del primer ejercicio comercial, se considera que dicho porcentaje es un 2%.

Por otro lado, si un contribuyente de la primera categoría en el primer trimestre de su ejercicio comercial obtenía pérdida, podía no efectuar los pagos por concepto de PPM correspondientes a los meses del trimestre siguiente, dando aviso de esta circunstancia al SII, acompañando un estado de pérdidas y ganancias de este trimestre.⁵⁴

Por último, la presentación de un estado de pérdidas y ganancias maliciosamente incompleto o falso era sancionado con la máxima sanción establecida en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, sin perjuicio de los intereses penales y reajustes que procedan por los pagos provisionales no efectuados.⁵⁵

4.2.9. Decreto Ley N° 1.874 de 1977

El Decreto Ley N° 1.874 de fecha 09 de agosto de 1977⁵⁶ ("DL N° 1.874 de 1977") introdujo modificaciones al artículo 31 N° 3 del DL N° 824 de 1974, estableciendo que se podían deducir las pérdidas de hasta 5 ejercicios anteriores, pudiendo imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente, hasta un máximo de 5 ejercicios.⁵⁷

Lo anterior, amplió el límite temporal de aplicación de la norma sobre deducción de pérdidas, ya que el DL N° 824 de 1974 establecía que se podían deducir las pérdidas de hasta 2 ejercicios anteriores, y el DL N° 1.874 de 1977 aumentó dicho plazo a 5 ejercicios anteriores.

4.2.10. Ley N° 18.293 de 1984

La Ley N° 18.293 de fecha 31 de enero de 1984⁵⁸ ("Ley N° 18.293 de 1984") estableció diversas normas sobre Impuesto a la Renta y modificó el DL N° 824 de 1974 eliminando derechamente el límite de deducción de 5 ejercicios comerciales, estableciendo que las

⁵⁴ Artículo 90 del Decreto Ley 824 de 1974, versión original, ob. cit.

⁵⁵ Artículo 90 del Decreto Ley 824 de 1974, versión original, ob. cit.

⁵⁶ Decreto Ley 1.874 de fecha 09 de agosto de 1977, versión única, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6763&idVersion=1977-08-09>

⁵⁷ Artículo 12 del Decreto Ley N° 1.874 de fecha 09 de agosto de 1977, versión única, ob. cit.

⁵⁸ Ley N° 18.293 de 1984. Por la cual establece diversas normas sobre Impuesto a la Renta y, para tales efectos, modifica los decretos leyes 824, de 1974, y 910, de 1975. 31 de enero de 1984. D.O. No. 31.785. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=29710&idVersion=1984-01-31>

pérdidas podían deducirse durante el año comercial respectivo y también podían deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurriesen los requisitos exigidos por la norma.⁵⁹

Adicionalmente, la Ley N° 18.293 estableció que las pérdidas del ejercicio financiero debían imputarse a las utilidades no retiradas y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produjeron las pérdidas, y si dicha utilidad no era suficiente para absorber la pérdida, la diferencia que se produjese se debía imputar al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente.⁶⁰

En resumen, la Ley N° 18.293 eliminó el límite de tiempo establecido por el DL N° 824 de 1974 y que había sido ampliado por el Decreto Ley N° 1.874 de 1977 para la aplicación de la norma sobre deducción de pérdidas, y, además, estableció que las pérdidas ya no sólo se imputaren a las utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente, sino que agregó que dichas pérdidas también se pudieran imputar a las utilidades no retiradas.

El informe técnico que acompañaba al Mensaje Presidencial de la Ley N° 18.293 proponía que las pérdidas de la empresa debían imputarse a las utilidades acumuladas y que, si quedaba un remanente de ellas, éste *“podía imputarse a las utilidades de los seis años siguientes en vez de los cinco años que permite la ley actual.”*⁶¹

La propuesta de dicha Ley era que las pérdidas primero se imputaran en primer lugar a utilidades no retiradas, empezando por las más antiguas, y si no existían pérdidas acumuladas o cuando las pérdidas del año excedieran las acumuladas, la totalidad de éstas o el exceso se podía imputar contra las utilidades de los 6 años siguientes a aquel en que se producía la pérdida, debidamente reajustados.⁶²

⁵⁹ Artículo 1 N° 12 de la Ley 18.293 de 1984, versión original, ob. cit.

⁶⁰ Artículo 1 N° 12 de la Ley 18.293 de 1984, versión original, ob. cit.

⁶¹ Historia de la Ley 18.293, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 10, disponible en: <https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/43598/4/HL18293.pdf>

⁶² Historia de la Ley 18.293, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 24, ob. cit.

El informe de la Secretaría Legislativa establecía que originalmente las pérdidas del ejercicio financiero de un año deben imputarse a las utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produjeron dichas pérdidas, y si éstas no fueran suficientes, al inmediatamente siguiente y así sucesivamente, hasta un máximo de 5 ejercicios, y que la modificación que se pretendía introducir a través del N° 4 del artículo 1° del proyecto de ley establecía que las pérdidas sufridas por el negocio se imputarán durante el año comercial a que se refiere el impuesto, imputándose primero a las utilidades no retiradas, empezando por el año más antiguo, y en el caso de no haber utilidades acumuladas o cuando las referidas pérdidas excedieren la totalidad de ellas o el exceso no imputado, podrán deducirse de las utilidades de los 6 años siguientes, debidamente reajustado, por lo que la modificación de fondo consiste en aumentar en un año el plazo para imputar pérdidas de un determinado ejercicio.⁶³

En la sesión conjunta de las comisiones legislativas, se sometió a discusión la modificación de la norma sobre deducción de pérdidas, se formuló una indicación relativa a la norma sobre deducción de pérdidas, proponiéndose dejarlas sin tope y no considerar la idea de aumentar el plazo a 6 años.⁶⁴

El informe de la Cámara Nacional de Comercio indicó que ha sido preocupación del Gobierno promover disposiciones tributarias que incentiven el ahorro y que por tanto procuran el fomento de la inversión, como ejemplo las *“Depreciaciones Aceleradas introducidas a la Ley de la Renta, son un ejemplo claro de esta preocupación; la ampliación de la norma sobre aprovechamiento de pérdidas de arrastre en primera categoría originalmente de 2 años y en la actualidad se permite llevar a 5 años es otro caso. El establecimiento del aprovechamiento total de las pérdidas en Tasa Adicional sin limitación de tiempo, es también otro esfuerzo en el sentido señalado.”*⁶⁵

Asimismo, el Informe de la Cámara Nacional de Comercio se refirió a la eliminación de las actuales limitantes artificiosas y absurdas que entorpecen la deducibilidad de los gastos

⁶³ Historia de la Ley 18.293, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 64, ob. cit.

⁶⁴ Historia de la Ley 18.293, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 312, ob. cit.

⁶⁵ Historia de la Ley 18.293, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 362, ob. cit.

normales de una empresa, entre ellos, indicó que debería eliminarse todo límite de tiempo para la reducción de las pérdidas, que hoy tiene un límite de 5 años en primera categoría.⁶⁶

Por otro lado, el Informe de la Comisión de Estudios Tributarios se refirió a la situación de las pérdidas en la tributación minera señalando que se producen distorsiones que afectan al sector minero y que hacen a los productores nacionales menos competitivos que los productos externos, por lo que propone como medida *“la transformación del exiguo e insuficiente plazo de 5 años que hoy existe para imputar pérdidas, en un plazo de carácter indefinido.”*⁶⁷

En otra sesión conjunta de las Comisiones Legislativas, en la discusión parlamentaria se consultó sobre el criterio de las pérdidas y su limitación de plazo, dentro de lo cual se hizo presente que en el proyecto anterior se proponía que las pérdidas se pudieran recuperar a lo largo del tiempo, sin plazo, y se expresa una preocupación por el *“hecho de que se puedan deducir pérdidas en forma indefinida, sin plazo alguno. Añade que, en Derecho, todo tiene que tener un plazo, y no debe haber cosas ab aeterno. Cree que no sería justo, porque una empresa que no obtenga utilidades significativas podría deducir pérdidas a cien años, lo que no es conveniente.”*⁶⁸

En la misma sesión conjunta de las Comisiones Legislativas, un parlamentario expuso que ley de la Renta vigente en dicha época disponía como rebaja de renta las pérdidas de arrastre de las empresas por un plazo de hasta cinco años y que con la disposición propuesta con la indicación de que no tenga límite de tiempo se elimina el tope de cinco años y se armoniza con el sistema de gravar el retiro de la utilidad acumulada, por lo que se pueden recuperar dichas pérdidas en forma indefinida. Finalmente, la sesión conjunta de las Comisiones Legislativas aprobó la propuesta de modificación de la norma sobre deducción de pérdidas junto con la indicación de que no tuviera una limitación de tiempo.⁶⁹

⁶⁶ Historia de la Ley 18.293, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 364, ob. cit.

⁶⁷ Historia de la Ley 18.293, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 422, ob. cit.

⁶⁸ Historia de la Ley 18.293, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 523, ob. cit.

⁶⁹ Historia de la Ley 18.293, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 569, ob. cit.

Sin perjuicio de lo anterior, la Confederación de la Producción y del Comercio realizó observaciones al proyecto de Ley en el sentido de que, en su opinión, dicho proyecto propiciaba que las pérdidas tributarias se imputaren, en primer término a las utilidades no retiradas y posteriormente, y en el exceso, a las utilidades de ejercicios siguientes, señalando que dicha Confederación no concuerda con dicha propuesta, en virtud de que el *“impuesto a la renta de la empresa afecta al incremento de patrimonio que ésta obtiene. Si se origina una pérdida del impuesto sólo puede volverse a originar una vez que se establece el patrimonio preexistente que ha pagado impuesto.*

Imputar las pérdidas a utilidades acumuladas que han pagado impuesto quiebra el sistema anterior originando una duplicidad en el pago, a la vez que produce discriminación en contra de la empresa que retiene utilidades versus aquélla que las distribuye. Esta última, bajo la vigencia de la proposición que se observa, no tendría una duplicidad en el pago del impuesto de primera categoría.”⁷⁰

Producto de la discusión sobre si ampliar o eliminar el límite de tiempo aplicable a la norma sobre imputación de pérdidas, el Ejecutivo realizó una indicación para reemplazar el sistema de imputación de las pérdidas hasta en cinco ejercicios posteriores por el de la imputación primero a las utilidades acumuladas y en seguida a las utilidades de los ejercicios posteriores, sin límite.⁷¹

4.2.11. Ley N° 18.775 de 1989

La Ley N° 18.775 de fecha 14 de enero de 1989,⁷² sólo modificó la norma sobre deducción de pérdidas eliminando la frase relativa a “En el caso que las pérdidas absorban...” en el párrafo segundo del artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.⁷³

⁷⁰ Historia de la Ley 18.293, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 741, ob. cit.

⁷¹ Historia de la Ley 18.293, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 777, ob. cit.

⁷² Ley N° 18.775 de fecha 14 de enero de 1989, versión original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=30154&idVersion=1989-01-14>

⁷³ Artículo N° 1, numeral 6, letra a) Ley N° 18.775 de fecha 14 de enero de 1989, versión original, ob. cit.

4.2.12. Ley N° 18.985 de 1990

La Ley N° 18.985 de fecha 28 de junio de 1990⁷⁴ ("Ley N° 18.985 de 1990") modificó la norma sobre deducción de pérdidas estableciendo que se permite la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores siempre que concurren los requisitos generales para que un gasto se entienda aceptado (de acuerdo a la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente en dicha época) y que, para efectos de imputación de las pérdidas del ejercicio éstas "*deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fuesen suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley.*"⁷⁵

El Mensaje Presidencial que acompañaba a la Ley N° 18.985 establecía como objetivo conciliar el desarrollo económico con la justicia social, y buscaba aumentar la recaudación tributaria para 3 objetivos principales, en primer lugar, suplir las deficiencias que presentaba el presupuesto de 1990 para la continuidad de los programas de gobierno, en segundo lugar apoyar la implementación de nuevas políticas sociales y, en tercer lugar iniciar un programa de inversión en infraestructura y equipamiento que el país requiere para asegurar su desarrollo futuro.⁷⁶

Dentro de las propuestas que se pretendían introducir con la Ley N° 18.985 se encontraba la de solucionar los vacíos legales que poseía la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente en dicha época, la cual se señalaba que contenía "*vacíos e insuficiencias que dan la posibilidad*

⁷⁴ Ley N° 18.985 de fecha 28 de junio de 1990, versión original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=30353&idVersion=1990-06-28>

⁷⁵ Artículo 1 N° 11 Ley N° 18.985, de fecha 28 de junio de 1990, versión original, ob. cit.

⁷⁶ Historia de la Ley N° 18.985, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 4, disponible en: https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7361/HLD_7361_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf

de eludir sin incurrir en delitos tributarios, el pago justo de impuestos. Los mecanismos utilizados son complejos y sofisticados. Para evitar estas prácticas, la Reforma considera modificaciones que permiten perfeccionar la Ley, de manera de reducir, aunque parcialmente, la utilización de algunos de estos resquicios.”⁷⁷

De acuerdo al Primer informe de la Comisión de Hacienda, dicha Comisión aprobó la modificación a la norma sobre deducción de pérdidas planteada por el Ejecutivo en el Mensaje Presidencial de la Ley N° 18.985, en virtud de que dicha norma permitía a los contribuyentes primera categoría deducir las pérdidas incurridas por el negocio o empresa. También les permite deducir de las utilidades de un ejercicio las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que cumplan determinados requisitos.⁷⁸

Durante la discusión parlamentaria en Sala, se señaló que la idea que estaba detrás de varias de las reformas propuestas era mantener el principio en Chile ha tenido un acuerdo amplio de tender a que las normas tributarias sean iguales para los diferentes tipos de rentas que se perciben; o sea, que no se apliquen diferencias sustantivas en las rentas finales, según el origen de ellas, sino sólo de acuerdo con su monto.⁷⁹

Durante la discusión parlamentaria, se planteó que el Gobierno buscó mantener determinadas exenciones tributarias, pero que dicha situación deberá revisarse en un futuro, ya que conlleva inequidad tributaria y porque el hecho de pretender equiparar necesariamente las rentas provenientes del capital con las provenientes del trabajo, de manera que la tasa tributaria sea exactamente igual, no corresponde. Se trata de situaciones absolutamente distintas. Cuando una persona es dueña de una empresa y tiene pérdidas, las puede acumular y descontar de la tributación del año siguiente. Cuando un trabajador está cesante, no tiene ingresos, y el tratamiento, por esencia, es distinto en las rentas del capital y en las del trabajo.⁸⁰

En el Primer Informe de la Comisión de Hacienda se señaló que la norma sobre deducción

⁷⁷ Historia de la Ley N° 18.985, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 4, ob. cit.

⁷⁸ Historia de la Ley N° 18.985, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 52, ob. cit.

⁷⁹ Historia de la Ley N° 18.985, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 95, ob. cit.

⁸⁰ Historia de la Ley N° 18.985, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 202, ob. cit.

de pérdidas se modificó al dictarse la Ley N° 18.775 de 1989, con el objeto de “ajustar la norma al sistema de la Ley sobre Impuesto a la Renta, conforme al cual el impuesto de primera categoría sólo se paga sobre aquella porción de las rentas tributables que son retiradas o distribuidas, por lo que la modificación propuesta por la Ley N° 18.985 tiene por objeto reestablecer la redacción de la norma conforme al texto que regía antes de la modificación legal citada. Este cambio tiene por finalidad exclusivamente coordinar el régimen de recuperación de pérdidas de ejercicios anteriores con el sistema de tributación de primera categoría sobre base devengada, que se reestablece luego de haber sido derogado por la Ley N° 18.775.”⁸¹

4.2.13. Ley N° 19.738 de 2001

La Ley N° 19.738 de fecha 19 de junio de 2021, sobre “Normas para combatir la evasión tributaria” (“Ley N° 19.738 de 2001”)⁸² agregó un inciso final en la norma sobre deducción de pérdidas del artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, estableciendo que las sociedades con pérdidas que en el ejercicio correspondiente hubiesen sufrido un cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio, siempre que con motivo del cambio de propiedad en los 12 meses anteriores o posteriores a dicho cambio la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto. Una excepción a esto es que la sociedad haya mantenido su giro principal, o si al momento del cambio de propiedad no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades.⁸³

Se entendía como cambio en la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o

⁸¹ Historia de la Ley N° 18.985, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 257, ob. cit.

⁸² Ley N° 19.738 de fecha 19 de junio de 2021, versión original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=186616&idVersion=2001-06-19>

⁸³ Artículo 2 letra e) N° 1 Ley N° 19.738 de fecha 19 de junio de 2021, versión original, ob. cit.

accionistas adquirirían o terminaban de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones. Ello no era aplicable a empresas relacionadas en los términos del artículo 100 de la ley N° 18.045 sobre Ley de Mercado de Valores.⁸⁴

La historia de la Ley N° 19.738 establece que dicho proyecto de Ley tenía por objeto cumplir con el programa de Gobierno sobre financiamiento de gastos de programas sociales y de desarrollo mediante una reducción de la elusión y evasión tributaria, mediante la modificación de diversas leyes, entre las cuales se encontraba la Ley sobre Impuesto a la Renta.⁸⁵

Se señalaron como fundamentos del proyecto de Ley que la evasión de impuestos alcanzaba cerca de un 24%, lo que equivalía a unos US \$4.000 millones anuales, que resulta fundamental equiparar las facultades legales y los recursos materiales y humanos con que cuentan nuestros organismos encargados de la administración tributaria con las de los países con menores niveles de evasión, que Chile poseía capacidades operativas limitadas en comparación con otros países.

Asimismo, la propuesta de la Ley N° 19.738 buscaba combatir la situación de inequidad que produce la evasión de impuestos, que resulta ser un requisito indispensable para el buen funcionamiento de una economía moderna, así como reducir la tasa de evasión y fortalecer el cumplimiento de la ley y asegurar que toda la sociedad y los diversos agentes económicos cumplan con sus obligaciones tributarias, proponiendo la reducción de la tasa de evasión desde un 24% a alrededor de un 20% al año 2005, mejorando la recaudación fiscal en unos US\$ 800 millones anuales al final del sexenio, apuntando claramente la acción fiscalizadora en contra de los grandes evasores que actúan sistemáticamente para eludir sus obligaciones, de los delincuentes tributarios que realizan fraudes a través del uso de facturas falsas y de quienes pretenden mantenerse al margen de la fiscalización de la administración

⁸⁴ Artículo 2 letra e) N° 1 Ley N° 19.738 de fecha 19 de junio de 2021, versión original, ob. cit.

⁸⁵ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág.4, disponible en: https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/6039/HLD_6039_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf

tributaria, a fin de reducir drásticamente la evasión tributaria.⁸⁶

Finalmente, es importante señalar que la Ley N° 19.738 buscaba introducir modificaciones al artículo 31 N° 3 para limitar la deducción de las pérdidas de las utilidades en las reorganizaciones empresariales que se efectuaban sólo con fines tributarios, para eludir el pago de impuesto, señalándose las situaciones en que ello se producía, especialmente cuando se efectuaban cambios en la propiedad y en el giro de la empresa.⁸⁷

A continuación, se exponen pasajes relevantes sobre intervenciones realizadas durante la discusión parlamentaria y durante la tramitación del proyecto de ley que dan cuenta de argumentos y estadísticas relevantes que definieron la votación de la modificación de la norma sobre deducción de pérdidas tributarias.

En el Informe de la Comisión de Hacienda, el Colegio de Contadores de Chile expuso que está en contra de la evasión y concuerda con combatirla, sin perjuicio de lo cual, señaló respecto a las pérdidas de arrastre que, a su juicio, *“condicionar el uso de dichas pérdidas a que no existan cambios de giro y de propiedad en las empresas, se contraponen con las exigencias de un mercado competitivo que debe ser capaz de adecuarse a los avances tecnológicos y a los requerimientos de un mercado globalizado. Por su parte, desde el punto de vista de la equidad, a la empresa que soportó la pérdida y que subsiste con la reorganización, se le responsabiliza de los impuestos que pudiesen adeudarse, en cambio, se le priva del derecho a usar las pérdidas acumuladas.”*⁸⁸

Asimismo, el Instituto Libertad y Desarrollo, manifestó que *“combatir la evasión de impuestos es tarea fundamental de la autoridad y ello no es puesto en duda por ningún sector; sin embargo, consideró que es necesario no extremar el alcance de la función fiscalizadora pues, de lo contrario, se puede terminar entorpeciendo las actividades empresariales y amagando la capacidad de la economía de producir rentas y efectuar transacciones, que son la fuente generadora de los tributos, esto es, disminuyendo por ende la recaudación.”*

⁸⁶ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág.5, ob. cit.

⁸⁷ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 11, ob. cit.

⁸⁸ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 53, ob. cit.

En cuanto al traspaso de las pérdidas, el representante del Instituto señalado expresó que *“actualmente es factible aprovechar las pérdidas acumuladas de una sociedad para neutralizarlas o disminuir las utilidades de otra, ya sea por la vía de fusionarlas o de utilizar la primera como sociedad de inversiones dueña de la segunda”* y que lo anterior, para el Ejecutivo es visto como *“una forma de elusión de impuestos por la sociedad que tiene utilidades, como igualmente por sus socios, pues de no haber recurrido a una de aquellas figuras habrían debido pagar tributos sobre las utilidades. A su juicio, dicho análisis es incorrecto, porque se focaliza en la operación realizada y en los efectos que produce para los adquirentes de la sociedad con pérdidas, los que efectivamente disminuyen su carga tributaria, pero olvida la perspectiva global o de conjunto del sistema tributario. Afirmó que esta figura no es una “omisión” del sistema tributario, sino que tiene su origen expreso en la reforma de 1984, que permitió rebajar las pérdidas acumuladas en ejercicios futuros sin límite, puesto que hasta esa fecha sólo se podía hacer hasta por 5 años. Mencionó que, desde un punto de vista global, el país tiene un determinado stock de capital y las pérdidas de las personas lo disminuyen. Si esa pérdida puede ser aprovechada por otro, el stock se recompone antes de pagar impuestos; de lo contrario, se hace después de pagarlos, de manera que la recuperación se tarda más, con los consiguientes efectos en la inversión y en el empleo.”*⁸⁹

Por otro lado, en una intervención del Colegio de Contadores Públicos y Auditores Universitarios se señaló que respecto al derecho a rebajar como gasto las pérdidas las disposiciones sobre la materia son *“correctas en el sentido de evitar la elusión que se produce cuando un contribuyente adquiere a otro contribuyente una sociedad con pérdidas, para evitar tributar por aquellos ingresos que genera con posterioridad a la compra de la sociedad con pérdida tributaria; no obstante lo cual, estimó que, lo prudente, es volver a la tradición tributaria que permitía la deducción de las pérdidas acumuladas hasta cinco ejercicios posteriores, sin impedirse el aprovechamiento de las pérdidas cuando el propio contribuyente que las genera cambia el giro de la sociedad de que se trata.”*⁹⁰

⁸⁹ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 57, ob. cit.

⁹⁰ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 60, ob. cit.

El Director del Servicio de Impuestos Internos señaló que *“el Ejecutivo desea limitar la deducción de las pérdidas de las utilidades en las reorganizaciones empresariales que se efectúen sólo con fines tributarios, para eludir el pago de impuestos. Agregó que, en definitiva, se desea evitar que se transen “cascarones” de empresas.”*⁹¹

El Ejecutivo formuló una indicación para agregar que la limitación no se aplicará cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que establece el artículo 100 de la Ley N° 18.045. El Subdirector Normativo del SII sostuvo que el fundamento de la indicación es permitir la deducción de las pérdidas en los casos en que se esté en presencia de un mismo contribuyente, incluso si éste forma parte de otro grupo empresarial.⁹²

En la discusión parlamentaria en Sala el Ministro de Hacienda hizo referencia a la propuesta de modificación de la norma sobre deducción de pérdidas e insistió en que dicha *“disposición es una de las más importantes del proyecto en cuanto a sus consecuencias tributarias. El Gobierno busca disminuir lo que el Ministerio de Hacienda ha denominado “elusión tributaria” en las reorganizaciones de empresas.”*⁹³

Adicionalmente, en la discusión en sala, el Diputado Pablo Lorenzini señaló que no es correcto que quienes tengan empresas con pérdidas *“puedan vendérselas a los “tiburones” que las usan para dejar de pagar impuestos por los beneficios que obtienen en empresas que no tienen nada que ver con aquellas de pequeños empresarios que tuvieron pérdidas. En la Comisión discutimos esta materia. Lo que se ha hecho constituye un avance, y debemos felicitarnos por el proyecto; pero hemos de volver a lo tradicional: dejar la imputación de pérdidas en casos más claros y con mayor plazo.”*⁹⁴

El Ministro de Hacienda Nicolás Eyzaguirre señaló que en *“consulta con más de veinte organizaciones no gubernamentales, hemos llegado a destilar la esencia del tema, y de que hemos flexibilizado la norma inicial, en cuanto a que si una empresa detiene sus funciones*

⁹¹ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 74, ob. cit.

⁹² Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 74, ob. cit.

⁹³ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 136, ob. cit.

⁹⁴ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 195, ob. cit.

por estar en situación de pérdidas y es absorbida por otra empresa, se den todas las facilidades para que las pérdidas tributarias puedan ser aprovechadas. Ello sólo se evita en el caso que a mi juicio es un abuso tributario en que se compra una empresa porque tiene acumuladas pérdidas, cuando la empresa ya no existe sino como mero cascarón.

Por tanto, se está haciendo un abuso contable que no guarda ninguna relación con lo que el legislador tenía en su espíritu: aprovechar las pérdidas como una forma de reflotar la actividad productiva donde éstas se generaron.

Con esta nueva redacción de la ley, se abren todas las posibilidades de aprovechar esas pérdidas cuando, en definitiva, el giro aunque no sea de giro único de la empresa que había arrojado las pérdidas continúe en el futuro.

Podría seguir enumerando cada uno de los cambios y demostrar palmariamente que, desde el punto de vista de lo que es un manejo moderno y eficiente de la economía, ellos son plenamente justificados y abiertamente en contradicción con lo que, en forma liviana, se ha estado señalando por la prensa sobre la base de predicamentos para mi gusto de tipo meramente ideológicos y sin ninguna base científica, que algunos de estos cambios irían en contra del crecimiento de la inversión.⁹⁵

Se agregó en la propuesta de modificación de la norma sobre deducción de pérdidas que no se aplicare el nuevo precepto cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas.⁹⁶ Respecto a dicha propuesta, el Director del SII indicó que la norma propuesta tiene por objeto evitar la adquisición de empresas con pérdidas tributarias, que sean ajenas al rubro principal de la empresa adquirente, como un mecanismo de pagar menos impuestos.⁹⁷

El Primer Informe de la Comisión de Hacienda recomendaba no aceptar absorción de pérdidas en reorganizaciones con cambio de giro y dominio simultáneamente, ya que la estimación, basada en una investigación efectuada sobre fusiones de empresas registradas

⁹⁵ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 199, ob. cit.

⁹⁶ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 263, ob. cit.

⁹⁷ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 285, ob. cit.

en las direcciones regionales Santiago Centro y Santiago Oriente, se concluyó que la pérdida fiscal por la absorción de empresas denominadas "cascarones", es decir, empresas sin actividad y que sólo mantienen contabilidad con pérdidas, ascendía a un promedio anual cercano a los US\$ 5,8 millones. Se aplicó sobre este monto un factor de seguridad de 0,5, para reflejar eventuales cambios de comportamiento de los contribuyentes.⁹⁸

En la discusión en sala parlamentaria, se hizo alusión a la limitación del aprovechamiento de pérdidas en una reorganización empresarial, señalando que es una norma importante, porque *“en nuestro país se ha establecido una suerte de mercado de venta de empresas con pérdidas tributarias solamente para los efectos de utilizarlas como mecanismo para descontar impuestos. Eso no es correcto. Y lo que se pretende, en virtud del proyecto en análisis, es eliminar ese resquicio legal que constituye una importante fuente de elusión tributaria.”*⁹⁹

Asimismo, se hizo alusión a que es *“de toda justicia eliminar la figura de la elusión asociada a la adquisición de empresas con pérdida tributaria con el solo propósito de utilizar tales montos para reducir el pago de impuestos propios. Debe ponerse término a la compra de cáscaras vacías de giro distinto al del comprador.”*¹⁰⁰

Sin perjuicio de lo anterior, se realizó una indicación (Indicación N° 60) durante el Segundo Informe de la Comisión de Hacienda para mantener la situación actual de la norma sobre pérdidas con el argumento que la nueva medida perjudica a los empresarios que han sufrido pérdidas en sus negocios, puesto que, si se aprueba la proposición del Ejecutivo, obtendrán un precio inferior por la venta de su empresa al que habrían conseguido si se mantiene la situación vigente. Dicha modificación fue rechazada.¹⁰¹

⁹⁸ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 301, ob. cit.

⁹⁹ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 352, ob. cit.

¹⁰⁰ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 361, ob. cit.

¹⁰¹ Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 432, ob. cit.

4.2.14. Ley N° 20.780 de 2014

La Ley N° 20.780 de fecha 29 de septiembre de 2014 sobre *“Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”* (“Ley N° 20.780 de 2014”)¹⁰² modificó la norma sobre imputación de pérdidas, permitiendo aún la deducción de las pérdidas de ejercicios anteriores, *“imputándose a las cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos afectos a impuestos global complementario o adicional, de otras empresas o sociedades, sea que éstas se encuentren acogidas a las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14, en su carácter de socio, comunero o accionista, comenzando por aquellas provenientes de otras empresas o sociedades obligadas a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, luego aquellas provenientes de empresas o sociedades que no tienen tal obligación, y, finalmente, de aquellas que se encuentren acogidas a lo dispuesto en el artículo 14 ter, letra A).* *Si las rentas referidas en el párrafo precedente no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente conforme a lo señalado y así sucesivamente...”*¹⁰³

La Ley N° 20.780 buscaba disminuir la desigualdad y eliminar el déficit estructural que muestran las cuentas fiscales, para efectos de contar con los recursos permanentes necesarios para hacer realidad transformaciones de manera fiscalmente sustentable, buscando equidad, ya que Chile, en comparación con países OCDE, presenta una carga tributaria baja en término de impuestos ligados al cuidado del medio ambiente.¹⁰⁴

La reforma tributaria propuesta por la Ley N° 20.780 tuvo 4 grandes objetivos: (i) Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional que emprenderemos, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales; (ii) Avanzar en equidad tributaria,

¹⁰² Ley N° 20.780 de fecha 29 de septiembre de 2014, texto original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1067194&idVersion=2014-10-01>

¹⁰³ Artículo N° 2 N° 15 letra d) Ley N° 20.780 de fecha 29 de septiembre de 2014, ob. cit.

¹⁰⁴ Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 4, disponible en: https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/4406/HLD_4406_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf

mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares; (iii) Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión; y, (iv) Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.¹⁰⁵

Durante la elaboración del Informe de Comisión de Hacienda, los diputados Walker, Morano y Lorenzini hicieron la observación de que “la utilización de las pérdidas de arrastre para deducir la base imponible sobre la cual se aplica el impuesto de Primera Categoría, sin restricción de plazos de antigüedad de ésta. Nos parece imprescindible y de transparencia y equidad poner plazo de tope a este derecho, el que no deberá exceder los tres años.”¹⁰⁶

Durante la discusión en sala, el diputado señor Hugo Gutiérrez señaló que no se justifica la existencia del FUT y que los empresarios han hecho mal uso de éste, ya que “comenzaron con la maña de comprar empresas con pérdidas para transformar su FUT positivo en negativo. Eso les duró hasta 2006, cuando los pillaron, y se cambió la norma, para permitirles comprar solamente empresas con pérdidas, pero del mismo giro.”¹⁰⁷

En la discusión de dicho Informe, Juan Manuel Baraona hizo mención de que dentro de los abusos que se habían producido con el FUT se encontraban “*las ventas “cascarones” de escrituras de sociedades que están llenas de caja y estimó que en el momento que se realicen 3 o 4 procesos de fiscalización tributaria que persigan estos mecanismos abusivos, ellos disminuirán masivamente. Recordó que eso ocurrió con la venta de sociedades con pérdidas, a pesar de que la ley respectiva contenía errores.*”¹⁰⁸

Por otro lado, el representante de Ernst & Young, señor Pablo Greiber, señaló que desde una perspectiva profesional, se aprecia que para tratar de cubrir ciertas malas prácticas se proponen regulaciones que van a sancionar a todos los contribuyentes, incluso a los que no

¹⁰⁵ Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 6, ob. cit.

¹⁰⁶ Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 369, ob. cit.

¹⁰⁷ Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 638, ob. cit.

¹⁰⁸ Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 913, ob. cit.

incurren en ellas, y profundizó señalando que muchos de los malos usos que se han dado se explican precisamente por actuaciones de la propia autoridad administrativa, como por ejemplo, la mala práctica de compras de sociedades con pérdidas para pedir devoluciones de impuestos pagados anteriormente, se produjo a partir de interpretaciones del SII sobre la norma pertinente.¹⁰⁹

A continuación, se expone una selección de citas relevantes relativa a la discusión parlamentaria de la reforma propuesta por la Ley N° 20.780 a la norma sobre deducción de pérdidas.

Durante la discusión en sala, se planteó que para cumplir con el objetivo declarado explícitamente en el Protocolo en cuanto a terminar con el sistema del FUT, en el sistema parcialmente integrado *“no se permitirá el carry back, consistente en llevar hacia atrás las pérdidas e incluso acceder a la devolución de impuestos pagados en el pasado por las utilidades retenidas”* y *“Los dividendos o retiros que una empresa con pérdidas reciba desde otra empresa no le permitirán recuperar el impuesto pagado por la primera y se fijarán límites en el tiempo para el uso tributario de las pérdidas de ejercicios anteriores. Tampoco será posible la recuperación de pérdidas mediante organizaciones empresariales.”*¹¹⁰

El Senador Montes expresó respecto al tratamiento de empresas con pérdidas que cuando una sociedad matriz con pérdida recibe dividendos retiros de filiales con utilidades, dicho mecanismo permite *“incluso pedir devolución de impuesto, y por tiempo indefinido. Por ello, se lo debe limitar a uno o, a los más, dos años.*

El caso Johnson's es vergonzoso: se creó la sociedad Inversiones San Bartolomé y, finalmente, todo terminó en un gran perdonazo. Además, dejaron de pagar 2.500 millones de pesos en impuestos.

Solicitamos acabar con dicho tratamiento de las pérdidas.

¹⁰⁹ Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 938, ob. cit.

¹¹⁰ Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 1168, ob. cit.

“6°.- Reestructuraciones empresariales, fusiones y adquisiciones.

Tales modalidades se emplean para absorber pérdidas y no pagar por el monto que corresponde los impuestos en las sociedades con utilidad.

Resulta fundamental cambiar las reglas del juego a efectos de impedir este tipo de maniobras.”¹¹¹

En la discusión del Informe Complementario de la Comisión de Hacienda, el Ministro de Hacienda Alberto Arenas manifestó que se suscribió un protocolo de acuerdos con los integrantes de la Comisión de Hacienda del Senado que garantizan los 4 objetivos contenidos en el proyecto de ley de Reforma Tributaria, contemplando el término del actual sistema del FUT, y, dentro de los principales cambios que implican el término del sistema del FUT se encuentran las limitaciones al uso de pérdidas, se termina con el carry back. Esto significa que las pérdidas que se generen en el futuro no podrán ser imputadas a las utilidades generadas en el pasado.¹¹²

Durante la discusión en sala, el Senador Lagos expresó que *“mediante indicaciones se acuerda poner limitaciones al uso de las pérdidas o carry back. Las pérdidas que se generen en el futuro no podrán ser imputadas a las utilidades producidas en el pasado.”¹¹³*

También señaló el Senador Montes que otro elemento estructural muy importante está conformado por *“el cierre del forado del carry back. O sea, lo de las pérdidas hacia atrás termina; lo de los retiros en exceso, también, al igual que los retiros de los últimos veinte días.*

Eso es muy significativo: ¡se cierra un forado que este año suma mil millones de dólares!”¹¹⁴

El Ministro de Hacienda expresó que la combinación de regímenes de tributación operará con normas de control destinadas a evitar posibles focos de elusión tributaria, poniendo fin al sistema del FUT, entre ellas, se termina con el mal uso de las pérdidas -el llamado "carry back"-, entre otras materias.¹¹⁵

¹¹¹ Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 1176, ob. cit.

¹¹² Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 1769, ob. cit.

¹¹³ Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 2325, ob. cit.

¹¹⁴ Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 2336, ob. cit.

¹¹⁵ Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 2417, ob. cit.

Dentro de la discusión del Informe de la Comisión de Hacienda se estableció que dentro de los principales cambios que implican el término del sistema del FUT se encuentran las limitaciones al uso de pérdidas. Se termina con el carry back que se utiliza cuando las pérdidas que se generan en el futuro se imputan a las utilidades generadas en el pasado.¹¹⁶ En la discusión en Sala, el miembro del Comité del Partido Radical, Marcos Espinosa señaló que le parecía importante la limitación del uso de pérdidas o carrybacks, estableciendo que las pérdidas que se generen en el futuro no podrán ser imputadas a las utilidades generadas en el pasado.¹¹⁷

4.2.15. Ley N° 20.899 de 2016

La Ley N° 20.899 de fecha 08 de febrero de 2016 sobre “Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias” (“Ley N° 20.899 de 2016”)¹¹⁸ modificó el artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta eliminando referencias sólo al régimen de tributación atribuido.

Durante el Informe de la Comisión de Hacienda, Ricardo Escobar (abogado y profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile) señaló comentó que *“había una norma muy generosa en la ley anterior que nunca logró entender que entregaba la posibilidad de pedir la devolución del impuesto de primera categoría en los casos en que una empresa incurre en pérdida y tiene utilidades tributarias anteriores y que se eliminó con la reforma. Hace presente que en la actualidad la norma se mantiene tratándose de utilidades que no son propias, es decir, aquellas que llegan como dividendos de otras empresas, lo que no considera lógico. En consecuencia, si el objetivo del proyecto es efectuar una recaudación mayor no tiene mucho sentido que limite la devolución respecto de utilidades propias pero no respecto de las de otras compañías.”*¹¹⁹

¹¹⁶ Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 2624, ob. cit.

¹¹⁷ Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 2663, ob. cit.

¹¹⁸ Ley N° 20.899 de fecha 08 de febrero de 2016, texto original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1087342&idVersion=2016-02-08>

¹¹⁹ Historia de la Ley N° 20.899, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 147, disponible en: https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/4829/HLD_4829_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf

El señor Luis Torres comentó que no se compensan utilidades con pérdidas, que en la reforma tributaria se permitía a una sociedad que optaba por el régimen atribuido, compensar con sus pérdidas propias las utilidades atribuidas desde filiales, que *“en las indicaciones se cambia este criterio y no se permite que una sociedad con pérdidas recupere estas contra utilidades atribuidas o percibidas, lo que encarece el costo de la inversión, ya que si la matriz se endeuda para financiar la compra de una filial, el gasto por intereses sólo puede compensarse con utilidades propias y no con utilidades provenientes de la inversión financiada con dicho crédito.”*¹²⁰

El Jefe del Departamento de Impuestos Directos, señor Castro, expresó que, respecto de la situación de pérdida tributaria, efectivamente se establece que *“una empresa sujeta al régimen de renta atribuida que invierte en una empresa adscrita al régimen del artículo 14 ter, que recibe rentas de esta última, teniendo la primera (de régimen atribuido) pérdidas tributarias, no puede compensar la utilidad con la pérdida de la empresa “aguas arriba”. Señaló que ello obedece a una razón de control, debido a que en el régimen simplificado del artículo 14 ter no existe un control de los flujos de retiros y distribuciones. Además, en el régimen de renta atribuida, si se permitiera recibir utilidades y compensarlas con pérdidas, dichas utilidades nunca tributarían porque los retiros y distribuciones posteriores –en régimen atribuido- se encuentran liberados de impuesto. Agregó que el contribuyente con pérdidas mantiene su derecho a imputarlas en los ejercicios siguientes cuando tenga utilidades.”*¹²¹

Durante la discusión en sala, el Senador Lagos señaló que hay compañías que se dedican a comprar empresas con pérdidas para disminuir el pago de impuestos y no para generar renta ni cambiar el giro del negocio.¹²²

El Senador García expresó que le cuesta entender que *“un empresario quiera comprar una empresa con pérdidas con el solo propósito de compensar las utilidades que pudiera obtener y, de esa forma, pagar menores tributos o, a lo menos, postergar el impuesto a la renta que*

¹²⁰ Historia de la Ley N° 20.899, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 459, ob. cit.

¹²¹ Historia de la Ley N° 20.899, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 463, ob. cit.

¹²² Historia de la Ley N° 20.899, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 558, ob. cit.

correspondiera. Está bien combatir la elusión. Por supuesto. Estamos todos de acuerdo en eso. Pero no podemos estar siempre pensando que cuando un empresario compra una empresa en falencia, con pérdidas, lo hace para cometer una pillería o para burlar los impuestos. Porque, en definitiva, esa persona se está perjudicando, desde el momento en que afectará sus estados financieros, su capacidad de crédito e, incluso, la capacidad de distribuir utilidades a sus socios. Entonces, no es gratis comprar una empresa con pérdidas solo para usarla con el propósito de disminuir la carga impositiva.”¹²³

El Senador Montes expresó que “el tema de las empresas con pérdidas no es tan neutro ni tan poco significativo, y que quienes participamos en la investigación del caso Johnson’s sabemos lo que les costó al país y a Impuestos Internos el operar con empresas con pérdidas, que en su momento hubo un perdonazo de dos mil millones de dólares a distintos contribuyentes que compraron ilegalmente empresas con pérdidas. Este ha sido un problema muy serio, muy serio. ¡Si no, pregúntenles a los señores Délano y Luksic, que tuvieron que devolver la plata! En la época de Javier Etcheberry debieron devolver los recursos, porque habían hecho distintos tipos de enjuagues. El problema de las empresas con pérdidas es bastante serio. Es efectivo que se ha ido acotando, y la norma vigente lo restringe más todavía.”¹²⁴

4.2.16. Ley N° 21.210 de 2020

La Ley N° 21.210 de fecha 24 de febrero de 2020, que “Moderniza la legislación tributaria” (“Ley N° 21.210 de 2020”)¹²⁵ introdujo modificaciones al artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta incorporando que las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas no se imputarán a las pérdidas de la empresa receptora. Por su parte, el monto del impuesto de primera categoría asociado a los retiros o dividendos que se perciban de otras empresas se controlará en el registro SAC de la empresa receptora, establecido en el artículo 14 letra A N° 2 letra d).

¹²³ Historia de la Ley N° 20.899, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 600, ob. cit.

¹²⁴ Historia de la Ley N° 20.899, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 601, ob. cit.

¹²⁵ Ley N° 21.210 de fecha 24 de febrero de 2020, texto original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1142667&idVersion=2020-02-24>

Adicionalmente, se reemplazó la norma de relación, reemplazando la referencia al artículo 100 de la ley N° 18.045 por una referencia a la nueva norma de relación establecida en el número 17 del artículo 8° del Código Tributario.

El Presidente de la Asociación de Fiscalizadores del SII, don Juan Apablaza Gallardo se refirió a la restricción a la fiscalización de pérdidas de arrastre, expresando que “las limitaciones que se imponen imposibilitan la aplicación real de recurrir a la emisión de una resolución del Director Regional. En este mismo contexto, la no aplicación de los requisitos generales del gasto a las pérdidas de arrastre implica que no aplicarán los requisitos generales del gasto por tanto: 1. No deberá acreditarse de manera fehaciente; 2. No se le puede exigir la razonabilidad del monto; 3. No se le podrá exigir tampoco en pérdidas generadas por planificaciones agresivas, lo indispensable de haber efectuado dicha planificación.”¹²⁶.

El señor Alejandro Micco Aguayo, profesor de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, comenzó destacando que el proyecto de ley del Gobierno es un cambio estructural, y destacó algunos pasos pendientes, dentro de ellos, poner límite de tiempo a la utilización de las pérdidas tributarias.¹²⁷

El profesor Francisco Selamé expresó que en algunos aspectos el derecho tributario se sustenta sobre una legislación incompleta, anacrónica, ineficiente. En este contexto, serán los tribunales o el SII los órganos que llenarán esos espacios. No porque sean órganos abusivos, sino porque la falta de legislación abre espacios a la discrecionalidad. Dentro de las materias que se completan haciéndose cargo de ciertas deficiencias se encuentra la ampliación desmedida del plazo en pérdidas. En materia de créditos fiscales y capital propio el SII fiscaliza situaciones que pueden haber ocurrido 20 o 30 años atrás, lo que siempre es muy complejo para el contribuyente.¹²⁸

Por otro lado, doña Ximena Niño señaló que en materia de pérdidas tributarias con base en el artículo 31 N° 3 de la Ley de la Renta, el SII audita e impugna pérdidas tributarias desde

¹²⁶ Historia de la Ley N° 21.210 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 408, ob. cit.

¹²⁷ Historia de la Ley N° 21.210 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 445, ob. cit.

¹²⁸ Historia de la Ley N° 21.210 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 454, ob. cit.

el origen (más allá de los plazos de prescripción del artículo 200 del Código Tributario) y que, no obstante lo anterior, no hay simetría para el contribuyente, ya que no se le permite invocar gastos que incrementen la pérdida tributaria cuando la data es superior a los plazos del artículo 200, por lo que se solicita que los plazos sean equivalentes para el SII y para los contribuyentes.

Adicionalmente, expresó respecto de las concesionarias que el sistema tributario, no permite el carry-back de las pérdidas tributarias. Ello puede significar un gran perjuicio para las concesionarias en casos de relicitaciones con obras preexistentes, por lo que solicitó que a través de una modificación se permita a los adjudicatarios de concesiones de obras de uso público, poder invocar el carry back de la pérdida tributaria en los casos señalados, y armonizar las normas de la Ley de la Renta, con las del Fondo de Infraestructura.¹²⁹

El Ministro de Hacienda señaló que en relación con las pérdidas tributarias, se propone como una salvaguarda o situación de excepción a los plazos de prescripción, considerando la naturaleza de la revisión o auditoría que podría realizar el Servicio, se permita exceptuar dicha norma de prescripción, siendo una de ellas la revisión de pérdidas tributarias.

El Diputado Auth expresó sus dudas en relación al uso de las pérdidas como crédito tributario. Al limitar la posibilidad del Servicio de ir más allá de los 6 años, se produce un desajuste natural, porque el contribuyente no tiene que explicar lo que ocurrió antes de ese plazo. Conjuntamente, debiera limitarse la posibilidad de utilizar las pérdidas producidas con antes de los 6 años.

A continuación, se expone una discusión sobre los plazos de prescripción de las normas de prescripción por concepto de pérdidas: *“El señor Riquelme señaló que esta excepción a las normas de prescripción por pérdidas se debe a que estas se integran como un gasto del ejercicio todos los años. Como el contribuyente reintegra las pérdidas de arrastre –las ocasionadas en ejercicios anteriores- como un gasto del ejercicio en curso, es a partir de ese hecho que el Servicio entiende que tiene la posibilidad de revisar las pérdidas desde su*

¹²⁹ Historia de la Ley N° 21.210 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, pág. 461, ob. cit.

origen, criterio que ha sido validado por la Corte Suprema. La nueva redacción establece una presunción consistente en que el remanente de crédito, las pérdidas tributarias y los costos, señalados anteriormente, se corresponden con los antecedentes informados por el contribuyente, salvo que el Servicio los controvierta en forma racional y fundada, cuestión que sí constituye una inversión de la carga de la prueba. Agregó que se deduce, a partir de la exigencia de fundamentación, que las liquidaciones y resoluciones del Servicio son mayoritariamente fundadas, cuestión que no tiene sustento en la realidad. Por otra parte, consideró que una verdadera medida modernizadora del sistema tributario consiste en la limitación del uso de pérdidas tributarias en el tiempo, tal como hacen la mayoría de los países.

El Ministro indicó que, si el Servicio está actualmente fundando sus resoluciones, no hay ningún inconveniente en establecer en la ley la exigencia de fundamentación. Habiendo fundamentación, se faculta al Servicio para ir más allá de los 6 años para fiscalizar las pérdidas.

El Diputado Núñez (Presidente) consultó por qué se limita una facultad para ir más allá de los 6 años que actualmente detenta el Servicio.

El señor Alcalde expresó que el proyecto busca equilibrar la certeza del contribuyente con las atribuciones del Servicio. La propuesta no inhibe al Servicio de ir más allá de los plazos de prescripción, sino que justamente lo faculta a hacerlo, existiendo una resolución fundada del Director Regional. Tampoco lo inhibe de revisar que la pérdida esté debidamente acreditada. La ley permite que un contribuyente con pérdidas pueda arrastrar ese resultado negativo indefinidamente hacia el futuro, lo que no significa que en el periodo en que se genera la pérdida, no tenga la obligación de declararla. Suponiendo que una pérdida se genera en el año 80, en la declaración correspondiente a ese año el contribuyente la declara, la que se arrastrará hacia el futuro, siendo declarada cada año. Si la utiliza en el año 2019, tiene que acreditarla. Resulta poco razonable tener que buscar los antecedentes de hace 40 años, siendo que la ha declarado todos los años. La propuesta, es que opere la prescripción como regla general, sin perjuicio que puedan revisarse periodos más antiguos, de forma excepcional y fundada. El Ministro manifestó que existen negocios con periodos de

maduración muy largos, que tienen pérdidas durante mucho tiempo antes de ver utilidades.

El Diputado Ramírez estimó que la presunción sólo opera en el evento que el Servicio promueva una fiscalización más allá de los plazos de prescripción, criterio que consideró razonable entendiendo que se estarían solicitando antecedentes eventualmente muy antiguos.

El Diputado Jackson manifestó que en esta discusión hay dos grandes temas: la exigencia de fundamentación de la resolución del Servicio y la carga probatoria. Consideró que la propuesta establece una limitación a las facultades del Servicio, que favorecerá a los grandes contribuyentes que pretendan arrastrar pérdidas hacia el futuro.

El Diputado Schilling consideró que constituye una exigencia mínima para los órganos públicas que estos funden sus resoluciones. Señaló que es aceptable que, tratándose de un mismo contribuyente, este pueda utilizar sus pérdidas en el futuro. Pero si la empresa cambia de dueño, no debiera permitírsele la utilización de las pérdidas, porque en él no existe el fundamento expresado por el Ministro.

El señor Riquelme coincidió en que la presunción operaría cuando se estén revisando hechos más allá de los plazos de prescripción, cuestión que resulta relevante desde la perspectiva de la utilización de las pérdidas. Siendo el contribuyente quien tiene los antecedentes para acreditar una pérdida, y no el Servicio, alterar la carga probatoria deja a este último en una peor situación frente a la actual. Respecto a la exigencia de fundamentación, sin perjuicio de tratarse de un principio general que orienta la actividad de la administración, el fundamento de revisar hechos anteriores a los plazos de prescripción, es justamente el origen anterior de la pérdida. Resultaría, en este sentido, redundante. Por otra parte, pueden existir casos en que la generación de utilidades tributarias tarde más de 6 años. Pero no es lo mismo que una empresa promueva inversiones que duren más de 6 años a que tenga pérdidas por más de 6 años, porque las inversiones no son gasto, no generan pérdidas, sino que constituyen un activo para la compañía.

El Diputado Ramírez manifestó que lo que la ley presume es que los antecedentes acompañados por el contribuyente se corresponden con las pérdidas declaradas. El

contribuyente tiene la obligación de acompañar los antecedentes que acrediten las pérdidas y el Servicio tiene 6 años para objetarlos. Lo que la norma señalaría es que si ello no ocurrió, tendrá que ser el Servicio quien deba probar la falta de acreditación. En cuanto a la propuesta del Diputado Schilling, en el sentido de limitar el uso de las pérdidas dependiendo de si se trata de un mismo contribuyente, o si hubo transferencia de la titularidad de una empresa, planteó distinguir si es que se continúa o no desarrollando el giro de la empresa.

El señor Alcalde recordó que desde el año 2001 la legislación tributaria combate, a través de una norma especial antielusión, los cambios de propiedad de empresas con pérdida tributaria. El artículo 31 de la Ley de la Renta, en su número 3, inciso final, restringe específicamente esa situación, en la que se produce un cambio de propiedad, luego del cual se altera el giro, para efectos exclusivos de poder aprovechar su pérdida tributaria. Efectivamente en materia de pérdidas, no está regulada la facultad del Servicio para fiscalizar más allá de los plazos de prescripción, cuestión que ha dado lugar a diversas controversias. La Corte Suprema ha reconocido esta facultad, pero no existe norma legal que lo permita. El proyecto reconoce esa realidad, permitiendo la revisión de pérdidas con un requisito que considera razonable, a saber, que se fundamente la decisión de ir más allá del plazo de prescripción.”¹³⁰

Se estableció adicionalmente mediante indicaciones del Ejecutivo un artículo Vigésimo Séptimo transitorio que estableció que las modificaciones al artículo 31 N° 3 entrarán en vigencia el 01 de enero de 2024, y, asimismo, se mantendrá vigente durante los años comerciales 2020 a 2023 que las pérdidas de una empresa se imputarán a los retiros o dividendos afectos a impuestos finales, según los siguientes montos:¹³¹

1. Año comercial 2020: un 90% de las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos de otras empresas o un 90% de la pérdida, la cantidad que sea menor;
2. Año comercial 2021: un 80% de las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos de otras empresas o un 80% de la pérdida, la cantidad que sea

¹³⁰ Historia de la Ley N° 21.210 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, págs. 530-532, ob. cit.

¹³¹ Historia de la Ley N° 21.210 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, págs. 1276, ob. cit.

menor;

3. Año comercial 2022: un 70% de las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos de otras empresas o un 70% de la pérdida, la cantidad que sea menor; y,
4. Año comercial 2023: un 50% de las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos de otras empresas o un 50% de la pérdida, la cantidad que sea menor.

En la discusión del Informe de la Comisión de Hacienda el profesor Selamé manifestó que *“la jurisprudencia del SII ha generado una verdadera imprescriptibilidad de las pérdidas de los créditos fiscales y de capital propio. Explicar las pérdidas a 10 o 15 años hacia atrás, razonó, suele suponer un problema para el contribuyente, que pierde la trazabilidad de pérdidas que, por lo demás, ha ido declarando año a año.”*¹³².

En la discusión del mismo Informe, se expuso la eliminación gradual de la devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas (“PPUA”) por retiros de utilidades o dividendos por empresas que registran pérdidas tributarias que se propone mediante el proyecto de ley de la Ley N° 21.210 y se informaron los siguientes porcentajes de devolución para cada año comercial (“AC”):¹³³

- AC 2020: 90% de devolución;
- AC 2021: 80% de devolución;
- AC 2022: 70% de devolución;
- AC 2023: 50% de devolución; y,
- AC 2024: 0% de devolución.

El Senador señor Montes consultó la opinión del expositor, don Michel Jorrat sobre el impuesto al patrimonio inmobiliario que supere los \$400 millones y también sobre la eliminación gradual del PPUA (impuesto de primera categoría pagado que afectó a las utilidades que resultan absorbidas por pérdidas tributarias y que constituyen un crédito para

¹³² Historia de la Ley N° 21.210 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, págs. 1358, ob. cit.

¹³³ Historia de la Ley N° 21.210 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, págs. 1582, ob. cit.

su titular).

El señor Jorratt sostuvo que *“Respecto de los PPUA, manifestó que es correcto eliminarlos, pero desconoce si existe una razón técnica que justifique hacerlo gradualmente y no de inmediato que es lo que correspondería. Acotó que en la reforma tributaria del año 2014 se restringió mucho el uso de PPUA por lo que hubiese pensado que la cifra en millones de dólares debería haber sido mucho menor a la que actualmente sigue existiendo.”*¹³⁴

El informe financiero N° 222, elaborado por la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda, de 18 de diciembre de 2019, que se acompañó a indicaciones presentadas por el Ejecutivo, señala, que las indicaciones modifican el Proyecto de Ley eliminando la devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas por retiros de utilidades o dividendos recibidos por empresas que registran pérdidas tributarias, sin afectar la imputación de pérdidas a utilidades propias de la empresa (presentes o futuras) ni la utilización del crédito imputable contra impuestos finales, a contar del año calendario 2024. Entre los años calendarios 2020 y 2023 (es decir, años tributarios 2021 y 2024), se reduce la devolución gradualmente según lo señalado anteriormente.¹³⁵

En la discusión del Informe de Hacienda en relación con la eliminación del PPUA se simuló la mayor recaudación por eliminar los PPUA por retiros de utilidades o dividendos recibidos por empresas que registran pérdidas tributarias, siendo los montos informados por el SII ascienden a \$416.752 millones y \$448.046 millones, respectivamente. Para estimar el impacto escalonado que contempla la indicación hasta el año calendario 2023, se asume un crecimiento de estos montos proporcional al crecimiento esperado para la actividad económica y, sobre dichos montos, se aplican los porcentajes indicados previamente, para alcanzar su estado de régimen en el año tributario 2025. Para dicho año, el impacto en mayor recaudación alcanzaría US\$ 700 millones. Sin embargo, dado que la pérdida tributaria se puede seguir imputando a otras utilidades futuras, que no existe restricción respecto del uso del crédito por el impuesto de primera categoría pagado y, además, la posibilidad de adaptación de la conducta de los contribuyentes mediante la implementación de estructuras

¹³⁴ Historia de la Ley N° 21.210 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, págs. 1642, ob. cit.

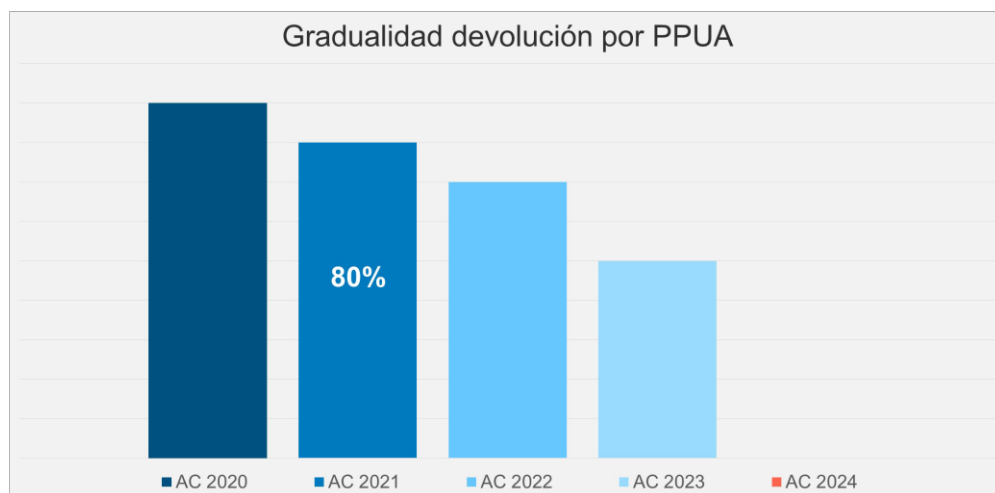
¹³⁵ Historia de la Ley N° 21.210 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, págs. 1700, ob. cit.

de inversión o de costos; aunque en 2025 la recaudación pudiese llegar a los US\$700 millones, se estima que en estado de régimen la presente medida no genera mayor recaudación fiscal.¹³⁶

Lo expuesto anteriormente no es correcto, ya que sobre base financiera el Estado deja de devolver cerca de US\$ 1.000 millones por concepto de PPUA, pero, sobre base contable, se asume que el efecto será neutro ya que otros contribuyentes dejarán de pagar IDPC por un valor similar.

Durante la discusión en sala, el señor Lagos expresó que se elimina en forma gradual la devolución de impuestos a una empresa que se encuentra en situación de pérdida tributaria, cuando recibe dividendos desde una filial que ha pagado impuesto de primera categoría, los denominados "PPUA".¹³⁷

De acuerdo a la eliminación gradual de los PPUA por la imputación de pérdidas tributarias a utilidades provenientes de terceros, se expuso la siguiente gráfica:



De acuerdo al informe financiero, transitoriamente, esto representa ingresos del orden de los US\$ 400 millones. En régimen, no tiene un efecto claro, ya que se trata de un diferimiento

¹³⁶ Historia de la Ley N° 21.210 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, págs. 1706, ob. cit.

¹³⁷ Historia de la Ley N° 21.210 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, págs. 1904, ob. cit.

transitorio que en definitiva se elimina.¹³⁸

Actualmente el SII destina una gran cantidad de recursos, tanto humanos como a nivel de costos en auditorías y fiscalizaciones por PPUA (de acuerdo a la Clasificación de Riesgo Global (CRG))¹³⁹, por lo que con la eliminación de las devoluciones por concepto de PPUA el SII ya no tendría que utilizar recursos en la fiscalización de dichas devoluciones y, por lo tanto, se generaría un ahorro de recursos para la autoridad impositiva, lo cual le permitiría poner énfasis en otro tipo de fiscalizaciones, como por ejemplo, en la revisión de casos sobre abuso o simulación.

4.2.17. Leyes N° 21.225 de 2020, 21.256 de 2020 y 21.306 de 2020

Las Leyes N° 21.225 de fecha 02 de abril de 2020 que “*Establece medidas para apoyar a las familias y a las micro, pequeñas y medianas empresas por el impacto de la enfermedad Covid-19 en Chile*”,¹⁴⁰ Ley N° 21.256 de fecha 02 de septiembre de 2020, que “*Establece medidas tributarias que forman parte del plan de emergencia para la reactivación económica y del empleo en un marco de convergencia fiscal de mediano plazo*”¹⁴¹ y Ley N° 21.306 de fecha 31 de diciembre de 2020 sobre “*Reajuste de remuneraciones a los trabajadores del sector público, concede aguinaldos que señala, concede otros beneficios que indica, y modifica diversos cuerpos legales*”¹⁴² no modificaron la norma sobre pérdidas establecida en el artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ya que dichas modificaciones legales se centraron en establecer medidas frente a la situación generada por la pandemia de COVID-19, relativas a la emergencia sanitaria y a la contracción económica.

¹³⁸ Historia de la Ley N° 21.210 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, págs. 2034, ob. cit.

¹³⁹ La Clasificación de Riesgo Global es un indicador de comportamiento histórico que agrupa a los contribuyentes en 4 categorías (Clave, Alto, Medio y Bajo), de acuerdo a la probabilidad de incumplir con las obligaciones tributarias y las consecuencias que estos incumplimientos pudieran tener en la recaudación, o en los procesos o en la imagen del SII. Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario del SII año 2021. Disponible en: https://www.sii.cl/sobre_el_sii/pgct2021_completo.pdf

¹⁴⁰ Ley N° 21.225 de fecha 02 de abril de 2020, texto original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1144002&idVersion=2020-04-02>

¹⁴¹ Ley N° 21.256 de fecha 02 de septiembre de 2020, versión única, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1149003>

¹⁴² Ley N° 21.306 de fecha 31 de diciembre de 2020, texto original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1154076&idVersion=2020-12-31>

4.3. CAPÍTULO III: JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS EN MATERIA DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

El SII se ha pronunciado en diversas ocasiones acerca del artículo 31 N° 3 de la LIR, en virtud de su importancia dentro de la determinación de la Renta Líquida Imponible de los contribuyentes, generando así un robusto criterio de interpretación administrativa en torno al concepto de pérdidas tributarias.

En virtud de la densa cantidad de pronunciamientos de la autoridad impositiva, a continuación, se hace referencia a aquellos que se consideraron de mayor relevancia para la presente tesis.

Con posterioridad a la dictación de la Ley N° 18.293 de 1984, el SII dictó instrucciones en materia de pérdidas tributarias mediante la Circular SII N° 54 de 1984, contemplando la forma de absorción de éstas, su orden de imputación y su reajustabilidad.¹⁴³

Después de la dictación de la Ley N° 19.738 de 2001, el SII dictó instrucciones sobre las modificaciones realizadas al artículo 31 N° 3 de la LIR a través de la Circular N° 65 de 2001, mediante la cual estableció que pérdidas pueden deducirse, quiénes pueden deducirlas, cómo se determinan, su orden de imputación, entre otros. Si bien estas instrucciones se han visto modificadas y algunas ya no son aplicables en virtud de las modificaciones que ha sufrido la norma sobre pérdidas, varias de estas instrucciones siguen siendo aplicables hasta la presente fecha, como, por ejemplo, la determinación de las pérdidas como gasto.¹⁴⁴

Con motivo de la última reforma a la norma sobre pérdidas tributarias, el SII dictó nuevas instrucciones normativas mediante su Circular 53 de fecha 10 de agosto de 2020, la cual se refiere a los nuevos incisos de la norma sobre productos cuya comercialización se vuelve

¹⁴³ Circular SII N° 54 de fecha 24 de diciembre de 1984. Disponible en: <https://www.sii.cl/documentos/circulares/1984/circu54a.htm>

¹⁴⁴ La Circular SII N° 65 de fecha 25 de septiembre de 2001 establece que “*Las pérdidas que se pueden deducir como gasto son aquellas que se calculan aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría, es decir, las pérdidas tributarias, calculadas éstas de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta*”, dicha instrucción sigue vigente hasta la presente fecha.

inviabile, entrega gratuita de productos farmacéuticos y sobre la destrucción voluntarias en el marco de la nueva Ley sobre gestión de residuos (Ley N° 20.920).

En cuanto a la norma sobre imputación de pérdidas tributarias, el SII ha hecho referencia a las reglas de imputación, que, en primer lugar, podrán deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores las cuales se imputarán al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente (carry-forward).¹⁴⁵

Por otro lado, el SII reconoce la eliminación de la posibilidad de considerar como pago provisional y solicitar la imputación o devolución del IDPC por concepto de PPUA. Sin embargo, como se señaló en el capítulo anterior, la Ley N° 21.210 de 2020 estableció en su artículo vigésimo séptimo transitorio una vigencia especial sobre la devolución de PPUA, cuya eliminación comenzará a partir del 01 de enero de 2024.¹⁴⁶

Adicionalmente, y para efectos de la vigencia especial de devolución de PPUA, el SII instruyó que como dicha modificación tiene vigencia diferida (a contar del 1° de enero de 2024), entretanto, el estatuto sobre imputación de pérdidas se mantiene vigente con la única salvedad de que se deben considerar los límites establecidos para los ejercicios comerciales 2020 al 2023, ambos incluidos, por lo que durante dichos años las instrucciones de la Circular N° 49 de fecha 14 de julio de 2016 se mantienen plenamente vigentes para dichos ejercicios comerciales.¹⁴⁷

En cuanto a la documentación que acredita las pérdidas tributarias, el SII ha señalado que la documentación necesaria para efectos tributarios “*debe ser conservada por el término de 6 años, pasados los cuales podrá disponerse de ella, salvo en los casos que deba conservarse por un plazo mayor, como ocurre cuando las anotaciones y antecedentes contables puedan servir de base para la determinación de impuestos correspondientes a periodos tributarios cuya revisión no se encuentre prescrita, lo que puede suceder, por*

¹⁴⁵ Circular SII N° 53 de fecha 10 de agosto de 2020. Pág. 14. Ob. cit.

¹⁴⁶ Circular SII N° 53 de fecha 10 de agosto de 2020. Pág. 14. Ob. cit.

¹⁴⁷ Circular SII N° 19 de fecha 01 de abril de 2021. Pág. 1. Ob. cit.

*ejemplo, tratándose de arrastre de pérdidas...*¹⁴⁸

*Adicionalmente, el SII señaló que “conforme a la jurisprudencia administrativa y judicial existente sobre la materia, el Servicio no se ve impedido de remontar sus acciones fiscalizadoras más allá de los plazos de prescripción cuando deba determinar un valor correcto que sirve de base para el cálculo de una cantidad a deducir en los ejercicios siguientes. Asimismo, se ha establecido que interpretando la norma contenida en el inciso segundo del Art. 17 del Código Tributario, para los efectos tributarios los contribuyentes están obligados a conservar sus libros y documentos dentro de los plazos establecidos en el Art. 200, pero ellos deben ser conservados por un plazo mayor cuando las anotaciones y antecedentes contables puedan servir de base para la determinación de impuestos correspondientes a periodos tributarios cuya revisión no se encuentre prescrita, como puede ocurrir, por ejemplo, en los casos de arrastre de pérdidas y remanentes de crédito fiscal; en los de utilidades no retiradas; en los de amortizaciones de bienes y en otros semejantes...de manera que la extensión del plazo para revisar este último libro, independiente de los plazos de prescripción establecidos en el Art. 200 del Código Tributario, plazos que, desde luego, determinan el periodo dentro del cual este Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar.”*¹⁴⁹

En virtud de lo expuesto en el presente capítulo, es posible concluir que el SII ha interpretado que puede ejercer las acciones de fiscalización de las pérdidas tributarias más allá de los plazos de prescripción cuando debe determinar el resultado que sirve de base para el cálculo de una cantidad a deducir en los ejercicios siguientes, o que incide en la determinación de un impuesto actual.

¹⁴⁸ Oficio SII N° 393 de fecha 04 de febrero de 2005. Disponible en: <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/otras/ja878.htm>

¹⁴⁹ Oficio SII N° 393 de fecha 04 de febrero de 2005. Ob. cit.

4.4. **CAPÍTULO IV: JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA RELATIVA A LA INTERPRETACIÓN DE IMPRESCRIPTIBILIDAD DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS**

La característica de imprescriptibilidad de las pérdidas tributarias y de la facultad de revisión del SII de las pérdidas más allá del plazo legal de prescripción contemplado en el artículo 200 del Código Tributario no son características ni facultades contempladas en la norma sobre deducción de pérdidas, así como tampoco en ninguna otra disposición legal, sino que son construcciones jurisprudenciales de los Tribunales de Justicia, en particular, de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema.

A continuación, se exponen algunos fallos y razonamientos de dichas instituciones.

En el contexto de una casación en el fondo y, respecto a la excepción de prescripción, la Corte Suprema resolvió que “...*el conflicto jurídico ha sido planteado, debatido y decidido en reiteradas ocasiones por esta Corte, asentándose una doctrina clara. En ese sentido, se ha sostenido que, tratándose de la determinación de un impuesto actual en que el contribuyente hace valer pérdidas de arrastre provenientes de ejercicios anteriores al amparo del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, no procede que el Servicio de Impuestos Internos, al exigir que se acrediten fehacientemente tales pérdidas, ejerza sus facultades fiscalizadoras para revisar impuestos prescritos, sino que sólo puede controlar que los gastos que se hacen valer respecto de la determinación de un impuesto actual se encuentren justificados. Se ha afirmado, además, por esta Corte, que lo anterior resulta de toda lógica, pues mientras las aludidas pérdidas no se imputen a utilidades de un ejercicio determinado el Servicio de Impuestos Internos podrá revisarlas, desde que las mismas se generaron, sin que se le pueda oponer prescripción alguna, toda vez que no resultaría posible estimar que el contribuyente pueda determinar su propio plazo de prescripción de revisión de su declaración de impuesto a la renta, por la vía de postergar la imputación de las pérdidas a las utilidades de un ejercicio futuro, al estimarse que ello estaría en pugna con una efectiva fiscalización de la tributación de los contribuyentes. En esas condiciones, queda claro que la jurisprudencia asentada de esta Corte en materia de pérdida de arrastre permite la revisión de operaciones que exceden el período de prescripción siempre que incidan en tributos*

*actuales, por lo que no resulta procedente rever el conflicto jurídico, sobradamente resuelto, motivo por el cual se desestimará esta pretensión invalidatoria en cuenta, por carecer, en forma manifiesta, de fundamento”.*¹⁵⁰

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, resolviendo que, *“el ente fiscalizador se encuentra obligado a efectuar una revisión de los antecedentes contables de la Sociedad reclamante para establecer la procedencia de dicha pérdida tributaria, debiendo verificar si éstas se encuentran debidamente respaldadas y si corresponden a un gasto real y efectivo. En este sentido, el Servicio de Impuestos Internos ejerció las facultades de fiscalización que le confiere la ley al solicitar la documentación de todos los períodos que generaron las pérdidas que se declaran el ejercicio, sin verse afectadas por los plazos de prescripción, toda vez que dicha la referida norma no restringe las facultades de revisión de antecedentes tratándose de una pérdida de arrastre...la Administración debe verificar si éstas se encuentran debidamente respaldadas y si corresponden a un gasto real y efectivo, no resultando efectivo que en este caso se violenten normas relativas a la prescripción de la acción fiscalizadora, pues... ha sido la propia reclamante quien ha invocado a su favor pérdidas que tienen su origen en años cuya revisión excede dichos plazos, facultando así al órgano administrativo para verificar la efectividad de dichas operaciones.”.*¹⁵¹

Por otro lado, el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago, con motivo de un procedimiento general de reclamación, resolvió que *“las pérdidas de arrastre o de ejercicios anteriores constituyen un gasto o, más propiamente, una deducción del ejercicio en el cual se producen las utilidades a las que se imputan tales pérdidas...”*

Que, según la jurisprudencia reiterada y uniforme de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, el Servicio de Impuestos Internos se encuentra facultado para fiscalizar pérdidas

¹⁵⁰ TRANSPORTES LARBUI LIMITADA CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS VIII DR CONCEPCION. Sentencia dictada por la Corte Suprema el 9 de enero de 2017, en causa rol 99.901/2016. Disponible en: <http://vlex.cl/vid/transportes-larbui-limitada-servicio-657351213>

¹⁵¹ AGRÍCOLA SAN LUIS LIMITADA con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS IX DR TEMUCO. Sentencia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía el 4 de marzo de 2016, en causa RIT: GR-08-00088-2014. Disponible en: <http://vlex.cl/vid/perdida-tributaria-prescripcion-articulo-632174769>

tributarias incurridas en años que se encuentran prescritos, pero que se hacen valer o utilizan en períodos posteriores respecto de los cuales no se han extinguido tales facultades de fiscalización, pudiendo exigir antecedentes y corregir bases imponibles declaradas, con el objeto de determinar obligaciones tributarias no extinguidas por la prescripción.”¹⁵²

Por último, se hace referencia a una sentencia de la Corte de Apelaciones de La Serena, que confirma la sentencia de primera instancia, estableciendo que el SII no está imposibilitado de *“corregir las bases imponibles declaradas en ejercicios tributarios en cuya conformación inciden antecedentes de hecho contenidos en declaraciones de años anteriores, incluso si respecto de ellos la actividad fiscalizadora se encuentra prescrita, ya que dichos antecedentes son invocados como un gasto, al amparo del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que el Servicio se encuentra facultado para exigir que ellos sean acreditados fehacientemente, lo que implica revisar y controlar que los egresos que se imputan para el establecimiento de un impuesto vigente se encuentren justificados.... Ello no implica que se...esté reconociendo al Servicio de Impuestos Internos la facultad fiscalizadora para revisar y liquidar diferencias impositivas de periodos tributarios anteriores, pues precisamente en ese caso, el órgano fiscalizador se apartaría de las facultades que le ha entregado el legislador y, por ende, haría procedente la anulación de los actos administrativos que se dicten bajo esa premisa.”¹⁵³*

De lo anteriormente expuesto, es posible concluir que se ha generado una jurisprudencia judicial uniforme y consistente que ha reconocido que el SII posee la facultad de revisar la determinación, acreditación y procedencia de las pérdidas tributarias más allá de los plazos de prescripción contemplados en el Código Tributario, cuando éstas inciden en la determinación y cálculo de impuestos correspondientes a períodos posteriores respecto de los cuales aún se encuentran vigentes los plazos de prescripción.

¹⁵² ACUINOVA CHILE S.A. con SII Dirección de Grandes Contribuyentes. Sentencia dictada por el Cuatro Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana el 14 de septiembre de 2016, en causa RIT: GR-18-00521-2013. Disponible en: <http://vlex.cl/vid/682121709>

¹⁵³ Inmobiliaria Puerto Velero Cuatro S.A. Servicio de Impuestos Internos. Sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de La Serena el 13 de mayo de 2016, en causa rol 26-2015. Disponible en: <http://vlex.cl/vid/inmobiliaria-puerto-velero-cuatro-644244909>

4.5. CAPÍTULO V: PROPUESTA DE NUEVA NORMA SOBRE DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS

En virtud de lo expuesto en los capítulos anteriores y de las numerosas reformas que ha sufrido la norma sobre deducción de pérdidas establecida en el artículo 31 N° 3 de la LIR, es posible concluir que la norma actual pareciera ser insuficiente para regular de forma efectiva la utilización y deducción de las pérdidas, y su fiscalización por parte de la autoridad impositiva.

Es por lo anterior que se hace necesario un rediseño y/o reestructuración del sistema de imputación de pérdidas tributarias, para efectos de alcanzar el objetivo original de la norma que motivó su incorporación a la normativa tributaria, y, a la vez, evitar incentivos negativos en las conductas de los contribuyentes.

Pareciera ser claro que dicha norma ha permitido que los contribuyentes puedan deducir sus pérdidas, lo cual permite un equilibrio y equidad en el sistema de tributación, pero también es claro que han existido casos y contribuyentes que han abusado de los vacíos legales y de la norma en sí misma para su propio beneficio, dada su importancia y relevancia en el sistema de determinación del impuesto de primera categoría.

Es en virtud de lo anterior que se propone la modificación de la norma sobre deducción de pérdidas, a fin de otorgarle mayor certeza jurídica y generar un sistema de imputación de PT adecuado a los tiempos que se viven, y que calce en la práctica con la realidad económica del país, con un nuevo marco normativo capaz de enfrentar los problemas que se han generado a lo largo de los años y que las sucesivas modificaciones introducidas a dicha norma han intentado disminuir y/o eliminar.

Se propone que se fijen principios y lineamientos por los cuales debiese guiarse el diseño de la norma sobre PT, en particular, que se aplique el principio de neutralidad, con el fin de que se establezcan normas y directrices mediante las cuales se les permita a los contribuyentes la deducción de las pérdidas generadas en sus actividades, y en particular, que se les permita “netear” pérdidas cuando se trate de contribuyentes pertenecientes a un

mismo grupo empresarial, o, en actividades de grupos empresariales multinacionales.

Además, con el fin de limitar la aplicación de dicha norma, se propone introducir una modificación legal que establezca una limitación temporal a la deducción de pérdidas, por lo que se propone agregar dentro de esta propuesta de norma un límite temporal de aplicación que permita la deducción de pérdidas hasta 3 ejercicios comerciales posteriores desde la generación de la misma, y que, si al cuarto ejercicio comercial aún queda saldo pendiente desde el año 1, dicha pérdida no pueda ser imputada y deducida como un gasto para efectos de la LIR, y que por lo tanto, prescriba dentro de dicho plazo.

Asimismo, se propone que se establezca un límite temporal a la facultad de fiscalización del SII sobre pérdidas tributarias, estableciendo un plazo de fiscalización de 3 años desde la generación de dichas pérdidas, ello con el fin de que este plazo sea coincidente con el plazo de prescripción ordinario establecido en el artículo 200 del Código Tributario.

Adicionalmente, se propone la creación de normas legales especiales sobre revisión y fiscalización por parte de la autoridad impositiva en materia de pérdidas, mediante las cuales se le permita al SII fiscalizar de forma oportuna y eficaz y, a su vez, le permitan al contribuyente tener claridad sobre la aplicación y las limitaciones materiales y temporales de la norma sobre PT. Se propone la incorporación de normas claras sobre la valoración de los antecedentes aportados por el contribuyente durante la etapa de fiscalización, basado en las reglas sobre valoración de la prueba de la sana crítica, actualmente aplicable en el procedimiento general de reclamación.¹⁵⁴

En cuanto a los antecedentes que acreditan y respaldan las pérdidas, se propone la incorporación y flexibilización de los medios de prueba legales de dichos antecedentes, mediante la incorporación de normas legales que permitan la utilización de medios de soporte físicos y tecnológicos de dichos antecedentes.

¹⁵⁴ Artículo 124 y siguientes del Código Tributario.

Se hace presente que, es posible entender que la situación de las sociedades “cascarones” que se comercializaron en Chile durante los años 2000 ya no podría darse bajo la legislación actualmente vigente, ya que en virtud de una presunción legal, el SII se encuentra facultado para realizar término de giro de oficio a aquellos contribuyentes que presenten 36 o más períodos tributarios continuos sin operaciones y no existan utilidades ni activos pendientes de tributación, así como tampoco se determinen diferencias de impuestos y no posea deudas tributarias.¹⁵⁵

Por último, sería recomendable estudiar la experiencia comparada de países con un robusto sistema de imputación de pérdidas tributarias, para efectos de identificar las fortalezas y debilidades de la norma chilena en análisis en comparación otros sistemas de imputación de pérdidas.

¹⁵⁵ Artículo 69 inciso final del Código Tributario.

TABLA RESUMEN – LÍMITES TEMPORALES DE NORMA SOBRE PT

Intervalo (Años)	Límite temporal a la deducción de la PT
Desde 1924 a 1954	No existía norma de PT.
1954	Se introduce norma de PT – Deducción de hasta 2 ejercicios anteriores (sólo en 3ra categoría).
1964	Se amplía aplicación de norma de PT – Permite deducción de hasta 2 ejercicios anteriores.
1974	DL 824 – mantuvo norma sobre deducción hasta 2 ejercicios anteriores.
1977	Se amplió el límite temporal - deducción hasta 5 ejercicios anteriores.
1984	Se eliminó el límite temporal - permite deducir PT sin límite de tiempo.
2001	Continúa norma sobre PT sin límite temporal – Se restringe la deducción de PT cuando existen cambios en la propiedad de las acciones, derechos sociales o participación en las utilidades.
2014	Continúa norma sobre PT sin límite temporal – se restringe la posibilidad de deducir PT acumuladas de ejercicios anteriores, sólo se pueden imputar hacia el futuro y permite solicitar devolución por PPUA.
2020	Continúa norma sobre PT sin límite temporal – se restringe gradualmente la posibilidad de solicitar devolución por PPUA.

TABLA RESUMEN – REFORMAS INTRODUCIDAS DE ACUERDO A LAS CONDUCTAS DE LOS CONTRIBUYENTES

NORMATIVA	CONDUCTAS DE CONTRIBUYENTES QUE PROPICIARON MODIFICACIÓN DE NORMATIVA
Ley N° 19.738 de 2001	<p>La Historia de esta Ley estableció que ésta tenía por objeto la reducción de la elusión y evasión tributaria de un 24% (USD 4.000. millones anuales) a un 20%. Limitó la deducción de pérdidas en las reorganizaciones empresariales que se efectuaban sólo con fines tributarios, para eludir el pago de impuesto, señalándose las situaciones en que ello se producía, especialmente cuando se efectuaban cambios en la propiedad y en el giro de la empresa.</p> <p>Se estimó que la pérdida fiscal por la absorción de empresas denominadas "cascarones", es decir, empresas sin actividad y que sólo mantienen contabilidad con pérdidas, ascendía a un promedio anual cercano a los US\$ 5,8 millones.</p> <p>En razón de las conductas de los contribuyentes se limita la utilización de las pérdidas tributarias en los casos en que exista un cambio en la propiedad de la empresa de que se trate.</p>
Ley N° 20.780 de 2014	En la Historia de la Ley de esta norma los parlamentarios que se pronunciaron dentro de la Historia de la Ley hicieron presente el mal uso del sistema del FUT y de la compra de empresas con pérdidas para transformar FUT positivo en negativo hasta el año 2006.

	<p>Con motivo del hecho público y notorio de malas prácticas de los contribuyentes en la compra de empresas con pérdidas se limita la posibilidad de imputar las pérdidas a ejercicios comerciales pasados (carry-back).</p>
<p>Ley 21.210 de 2020</p>	<p>Mediante esta norma se impone una limitación material adicional a la imputación de pérdidas respecto a la posibilidad de recuperar los pagos provisionales por utilidades absorbidas, con una eliminación gradual de dicha institución desde el año 2020 al año 2023.</p> <p>En las Historias de la Ley se reconoció que mediante la reforma de la Ley N° 20.780 se restringió mucho el uso de PPUA por lo que hubiese pensado que la cifra en millones de dólares debería haber sido mucho menor a la que actualmente sigue existiendo. Además, se proyectó el ingreso del Fisco por concepto de PPUA.</p>

5. CONCLUSIONES

De acuerdo al análisis anteriormente expuesto, es posible concluir que:

1. La Ley no contempla un concepto legal de pérdida, no obstante, poseen características relevantes, como: (i) su utilización ilimitada por parte de los contribuyentes, sin límite de tiempo; (ii) no son susceptibles de traspaso en un contexto de reorganización empresarial; y, (iii) su estándar de acreditación es bastante exigente.
2. La evolución de las pérdidas tributarias a nivel normativo sufrió cambios significativos a lo largo del tiempo, en especial respecto a sus límites temporales, que inicialmente era aplicable sólo dentro de 2 ejercicios comerciales, luego aplicable a 5 ejercicios comerciales, para luego eliminar dicha restricción y permitir su deducción sin ningún límite.
3. En virtud de que se han introducido restricciones a la norma desde hace 20 años pareciera ser que su regulación y sus modificaciones han sido insuficientes, y que debería plantearse un rediseño o reestructuración del sistema de imputación de PT, para efectos de alcanzar el objetivo original de la norma que motivó su incorporación a la normativa tributaria.
4. De la revisión expuesta de las Historias de la Ley, es posible sostener que varios de los cambios sufridos por dicha norma, en especial aquellos realizados desde el año 2001 hasta la actualidad se deben a malas prácticas ejecutadas por contribuyentes, reconocidas tanto por expertos en materia tributaria como por parlamentarios involucrados dentro del proceso legislativo.
5. De la revisión de la jurisprudencia administrativa del SII, éste ha sostenido invariablemente que posee la facultad de ejercer acciones de fiscalización de las pérdidas tributarias más allá de los plazos de prescripción, todo ello con el fin de determinar el resultado que sirve de base para el cálculo de una cantidad a deducir en los ejercicios siguientes, o que incide en la determinación de un impuesto actual.

6. De la revisión de la jurisprudencia judicial de los Tribunales de Justicia es posible concluir que existe una jurisprudencia judicial uniforme y consistente que ha reconocido que el SII posee la facultad de revisar la determinación, acreditación y procedencia de las pérdidas tributarias más allá de los plazos de prescripción contemplados en el Código Tributario, cuando éstas inciden en la determinación y cálculo de impuestos correspondientes a períodos posteriores respecto de los cuales aún se encuentran vigentes los plazos de prescripción.
7. Pareciera ser claro que la norma sobre pérdidas ha permitido que los contribuyentes puedan deducir sus pérdidas, lo cual permite un equilibrio y equidad en el sistema de tributación, pero también es claro que han existido casos y contribuyentes que han abusado de los vacíos legales y de la norma en sí misma para su propio beneficio, dada su importancia y relevancia en el sistema de determinación del impuesto de primera categoría.
8. En virtud de lo expuesto en este análisis, es posible concluir que la norma actual sobre pérdidas pareciera ser insuficiente para regular de forma efectiva la utilización y deducción de las pérdidas, y su fiscalización por parte de la autoridad impositiva.
9. Es por lo anterior que se propone un rediseño y/o reestructuración del sistema de imputación de pérdidas tributarias, de acuerdo con las siguientes propuestas y lineamientos:

Mayor certeza jurídica – nuevo marco normativo.
Que la modificación se guíe por el principio de neutralidad, con la posibilidad de netear pérdidas de una empresa con las ganancias de otra, ambas pertenecientes a un mismo grupo empresarial.
Que se introduzca un límite temporal de imputación de pérdidas de hasta 3 ejercicios comerciales posteriores a su generación.
Que se establezca un límite temporal a la facultad de fiscalización de las pérdidas por parte del SII de 3 años desde la generación de éstas.

Creación de normas especiales sobre fiscalización, tales como reglas sobre valoración de los antecedentes a aportar por los contribuyentes en una eventual fiscalización, basado en las reglas de sana crítica, actualmente aplicables en el procedimiento general de reclamación.

Incorporación y flexibilización de medios de prueba legales de los antecedentes que acreditan y respaldan las pérdidas, medios físicos y tecnológicos de soporte de los antecedentes.

10. Por último, sería recomendable estudiar la experiencia comparada de países con un robusto sistema de imputación de pérdidas tributarias, para efectos de identificar las fortalezas y debilidades de la norma chilena en análisis en comparación otros sistemas de imputación de pérdidas.

REFERENCIAS, ANEXOS Y BIBLIOGRAFÍA

1. Leyes

- Decreto Ley 3.966 de 1924. Por el cual se establece impuesto sobre las rentas. 02 de enero de 1924. D.O. No. 13.765. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?i=24389>
- Decreto Ley 1.269 de 1925. 21 de diciembre de 1925. D.O. No. 14.352. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=212584>
- Decreto Ley 755 de 1925. 21 de diciembre de 1925. D.O. No. 14.352. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=212166>
- Decreto N° 225 del 01 de marzo de 1927 del Ministerio de Hacienda, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=213896>;
- Decreto N° 172 del 24 de marzo de 1932 del Ministerio de Hacienda, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=212994>;
- Ley 5.169 – Decreto 1.337 del 31 de mayo de 1933 del Ministerio de Hacienda, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=25047>;
- Decreto 4.067 del 10 de enero de 1940 del Ministerio de Hacienda, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=25351>
- Ley N° 8.419 – Decreto N° 1.531 del 10 de abril de 1946 del Ministerio de Hacienda, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=25776>;
- Decreto Supremo N° 2.106 de fecha 10 de mayo de 1954 del Ministerio de Hacienda, versión única, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1017796>

- Ley N° 10.343 de fecha 28 de mayo de 1952, texto original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=26361&idVersion=1952-05-28>
- Ley 11.575 de 1954. Por el cual se *introduce modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta*, contenidas en el D.S. N° 2.106 de 15 de marzo del presente año. 14 de agosto de 1924. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=26714>
- Ley N° 15.564 de 1964. Por el cual se *Modifica la Ley N° 5.427, sobre Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones y sustituye la Ley N° 8.419, sobre Impuesto a la Renta*. 14 de febrero de 1964. D.O. No. 23.767. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=28208>
- Decreto Ley 824 de 1974. Por el cual *Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta*. 31 de diciembre de 1924. D.O. No. 29.041. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368&idVersion=1974-12-31>
- Artículo 31 del Decreto Ley N° 824 de fecha 31 de diciembre de 1974, versión original. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368&idVersion=1974-12-31>
- Decreto Ley N° 830 de fecha 31 de diciembre de 1974. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>
- Decreto Ley N° 1.874 de fecha 09 de agosto de 1977, versión única, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6763&idVersion=1977-08-09>
- Ley N° 18.293 de 1984. Por la cual establece diversas normas sobre Impuesto a la Renta y, para tales efectos, modifica los decretos leyes 824, de 1974, y 910, de 1975. 31 de enero de 1984. D.O. No. 31.785. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=29710&idVersion=1984-01-31>
- Ley N° 18.775 de fecha 14 de enero de 1989, versión original, disponible en:

<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=30154&idVersion=1989-01-14>

- Ley N° 18.985 de fecha 28 de junio de 1990, versión original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=30353&idVersion=1990-06-28>
- Ley N° 19.247 de fecha 15 de septiembre de 1993, versión única, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=30614>
- Ley 19.506 de fecha 30 de julio de 1997, versión única, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=74557>
- Ley N° 19.738 de fecha 19 de junio de 2021, versión original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=186616&idVersion=2001-06-19>
- Ley N° 20.026 de fecha 16 de junio de 2005, versión original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=239219&idVersion=2005-06-16>
- Ley N° 20.322 de fecha 27 de enero de 2009, versión original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=286151&idVersion=2009-01-27>
- Ley N° 20.630 de fecha 27 de septiembre de 2012, versión única, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1043598>
- Ley N° 20.780 de fecha 29 de septiembre de 2014, texto original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1067194&idVersion=2014-10-01>
- Ley N° 20.899 de fecha 08 de febrero de 2016, texto original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1087342&idVersion=2016-02-08>
- Ley N° 21.047 de fecha 23 de noviembre de 2017, texto original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1111159&idVersion=2017-12-01>

- Ley N° 21.210 de fecha 24 de febrero de 2020, texto original, disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1142667&idVersion=2020-02-24>
- Ley N° 21.225 de fecha 02 de abril de 2020, texto original. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1144002&idVersion=2020-04-02>
- Ley N° 21.256 de fecha 02 de septiembre de 2020, versión única. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1149003>
- Ley N° 21.306 de fecha 31 de diciembre de 2020, texto original. Disponible en: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1154076&idVersion=2020-12-31>

2. Historias de la Ley

- Historia de la Ley N° 18.293, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Disponible en: <http://s.bcn.cl/2y675>
- Historia de la Ley N° 18.985, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Disponible en:
https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7361/HLD_7361_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf
- Historia de la Ley N° 19.738, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Disponible en:
https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/6039/HLD_6039_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf
- Historia de la Ley N° 20.780, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Disponible en:
https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/4406/HLD_4406_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf

- Historia de la Ley N° 20.899, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Disponible en:
https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/4829/HLD_4829_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf
- Historia de la Ley N° 21.210, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Disponible en:
https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf
- Historia de la Ley N° 21.047 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, disponible en:
https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7081/HLD_7081_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf

3. Artículos Académicos, Revistas, Libros, Noticias

- Ara González, C. (2017). Efectos de la eliminación del PPUA sobre rentas acumuladas. *Anuario de Derecho Tributario Universidad Diego Portales*, pág. 17-31. Disponible en: https://anuarioderechotributario.udp.cl/cms/wp-content/uploads/2021/06/Anuario-2017.-Art-1-Efectos-de-la-eliminacion-del-PPUS-sobre-rentas-acumuladas_Carlos-Ara-G...-pag-17-31.pdf
- Castro, P. (2011). Fiscalización de las pérdidas tributarias. *Revista de Estudios Tributarios*, (3), pág. 9-58. Disponible en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41172/42707>
- Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. Pago Provisional por Utilidades Absorbidas. *Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*. Reporte Tributario N° 41, pág. 3. Disponible en: <https://cetuchile.cl/reportetributario/pdf/rt41.pdf>

- Economía y Negocios, El Mercurio (03 de marzo de 2015). *SII se querrela por pérdidas ficticias y boletas falsas de más de \$ 3.670 millones en Penta*. <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=136868>
- Faúndez Ugalde, A. (2014). Pérdida tributaria y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial. *Revista de Estudios Tributarios*, (9), pág. 125-142. Disponible en: <https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41078/42623>
- Ordoñez Alarcón, C. (2016). *Tributación de las pérdidas en Chile*. Memoria de Licenciatura Universidad de Chile, pág. 28. Disponible en: <https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/140092/Tributaci%C3%B3n-de-las-p%C3%A9rdidas-en-Chile.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Vergara Quezada, G. (2017). Restricciones a la rebaja de las pérdidas de arrastre. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 1, pág. 22-36. Disponible en: <https://revistaderechotributario.udec.cl/sites/default/files/RdDT-Vol1-04-Vergara-Perdidas.pdf>

4. Jurisprudencia Administrativa del Servicio de Impuestos Internos

- Circular SII N° 54 de fecha 24 de diciembre de 1984. Disponible en: <https://www.sii.cl/documentos/circulares/1984/circu54a.htm>
- Oficio SII N° 1.301 de fecha 20 de abril de 2000. Disponible en: <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/mayo06.htm>
- Circular SII N° 65 de fecha 25 de septiembre de 2001. Disponible en: <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu65.htm>
- Oficio SII N° 393 de fecha 04 de febrero de 2005. Disponible en: <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/otras/ja878.htm>

- Oficio SII N° 3.295 de fecha 12 de noviembre de 2009. Disponible en: <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja3295.htm>
- Circular SII N° 49 de fecha 14 de julio de 2016. Disponible en: https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2016/circu49.pdf
- Circular SII N° 53 de fecha 10 de agosto de 2020. Disponible en: https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2020/circu53.pdf
- Circular SII N° 19 de fecha 01 de abril de 2021. Disponible en: https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu19.pdf¿
- Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario del SII año 2021. Disponible en: https://www.sii.cl/sobre_el_sii/pgct2021_completo.pdf

5. Jurisprudencia Judicial de los Tribunales de Justicia

- TRANSPORTES LARBUI LIMITADA CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS VIII DR CONCEPCION. Sentencia dictada por la Corte Suprema el 9 de enero de 2017, en causa rol 99.901/2016. Disponible en: <http://vlex.cl/vid/transportes-larbui-limitada-servicio-657351213>
- AGRÍCOLA SAN LUIS LIMITADA con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS IX DR TEMUCO. Sentencia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía el 4 de marzo de 2016, en causa RIT: GR-08-00088-2014. Disponible en: <http://vlex.cl/vid/perdida-tributaria-prescripcion-articulo-632174769>
- ACUINOVA CHILE S.A. con SII Dirección de Grandes Contribuyentes. Sentencia dictada por el Cuatro Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana el 14 de septiembre de 2016, en causa RIT: GR-18-00521-2013. Disponible en: <http://vlex.cl/vid/682121709>

- Inmobiliaria Puerto Velero Cuatro S.A. Servicio de Impuestos Internos. Sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de La Serena el 13 de mayo de 2016, en causa rol 26-2015. Disponible en: <http://vlex.cl/vid/inmobiliaria-puerto-velero-cuatro-644244909>