



Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Económico

TRIBUTACIÓN DE LAS PÉRDIDAS EN CHILE

Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

Catalina Alarcón Ordoñez

Profesor guía: Cristián Gárate González

Santiago, Chile

2016



Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Económico

TRIBUTACIÓN DE LAS PÉRDIDAS EN CHILE

Catalina Alarcón Ordoñez

Profesor guía: Cristián Gárate González

Calificación:

Santiago, Chile

2016

AGRADECIMIENTOS

A mi familia, por apoyarme incondicionalmente en este largo proceso;
A mis amigos, quienes siempre supieron otorgar un gran apoyo emocional durante esta larga
carrera.

A mis profesores, quienes siempre incentivaron mi desarrollo en el área, por siempre atender
la más mínima duda, por encontrarse presentes en cada momento, por su paciencia y las
interesantes conversaciones que ayudaron al desarrollo de las ideas presentes en esta tesis.

TABLA DE CONTENIDO

AGRADECIMIENTOS	V
TABLA DE CONTENIDO	VII
ÍNDICE DE ILUSTRACIONES Y CUADROS	XI
ACRÓNIMOS.....	XIII
RESUMEN	XV
INTRODUCCIÓN	1
A. Necesidad del incentivo a la inversión.....	1
B. Aplicación de incentivos y franquicias fiscales en Chile.....	4
C. Las pérdidas en el sistema tributario chileno.	10
D. Utilización del tratamiento de las pérdidas como franquicia tributaria y sus principales fuentes de riesgo.	12
E. Proyecciones de la OECD frente a la situación internacional de las pérdidas.....	21
 CAPÍTULO I:	
NOCIONES FISCALES GENERALES.....	23
1.1 Concepto de pérdida.....	23
1.1.1. Concepto de pérdida en el Derecho Privado.....	24
1.1.2. Concepto de pérdida en materia financiera.....	29
1.1.3. Concepto de pérdida en el Derecho Tributario Comparado	31
1.1.4. Concepto de pérdida en el Derecho Tributario chileno	33
1.2. Fundamento de Política Fiscal del actual tratamiento de las pérdidas tributarias.	35
1.3. Conclusiones	50
 CAPÍTULO II:	
ANÁLISIS DE LAS PÉRDIDAS EN EL DERECHO COMPARADO	53
2.1. Generación de las pérdidas en el Derecho Comparado.....	53

2.2. Tratamiento tributario de las pérdidas en el Derecho comparado	59
2.2.1. Límites Cuantitativos.....	60
2.2.2. Límites Temporales: Carry-Back y Carry-forward.	62
2.2.3. Límites Cualitativos.....	65
2.2.4. Consolidación de resultados.	67
2.2.4.1. Empresas nacionales:	68
2.2.4.2. Consolidación intra-grupo entre sociedades extranjeras:	73
2.2.5. Fusiones	75
2.2.6. Deducción múltiple de pérdidas	78
2.3. Conclusiones	79

CAPÍTULO III:

ANÁLISIS NORMATIVO DE LA GENERACIÓN Y TRATAMIENTO DE LAS PÉRDIDAS EN CHILE.....81

3.1. Mecanismo de generación de las pérdidas en Chile.	82
3.1.1 Requisitos generales de los gastos:	83
3.1.2 Requisitos especiales para la deducción de la pérdida como gasto.....	94
A) Pérdidas propiamente tales.	94
B) Pérdida tributaria del ejercicio.	97
C) Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores.....	104
3.2 Tratamiento tributario de las pérdidas en Chile.....	106
3.2.1. Principales modificaciones del Artículo 31 N°3.	107
3.2.2. Tratamiento de las pérdidas tributarias hasta el 31 de diciembre de 2016. ..	110
3.2.2.1. Tratamiento de las pérdidas en artículo 31 N° 3 inciso 3.....	110
3.2.2.2. <i>Carry-back</i> o recuperación del impuesto de Primera Categoría por la absorción de utilidades por pérdidas tributarias.....	115
3.2.2.2.1. Forma de compensar las pérdidas sufridas con utilidades propias no distribuidas por la empresa.	117
3.2.2.2.2. Monto a recuperar.....	122
3.2.2.2.3. Forma de recuperar PPUA.....	128
3.2.2.3. Tratamiento de las pérdidas en los procedimientos de fusión de empresas.	133
3.2.2.3.1. Utilización abusiva del tratamiento de las pérdidas en situación de cambios de propiedad: análisis de jurisprudencia, caso Paneles Arauco S.A.	137
3.2.2.4. Tratamiento de las pérdidas de agencias o Establecimientos Permanentes.	139

3.2.2.4.1. Utilización abusiva del tratamiento de las pérdidas en situación de consolidación de resultados: análisis de jurisprudencia, caso Coca Cola- Embonor.	143
3.2.2.5. Tratamiento de las pérdidas entre sociedades matrices y sus filiales.....	150
3.2.3. Tratamiento de las pérdidas tributarias desde el 1 de enero de 2017.....	154
3.2.3.1. Análisis del artículo 31 N° 3 de la Ley de la Renta.	155
A) Contribuyentes que determinan sus rentas de acuerdo a lo establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR.	159
B) Contribuyentes que determinan sus rentas de acuerdo a lo establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR.	167
3.2.3.2. Recuperación del Impuesto de Primera Categoría por la absorción de utilidades por pérdidas.....	170
3.2.3.3. Tratamiento de las pérdidas en procesos de fusión	171
3.2.3.4. Tratamiento de las pérdidas en agencias o Establecimientos Permanentes.	172
3.2.3.5. Tratamiento de las pérdidas entre sociedades matrices y sus filiales.....	176
3.3.Conclusiones	177

CAPÍTULO IV:

HERRAMIENTAS CONTRA EL USO ELUSIVO Y EVASIVO DE PERDIDAS 179

4.1. Recomendaciones OECD en el tratamiento de pérdidas.....	179
4.2.Aplicación de las medidas recomendadas por la OECD a Chile.	182
4.2.1. Normas antielusivas especiales en la legislación chilena	182
4.2.2. Normas antielusivas generales en la legislación chilena	191
4.3.Conclusiones	193

CONCLUSIONES 195

BIBLIOGRAFÍA XVI

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES Y CUADROS

		Página
Tabla 1:	Tamaño de pérdida de impuestos corporativos acarreados por determinados países entre los años 2000-2009	15
Tabla 2:	Declaraciones anuales por concepto de pérdidas de arrastre años 2006-2014	17
Tabla 3:	Montos del PIB años 2006-2014	19
Tabla 4:	<i>Carry-back</i> y <i>Carry-forward</i> en los países OECD	63
Tabla 5:	Tratamiento tributario de las pérdidas entre sociedades intra-grupo nacionales.	69
Tabla 6:	El uso de las pérdidas en la consolidación fiscal después de la DL 98/2011	72
Tabla 7:	Tratamiento tributario de las pérdidas entre sociedades intra-grupo extranjeras	74
Ilustración 1	Niveles de desigualdad al año 2013	6
Ilustración 2:	Tratamiento de la utilización de las pérdidas en procesos de cambio de propiedad	135
Ilustración 3:	Análisis jurisprudencial: “Caso Paneles Arauco”	138

Ilustración 4:	Análisis jurisprudencial: “Coca-Cola Embonor”	144
Ilustración 5:	Análisis jurisprudencial: “Coca-Cola Embonor”	145
Ilustración 6:	Análisis jurisprudencial: “Coca-Cola Embonor”	146
Ilustración 7:	Análisis jurisprudencial: “Coca-Cola Embonor”	147
Ilustración 8:	Análisis jurisprudencial: “Coca-Cola Embonor”	148
Ilustración 9:	Análisis jurisprudencial: “Coca-Cola Embonor”	149
Ilustración 10:	Resumen de los efectos del reparto de utilidades desde sociedades operativas con utilidades a otras del <i>holding</i> con pérdidas	153
Ilustración 11:	Resumen de imputación de contribuyentes que determinen sus rentas de acuerdo al nuevo artículo 14 A) de la LIR	166
Ilustración 12:	Resumen de imputación de contribuyentes que determinen sus rentas de acuerdo al nuevo artículo 14 B) de la LIR	170

ACRÓNIMOS

Banco Mundial	:	BM
Código Civil	:	CC
Código de Comercio	:	CCo
Código Tributario	:	CT
Establecimiento Permanente	:	EP
Fondo Monetario Internacional	:	FMI
Fondo de Utilidades Tributables	:	FUT
Fondo de Utilidades Financieras	:	FUF
Ley de Impuesto a la Renta	:	LIR
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico	:	OECD
Pagos Provisionales Mensuales	:	PPM
Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas	:	PPUA
Sociedades Anónimas	:	SA

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo dar a conocer la generación y el tratamiento otorgado a las pérdidas en materia tributaria por la legislación en Chile, su análisis conceptual y los fundamentos de política pública que llevaron a su actual formulación. Adicionalmente se estudiará la coherencia de las normas legales que las regulan en relación a la naturaleza jurídica misma de las pérdidas y la suficiencia de dichas normas para combatir figuras elusivas o de abuso en su utilización, sea a través de análisis comparativos con los tratamientos aplicados en otros países, como a través del estudio de la legislación nacional.

Para ello, en primer lugar, se analizarán las pérdidas conceptualmente, desde una óptica de derecho común, derecho comercial, de orden financiero y tributario. Adicionalmente, se estudiarán los fundamentos de derecho que justifican el tratamiento actual dado a las mismas, las principales discusiones que han surgido respecto de las pérdidas en los países miembros de la OECD y las recomendaciones efectuadas por el mismo organismo para evitar un uso abusivo de ellas a través de planificaciones tributarias agresivas.

Adicionalmente se estudiará la configuración y el tratamiento de las pérdidas dado en el extranjero. Para ello se examinarán los mecanismos de generación de las pérdidas y el tratamiento otorgado por algunos de los países miembros de la OECD y otros de América Latina.

Asimismo, pasaré a analizar los mecanismos de generación y el tratamiento de las pérdidas en Chile desde un enfoque histórico, a partir de las sucesivas reformas que se han llevado a cabo sobre la materia, para luego conocer el actual tratamiento que la ley les ha otorgado y el que entrará en vigencia desde el 1 de enero del año 2017, a través de las modificaciones efectuadas a las pérdidas por la Ley N° 20.780 del año 2014 y la Ley N° 20.899 del año 2016.

Finalmente, se examinarán las opiniones entregadas por la OECD sobre la materia, y comparativamente, se analizará la suficiencia de la normativa chilena actualmente vigente y de

aquella que regulará las pérdidas desde el 1 de enero de 2017, como medidas preventivas y reparativas relacionadas al uso abusivo de las pérdidas en Chile.

INTRODUCCIÓN

A. Necesidad del incentivo a la inversión.

Todo país en crecimiento tiene la necesidad de incentivar la inversión dentro de sus fronteras. Para ello debe fomentar la movilidad de capitales con el fin de acumular el suficiente que le permita realizar las inversiones necesarias para mantener el mayor crecimiento económico posible. Dicho capital puede ser obtenido tanto dentro como fuera del país.

De acuerdo a lo anterior y a las decisiones de políticas públicas con las que deciden actuar los Estados, es posible diferenciar entre los países que requieren importar capitales de aquellos que lo exportan¹. En caso de ser países importadores de capital, éstos deben tomar las medidas necesarias que los hagan atractivos a la vista de nuevos inversionistas.

Las medidas para el incentivo a la inversión de los países en vía de desarrollo, en su mayoría importadores de capital, tienen como fundamento políticas públicas tendientes a aumentar y facilitar la inversión de capitales extranjeros dentro de sus fronteras, convirtiéndose en naciones atractivas tanto política como económicamente. En efecto, dentro de las medidas que sirven de incentivo, se encuentran aquellas de carácter económico, político, tributario, o de algún otro tipo.

En lo que respecta a la materia de esta tesis, los incentivos tributarios fueron incorporados en las legislaciones latinoamericanas durante los años cincuenta y sesenta con la finalidad de aumentar la inversión extranjera directa y facilitar el proceso de sustitución de importaciones, no obstante en la actualidad puedan alcanzar finalidades distintas. Dentro de los beneficios contemplados en las leyes fiscales para el incentivo de la inversión, se encuentran las exoneraciones temporales de impuesto y reducción de las tasas, los incentivos a la inversión como la depreciación acelerada, deducción parcial de ciertos gastos y el diferimiento del pago

¹ CEPAL, 2015, La inversión extranjera directa en América Latina y el Caribe, Santiago, Chile.

del impuesto, la implementación de zonas especiales con un tratamiento tributario privilegiado, entre muchos otros².

En efecto, la ley fiscal contempla una serie de beneficios que permiten estimular y facilitar la inversión, tanto nacional como extranjera, potenciando la expectativa de utilidades a generar por ellas y facilitando la inserción de una mayor variedad de inversionistas como consecuencia de la mejora del acceso al mercado y la rebaja de las barreras de entrada al mismo³.

Actualmente, la necesidad en la implementación de franquicias fiscales en los países de América Latina se debe a que las tasas de crecimiento se encuentran decreciendo en comparación con otras zonas del planeta, como es Asia Oriental y Pacífico, Asia Meridional o África. Es así como, de acuerdo a estudios del BM se prevé una baja del 0.3% del crecimiento en comparación con el que se encontraba pronosticado para el año 2015⁴.

Lo anterior, no resulta novedoso toda vez que el crecimiento a tasas decrecientes dado en la economía Latinoamericana viene repitiéndose en la mayoría de los países durante toda la década de los noventa, razón por la cual los incentivos a la inversión, tanto nacional como extranjera, han proliferado a través de la privatización de empresas públicas y la implementación de zonas con una tributación favorable o zonas francas. Si bien dichos beneficios resultaron eficientes en el corto plazo, se han tornado insuficientes en el mantenimiento del crecimiento constante que han mantenido otras regiones.

Para entender de mejor manera la relación entre el incentivo a la inversión y los beneficios otorgados a través del sistema tributario nacional, corresponde hacer presente que la decisión de inversión privada pasa por el análisis de tres aspectos primordiales⁵:

² JIMÉNEZ, Juan Pablo y PODESTÁ, Andrea. 2009. Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina. Santiago, Chile.

³ Ibidem

⁴ Fondo Monetario Internacional. 2015. Perspectivas de la Economía Mundial. Washington, Estados Unidos.

⁵ JIMÉNEZ, Juan Pablo y Podestá Andrea. 2009. Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina. Santiago, Chile.

1. Relación entre el financiamiento del déficit fiscal y la inversión privada a través de variables como financiamiento, tipo de cambio y tasa de interés.
2. Complementariedad o competencia entre la inversión pública y la privada.
3. Rol del sector público, el uso de impuestos y subsidios como herramienta para estimular la inversión.

Respecto al tercer factor en la decisión de inversión y en lo que dice relación con el uso de los impuestos e incentivos fiscales en general, es posible señalar que una correcta aplicación de dichos beneficios por una parte tiende a disminuir el costo del capital para el inversionista y por otra permite el crecimiento de la economía del país que los implementa.

En efecto, una baja en el costo del capital implica un aumento en la inversión privada y un alivio para las restricciones de liquidez, el incremento en los flujos de caja y un mayor ingreso potencial de nuevas inversiones en el país, lo que en conclusión genera un estímulo constante en la entrada de capitales, y de forma consecencial, un aumento del PIB⁶.

Desde la década de los ochenta, Chile no ha sido indiferente en la implementación de beneficios de carácter tributario para poder estimular su economía. Una de las reformas más importantes al efecto es la realizada en el año 1984 la cual transforma completamente el sistema impositivo y además, implanta en este ámbito una nueva tendencia neoliberal que sirvió, en su momento, para combatir la crítica situación financiera de la época. Dentro de las franquicias de carácter tributario presentes en la legislación chilena e impuestas con posterioridad a la implementación de dicha reforma, es posible mencionar la imposición de Zonas Francas, disminuciones de la tasa de impuesto, exenciones impositivas, entre otros. Para el presente trabajo, el mecanismo de incentivo a analizar será uno de aquellos que sirven para amortizar el pasivo, más exactamente la formación y el tratamiento de las pérdidas tributarias.

⁶ Dirección General de Presupuestos. 2015. Cálculos de Ingresos generales de la nación. [Electrónico] Santiago, Chile. <http://www.dipres.gob.cl/594/articles-139845_doc_pdf.pdf> [6 de diciembre, 2015]

B. Aplicación de incentivos y franquicias fiscales en Chile.

Una de las funciones más importantes y común a todos los Estados es la entrega y financiamiento de prestaciones públicas universales, para lo cual es indispensable que los distintos países cuenten con ingresos constantes que les permitan satisfacer las periódicas necesidades que surgen dentro de su territorio.

En efecto, una de las discusiones fundamentales que debe tener todo país, es la forma en que éste se hará cargo de otorgar prestaciones de primera necesidad para su población, es decir, los mecanismos de recaudación a través de los cuales podrá asegurar el bienestar social. Un Estado con una economía más liberal optará por asegurar dicho bienestar priorizando la libre tranzabilidad de las prestaciones básicas en el mercado de forma privada, haciendo un especial énfasis en el crecimiento económico. Al contrario, una economía más paternalista preferirá otorgar directamente aquellas prestaciones, asegurando que todos puedan proveerse de ellas.

El problema con el sistema más liberal es que un crecimiento en el mercado no necesariamente implica que éste se distribuya equitativamente en toda la población. En efecto, el PIB *per cápita* no refleja fielmente cuál es el crecimiento en todos los sectores de la economía, por lo que, eventualmente, no todos podrían proveerse de las prestaciones de primera necesidad a través de este sistema. Por su parte, el problema con una política paternalista es que para que el Estado pueda cumplir con su función social requiere de ingresos suficientes que le permita el otorgamiento de dichas prestaciones, las cuales podrá entregar únicamente con una constante y suficiente recaudación.

Para ello, corresponde señalar que la entrega de prestaciones públicas tiene la finalidad de redistribuir la riqueza en toda la población, asegurando la entrega de servicios de primera necesidad a quienes tienen una menor capacidad de pago para las mismas, es decir, repartiendo las riquezas obtenidas por los contribuyentes a los distintos sectores a través del gasto fiscal.

Si bien una de las finalidades del impuesto es la redistribución de la riqueza, en Chile esto no se efectúa a través de su aplicación y la entrega de prestaciones públicas por parte del Estado. De acuerdo a estudios, los niveles de desigualdad luego de la aplicación de impuesto, son mejorados casi imperceptiblemente, lo que hace de Chile uno de los países más desiguales del planeta⁷.

En efecto, de acuerdo a la medición Índice GINI⁸ en los estudios efectuados por la OECD y el BM, Chile es el país más desigual de los miembros de la OECD, llegando a un coeficiente de 0.55 para el año 2013⁹, superando a la mayoría de los países Latinoamericanos y a países como Tailandia o Sri Lanka. Corresponde hacer presente al respecto que el promedio de desigualdad en los países OECD es de 0.32 y en la mayoría de los países desarrollados y con mejor calidad de vida, el índice GINI no supera al 0.3.

En efecto, lo anteriormente dicho se puede observar en el siguiente gráfico efectuado por la OECD al respecto:

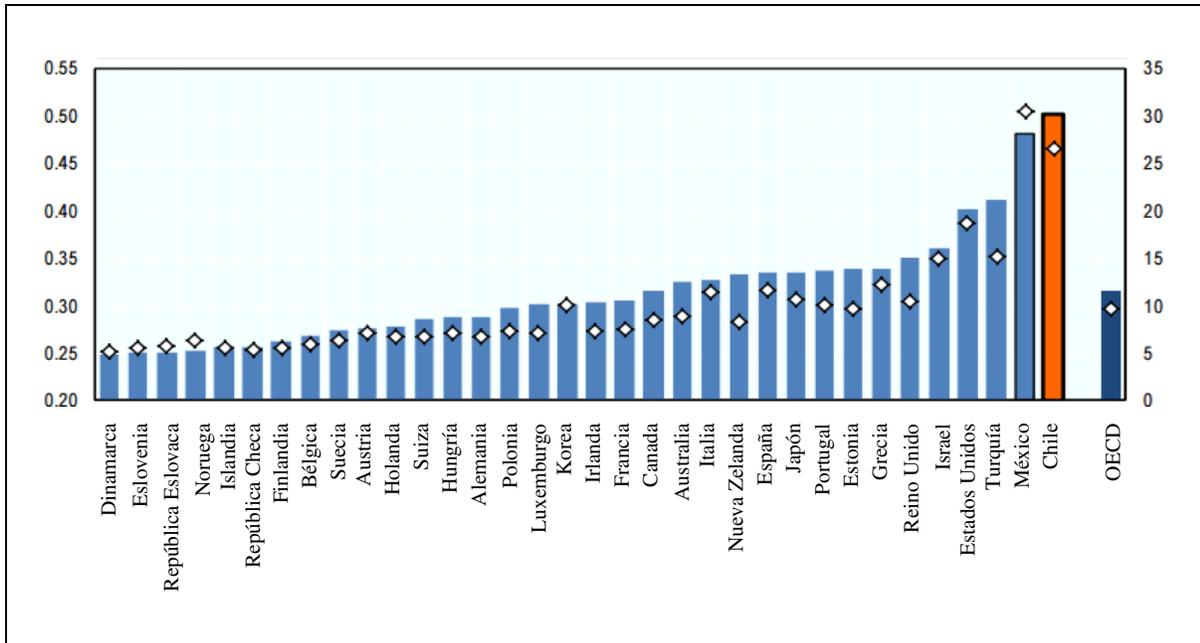
⁷ Comisión de Reforma Tributaria, Universidad de Chile. 2010. Reforma Tributaria. [Diapositiva] Santiago, Chile. p. 9

⁸ El coeficiente de Gini constituye una medida utilizada para medir la desigualdad en los ingresos. El coeficiente de Gini varía entre 0 y 1, en donde cero se corresponde con la perfecta igualdad (en este caso hipotético, todos tendrían los mismos ingresos) y en donde uno se correspondería con la perfecta desigualdad (en este caso, también hipotético, una persona tendría todos los ingresos y los demás ninguno).

⁹ BANCO MUNDIAL. 2015. Índice de Gini. [en línea] <<http://datos.bancomundial.org/indicador/SI.POV.GINI>> [Consulta: 10 de diciembre de 2015]

ILUSTRACIÓN 1

Niveles de desigualdad al año 2013¹⁰



De acuerdo a lo anteriormente señalado se puede concluir que el crecimiento vía imposición de otorgar facilidades de mercado por sobre otorgamiento de prestaciones públicas, puede aumentar el PIB de una nación pero no necesariamente otorga una equitativa distribución en las mejoras económicas. Es por lo esto que la OECD mantiene un gran recelo a todas aquellos tratamientos impositivos que puedan facilitar la rebaja en la recaudación fiscal en pos de un crecimiento económico, como puede ser un tratamiento demasiado libre y poco controlado del uso de las pérdidas.

En efecto, respecto a las pérdidas surge una situación bastante curiosa: si entendemos como supuesto que una empresa se crea con la finalidad de generar ganancia para aquellos que la integran, es lógico pensar que los resultados de sus ejercicios debieran mostrar cifras positivas, por lo menos a largo plazo, ya que la rentabilidad es uno de los principales motivos de su creación. Es decir, si bien resulta lógico entender que en momentos de crisis financieras las

¹⁰ OECD. 2015. ¿Por qué reducir la desigualdad nos beneficia?. [Electrónico] <<http://www.oecd.org/chile/OECD2015-In-It-Together-Highlights-Chile.pdf>>

empresas pueden declarar pérdidas en sus balances tributarios, dichos estados no se pueden mantener eternamente.

Por su parte, en Chile en general, los ingresos del Estado están compuestos por el traspaso de utilidades al gobierno central por parte de las empresas públicas a través de las cotizaciones previsionales realizadas al Instituto de Normalización Previsional y al Fondo Nacional de Salud, las donaciones que realizan personas o instituciones a entidades públicas y, en su mayoría, por impuestos.

Los impuestos se pueden concebir como aquellos aportes entregados por las personas en demostración de capacidad contributiva y es necesario señalar que constituyen la principal fuente de recaudación en Chile. En efecto, en Chile los impuestos representan aproximadamente las tres cuartas partes de los ingresos estatales¹¹ por lo que tener un sistema fiscal que sea capaz de financiar la totalidad de las políticas públicas es fundamental, no sólo en Chile, sino que en cualquier nación que goce de prestaciones públicas de primera necesidad.

La doctrina define los impuestos como manifestaciones de capacidad contributiva, incrementos patrimoniales o manifestación de riqueza, y adicionalmente, los clasifica entre directos e indirectos dependiendo de cuál es la materia que gravan específicamente¹². Los impuestos serán directos en la medida que graven los incrementos patrimoniales de las personas, o serán indirectos si gravan la riqueza manifestada en el consumo de diversos productos por los contribuyentes.

Como los impuestos directos gravan, en principio, la totalidad de los ingresos de los contribuyentes, la lógica indica que sean éstos los que debiesen generar la mayor parte de la recaudación toda vez que considera como base el ingreso bruto obtenido por la persona y no sólo aquella parte destinada a consumo. Bajo la misma lógica, este tipo de impuestos cumple con una finalidad redistributiva de los ingresos en Chile ya que cargan nominalmente más a

¹¹ Dirección General de Presupuestos. 2015. Cálculos de Ingresos generales de la nación. [Electrónico] Santiago, Chile. <http://www.dipres.gob.cl/594/articles-139845_doc_pdf.pdf> [7 de diciembre, 2015]

¹² JARACH Dino. 1943. El hecho imponible. 3ª Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Abeledo Perrot.

aquellos que mayores ingresos tienen, reinvertiendo los montos obtenidos en prestaciones que benefician más a quienes obtienen menores ingresos.

No obstante lo anterior, es recurrente que en los estudios del SII u otros organismos se llegue a la conclusión contraria, es decir que sean los impuestos indirectos, que gravan el consumo, los que más recaudan en Chile, situación que no resulta razonable toda vez que esta clase de impuesto grava proporcionalmente más a quienes generan menores ingresos¹³. Es así como, mientras más bajo sea el ingreso, mayor parte de éste se destina al consumo producto de la falta de capacidad de ahorro que tienen dichos sectores, lo que trae como consecuencia que las personas de menos ingresos sean quienes finalmente terminen por financiar sus propias prestaciones públicas¹⁴.

Volviendo al análisis, en materia de impuestos directos, el principal de ellos es el impuesto a la renta. El impuesto a la renta es un impuesto de gran importancia en nuestra realidad social ya que grava directamente el enriquecimiento de las personas naturales producto de sus actividades lucrativas, provengan éstas del trabajo o como resultado de una inversión.

Una característica importante del sistema actual y del que entrará en vigencia desde el 1 de enero del año 2017, es que de conformidad con los artículos 14, 20, el numeral 3 del artículo 56 y el artículo 63 de la LIR, los impuestos en Chile se encuentran formulados en tal sentido que son sólo las personas naturales quienes lo soportan efectivamente. En efecto, al tener el

¹³ Esta situación se produce ya que la persona que percibe una menor cantidad de ingresos debe necesariamente destinar una mayor parte de sus rentas al consumo, mientras que quienes tienen mayores ingresos pueden destinar parte de sus rentas al ahorro, el cual no configura un hecho gravado y, por lo tanto, no se encuentra afecto a impuesto alguno.

Es así como una persona que destina el total de sus ingresos al consumo verá la totalidad de sus rentas gravadas con impuesto, y al tener este una tasa fija no diferenciando entre bienes de primera necesidad u otros, aportará proporcionalmente más al Estado en el financiamiento de prestaciones públicas.

Por su parte, quienes perciben mayores ingresos y tienen capacidad de ahorro, destinarán una menor parte de sus rentas al consumo, teniendo como consecuencia que sólo una proporción de sus ingresos se verán gravados con impuesto, independientemente el hecho que nominalmente pudieran aportar más.

Como es posible observar, la situación dada anteriormente no se condice con la finalidad redistributiva propia de los impuestos.

¹⁴ JORRATT De Luis, Michel. 2012. Gastos Tributarios y Evasión Tributaria en Chile: Evaluación y Propuestas. Santiago, Chile.

impuesto a la renta una naturaleza integrada, las ganancias obtenidas por la industria resultan ser sólo un crédito del impuesto final, el cual mantendrá dicha calidad hasta que el contribuyente decida retirar sus ganancias o éstas le sean atribuidas. Lo anterior quiere decir que, de acuerdo a la intención del legislador, y aun cuando en la práctica no suceda de esa forma, mantener un sistema integrado implica que las utilidades generadas por una empresa resultarán efectivamente gravadas sólo cuando éstas son remesadas, atribuidas, distribuidas o repartidas a las personas naturales dueñas de las inversiones generadoras de rentas, pudiendo utilizar como crédito el impuesto pagado por la sociedad o patrimonio de afectación, e incluso, solicitar la devolución del mismo pagado por la sociedad en sus ejercicios anteriores, bajo las circunstancias que desarrollaré posteriormente.

Señala la legislación tributaria chilena en el artículo 20 de la LIR, que la base del impuesto final se encuentra compuesta por todos los ingresos constitutivos de renta de la persona o entidad, independientemente de su naturaleza y que, en caso de los contribuyentes finales que tengan domicilio o residencia en Chile, la tasa del impuesto final aumentará proporcionalmente en la medida que aumente la cantidad de ingresos que obtengan de conformidad a lo dispuesto en el artículo 54 de la LIR.

Es por lo dicho anteriormente que cualquier mecanismo que incentive la disminución del monto del impuesto a pagar, sea a través de un detrimento en la base imponible del impuesto o a través de una reducción de la tasa del mismo, tendrá efectos negativos en el patrimonio nacional y se traducirá en la rebaja en la inversión que puede realizar el Estado en prestaciones públicas.

Inmediatamente señalado lo anterior, es necesario analizar la forma en la que se encuentra compuesto el sistema tributario en Chile y cuáles son los métodos que pueden disminuir el impuesto final a pagar por el contribuyente.

En general, los artículos 29 a 33 de la LIR señalan que la determinación del impuesto a pagar se realiza a través de la suma de todos los ingresos que ha obtenido el contribuyente, menos los costos de producción o el de las prestaciones de servicio y los gastos. El resultado obtenido

será reajustado y así se obtendrá la RLI sobre la cual se aplicará la tasa de impuesto de Primera Categoría correspondiente para el año en cuestión.

Como es posible observar, los factores de la ecuación tributaria que permiten rebajar la base imponible del contribuyente son: los costos, los gastos y, eventualmente, los ajustes. Como se analizará más adelante, las pérdidas en la legislación chilena tienen la naturaleza jurídica de gastos.

Los gastos se pueden definir como aquellos detrimentos o desembolsos en que incurre la empresa que significan una disminución patrimonial pero que no forma parte de materias primas ni remuneraciones pagadas a los trabajadores del lugar en donde se generó¹⁵. Corresponde hacer presente que los gastos no necesariamente se manifiestan en un desembolso efectivo de dinero sino que también puede responder a un detrimento patrimonial no tangible, como ocurre en los casos de depreciación acelerada en la que el bien perdura por más de 3 años, el caso de la provisión de incobrables o la propia rebaja de algunos tipos de pérdidas establecidas en el numeral 3° del artículo 31 de la LIR.

Es por lo anterior que un aumento en el monto de los gastos que puede deducir el contribuyente necesariamente implica una disminución de la base imponible sobre la que éste debe determinar su impuesto a pagar, lo que trae como consecuencia una menor recaudación por parte del Estado, y con ello, un menor presupuesto para la entrega de prestaciones públicas. Dicho lo anterior, es necesario tener un especial cuidado con la aplicación de cualquier franquicia que permita aumentar el nivel de gastos no efectivos del contribuyente, entre ellas, las pérdidas tributarias.

C. Las pérdidas en el sistema tributario chileno.

Las pérdidas en materia tributaria han sido muy reguladas dentro de nuestra legislación por el constante uso que se les ha dado y el importante efecto fiscal que estas tienen. Es así como

¹⁵ LETONJA Alexander. 2011. Gastos. En: Cátedra Tributación de la Empresa. Santiago. Universidad de Chile, Escuela de Derecho.

las pérdidas se han tratado a nivel de gasto de la empresa, a propósito del sistema de consolidación de resultados en relación a las sufridas por una filial, agencia o EP en el extranjero, respecto a las sufridas producto de procesos de fusión y división de sociedades, a las pérdidas producidas en la enajenación de acciones o derechos sociales, entre otros.

La relevancia dada por la doctrina a las pérdidas responde al muy singular tratamiento que la ley tributaria chilena contempla para ellas, razón por la cual resulta importante analizar cada una de las situaciones descritas anteriormente y poder determinar la suficiencia de la regulación, tanto para su generación como para su tratamiento en Chile, especialmente en lo que dice relación a los efectos económicos que ha tenido su aplicación y al uso abusivo que se les ha dado con los años.

La gran característica que tienen las pérdidas es que, por consideraciones de política económica y de principios generales de carácter tributario aplicados en toda legislación fiscal, Chile permite a los contribuyentes distribuir en el tiempo su amortización de forma ilimitada hacia ejercicios anteriores o futuros, lo que ha resultado un negocio conveniente para muchos grupos societarios.

En efecto, la ley permite al contribuyente inclusive recuperar su impuesto de Primera Categoría pagado en ejercicios anteriores, transformando dicho impuesto en un ingreso susceptible de generar más utilidades de destinación privada por parte de los contribuyentes.

Adelantándonos a lo que será exhaustivamente analizado en los capítulos siguientes, es posible decir que si en un año se obtuvo una pérdida tributaria, dicha pérdida permitirá al contribuyente rebajar su monto de la RLI obtenida en el ejercicio, recuperar el impuesto de Primera Categoría pagado en los ejercicios anteriores y prorratear su diferencia en ejercicios futuros, imputándose como gasto en los ejercicios siguientes hasta que se extinga completamente con aquellos ingresos efectivamente obtenidos en periodos posteriores.

Los medios que mundialmente han sido utilizados como modo de amortización de las pérdidas son básicamente dos: el “*Carry-back*”, modelo que permite disminuir la carga impositiva

mediante la recuperación del impuesto pagado en ejercicios anteriores, y; el “*Carry-forward*”, el cual 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. Dichos sistemas son de aplicación general en la mayoría de las legislaciones pero, por el efecto fiscal de dicha práctica, en pocos países es posible observar una aplicación tan ilimitada como la establecida en Chile, la cual, en el día de hoy, no restringe la deducción de pérdidas de forma temporal, cuantitativa o cualitativamente.

No obstante su falta de limitación, el perjuicio fiscal provocado por la aplicación de las mencionadas medidas y su utilización abusiva por parte de algunos contribuyentes, ha sido controlada, en el último tiempo, a través de una serie de reformas que tienden a limitar directa o indirectamente el uso abusivo de las pérdidas y a través de interpretaciones del SII cada vez más restrictivas de los beneficios que otorga la LIR.

D. Utilización del tratamiento de las pérdidas como franquicia tributaria y sus principales fuentes de riesgo.

Desde los años ochenta Chile no ha sido indiferente a la implementación de franquicias de carácter tributario tendientes a estimular su economía. Una de las reformas más importantes al efecto es la realizada en el año 1984 que modificó fuertemente el sistema impositivo en Chile y además implantó tratamientos tributarios únicos en el mundo los cuales siguen vigentes al día de hoy. Dentro de los cambios efectuados por dicha reforma se encuentra el tratamiento actual de las pérdidas tributarias el cual, si bien se puede considerar como un incentivo a la inversión, la realidad es que responde a la aplicación de los principios de equidad y neutralidad de los impuestos, como se analizará en el siguiente capítulo.

Respecto al tratamiento dado por la ley a las pérdidas, es innegable sostener que la libertad en la redacción de la norma llevó a que un grupo considerable de contribuyentes utilizara las suyas de forma abusiva en su planificación societaria, con la única finalidad de reducir su base imponible. Lo anterior fue muy usual durante la década de los noventa en donde la constante

compra de empresas con pérdidas llevó a la incorporación del inciso tercero del número 3° del artículo 31 de la LIR, a través de la dictación de la Ley N° 19.783 del año 2001 y a la nueva estructuración de las pérdidas que entrará en vigencia desde el 1 de enero del año 2017 con la aplicación de las leyes N° 20.780 y 20.899 del año 2014 y 2016, respectivamente.

Asimismo, resulta extraño, por ejemplo, que en Chile los montos declarados como pérdidas de arrastre, es decir, pérdidas que se rebajan completamente de la base imponible de los ejercicios siguientes, sean tan elevados y se incrementen con los años pero que durante los mismos ejercicios los montos del PIB igualmente aumenten¹⁶, no existiendo crisis económicas que justifiquen la magnitud de los resultados tributarios negativos que declaran los contribuyentes¹⁷.

Lo anterior es alarmante toda vez que el resultado tributario negativo de los contribuyentes repercute directamente en los niveles de recaudación fiscal anual, ya que al ser la pérdida un gasto que permite disminuir la base imponible del impuesto a la renta, el impuesto final que debe pagar el contribuyente será menor. Es por esto que cada resultado negativo de una empresa que no revele una mala situación económica en los hechos ni un aumento de la inversión, repercute necesariamente en los ingresos fiscales y en la entrega de prestaciones por parte del Estado.

La OECD ha investigado el tratamiento de las pérdidas como posible foco de elusión fiscal por parte de los contribuyentes de sus países miembros. Luego de su investigación, llegaron a la conclusión que el monto de pérdidas declaradas en dichos países, había aumentado progresivamente todos los años en todas las naciones, aun en aquellos que mantenían estabilidad económica constante durante el mismo periodo, lo que quedaba demostrado en el PIB su respectivo país. Lo anterior resulta por lo menos curioso, toda vez que es

¹⁶ La situación resulta extraña ya que, en principio y por la forma en la que la norma regula las pérdidas en la mayoría de las legislaciones, los resultados tributarios negativos deberían reflejar, en general, una situación deficitaria real contable de la empresa, lo que debiese ser una muestra de la existencia de un periodo de decrecimiento económico en el país donde se produzcan. Dicho esto, no es lógico, en principio, que las empresas reflejen contablemente resultados tributarios negativos durante el mismo periodo en que el país en el que se generó la renta refleje un crecimiento.

¹⁷ Respecto a esto corresponde hacer presente que, como se analizará a lo largo de esta tesis, una pérdida puede tener una variedad de fuentes, por lo que no se puede entender a priori que una empresa que se encuentre en una situación de pérdidas deba necesariamente estar pasando por un complejo momento económico, es más, el estado de pérdida puede ser incluso indicio de una expansión en la inversión privada.

contraproducente que las empresas, en general, mantengan una pérdida creciente y a la vez los resultados nacionales muestren un crecimiento económico a largo plazo.

El diagnóstico realizado por la OECD se puede resumir a través del siguiente cuadro:

TABLA 1

**“Tamaño de pérdida de impuestos corporativos acarreados por
determinados países entre los años 2000-2009”¹⁸**

País	Tipo de cambio	Año (en millones)									
		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Australia	Euros	69.298	72.822	84.608	90.560	90.099	90.908	97.216	99.878	106.502	113.310
Austria	Euros					25.743	18.788	16.358	15.388	19.836	
Canadá	Euros	87.720	100.586	103.219	109.072	110.358	110.274	114.226	128.587	154.584	
Dinamarca	Euros			4.656	7.097	11.726	16.087	18.569	22.098	30.376	
Francia	Euros							245.000	255.000	256.000	
Alemania	Euros		380.233			473.375	519.370	576.300			
Irlanda	Euros							4.967	5.877	11.887	
Italia	Euros					8.071	18.634	25.614	31.711		
Nueva Zelanda	Euros	13.873	13.495	14.626	15.108	14.926	15.161	16.823	18.161	19.336	24.924
Noruega	Euros				30.203	29.326	29.837	33.524	38.921	53.091	51.957
Suecia	Euros	32.729	44.986	54.104	56.687	53.301	49.758	50.422	47.990	63.906	74.938

¹⁸OECD. 2011. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD Publishing.

Si bien Chile no se encuentra dentro del análisis mostrado en el cuadro anterior podemos obtener la misma información analizando los índices de solicitud de devolución y las declaraciones de pérdidas de arrastre registrados en el Formulario N° 22 del mes de abril de cada año del SII, con el PIB anual por los mismos periodos, de acuerdo a los cuales se han registrado inexplicables magnitudes de declaraciones de pérdidas y aumentos injustificados en consideración con las cifras de crecimiento presentadas por el país.

En efecto, dicha información se puede observar en los siguientes gráficos:

TABLA 2¹⁹**Declaraciones anuales por concepto de pérdidas de arrastre años 2006-2014**

Año Tributario	AT 2006	AT 2007	AT 2008	AT 2009	AT 2010	AT 2011	AT 2012	AT 2013	AT 2014
Monto	\$29.548.761,7	\$22.924.116,2	\$30.981.736,9	\$43.512.867,7	\$41.430.508,8	\$27.677.200,8	\$42.593.653,7	\$35.417.174,0	\$41.909.491,3

Notas explicativas:

1. Cifras preliminares, las cuales podrían variar producto de la rectificación por parte de los contribuyentes, o bien, por procesos de fiscalización.
2. Se entrega la información en montos negativos declarados por los contribuyentes para el código 643 en cada Operación Renta en el Formulario 22, para los años tributarios 2006 al 2014.
3. Montos en millones de pesos nominales.
4. No se consideraron montos fuera del rango.
5. Todas las cifras presentadas corresponden a estimaciones a partir de la información con carácter y fines tributarios, proporcionada, mediante autodeclaración, por parte de los contribuyentes, por lo que representan una aproximación a cifras económicas y estadísticas, y se encuentran sujetas a variación por rectificación del contribuyente, acción fiscalizadora de este Servicio modificación de las convenciones utilizadas para efectuar estas estimaciones.

¹⁹Información entregada por el SII con fecha de extracción de información 27 de marzo de 2015, por el Departamento de Estudios Económicos y Tributarios de la Subdirección de Estudios del SII.

Por su parte, los montos del PIB declarados por el BC de Chile para los mismos periodos de la Tabla 2, son los siguientes:

TABLA 3²⁰

Montos del PIB años 2006-2014

Año Tributario	AT 2006	AT 2007	AT 2008	AT 2009	AT 2010	AT 2011	AT 2012	AT 2013	AT 2014
Monto	\$66.192.596	\$77.830.577	\$85.849.774	\$89.205.487	\$96.443.761	\$110.998.729	\$121.319.462	\$129.027.553	\$137.028.986

Notas explicativas:

1. Montos en millones de pesos nominales.

²⁰Información entregada por el Banco Central de Chile.

De lo anterior y con los datos obtenidos del SII y del BC de Chile, es posible concluir que el fenómeno que ha estado ocurriendo en los países de la OCDE y la situación chilena es la misma, es decir, existe un aumento en la declaración de pérdidas por parte de los contribuyentes en Chile que no se encuentra relacionado con una disminución del PIB.

A mayor abundamiento, en los últimos años ha existido un crecimiento constante del PIB que coincide con varios de los periodos en que igualmente se aumentó la declaración de pérdidas.

No obstante lo anterior, corresponde hacer presente que una de las grandes falencias de la investigación efectuada por la OECD es que omite el hecho de que un aumento en la declaración de pérdidas no necesariamente responde a la existencia de un periodo económico crítico sino que puede ser efecto de una serie de otros factores que escapan de un motivo político-económico y que pasan por decisiones de inversiones de cada empresa.

Aun cuando lo anterior sea correcto y por el importante efecto fiscal que tiene la declaración continua de pérdidas (la cual asciende a casi un 30% del PIB anual), el SII ha afirmado constantemente la necesidad de fiscalizar de forma más ardua las declaraciones realizadas por los contribuyentes en los distintos periodos, especialmente a aquellos contribuyentes que en su ejercicio inmediatamente anterior no obtuvieron resultados negativos.

Si bien, las posibles respuestas al aumento constante en la declaración de pérdidas y de la solicitud de devoluciones de impuesto por concepto de PPUA puede deberse a una situación de crisis financiera nacional o internacional creciente, o a un aumento de los gastos en la base imponible de los contribuyentes que pueden ser efectivos o no; dichas solicitudes igualmente pueden tener como origen sistemas de planificación tributaria agresiva que logran vulnerar los mecanismos de control del uso de las pérdidas establecidos en la ley. En efecto, dichos sistemas pueden provocar el aumento artificial de los gastos (como por ejemplo el caso “Coca-Cola Embonor”) o la recuperación indebida del impuesto de Primera Categoría pagado en los ejercicios anteriores (por ejemplo en el caso de fusiones de sociedades con pérdidas).

Si se considera que el aumento sostenido en la declaración de pérdidas responde a un uso abusivo por parte de los contribuyentes, es posible concluir que no obstante las limitaciones establecidas en la legislación, los métodos antielusivos establecidos allí resultan insuficientes para evitar un sistema de planificación tributaria agresiva. Es por este motivo que resulta necesario realizar un análisis detallado de la generación y tratamiento que se les da a las pérdidas en nuestra legislación, y de esta forma determinar la suficiencia de las normas sobre la materia.

E. Proyecciones de la OECD frente a la situación internacional de las pérdidas.

La situación dada en Chile respecto a las pérdidas no es ajena a la que acontece en el resto de los países de la OECD. Es así como de acuerdo a sus estudios han logrado comprobar que las pérdidas tributarias han aumentado anualmente de forma constante no obstante encontrarse los países en periodos de estabilidad económica y con un aumento de su PIB, a mayor abundamiento, se ha demostrado que dicho aumento sostenido es aún más elevado en aquellos países que tienen una menor limitación en el uso de las pérdidas.

Para evitar esta situación, la OCDE²¹ ha fomentado en los distintos países miembros la aplicación de una serie de medidas que tienden a eliminar estos esquemas de planificación tributaria agresiva a través de diversos mecanismos que van desde el requerimiento de información específica sobre las pérdidas sufridas en el ejercicio y la obligación de divulgación de cierta información, hasta la necesidad de la imposición de normas generales anti-elusivas que permitan a la unidad administradora la fiscalización discrecional de las empresas que declaren pérdidas al final del ejercicio.

En el presente trabajo y con motivo de poder determinar la suficiencia en la legislación nacional en los usos y las limitaciones de las pérdidas, se verá en primer lugar el concepto de pérdida tributaria en nuestro país, en las distintas ramas del derecho y las principales problemáticas que surgen respecto de éstas. En segundo lugar se analizará el tratamiento de las

²¹ OECD. 2011. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD Publishing.

pérdidas en el derecho comparado, analizando principalmente la generación y tratamiento de las pérdidas en los países OECD y otros de América Latina para inmediatamente estudiar la generación y uso de las pérdidas en nuestro país a través de una breve remisión histórica que dará cuenta de cómo ha evolucionado su tratamiento hasta el día de hoy, cuál es el tratamiento actual de las pérdidas y cuál será el tratamiento de las pérdidas desde el 1 de enero del 2017 según la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780 del año 2014, recientemente modificada por la Ley N° 20.899 del año 2016. Finalmente se realizará un análisis comparado sobre cuáles son las recomendaciones dadas por los principales organismos internacionales y así concluir si Chile tiene normas suficientes que interpongan limitaciones al uso indiscriminado de las pérdidas.

Capítulo I:

NOCIONES FISCALES GENERALES

Para tener una adecuada aproximación de lo que se ha entendido por pérdidas a lo largo del tiempo, en este capítulo se realizará una breve comparación del concepto pérdidas en el Derecho Privado, en materia financiera y lo que se ha entendido por pérdidas en el Derecho Tributario. Con ello, será posible concluir que si bien este concepto resulta natural en el vocabulario cotidiano, en materia tributaria se encuentra referido a un tipo de gasto muy particular con normas propias para su deducción, todo lo cual se encuentra regulado por la LIR.

1.1 Concepto de pérdida.

El concepto coloquial de pérdida, aplicado en toda el habla latina se encuentra relacionado con el término del goce de un determinado bien o derecho.

En una primera aproximación al significado de pérdida y en su sentido natural y obvio, la RAE²² la define bajo tres acepciones principalmente:

1. Carencia, privación de lo que se poseía.
2. Daño o menoscabo que se recibe en algo.
3. Cantidad o cosa perdida.

²² Real Academia de la Lengua Española. 2015. [Electrónico] Madrid, España. <<http://buscon.rae.es/drae/srv/search?id=OUXNp6unmDXX27ij3IWI>> [4 de julio de 2015]

Adelantándonos a lo que se analizará a continuación, la definición que se acerca más al concepto de pérdida en materia tributaria es la segunda, la que las entiende como un daño o menoscabo que se recibe en algo. Como se puede observar, dicha definición concibe las pérdidas en un sentido más amplio que la simple destrucción de una cosa en particular.

Agrega la RAE que encontrarse en situación de pérdidas o ganancias es: exponer en compañía de otros una cantidad de dinero, llevando parte en el menoscabo o utilidad que resulte²³.

Como se estudiará más adelante, la segunda definición del concepto de pérdida dado por la RAE es bastante similar al otorgado en el derecho privado, mientras que la definición de encontrarse en situación de pérdida, se encuentra en concordancia con el concepto financiero de pérdida.

No obstante las definiciones cotidianas de pérdida, la configuración de ésta en materia tributaria es estrictamente legal y no responde a una situación de hecho, por lo que, adelantándonos a lo que se analizará más adelante, ésta quedará determinada con los resultados financieros modificados de acuerdo a lo señalado en los artículos 29 al 31 de la LIR.

1.1.1. Concepto de pérdida en el Derecho Privado.

En el derecho privado se ha utilizado el concepto de pérdida en diversas materias, como por ejemplo en la teoría de los riesgos, en la responsabilidad contractual y extracontractual, a propósito de la indemnización de perjuicios, en los modos de extinguir las obligaciones, entre otros, pero siempre guardando un carácter eminentemente patrimonial.

a) Relación de las pérdidas en materia tributaria con el concepto de Patrimonio.

²³ Ibidem

Todos los conceptos dados anteriormente por la RAE tienen en común la comprensión de la pérdida como un detrimento patrimonial, por lo que para un adecuado estudio corresponde analizar la pérdida como una disminución de patrimonio.

Desde un punto de vista jurídico y de acuerdo a la teoría objetiva del patrimonio, la doctrina ha definido este concepto como: un conjunto de derechos y obligaciones valuables en dinero²⁴, el cual se encontrará agrupado en razón de determinados centros de intereses que el ordenamiento jurídico entiende dignos de protección.²⁵

Como se desprende de la definición, sólo ingresan al patrimonio aquellos derechos susceptibles de apreciación pecuniaria, quedando fuera todos aquellos de carácter extrapatrimonial, como serían los derechos a la vida, al honor, entre otros, aun cuando éstos sean susceptibles de ser indemnizados en dinero.

Desde un concepto objetivo de patrimonio, es decir, desde su análisis como un conjunto de bienes con una finalidad común, se entenderá como pérdida todo aquel detrimento en los resultados financieros, pudiendo corresponder éstos a una disminución del activo o un aumento del pasivo. Asimismo, corresponde señalar que por la naturaleza e importancia del patrimonio, la ley lo considera como un atributo de las personas naturales y jurídicas.

La relación que existe entre el concepto de patrimonio analizado por el derecho común y la ley tributaria, es que esta última grava el incremento de los resultados patrimoniales, determinados de acuerdo a las reglas propias de la LIR establecidas en sus artículos 29 a 33, y otorga un tratamiento especial a las disminuciones patrimoniales, sean estas de un bien en particular o de un resultado general. Como el resultado tributario es el determinado de acuerdo a las disposiciones 29 a 33 de la LIR, es posible obtener un resultado patrimonial tributario distinto al financiero, no obstante ser este último el que demuestra los resultados reales de una persona a un momento determinado.

²⁴ VODANOVIC Antonio. 2001. Manual de derecho civil. Tomo I. Segunda Edición. Editorial Jurídica de Chile. p. 158

²⁵ FIGUEROA, Gonzalo. 2008. El patrimonio. Tercera edición actualizada. Santiago, Chile. Editorial Jurídica de Chile.

Lo anterior, también implica que el resultado financiero individualmente considerado, es decir cualquier aumento del pasivo o disminución del activo que rebaje el patrimonio de una persona, corresponderá a una pérdida dentro del concepto coloquial de ésta, pero no necesariamente a una pérdida tributaria. En efecto, como se observará más adelante y de acuerdo a las normas de la LIR que establecen la forma en la que se debe determinar este resultado patrimonial final, no todas las pérdidas patrimoniales implicarán necesariamente una pérdida tributaria, mientras que algunas pérdidas no efectivas o estrictamente legales dentro del patrimonio de una persona natural o jurídica, serán consideradas como tales de acuerdo a las normas de determinación de la base imponible establecidas en la LIR.

b) Relación de las pérdidas en materia tributaria con la teoría de los riesgos, en específico, a través del modo de extinguir las obligaciones pérdida de la cosa que se debe.

Otra aplicación de las pérdidas en el derecho privado que guarda relación con el concepto de pérdida en materia tributaria se encuentra tratada a propósito de la teoría de los riesgos, en específico, relacionado con el modo de extinguir obligaciones: pérdida de la cosa que se debe.

El CC trata los modos de extinguir las obligaciones en los artículos 1.670 y siguientes. La pérdida de la cosa que se debe corresponde a uno de estos modos, el cual será aplicable en la medida que cumpla con todos los requisitos establecidos en la ley para ello.

Como bien lo señala el CC, la pérdida de la cosa que se debe constituirá un modo de extinguir las obligaciones sólo cuando estas sean de objeto o cuerpo cierto, en que por un hecho no imputable al deudor se hace imposible para éste cumplir la prestación debida.²⁶

Para que opere este modo de extinguir las obligaciones es necesario que concurran los siguientes requisitos:

²⁶ ABELIUK Rene. 2008. Las Obligaciones. Quinta Edición Actualizada. Santiago, Chile. Editorial Jurídica de Chile.

1. La pérdida de la cosa debe provenir de un hecho no imputable al deudor, de lo contrario nacería la obligación de indemnizar los perjuicios por la pérdida de la cosa.
2. La pérdida debe ser posterior al nacimiento de la obligación, si ésta fuera anterior o coetánea a su nacimiento, la obligación sería nula por falta de objeto.

Ahora bien, la pérdida de la cosa que se debe resulta de gran importancia toda vez que en materia tributaria es importante determinar quién debe soportar el riesgo de la cosa perdida. En efecto, la ley fiscal otorga la facultad de rebajar la pérdida de su RLI únicamente al contribuyente que debió soportarla en los términos que dispone el CC.

En el caso de los derechos reales, la pérdida de la cosa debe ser soportada por el dueño de ésta, es decir, por quien tenga el bien dentro de su patrimonio, ejemplo de esto es que el nudo propietario será quien soporte la pérdida de la cosa fructuaria. Lo anterior, como ya se señaló, se aplicará siempre bajo el supuesto que la cosa ha perecido sin hecho o culpa del dueño o de un tercero, última situación en la cual el contribuyente siempre podrá perseguir su responsabilidad civil y por lo tanto compensar el valor de la cosa con la indemnización otorgada, o bien, rebajar de su RLI el valor de la cosa, en caso de no ser factible la indemnización.

En el caso de los derechos personales, se aplicará la teoría de los riesgos cuando la obligación se ha tornado imposible de cumplir y cuando esta imposibilidad se deba a culpa o dolo del deudor.

El gran problema en materia de teoría de los riesgos se produce en los contratos bilaterales cuando anterior a la entrega la cosa se destruye, situación en que la primera obligación subsiste y la segunda se extingue. Esta clase de conflicto opera en los contratos bilaterales y de ejecución diferida ya que el CC establece que la destrucción de la cosa extingue la obligación pero no el contrato.

Desde un punto de vista de la causa el contrato subsistente no existiría, ya que no hay contraprestación.

Si bien en el derecho francés se fundamenta la teoría de los riesgos ya que la regla general en materia de contratos que es que estos sean consensuales y el dominio se trasfiere a través del título, en Chile la transferencia del dominio se realiza a través de un título y un modo de transferir el dominio, por lo que en la legislación nacional puede darse el caso de que un contratante deba soportar el riesgo de una cosa que aun no ha entrado jurídicamente a su patrimonio a través de un modo de adquirir el dominio.

La doctrina ha intentado explicar esta situación bajo dos posibles hipótesis: (i) una equivocación de Bello ya que sin transferencia de dominio y por el solo título no existe la extinción de la cosa para quien no es dueño, o; (ii) que Bello no se equivocó y adoptó el viejo principio romano *res perit creditori*, es decir, que el riesgo recae sobre el acreedor o sujeto activo de la obligación y no necesariamente sobre el dueño de la cosa.

La mayor parte de la doctrina se encuentra hoy en día con la segunda teoría ya que los códigos modernos dan cabida a la independencia de las obligaciones. Lo anterior quiere decir que cuando un acreedor contrata sobre una especie o cuerpo cierto y la ejecución del mismo contrato no deba hacerse en el mismo momento, asume voluntariamente un riesgo que lo obliga a tomar todos los resguardos necesarios²⁷.

En conclusión, por regla general la pérdida de la cosa deberá ser siempre soportada por el dueño de ella o quien tuviese un título sobre dicha cosa, quién podrá deducir de sus ingresos las mermas materiales que mediaren sin culpa o dolo de su parte.

La teoría de los riesgos en materia de pérdidas tributarias, puede ser de gran ayuda en dos aspectos distintos: uno específico relacionado con la determinación de las pérdidas materiales reguladas según lo dispuesto en el numeral 3° del artículo 31 de la LIR, como por ejemplo cuando los bienes del activo se deterioran o dañan, y; puede resultar útil indirectamente

²⁷ RÍOS Sebastian. 2009. Obligaciones. En: Cátedra de Derecho de las Obligaciones. Santiago. Universidad de Chile, Escuela de Derecho.

respecto de las pérdidas del ejercicio y las pérdidas de arrastre toda vez que las partidas de gasto individualmente consideradas, en suma, podrían llevar a que un contribuyente obtenga un resultado final negativo.

1.1.2. Concepto de pérdida en materia financiera

La pérdida empresarial corresponde a una visión más generalizada que las pérdidas individualmente contempladas. Ésta se encuentra referida a un resultado financiero determinado a través de un balance general que revela el estado de la empresa en un determinado momento, el cual puede arrojar un saldo positivo, es decir de utilidad, o uno negativo, a saber una pérdida.

Estos resultados positivos o negativos de una empresa se encuentran dados por la eficiencia en la producción de bienes y servicios, y cómo esta escala la hace competitiva dentro del mercado, principalmente.²⁸

Es así como, financieramente, un resultado negativo en una empresa debiese estar dado por una mala utilización de los factores de producción, cuyo origen será que el precio que la empresa recibe por sus ventas o servicios es menor al costo de producción que éstas tienen. Como resultado de lo anterior, el empresario evalúa mal los flujos futuros, sean estos los precios o los costos que la prestación implica, efectuando una mala decisión de inversión de sus recursos.

El concepto de pérdida contable muestra la realidad financiera de un contribuyente a un momento determinado ya que es capaz de señalar el estado de la inversión atendiendo a factores netamente económicos y no legales, siendo un resultado de la aplicación de los principios de mercado en el cual se evaluará el verdadero estado financiero de un contribuyente y se determinarán las reales utilidades obtenidas en el ejercicio.

²⁸ 2005. Administración de empresas y organización en la producción. [Electrónico] Andalucía, España. <<http://www4.ujaen.es/~cruiz/tema5.pdf>> [15 de marzo de 2015]

En atención a lo anteriormente señalado y como se observará más adelante, resulta perfectamente posible obtener utilidades contables y pérdidas tributarias dentro de un mismo ejercicio, toda vez que las normas de determinación de RLI dispuestas en los artículos 29 a 33 de la LIR, permiten al contribuyente realizar deducciones y agregaciones que no necesariamente se encuentran disminuidas o percibidas, respectivamente, dentro del ejercicio. Es por lo anterior que la determinación de esta RLI bajo las normas de la LIR, puede acarrear como resultado utilidades o pérdidas tributarias que no necesariamente responden a un aumento o disminución patrimonial, sino que se configuraran en función de decisiones de política pública, en la cual se opta por gravar o no gravar un determinado ingreso o pérdida de la RLI del contribuyente.

Por su parte, en materia de normas de contabilización internacionales de las pérdidas se encuentran contempladas en la NIC 29 y 36, en las cuales se regula contablemente las pérdidas materiales, del ejercicio y de arrastre.

La NIC 36²⁹ regula contablemente los detrimentos patrimoniales materiales e inmateriales que impliquen una disminución en el activo. Al respecto dicha norma obliga a estimar el monto recuperable de un determinado activo en el momento en el que exista un deterioro en su valor, en efecto, se deberá reconocer una pérdida si el valor de libros es superior al monto recuperable determinado. Por su parte, una pérdida por deterioro del valor, asociada a un activo no revalorizado, se reconocerá en el resultado del período mientras que la pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revalorizado se reconocerá directamente como un cargo contra la reserva de revalorización, hasta el límite del monto de la reserva de revalorización para ese mismo activo.

Por su parte la NIC 29³⁰ establece el tratamiento de las pérdidas del ejercicio y de arrastre. Igualmente las define como aquellas que se generan en un periodo contable en el que la

²⁹ IFRS. 2012. NIC 36: Deterioro del Valor de los Activos. [Electrónico] <<http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2036.pdf>> [15 de enero de 2016]

³⁰ IFRS. 2009. NIC 29: Impuesto a las Ganancias. [Electrónico] <http://www.ifrs.org/Documents/29_ImpuestoalasGanancias.pdf> [15 de enero de 2016]

“ganancia” fiscal es negativa (es decir, las deducciones permitidas superan los ingresos imponibles). Señala además que algunas leyes fiscales permiten a las entidades compensar la pérdida de un periodo con las ganancias de uno o más años anteriores (es decir, pérdida que se compensa con beneficios fiscales anteriores). Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la entidad debe reconocer tal derecho como un activo, en el mismo periodo en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable.

El tratamiento a aplicar relativos a la recuperación del Impuesto de Categoría pagado con anterioridad o su imputación en ejercicios futuros, dependerá de la legislación local de cada país.

1.1.3. Concepto de pérdida en el Derecho Tributario Comparado

En el derecho comparado e instituciones internacionales no se entrega una definición propiamente tal de lo que se entiende por pérdidas tributarias, sino que esta se desprende de las ideas generales de carácter económico que las determinan y nociones del tratamiento tributario dado por las distintas legislaciones.

Ejemplo de lo anterior es que la OCDE define las pérdidas como el exceso de gastos sobre ingresos durante un período, o el exceso del costo de los activos sobre las utilidades, cuando los activos son vendidos, enajenados, abandonados o destruidos³¹. Como se puede observar, esta definición se encuentra cercana al concepto de pérdida en materia financiera ya que hace alusión a un estado real de los negocios de una empresa.

Por su parte, la doctrina peruana define las pérdidas como un saldo negativo en el balance de un negocio cuando los gastos superan a los ingresos. Es así como, Inés María Flores define las

³¹ OECD. 2015. Glossary of Tax Terms. [En línea] <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>> [consulta 15 de enero de 2016]

pérdidas como aquellos casos en que el pasivo supera al activo, lo que se ve reflejado en el correspondiente rubro de pérdidas del balance³². Es posible observar que este concepto no logra hacer la distinción entre una pérdida financiera y una tributaria.

Igualmente, los autores norteamericanos Howard E. Abrams y Richard L. Doernberg dan un concepto general de pérdidas aludiendo principalmente a las dos formas específicas en que éstas se pueden encontrar: (i) las pérdidas materiales que se generan dentro de la empresa, y; (ii) las pérdidas fiscales que se producen en aquellos casos en que los gastos son mayores que el total de ingresos, de acuerdo con las normas de declaración de impuestos de la jurisdicción aplicable. Esta distinción se acerca más al concepto y tratamiento otorgado a las pérdidas en la legislación chilena.³³

Adicionalmente y en línea de lo cuestionado en la presente tesis, ambos autores entienden que un tratamiento ligero de las pérdidas en una legislación determinada podría provocar un incentivo perverso a su generación reduciendo como consecuencia la base imponible sobre la que se debe aplicar el impuesto, y asimismo la recaudación fiscal. En efecto, las conclusiones a las que llegaron dichos autores se acercan bastante a las aprensiones que tiene la OCDE respecto a un tratamiento demasiado ilimitado del uso de las pérdidas.

Otro medio a través del cual se ha construido un concepto de pérdida es a través de la legislación comparada.

Ejemplo de aquello es que el artículo 57 de la Ley de Renta mexicana³⁴, si bien no entrega una definición de lo que se entiende por pérdida, señala los elementos necesarios para poder

³² FLORES, Inés María y Cedrón Araoz. Las pérdidas Tributarias a propósito de los procesos de fusión de empresas. [en línea]. Lima, Perú. <<http://www.teleley.com/revistaperuana/10floresR61.pdf>>. [consultadiciembre 2015].

³³ HOWARD E. Abrams y RICHARD L. 1999. Doernberg, Essentials of United States Taxation. Kluwer Law and Taxation Publishers. The Netherlands. p. 1-35

³⁴ En efecto, el artículo 57 de la Ley de la Renta mexicana señala lo siguiente:

Artículo 57. La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las

determinarla de la misma forma que la ley chilena analiza las pérdidas del ejercicio. Por la forma en que se encuentra regulada, la ley mexicana entiende que la pérdida es la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por la Ley de la Renta en aquellos casos en que el monto de dichas deducciones sea mayor que los ingresos obtenidos.

1.1.4. Concepto de pérdida en el Derecho Tributario chileno

Si bien el concepto de pérdida tributaria que recoge nuestra legislación es muy cercano a aquellos establecidos en la definición doctrinaria norteamericana y a la que establece la Ley de la Renta mexicana, dicha definición de pérdida sólo hace alusión a las pérdidas tributarias, la cual consiste en uno de los tres tipos regulados en el numeral 3° del artículo 31 de la LIR.

En efecto, el legislador en el numeral 3° del artículo 31 de la LIR, y al igual que ha sucedido en las legislaciones internacionales, reconoce tres tipos de pérdidas deducibles de la base imponible: las pérdidas materiales, pérdidas del ejercicio y las pérdidas de arrastre.

Si bien la LIR no define los tipos de pérdida contenidos en su numeral 3° del artículo 31, la norma permite distinguirlos claramente entre sí por la forma en que dicho artículo las trata³⁵,

empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

³⁵ En efecto, el artículo 31 N° 3 de la LIR señala lo siguiente:

Artículo 31.- [...]

3°.- 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 ejercicios anteriores**, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las **pérdidas del ejercicio** deberán imputarse a las utilidades o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional a que se refiere la letra d) del número 3 de la letra A) del artículo 14, se hayan afectado o no con el impuesto de primera categoría, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fueren 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

efectuando una primera distinción entre las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial, como aquellas que provienen de delitos en contra de la propiedad; las pérdidas de ejercicios anteriores, las cuales deberán cumplir todos los requisitos establecidos para la deducción general de cualquier gasto y; las pérdidas de arrastre que, si bien la ley no las señala expresamente, las distingue a través del otorgamiento de un tratamiento especial de las mismas.

En efecto, la definición de pérdida en Chile no es similar a ninguna de las mencionadas anteriormente, toda vez que nuestra legislación las define y regula desde una triple acepción: las pérdidas materiales, las pérdidas del ejercicio y las pérdidas tributarias de arrastre.

No obstante lo anterior recientemente las Circulares N° 66 y 67, ambas de fecha 23 de julio de 2015, han dado una breve definición en atención al desarrollo doctrinario que las pérdidas han tenido a lo largo del tiempo, al desarrollo jurisprudencial dado por el SII y al nuevo tratamiento dado a propósito de la dictación de la Ley N° 20.780 del año 2014³⁶, modificada por la Ley N° 20.899 del año 2016³⁷.

Para poder comprender de mejor forma lo anteriormente dicho, es necesario hacer la distinción que dispone implícitamente el numeral 3° del artículo 31 de la LIR, definido recientemente por el SII a través de las Circulares N° 66 y 67 de 2015, las cuales señalan lo siguiente:

- a) **Pérdidas materiales**: Corresponde a aquellas pérdidas sufridas por el negocio o empresa, comprendiendo dentro de éstas las que provienen de delitos contra la propiedad, de acuerdo a lo establecido en el inciso 1° del numeral 3° del artículo 31 de la LIR. Tales pérdidas podrán ser deducidas como gasto, en cuanto se relacionen con el

le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley.”

³⁶ CHILE. Ministerio de Hacienda. 2014. Ley N° 20.780: Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. 29 de septiembre de 2014.

³⁷ CHILE. Ministerio de Hacienda. 2016. Ley N° 20.899: Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. 8 de febrero de 2016.

giro del negocio y cumplan los demás requisitos generales que correspondan conforme a antedicho inciso primero del numeral 3° del artículo 31 de la LIR.

- b) **Pérdida tributaria del ejercicio**: 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. La pérdida tributaria del ejercicio se imputa en la forma dispuesta en el numeral 3, del referido artículo 31 de la LIR.

- c) **Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores**: Corresponde a la pérdida tributaria determinada durante el año comercial inmediatamente anterior, que no absorbió utilidades de acuerdo a lo indicado para las pérdidas tributarias del ejercicio y que, de acuerdo a los incisos 2° y siguientes del numeral 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° del artículo 31 de la LIR.

De acuerdo a la definición entregada por la LIR y a la recientemente emitida por el SII en su Circular N° 66 y 67 de 2015, las pérdidas propiamente tales son susceptibles de dividirse entre pérdidas materiales, del ejercicio y de arrastre, las cuales tendrán tratamientos absolutamente distintos entre sí y que serán pormenorizadamente analizados en los capítulos siguientes.

1.2. Fundamento de Política Fiscal del actual tratamiento de las pérdidas tributarias

Como se señaló en la parte introductoria de esta tesis, los medios de recaudación estatal que permiten la provisión de recursos para su inversión en prestaciones públicas, se basan principalmente en: los resultados financieros de las empresas del Estado, el aporte de los privados a través de la entrega de la contribución al Fondo Nacional de Salud y el Instituto Nacional de Previsión y en lo que puede recaudar a título de tributos.

Respecto a estos últimos, la doctrina tiende a clasificar los tributos entre tasas, contribuciones e impuestos, dependiendo cuál sea la prestación obtenida a cambio. Si bien todos ellos son

conceptos distintos, en general atienden a una idea central: el cobro de una determinada cantidad de dinero por parte del Estado con la finalidad de poder satisfacer las prestaciones públicas entregadas universalmente a la nación.

De acuerdo lo señalado anteriormente, es posible realizar la siguiente clasificación de los tributos en Chile³⁸:

a) Tasas:

Las tasas corresponden a aquellas sumas pagadas por concepto de una contraprestación ejecutada por el Fisco. Las tasas suelen confundirse con un precio, pero a diferencia de éste, no se encuentra regulada por la oferta y la demanda sino que están predeterminadas por una ley. Lo anterior trae como consecuencia que para el establecimiento de una tasa se deben cumplir los mismos requisitos constitucionales que para la creación un impuesto.

b) Contribuciones:

Las contribuciones son beneficios que obtiene una persona producto de una obra o un gasto público. Como se trata normalmente de una obra pública, las contribuciones se denominan “contribuciones de mejoras” ya que su cobro responde al mejoramiento de una obra pública que se traduce en el aumento del valor de un bien privado determinado. Por ejemplo, el costo por la utilización de una carretera realizada por el Estado podría entenderse como una contribución toda vez que éste invierte en una mejora, la que a su vez se traduce en el incremento del valor de las propiedades que los dueños de los terrenos aledaños van a experimentar producto de su construcción, por lo que dicha obra pública tendrá como contraprestación el cobro de una contribución a los predios colindantes.

c) Impuestos:

³⁸ NAVARRO Javier. 2009. Los distintos tipos de tributos: impuestos, contribuciones y tasas. [Electrónico] España. <http://www.actibva.com/magazine/fiscalidad/los-distintos-tipos-de-tributos-impuestos-contribuciones-y-tasas> [25 de noviembre, 2015]

Los impuestos han sido definidos como una prestación pecuniaria, exigida por vía de autoridad a título definitivo y que no tiene contrapartida, cuyo objetivo es financiar el gasto Fiscal y dar cumplimiento a otras finalidades extra-fiscales³⁹.

Tal como lo señala la anterior definición, de ella es posible identificar distintos elementos necesarios para encontrarnos frente a un impuesto:

1. Debe ser una prestación pecuniaria.
2. Debe exigirse por vía de autoridad a título definitivo.
3. No tiene contrapartida.
4. Su finalidad es financiar el gasto fiscal el cual da cumplimiento a otras finalidades extra fiscales.

El organismo encargado de recaudar los impuestos es la TGR, mientras que el SII tiene un rol fiscalizador en la determinación de su monto, de acuerdo al sistema de auto-declaración de impuestos aplicable en Chile.

Ahora bien, respecto a la determinación del impuesto a la renta corresponde señalar que en Chile existe un sistema integrado de impuestos regulado en los artículos 20, 56 y 60 de la LIR⁴⁰. Como se esbozó anteriormente, que un impuesto sea integrado significa que lo que se

³⁹ SELAME, Francisco. 2012. Apuntes de clase. Facultad de Derecho, Universidad de Chile. Santiago, Chile.

⁴⁰ En efecto, el artículo 20 de la LIR dispone lo siguiente:

Artículo 20.- Establécese un impuesto de 22,5% que podrá ser imputado a los Impuestos Global Complementario y Adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56, N° 3, y 63. Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre [...]

A su vez, el numeral 3° del artículo 56 de la LIR, respecto a la aplicación del impuesto Global Complementario, señala lo siguiente:

Artículo 56°.- A los contribuyentes afectos a este impuesto se les otorgarán los siguientes créditos contra el impuesto final resultante, créditos que deberán imputarse en el orden que a continuación se establece: [...]

3) La cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la renta bruta global, la misma tasa del impuesto de primera categoría con la que se gravaron. También tendrán derecho a este crédito las personas naturales que sean socios o accionistas de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socias o accionistas de otras sociedades, por la parte de dichas cantidades que integre la renta bruta global de las personas aludidas.

paga en virtud del impuesto de categoría se considerará como crédito del monto que se debe pagar por concepto de impuesto final. En efecto, el impuesto de Primera Categoría podrá utilizarse como crédito del impuesto adicional o del impuesto Global Complementario al momento de la distribución, remesa o atribución de la renta.

El hecho que los contribuyentes puedan utilizar como crédito del impuesto final lo pagado por concepto de impuesto cedular trae como consecuencia que, producto de la integración de los mismos, sólo el impuesto final sea el que efectivamente recaude ingresos para el Estado, es decir, sólo son las personas naturales (y no las jurídicas) las que contribuyen, y esto último, sólo en la medida que dichas rentas generadas lleguen al patrimonio de la persona natural. Lo anterior se aplica no obstante los hechos indiquen que el impuesto cedular se ha convertido en un verdadero impuesto final⁴¹.

Para mantener un sistema tributario sano, sea integrado o no, es necesario que cada una de las leyes que imponen tributos a los ciudadanos respeten principios internacionales y fundamentales, lo cual hace de la legislación tributaria un sistema razonable para los contribuyentes, posible de cumplir a largo plazo y que permita al Estado proveerse de los recursos que necesita para cumplir sus funciones públicas.

En ningún caso dará derecho al crédito referido en el inciso anterior, el impuesto del artículo 20 determinado sobre rentas presuntas, y de cuyo monto pueda rebajarse el impuesto territorial pagado.

De igual forma ha señalado el mencionado derecho a crédito en el artículo 63 de la LIR, el cual regula la aplicación del Impuesto Adicional, de la siguiente forma:

Artículo 63°.- A los contribuyentes del impuesto adicional se les otorgará un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar a las cantidades gravadas conforme a los artículos 58 y 60 inciso primero, la misma tasa de primera categoría que las afectó.

De igual crédito gozarán los contribuyentes afectos al impuesto de este Título sobre aquella parte de sus rentas de fuente chilena que les corresponda como socio o accionista de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socias o accionistas de otras sociedades.

⁴¹ Esta situación se ha dado como consecuencia de los mecanismos de planificación fiscal agresiva utilizados por los contribuyentes que disminuyen de forma considerable la carga tributaria que deberían soportar. Lo anterior ha implicado que se ha mantenido una cantidad importante de las utilidades generadas por la empresa dentro de su patrimonio social y no necesariamente reinvertidas en la empresa, que es lo que la finalidad de la norma intentaba fomentar. Actualmente, dicho tratamiento entegrado ha implicado que muchos contribuyentes logren retirar las utilidades acumuladas en sus empresas a través de mecanismos que disminuyen las tasas de impuesto a pagar, como por ejemplo, la utilización de los antiguos retiros en exceso.

Los principios de simplicidad, equidad, crecimiento económico y eficiencia, neutralidad, transparencia, minimización del no cumplimiento, minimización del costo de recaudación, impacto sobre los ingresos del gobierno, certeza y conveniencia en el pago, resultan ser los ejes principales de toda ley que aplique impuestos, de esto dan cuenta los mensajes de los proyectos de leyes en los últimos 10 años, en específico los de las Leyes N° 20.630 del año 2012, N° 20.780 del año 2014 y N° 20.899 del año 2016.

Los principios de equidad y de neutralidad de los tributos son los que se ven reflejados directamente en el tratamiento de las pérdidas en Chile, a mayor abundamiento y como se verá a continuación, la existencia de dichos tratamientos es la consecuencia de la aplicación de ambos principios.

A. Fundamentos de política fiscal en cuanto al tratamiento general dado por el artículo 31 N° 3 de la Ley de la Renta: “Carry-back / Carry-forward”

De acuerdo a la forma en que se encuentran reguladas las pérdidas en nuestra legislación es posible señalar que ésta tiene la naturaleza jurídica de un gasto, es decir, la LIR permitirá su deducción de la RLI del contribuyente en la medida que cumpla con todos los requisitos establecidos para los gastos y con los requisitos propios de las pérdidas.

Adicionalmente a la calidad de gasto de la pérdida en la base imponible del impuesto de Primera Categoría, la LIR en el numeral 3° de su artículo 31 considera como un pago provisional mensual el impuesto pagado sobre las utilidades no retiradas o distribuidas y que fueron absorbidas por las pérdidas del ejercicio o pérdidas de arrastre, aplicándole las normas de reajustabilidad, imputación y devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la misma norma.

Lo anterior implica que, de acuerdo a lo señalado en el numeral 3° del artículo 31 de la LIR, la ley fiscal permite al contribuyente que sus pérdidas no sólo se puedan rebajar de la base imponible del ejercicio tributario respectivo, sino que también autoriza la devolución del

impuesto de Primera Categoría pagado en ejercicios anteriores, considerando como pagados en exceso los montos de impuesto de Primera Categoría absorbidos. Adicionalmente, el contribuyente podrá rebajar las bases imponibles de los futuros impuestos que deba pagar, lo cual se encuentra en concordancia con los criterios de política fiscal aplicados que se analizarán a continuación.

En primer lugar se debe hacer presente que resulta a lo menos criticable la naturaleza jurídico-tributaria que tendría el impuesto de Primera Categoría pagado por el contribuyente, toda vez que al ser éste susceptible de devolución, alteraría su naturaleza impositiva convirtiéndose simplemente en un crédito al no ser entregado a título definitivo. En efecto, el hecho de que el impuesto de Primera Categoría sea susceptible de ser devuelto en aquellos casos en que la sociedad obtiene resultados negativos provoca claramente la desnaturalización el impuesto propiamente tal ya que este gravamen no es exigido por vía de autoridad a título definitivo.

Ahora bien, aceptando que el impuesto de Primera Categoría pagado por el contribuyente en realidad no tiene carácter de impuesto sino que corresponde simplemente a un crédito en contra del impuesto final, resulta comprensible que el Estado otorgue ciertas facilidades a aquellos contribuyentes que se encuentran en una situación económicamente desfavorable, beneficiándolos a través de lo que al parecer sería la aplicación de una franquicia tributaria y una subvención con la devolución de sus impuestos pagados.

No obstante lo anterior, en nuestra opinión, el tratamiento actual de las pérdidas en relación al impuesto de Primera Categoría, más que establecer una especie de subvención o franquicia en favor de determinados contribuyentes tiene una finalidad rotundamente opuesta, es decir, pone en pie de igualdad a personas que se encuentran en circunstancias económicas idénticas.

En primer lugar, la posibilidad de arrastrar las pérdidas resulta de toda lógica ya que, como se analizará más adelante, la formación de una pérdida no tiene como origen necesariamente una mala administración de los negocios por parte de un contribuyente sino que puede responder a una estructura determinada de negocios. Por ejemplo, en aquellas industrias en las que sus gastos de iniciación resulten demasiado altos, la imposibilidad de arrastrar sus pérdidas

completa e indefinidamente a los ejercicios siguientes constituirían verdaderas barreras de entrada al mercado y gastos hundidos para el inversionista.

En segundo lugar y como se señaló anteriormente, no permitir al contribuyente recuperar el impuesto de Primera Categoría pagado en ejercicios anteriores, implicaría para éste un tratamiento asimétrico en el uso de las pérdidas ante personas o entes que se encuentran en igual condición financiera.

En efecto, con la finalidad de graficar lo señalado anteriormente resulta apropiado efectuar el siguiente ejercicio, en el cual se analiza la situación de dos contribuyentes que obtuvieron igual cantidad de pérdidas y ganancias en dos ejercicios distintos:

1. El contribuyente X en su primer ejercicio, obtiene una pérdida de (\$ 100). Como no tiene utilidades acumuladas ya que es su primer ejercicio, la ley le permite arrastrar la pérdida a los ejercicios siguientes hasta su completa extinción.
2. En el ejercicio siguiente, el mismo contribuyente obtiene ingresos por \$ 100, pero como tiene una pérdida de arrastre por la misma cantidad, la deducirá como gasto en este segundo ejercicio, reduciendo su base imponible y dejando una RLI de \$0.
3. Como conclusión de lo anterior y atendiendo a que la RLI del contribuyente X es igual a 0, en el ejercicio en que obtuvo ingresos no pagará impuestos.

Ahora corresponde analizar el mismo ejemplo pero respecto de un contribuyente que obtuvo utilidades en un primer ejercicio y pérdidas en el siguiente.

1. En el ejercicio 1, el contribuyente Y obtuvo una utilidad por \$ 100, la cual, con una tasa de impuesto de Primera Categoría que asciende al 20%, pagará a título de impuestos la cantidad de \$ 20, manteniendo una utilidad líquida de \$ 80 en su registro FUT.

2. En el ejercicio siguiente, el mismo contribuyente Y sufre una pérdida que asciende a (\$ 100), por lo que, al no tener utilidades en ese ejercicio, no deberá pagar impuesto de Primera Categoría.
3. Como conclusión, el resultado tributario de ambos ejercicios para el contribuyente Y, sin la posibilidad de recuperación del impuesto de Primera Categoría pagado en los ejercicios anteriores, le obligaría a soportar una carga total de \$ 20, aun cuando sólo en un ejercicio recibiera utilidades.

Como es posible observar, ambos contribuyentes, al término del segundo ejercicio se encuentran en la misma situación, ambos obtuvieron una utilidad de \$ 100 y sufrieron una pérdida por el mismo monto.

No obstante esta situación, el contribuyente X no pagó impuestos en ninguno de los dos ejercicios, mientras que el contribuyente Y se encontró gravado en el primer ejercicio con un impuesto de Primera Categoría por un monto de \$ 20.

En caso de no existir la facultad de recuperación del impuesto de Primera Categoría pagado en ejercicios anteriores, ante una misma situación financiera ambos contribuyentes se encontrarían en una situación tributaria completamente distinta, debido a que sólo el contribuyente Y debe soportar la obligación tributaria, destinando parte de sus utilidades al pago de impuestos.

Como consecuencia de lo anterior y para evitar la diferencia económica que se produce entre estos dos contribuyentes que se encuentran en una misma situación económica, es que la ley permite la devolución de lo pagado por concepto de impuesto de Primera Categoría de ejercicios anteriores, manteniendo una situación de igualdad entre distintas personas o entes que se encuentran en situaciones financieras análogas.

Dicho criterio responde a la aplicación de los principios de equidad, en específico la equidad horizontal, y neutralidad en materia tributaria.

En primer lugar, el principio de equidad ha sido definido de la siguiente manera⁴²:

“1. Equidad

Que cada contribuyente pague según lo que le corresponda. Esta afirmación que parece muy razonable, resulta difícil de implementar en términos prácticos. Una interpretación puede ser hecha en relación al principio del beneficio que postula que cada contribuyente debe pagar impuestos en relación a los beneficios que recibe del gasto público. Cobrarle lo que se le entrega de acuerdo al costo marginal de producción, es decir, de acuerdo al principio de funcionamiento del mercado. Esta manera de ver la equidad se recomienda en la literatura que sea aplicada en el cumplimiento de la función asignación del Estado. En cambio, para llevar a cabo la función distribución y estabilización, se recomienda aplicar el principio de la capacidad de pago. Es decir, los contribuyentes deben pagar impuestos en relación a su capacidad de pagar impuestos. Al utilizar este principio se debe resolver el tema de cuál es el mejor indicador de la capacidad de pagar impuestos, alternativas son el ingreso, el gasto en consumo y la riqueza. La capacidad de pago puede ser analizada de Investigación Académica Elementos a Considerar en una Reforma Tributaria de acuerdo a la equidad horizontal y a la equidad vertical. La equidad horizontal plantea que los contribuyentes con igual capacidad de pago deben pagar la misma cantidad de impuesto. La equidad vertical señala que los individuos con mayor capacidad de pago deben pagar una mayor cantidad de impuesto. Lo recomendable al medir la equidad es hacerlo para el conjunto de impuestos en vez de un impuesto en particular. En la vida práctica debido al establecimiento de erosiones en los impuestos resulta que el sistema tributario no satisface ni la equidad horizontal ni la vertical. Un ejemplo al respecto es el del impuesto a la renta en Chile.”

Por su parte, el principio de neutralidad ha sido definido de la siguiente manera:

⁴² YAÑEZ HERNRRIQUEZ, José. 2012. Elementos a considerar en una reforma tributaria. [en línea] N°6/2012 <http://www.cetuchile.cl/images/docs/07_elementos_a_considerar_en_una_reforma_tributaria_jose_yanez.pdf> [fecha de consulta 7 de diciembre de 2015]

“2. Neutralidad

El sistema tributario debería ser neutral, lo cual significa que los impuestos no deberían incentivar ni desincentivar ninguna decisión económica tomada por el contribuyente, excepto en el caso de un impuesto regulador. La verdad es que la única forma de tributación que cumpliría este principio es el impuesto de suma fija, sin embargo, no satisface el principio de la equidad, por ello no se aplica en la práctica. Los demás impuestos que se utilizan en la práctica no resultan ser neutrales en todas las decisiones tomada por los contribuyentes. Por esta razón, este principio se ha reemplazado por algo más modesto, la minimización de los costos que producen las distorsiones que generan los impuestos. La teoría de la tributación óptima entrega una serie de recomendaciones para alcanzar este propósito.”

Ahora bien, en virtud de la aplicación de ambos principios es que la ley, al permitir a los contribuyentes el arrastre de sus pérdidas de forma completa y sin mayor limitación, adicionalmente debe otorgar la posibilidad devolución del impuesto de Primera Categoría a los contribuyentes que tengan utilidades no distribuidas registradas en su FUT, de lo contrario, se alteraría el principio de equidad al cual debe propender la LIR y asimismo provocaría un desincentivo en la inversión, pretendiendo dejar a dos contribuyentes, originariamente en una misma situación económica, en una situación tributaria distinta después de la aplicación de sus normas.

Además de este motivo estrictamente jurídico, y como se esbozó anteriormente, el tratamiento funciona también como medida de fomento a la industria permitiendo al contribuyente mantener su liquidez al recuperar lo pagado como impuesto de Primera Categoría en ejercicios anteriores.

No obstante el beneficio que tendrían las empresas, para el Estado la mantención de dicho tratamiento tampoco tendría un efecto fiscal importante, toda vez que el impuesto recuperado por el contribuyente en el ejercicio ingresará a su patrimonio como un ingreso sin derecho a

crédito, monto que deberá pagar el correspondiente impuesto final cuando sea retirado o distribuido⁴³.

Aun cuando el tratamiento tributario otorgado a las pérdidas en Chile sea concordante con los principios tributarios, los contribuyentes han utilizado sus pérdidas como una fuente artificial de rebajas de sus rentas. En razón de todo lo señalado anteriormente y ante la fuerte posibilidad de erosión fiscal con el uso abusivo de las pérdidas con el paso de los años, el tratamiento y los beneficios otorgados por la norma fueron restringiéndose de forma creciente por vía administrativa, quienes han ido incorporando un mayor número de requisitos para hacer procedente este beneficio.

B. Fundamentos de política fiscal en cuanto al tratamiento tributario de las pérdidas en procedimientos de fusión de empresas.

Uno de los tratamientos de las pérdidas que ha generado mayores denuncias de abuso de la norma en Chile, son las relativas a los procesos de fusión de sociedades, situación que en los años 90` constituyó un verdadero mercado de compra de empresas con pérdidas con la única finalidad de recuperar el impuesto de Primera Categoría pagado en los ejercicios anteriores o la rebaja de utilidades futuras.

Como se explicará de manera más extensa en el Capítulo III de esta tesis, para la determinación de la base imponible, sobre la cual se aplicará la tasa de impuesto, la ley permite la rebaja de los gastos en que incurrió el contribuyente para la producción de dicha renta. Dentro los gastos en que puede incurrir una empresa se encuentran las pérdidas materiales sufridas en el negocio o empresa, las pérdidas del ejercicio y las pérdidas de arrastre.

⁴³ No se hace alusión a las distribuciones atribuidas toda vez que con la vigencia de las normas establecidas en la Ley N° 20.780 del año 2014 que modifica la actual LIR, se modifica también el tratamiento de las pérdidas de la forma que se analizará más adelante.

Respecto a los gastos, el SII ha sido constante en disponer que éstos pueden ser rebajados únicamente por aquellas personas que incurrieron en ellos, aplicando un criterio personalísimo en su deducción.

A propósito de lo anterior, surge una particular situación para la utilización de las pérdidas en aquellos procesos de fusión empresarial. La fusión como figura jurídica no tiene una regulación orgánica sino que se trata a propósito de las normas aplicadas por los artículos 99 y siguientes de la Ley N°18.046 de SA. Específicamente, la fusión se encuentra definida en el artículo 99⁴⁴ de la antedicha normativa como: la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.

Señala además en los incisos segundo y tercero del mismo artículo, que la fusión puede ser por creación si el activo y pasivo de las sociedades que se fusionan se aportan a una nueva sociedad constituida para tal efecto; mientras que será fusión por incorporación cuando las sociedades que se disuelven sean absorbidas por una sociedad ya existente.

Bajo la definición de fusión que entrega la Ley de SA, es posible concluir que, independientemente el tipo de fusión que se realice, la unidad de patrimonio de dos sociedades fusionadas otorgarían a la nueva sociedad o la sociedad subsistente, el derecho sobre el activo y el pasivo de la o las empresa disueltas y, como continuadora legal de ésta, podrá ejercer los derechos personales y reales que la primera tenía.

No obstante lo jurídicamente lógico que es el permitir el aprovechamiento de las pérdidas a las sociedades que sirven de continuadores legales, esta situación ayudó a los contribuyentes a

⁴⁴ En efecto, el artículo 99 de la Ley N° 18.046 sobre S.A., señala lo siguiente:

Artículo 99. La fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.

Hay fusión por creación, cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aporta a una nueva sociedad que se constituye.

Hay fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.

abusar del sistema a través de la compra y fusión de empresas con pérdidas, situación que fue restringida a través de la dictación de la Ley N° 19.738, que restringe la utilización de las pérdidas obtenidas en los procesos de fusión o de cambio de propiedad.

Si bien el SII ha reconocido a través de la jurisprudencia administrativa la unidad subjetiva en el patrimonio de las empresas fusionadas, llegando incluso a hacerlas responsables de los impuestos adeudados por la sociedad absorbida, ha mantenido una interpretación restrictiva en la utilización de las pérdidas, entendiendo que éstas constituyen un derecho personalísimo del contribuyente, no pudiendo ser utilizadas por personas que no incurrieron en su formación.

C. Fundamentos de política fiscal en cuanto a la consolidación de resultados.

La consolidación en materia de pérdidas, se encuentra regulada en la legislación chilena a propósito de la integración de resultados entre las filiales, agencias o EP y sus matrices en Chile.

Las agencias o EP no se encuentran definidos en la LIR ni ninguna otra norma de carácter general dentro de nuestra legislación tributaria, no obstante ser mencionadas en más de una oportunidad dentro de ellas. En efecto, el artículo 38 de la LIR que regula el tratamiento de los EP, no los define sino que establece una relación de género a especie con las agencias o sucursales, señalando que estas corresponden a una especie de EP⁴⁵.

⁴⁵ Es así como el inciso primero del artículo 38 de la LIR, señala lo siguiente:

Artículo 38.- La renta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, se determinará sobre la base de los resultados obtenidos por éstos en su gestión en el país y en el exterior que les sean atribuibles de acuerdo a las disposiciones de este artículo. Para los efectos de determinar los resultados atribuibles al establecimiento permanente, se considerarán sólo aquellas rentas originadas por actividades desarrolladas por éste, o por bienes que hayan sido asignados al establecimiento permanente o utilizados por él, y se aplicará, en lo que sea pertinente, lo dispuesto en los artículos 12, 41 A, 41 B y 41 C, en este último caso, cuando hubiese sido procedente su aplicación de haberse obtenido las rentas por personas domiciliadas o residentes en Chile de un país con el cual exista un convenio para evitar la doble tributación internacional vigente, en el que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados contratantes. Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán determinar los referidos resultados del establecimiento permanente de que se trate sobre la base de un balance general según contabilidad completa, considerándose como si se tratara de una empresa totalmente separada e independiente de su matriz, tanto respecto de las operaciones que lleve a cabo con ella; con otros establecimientos permanentes de la misma matriz; con empresas relacionadas con aquella en los términos del artículo 41 E, o con terceros independientes. Para llevar a cabo ajustes a los resultados del establecimiento permanente a fin de adecuarlos a lo dispuesto en este

Por su parte, los CDI solucionan de alguna manera el vacío existente al respecto, definiendo someramente lo que a propósito del convenio se entiende por EP y da ejemplos de lo que los constituirían.

En efecto, los tratados bilaterales suscritos por Chile y otros países para evitar la doble tributación internacional, de acuerdo al modelo presentado por la OECD, han definido en su artículo quinto los EP como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

Adicionalmente, señala la referida norma que dentro del concepto de EP se encuentran comprendidas las siguientes entidades:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar relacionado con la exploración o la explotación de recursos naturales; y
- g) las propiedades agrícolas, ganaderas o forestales.

De la misma forma, el SII ha definido los EP a través de su jurisprudencia administrativa⁴⁶, de la siguiente manera:

“[...] la extensión de la actividad de la citada empresa extranjera en Chile, mediante el establecimiento de una oficina en donde se desarrolle una actividad formal que asume la representación total de la empresa, pudiendo cerrar negocios en los términos que se indiquen.”

artículo, cuando ello sea procedente, tanto el contribuyente como el Servicio deberán estarse a lo dispuesto en el artículo 41 E, en cuanto sea aplicable.

⁴⁶ Oficio N° 303 del SII, emitido el año 2001.

Lo que ambas definiciones tienen en común es que, si bien tratan al EP de forma independiente a la matriz, su grado de independencia no la hace una persona diferente de ella, pero con la característica de tener que tributar, en su domicilio o residencia, de la misma forma que una sociedad independiente con personalidad jurídica.

Es así como en el caso de agencias o EP que se encuentren en Chile, la LIR las obliga a determinar sus rentas y pagar impuestos tal como si fueran una sociedad con domicilio o residencia en Chile, independientemente el lugar donde se encuentre su matriz, salvo aquellos casos en que la ley señala lo contrario. En el caso de generar una pérdida, dicha agencia o EP podrá rebajarla de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 29 a 33 de la LIR y consolidarla dependiendo de lo dispuesto en la legislación tributaria del lugar que regule a la matriz.

Por su parte, el tratamiento tributario dado por la LIR a las agencias o EP en el extranjero de propiedad de sociedades con domicilio o residencia en Chile, permite consolidar sus resultados, positivos o negativos, con la matriz. En efecto, la LIR permite consolidar anualmente los resultados negativos con la matriz chilena, pero excluyendo expresamente el arrastre de pérdidas a ejercicios posteriores.

La limitación en el arrastre de las pérdidas para las agencias o EP responde a que, como la consolidación es anual, no existen pérdidas que puedan ser susceptibles de arrastrar al ejercicio siguiente. Permitir lo contrario implicaría una doble rebaja de pérdidas, una a nivel de la agencia o del EP al momento de su arrastre y una local, a través de la consolidación de resultados anual de la matriz en Chile.

En conclusión, el tratamiento dado por la legislación chilena a las agencias o EP en Chile responde a la aplicación del principio de la no doble tributación internacional, y análogamente, la no doble rebaja de gastos internacionales, razón por la cual los resultados, tanto positivos como negativos, se consolidarán en la matriz chilena al término del ejercicio y sin derecho a arrastrar las pérdidas. Esta materia se analizará largamente en el capítulo siguiente.

La no doble tributación internacional y, asimismo, la no doble rebaja de gastos internacionalmente, corresponde a un principio de derecho tributario internacional el cual señala que una misma renta puede ser gravada sólo una vez por un mismo impuesto, lo que análogamente implica la prohibición de una doble rebaja de un mismo gasto en dos sociedades distintas o una misma sociedad. Este segundo principio, al que llamaremos “no doble rebaja”, constituye una de las aprensiones de la OECD en el tratamiento tributario de las pérdidas, para lo cual entrega una serie de consejos sobre las medidas que se deben tomar para la evitación de dicha situación.

D. Rentas pasivas

La introducción del nuevo artículo 41 G a través de la Ley N° 20.780 del año 2014 modifica el tratamiento de las rentas obtenidas como ganancias de capital de sociedades o patrimonios de afectación sin domicilio o residencia en Chile, pero que sean controladas por una entidad con domicilio o residencia en país. Bajo este nuevo tratamiento, dichas sociedades controladoras deberán reconocer los ingresos obtenidos producto de ganancias de capital, sobre base percibida o devengada en la sociedad controlada en Chile, pero no permite el reconocimiento de las pérdidas generadas por dichas sociedades o patrimonios de afectación en el extranjero.

La nueva norma rompe absolutamente con la construcción doctrinaria señalada anteriormente para el caso de consolidación de resultados, ya que impide un tratamiento equitativo en las utilidades y en las pérdidas, que se ha aceptado generalmente en nuestra legislación.

1.3. Conclusiones

A lo largo de este capítulo fue posible observar el origen del concepto de pérdida y el fundamento de su actual tratamiento. En efecto, el concepto coloquial de pérdida difiere

mucho del que le ha dado el derecho privado, financiero y tributario, teniendo únicamente en común el hecho de significar un detrimento patrimonial.

De acuerdo a la definición objetiva de patrimonio dentro de un punto de vista del Derecho Privado, la pérdida corresponderá a un aumento del pasivo o una disminución del activo por lo que no necesariamente debe responder a la destrucción de un bien determinado.

Asimismo, la pérdida financiera corresponde a un resultado real de los negocios a un momento determinado, mientras que una pérdida tributaria corresponder a dicho resultado modificado por las normas vigentes a cada legislación al momento de la deducción de la base imponible. Como se explicó, dichas deducciones no responden necesariamente a la realidad fáctica del estado de una empresa a un momento determinado, sino que igualmente puede deberse a la aplicación de principios de política pública que tienen a propender o incentivar ciertas actividades, otorgándole un tratamiento especial a las mismas.

El tratamiento que finalmente otorga el legislador a las pérdidas responde igualmente a la aplicación de los principios de equidad horizontal y neutralidad del impuesto, permitiendo igualar la carga tributaria entre contribuyentes que obtuvieron resultados negativos en ejercicios distintos, no obstante con el tiempo dichos tratamientos se transformaran en fuentes de riesgo de maniobras elusivas por parte de cierto grupo de contribuyentes.

Es así como, de acuerdo a investigaciones de la OECD y a los análisis realizados a través de la información entregada por el BC y el SII, muchos de los resultados negativos declarados por los contribuyentes no se condicen con la realidad económica del país, lo que permite pensar que muchos de ellos tienen como origen únicamente la aplicación de tácticas elusivas en su implementación, aprovechando la legislación nacional, internacional o ambas, para rebajar su carga impositiva.

Capítulo II:

ANÁLISIS DE LAS PÉRDIDAS EN EL DERECHO COMPARADO

Con la finalidad de tener una mejor perspectiva sobre el mecanismo de generación y tratamiento de las pérdidas en Chile, corresponde hacer un breve análisis de la forma en que han sido abordados estos temas en las legislaciones fiscales extranjeras, específicamente en los países OECD y los que comprenden Latinoamérica.

Dicho análisis internacional se realizará en base al informe emitido por la OECD el año 2011⁴⁷ respecto a la utilización de las pérdidas en sus países miembros, específicamente en consideración a las principales fuentes de riesgo que fueron evaluadas, por lo cual cada vez que se haga alusión a estudios realizados por la OECD o información relativa a las legislaciones de sus países miembros, dicha información tendrá aquel informe como fundamento.

2.1. Generación de las pérdidas en el Derecho Comparado.

Como se señaló anteriormente, de acuerdo a la definición común, legal, financiera y tributaria de pérdida, cada vez que se habla de ésta se hace alusión a un resultado general negativo a un momento determinado. Esta definición también es común en todas las legislaciones de los países OECD.

De acuerdo a las legislaciones analizadas, el resultado negativo obtenido podrá ser reconocido por el contribuyente de dos formas: (i) como un gasto, es decir, se rebajará inmediatamente se haya incurrido en este y constituirá un resultado negativo que se descontará previo a la

⁴⁷ OECD. 2011. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing

determinación de la RLI, o; (ii) un ajuste tributario, caso en el que se reconocerá una vez determinada la RLI del ejercicio.

Además de la anterior distinción, es necesario distinguir entre: (i) las pérdidas efectivas, como aquellas materiales o el menor valor obtenido en alguna enajenación; (ii) las pérdidas del ejercicio, que corresponden a los resultados generales negativos a la determinación de la RLI y; (iii) las pérdidas de arrastre que son aquellas que no pudieron ser rebajadas de ejercicios anteriores y por lo tanto se podrán deducir de ejercicios futuros. Éstas últimas sólo se encontrarán presentes en aquellos casos que la legislación otorga el derecho al contribuyente de arrastrarla a ejercicios pasados o futuros.

En el primer caso, respecto a las pérdidas efectivas, todas las legislaciones analizadas le han dado de forma unánime la naturaleza de un gasto, permitiendo al contribuyente rebajarlas de la base imponible en el ejercicio en que ésta se incurrió y antes de determinar su RLI, entendiéndola como un detrimento patrimonial directo⁴⁸.

Respecto al segundo y tercer tipo de pérdida (a saber la pérdida del ejercicio y la de arrastre respectivamente), las legislaciones en general las han tratado como gasto o como una deducción o ajuste. La diferencia entre darle a las pérdidas uno u otro tratamiento radicará en aquellas legislaciones en que existan limitaciones cualitativas o cuantitativas en la utilización de las pérdidas, casos en los que variará la base sobre la cual se deben rebajar los montos máximos a deducir.

Con la finalidad de graficar ambas formas de configuración de las pérdidas en los distintos países, procederé a realizar un breve análisis práctico respecto al mecanismo de generación de las pérdidas en México y España, lugares dónde se ha tratado como deducción y como gasto, respectivamente.

⁴⁸ Conclusión emitida del análisis de la Ley Tributaria de Estados Unidos, Italia, España, Perú, Brasil, Bolivia, Francia, Suiza, Suecia, Argentina, Alemania, Australia, Austria, Canadá, Dinamarca, Holanda, Nueva Zelanda y Reino Unido.

A) Situación de España:

En el caso español, la naturaleza jurídica y la forma de configuración de las pérdidas materiales, del ejercicio y de arrastre se encuentran tratados en la Ley de Impuestos sobre las Sociedades de España⁴⁹.

Respecto a las pérdidas materiales o pérdidas propiamente tales, la ley tributaria española señala que podrán ser deducidas de la RLI de los contribuyentes cuando estas fueran debidamente documentadas en su cuenta de ganancias y pérdidas en la oportunidad indicada por la ley, mientras no exista una disposición que limite o modifique la deducción de estas pérdidas cuando no constituyan un detrimento patrimonial efectivo.

En cuanto a las pérdidas del ejercicio, la ley española regula específicamente el mecanismo a través del cual deben determinarse los resultados anuales de una sociedad, sean estos positivos o negativos. En caso que se determine un resultado negativo en la RLI, nos encontraremos ante una pérdida del ejercicio.

Es así como de acuerdo lo contemplado en los artículos 10 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Sociedades, se permite rebajar de los ingresos brutos de los contribuyentes, los costos y las siguientes deducciones:

1. Amortizaciones: Serán deducibles las cantidades del activo inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, que correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos bienes por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.
2. Deterioro del valor de los elementos patrimoniales: Este tipo de gasto de puede subdividir de la siguiente manera:

⁴⁹La Ley de Impuestos sobre las Sociedades de España es la ley fiscal española que regula la generación y tratamiento del impuesto a las rentas generadas por las sociedades en España, análogamente, es la norma equivalente a la LIR en Chile.

- a) Deterioro de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales de las entidades que las produzcan, dos años luego de ponerlas al mercado.
 - b) Créditos de incobrables que cumplan con los requisitos legales.
 - c) Deterioro de los valores representativos de deudas sujetos a cotización bursátil.
 - d) Valores representativos de participación de fondos propios que cumplan con los requisitos legales.
 - e) Valor de adquisición de activo intangible correspondientes a fondos de comercio en la medida que cumplan con los requisitos legales.
3. Provisiones: En general serán deducibles las provisiones, salvo los casos en que la ley no lo permita.
4. Gastos: Serán deducibles en general los gastos, salvo aquellos que la ley no permite.

Finalmente, en el caso de las pérdidas de arrastre, el artículo 10 de dicha ley dispone, en términos generales, la forma en la que puede ser deducida y además esboza la naturaleza jurídica que les otorga la legislación española. El numeral 1° del artículo 10⁵⁰ de la Ley de Impuesto a las Sociedades de España permite deducir del total bruto de los ingresos las pérdidas obtenidas por la empresa en ejercicios anteriores, razón por la cual la naturaleza jurídica de la pérdida de arrastre en España será la de un gasto que se podrá deducir de la base imponible del ejercicio antes de determinar la RLI.

Como es posible observar, el tratamiento de las pérdidas en España es muy parecido al chileno ya que igualmente realiza la triple distinción entre pérdidas materiales, del ejercicio y de arrastre, y además otorga a este tipo de pérdidas la naturaleza de un gasto deducible de la RLI.

⁵⁰ En efecto, señala el numeral 1° del artículo 10 de la Ley de Impuesto a las Sociedades en España, lo siguiente:

Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

B) Situación de México:

Por su parte y al igual que la legislación española, la Ley de Impuesto a la Renta de México también realiza una triple distinción entre pérdidas materiales, pérdidas del ejercicio y pérdidas de arrastre.

Respecto a las pérdidas materiales, la Ley mexicana igualmente establece cuáles son las pérdidas que pueden deducirse del ejercicio en el numeral v) del artículo 25 de la LIR de México⁵¹, señalando que dichas pérdidas podrán ser deducidas de la RLI del ejercicio como un gasto.

Al igual que como sucede en Chile, las pérdidas son reguladas de una forma muy similar a la forma establecida en Chile por la LIR, permitiendo deducir como gasto aquellas sufridas por caso fortuito o fuerza mayor y además las generadas por rebajas o descuento en la enajenación de bienes.

Respecto a las pérdidas del ejercicio, señala la LIR mexicana que éstas se generarán por la aplicación de las normas generales de determinación de la RLI y se constituirán en la medida que dicha ecuación arroje resultados negativos.

En lo que respecta a la determinación de la RLI, de conformidad a lo dispuesto en el Capítulo I de la Ley mexicana, las deducciones que podrán realizar los contribuyentes y que configurarán una pérdida del ejercicio, son las siguientes:

- a) Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- b) El costo de lo vendido.

⁵¹ Es así como, el numeral V. del artículo 25 de la Ley de la Renta de México, señala lo siguiente:

Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes: [...]

- V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.

- c) Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- d) Las inversiones.
- e) Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes.
- f) Las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.
- g) Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno, en la medida que cumplan con los requisitos legales.
- h) El ajuste anual por inflación que resulte deducible.
- i) Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros.
- j) Los aportes efectuados para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social.

Ahora bien, en cuanto a las pérdidas del ejercicio y al igual que en la ley tributaria chilena, mediante texto expreso la Ley mexicana las configura en el inciso primero del artículo 57 de la LIR⁵², como un resultado general negativo de la RLI anual.

Finalmente, respecto a la configuración de las pérdidas de arrastre, el artículo noveno de la Ley de la Renta Mexicana⁵³ señala que se rebajarán una vez determinada la utilidad fiscal del

⁵² El artículo 57 de la Ley de Impuesto a la Renta en México, señala lo siguiente:

Artículo 57. La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁵³ El artículo 9 de la Ley de la Renta Mexicana, al respecto, señala lo siguiente:

Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

ejercicio, la cual ya se encuentra disminuida con todas aquellas deducciones (gastos) aceptados por la ley.

En efecto, de acuerdo a la ley tributaria mexicana, se permite a los contribuyentes rebajar las pérdidas de arrastre de la utilidad fiscal del ejercicio, es decir, una vez configurada la RLI del contribuyente.

A diferencia de lo señalado en la legislación española y chilena, en México las pérdidas tienen carácter de deducciones generales de la RLI, por lo que al existir límites cualitativos, temporales o cuantitativos, los montos que se podrán rebajar deberán ser calculados sobre los ingresos una vez deducidos los gastos permitidos por ley.

De acuerdo a todos lo señalado, la naturaleza jurídica de la pérdida en los países OECD podrá ser la de una deducción o la de un gasto, lo que influirá en el tratamiento que dicha legislación le otorgará.

2.2. Tratamiento tributario de las pérdidas en el Derecho comparado

Los estudios de la OECD han concluido que los tratamientos de las pérdidas que han aplicado las distintas legislaciones de sus países miembros son complejos y difieren mucho entre una legislación y otra. De un análisis comparativo entre ellas han entendido que mientras más complejo y diverso sea el tratamiento tributario de las pérdidas entre los distintos países, existe una mayor probabilidad de utilización de prácticas de planificación tributaria agresiva, la cual tendrá como finalidad disminuir la carga impositiva en el país más conveniente. Adicionalmente, aumentará el riesgo de la utilización de las pérdidas en la medida que no existan normas antielusivas, especiales o generales, que permitan a dichos países restringir el

-
- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
 - II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

uso de las mismas en procesos de reestructuraciones empresariales, sean éstos fusiones, adquisiciones o regímenes fiscales intra-grupo.

La mayoría de las legislaciones de los países miembros de la OECD tienen como característica común el hecho de permitir, con más o menos limitaciones, la compensación de pérdidas en sus resultados, pero la forma en que éstas podrán ser compensadas difieren de manera notable entre ellas.

Para poder analizar los variados tratamientos que reciben las pérdidas en los países OECD corresponde hacer un análisis de éstos, atendiendo a los modelos de reestructuración más importantes relacionados con el uso de las pérdidas:

2.2.1. Límites Cuantitativos

Por regla general los países de la OCDE imponen limitaciones cuantitativas a la deducción de pérdidas con la finalidad de impedir una merma importante de los ingresos fiscales anuales estatales. Para esto, la posibilidad de deducir las pérdidas se encuentra limitada a un determinado monto de las utilidades producidas por la sociedad en su respectivo ejercicio, asegurando así un porcentaje de la recaudación todos los periodos.

En América Latina por ejemplo, en países como Brasil, Ecuador y Perú, existe una limitación cuantitativa sobre la cual no se podrán imputar las pérdidas de arrastre.

En el caso de la Legislación Tributaria de Brasil, el artículo 42 señala que se pueden deducir las pérdidas de arrastre de la RLI del ejercicio por un máximo del 30% de la utilidad determinada para el mismo periodo⁵⁴.

⁵⁴ En efecto, el artículo 42 de la Ley Tributaria de Brasil señala lo siguiente:

Artículo 42. Del 1 de enero de 1995, para los efectos de determinar la renta imponible, el resultado neto ajustado por las adiciones y exclusiones previstas o autorizadas por la legislación del Impuesto sobre la Renta, se puede reducir en un máximo de treinta por ciento.

El caso peruano es muy peculiar ya que dicha legislación establece un régimen opcional a través del cual los contribuyentes podrán rebajar sus pérdidas estableciendo tres tipos de límites en su deducción, a saber un límite cuantitativo, uno cualitativo y uno temporal.

De acuerdo a lo señalado en el artículo 50 de la Ley de la Renta peruana, el límite cualitativo se encuentra relacionado con dos aspectos, el primero de ellos señala que sólo podrán rebajarse de la base imponible las pérdidas de fuente peruana, excluyendo cualquier posible caso de deducción en Perú de una pérdida de fuente extranjera; y el segundo relacionado con que sólo podrán ser rebajadas las pérdidas obtenidas en virtud de la determinación de impuestos de tercera categoría (análogo al impuesto de Primera Categoría en Chile) únicamente en contra de las utilidades, del mismo contribuyente, determinadas de la misma forma.

Ahora bien, respecto al límite cuantitativo⁵⁵, atinente a este apartado, la norma peruana señala que no obstante poder deducir las pérdidas de arrastre de tercera categoría en contra de utilidades de la misma naturaleza, dicha deducción de pérdidas no podrá ser superior al 50% de las rentas netas obtenidas en el mismo ejercicio.

Como es posible observar, dicha legislación permite la deducción de la pérdida de fuente peruana sufrida por el contribuyente de los ejercicios anteriores, pero limita el monto a deducir a un 50% de las rentas netas obtenidas en el mismo periodo.

⁵⁵ El artículo 50 de la Ley Tributaria peruana, señala lo siguiente:

Artículo 50.- Los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: [...]

b) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores.

En ambos sistemas, los contribuyentes que obtengan rentas exoneradas deberán considerar entre los ingresos a dichas rentas a fin de determinar la pérdida neta compensable.

La legislación ecuatoriana también permite la deducción de las pérdidas con límites cuantitativos y temporales, según lo señala el artículo 11 de la Ley de la Renta de Ecuador⁵⁶.

De acuerdo a dicha norma y relacionado con este acápite, se podrán deducir las pérdidas sufridas en el ejercicio en la medida que no superen el 25% de las utilidades obtenidas en el ejercicio.

2.2.2. Límites Temporales: Carry-Back y Carry-forward.

En general, en cuanto al tratamiento temporal que se puede otorgar a las pérdidas, encontramos la regla del *Carry-back* y *Carry-forward*.

El *Carry-back* puede ser definido como aquel tratamiento que permite la compensación de pérdidas con ejercicios tributarios anteriores que registraron una utilidad tributaria⁵⁷. Por su parte, el *Carry-forward* corresponde al tratamiento dado en la compensación de las pérdidas con las utilidades obtenidas en ejercicios futuros⁵⁸.

La posibilidad de poder arrastrar la pérdida tributaria a ejercicios futuros es un beneficio generalmente aceptado en la mayoría de las legislaciones del mundo. En el caso de los países miembros de la OECD la gran mayoría permite el arrastre de pérdidas a ejercicios futuros y por periodos considerables.

⁵⁶ El artículo 11 de la Ley de la Renta ecuatoriana, señala lo siguiente:

Artículo 11.- Pérdidas.- Las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas. Al efecto se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles.

⁵⁷ INVESTOPEDIA. Loss Carryforward. [En Línea]. <<http://www.investopedia.com/terms/l/losscarryforward.asp>> [25 de enero de 2015]

⁵⁸ INVESTOPEDIA. Loss Carryback. [En Línea]. <<http://www.investopedia.com/terms/l/losscarryback.asp>> [25 de enero de 2015]

Por su parte, la aplicación del *Carry-back* es mucho más restringida por los efectos tributarios y fiscales, tanto monetarios como administrativos, que tiene la solicitud de devolución de impuestos pagados en ejercicios anteriores, aun cuando este tratamiento responda a la aplicación de los principios de neutralidad y equidad tributaria.

La aplicación de los límites temporales en la utilización de las pérdidas en las distintas legislaciones de acuerdo a estudios realizados por la OCDE, se pueden resumir en lo dispuesto en el siguiente cuadro⁵⁹:

TABLA 4:
Carry-back y Carry-forward en los países OECD⁶⁰

País	Limitación Carry-back	Limitación Carry-forward	Restricciones
Australia	2 años	Indefinido	Cambios en la propiedad y en el giro.
Austria	No	Indefinido	Cambios en la propiedad y en el giro.
Canadá	3 años	20 años	Cambios en la propiedad y en el giro.
Dinamarca	No	Indefinido	Cambios en la propiedad o por la utilización de un giro bancario.
Francia	3 años	Indefinido	Cambios en el giro.
Alemania	1 año	Indefinido	Cambio en la propiedad.
Irlanda	1 año	Indefinido	Cambios en la propiedad y en el giro.
Italia	No	5 años	Cambios en la propiedad y su giro. Fusiones.
México	No	10 años	Cambios en la propiedad y su giro. Fusiones.
Holanda	1 año	9 años	Cambios en la propiedad y su giro.
Nueva Zelanda	No	Indefinido	Cambio en la propiedad.

⁵⁹ OECD. 2011. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD Publishing.

⁶⁰Ibidem

Noruega	No	Indefinido	Cambios en la propiedad y otros criterios.
España	No	18 años	Cambio en la propiedad.
Suecia	No	Indefinido	Cambio en la propiedad.
Reino Unido	1 año	Indefinido	Cambio en la propiedad y el giro.
Estados Unidos	3 años	20 años	Cambios en la propiedad.
Suiza	No	7 años	Cambios en la propiedad y el reinicio de una nueva actividad.

De acuerdo a lo señalado en el cuadro, es posible concluir que todos los países analizados permiten la deducción de pérdidas de ejercicios futuros, o *carry-forward*, sin más limitaciones que la utilización de las mermas de forma personalísima, lo que se puede ver con la imposición de restricciones a la libre deducción de las pérdidas en procesos de cambio de propiedad.

Como se puede observar en la Tabla 4, la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto pagado en ejercicios anteriores no corresponde a la regla general de los países OECD. No obstante esto, al igual que en Chile, en algunos países de la OECD como Canadá, Francia, Estados Unidos, Alemania, Irlanda, Suiza y el Reino Unido se permite la devolución del impuesto pagado en ejercicios anteriores pero siempre con límites temporales.

Adicionalmente, se puede observar que gran parte de los países optan por restringir temporalmente el arrastre de pérdidas a ejercicios futuros, en más o menos periodos, como es el caso de Canadá, Estados Unidos, España, México, entre otros, y/o imponer limitaciones cuantitativas a dichas rebajas en una proporción determinada del ingreso del ejercicio, como es el caso de Austria y Alemania y los ya analizados anteriormente.

Ejemplo de lo anterior es el artículo 25⁶¹ de la Ley Tributaria española, el cual limita el arrastre de las pérdidas a los 18 años inmediatos y sucesivos luego de su generación.

⁶¹ En efecto, el artículo 25 de la Ley de Impuesto a las Sociedades en España, señala en su artículo 25 lo siguiente:

Artículo 25. Compensación de bases imponibles negativas.

Por su parte, y en este mismo sentido, la legislación mexicana dispone en su artículo 57⁶² que no será posible arrastrar las pérdidas por más de 10 ejercicios.

2.2.3. Límites Cualitativos

La facultad de compensar las pérdidas generadas por un contribuyente con todo tipo de ganancias obtenidas por él, se justifica por el concepto de utilidad neta. Que la utilidad sea neta quiere decir que todas las rentas obtenidas por un contribuyente en el ejercicio de sus actividades, independientemente cuál sea el origen de ésta, constituye una única ganancia, por lo que las pérdidas en que incurrió un sujeto con motivo de la generación de su actividad gravada pueden ser deducidas de las utilidades obtenidas por otras actividades del mismo contribuyente, sin distinguir el origen de las mismas. Ejemplo de lo anterior es que las pérdidas sufridas por el menor valor obtenido en la enajenación de un bien pueden ser compensadas por las utilidades obtenidas en el ejercicio producto de la variación del tipo de cambio, siempre que los resultados sean obtenidos por el mismo contribuyente.

El concepto de utilidad neta se condice con la idea de renta que tienen las distintas legislaciones, las que son consideradas como tal con independencia al origen que dichos ingresos han tenido. A contrario sensu, igualmente el contribuyente tendrá la posibilidad de deducir de la base del impuesto las pérdidas incurridas por la sociedad en el ejercicio de su actividad gravada, independientemente el origen de éstas.

1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

⁶² El artículo 57 de la Ley Tributaria mexicana, señala lo siguiente:

Artículo 57. La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

En este mismo sentido, las legislaciones permiten la rebaja de pérdidas ordinarias del ejercicio en contra de las ganancias de capital de la sociedad, y viceversa.

En las legislaciones de Francia, Alemania, Italia, Holanda, Noruega y Suecia no se encuentra permitida la compensación de pérdidas de distinta naturaleza, mientras que en Nueva Zelanda y Suiza, es permitida la deducción de forma absoluta⁶³.

En América Latina algunos países también han optado por limitar la deducción de pérdidas en relación a su naturaleza, es decir, prohíben la rebaja de las pérdidas totales del contribuyente cuando éstas tengan características determinadas que resulten riesgosas para la recaudación fiscal.

En la norma tributaria peruana⁶⁴, las pérdidas del ejercicio producidas por el contribuyente a través de la determinación de su renta líquida imponible de tercera categoría sólo podrán ser compensadas por utilidades generadas a través del mismo sistema.

En el caso de la legislación boliviana⁶⁵, la norma que regula la deducción de pérdidas en los ejercicios futuros limita la rebaja de las mismas únicamente a aquellas nacidas con anterioridad al año 2010, en la medida que éstas provengan de entidades del Sistema Bancario

⁶³ OECD. 2011. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing

⁶⁴ En efecto, el artículo 50 de la Ley de la Renta Peruana señala lo siguiente:

Artículo 50.- Los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: [...]

b) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores.

⁶⁵ El artículo 48 de la Ley Tributaria boliviana, señala lo siguiente:

Artículo 48.-Cuando en un año se produjera una pérdida de fuente boliviana, ésta podrá deducirse de las utilidades gravadas que se obtengan como máximo hasta los tres (3) años siguientes. Las pérdidas acumuladas a ser deducidas no serán objeto de actualización. [...]

Las pérdidas acumuladas hasta la gestión 2010 de las entidades del Sistema Bancario y de Intermediación Financiera, no serán deducidas en la determinación de la utilidad neta de las siguientes gestiones. El tratamiento de las pérdidas producidas a partir de la gestión 2011 se regirá por lo dispuesto en el primer párrafo del presente Artículo.

y de Intermediación Financiera. De acuerdo a lo anterior, para ésta jurisdicción resulta relevante no solo la fecha de origen en la cual las pérdidas se produjeron, sino que también su naturaleza.

Finalmente, en el caso de la norma norteamericana, el artículo 1212 de la Ley de Impuesto a la Renta⁶⁶ distingue respecto a la naturaleza y los posibles efectos que las pérdidas pueden generar, otorgando un tratamiento distinto en cuanto a los plazos de arrastre de éstas. Por ejemplo, en aquellos casos en que las pérdidas fuesen producidas producto de una expropiación extranjera, se entenderá que ésta es de corto plazo y por lo tanto podrá ser arrastrada por más tiempo.

2.2.4. Consolidación de resultados.

Por regla general, con la finalidad de regular la distribución utilidades y pérdidas en aquellas entidades que funcionan de manera relacionada, como filiales, agencias o EP, los países han optado por regular la deducción de ellas de tal forma que eviten una doble rebaja de pérdidas tributarias o un doble gravamen a las utilidades, siguiendo el principio de no doble imposición (análogamente, no doble deducción).

⁶⁶ En efecto, el artículo 1212 de la Ley Tributaria Norteamericana, señala lo siguiente:

26 U.S. Code § 1212 - Capital loss carrybacks and carryovers

- (1) En general, si una empresa tiene una pérdida neta de capital para cualquier año contributivo la cuantía de la mismas será-
- (A) Se podrá compensar en contra de los 3 años contributivos anteriores al año de generación de la pérdida, sólo en la medida-
- (I) dicha pérdida no es atribuible a una pérdida de capital por expropiación extranjera, y
 - (II) la transferencia de dicha pérdida no aumente o produzca una pérdida neta de operación (como se define en la sección 172 (c)) para el año contributivo anterior contra el que se compensa;
- (B) salvo lo dispuesto en el inciso (C), se podrá arrastrar la pérdida de capital en contra de los 5 años contributivos subsiguientes del año en que se generó la pérdida; y
- (C) se podrá arrastrar la pérdida de capital en contra de los 10 años contributivos subsiguientes del año en que se generó la pérdida, sólo en la medida de dicha pérdida sea atribuible a una expropiación extranjera, caso en el que se considerará como una pérdida de capital a corto plazo para cada año gravable. [...]

Los distintos países de la OECD otorgan una variedad de tratamientos tributarios a las sociedades relacionadas, los que en su mayoría coinciden en permitir la consolidación de resultados de ganancias y pérdidas entre ellas, pero establecen un tratamiento diferenciado según el lugar de residencia de las mencionadas filiales, agencias o EP de las sociedades contribuyentes.

A continuación realizaré un breve análisis sobre los tratamientos entregados por las distintas legislaciones, tanto pertenecientes a la OECD como aquellas de países latinoamericanos.

2.2.4.1. Empresas nacionales:

En primer lugar, corresponde mencionar que la consolidación de resultados corresponde a la obligación o derecho contenido en las distintas legislaciones de poder integrar los resultados individuales del ejercicio entre la sociedad matriz, filiales, agencias o EP, de un grupo de empresas que se encuentren relacionadas, tributando en conjunto sobre un único resultado tributario.

De acuerdo a estudios de la OECD, las características de los distintos regímenes de consolidación se pueden graficar a través del siguiente cuadro:

TABLA 5:
Tratamiento tributario de las pérdidas entre sociedades intra-grupo⁶⁷

País	Tipo de régimen permitido	Opcional	Propiedad	Ampliación a Establecimientos Permanentes de una Sociedad controladora sin residencia	Mínimo de duración	Forma de consolidación	Entidad dueña de las pérdidas	Consolidación del total de los resultados⁶⁸
Australia	Consolidado	Sí	100%	No	Irrevocable	Total	Matriz	Sí
Austria	Consolidado	Sí	Más de 50%	Sí ⁶⁹	3 años	Total	Matriz	No
Canadá	No	-	-	-	-	-	-	-
Dinamarca	Consolidado	No	Control	Sí	-	Total	Compañía creadora de la pérdida.	Sí
Francia	Consolidado	Sí	95%	Sí	5 años	Total	Matriz	No
Alemania	Consolidado	Sí	Más de 50%	Sí	5 años	Total	Matriz	No

⁶⁷ OECD. 2011. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD Publishing.

⁶⁸Se encuentra referido a la consolidación completa de los resultados de las empresas intra-grupo.

⁶⁹En casos que la compañía sea residente en algún país de la Unión Económica Europea

Irlanda	Rescate de empresas con pérdidas.	Sí	75%	-	-	-	Compañía que declara la pérdida.	-
Italia	Consolidado	Sí	Más de 50%	Sí ⁷⁰	3 años	Total	Matriz	No
Holanda	Consolidado	Sí	95%	Sí ⁷¹	No	Total	Matriz	No
Nueva Zelanda	Consolidado	Sí	100%	No	No	Total	Grupo	No
Noruega	Transferencia de ingresos intra-grupo	Sí	90%	-	-	-	Sociedad que recibe el ingreso.	-
España	Consolidado	Sí	75% ⁷²	Sí	No	Total	Grupo ⁷³	Sí
Suecia	Transferencia de ingresos intra-grupo	Sí	90%	Sí	Por el ejercicio	-	Compañía que recibe el ingreso.	-
Suiza	No	-	-	-	-	-	-	-
Reino Unido	Rescate de empresas con pérdidas	Sí	75%	-	-	-	Compañía que recibe el ingreso.	-
Estados Unidos	Consolidado	Sí	80%	No	No	Total	Grupo	Sí

⁷⁰ Si la sociedad es residente en un país con que se hubiese suscrito un Convenio Internacional.

⁷¹ Si la forma jurídica de la empresa es comparable a una NV holandesa o BV y se encuentre incorporada bajo las leyes de las Antillas Holandesas Aruba, otro Estado miembro de la Unión Europea o de un país con el que Holanda ha suscrito un Convenio Internacional que contenga una cláusula de no discriminación.

⁷² Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010, la limitación del 75% se reduce al 70% en los casos en que la filial es una sociedad cotizada. El porcentaje de participación mínimo reducido se aplica también cuando la participación del 70% en entidades subsidiarias es propiedad indirecta a través de las sociedades cotizadas.

⁷³ Con respecto a las entidades que salen del grupo, las pérdidas por este concepto que no fueron utilizadas se reasignarán a estas entidades restantes según su proporción de participación en las pérdidas.

Como es posible observar, la consolidación de resultados es una opción frecuente dentro de los países OECD, ejemplo de lo anterior constituye lo dispuesto en la legislación de Australia, Austria, Dinamarca, Francia, Alemania, Italia, Suecia, Nueva Zelanda, España y Estados Unidos. De acuerdo al estudio efectuado por la OECD, dichos países permiten consolidar a la matriz las bases imponibles de las sociedades relacionadas debiendo determinar su impuesto a pagar en base a un mismo resultado tributario, facilitando así una tributación conjunta. De acuerdo a lo anterior, las distintas sociedades de un mismo grupo se encuentran facultadas para aprovechar las pérdidas o ganancias de las empresas con que tengan relación.

Como bien lo señala la Tabla 5, el artículo 74 de la Ley de Impuesto sobre Sociedades de España⁷⁴, permite la compensación de pérdidas en materia de consolidación fiscal aplicando límites cuantitativos en su deducción con la finalidad de evitar posibles usos abusivos en la consolidación.

En el caso italiano, la legislación permite la consolidación de las pérdidas entre la sociedad controladora y sus controladas, de la forma que lo disponen los artículos 127 y siguientes de la Ley de Impuesto a la Renta italiana, tratamiento que se puede resumir en el siguiente cuadro, de acuerdo a las últimas modificaciones del DL 98/2011:

⁷⁴ En efecto, señala el artículo 74 de la Ley de Impuesto sobre Sociedades en España, lo siguiente:

Artículo 74. Compensación de bases imponibles negativas.

1. Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo fiscal ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 25 de esta ley.
2. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de este, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad, excluyéndose de la base imponible, a estos solos efectos, los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del artículo 30 de esta ley.

TABLA 6:**El uso de las pérdidas en Italia en la consolidación fiscal después de la DL 98/2011⁷⁵**

Tipo de pérdida	Normas de uso y transporte
Pérdidas anteriores a la consolidación	Estas pérdidas se podrán utilizar únicamente por la empresa que los produce como una reducción de la base imponible para el período en que se transferirá a la consolidada, sin límite de tiempo, pero hasta el 80% de esos ingresos a menos que cumpla las condiciones contempladas en el apartado 2 del artículo 84.
Pérdidas producidas durante la consolidación	Las pérdidas se incluyen en su totalidad en los resultados (positivos y negativos) que determinen los ingresos totales del grupo. Si la cantidad de pérdidas supera a la renta positiva es posible arrastrar la pérdida consolidada y compensarla con los otros miembros partícipes de la consolidación durante los próximos años en que se encuentren consolidados, sin límite de tiempo, pero únicamente hasta el 80% de esos ingresos, a menos que se den las condiciones se refiere el apartado 2 del art. 84.
Pérdidas posteriores a la consolidación	Permanece a disponibilidad exclusiva de la sociedad controladora, a menos que se disponga lo contrario a través de acuerdos que prevean la asignación de pérdidas a las empresas que las produjeron.

Volviendo al cuadro anterior, como se pudo observar en la Tabla N° 5, en países como Irlanda, Nueva Zelanda, Reino Unido, Noruega y Suiza, se suele permitir la consolidación de resultados entre empresas intra-grupo pero en circunstancias precisas determinadas por la ley (como es la entrega de ingresos en rescate de sociedades generadoras de pérdidas). En estos casos se podrá rebajar de la base imponible de la sociedad rescatista las pérdidas generadas por la sociedad rescatada.

Finalmente, en Canadá y Dinamarca, no se permite la consolidación de resultados.

⁷⁵ ZANNI Maurizio, REBECCA Giuseppe. 2012. Il trattamento delle perdite nei regimi di consolidato e di trasparenza alla luce del novellato art. 84 del Tuir. [en línea] <<http://www.studiorebecca.it/2012/il-trattamento-delle-perdite-nei-regimi-di-consolidato-e-di-trasparenza-alla-luce-del-novellato-art-84-del-tuir.html>> [consulta: 15 noviembre de 2015]

2.2.4.2. Consolidación intra-grupo entre sociedades extranjeras:

La consolidación de resultados entre sociedades, filiales, agencias o EP resulta más fácil de aplicar y fiscalizar cuando la sociedad consolidada y las que componen su grupo se encuentran dentro de un mismo territorio jurisdiccional. Lo anterior es así toda vez que la legislación nacional puede regular la determinación de los estados de ganancias y pérdidas tanto de la matriz como de la filial, agencia o EP, y por lo tanto, mantendrá un control en el uso de estas figuras como método de planificación abusiva.

A contrario sensu, resulta mucho más arriesgado permitir dicha consolidación de resultados con sociedades extranjeras, en donde no resultan aplicables las facultades de las instituciones fiscales en la revisión de la determinación del impuesto. Si bien los organismos nacionales pueden aplicar todo su rigor en el control de la determinación y pago de impuestos a las empresas relacionadas dentro de sus fronteras, la aplicación de ambas legislaciones a una misma renta puede, eventualmente, provocar asimetrías en su tratamiento, lo que eventualmente llevaría a la utilización abusiva de las utilidades y pérdidas en aplicación de más de una legislación tributaria internacional.

De acuerdo a estudios de la OECD, algunos de sus países miembros permiten la consolidación de resultados entre sociedades relacionadas y sus filiales, agencias o EP que se encuentran en otro país, en la medida que cumplan con determinados requisitos o que se encuentren en determinados países. Lo anterior se puede observar en el siguiente cuadro:

TABLA 7:**Tratamiento tributario de las pérdidas entre sociedades intra-grupo extranjeras⁷⁶**

País	Residencia de la matriz	Utilización de toda la pérdida	Propiedad	Plazo de consolidación	Forma de consolidación
Austria	Residente o a lo menos un establecimiento permanente en algún país de la Unión Económica Europea.	No	Más de un 50%	3 años.	Proporcional.
Francia	Residente	Si	Un 50%	5 años.	Proporcional.
Italia	Residente	Si	Más de un 50%.	5 años.	Proporcional.
Dinamarca	Residente o a lo menos un establecimiento permanente en un país no residente.	Si	Control	10 años.	Completa.

Como es posible observar, en los casos de Austria, Dinamarca, Francia e Italia, se considera dentro de su legislación tributaria la posibilidad de consolidar resultados tanto negativos como positivos al final del ejercicio.

En el caso Italiano, la consolidación de resultados multinacionales se encuentra regulada en los artículos 130 y siguientes de la Ley de Impuesto a la Renta italiana. En ella se otorga la posibilidad de unificar los resultados de las empresas en el extranjero en la medida que estas sean controladas, directa o indirectamente, por una sociedad nacional. Bajo las circunstancias anteriormente analizadas la consolidación consistirá en la integración a la base imponible de la controladora todas aquellas utilidades y pérdidas incurridas por las sociedades del grupo en el extranjero, en proporción a la participación en las ganancias que tenga en éstas la controladora residente.

No obstante la amplitud del grado de consolidación de las sociedades controladas por la controladora italiana, se establece una norma antielusiva para la rebaja indiscriminada de las

⁷⁶ OECD. 2011. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD Publishing.

pérdidas conocido como el principio “todo dentro, todo fuera”. Dicho principio señala que, en los casos de acogerse la sociedad controladora a un sistema de tributación consolidado, debe incluir en el mismo todas aquellas sociedades extranjeras que son controladas por el grupo, debiendo agregar además tanto los resultados positivos como los negativos de las controladas en el exterior, por un plazo no menor a 5 años.

A diferencia del caso italiano, en Austria la legislación permite que la matriz sea una sociedad no residente, debiendo cumplir como único requisito el que estas entidades se encuentren conectadas con una agencia o EP que tenga residencia en Austria. Además de lo anterior, la ley permite al contribuyente elegir cuáles serán las sociedades que pueden integrar al grupo consolidado.

Ahora bien, en cuanto a las pérdidas tributarias en la legislación Francesa, se entiende que estas tienen carácter personalísimas, por lo que aquellas que fueron generadas con anterioridad a la consolidación de sociedades, sólo podrán ser aprovechadas por la sociedad que las generó inicialmente.

Asimismo, Francia, Italia y Austria permiten que las pérdidas generadas con anterioridad a la consolidación puedan ser rebajadas en contra de los ingresos del grupo consolidado, pero todas estas legislaciones coinciden en la limitación de la rebaja de las pérdidas únicamente en contra de las utilidades de la sociedad que las generó, situación tributaria que se mantendrá aun con posterioridad a la iniciación del régimen de consolidación.

2.2.5. Fusiones

Uno de los principios más importante en materia de pérdidas es que estas tienen carácter personalísimas, esto ha sido reconocido en la mayoría de las legislaciones OCDE. Dicho principio consiste en que sólo la persona que incurrió en las pérdidas puede aprovecharse de ellas, toda vez que una interpretación más amplia podría llevar a erosionar la recaudación

fiscal a través de la creación de empresas con pérdidas con la única finalidad de rebajar la base imponible de sociedades generadoras de utilidades.

Ejemplo de la aplicación de dicho principio se encuentra en los artículos 57 y 58 de la Ley de Impuesto a la Renta mexicana⁷⁷, los cuales no sólo restringen el uso de la pérdida sólo a una persona, natural o jurídica determinada, sino que además limita cualitativamente el uso de las pérdidas a los ingresos que surjan dentro del giro que produjo la pérdida originalmente.

En países como Austria, Canadá, Italia, Nueva Zelanda, Noruega y España, generalmente es aceptada la transferencia de las pérdidas producidas por sociedades con anterioridad a la fecha de las respectivas fusiones.

A diferencia de lo anterior, en Francia se permite la utilización de las pérdidas únicamente previa aprobación ministerial sobre el uso de dichas pérdidas.⁷⁸

⁷⁷ En efecto, el artículo 57 de la Ley de la Renta mexicana, señala lo siguiente:

Artículo 57. La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. [...]

El derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.

Por su parte, el artículo 58 señala lo siguiente al respecto:

Artículo 58. En los casos de fusión, la sociedad fusionante sólo podrá disminuir su pérdida fiscal pendiente de disminuir al momento de la fusión, con cargo a la utilidad fiscal correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida. [...]

Las sociedades a que se refieren los párrafos anteriores para disminuir las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, deberán llevar sus registros contables en tal forma que el control de sus pérdidas fiscales en cada giro se pueda ejercer individualmente respecto de cada ejercicio, así como de cada nuevo giro que se incorpore al negocio. Por lo que se refiere a los gastos no identificables, éstos deberán aplicarse en la parte proporcional que representen en función de los ingresos obtenidos propios de la actividad. Esta aplicación deberá hacerse con los mismos criterios para cada ejercicio.

No se disminuirá la pérdida fiscal o la parte de ella, que provenga de fusión o de liquidación de sociedades, en las que el contribuyente sea socio o accionista

⁷⁸ OECD. 2011. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD Publishing.

Por su parte, en Alemania y Dinamarca, y a diferencia de lo permitido en los países anteriormente señalados, en virtud de la naturaleza personalísima del uso de las pérdidas no se permite su deducción con posterioridad a la fusión. Excepcionalmente se permitirá en Dinamarca cuando las sociedades fusionadas pertenezcan a un mismo grupo de consolidación.

En Austria, se restringe el uso de las pérdidas con posterioridad a la fusión en aquellos casos en que los activos que la originaron no sean los mismos que formaron parte de la fusión o en que los motivos de la restructuración no respondan a una legítima razón de negocios sino que principalmente a la rebaja de la carga impositiva de la empresa fusionada.

En Noruega, las pérdidas producidas con anterioridad al proceso de fusión no se podrán arrastrar en aquellos casos en que la fusión fuera realizada con el único motivo de disminuir la carga tributaria de la empresa fusionada. Por ejemplo, se entenderá que la fusión de la empresa no tiene una legítima razón de negocios en la operación cuando la sociedad con pérdidas no tenga activos o pasivos dentro de su patrimonio que se encuentren relacionados con las pérdidas generadas, o en caso que la empresa deficitaria no estuviera llevando a cabo actividades económicas significativas al momento de realizar la fusión. En ambos casos, el legislador ha presumido que dicha restructuración societaria carece de una causa distinta al aprovechamiento de los beneficios tributarios.

En Nueva Zelanda, las pérdidas pre-existentes se podrán utilizar dependiendo de la forma jurídica con la que se produzca la fusión. En términos generales, en la medida que la sociedad fusionada que posee las pérdidas tributarias mantenga en la nueva sociedad al menos un 49% de los derechos a voto de la nueva sociedad, ésta podrá utilizar dichas pérdidas para la rebaja de su base imponible.

En Italia es posible utilizar las pérdidas de la sociedad de forma previa a la fusión en la medida que se cumplan los requisitos contemplados en la ley.

En España, las fusiones impropias por regla general permitirán rebajar de la base imponible de la nueva sociedad aquellas pérdidas producidas con anterioridad a la fusión, salvo que estas

surgieran producto de deterioros deducibles de impuestos sobre instrumentos representativos de capital emitidos por la sociedad absorbente, en virtud del principio de la no doble deducción de las pérdidas. Esta restricción se aplicará aun cuando dichas pérdidas se produjeran por una legítima razón de negocios.

En Francia la utilización de las pérdidas de sociedades previas a la fusión se encuentra supeditada a una aprobación ministerial previa, la cual generalmente se encuentra sujeta a que la operación se encuentre justificada desde un punto de vista económico y no sólo en atención a sus efectos tributarios, y que la actividad que generó las pérdidas se mantenga por un periodo mínimo de tres años por parte de la empresa absorbente o la nueva empresa fusionada. En caso de obtener dicha aprobación, las pérdidas podrán rebajar la base imponible sólo respecto de las utilidades obtenidas en los ejercicios futuros de dichas empresas.

2.2.6. Deducción múltiple de pérdidas

Este apartado trata sobre aquellos casos en que una pérdida tributaria producida en un país, va a poder ser deducible igualmente en otra legislación.

La regla general es que los países tengan medidas para poder evitar esta la doble deducción de una pérdida ya que, como se señaló anteriormente, de forma análoga al principio de no doble tributación de las rentas se encuentra el principio de no doble deducción de las mismas. En efecto, la posibilidad de una deducción múltiple de pérdidas tendría un efecto distorsionador de los mercados y traería como consecuencia el quebrantamiento del principio de neutralidad del impuesto.

Esta doble deducción se ha producido generalmente a través de instrumentos que, producto de las estructuras empresariales y las legislaciones de cada país, podrían ser perfectamente deducibles en dos o más países a la vez.

La regla general utilizada por las distintas legislaciones OECD es que cuando una pérdida sea deducible en dos países distintos, esta no podrá rebajarse en el primero. Así lo han hecho Dinamarca, Estados Unidos, Alemania, Nueva Zelanda, Reino Unido, entre otros.

Por ejemplo en Dinamarca, el contribuyente no tiene derecho a rebajar como gasto una pérdida en la medida que esta sea rebajable de la base imponible en el país en que se generó materialmente, independientemente pueda consolidar o no esos ingresos en Dinamarca.

2.3. Conclusiones

Como se puede observar, el tratamiento de las pérdidas en materia tributaria no difiere mayormente entre los distintos países ya que éste se encuentra establecido en función de los principios tributarios que subyacen al tratamiento de las mismas, como son los de equidad horizontal y neutralidad del impuesto.

Asimismo, dichos tratamientos se encuentran establecidos en función de recomendaciones efectuadas por organismos internacionales como la OECD o la CEPAL, los cuales establecen regulaciones uniformes en materia internacional con la finalidad de mejorar y disminuir las planificaciones tributarias agresivas producto de la asimetría en los tratamientos de las pérdidas tributarias en las distintas legislaciones.

Adicionalmente fue posible observar que no sólo únicamente los países miembros de dichos organismos otorgan un tratamiento común a las pérdidas tributarias sino que en general los países latinoamericanos optan por legislar en el mismo sentido la utilización de las pérdidas dentro de sus fronteras, imponiendo límites que permiten evitar figuras elusivas o que disminuyan de manera considerable la recaudación fiscal anual.

Ejemplo de lo anterior es que la mayoría de los países analizados establecen limitaciones temporales, cuantitativas o cualitativas en materia de pérdidas, permitiendo su deducción únicamente en contra de ingresos específicos o por periodos determinados, asimismo se

limitan los periodos en contra de los cuales se pueden deducir las pérdidas asegurando un ingreso permanente en cada uno de los ejercicios.

Por su parte, en materia de consolidación de resultados el tratamiento dado por las legislaciones internacionales a las pérdidas suele dividirse entre empresas nacionales e internacionales. En materia nacional los distintos países en general optan por la consolidación de resultados mientras que en materia internacional lo aceptan con mayores restricciones, como por ejemplo controlando los países sobre los que se aceptará dicha consolidación, asegurando un mínimo de años para su aplicación o el tipo de sociedades que se puede consolidar.

En cuanto a la utilización de las pérdidas en mecanismos de fusión de empresas, los distintos países en general limitan su utilización a determinados casos, principalmente supeditando su realización a una legítima razón de negocios y no a un motivo estrictamente tributario.

Finalmente en materia de renovación de pérdidas, en general los países han establecido limitaciones en el sentido de restringir la rebaja de ellas en más de un país o en más de un ejercicio tributario, o asimismo, eliminar maniobras elusivas que tiendan a renovar las pérdidas cuando existen límites temporales para su deducción, es decir, prescriban con el tiempo.

Capítulo 3:

ANÁLISIS NORMATIVO DE LA GENERACIÓN Y TRATAMIENTO DE LAS PÉRDIDAS EN CHILE

Como ya se ha mencionado, el legislador por razones de política económica ha optado por otorgar un tratamiento especial a las pérdidas, permitiendo su compensación en contra de las utilidades generadas en ejercicios anteriores y las que se generarán en ejercicios futuros, en la misma línea que se ha aplicado en la mayoría de los países OECD.

En Chile, la norma que regula la generación y tratamiento de las pérdidas es la LIR, la que, en general, permite al contribuyente con domicilio o residencia en Chile consolidar resultados negativos con utilidades obtenidas por otras sociedades, rebajarlos de la base imponible, arrastrarlos a ejercicios posteriores en caso de ser esto necesario, e incluso, proceder a la devolución del impuesto de Primera Categoría pagado en ejercicios anteriores de las utilidades retenidas en la empresa.

Como es posible observar, a priori, el tratamiento que la LIR ha dado a las pérdidas resulta bastante favorable para el contribuyente, lo que ha llegado a considerarse como un incentivo perverso para su utilización en regímenes de planificación fiscal agresiva tendiente a disminuir la carga impositiva de una empresa o un grupo de ellas. Con la finalidad de evitar lo anterior, el legislador ha optado por limitar la utilización de las pérdidas a través de reformas legales y cambios interpretativos de la norma mediante Circulares u Oficios emitidos por el SII, en virtud de las facultades concedidas por el número 1° y 2° del artículo 6° del CT⁷⁹.

⁷⁹ En efecto, el artículo 6 de la LIR en sus numerales 1° y 2°, señala lo siguiente:

Artículo 6°- Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

Dentro de las facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponde:

Un ejemplo de esta interpretación restrictiva de las normas que regulan las pérdidas, es la redacción del nuevo numeral 3° del artículo 31 de la LIR modificado a través de las Leyes N° 20.780 del año 2014 y N° 20.899 del año 2016, el cual será analizado en la parte final de este capítulo.

Con la finalidad de ilustrar la forma en que el legislador ha concebido las pérdidas societarias, en este capítulo se estudiará la generación y el tratamiento otorgado por la LIR a las pérdidas tributarias actualmente vigente y se dará una aproximación al tratamiento que será aplicado desde el 1 de enero de 2017.

3.1. Mecanismo de generación de las pérdidas en Chile.

Como ha sido posible analizar, la mayoría de las legislaciones han otorgado a las pérdidas la naturaleza de un gasto o de una deducción, atendiendo al momento en que estas pueden ser rebajadas de la base imponible. En Chile, por la forma y el lugar en que se encuentran tratadas en la LIR es que, aun cuando la ley no señala expresamente la naturaleza de las pérdidas corresponde a un gasto, el cual podrá ser deducido en cada ejercicio de la forma dispuesta en el artículo 31 de la LIR.

Los gastos han sido definidos como toda disminución del activo o aumento del pasivo con cargo a resultado⁸⁰, siendo esto último lo más importante toda vez que no constituye un gasto la disminución de un activo que tenga como contrapartida la adquisición de otro.

A.- Al Director de Impuestos Internos:

1° Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

2° Absolver las consultas que sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del Servicio, por conducto regular, o las autoridades.

⁸⁰ LETONJA Alexander. 2011. Gastos. En: Cátedra Tributación de la Empresa. Santiago. Universidad de Chile, Escuela de Derecho. pp. 1.

En razón de la forma y el lugar en que se encuentran tratadas las pérdidas (a propósito de los gastos especialmente aceptados en que puede incurrir una empresa) es que la naturaleza que el legislador les ha dado es el de un gasto deducible de la base imponible del contribuyente en un determinado ejercicio, por lo que, independiente el tipo de pérdida que ésta sea, deberá cumplir con todos los requisitos generales de los gastos tributarios y además los requisitos especiales establecidos en el numeral 3° del artículo 31 de la LIR.

Las pérdidas se encuentran directamente relacionadas con los gastos de una empresa no solamente por tener la naturaleza jurídica de tal sino que también porque en el caso de las pérdidas del ejercicio y las pérdidas de arrastre, éstas quedan constituidas precisamente por un estado final de resultados en el que los costos y gastos, sean del mismo ejercicio o de ejercicios anteriores, predominaron sobre los ingresos obtenidos.

Asimismo, las pérdidas que no lograron ser absorbidas en el ejercicio podrán deducirse de las utilidades tanto de ejercicios anteriores como de ejercicios futuros, siendo un gasto que no admite limitaciones temporales durante la continuación de la empresa.

Con la finalidad de dar una mayor comprensión de los requisitos que debe cumplir la pérdida para ser deducida de la base imponible, pasaré a enunciar brevemente en qué consiste cada uno de éstos:

3.1.1 Requisitos generales de los gastos:

El inciso primero del artículo 31 de la LIR⁸¹ regula de forma general los gastos tributarios, señalando los requisitos que deben cumplir para poder ser deducidos de la base imponible.

⁸¹ El inciso primero del artículo 31 de la LIR señala lo siguiente:

Artículo 31°.- La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33, como tampoco en la

En la referida disposición no se pueden apreciar claramente los requisitos necesarios para la deducción de un gasto, no obstante lo cual la jurisprudencia, tanto judicial como administrativa, ha realizado el siguiente catálogo de requisitos:

1) **El gasto debe ser necesario:**

Si bien el inciso primero del artículo 31 de la LIR señala como requisito general para la deducción del gasto que éste debe ser necesario, no define legalmente lo que se debe entender por aquello, lo que trae como consecuencia que contribuyentes que se encuentren en una misma condición económica podrían entender como necesarios algunos gastos que no lo serán para otros⁸².

Con la finalidad de unificar el criterio de “necesiedad” de un gasto, el SII ha optado por interpretar estrictamente del concepto “necesario”, señalando que para que un gasto tenga tal característica, debe tener carácter de inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, atendiendo no solo a la naturaleza del gasto sino que también a su monto. Respecto a esto último, el SII adicionalmente ha exigido razonabilidad entre el monto del gasto en que se incurre y el ingreso que se pretende generar⁸³.

Al respecto, se ha dicho que la facultad del SII para fiscalizar sobre la cuantía de los gastos se encuentra establecida en la letra g) del número 1° del artículo 33 de la LIR, el que señala que

adquisición y arrendamiento de automóviles, stationwagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustible, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

⁸² Por ejemplo podría entenderse como necesaria para la prestación de servicios de los estudios de abogados la compra de botellas de vino con la finalidad de ser regalada a potenciales clientes.

⁸³ Ejemplo de esta interpretación se encuentra en el Oficio N° 1.720 de fecha 15 de mayo de 2009, el cual señala lo siguiente:

b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;

se deben agregar a la RLI aquellas cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 de la LIR⁸⁴ o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la Ley o la Dirección Regional del SII.

Por su parte, la Corte Suprema, manteniendo esta interpretación, ha definido los gastos necesarios como aquellos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios, en que haya debido incurrir el contribuyente para generar la RLI que se pretende determinar⁸⁵.

Si bien las pérdidas no resultan necesarias dentro de los términos explicados anteriormente, éstas cumplirán el requisito de necesidad en la medida que las mismas inversiones que generaron la pérdida produjeran o pudiesen producir rentas en el futuro, como podrían ser las pérdidas del ejercicio incurridas por una empresa de investigación mientras aun no obtiene resultados o las pérdidas generadas por corrección monetaria.

2) **El gasto debe estar pagado o adeudado:**

⁸⁴ Al respecto, la letra g) del número 1° del artículo 33 de la LIR, señala lo siguiente:

Artículo 33°.- Para la determinación de la renta líquida imponible, se aplicarán las siguientes normas:

1°.- Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada: [...]

g) Las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31° o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, en su caso.

⁸⁵ Ejemplo de esta interpretación restrictiva es la Sentencia dictada por la Excelentísima Corte suprema con fecha 2 de abril de 2013, la cual en su considerando duodécimo, señala lo siguiente:

[...] Si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la ley, de la lectura de la norma transcrita es dable concluir que éste sin duda se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios. Se trata de desembolsos en que forzosamente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar. Sin embargo, la situación fáctica establecida por la sentencia no consigna que los gastos en que incurrió la contribuyente reúnan las condiciones anotadas pues no existen antecedentes acerca de su necesidad ni la incidencia que la participación en la actividad del rodeo tuvo en la venta de caballos.

Desde un punto de vista civil, el concepto de pago se encuentra regulado como un modo de extinguir las obligaciones a través del cual la parte obligada la extingue mediante su cumplimiento. El artículo 1568 del CC⁸⁶ define el pago como la prestación de lo que se debe y se refiere al cumplimiento de las obligaciones de la forma en que dicha obligación se encuentra establecida. A contrario sensu, la obligación se encontrará adeudada en la medida que, siendo una obligación exigible, ésta aun no se encuentre pagada.

En materia contable y tributaria, este requisito se encuentra relacionado con el momento en que dicho gasto debe reconocerse, esto es: cuando se encuentra efectivamente pagado de acuerdo a las normas generales que establece el derecho privado o al momento en que el pago se adeuda, es decir, es exigible por parte del acreedor pero aún no se ha hecho efectivo, de acuerdo a los términos del respectivo contrato o convención.

Corresponde hacer presente que, al señalar el artículo 31 de la LIR que se procederá a la rebaja contable de los gastos adeudados por un contribuyente, el momento para deducir el gasto es aquel en que nace para la empresa deudora una obligación de pago que funda el gasto, lo cual es completamente independiente a la fecha en que se realice el pago efectivo de la obligación.

Este requisito es aplicable únicamente a las pérdidas materiales contempladas en el inciso primero del numeral 3° del artículo 31 de la LIR ya que, tanto las pérdidas del ejercicio como las pérdidas de arrastre, no se encuentran en ninguno de dichos estados al tener éstas como origen la suma de operaciones y resultados tributarios.

3) El gasto debe ser del ejercicio comercial correspondiente:

En otras palabras, el gasto sólo podrá deducirse en el ejercicio que éste se encuentre pagado o adeudado, de acuerdo a lo establecido en el mismo contrato.

⁸⁶ Al respecto, el artículo 1568 del Código Civil señala:

Artículo 1568.- El pago efectivo es la prestación de lo que se debe [...]

Este requisito se aplica no obstante existir disposiciones que permiten distribuir estos gastos por más de un ejercicio, como son los gastos de organización y puesta en marcha.

En cuanto a la aplicación de este requisito a la materia de esta tesis, las pérdidas materiales se deberán rebajar en el ejercicio en que se hayan producido, las pérdidas del ejercicio corresponden a un resultado tributario establecido a través de la determinación de la RLI anual y las pérdidas de arrastre se recalculan y determinan anualmente para ser imputadas en el ejercicio correspondiente.

Como las pérdidas del ejercicio y de arrastre se encuentran directamente vinculadas con los resultados anuales de un contribuyente, deben ser determinadas de manera consecutiva anualmente, de acuerdo a las normas establecidas en los artículos 29 a 33 de la LIR debiendo rebajarse y reliquidarse en el mismo ejercicio donde serán compensadas.

4) **Acreditados fehacientemente en el SII:**

Respecto a este requisito, el SII ha señalado que los gastos deben estar respaldados a través de documentación fehaciente.

Por su parte, la forma de acreditar fehacientemente los gastos incurridos por el contribuyente en el extranjero se encuentra regulado en el inciso segundo del artículo 31 de la LIR⁸⁷ y en la

⁸⁷ Al respecto, los incisos segundo y tercero del artículo 31 de la LIR, señalan lo siguiente:

Artículo 31.- [...] Sin perjuicio de lo indicado en el inciso precedente, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el Servicio de Impuestos Internos. Aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

Respecto de las cantidades a que se refiere el artículo 59, cuando se originen en actos o contratos celebrados con partes directa o indirectamente relacionadas de la entidad local respectiva en los términos del artículo 41 E, sólo procederá su deducción como gasto en el año calendario o comercial de su pago, abono en cuenta o puesta a disposición. Para que proceda su deducción, se requiere que se haya declarado y pagado el respectivo impuesto

Circular N° 61 del año 1997 del SII⁸⁸. En ambos documentos se señala que esta clase de gastos se deben acreditar con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de

adicional, salvo que tales cantidades se encuentren exentas o no gravadas con el citado tributo, ya sea por ley o por aplicación de un convenio para evitar la doble tributación internacional. Adicionalmente, para que sea procedente su deducción deberán cumplir con los requisitos que establece este artículo, en cuanto sean aplicables. Lo dispuesto en este inciso, no obsta a la aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 41 E.

⁸⁸ De esta forma, la Circular N° 61 del año 1997 señala lo siguiente:

1.- Modificaciones introducidas al Artículo 31 de la Ley de la Renta, por el No. 4 del Artículo 1 de la Ley No. 19.506, de 1997.

a) Una de las modificaciones introducidas a este Artículo ha consistido en intercalar un nuevo inciso segundo, pasando a ser inciso tercero el actual inciso segundo, norma que tiene por objeto fijar la forma en que deben acreditarse los gastos incurridos por las empresas en el extranjero, para que tales desembolsos puedan ser reconocidos como un gasto tributario en Chile, en la determinación de la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría que afecta a las empresas en general.

b) De conformidad al texto del nuevo inciso segundo incorporado a este Artículo, los desembolsos que incurran las empresas en el exterior, deben acreditarse de la manera que se indica a continuación, para su deducción como un gasto tributario:

b.1) Deben acreditarse con los correspondientes documentos emitidos en el exterior, de conformidad con las disposiciones legales del país de que se trate;

b.2) En los citados documentos debe constar, a lo menos, los siguientes antecedentes: (i) Individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos, según corresponda; (ii) naturaleza u objeto de la operación; (iii) monto de la operación, y (iv) fecha de la misma; y

b.3) Cuando el Servicio de Impuestos Internos lo solicite, el contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos, cumpliendo con las formalidades legales que correspondan.

c) Ahora bien, y según lo dispone la norma que se comenta, en el caso de que no exista el respectivo documento de respaldo analizado en la letra precedente, la Dirección Regional respectiva podrá aceptar la deducción de tales gastos, si a su juicio, dichos desembolsos son razonables y necesarios para la operación o actividad del contribuyente, atendiendo para estos fines a factores, tales como, la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante, esto es, podrá compararse los montos que otros contribuyentes, de características similares en cuanto a su actividad y volumen de operaciones, pagan por iguales conceptos, tanto por servicios de igual naturaleza prestados en Chile como en el exterior. De igual forma deberá tomarse en consideración si el servicio de que se trate es prestado en Chile en términos equivalentes de calidad y costo, así como si existe, en el exterior, oferta múltiple del tipo de servicio en cuestión o si la oferta es limitada.

d) Cabe hacer presente, que la norma incorporada, como se señaló anteriormente, tiene por fin establecer la manera de acreditar o justificar los gastos incurridos por las empresas en el exterior, lo cual es sin perjuicio, según lo expresa la citada disposición, del cumplimiento de los requisitos generales que exige el inciso primero del Artículo 31 de la Ley, para la deducción de todo desembolso como un gasto tributario, y que en resumen son los siguientes:

1) Que, se relacionen directamente con el giro o actividad que desarrolla el contribuyente;

2) Que, se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios. Por consiguiente, debe considerarse no sólo la naturaleza del gasto, sino además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta líquida imponible del Ejercicio que se está determinando;

3) Que, no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;

conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. Asimismo, se establece que en caso de solitarlo el SII, el contribuyente deberá traducir al castellano dichos documentos en los que constan los gastos.

4) Que, el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, es decir, que éste se encuentre pagado o adeudado al término del Ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva, y no en una mera apreciación del contribuyente;

5) Que, correspondan al Ejercicio por el cual se está determinando la renta a declarar, y

6) Por último, que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto necesario de los gastos con los medios probatorios de que dispone -en el caso de gastos incurridos en el exterior conforme a la modalidad comentada en las letras precedentes-, pudiendo el citado Servicio impugnarlos si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

e) En relación con este punto, cabe señalar que el Artículo 41 B de la Ley de la Renta, en su No. 1, establece que en el caso de las empresas establecidas en Chile, que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, el resultado de ganancias o pérdidas que obtengan, se reconocerá en Chile sobre base percibida o devengada. Dicho resultado se calculará aplicando las normas de la Ley de la Renta sobre determinación de la base imponible de Primera Categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de Ejercicios anteriores, dispuesta en el inciso segundo del No. 3 del Artículo 31, y se agregará a la renta líquida imponible de la casa matriz al término del Ejercicio. El resultado de las rentas extranjeras, se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la agencia o establecimiento permanente, y se convertirá a moneda nacional, de acuerdo con el tipo de cambio establecido en el Artículo 41, No. 5, vigente al término del Ejercicio en Chile. Agrega la citada norma, en su inciso segundo que, asimismo, deberán registrar en el fondo de utilidades tributables a que se refiere el Artículo 14, el resultado percibido o devengado en el extranjero que se encuentre formando parte de la renta líquida imponible.

Por su parte, el referido Artículo, en su número 4, dispone que las inversiones efectuadas en el exterior en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes, se considerarán como activos en moneda extranjera para los efectos de la corrección monetaria, aplicándose al respecto el número 4 del Artículo 41 de la Ley de la Renta.

De lo dispuesto por la norma legal antes mencionada, se puede apreciar claramente que las empresas establecidas en Chile, que tengan en el exterior agencias u otros establecimientos permanentes, en materia de ingresos y gastos incurridos por dichos establecimientos en el exterior, no deben registrarlos en Chile, sino que tales conceptos deben ser registrados por la entidad que los genera en el exterior, esto es, la respectiva agencia o establecimiento permanente.

Lo único que registra en el país la casa matriz es el resultado tributario obtenido por la agencia, determinado éste por la empresa en Chile, de acuerdo con las normas del No. 1 del Artículo 41 B de la Ley de la Renta, el cual, a su vez, debe anotarse en el Registro FUT que exige llevar el No.3 de la Letra A) del Artículo 14 de la Ley. También la casa matriz en Chile, debe anotar contablemente el monto de la inversión efectuada en el exterior en agencias o establecimientos permanentes, la que debe registrarse en los términos previstos por el No. 4 del Artículo 41 B antes mencionado y actualizarse en la forma que indica dicha norma.

En resumen, ambas entidades en materia de registro de ingresos y gastos son independientes. Sin perjuicio de que los antecedentes que respaldan los valores generados o incurridos por la agencia en el exterior, deben ser emitidos y aceptados en los términos comentados en las letras anteriores, y estar disponibles en la casa matriz en Chile, cuando el Servicio lo requiera.

En relación a la forma en la que se deben acreditar los gastos, el artículo 21 del CT⁸⁹ pone la carga de la prueba en el contribuyente, por lo que corresponde a éste corroborar la veracidad de sus declaraciones, a través de los antecedentes contables que por ley está obligado a llevar, salvo que el SII declare dichos antecedentes como no fidedignos a través de una resolución fundada.

En cuanto a lo que se debe probar, la jurisprudencia administrativa y judicial ha entendido de forma pacífica que el contribuyente deberá probar la necesidad del gasto además de su monto, naturaleza y efectividad.

Por su parte, el artículo 1.968 del CC⁹⁰ establece de forma general las reglas de la carga de la prueba en materia de obligaciones, señalando que éstas deberán ser probadas por quien las alegue.

Como es posible observar, el CT altera la carga de la prueba, obligando al contribuyente a probar la veracidad de sus declaraciones, quién lo podrá hacer a través de documentos, libros de contabilidad u otros medios establecidos por la ley.

Los medios por los cuales los contribuyentes podrán probar la veracidad de sus obligaciones, son los siguientes:

⁸⁹ Al respecto, el artículo 21 del CT, señala lo siguiente:

Artículo 21.- Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.

⁹⁰ En efecto, el artículo 1968 del Código Civil señala lo siguiente:

Artículo 1968.- Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta.

- 1. Documentos:** En cuanto al aporte de documentos la ley no establece más requisitos que el que sean fidedignos, por lo que el contribuyente podrá aportar los documentos, públicos o privados, que estime conveniente.
- 2. Libros de contabilidad:** La obligación o facultad de probar las alegaciones a través de contabilidad como medio probatorio quedará supeditada a aquellos casos en que el contribuyente se encuentre obligado a llevarlos o que opte por declarar su renta efectiva mediante contabilidad completa.

Las reglas generales de contabilidad se encuentran establecidas en el CCo y el CT. El CCo señala en su artículo 25 que todo comerciante se encuentra obligado a llevar, para su contabilidad y correspondencia, un libro diario, un libro mayor o de cuentas corrientes, el libro de balances y el libro copiador de cartas.

Respecto al CT, éste establece reglas generales de contabilidad en sus artículos 16 al 20, en los cuales señala que toda persona que deba acreditar renta lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario. Respecto a la forma que debe llevar dicha contabilidad señala que, como regla general, la contabilidad debe ser llevada en lengua castellana, moneda nacional (excepcionalmente en moneda extranjera previa autorización del SII) y debe ser conservada por el contribuyente junto con la documentación que lo respalda mientras se encuentre pendiente el plazo para efectuar fiscalizaciones por parte del SII.

El valor probatorio de los libros de contabilidad, de acuerdo al artículo 21 del CT, es de plena prueba en materia tributaria siempre que el sistema contable sea fidedigno⁹¹.

⁹¹ Ahora bien, respecto a lo que se ha entendido por contabilidad fidedigna, la Circular N° 8 del año 2000 ha señalado lo siguiente:

Contabilidad fidedigna

A juicio de esta Dirección, contabilidad fidedigna es aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencia de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su anotación.

Se ha discutido en la jurisprudencia si la calificación de no fidedigna de la contabilidad debe ser declarada expresamente por el SII para proceder a la desestimación de su valor probatorio, por lo cual el SII, avalado por la jurisprudencia de la Corte Suprema, ha señalado que no se requiere una calificación de contabilidad no fidedigna previa a la impugnación del valor probatorio de los libros de contabilidad⁹².

5) **No debe haberse rebajado como costo:**

Este requisito es obvio, el gasto deberá rebajarse una sola vez de la base imponible.

El mencionado requisito sólo será efectivo con las pérdidas materiales pero no tiene mucha relación con las pérdidas tributarias o de arrastre ya que son resultados contables que afectan la determinación de la RLI.

6) **Correlación ingreso-gasto.**

Por consiguiente, la calidad de fidedigna de una contabilidad no dice relación con que la contabilidad sea completa o simplificada, sino que con la idea que la una o la otra cumplan con los requisitos que la ley señala para cada caso. De ahí, por ejemplo, que la contabilidad completa o simplificada no sería fidedigna si en ella se ha omitido registrar ventas o compras de mercaderías.

Un factor importante para la calificación de fidedigna de una contabilidad es que las operaciones registradas en ella estén respaldadas por la correspondiente documentación, en los casos que la ley obligue a emitirla o en que, por la naturaleza de las operaciones, sea corriente o normal su emisión, sea por el vendedor o prestador de servicios o por el comprador o beneficiario del servicio.

⁹² En este sentido la sentencia de la Excelentísima Corte Suprema de fecha 17 de marzo de 1999, en su considerando décimo señala lo siguiente:

10°.- Que, por otra parte, la sentencia sostiene que la contabilidad presentada por la reclamante debe ser tenida por fidedigna, por cuanto el Servicio no la impugnó en absoluto; esta afirmación del fallo no se condice con lo establecido en el artículo 21 del Código Tributario, que prohíbe al Servicio prescindir de los antecedentes presentados por el contribuyente, a menos que sean no fidedignos, estableciendo la facultad de apreciar el mérito de la contabilidad en la sentencia misma, sin que sea menester una declaración previa de indignidad de fe; en consecuencia, es errónea la aseveración formulada en la sentencia, según la cual el libro de contabilidad debió impugnarse en forma previa para restarle valor probatorio porque esa exigencia no está establecida en el ordenamiento, que en los artículos 27 del Código de Comercio y 17 de Tributario, se limita a señalar cuales son los libros que constituyen contabilidad completa, y como es que ellos deben llevarse cronológicamente, a medida que se producen las operaciones que en ellos se asientan.

Si bien este requisito no se establece de forma expresa dentro del inciso primero del artículo 31 de la LIR, el SII lo ha utilizado para poder determinar la necesidad del gasto como principio general de la práctica contable.

En efecto, la aplicación de este requisito para la deducción de los gastos en materia tributaria ha sido confirmada por la Excelentísima Corte Suprema en sus fallos⁹³, obligando a que el gasto en que incurrió un contribuyente debe necesariamente relacionarse con un aumento en la renta que podrá obtener en el ejercicio de su actividad.

7) Relacionado con el giro o actividad que se desarrolla:

Este requisito se relaciona con el hecho que los gastos que el contribuyente pretende deducir de su base imponible deben tener como justificación la actividad económica que desarrolle, es decir, las que sirvan al negocio y potencien su renta.

En materia de pérdidas este requisito se encuentra reiterado en el numeral 3° del artículo 31 de la LIR ya que la norma exige que las pérdidas deducidas sean del negocio o empresa. En el caso de las pérdidas de arrastre o las pérdidas del ejercicio se debe considerar que estas necesariamente tienen una vinculación directa con el giro del negocio ya que se producen, precisamente, como resultado de todas sus operaciones, por lo que la relación con el giro del negocio se deberá examinar en cada una de las partidas que conforman la pérdida del ejercicio o de arrastre y no en ésta como resultado general.

⁹³ Al respecto, la Excelentísima Corte Suprema ha fallado con fecha 23 de julio de 2013, lo siguiente en su considerando duodécimo:

“Que, finalmente y en cuanto a la transgresión del artículo 41 A letra B, N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta, resulta necesario consignar que dicho capítulo propuesto adolece de problemas similares a los constatados precedentemente, al construirse sobre la base de hechos diversos de los establecidos, toda vez que se estableció por los jueces de la instancia que la Filial constituida en el extranjero emitió bonos y luego materializó la operación de capitalización mediante créditos, siendo un hecho acreditado que la sociedad extranjera sólo ha tenido pérdidas, de manera que al no haberse demostrado la existencia de ingresos generados por la agencia que opera en el exterior, se dejó asentado que no es posible por ello que sean gastos necesarios para producir la renta.”

Ahora bien, una vez analizados los requisitos generales bajo los cuales se puede deducir un gasto de la base imponible, corresponde identificar los distintos tipos de pérdidas y los requisitos específicos que debe cumplir cada una de ellas.

3.1.2 Requisitos especiales para la deducción de la pérdida como gasto.

A) Pérdidas propiamente tales.

Esta clase de pérdidas encuentra su sustrato legal en el inciso primero del numeral 3° del artículo 31 de la LIR, el cual las describe como aquellos detrimentos materiales del negocio, como por ejemplo las pérdidas provenientes de delitos contra la propiedad⁹⁴.

Como se puede observar, el artículo permite deducir las pérdidas sufridas por el negocio o empresa en general, sin distinguir si estas deben comprender la destrucción de un activo o el aumento de un pasivo.

Por su parte, las Circulares N° 66 y 67 del SII, ambas emitidas con fecha 23 de julio de 2015, definen las pérdidas materiales como aquellas mermas sufridas por el negocio o empresa, comprendiendo dentro de éstas a las que provienen de delitos contra la propiedad. 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 LIR⁹⁵.

No obstante lo dispuesto en las antedichas circulares, es posible observar que estas no entregan una definición de la naturaleza de las pérdidas materiales, sino que simplemente se limitan a señalar los casos que podrían llegar a constituirse.

⁹⁴ En efecto, el artículo 31 N° 3 inciso primero, señala lo siguiente:

Artículo 31 N° 3.- 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.

⁹⁵ Definición contenida en la Circular N° 66 y 67 de fecha 23 de julio de 2015, páginas 14 y siguientes.

Civilmente hablando, las pérdidas materiales pueden definirse como aquellas mermas que significan un detrimento en el patrimonio de una empresa determinada por una disminución en sus activos, las cuales pueden tener como origen una pérdida material de un bien determinado, como la pérdida producida producto de un caso fortuito o un delito contra la propiedad, o un menor valor obtenido en el ejercicio de las operaciones del contribuyente. Dado lo anterior, corresponderá a una pérdida material aquella que significa una disminución del valor de algún activo.

Financieramente, las pérdidas corresponderán a todo aumento del pasivo o disminución del activo.

En primer lugar, corresponde hacer presente que la norma no señala que la pérdida debe corresponder necesariamente a la destrucción de un activo, por lo que debe interpretarse esta disposición de forma amplia, entendiendo que la pérdida material integra tanto aquellas que significan la destrucción de un activo directamente, (por ejemplo aquellas sufridas en caso de delitos contra la propiedad o destrucción de las cosas por algún caso fortuito o fuerza mayor), como también aquellas que nacen producto de un resultado negativo obtenido de alguna operación durante el ejercicio (por ejemplo el menor valor registrado en la enajenación de derechos sociales o de un activo intangible de una empresa). En ambos casos, estas deberán ser deducidas como gasto y rebajada en el ejercicio en que se produzcan.

La principal característica que tiene este tipo de pérdidas y que las distingue de las descritas en los incisos segundo y siguientes del numeral 3° del artículo 31 de la LIR, es que corresponden a operaciones determinadas e identificables dentro de un periodo determinado, razón por la cual la acreditación de éstas se encontrarán supeditadas a la justificación de cada una de las operaciones de forma independiente⁹⁶.

Ahora bien, dentro de los requisitos específicos que deben cumplir las pérdidas materiales tratadas en el inciso primero del numeral 3° del artículo 31 de la LIR, se encuentran los siguientes:

⁹⁶ CASTRO, Pedro. 2010. Fiscalización de las pérdidas Tributarias. Reporte Tributario. (N°8)

1. Pérdidas producto de delitos contra la propiedad: En el caso de este tipo de pérdidas, ha señalado el SII a través de su jurisprudencia administrativa⁹⁷ que las pérdidas generadas producto de estos delitos deben ser acreditadas fehacientemente a través de una sentencia ejecutoriada u otros medios suficientes.

Ha señalado además que aquellas especies que se hubiesen rebajado como gasto pero que fueran recuperadas posteriormente por el contribuyente, sea materialmente por el reintegro de las cosas robadas o a través de una indemnización compensatoria, deberán tributar como ingreso de conformidad a las reglas generales.

La interpretación dada por el SII es correcta toda vez que permitir deducir una pérdida pero no agregar su recuperación trae como consecuencia un enriquecimiento sin causa por parte del contribuyente.

2. Las pérdidas deben producirse aun con un actuar diligente del contribuyente:

Señala el SII a través de sus pronunciamientos que la pérdida material debe ser inminente⁹⁸, es decir, no puede existir negligencia en su generación por parte de quien pretenda beneficiarse de ella.

Este requisito resulta de toda lógica ya que es necesario descartar cualquier elemento de voluntariedad por parte del contribuyente en la destrucción de sus activos, pero

⁹⁷ En este sentido, el Oficio N° 606 de fecha 12 de abril de 2010, señala lo siguiente:

Que en la medida que la empresa afectada acredite fehacientemente ante la Dirección Regional competente mediante una sentencia ejecutoriada u otros medios suficientes la estafa perpetrada por sus empleados, procederá la aceptación como gasto de acuerdo a la disposición legal citada (Instrucciones contenidas en el Manual 6 del Servicio de Impuestos Internos, párrafo 6.333.04., letra (C) de fecha 1 de enero de 1966), sin que sea de competencia de esta Dirección Nacional emitir un pronunciamiento a priori sobre el tema, pues tal determinación excede la esfera de su competencia.

⁹⁸ Lo anterior ha sido señalado en el Oficio N° 2.152 del SII de fecha 3 de octubre de 2013, en cual en su parte pertinente, señala lo siguiente:

De los antecedentes tenidos a la vista, resulta que el contribuyente habría actuado negligentemente al no detectar el supuesto hurto de sus empleados por un lapso aproximado de un año. Los controles implementados por la referida empresa, no parecen corresponder a un actuar diligente y precavido, y por tanto, se estima que los desembolsos en cuestión eran evitables y de acuerdo a ello, no procede su deducción como gastos necesarios para producir la renta.

también resulta de prueba compleja, ya que trae consigo todos los problemas de determinación de la culpa en el actuar de un individuo en materia extracontractual.

- 3. Destrucción de bienes obsoletos:** Señala el SII⁹⁹ que la pérdida producida por la obsolescencia de los bienes del activo deberá ser fehacientemente acreditada, por ejemplo, a través de facturas de traslado de los residuos, facturas emitidas por empresas especializadas en la destrucción, eliminación o reciclaje de insumos industriales, certificados de entidades públicas de salud o municipales, cuando corresponda, u otros documentos o antecedentes que pertinentes.

Este requisito tiene como finalidad asegurar que el bien ya no genera utilidad y que la declaración de la pérdida no se produce únicamente por motivos tributarios.

B) Pérdida tributaria del ejercicio.

De acuerdo a lo definido en las Circulares N° 66 y 67 de fecha 23 de julio de 2015, las pérdidas tributarias del ejercicio corresponden al resultado negativo que se obtiene con 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 cuando así corresponda, conforme a lo dispuesto en el próximamente vigente inciso 6° del numeral 3° del artículo 31 de la LIR.

Esta clase de pérdida corresponde a aquella que surge como resultado de la aplicación de las normas establecidas en los artículos 29 al 33 de la LIR a los resultados anuales financieros del contribuyente, referidas a la determinación de la RLI anual.

La pérdida tributaria del ejercicio corresponde al resultado general negativo anual de una empresa al momento de realizar su declaración anual de rentas a través del Formulario N° 22 del SII, el cual debe incluir todos los resultados, tanto positivos como negativos, a diferencia

⁹⁹ Así lo ha señalado el Oficio N° 1.440 del SII, de fecha 13 de junio de 2011.

de las pérdidas materiales que se encuentran referidas únicamente a las pérdidas generadas en una operación o en un bien determinado.

Para proceder al cálculo de este tipo de pérdida, es necesario atender a las normas generales de determinación de la RLI, es decir a los artículos 29 a 33 de la LIR.

Actualmente los contribuyentes pueden determinar su base imponible, sobre la cual aplicarán la tasa del impuesto correspondiente, bajo tres sistemas principalmente, estos son: (i) renta presunta, la cual se rige conforme a las normas actuales o a las que entrarán en vigencia con posterioridad al 1 de enero del año 2017; (ii) a través de un régimen de contabilidad simplificada de acuerdo a lo dispuesto en el antiguo artículo 14 ter de la LIR vigente, hasta el 31 de diciembre de 2017 o el nuevo 14 ter en virtud de la modificación establecida de la Ley N° 20.780 del año 2014, o; (iii) a través de un régimen general de renta efectiva determinada sobre contabilidad completa.

En primer lugar, la LIR faculta a los contribuyentes que realizan determinadas actividades (como son las operaciones de transporte terrestre de carga y de pasajeros, actividades mineras, forestales o explotación de predios urbanos o agrícolas) a determinar sus rentas de acuerdo a una presunción de la base imponible sobre la cual deberá aplicar la tasa del impuesto correspondiente, presumiendo que su renta será la equivalente a un porcentaje determinado del avalúo fiscal del inmueble, del camión de transporte, de su extracción de minerales o la venta en materia forestal. Igualmente la ley permite a esta clase de contribuyentes a rebajar de su base imponible los gastos necesarios en que debió incurrir, pudiendo igualmente encontrarse en una situación de pérdidas.

En segundo lugar y respecto a los contribuyentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 14 ter, deberán determinar sus rentas a través de un régimen de contabilidad simplificada en la cual, todo deberá ser considerado como un ingreso o como un gasto.

Finalmente, en los casos de aquellas sociedades obligadas a determinar su renta efectiva a través de contabilidad completa, dicho cálculo se realizará a través de la aplicación de los artículos 29 a 33 de la LIR, cuyo tratamiento se puede resumir de la siguiente manera:

(+) Ingresos Brutos
(-) Costo directo de bienes y servicios
(-) Gastos
<hr/>
(=) Renta Líquida
(+/-) Ajuste por inflación
<hr/>
(=) Renta Líquida reajustada por inflación
(+/-) Ajuste Tributario
<hr/>
(=) Renta Líquida Imponible

Para un adecuado análisis del mecanismo de generación de las pérdidas del ejercicio, corresponde realizar un breve análisis de la forma en que estas se pueden configurar:

(i) **Ingresos:**

Si bien la LIR no define lo que es un ingreso, se ha utilizado indistintamente al concepto de renta establecido en el artículo 2° de la LIR, el cual en su número uno señala que se entenderán como tales, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos aquellos beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación¹⁰⁰.

¹⁰⁰ En efecto, el artículo 2 de la LIR señala lo siguiente respecto del concepto de renta:

Artículo 2°.- Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

Ante la amplitud del concepto de renta y a que en muchos casos no representa necesariamente a un incremento patrimonial, es que el legislador ha tendido a limitarlo estableciendo supuestos en los que ciertos ingresos, de acuerdo a su naturaleza, no serán constitutivos de renta. Dichos ingresos no renta se encuentran contemplados en el artículo 17 de la LIR y por lo tanto, no formarán parte de la base imponible para el cálculo del impuesto.

A contrario sensu, constituirán ingresos brutos todos aquellos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la Primera o Segunda Categoría, excepto los que se refieren al Artículo 17 de la LIR.

En conclusión se considerará un ingreso bruto todo aquel aumento del activo o disminución del pasivo con cargo a resultado. De esta forma, formarán parte de los ingresos todos aquellos que se perciban o devenguen a favor de la empresa, sean estos provenientes de actividades que se encuentren dentro o fuera de ellas.

(ii) **Costo:**

Los costos se encuentran regulados en el artículo 30 de la LIR, el cual si bien no los define¹⁰¹, la doctrina y la jurisprudencia administrativa del SII los ha entendido como aquellos desembolsos en que la industria deberá incurrir para poder producir el bien o servicio prestado por ésta.

Contablemente, los costos se encuentran constituidos por todos aquellos pagos y gastos realizados o incurridos por la empresa, susceptibles de registro, usualmente orientados al

1.- Por "renta", los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

¹⁰¹ El artículo 30 de la LIR se remite a los costos, de la siguiente manera:

Artículo 30.- La renta bruta de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de esta categoría en virtud de los N°s 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, será determinada deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta.

desarrollo de su actividad, como por ejemplo la adquisición de materias primas e insumos, maquinarias y pagos de sueldos¹⁰².

Contablemente, los costos se pueden clasificar en: (i) Costos Totales: los que están constituidos por el total de las erogaciones realizadas, es decir, la suma de los costos fijos más los variables; (ii) Costos Fijos: que corresponden a aquellos que no varían con el volumen de producción, y; (iii) Costos Variables: que son aquellos que varían con el nivel o volumen de la producción como los insumos utilizados en el proceso productivo, energía, sueldos, combustibles, entre otros.

A diferencia del gasto, el costo se deberá reconocer al momento del sacrificio material del bien o servicio producido por la empresa, pudiendo así vincularlo con el ingreso. Es por esta razón que no necesariamente deberá ser reconocido dentro del mismo ejercicio en el que el contribuyente incurrió en este.

En el caso de constituir los costos desembolsos por la compra de materiales, el valor de éstos quedará compuesto de acuerdo al lugar de adquisición de los materiales de conformidad a lo dispuesto en el artículo 30 de la LIR, el cual distingue entre los siguientes bienes:

- 1) Mercaderías adquiridas en el país: El valor de estas mercaderías, para efecto de determinar el costo, corresponderá al valor de adquisición señalado en la correspondiente factura o contrato y, optativamente, el valor del flete y seguros hasta la bodega.
- 2) Mercaderías importadas: En estos casos se deberá atender al valor CIF¹⁰³, los derechos de internación, gastos de desaduanamiento y, optativamente, el valor del flete y seguro hasta la bodega.

¹⁰² EUMED. Costos Contables. [En línea] <<http://www.eumed.net/diccionario/definicion.php?dic=4&def=652>> [Consulta: 20 de enero de 2016]

¹⁰³ El valor CIF (*Cost Insurance and Freight*), o Costo, seguro y flete. Es aquel valor que el vendedor aporta, cubriendo los costos que produce el transporte de la mercancía, ya sea por vía marítima al puerto de destino, o por vía terrestre a un hito determinado que puede ser un paso fronterizo o un punto terminal.

- 3) Mercaderías producidas por la empresa: Para esto se aplicará el valor de la materia prima, aplicando las normas de las mercaderías adquiridas dentro del país o las importadas dependiendo de la procedencia de éstas, más el valor de la mano de obra directa.

Respecto al valor de adquisición que se deberá aplicar al momento de la enajenación del bien, éste se podrá determinar a través de dos sistemas distintos: el sistema FIFO o el sistema de Costo Promedio Ponderado. En cualquiera de los dos casos, el contribuyente tiene la obligación de mantener el mismo sistema de costeo por al menos 5 ejercicios comerciales consecutivos.

En el sistema FIFO (*first in, first out*) la deducción de los distintos valores de los costos seguirán un orden temporal en los que se aplicarán primero los costos más antiguos y así sucesivamente hasta llegar a los más nuevos. En el sistema de Costo Promedio Ponderado se determina un promedio de los costos en las distintas compras y se tendrá ese como el costo.

El sistema que la ley no permite es el valor LIFO (*last in, first out*) ya que puede utilizarse como una herramienta elusiva entendiéndose que generalmente los valores de adquisición van aumentando al pasar el tiempo, disminuyendo artificialmente los márgenes de utilidad de las empresas, provocando un incentivo perverso a no rebajar los valores más antiguos.

(iii) Gastos:

Al igual que lo sucedido con los ingresos y costos, la ley no define lo que es el gasto sino que sólo se remite a señalar cuáles son los requisitos que deben cumplir para poder deducirse de la base imponible.

La importancia del valor CIF no viene dada solo por el transporte, sino también por el seguro contratado para cubrir riesgos como pérdida o daño de la mercancía.

En general, desde un punto de vista contable se entenderá que gasto es toda aquella disminución patrimonial, la cual podrá constituir la disminución de un activo o un aumento del pasivo con cargo a resultado¹⁰⁴.

Como ya se analizó, el inciso primero del artículo 31 de la LIR contiene la regulación general de los gastos, aplicables a todos aquellos que se pretenden deducir de la base imponible, y adicionalmente, enumera una serie de casos en los que establece gastos especialmente aceptados en la medida que cumplan los requisitos específicos que en ellos se contempla.

En lo demás, me remitiré a lo analizado anteriormente en relación a la generación y requisitos del gasto en los términos del artículo 31 de la LIR.

(iv) Ajustes:

Los ajustes tributarios se encuentran regulados en los artículos 32 y 33 de la LIR. Estos corresponden a determinadas agregaciones y disminuciones a realizar en la base imponible del contribuyente.

En primer lugar, el artículo 32 de la LIR establece los ajustes que se deben realizar por concepto de corrección monetaria del capital propio inicial, los aumentos que éste ha tenido a lo largo del ejercicio y el monto del reajuste de los pasivos exigibles reajustables o en moneda extranjera, en cuanto no se encuentren deducidos conforme a lo dispuesto en los artículos 30 o 31 de la LIR y siempre que se encuentren relacionados con el giro del negocio.

A su vez, el artículo 33 de la LIR establece la agregación o disminución de determinadas partidas y, en general, las que fueran realizadas indebidamente en etapas anteriores de la determinación de la base imponible (costo o gasto).

¹⁰⁴ LETONJA Alexander. 2011. Renta Líquida Imponible. En: Cátedra Tributación de la Empresa. Santiago. Universidad de Chile, Escuela de Derecho.

Es por lo analizado que la pérdida del ejercicio no es un gasto propiamente tal, entendido éste como un detrimento patrimonial, ya que corresponde, precisamente, al resultado negativo obtenido luego de la deducción de los costos, gastos y ajustes de la base imponible. Las pérdidas del ejercicio eventualmente podrán tener la naturaleza de gasto únicamente cuando éstas tengan tal magnitud que puedan transformarse en una pérdida de arrastre, lo que ocurrirá en la medida que las utilidades no distribuidas registradas en el FUT no sean suficientes para absorberlas, y por lo tanto, se deban rebajar en los ejercicios siguientes hasta su completa deducción. En la medida que esto no suceda, las pérdidas se agotarán en la absorción de dichas utilidades.

C) Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores.

Las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores son definidas en las Circulares N°66 y 67 de fecha 23 de julio de 2015 como aquellas pérdidas determinadas durante el año comercial inmediatamente anterior, que no fueron absorbidas por utilidades acumuladas en el registro FUT y que, de acuerdo a los incisos 2° y siguientes del numeral 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°, del artículo 31 de la LIR.

De acuerdo a lo anterior, este tipo de mermas se puede definir como aquellas pérdidas del ejercicio, propias o de parte de terceros, que no pudieron ser absorbidas completamente en su respectivo periodo y que, en aplicación de las normas del artículo 31 N° 3 inciso segundo de la LIR, podrán deducirse como gastos en los ejercicios siguientes hasta su completa absorción.

Esta pérdida en particular nace cuando las pérdidas sufridas, por su magnitud, no pudieron ser absorbidas por las utilidades retenidas, y por lo tanto, serán susceptibles a ser rebajadas como gastos en los ejercicios siguientes.

De acuerdo a su tratamiento, esta clase de pérdidas se determinan anualmente, integrando el resultado del año anterior al nuevo ejercicio, pudiendo llegar a provocar un resultado igualmente negativo que deberá arrastrarse a los ejercicios posteriores.

Las pérdidas de ejercicios anteriores se encuentran tratadas en el inciso segundo del artículo 31 N° 3 de la LIR¹⁰⁵, el cual establece requisitos específicos para su deducción los cuales pueden ser resumidos de la siguiente manera:

1. En primer lugar deben corresponder a pérdidas que sufra el contribuyente producto de la gestión o desarrollo de su actividad dentro del giro durante el año comercial y las del ejercicio anterior que no hubiesen resultado absorbidas por las utilidades del periodo.
2. Cuando las pérdidas tributarias deban imputarse a las utilidades de los ejercicios siguientes, estas se deben encontrar debidamente reajustadas en el porcentaje de variación experimentada por el IPC existente en el período comprendido entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.
3. Estas pérdidas generadas y declaradas deberán seguir el orden de imputación señalado en letra d) del numeral 3° de la letra A) del artículo 14 de la LIR es decir, se imputarán en primer lugar a las utilidades retenidas o acumuladas por los contribuyentes en el FUT, y a falta de éstas o por no ser suficiente su monto para la absorción, se imputarán a las utilidades generadas en los ejercicios siguientes debidamente reajustadas, hasta su total agotamiento.

¹⁰⁵ En efecto, el artículo 31 N°3 de la LIR, en su parte pertinente a las pérdidas de arrastre, señala lo siguiente:

3°.- [...] Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional a que se refiere la letra d) del número 3 de la letra A) del artículo 14, se hayan afectado o no con el impuesto de primera categoría, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fueren 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.

En el caso de no poder absorberse éstas completamente, conformarán una nueva pérdida tributaria, las que se podrán rebajar en contra de las utilidades de terceros que se reciban en el ejercicio, o en caso de que éstas no existan, las que se obtengan en los ejercicios siguientes, hasta su total agotamiento.

4. Adicionalmente, deben cumplir con lo dispuesto en el inciso final, del numeral 3° del artículo 31 de la LIR, en lo que dice relación con el tratamiento de las pérdidas en caso de cambios de propiedad en las sociedades.

De acuerdo a lo anteriormente señalado, las pérdidas de arrastre podrán rebajar las utilidades obtenidas en los ejercicios futuros por el contribuyente en la medida que cumplan con los requisitos anteriormente señalados.

Ahora bien, una vez determinado el mecanismo de generación de las pérdidas en Chile, corresponde analizar el tratamiento que la legislación tributaria le ha dado, y así poder determinar la suficiencia de las normas actuales y las que entrarán en vigencia al 1 de enero del año 2017, desde un punto de vista que evite sistemas de planificación tributaria agresiva.

3.2 Tratamiento tributario de las pérdidas en Chile.

El tratamiento dado por la LIR a las pérdidas se encuentra principalmente regulado en el número 3° del artículo 31 de dicho cuerpo legal, no obstante también existen regímenes especiales aplicables a casos determinados y que se encuentran regulados en otros artículos, sea dentro de la LIR como en otras leyes especiales.

Como se señaló anteriormente y en virtud de la naturaleza de gasto que tienen las pérdidas dentro del ordenamiento jurídico, previo a analizar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el número 3° del artículo 31 de la LIR, las pérdidas deben cumplir los requisitos comunes a todo gasto dentro del ejercicio tributario correspondiente, esto es, cumplir con los requisitos establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR.

3.2.1. Principales modificaciones del Artículo 31 N°3.

La aplicación de un tratamiento determinado a las pérdidas tributarias responde a una necesidad político-económica en un momento determinado que puede variar en el tiempo, razón por la cual la norma en análisis ha sufrido diversas modificaciones a lo largo de la historia en la medida que ha sido necesario incentivar la inversión de capitales extranjeros en Chile o restringir el uso de las pérdidas ante posibles problemas de elusión tributaria.

Dentro de las principales modificaciones que ha tenido el actual número 3° del artículo 31 de la LIR, es posible mencionar las siguientes:

- a) Originalmente el numeral 3° del artículo 31 de la LIR del año 1974 establecía que los contribuyentes podían deducir las pérdidas de hasta los dos ejercicios anteriores a su determinación. Para ello, las pérdidas del ejercicio financiero de un año, debían imputarse a las utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél en que se produjeron y si dichas utilidades no hubieren sido suficientes para absorberlas, la diferencia debía imputarse al periodo siguiente.
- b) Posteriormente, el DL N° 1.874 del año 1977, modificó el número 3° del artículo 31 de la LIR, aumentando el plazo de 2, a 5 años¹⁰⁶.
- c) El año 1984, con la dictación de la Ley N° 18.293, se cambió el sistema de tributación vigente hasta ese momento con la modificación de diversas normas de la LIR. Este cambio se encuentra en conformidad con una de las reformas tributarias más revolucionarias en materia fiscal, la que además regula y transparenta situaciones que se venían aplicando a la fecha¹⁰⁷.

¹⁰⁶ CHILE. Ministerio de Hacienda. 1977. Decreto Ley N° 1.874: Dispone suplementos y reducciones al presupuesto del sector público, crea nuevos ítems en dicho presupuesto y establece normas de carácter presupuestario, de personal y financiero. 9 de agosto del año 1977.

¹⁰⁷ CHILE. Ministerio de Hacienda. 1984. Ley N° 18.293: 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 del año 1984.

La mencionada reforma señala que será posible compensar las pérdidas con las utilidades retenidas hasta que éstas la absorban completamente y si esto no es suficiente, autoriza a su rebaja como gasto en los ejercicios futuros hasta que ésta se extinga, tal como lo establece la legislación actual.

Este cambio se encuentra en plena concordancia con una serie de reformas provenientes desde el año 1974, tendientes a la regulación de diversas situaciones y al incentivo a la inversión mediante la entrega de beneficios tributarios para solucionar, en parte, la precaria situación económica en la que se encontraba Chile, como consecuencia a la constante expansión del gasto público proveniente de los gobiernos radicales y socialistas. El mencionado gasto dejó al gobierno con un déficit fiscal que al año 1973 se estimaba de alrededor del 30% del PIB¹⁰⁸ lo que, sumado a la disminución del precio del cobre en el segundo semestre del año 1974 en adelante, requería de urgentes incentivos de inversión para la reactivación de la economía.

No obstante lo anteriormente dicho, la norma que regula las pérdidas es fuertemente criticada por la ilimitada aplicación de sus beneficios, y adicionalmente, contraviene la regulación dada en la mayoría de los países miembros de la OECD los cuales fomentan la aplicación de límites en el uso de las pérdidas de manera temporal, cualitativa o cuantitativamente.

- d) Con la dictación de la Ley N° 18.489 del año 1986, se incorporó una modificación al número 3° del artículo 31 de la LIR, a través de la cual se otorga el derecho a los contribuyentes a recuperar como un pago provisional mensual, el impuesto de Primera Categoría pagado sobre aquellas utilidades acumuladas o retenidas en la empresa, que resulten absorbidas por las pérdidas tributarias, producto de la mecánica de compensación que establece la ley¹⁰⁹.

¹⁰⁸LARRAÍN Felipe y Vergara Rodrigo. 2001. La transformación económica de Chile. 2° edición. Santiago, Chile. Centro de Estudios Públicos. pp.74-80.

¹⁰⁹ CHILE. Ministerio de Hacienda. 1986. Ley N° 18.489: Modifica ley sobre Impuesto a la Renta y otras Ministerio de Hacienda. 4 de enero del año 1986.

Si bien esta reforma se basa en el principios de equidad tributaria y neutralidad del impuesto, adicionalmente sirve de incentivo a la inversión y fomento del sector privado para hacer frente a las crisis económicas que pudiesen surgir, ayudándoles a mantener flujos constantes de cajas y posibilitando que las empresas que se encuentren en situación de pérdidas puedan solicitar el impuesto de Primera Categoría pagado como crédito por parte de la empresa contribuyente como un PPM.

- e) Con posterioridad, la Ley N° 18.775 del año 1989¹¹⁰ suprime el derecho a la recuperación del impuesto de Primera Categoría pagado en ejercicios anteriores como si fuera un PPUA, aun cuando se mantuvo el derecho a deducir las pérdidas tributarias del ejercicio anterior como gasto, todo lo cual rigió sólo por el año tributario 1990 siendo repuesto a través de la Ley N° 18.985¹¹¹. Lo anterior implica que a partir del año tributario 1991, nuevamente se debe aplicar la letra d) anterior.

- f) A través de la Ley N° 19.738 del año 2001 se incorporó el actual inciso tercero al número 3° del artículo 31 de la LIR, con el cual se estableció un límite al aprovechamiento de las pérdidas tributarias, en casos de cambios en la propiedad de la empresa que las genera. Con ello, se establecen una serie de restricciones al aprovechamiento de las pérdidas tributarias como gasto en caso de ocurrir un cambio de propiedad en la empresa y en la medida que concurren otra serie de circunstancias, las cuales se analizarán en el apartado correspondiente¹¹².

- g) Ese inciso fue incorporado como una norma antielusiva especial por una situación específica que sucedida en la década de los noventa consistente en la creación de un mercado de sociedades con pérdidas (usualmente llamadas “sociedades cascarón”) que contenían como patrimonio únicamente pérdidas de arrastre por cantidades millonarias y

¹¹⁰ CHILE. Ministerio de Hacienda. 1989. Ley N° 18.775: Modifica la ley sobre Impuesto a la Renta, y otras normas de caracter tributario que indica. 14 de enero de 1989.

¹¹¹ CHILE. Ministerio de Hacienda. 1990. Ley N° 18.985: Establece normas sobre Reforma Tributaria. 28 de junio de 1990.

¹¹² CHILE. 2001. Ministerio de Hacienda. Ley N° 19.738: Normas para combatir la evasión Tributaria. 19 de junio del año 2001.

que permitían, mediante fusión por creación o por incorporación, aprovecharse de las pérdidas generadas por estas empresas para utilizar los beneficios que señala la norma.

- h) Por su parte, el año 2014 se dicta la Ley N° 20.780, la cual modifica completamente el tratamiento a aplicar a las pérdidas tributarias, incorporando nuevas normas antielusivas especiales respecto al tratamiento actual de las pérdidas, y las regula en relación a las nuevas formas de determinación de las rentas de acuerdo a lo dispuesto en el nuevo artículo 14 de la LIR.
- i) Finalmente, con fecha 8 de febrero de 2016 se publicó la Ley N° 20.899, la cual busca simplificar el nuevo régimen tributario impuesto por la Ley N° 20.780 del año 2014. Para ello modifica completamente el artículo 14 de la LIR establecido por la mencionada Ley e impone un nuevo tratamiento que, siguiendo la misma línea, simplifica el sistema rebajando la cantidad de registros nuevos que deberán llevar los contribuyentes, limitan la libre elección en la aplicación de los nuevos tratamientos de las rentas de acuerdo a lo dispuesto en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, y para el caso de la letra A) del Artículo 14, modifica la base imponible de dicho impuesto y de forma consecuente, altera el nuevo tratamiento otorgado a las pérdida respecto a las rentas que le fueran atribuidas a la sociedad.

3.2.2. Tratamiento de las pérdidas tributarias hasta el 31 de diciembre de 2016.

A continuación, pasaré a analizar cuáles son los principales tratamientos dados a las pérdidas en Chile.

3.2.2.1. Tratamiento de las pérdidas en artículo 31 N° 3 inciso 3.

El número 3° del artículo 31 de la LIR abarca el concepto de pérdida en un sentido amplio, entendiendo como tales: (i) aquellas que implican la destrucción material de algún activo de

una empresa o el menor valor obtenido en la enajenación de éstos; (ii) las que se generan por un resultado negativo en el ejercicio respectivo, y; (iii) aquellas que permiten su rebaja en los ejercicios siguientes.

Debido a que los distintos tipos de pérdidas reguladas en el artículo 31 N° 3 de la LIR son muy variados, resulta pertinente analizar el tratamiento de cada tipo de pérdida de forma separado.

1. Pérdidas propiamente tales:

El tratamiento que se debe aplicar a esta clase de pérdidas es el mismo otorgado a cualquier gasto, es decir el señalado en el inciso primero del artículo 31 de la LIR por lo que se podrá rebajar en la medida cumpla con todos los requisitos ahí contemplados, ya analizados anteriormente, a saber: debe ser un gasto necesario, debe encontrarse pagado o adeudado, debe ser un gasto del ejercicio, debe estar acreditado fehacientemente ante el SII, no debe rebajarse como costo, debe existir una correlación entre el ingreso del contribuyente y el gasto que se pretende rebajar y debe encontrarse relacionado con el giro.

Asimismo, deberá cumplir con todos los requisitos especialmente establecidos para dichas rebajas, dependiendo del tipo de pérdida material que corresponda.

2. Pérdidas del ejercicio:

Esta clase de pérdidas no es de aquellas que se puedan deducir de la base imponible en el ejercicio correspondiente ya que es un resultado global y general en sí, al cual contribuyen todas las operaciones y deducciones realizadas durante el año, cuyo resultado puede ser positivo o negativo. En caso de obtener un resultado negativo, se genera una pérdida del ejercicio, la cual no tiene un tratamiento especial al que corresponda referirse, además de lo señalado anteriormente respecto a la forma en que se configura la RLI.

Dicho estado de pérdida sólo podrá convertirse en un gasto deducible en los ejercicios posteriores en la medida que su monto no pueda ser absorbido por las utilidades acumuladas en la empresa, momento en el cual la ley faculta al contribuyente a arrastrar la pérdida a los ejercicios siguientes hasta su completa extinción, transformándose de esta forma en una pérdida de arrastre, la cual será analizada en detalle a continuación.

3. Pérdidas de arrastre:

Esta clase pérdidas corresponden a detrimentos tributarios del ejercicio que no pudieron ser absorbidos completamente en el periodo en que fueron generados, y que, en aplicación del inciso segundo del número 3° del artículo 31 de la LIR¹¹³, podrán deducirse como pérdidas en los ejercicios siguientes hasta su completa absorción.

En general, el inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la LIR establece que (i) podrán deducirse este tipo de pérdidas en contra de las utilidades que se encuentran retenidas en la sociedad y que aún no son distribuidas entre los contribuyentes finales, considerándolas como un PPM o; (ii) arrastrarla como gasto a los ejercicios siguientes hasta su completa extinción.

Con la finalidad de graficar la aplicación de esta norma, ejemplificaremos el tratamiento aplicable a las pérdidas a través del siguiente ejercicio:

En primer lugar supongamos que el resultado del ejercicio del año 2009 es el siguiente¹¹⁴:

¹¹³ El artículo 31 N° 3 de la LIR, señala en su parte pertinente, lo siguiente:

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél 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 la aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley.

¹¹⁴ Ejercicio basado en el documento “Fiscalización de las Pérdidas Tributarias” de Pedro Castro, CET.

Detalle	Control	Pérdida Tributaria
Remanente del ejercicio anterior.	0	0
Pérdida tributaria del año 2009.	(50.000)	(50.000)
Saldo negativo al ejercicio siguiente	(50.000)	(50.000)

Caso 1:

En el año 2010 se obtuvieron utilidades por \$90.000 (sin descontar aun la pérdida tributaria del ejercicio anterior).

Podemos observar que, como se tenía una pérdida de arrastre de \$50.000, ésta se puede rebajar como gasto de la base imponible del ejercicio siguiente, quedando una utilidad de 40.000 para la empresa.

Detalle	Control	Pérdida del año 2009	FUT 2010
Remanente del ejercicio anterior.	(50.000)	(50.000)	0
Reajuste del año 2010	0	0	0
Remanente reajustado	(50.000)	(50.000)	0
RLI del ejercicio 2010	40.000	0	40.000
Saldo del ejercicio siguiente	40.000		40.000

En este caso se pudo rebajar completamente la pérdida del ejercicio anterior en el ejercicio inmediatamente siguiente, absorbiendo por completo la pérdida y tributando por la RLI rebajada del año. El contribuyente ya no la podrá rebajar en los ejercicios siguientes ya que esta fue completamente absorbida.

Caso 2:

En este caso el contribuyente obtuvo una RLI no rebajada de la pérdida por \$20.000.

Aquí el contribuyente obtuvo una RLI inferior a la magnitud de la pérdida que arrastraba quedando con un saldo negativo de (\$30.000), lo que se reflejará de la siguiente manera:

Detalle	Control	Pérdida del año 2009	FUT 2010
Remanente del ejercicio anterior.	(50.000)	(50.000)	0
Reajuste del año 2010	0	0	0
Remanente reajustado	(50.000)	(50.000)	0
RLI del ejercicio 2010	(30.000)		(30.000)
Saldo del ejercicio siguiente	(30.000)		(30.000)

El contribuyente podrá seguir rebajando la pérdida reajustada en el ejercicio inmediatamente siguiente hasta que esta se absorba completamente, debido a esto, no deberá pagar el impuesto de Primera Categoría por las utilidades obtenidas en el ejercicio.

Caso 3:

En este caso no hubo utilidades sino que una pérdida por (\$20.000). De esta forma, el resultado negativo obtenido en este ejercicio por el contribuyente se integra a la pérdida de arrastre determinando una nueva pérdida del ejercicio correspondiente al año 2010.

Detalle	Control	Pérdida del año 2011	FUT
Remanente del ejercicio anterior.	(50.000)	(50.000)	0
Reajuste del año 2010	0	0	0
Remanente reajustado	(50.000)	(50.000)	0
RLI del ejercicio 2010	(20.000)	0	(20.000)
Saldo del ejercicio siguiente	(70.000)		(70.000)

De acuerdo a este ejercicio el contribuyente podrá rebajar la pérdida obtenida en el ejercicio siguiente en la medida que tenga utilidades suficientes y así sucesivamente hasta que la absorba completamente.

Como es posible observar en los ejercicios anteriormente realizados, el contribuyente podrá arrastrar las pérdidas sufridas en el ejercicio en la medida que estas no puedan ser completamente absorbidas por las utilidades retenidas durante todo el tiempo que requiera para poder absorber la pérdida que se encuentra arrastrando.

3.2.2.2. Carry-back o recuperación del impuesto de Primera Categoría por la absorción de utilidades por pérdidas tributarias

El inciso segundo del número 3° del artículo 31 de la LIR permite al contribuyente recuperar el impuesto de Primera Categoría pagado en ejercicios anteriores otorgándole a dicho impuesto absorbido la naturaleza jurídica de un PPM. En razón de los anterior, el mecanismo mediante el cual se puede efectuar dicha recuperación será el mismo regulado para estos pagos, debiendo aplicar además las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la LIR¹¹⁵.

¹¹⁵ En efecto, el artículo 31 N° 3 de la Ley de la Renta, en su parte pertinente señalando lo siguiente:

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no

Tal como lo señala dicho artículo, podrán acceder a este beneficio aquellos contribuyentes que se encuentren afectos al impuesto de Primera Categoría y declaren su renta efectiva determinada mediante contabilidad completa. Asimismo, también tendrán este derecho, los contribuyentes que declaren sus rentas de Segunda Categoría clasificados en el numeral 2 del artículo 42 de la LIR, cuando declaren en base a los ingresos y gastos efectivos, en la medida que determinen sus rentas de conformidad con el artículo 50 de la LIR, quienes en materia de deducción de gastos se rigen por las normas de la Primera Categoría en todo lo que les fuere pertinente. Dichos contribuyentes podrán recuperar el impuesto pagado sobre sus utilidades tributables absorbidas de forma proporcional, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 97 de la LIR¹¹⁶.

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 la aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley.

¹¹⁶ El artículo 97 de la LIR, dispone lo siguiente:

Artículo 97°.- El saldo que resultare a favor del contribuyente de la comparación referida en el artículo 96, le será devuelto por el Servicio de Tesorerías dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venza el plazo normal para presentar la declaración anual del impuesto a la renta.

En aquellos casos en que la declaración anual se presente con posterioridad al período señalado, cualquiera sea su causa, la devolución del saldo se realizará por el Servicio de Tesorerías dentro del mes siguiente a aquél en que se efectuó dicha declaración.

Para los efectos de la devolución del saldo indicado en los incisos anteriores, éste se reajustará previamente de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del balance, término del año calendario o comercial y el último día del mes en que se declare el impuesto correspondiente.

En caso que el contribuyente dejare de estar afecto a impuesto por término de su giro o actividades y no existiere otro impuesto al cual imputar el respectivo saldo a favor, deberá solicitarse su devolución ante el Servicio de Impuestos Internos, en cuyo caso el reajuste se calculará en la forma señalada en el inciso tercero, pero sólo hasta el último día del mes anterior al de devolución.

El Servicio de Tesorerías podrá efectuar la devolución a que se refieren los incisos precedentes, mediante depósito en la cuenta corriente, de ahorro a plazo o a la vista que posea el contribuyente. Cuando el contribuyente no tenga alguna de las cuentas referidas o el Servicio de Tesorerías carezca de información sobre aquellas, la devolución podrá efectuarse mediante la puesta a disposición del contribuyente de las sumas respectivas mediante vale vista bancario o llevarse a cabo a través de un pago directo por caja en un banco o institución financiera habilitados al efecto.

El contribuyente que perciba una cantidad mayor a la que le corresponda deberá restituir la parte indebidamente percibida, reajustada ésta, previamente, según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor experimentado entre el último día del mes anterior al de devolución y el último día del mes anterior al reintegro efectivo; más un interés del 1,5% mensual por cada mes o fracción del mes, sin perjuicio de aplicar las sanciones que establece el Código Tributario en su artículo 97, N° 4 cuando la devolución tenga su origen en una declaración o solicitud de devolución, maliciosamente falsa o incompleta.

La solicitud de devolución corresponde a la recuperación del impuesto de Primera Categoría pagado, tanto por utilidades propias como por aquellas percibidas de otras empresas en las cuales la sociedad con pérdidas tiene participación (utilidades tributarias ajenas) y que han resultado absorbidas total o parcialmente por pérdidas tributarias (RLI negativa o saldo de RLI negativa).

Además de lo dispuesto en los artículos 97 y siguientes de la LIR, la forma en que se debe realizar esta devolución se encuentra regulada en diversas Circulares, Resoluciones y Oficios emitidos por el SII, específicamente en las Circulares N° 42 del año 1990 y N° 17 del año 1993, las que se analizarán a continuación.

3.2.2.2.1. Forma de compensar las pérdidas sufridas con utilidades propias no distribuidas por la empresa.

La forma de la imputación de las pérdidas se encuentra regulada en el numeral 3° del artículo 31 de la LIR, en la Circular N° 17 de 1993 y en jurisprudencia administrativa emanada del SII, así como sus variaciones con posterioridad a la dictación de las sucesivas reformas que se han aplicado en la materia.

Una primera aproximación a la forma en que se deben compensar las pérdidas se encuentra en la Circular N° 17 del año 1993 del SII. Dicha Circular, y al igual que el vigente número 3 del artículo 31 de la LIR, indica que el orden en que se compensarán debe ser el mismo contemplado en la letra d) del número 3 del párrafo A) del actual artículo 14 de la LIR¹¹⁷, lo que implica que las pérdidas deben ser imputadas de la siguiente manera:

El Servicio dispondrá de un plazo de doce meses, contados desde la fecha de la solicitud, para resolver la devolución del saldo a favor del contribuyente cuyo fundamento sea la absorción de utilidades conforme a lo dispuesto en el artículo 31, número 3. Con todo, el Servicio podrá revisar las respectivas devoluciones de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 59 y 200 del Código Tributario.

¹¹⁷ Al respecto, la letra d) del numeral 3° de la Letra A del artículo 14 de la LIR, señala lo siguiente:

d) Los retiros, remesas o distribuciones se imputarán, en primer término, a las rentas, utilidades o cantidades afectas al impuesto global complementario o adicional, comenzando por las más antiguas y con derecho al crédito que corresponda, de acuerdo a la tasa del impuesto de primera categoría que les haya afectado. En el caso que resultare un exceso, éste será imputado a las rentas exentas o cantidades no gravadas con dichos tributos, exceptuada la

1. En primer lugar las pérdidas se deben imputan a las rentas o utilidades afectas al impuesto Global Complementario o Adicional, comenzando por las más antiguas y con derecho al crédito, el cual se determinará de acuerdo a la tasa del impuesto de Primera Categoría que las haya afectado.
2. Cuando las primeras no existen o son insuficientes para cubrir el monto total de la pérdida, se deberán imputar a las rentas exentas o cantidades no gravadas con el impuesto Adicional o Global Complementario, exceptuando la revalorización del capital propio ya que esta no corresponde a un incremento patrimonial.

Señala además la mencionada Circular que es necesario que las utilidades absorbidas por las pérdidas deben mantener un adecuado control en el FUT del retiro o distribución de las utilidades anotadas o retenidas y registradas, con la finalidad de permitir una adecuada determinación del derecho a crédito que dan dichas utilidades para los contribuyentes finales.

3. Cuando las dos fórmulas señaladas anteriormente sean insuficientes, las pérdidas generadas se imputarán al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente hasta su total agotamiento o extinción.
4. Adicionalmente y según lo establecido en la letra d) del número 3 párrafo A) del artículo 14 de la LIR, las pérdidas se deberán imputar, en primer lugar, a las utilidades del FUT más antiguas, y con derecho a crédito, según lo señala el numeral 3° del artículo 31 de la misma norma.

En este mismo sentido y manteniendo el mismo criterio, la Circular N° 65 del año 2001 efectúa una nueva distinción respecto a la manera en que deberán compensarse las pérdidas

revalorización del capital propio no correspondiente a utilidades, que sólo podrá ser retirada o distribuida, conjuntamente con el capital, al efectuarse una disminución de éste o al término del giro.

del ejercicio, dependiendo si el contribuyente que pretende rebajar sus pérdidas determina sus rentas a través de contabilidad completa o contabilidad simplificada¹¹⁸.

En caso de determinar su base imponible a través de contabilidad simplificada, el contribuyente sólo podrá arrastrar las pérdidas generadas a los ejercicios siguientes, lo que resulta evidente toda vez que este tipo de contribuyente no mantiene un registro FUT.

Por su parte, los contribuyentes que determinen su base imponible sobre un sistema de contabilidad completa deberán compensar dichas pérdidas, en primer lugar, sobre aquellas utilidades que se encuentran retenidas y registradas en el registro FUT, sean propias o ajenas de acuerdo a lo señalado en el artículo 14 de la LIR, y reajustarlas de acuerdo a lo señalado en el artículo 31 del mismo cuerpo legal. En el caso de ser estas insuficientes, se podrán arrastrar a ejercicios futuros hasta su completa extinción.

Esta distribución responde al tratamiento análogo que la LIR da a las pérdidas y a los retiros o distribuciones de rentas de las utilidades acumuladas de la empresa, debiendo imputarlas en

¹¹⁸ En efecto, la letra e de la Circular N° 65 del año 2001, señala lo siguiente:

e) Orden de imputación de las pérdidas sufridas por el negocio a las utilidades tributables obtenidas por las empresas

De acuerdo a lo establecido por el inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, las pérdidas sufridas por el negocio se imputarán a las utilidades tributables obtenidas por las empresas en el siguiente orden de prelación, según sea el tipo de contabilidad que lleve el contribuyente para la determinación de la renta efectiva que debe declarar:

e.1) En el caso de contribuyentes que determinen su renta efectiva mediante contabilidad simplificada y los de la Segunda Categoría del artículo 42 N° 2 de la ley del ramo, que declaran a base de ingresos y gastos efectivos, las pérdidas generadas en el ejercicio comercial respectivo o las provenientes de períodos anteriores, debidamente reajustadas en la forma indicada en la letra precedente, se imputarán solamente a las utilidades obtenidas en los ejercicios siguientes.

e.2) Respecto de los contribuyentes que determinen su renta efectiva mediante contabilidad completa, las pérdidas generadas en el ejercicio comercial respectivo, se imputarán por el mismo valor determinado, en primer lugar, a las utilidades retenidas o acumuladas por los contribuyentes en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), dentro de las cuales se comprenden las utilidades recibidas en el ejercicio respectivo de otras empresas, debidamente actualizadas de acuerdo a la modalidad que establece la ley en su artículo 14, y en ausencia de éstas o por no ser suficientes su monto para su absorción, se imputarán a las utilidades generadas en los ejercicios siguientes debidamente reajustadas bajo la misma forma indicada en la letra d) precedente, hasta su total agotamiento o extinción.

Por su parte, las pérdidas provenientes de ejercicios anteriores, se imputarán debidamente reajustadas bajo la misma modalidad antes señalada, a las utilidades del ejercicio y en ausencia de éstas o por no ser suficiente su monto para su absorción a las utilidades que se obtengan en los ejercicios siguientes, hasta su total agotamiento o extinción. Las instrucciones pertinentes en cuanto a la imputación de las pérdidas en el caso de estos contribuyentes, se contienen en Circular N° 17, del año 1993.

primer lugar a las más antiguas con crédito, permitiendo su recuperación como pago provisional mensual¹¹⁹.

Ahora bien, el Oficio N° 194 de fecha 29 de enero del año 2010, modifica en parte la forma en que deben ser imputadas las pérdidas, imponiendo una limitación en la interpretación de la norma en cuanto a la naturaleza de la pérdida que se pretende deducir¹²⁰. La interpretación de dicho Oficio ha sido reafirmada también en el Oficio N° 198 del SII de fecha 31 de enero de 2014.

El nuevo criterio, aplicable sólo a las SA, restringe la consolidación de las pérdidas tributarias sólo en favor de aquellas utilidades que se encontraron afectas al impuesto de Primera Categoría, excluyendo las utilidades meramente financieras distribuidas que no pagaron el impuesto correspondiente, como por ejemplo las distribuidas como retiros en exceso. Lo anterior tiene como consecuencia que desde esa fecha y por una nueva interpretación, se limitó la compensación de las pérdidas sólo a las utilidades registradas en el FUT que cumplieron con el pago del impuesto de Primera Categoría, dejando fuera de su deducción aquellas utilidades, propias o ajenas, existentes y registradas en el FUNT o el FUF para su absorción.¹²¹

¹¹⁹ Circular 17, Instrucciones relacionadas con las situaciones que se indican, Servicio de Impuestos Internos. Santiago, Chile. 19 de marzo de 1993.

¹²⁰ En efecto, el Oficio N° 194 del SII del año 2010, en su parte pertinente, señala lo siguiente:

Ahora bien, esta Dirección, como consecuencia de un nuevo estudio sobre la materia y de los antecedentes expuestos en su presentación, ha decidido cambiar el criterio sostenido por este Servicio a través de la Circular N°17, de 1993, en lo que se refiere a lo expresado en el punto seguido final de la letra d) transcrita en el número 4.-, del presente Oficio, que expresa: “Esta situación también es aplicable cuando se absorban utilidades tributables que no hayan sido afectadas con el impuesto de Primera Categoría y, por consiguiente, sin derecho a la recuperación como pago provisional del citado tributo de categoría.”.

El referido cambio de criterio, aplicable sólo al caso de las sociedades anónimas, se sustenta en el hecho de que el N°3, del artículo 31, de la LIR, autoriza la deducción de las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, incluyendo también las pérdidas de ejercicios anteriores, para efectos de determinar la renta líquida que, con los ajustes que correspondan, estará afecta al Impuesto de Primera Categoría. Además, ello resulta consistente con lo dispuesto por los artículos 54 N°1, inciso 4° y 58 N°2, ambos de la LIR, a través de las cuales se establece que se encuentran afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, las cantidades distribuidas a cualquier título por las sociedades anónimas.

Si bien el nuevo tratamiento resulta, en principio, aplicable sólo a las SA, el cambio interpretativo dispuesto por este oficio trae consigo la implementación una limitación de índole cualitativa en el uso de las pérdidas en Chile, toda vez que impide la imputación obligatoria de las pérdidas en contra de utilidades no afectas al Impuesto de Primera Categoría¹²² y de evita el efecto práctico de ver disminuidas las pérdidas financieras sucesivamente, en la forma que plantea el mencionado oficio.

En la misma línea, se debe señalar que el artículo 107 de la LIR¹²³ recoge una limitación cualitativa en cuanto a la rebaja de las pérdidas sólo en contra de utilidades generadas bajo la misma forma de determinación. De acuerdo a declaraciones del SII esto constituye un principio general en materia de rebaja de pérdidas.

De acuerdo a las declaraciones del SII, el Oficio N° 1.148 del año 2012 del SII reafirma dicha limitación permitiendo la rebaja de la pérdida únicamente en contra de aquellas utilidades que tuvieron la misma forma de determinación. Es así como el oficio igualmente implementa un límite cualitativo a la deducción de las pérdidas relacionado con el tratamiento que tiene o debió tener el impuesto a recuperar, señalando que éstas podrán deducirse solo en contra de aquellas utilidades que se determinan bajo el mismo régimen tributario¹²⁴.

¹²² A dicha conclusión llega el mencionado Oficio, de la siguiente manera:

En consecuencia, cabe concluir que conforme al N°3, del artículo 31, de la LIR, las pérdidas determinadas de acuerdo a los artículos 29 a 33 del mismo texto legal, y siempre que se cumplan los requisitos para su deducción, sólo pueden ser imputadas, en el caso de las sociedades anónimas, a aquellas rentas percibidas o devengadas que forman, hayan formado o puedan formar parte de la base imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría y no a las rentas que no están afectas a dicho tributo, como sucede con los dividendos distribuidos por sociedades anónimas con cargo a utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables.

Al no ser procedente tal imputación, las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, deben ser mantenidas íntegramente en el registro FUT de la sociedad anónima que las percibe, a efectos de cumplir, al momento de su distribución o reparto, con los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, y sin derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría, por no haberse afectado con dicho gravamen.

¹²³ En este sentido, el artículo 107 de la LIR, señala lo siguiente:

Artículo 107.- El mayor valor obtenido en la enajenación o rescate, según corresponda, de los valores a que se refiere este artículo, se regirá para los efectos de esta ley por las siguientes reglas:

5) Las pérdidas obtenidas en la enajenación, en bolsa o fuera de ella, de los valores a que se refiere este artículo, solamente serán deducibles de los ingresos no constitutivos de renta del contribuyente.

¹²⁴ Lo anterior se encuentra dispuesto de la siguiente forma en el Oficio N° 1.148 del año 2012 del SII:

Es por lo anterior, y en línea del tratamiento otorgado a las pérdidas en la mayoría de los países Latinoamericanos, que la deducción de las pérdidas en Chile se encuentra permitida sólo en aquellos casos en que las mismas se imputen en contra de utilidades que se encuentren gravadas bajo un mismo régimen tributario. Dicho criterio se encuentra conformado igualmente por los Oficios del SII N° 495 de fecha 13 de febrero de 2015¹²⁵, N° 1.569 de fecha 5 de julio de 2011¹²⁶, entre otros.

3.2.2.2.2. Monto a recuperar

La determinación del monto que el contribuyente tiene derecho a recuperar se encuentra regulado en la Circular N° 42 del año 1990, la cual en su letra b) señala, fundamentalmente, lo siguiente:

1. El PPUA se deberá recuperar en la oportunidad en que el contribuyente presente su declaración anual de impuesto a la renta, es decir en abril de cada año, debidamente actualizado. Dicha recuperación la realizará mediante su imputación a los impuestos

Las pérdidas provenientes de enajenaciones de acciones de sociedades anónimas sujetas al régimen general del Impuesto de Primera Categoría o al régimen de excepción consagrado en el derogado artículo 18 ter de la LIR, contenido actualmente en similares términos en el número 1), del artículo 107, del mismo texto legal, sólo pueden deducirse de utilidades sujetas al mismo régimen.

¹²⁵ En efecto, al respecto el Oficio N° 495 de fecha 13 de febrero de 2015, señala al respecto:

Sobre el particular, cabe señalar en primer término que efectivamente este Servicio a través del Oficio N° 1.148 de 2012, recogió el principio general establecido en la Circular N° 68 de 2010, estableciendo que las pérdidas provenientes de enajenaciones sujetas al régimen general del Impuesto de Primera Categoría o al régimen de excepción consagrado en el derogado artículo 18 ter de la LIR, contenido en similares términos en el actual N° 1 del artículo 107 del mismo texto legal, sólo pueden deducirse de utilidades afectas al mismo régimen de tributación, sin perjuicio del ejercicio de parte de este Servicio de sus facultades de fiscalización, en especial aquellas que permiten tasar el precio de tales transacciones, cuando éste no se haya ajustado a los corrientes en plaza o a los que se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando la circunstancia en que se realiza la operación, criterio coincidente con lo señalado también por el Servicio, en el sentido que los costos, gastos y desembolsos incurridos por los contribuyentes en el ejercicio de sus operaciones, deben ser imputados a los ingresos de régimen tributario que corresponden.

¹²⁶ Para tales efectos, el Oficio N° 1.569 de fecha 5 de julio de 2011, señala lo siguiente:

En consecuencia, y considerando las instrucciones vigentes a la fecha en que se produjeron las situaciones por Ud. consultadas, cabe expresar que la pérdida tributaria de régimen general determinada por un contribuyente que simultáneamente desarrolla actividades sujetas al régimen de Zona Franca y al régimen general, vale decir, la pérdida tributaria de régimen general determinada como producto de la consolidación de los resultados de ambos regímenes, se debe imputar a las utilidades pendientes de tributación registradas en el FUT, en los términos previstos por el artículo 31, N° 3, inciso 2°, de la LIR, siguiendo el orden de antigüedad en los términos que establece el artículo 14, letra A), N° 3, letra d), de la misma Ley, sin hacer ninguna distinción entre utilidades de régimen general y de Zona Franca, salvo en lo que se refiere a la utilización del crédito por concepto de Impuesto de Primera Categoría.

anuales a la renta a declarar (rebajando como gasto) o solicitar la devolución respectiva de conformidad a las normas 93 a 97 de la LIR.

2. La pérdida tributaria a recuperar deberá ser calculada de conformidad al mecanismo establecido en los artículos 29 a 33 de la LIR, relativas a la determinación del impuesto de Primera Categoría.
3. El impuesto a recuperar será el que resulte de aplicar la tasa que corresponde al impuesto de Primera Categoría, directamente sobre la pérdida tributaria hasta el monto de la utilidad absorbida, sin efectuar reajuste alguno sobre la cantidad que resulte de dicho cálculo.

En conclusión, el monto de la recuperación se determinará aplicando directamente la tasa vigente del impuesto al momento en que se gravó dicha utilidad, deduciendo previamente los gastos rechazados provisionados al término del ejercicio en el que se generaron las utilidades y que fueron pagados durante el periodo en el que se recupera el impuesto de Primera Categoría, sin hacer incremento alguno por lo pagado a título de este impuesto ya que no hay norma legal que lo permita.

El hecho de no poder incrementar las utilidades con el impuesto pagado en los ejercicios anteriores, responde a que dicho incremento sólo resulta aplicable cuando la ley lo dispone así expresamente, como sucede con los incisos finales del numeral 1° del artículo 54 y el artículo 62 de la LIR, para los casos de determinación del crédito aplicable en utilidades afectas a impuestos Global Complementario y Adicional, respectivamente. De esta misma forma lo ha interpretado el SII a través de variados Oficios.¹²⁷

¹²⁷Al respecto, el Oficio N° 2.402 del SII de fecha 17 de octubre de 2011, señala lo siguiente:

La reiterada jurisprudencia administrativa de este Servicio, ha sostenido que la disposición legal que regula la recuperación del Impuesto de Primera Categoría por la absorción de utilidades por pérdidas del ejercicio, esto es, la contenida en la parte final, del inciso 2°, del N°3, del artículo 31, de la LIR, no contempla ninguna norma que permita incrementar previamente la utilidad que se absorbe para el cálculo de dicha recuperación, siendo aplicable el referido incremento sólo cuando las utilidades son declaradas en los impuestos Global Complementario o Adicional, por así disponerlo expresamente los incisos finales de los artículos 54, N°1, y 62, ambos de la LIR.

El efecto asimétrico en la aplicación del cálculo del monto a recuperar sin el incremento correspondiente, se puede graficar con el siguiente ejemplo:

- Durante el año 2013, la tasa del impuesto de Primera Categoría fue de un 20% y el contribuyente obtuvo una utilidad de \$100, lo que trae como resultado que el impuesto a pagar durante dicho ejercicio ascendió a \$20. Si suponemos que en el mismo ejercicio no hubo distribución de utilidades, el contribuyente tendrá una utilidad no distribuida por \$80 y un crédito por pago de Impuesto de Primera Categoría que ascenderá a la suma de \$20.
- El año 2014, el mismo contribuyente obtuvo una pérdida por 100, por lo que la ley lo exime de pagar impuestos durante dicho ejercicio y lo faculta para solicitar el impuesto de Primera Categoría sobre las utilidades no distribuidas, es decir sobre \$80.
- De acuerdo a lo dispuesto en la Circular del SII¹²⁸, el cálculo para dicha devolución debe realizarse aplicando la tasa del impuesto de categoría del ejercicio sobre las utilidades no distribuidas del contribuyente (es decir, \$80), por lo que el monto a recuperar del impuesto será de \$16, un monto menor a los \$20 que tiene originalmente de crédito el contribuyente de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 N° 3 de la LIR.¹²⁹

¹²⁸ Circular N°59 del SII de fecha 17 de noviembre de 1986.

¹²⁹ El ejercicio a realizar es el siguiente:

- Año 1
 - Utilidades del ejercicio: \$100.
 - Tasa del impuesto de categoría: 20%
 - Impuesto pagado: \$20.
 - Crédito por impuesto de primera categoría: \$20.
 - Utilidad líquida del ejercicio: \$80.
- Año 2
 - Pérdida del ejercicio: (100)
 - Tasa del impuesto de categoría: 20%
 - Impuesto pagado: \$0
 - Crédito por impuesto de primera categoría con derecho a recuperar: \$20.

Como se puede observar, la interpretación del SII en lo que dice relación con la determinación del monto del impuesto de Primera Categoría a recuperar por concepto de PPUA, resulta completamente injusto para el contribuyente ya que no permite incrementar las utilidades retenidas de ejercicios anteriores, razón por la cual no es posible recuperar el monto completo del impuesto de Primera Categoría pagado sino que sólo una parte de él, lo que además rompe con el principio de equidad horizontal que pretende subsanar la LIR con la aplicación de este tratamiento especial para las pérdidas.

La solución para aquello es aplicar un factor de incremento que permita aumentar la base del impuesto a recuperar y, sobre eso, determinar el impuesto de Primera Categoría solicitado por parte del contribuyente como un PPUA, pero como se señaló anteriormente, este criterio no se encuentra apoyado por el SII al amparo de falta de norma expresa que otorgue dicho derecho como efectivamente ocurre con los impuestos Global Complementario y Adicional.

Otro aspecto importante es la determinación de la naturaleza del ingreso que se percibirá por concepto de reintegro. Si bien la ley permite la imputación de las pérdidas sobre utilidades propias o ajenas, es importante analizar el origen de las pérdidas a efecto de conocer la naturaleza jurídica de los reintegros de estas empresas y, por lo tanto, los efectos tributarios y contables que tendrá dicha absorción:

1. Absorción de utilidades propias

En el caso de absorción de utilidades propias, el impuesto recuperado no constituye para la empresa un nuevo ingreso ya que corresponde a la recuperación de un gasto en que ella

No obstante esta situación el Servicio de Impuestos Internos faculta al contribuyente a recuperar por concepto de PPUA el equivalente a la tasa del impuesto del ejercicio sobre las utilidades no distribuidas, es decir:

$$\begin{aligned} & \text{Tasa del impuesto de 20\% x Utilidades no distribuidas: \$80} \\ & \quad = \\ & \text{Recuperación por PPUA \$16.} \end{aligned}$$

Lo que evidentemente es menor al 20% que correspondería recuperar bajo una interpretación que realmente mantenga el sentido de la Ley.

incurrió, por lo cual no se deberá gravar nuevamente toda vez que dicho monto ya cumplió con su obligación tributaria anteriormente.

En cuanto a su reconocimiento en el FUT, este ingreso se debe registrar solo a efectos de contrarrestar la rebaja realizada de las utilidades anteriores de acuerdo al sistema de imputación del numeral 3° del artículo 31 de la LIR en su respectiva partida de FUNT, lo que traerá como consecuencia que al momento de su retiro por parte de los socios o accionistas, éste no tendrá derecho a crédito por el pago del impuesto de Primera Categoría.

Asimismo no está demás decir que el derecho a recuperar el impuesto de Primera Categoría pagado en los ejercicios anteriores nace en el ejercicio que generaron las pérdidas o en el momento en que se imputen los saldos negativos a las utilidades tributables del ejercicio, por lo tanto, solo en estas dos oportunidades se podrá reconocer el reintegro dentro de los registros contables.

2. Absorción de utilidades ajenas

La devolución del impuesto de Primera Categoría pagado por empresas ajenas constituye para la empresa beneficiaria un incremento patrimonial conforme a la definición entregada por el numeral 2° del artículo 1° de la LIR, ya que ha sido beneficiada por la devolución de un tributo que no ha debido soportar, no implicando un desembolso de su parte o no recuperando un gasto.

Al igual que en el caso anterior, el derecho a reintegro del impuesto de Primera Categoría pagado en los ejercicios anteriores nacerá en el ejercicio en el cual se generaron las pérdidas o cuando se imputen los saldos negativos a las utilidades tributables percibidas en el ejercicio.

Respecto al orden de imputación que deben tener las utilidades propias o ajenas, como la ley no distingue, se otorga la facultad al contribuyente de decidir sobre cuál de los ingresos

deducirá sus pérdidas¹³⁰, pero siempre haciéndolo desde las más antiguas a las más nuevas, teniendo este como único criterio de aplicación. En el caso de no ser suficientes las utilidades del ejercicio en la absorción de las pérdidas, éstas se pueden imputar a las participaciones o dividendos percibidos de otras empresas en el mismo ejercicio en el que las pérdidas se generaron¹³¹, todo esto, en consistencia a la naturaleza de ingreso que tienen estos montos recuperados.

Para la determinación del impuesto a recuperar en estos casos, se debe distinguir si las pérdidas son o no absorbidas de forma total:

1. Pérdidas son absorbidas totalmente: En este caso se aplican las normas generales señaladas para la determinación de la devolución de las utilidades propias, con la salvedad que la tasa de impuesto será aplicable sólo a aquellas utilidades que fueron entregadas por la empresa ajena. Se debe recordar que este incremento patrimonial tributará en Primera Categoría como cualquier otro ingreso.
2. Pérdidas no son absorbidas totalmente: Esta situación resulta particularmente compleja ya que con anterioridad a determinar el pago provisional, es desconocido el monto de la pérdida tributaria definitiva¹³² y, por lo mismo, se desconoce también el monto de las utilidades que resultarán absorbidas.

En aquellos casos en que la pérdida del ejercicio sea menor que las utilidades que se distribuyan al contribuyente, se deberá, previa determinación de las pérdidas del ejercicio, compensar dichos detrimentos con los créditos de impuesto de Primera Categoría que las utilidades distribuidas por terceros tengan asociadas. En efecto, la ley

¹³⁰ Criterio contenido en el Oficio N° 2.269 del SII de fecha 26 de agosto de 1998.

¹³¹ Criterio contenido en el Oficio N° 1.671 del SII, de fecha 12 de mayo de 1993.

¹³² El monto final de la pérdida sobre el cual se debe determinar el monto que podrá ser recuperado de las utilidades obtenidas por parte de terceros, resulta indeterminado en un primer momento ya que este debe ser calculado previa rebaja de las pérdidas absorbidas por las utilidades ajenas, es decir, para conocer la pérdida total sobre la cual se deberá aplicar la tasa de impuesto del ejercicio que permita conocer el monto que es posible recuperar, se debe rebajar previamente de las mismas aquellos montos que sean imputados a las utilidades recibidas de terceros.

fiscal permite el incremento de los créditos asociados a las utilidades obtenidas por terceros, toda vez que estas devoluciones tienen naturaleza de un ingreso tributario afecto al impuesto cedular correspondiente y como tal, deberán ser reconocidos en la contabilidad del contribuyente como un ingreso con un crédito asociado.

3.2.2.2.3. Forma de recuperar PPUA.

El numeral 3° del artículo 31 de la LIR señala que la forma de solicitar el impuesto de Primera Categoría absorbido por las pérdidas tributarias, es la misma contemplada para los PPM, tratamiento que se encuentra dispuesto en los artículos 93 y siguientes de la LIR, entendiendo como dicho impuesto a recuperar uno de aquellos pagados en exceso.

El artículo 96 de la LIR¹³³ señala expresamente que los impuestos pagados en exceso por el contribuyente, para el caso en cuestión, se deberán devolver por el SII en una sola cuota al momento de la presentación de la declaración anual del contribuyente. Agrega el artículo 97 de la LIR¹³⁴, recientemente modificado por la Ley N° 20.780 del año 2014, que el saldo calculado en favor del contribuyente se devolverá por la TGR dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venciera el plazo para presentar la declaración anual de renta, es decir dentro de los 30 días siguientes al 31 de abril de cada año, monto que deberá estar debidamente reajustado de acuerdo al porcentaje experimentado por el IPC en el periodo comprendido entre el último día del mes anterior al del balance, término de año calendario o comercial y el último día del mes en que se declare el impuesto correspondiente. Asimismo, agrega que para el caso de solicitudes de PPUA el SII dispone de un plazo de 12 meses, contados desde la fecha de la

¹³³ En efecto, el artículo 96 de la LIR señala lo siguiente:

Artículo 96.- Cuando la suma de los impuestos anuales a que se refieren los artículos anteriores, resulte superior al monto de los pagos provisionales reajustados en conformidad al artículo 95, la diferencia adeudada deberá reajustarse de acuerdo con el artículo 72 y pagarse en una sola cuota al instante de presentar la respectiva declaración anual.

¹³⁴ Al respecto, el inciso final del artículo 97 de la LIR, señala lo siguiente:

El Servicio dispondrá de un plazo de doce meses, contados desde la fecha de la solicitud, para resolver la devolución del saldo a favor del contribuyente cuyo fundamento sea la absorción de utilidades conforme a lo dispuesto en el artículo 31, número 3. Con todo, el Servicio podrá revisar las respectivas devoluciones de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 59 y 200 del Código Tributario.

solicitud, para resolver la devolución del saldo a favor del contribuyente, quién deberá revisar las respectivas solicitudes de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 59 y 200 del CT.

La norma comentada, los cortos plazos dados por la ley y los efectos fiscales que tienen dichas devoluciones crean una serie de problemas procesales, principalmente relacionados con el alcance de la facultad del SII para examinar las declaraciones de impuestos y solicitar documentación de respaldo a los contribuyentes para la acreditación de sus pérdidas, los cuales van más allá de los plazos de prescripción contenidos en los artículos 200 y 201 del CT.

Los artículos 200 y 201 del CT establecen la regla general respecto a los plazos máximos de prescripción en los que la autoridad administrativa puede revisar las declaraciones de los contribuyentes y liquidar las diferencias de impuesto detectadas, todo en virtud del principio de certeza jurídica que impera y que tiende a dar estabilidad a las situaciones de hecho consolidadas a lo largo del tiempo.

En materia tributaria, los artículos 200 y 201 del CT regulan los plazos máximos dentro de los cuales el SII puede examinar las declaraciones presentadas y cobrar los impuestos adeudados, respectivamente.

En cuanto a los plazos máximos de revisión de las declaraciones de los contribuyentes, el artículo 200 del CT¹³⁵ indica que, por regla general, el SII podrá revisar o liquidar las

¹³⁵ Al respecto, el artículo 200 del CT señala lo siguiente:

Artículo 200.- El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

El plazo señalado en el inciso anterior será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto.

En los plazos señalados en los incisos anteriores y computados en la misma forma prescribirá la acción del Servicio para perseguir las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados.

Los plazos anteriores se entenderán aumentados por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente, de conformidad al artículo 63 o a otras disposiciones que establezcan el trámite de la citación para determinar o reliquidar un impuesto respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación. Si se prorroga el plazo conferido al contribuyente en la citación respectiva se entenderán igualmente aumentados, en los mismos términos, los plazos señalados en este artículo.

declaraciones dentro del plazo de 3 años desde que se debió efectuar el pago del impuesto adeudado y que, en aquellos casos en que el contribuyente estuviese obligado a presentar declaración y esta no se hubiere presentado o de haberse presentado, dicha declaración fuere maliciosamente falsa, el plazo de prescripción de la misma aumentará a 6 años. Asimismo se entenderán extendidos los plazos de prescripción de las facultades revisoras del SII en aquellos casos en que los contribuyentes fueran citados de conformidad a lo dispuesto en el artículo 63 del CT.

Respecto a las acciones de cobro de impuesto que tiene la TGR para perseguir el pago de los mismos, señala el artículo 201 del CT¹³⁶ que éstas prescribirán en los mismos plazos que las facultades de revisión del SII, es decir dentro de 3 años desde que se debió efectuar el pago del impuesto adeudado y que, en aquellos casos en que no se hubiere presentado declaración en la revisión de impuestos sujetos a ésta o que, en caso de haberse presentado, dicha declaración fuere maliciosamente falsa, el plazo de prescripción de la misma aumentará a 6 años.

Asimismo, como el plazo máximo de revisión por parte del SII es de 6 años, la obligación de mantener los registros contables que sustentan sus declaraciones no debiera ser superior al

Las acciones para perseguir las sanciones de carácter pecuniario y otras que no accedan al pago de un impuesto prescribirán en tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción.

¹³⁶ El artículo 201 del CT, señala lo siguiente:

Artículo 201.- En los mismos plazos señalados en el artículo 200, y computados en la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos.

Estos plazos de prescripción se interrumpirán:

- 1°.- Desde que intervenga reconocimiento u obligación escrita.
- 2°.- Desde que intervenga notificación administrativa de un giro o liquidación.
- 3°.- Desde que intervenga requerimiento judicial.

En el caso del N° 1, a la prescripción del presente artículo sucederá la de largo tiempo del artículo 2515 del Código Civil. En el caso del N° 2, empezará a correr un nuevo término que será de tres años, el cual sólo se interrumpirá por el reconocimiento u obligación escrita o por requerimiento judicial.

Decretada la suspensión del cobro judicial a que se refiere el artículo 147, no procederá el abandono de la instancia en el juicio ejecutivo correspondiente mientras subsista aquélla.

Los plazos establecidos en el presente artículo y en el que antecede se suspenderán durante el período en que el Servicio esté impedido, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 24, de girar la totalidad o parte de los impuestos compre

mismo periodo ya que, en caso de encontrarse irregularidades respecto de periodos anteriores, el SII no tendría acción que le permitiera reliquidar aquellos periodos que se encuentran prescritos.

La situación de las pérdidas es peculiar toda vez que de acuerdo a sentencias de la Excelentísima Corte Suprema la acción de revisión del SII respecto a aquellas declaraciones en que se absorben utilidades acumuladas no prescriben de la forma indicada en los artículos 200 y 201, sino que el SII tiene facultades atemporales para poder solicitar los antecedentes de respaldo que justifiquen la pérdida, independientemente los plazos máximos de prescripción. Como argumento, la Excelentísima Corte Suprema señala que, al ser la solicitud de devolución de PPUA un acto voluntario del contribuyente, éste constituiría una renuncia tácita a la prescripción de las acciones del SII¹³⁷.

¹³⁷ En efecto, lo anterior fue resuelto en Recurso de Casación en el Fondo de fecha 1 de abril de 2011, resuelto por la Tercera Sala de la Excelentísima Corte Suprema bajo el Rol N° 478-2011:

Quinto: Que los argumentos antes sintetizados no hacen referencia a la prescripción y ello por cuanto no fue un tema invocado en el reclamo, sino que sólo aparece como un argumento más del recurso de apelación al fallo de primera instancia y por tanto fuera de la controversia. No obstante lo anterior, el fundamento sustentado en el recurso va en contra de la tesis aceptada por esta Corte, sin que se aporten razonamientos que pudieren hacer variar tal convicción. En efecto, y como se dijo en los autos rol 475-2011, si la propia sociedad contribuyente ha hecho valer pérdidas de arrastre desde los años 1986 en adelante, la Administración debe verificar si éstas se encuentran debidamente respaldadas y si corresponden a un gasto real y efectivo, lo que no logró demostrarse -según se asentó en la sentencia de primer grado en sus considerandos duodécimo y décimo tercero- sin perjuicio que esto último no es impugnado a través de la casación, pues sólo se hace referencia a ello en el acápite "Antecedentes del proceso", pero no en los capítulos relativos a los errores de derecho y normas legales infringidas. Así, no es efectivo que se violenten las normas relativas a la prescripción de la acción fiscalizadora, pues ha sido la propia reclamante quien ha invocado en su favor pérdidas que tienen su origen en años cuya revisión exceden dichos plazos, facultando así al órgano administrativo para verificar la efectividad de dichas operaciones. Lo anterior conduce a que tampoco se hayan vulnerado las demás normas que menciona el recurso, puesto que ellas parten del supuesto -desestimado- que el Servicio de Impuestos Internos no podía revisar los ejercicios anteriores.

Asimismo se resolvió en Recurso de Nulidad, de igual fecha, resuelto por la Tercera Sala de la Excelentísima Corte Suprema, bajo el Rol N° 475-2011, en cuya sentencia se señala lo siguiente:

Quinto: Que los argumentos antes sintetizados aplican la tesis aceptada por esta Corte, sin que el recurso en estudio aporte razonamientos que pudieren hacer variar tal convicción. En efecto, ha sido la propia sociedad contribuyente quien ha hecho valer pérdidas de arrastre desde los años 1986 en adelante, por lo que la Administración debe verificar si éstas se encuentran debidamente respaldadas y si corresponden a un gasto real y efectivo, lo que no logró demostrarse según se asentó en la sentencia de primer grado en sus considerandos vigésimo segundo a vigésimo cuarto- sin perjuicio de que esto último no es impugnado a través de la casación. Así, no es efectivo que se transgredan las normas relativas a la prescripción de la acción fiscalizadora, pues ha sido la propia reclamante quien ha invocado en su favor pérdidas que tienen su origen en años cuya revisión exceden dichos plazos, facultando así al órgano administrativo para verificar la efectividad de dichas operaciones. Lo anterior conduce a que tampoco se hayan vulnerado las demás normas que menciona el recurso puesto que ellas parten del supuesto -desestimado- que el Servicio de Impuestos Internos no podía revisar los ejercicios anteriores.

La interpretación dada por la Excelentísima Corte Suprema y que ha sido replicada por el SII resulta ilógica y trae problemas de carácter práctico. En efecto, si los plazos máximos de prescripción para la revisión de las declaraciones y la reliquidación de los impuestos es de 6 años, no existe motivo alguno por el cual los contribuyentes deban mantener sus asientos contables y sus respectivos respaldos por más de ese tiempo. Ahora bien si la Excelentísima Corte Suprema pretende ampliar discrecionalmente dicho plazo, podría llegar a la consecuencia de dejar a los particulares desprovistos de prueba suficiente que sustente sus bases de cálculo del impuesto, no teniendo por fehacientemente acreditada la pérdida de ejercicios anteriores.

Por ejemplo, si un contribuyente ha mantenido pérdidas por más de 10 años y al año 11 obtiene una utilidad, el SII, bajo la interpretación de la Excelentísima Corte Suprema, podría solicitar la acreditación de la pérdida declarada desde el año 1 de su generación, no obstante no existir obligación para el contribuyente de mantener sus registros contables por los primeros 4 años.

Por su parte, en relación a la presunción de la renuncia tácita a la prescripción que realizarían los contribuyentes con su solicitud de devolución de PPUA, efectuada por la Excelentísima Corte Suprema, resulta a lo menos cuestionable el hecho que haya declarado en otras sentencias, expresamente, que para que opere la renuncia a la prescripción de la acción de fiscalización o cobro del SII o de la TGR, respectivamente, ésta debe constar a través de una renuncia expresa de quien pretende beneficiarse de la misma¹³⁸. De lo anterior se desprende

¹³⁸En efecto, en la sentencia dictada por la segunda sala de la Excelentísima Corte Suprema con fecha 1 de septiembre de 2014 en autos Rol de ingreso N° 12.050-2013, se señala lo siguiente:

Décimo quinto: Que en lo concerniente al segundo y tercer capítulos del recurso de casación en el fondo, los que se fundan en la existencia de un convenio de pago suscrito por la ejecutada una vez presentada su oposición al cobro de autos, como ha quedado claro en el basamento octavo de esta sentencia, ambas alegaciones fueron desestimadas por los jueces de las instancias, la primera de ellas, porque conforme dispone el artículo 2518 del Código Civil, para que la interrupción natural de la prescripción opere, es necesario que el plazo se encuentre corriendo y no vencido como en estos autos, por lo que tal y como lo deciden los jueces del fondo dicha alegación no puede prosperar.

En cuanto a la denominada renuncia tácita que invoca el recurrente y que fuera efectuada por la ejecutada al suscribir el convenio de pago, una vez alegada la prescripción, si bien dicho acuerdo se produce vencido el plazo para efectuar el cobro de los giros, en la especie no se produce renuncia alguna, puesto que para que ésta sea efectiva es necesario que quien ha pretendido beneficiarse de la prescripción, se desista de la misma de manera expresa, cuestión que como se advierte en el caso que nos ocupa no se verifica, razón por la que no se incumple lo previsto en los artículos 2494, 2405 y 2407 del Código Civil.

que la solicitud de PPUA respecto de pérdidas generadas con anterioridad a los plazos máximos de prescripción, de forma alguna debiese ampliar los plazos máximos establecidos en los artículos 200 y 201 del CT, lo cual de acuerdo a las propias declaraciones de la Excelentísima Corte Suprema, no constituye una renuncia tácita a los plazos ahí establecidos.

Se debe señalar además que esta interpretación de las facultades de fiscalización de las pérdidas no sólo atenta gravemente contra los principios de certeza jurídica sino que también podría llevar al absurdo de pensar que las facultades de fiscalización del SII puedan ser aplicadas por actos voluntarios del contribuyente, lo cual, en materia tributaria es absolutamente impensable.

Finalmente, corresponde señalar que la solicitud de PPUA es un derecho establecido en favor de contribuyentes que se encuentran en situación de pérdida en razón de los principios de igualdad y equidad, pero no se debe olvidar además que su ejercicio también responde a la obligación de llevar contabilidad fidedigna.

3.2.2.3. Tratamiento de las pérdidas en los procedimientos de fusión de empresas.

El inciso final del numeral 3° del artículo 31 de la LIR regula el tratamiento de las pérdidas en el caso de sociedades que han sufrido cambios en su propiedad, como por ejemplo en procesos de fusión.

Esta limitación se efectuó como remedio a una tendencia surgida en los años noventa relativa a la compra de sociedades con pérdidas y su posterior fusión, con la única finalidad de poder rebajar las utilidades del ejercicio con las pérdidas de arrastre de las empresas absorbidas en procedimientos de consolidación de resultados.

La fusión de dos sociedades tiene como efecto la confusión de sus patrimonios por lo que las pérdidas que pudo generar una de ellas con anterioridad a la fusión son perfectamente rebajables en la sociedad fusionada, entendiendo que esta última es la continuadora legal de la primera y que le sucede en todos sus derechos y obligaciones.

Durante la década de los noventa y aprovechando la falta de regulación sobre la materia en la ley, se creó un verdadero mercado de “sociedades cascarón” cuyo único activo consistía en pérdidas de arrastre, las cuales eran vendidas con la finalidad de poder deducir dichas pérdidas de las utilidades generadas por la continuadora legal en los ejercicios futuros.

Con la finalidad de terminar con la práctica anteriormente señalada, se modificó el numeral 3° del artículo 31 de la LIR, incorporando el actual inciso final¹³⁹ que limita el uso de las pérdidas en procesos de cambios de propiedad de las sociedades, estableciendo una serie de requisitos adicionales a la norma original los cuales permiten el aprovechamiento de pérdidas en la medida que se asegure que el cambio de propiedad tiene como fundamento necesidades económicas y no estrictamente tributarias.

La nueva norma señala, como regla general, la posibilidad efectuar la deducción de las pérdidas en aquellos casos que ha surgido un cambio de propiedad, salvo que se encuentre en alguno de los supuestos que ahí se establece, a saber:

- a) Que producto del cambio o en los 12 meses anteriores o posteriores a este, la sociedad con pérdidas cambiara de giro o ampliara su giro original a uno distinto.

No obstante lo señalado anteriormente, como contra excepción, se podrá deducir la pérdida de la empresa que ha sufrido cambio en su propiedad, en la medida que mantenga su giro principal.

¹³⁹ El nuevo inciso final quedó redactado de la siguiente manera:

Con todo, las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido 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. Ello siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento del cambio indicado en primer término, 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. Para este efecto, se entenderá que se produce cambio de la 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. Lo dispuesto en este inciso 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.

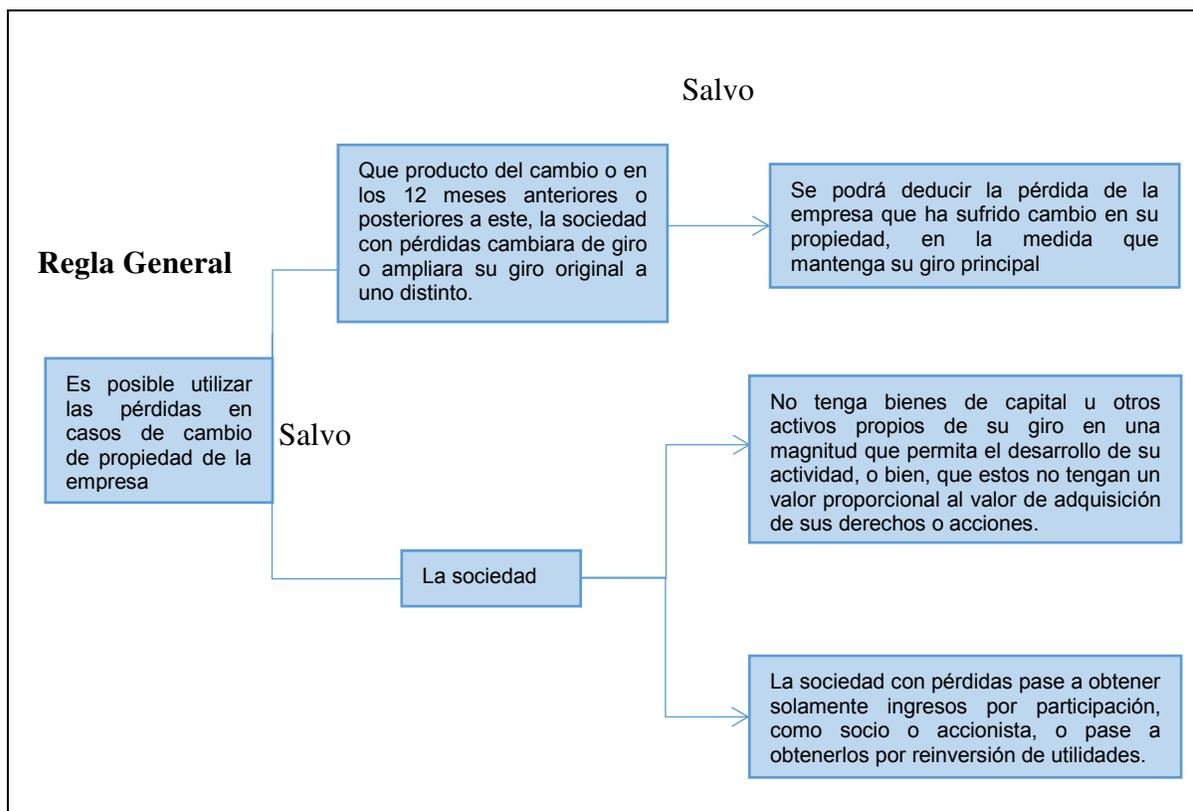
b) Que al momento del cambio de propiedad, la sociedad:

- i) No tenga bienes de capital u otros activos propios de su giro en una magnitud que permita el desarrollo de su actividad, o bien, que estos no tengan un valor proporcional al valor de adquisición de sus derechos o acciones, o;
- ii) La sociedad con pérdidas pase a obtener solamente ingresos por participación, como socio o accionista, o pase a obtenerlos por reinversión de utilidades.

En efecto, lo anterior se puede ejemplificar de la siguiente manera:

ILUSTRACIÓN 2

“Tratamiento de la utilización de las pérdidas en procesos de cambio de propiedad”



El motivo por el cual el legislador de la época dictó esta norma resulta obvio, se intenta supeditar los procesos de transformación empresarial a motivos de legítima razón de negocios y no a la posibilidad de aprovechar las pérdidas generadas por una sociedad que no se encuentra operativa.¹⁴⁰

Agrega la norma que se entenderá como cambio de propiedad aquellos casos en que el nuevo socio adquiera o termine de adquirir, directa o indirectamente a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones.

Finaliza señalando que no se aplicará lo dispuesto en lo relativo al cambio de propiedad de una sociedad con pérdidas, cuando el cambio se efectúe entre empresas relacionadas de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores.¹⁴¹

¹⁴⁰ Ejemplo de esto quedará claramente expuesto en el caso “Paneles Arauco”.

¹⁴¹ El artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores señala lo siguiente:

Artículo 100.- Son relacionadas con una sociedad las siguientes personas:

- a) Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad;
- b) Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046;
- c) Quienes sean directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos, y
- d) Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.

La Superintendencia podrá establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:

- 1.- Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad;
- 2.- Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés;
- 3.- Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o
- 4.- Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad.

3.2.2.3.1. Utilización abusiva del tratamiento de las pérdidas en situación de cambios de propiedad: análisis de jurisprudencia, caso Paneles Arauco S.A.

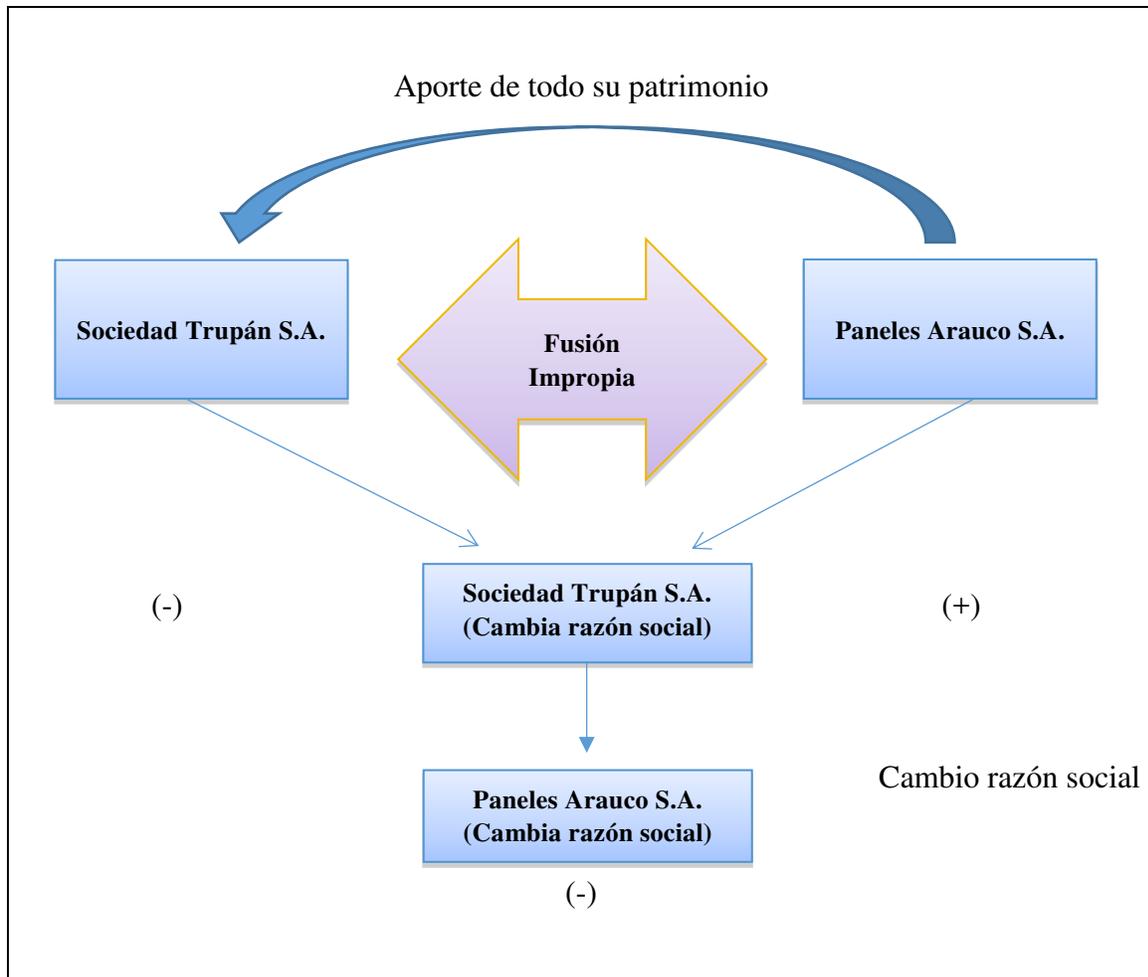
Con el objeto de ejemplificar la forma en la que se han utilizado abusivamente las pérdidas de arrastre en procesos de fusión, consideramos apropiado analizar la siguiente sentencia:

La sentencia dictada por la Excelentísima Corte Suprema el 14 de junio de 2011, se pronuncia sobre la deducción de pérdidas de arrastre en procedimientos de fusión empresarial, correspondiente a autos caratulados “Paneles Arauco S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, Rol de Ingreso N° 1121-2009, en la cual el Fisco de Chile interpuso un recurso de Casación en el Fondo en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Concepción, que a su vez revoca la sentencia de primera instancia, la cual rechaza el reclamo interpuesto por el contribuyente quien solicitaba se dejara sin efecto la Liquidación N° 1104 de fecha 25 de octubre de 2001 y consecuentemente su Giro, ordenando el reintegro de la suma de \$ 19.334.119 por la devolución indebida practicada por el SII del impuesto de Primera Categoría en virtud de un proceso de fusión.

Con fecha 26 de octubre de 1999 las sociedades Trupán S.A. y Paneles Arauco S.A. se fusionaron mediante una fusión impropia por absorción. La sociedad Paneles Arauco S.A. resultó absorbida, aportando todo su patrimonio a la sociedad Trupán S.A., quién quedó como continuadora legal, acto seguido la sociedad absorbente cambió su razón social pasando a denominarse Paneles Arauco S.A.

No se considerará relacionada a la sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa sociedad.

ILUSTRACIÓN 3:
Análisis jurisprudencial: “Caso Paneles Arauco”



Al momento de producirse la fusión entre ambas sociedades, Trupán S.A. registraba una pérdida tributaria de arrastre que fue absorbida por las utilidades acumuladas provenientes de Paneles Arauco S.A., naciendo de esta forma el derecho a recuperar como pago provisional el crédito por impuesto de Primera Categoría pagado en el ejercicio correspondiente sobre dichas utilidades, trayendo como consecuencia la devolución de la suma de \$ 19.334.119 de PPUA por parte del SII.

Producto de la devolución efectuada por el SII y ante la probable mala utilización de las pérdidas en este proceso de fusión, el SII liquidó al contribuyente aduciendo una devolución indebida de impuestos.

En efecto, de acuerdo a los antecedentes fue dable considerar que la fusión efectuada entre las sociedades Trupán S.A. y Paneles Arauco S.A. tuvo como objeto únicamente el aprovechamiento de las pérdidas generadas por Trupán S.A., lo cual se puede deducir del hecho que la sociedad absorbente Paneles Arauco S.A., cambio su razón social al de la sociedad absorbida, es decir, la sociedad subsistente se mantuvo sólo por sus resultados negativos (y el aprovechamiento de tal situación ya explicado anteriormente) toda vez que la sociedad que públicamente pretendía seguir operando era la sociedad absorbida.

3.2.2.4. Tratamiento de las pérdidas de agencias o Establecimientos Permanentes.

El tratamiento tributario de las agencias o EP se encuentra regulado en el artículo 38 de la LIR¹⁴² y se pueden distinguir entre aquellas sociedades extranjeras con agencias o EP en Chile y las sociedades chilenas que poseen agencias o EP en el extranjero.

¹⁴² La forma en la que deben tributar las rentas de las agencias y EP se encuentra regulada en el artículo 38 de la LIR, el cual establece lo siguiente:

Artículo 38.- La renta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, se determinará sobre la base de los resultados obtenidos por éstos en su gestión en el país y en el exterior que les sean atribuibles de acuerdo a las disposiciones de este artículo. Para los efectos de determinar los resultados atribuibles al establecimiento permanente, se considerarán sólo aquellas rentas originadas por actividades desarrolladas por éste, o por bienes que hayan sido asignados al establecimiento permanente o utilizados por él, y se aplicará, en lo que sea pertinente, lo dispuesto en los artículos 12, 41 A, 41 B y 41 C, en este último caso, cuando hubiese sido procedente su aplicación de haberse obtenido las rentas por personas domiciliadas o residentes en Chile de un país con el cual exista un convenio para evitar la doble tributación internacional vigente, en el que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados contratantes. Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán determinar los referidos resultados del establecimiento permanente de que se trate sobre la base de un balance general según contabilidad completa, considerándose como si se tratara de una empresa totalmente separada e independiente de su matriz, tanto respecto de las operaciones que lleve a cabo con ella; con otros establecimientos permanentes de la misma matriz; con empresas relacionadas con aquella en los términos del artículo 41 E, o con terceros independientes. Para llevar a cabo ajustes a los resultados del establecimiento permanente a fin de adecuarlos a lo dispuesto en este artículo, cuando ello sea procedente, tanto el contribuyente como el Servicio deberán estarse a lo dispuesto en el artículo 41 E, en cuanto sea aplicable.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 35, cuando los elementos contables de estos establecimientos permanentes no permitan establecer su renta efectiva, el Servicio podrá determinar la renta afecta, aplicando a los ingresos brutos del establecimiento permanente la proporción que guarden entre sí la renta líquida total de la casa matriz y los ingresos brutos

A) Sociedades extranjeras con agencias o EP en el extranjero.

En caso que las agencias o EP se encuentren constituidos o funcionen en Chile pero sean de propiedad de una empresa extranjera (y de conformidad con lo dispuesto en la letra c) número 1° letra A del artículo 14 y el artículo 68 de la LIR), se considerarán contribuyentes de impuesto de Primera Categoría tal como si fueran sociedades con domicilio o residencia en Chile, quienes deberán pagar impuestos por sus rentas de fuente chilena y mundial sobre renta efectiva, es decir, sobre la base de los resultados reales de su gestión en el país. Adicionalmente, deberán enterar el correspondiente impuesto final cuando dichas rentas sean remesadas a sus propietarios según lo disponga el artículo 58 de la LIR.

B) Sociedades chilenas con agencias o EP en el extranjero.

En el caso de las agencias o EP constituidos en el extranjero de propiedad de una sociedad chilena, determinarán sus rentas a través de su matriz de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 a 33 de la LIR,debiendo esta última reconocer los resultados tributarios de su agencia o EP en el extranjero.

No obstante lo anterior, respecto al resultado negativo que puede obtener una agencia o EP en el extranjero, deberá seguir el tratamiento establecido para ello en el numeral 1° del artículo 41 B de la LIR.¹⁴³

de ésta, determinados todos estos rubros conforme a las normas de la presente ley. Podrá, también, fijar la renta afecta, aplicando al activo del establecimiento permanente, la proporción existente entre la renta líquida total de la casa matriz y el activo total de ésta.

Será aplicable a la asignación de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que se efectúe desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, o desde éste a su matriz extranjera o a otro establecimiento permanente ubicado en Chile o en el exterior, lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario. Tratándose de la asignación de acciones o derechos sociales en sociedades constituidas en el país efectuada desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, el Servicio carecerá de la facultad de tasar con tal que dicha asignación obedezca a una legítima razón de negocios, no origine un flujo efectivo de dinero para la matriz y sea efectuada y registrada en la contabilidad del establecimiento permanente al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en ella.

¹⁴³ El artículo 41 B N° 1 de la LIR, señala:

El inciso segundo del artículo 41 B de la LIR, permite la consolidación de resultados con las agencias o EP que se encuentren en el extranjero, por lo que al término del ejercicio tributario la sociedad matriz podrá reconocer en Chile los resultados de ganancias o pérdidas que tenga su agencia o EP fuera de Chile.

En el caso de reconocer la matriz en Chile una utilidad tributaria de la agencia o EP, deberá contabilizarla como un ingreso de aquellos que señala la letra b) del artículo 2 de la LIR, aplicando lo dispuesto en los artículos 29 a 33 de la LIR para la determinación de su RLI ya incrementada con las utilidades obtenidas desde el extranjero. Asimismo, en caso que la agencia o EP genere un resultado negativo anual, deberá ser reconocido por la matriz en el mismo ejercicio en que se generó, no pudiendo arrastrar las pérdidas a los ejercicios siguientes.

En efecto, el artículo 41 B) de la LIR, limita el reconocimiento de las pérdidas en agencias o EP únicamente al resultado del ejercicio y no a la pérdida de arrastre. Esto es de toda lógica ya que en virtud de la consolidación de resultados, señalado anteriormente, año a año ingresa el resultado de la agencia o EP a la sociedad matriz, sea este positivo o negativo, por lo que materialmente no podría darse el supuesto de existir una pérdida de arrastre que no hubiese sido deducida en el ejercicio correspondiente. Lo anterior se puede graficar de la siguiente manera:

Artículo 41° B.- Las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad, deberán aplicar las disposiciones de esta ley con las siguientes modificaciones:

1.- En el caso que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, el resultado de ganancias o pérdidas que obtengan se reconocerá en Chile sobre base percibida o devengada.

Dicho resultado se calculará aplicando las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores dispuesta en el inciso segundo del N° 3 del artículo 31, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio. El resultado de las rentas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la agencia o establecimiento permanente y se convertirá a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio establecido en el número 1.- de la letra D.- del artículo 41 A, vigente al término del ejercicio en Chile.

Asimismo, deberán registrar en el fondo de utilidades tributables, a que se refiere el artículo 14, el resultado percibido o devengado en el extranjero que se encuentre formando parte de la renta líquida imponible.

1. En el ejercicio 1 la Sociedad A, constituida en Chile, tiene un EP en el extranjero, del cual consolidó una pérdida por (\$ 10.000).
2. Asimismo, dentro del mismo ejercicio 1 la Sociedad A obtuvo ingresos por \$ 20.000.
3. En virtud de lo dispuesto en el artículo 41 B de la LIR, en cuanto a la consolidación de resultados, la Sociedad A ingresa a su base imponible la pérdida de su EP, por lo que, en el ejercicio 1, la base imponible de la Sociedad ascenderá a \$ 10.000.
4. En el ejercicio 2, el EP nuevamente genera una pérdida de (\$ 10.000).
5. En el ejercicio 2, la sociedad chilena, propietaria del EP obtiene una utilidad por \$ 50.000.
6. En el caso de no existir el artículo 41 B de la LIR y poder imputar las pérdidas de ejercicios anteriores, se provocaría la deducción de una misma pérdida dos veces, rebajándose en el ejercicio 1 como pérdida del ejercicio y además como pérdida de arrastre en el ejercicio 2, ya que la pérdida del ejercicio se acumularía a la del ejercicio anterior, ascendiendo a (\$ 20.000).

Con la aplicación del artículo 41 B de la LIR, las pérdidas de arrastre sufridas por el EP en el extranjero no se pueden deducir toda vez que estas fueron consolidadas y tuvieron efecto en la base imponible de la Sociedad A, por lo que la pérdida deberá rebajarse sólo una vez.

Finalmente la norma establece las obligaciones de registro señaladas en el actual artículo 14 de la LIR, lo que va en completa concordancia con lo señalado anteriormente en lo relativo a la consolidación de resultados.

3.2.2.4.1. Utilización abusiva del tratamiento de las pérdidas en situación de consolidación de resultados: análisis de jurisprudencia, caso Coca Cola- Embonor.

Un caso interesante relacionado con la utilización abusiva de la consolidación de resultados de agencias o EP es la sentencia llamada “Coca Cola – Embonor”, la cual se analizará a continuación.

Con fecha 3 de abril de 2012, se dicta una de las sentencias emblemáticas sobre consolidación de pérdidas entre sociedades matrices y sus filiales, siendo además la primera sentencia importante dictada por un Tribunal Tributario y Aduanero.

Dicha sentencia logró revelar uno de los más grandes sistemas de planificación tributaria que permitió a la sociedad Coca-Cola Embonor S.A. poder ser, a la vez, acreedora y deudora de un mismo crédito, rebajando de la base imponible de su matriz las pérdidas sufridas por su agencia en el extranjero por concepto de intereses, en virtud de lo dispuesto en el numeral 1 y 3 del artículo 31 de la LIR.

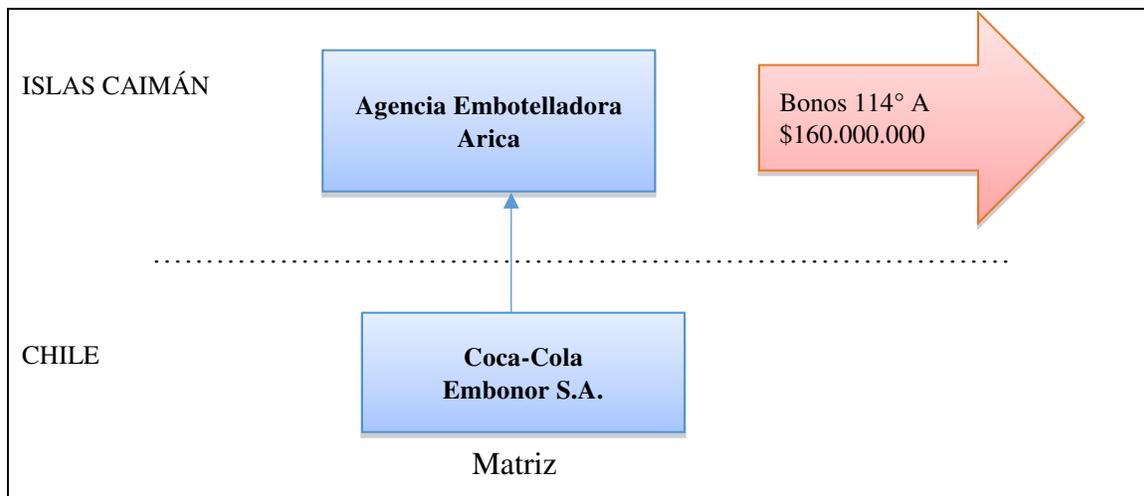
El reclamo que dejó al descubierto esta elaborada planificación tiene como fundamento la Citación N° 9 a través de la cual el SII solicitó, en virtud de las facultades otorgadas por el artículo 63 del CT, rectificar, aclarar, ampliar o confirmar determinadas partidas de la declaración de impuesto a la renta correspondiente al año tributario 2010 de la sociedad Coca-Cola Embonor. Producto de este proceso de fiscalización, la Dirección de Grandes Contribuyentes del SII, a través de la Resolución N° 85 de fecha 9 de mayo de 2011, ordena modificar la pérdida tributaria del año 2010 de \$ 193.348.090.900 a la suma de \$ 95.472.050.660; y modificar la pérdida de arrastre del año tributario 2010 de la suma de \$ 188.815.467.514 a \$ 91.904.837.374, debiendo cambiar además su RLI y su FUT en lo que corresponda.

Dicha Resolución se funda en que la sociedad Coca-Cola Embonor S.A. no logró acreditar el gasto por intereses de su agencia de Islas Caimán, la que había estado consolidado pérdidas con su casa matriz por muchos años.

Ahora bien, más interesante que ver la decisión final en esta causa es analizar cuál fue la maniobra de planificación que realizó Coca-Cola Embonor S.A. para lograr adquirir una posición de acreedora y deudora de un mismo crédito a la vez, pudiendo así rebajar de su RLI la pérdida por intereses de sus agencias en el extranjero. El análisis de este caso graficará cuáles pueden ser los usos indebidos de las pérdidas en los procesos de consolidación con agencias o EP.

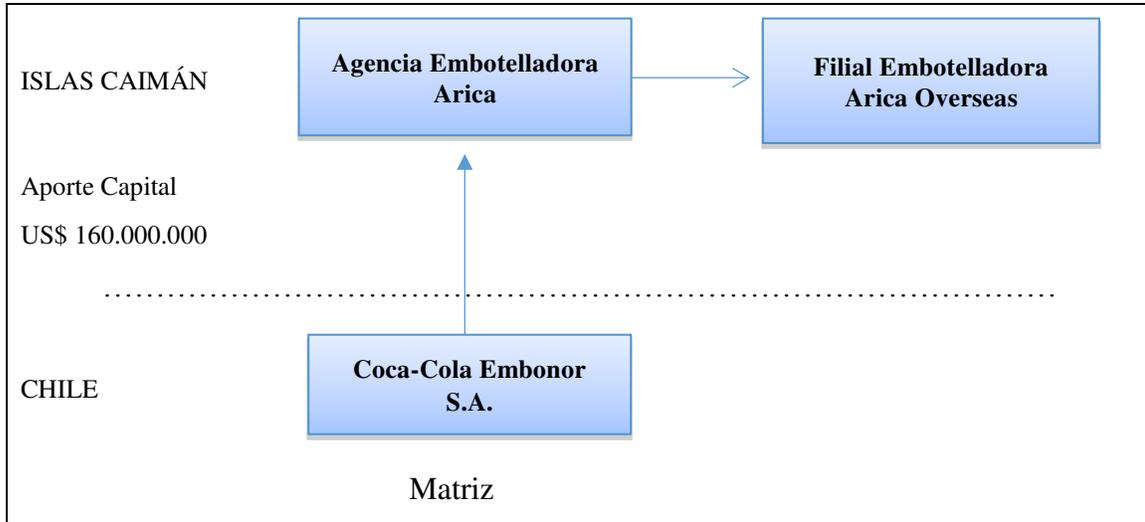
Con fecha 25 de marzo de 1999, la Sociedad Chilena Coca-Cola Embonor S.A., constituye en Islas Caimán una agencia llamada Embotelladora Arica. Con la misma fecha, esta agencia emitió bonos por US \$ 160.000.000 con vencimiento en 7 años, bajo la regla de 144° de la *Securities Act.* de los Estados Unidos, con un interés de 9.875% pagadero semestralmente.

ILUSTRACIÓN N° 4:
Análisis jurisprudencial: “Coca-Cola Embonor”



A su vez, con fecha 14 de abril de 1999, Coca-Cola Embonor S.A. constituye una filial en Islas Caimán con un aporte de capital de US \$ 160.000.000.

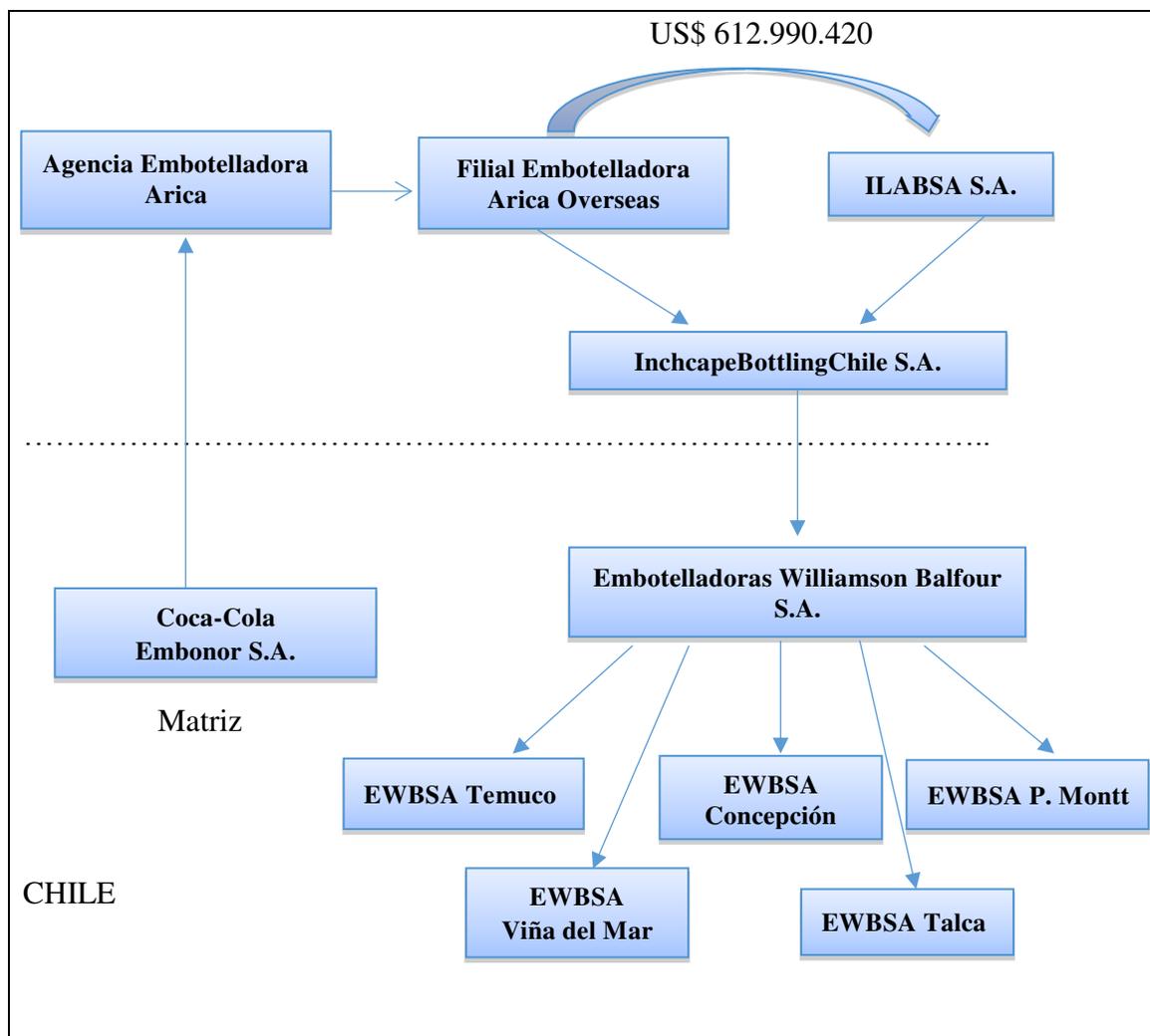
ILUSTRACIÓN N° 5:
Análisis jurisprudencial: “Coca-Cola Embonor”



Con fecha 20 de mayo de 1999, la sociedad filial en Islas Caimán, Embotelladora Arica Overseas, adquiere la totalidad de operaciones de embotellado de la sociedad Inchcape Pie, la cual se encontraba representada en Latinoamérica por la sociedad ILABSA, y en Chile, por Inchcape Bottling Chile S.A., pagando la suma de US\$ 612.990.420. producto de la compra anteriormente señalada. Acto seguido, Embotelladora Arica Overseas compra indirectamente a la sociedad Inchcape Pie la totalidad de las acciones de Inchcape Bottling Chile S.A., lo que le permite a Coca Cola Embonor S.A. obtener el control de las sociedades Inchcape PLC Viña del Mar, Inchcape PLC Concepción, Inchcape PLC Temuco, Inchcape PLC Talca y Inchcape PLC Puerto Montt.

ILUSTRACIÓN N° 6:

Análisis jurisprudencial: “Coca-Cola Embonor”

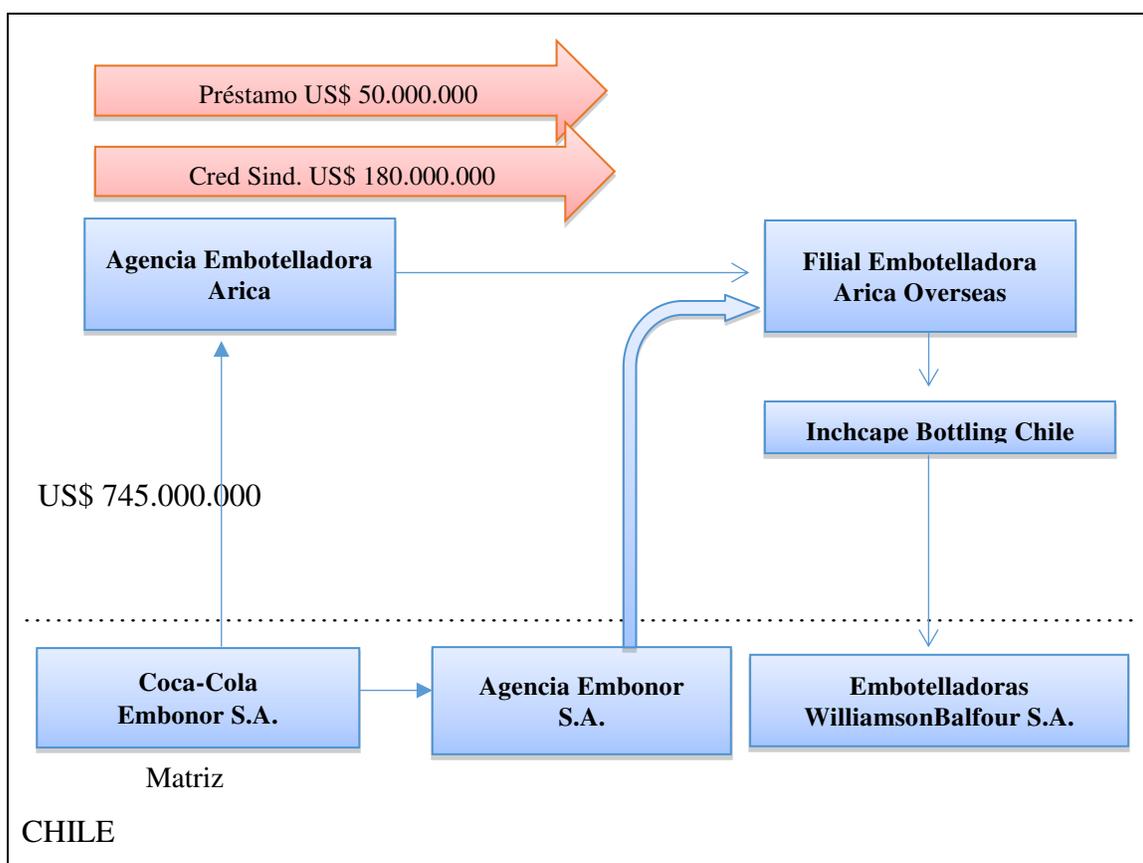


Con fecha 14 de diciembre de 1999, la agencia en Chile de la Sociedad Coca Cola Embonor S.A., Embonor S.A., antes Embotelladora del Sur, celebra un contrato de compraventa de las 4.338.766 acciones que la Sociedad Filial Arica Overseas poseía de la Sociedad Inchcape Bottling S.A. por un monto de US\$ 745.000.000.

En diciembre de 2002, y con la finalidad de poder pagar, prepagar, y/o financiar los pasivos que tenía la Filial Embotelladora Arica Overseas (como por ejemplo los Bonos 144-A del año

1999) la Agencia de Coca Cola Embonor en Islas Caimán adquiere un Préstamo a Largo Plazo por US\$ 50.000.000 y en diciembre del año 2005 un Crédito Sindicado por US\$ 180.000.000.

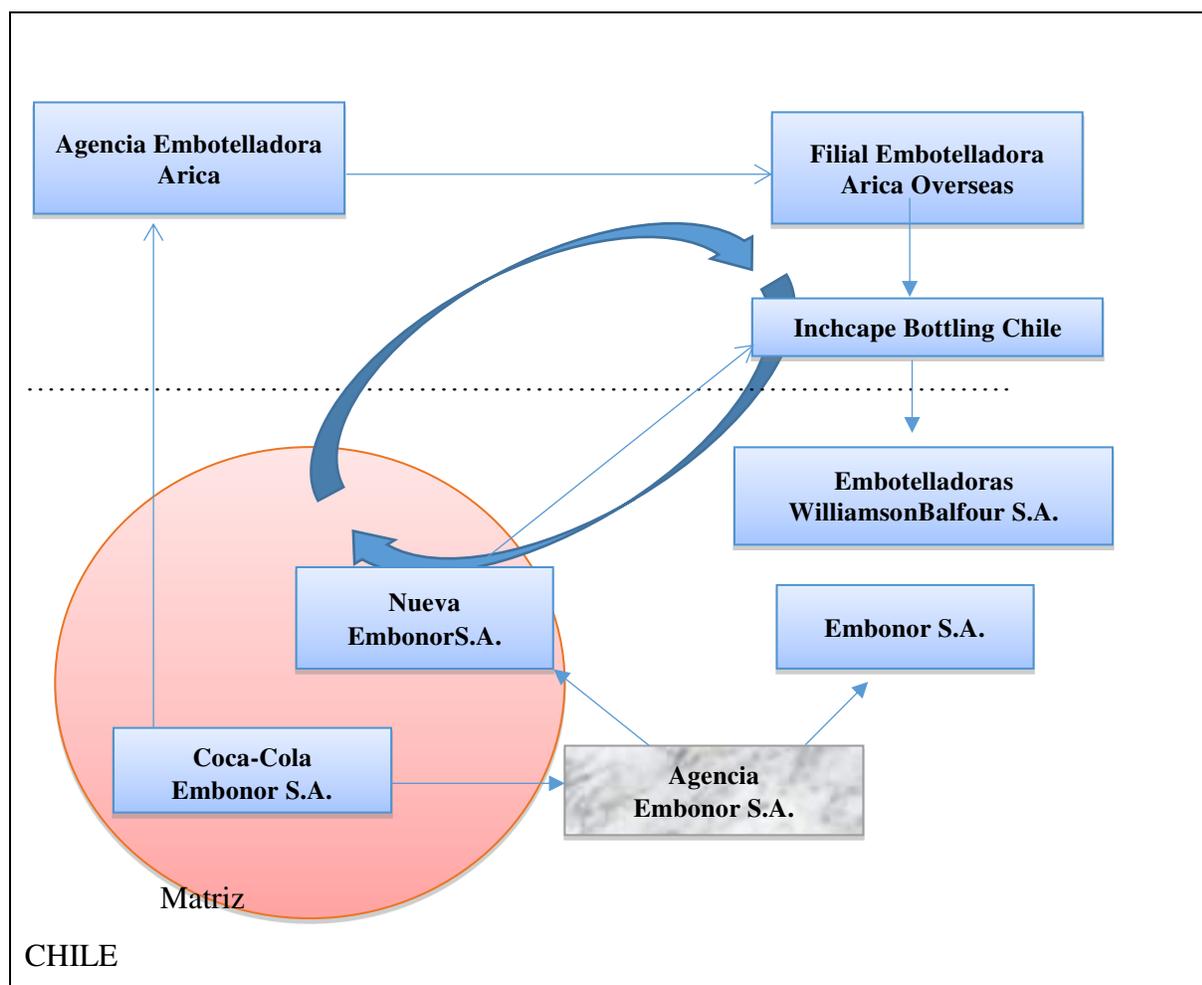
ILUSTRACIÓN N° 7:
Análisis jurisprudencial: “Coca-Cola Embonor”



Con fecha 28 de octubre de 2005, la Agencia en Chile, Embonor S.A. se dividió en dos sociedades: Embonor S.A. como continuadora legal de la agencia original, quien radicó en ella las actividades de transporte; y la sociedad Nueva Embonor S.A., sociedad que mantuvo todos los activos correspondientes al área de producción, embotellado y comercialización de las plantas de Williamson Balfour S.A.

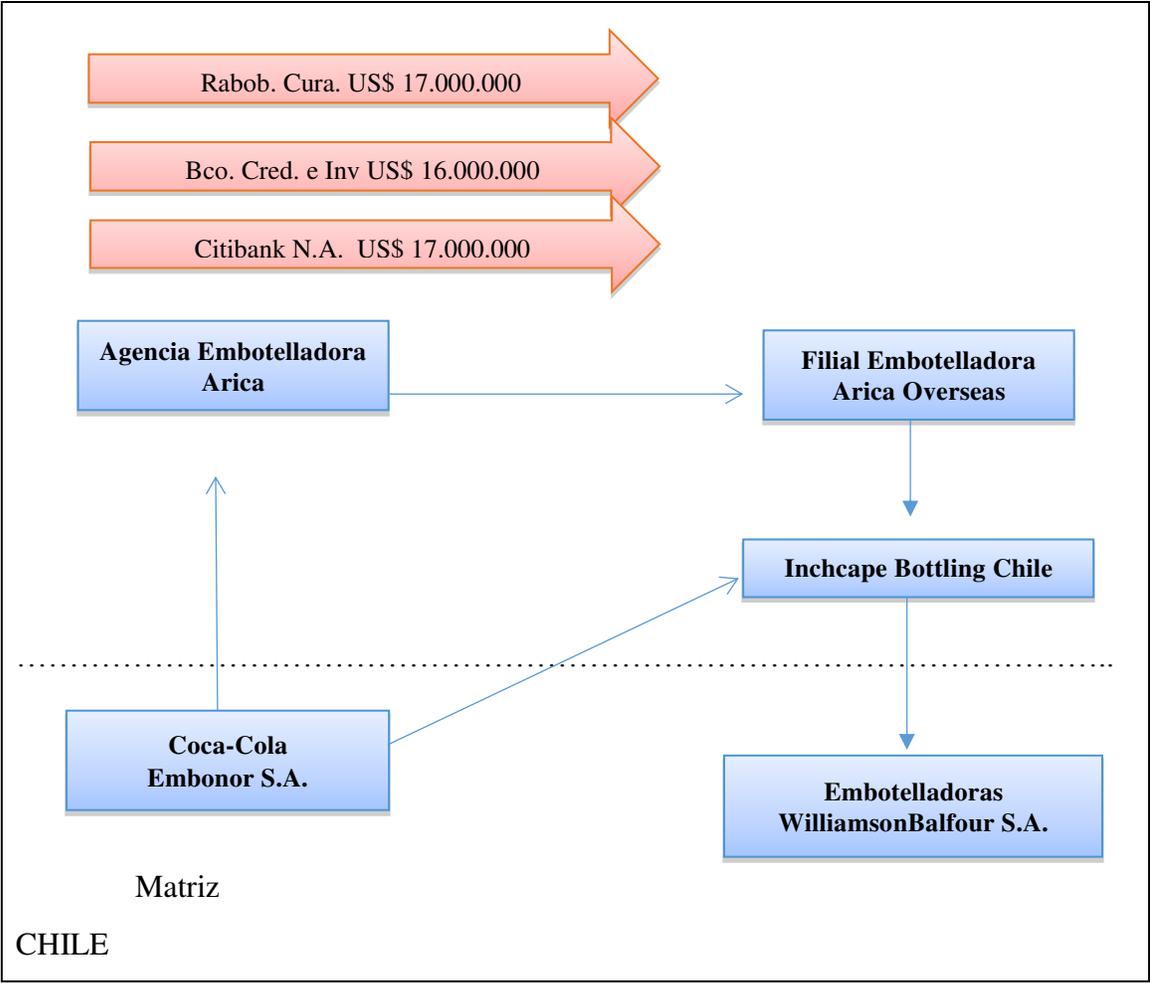
Inmediatamente después de la división, Coca Cola Embonor S.A. absorbió a Nueva Embonor S.A., disolviéndose ésta producto de la compra del 100% de sus acciones, produciéndose de pleno derecho una cuenta por cobrar entre Coca Cola Embonor S.A. y su filial en Islas Caimán Agencia Embotelladora Arica Overseas, mediante la cual la primera le adeudaría los valores de las transacciones de compraventa a la filial, formándose una figura tal que, a través de la agencia, Coca Cola Embonor S.A. sería deudora y propietaria de Embotelladora Arica Overseas S.A..

ILUSTRACIÓN N° 8:
Análisis jurisprudencial: “Coca-Cola Embonor”



Finalmente, durante el año comercial 2007, la agencia de Coca Cola Embonor en Islas Caimán, suscribió contratos de créditos bilaterales con los bancos Rabobank Curacao N.V. por la suma de US\$ 17.000.000, Banco de Crédito e Inversiones por la suma de US\$ 16.000.000 y con el banco Citibank N.A. por la suma de US\$ 17.000.000.

**ILUSTRACIÓN N° 9:
Análisis jurisprudencial: “Coca-Cola Embonor”**



La situación de pérdida que declara la sociedad Coca Cola Embonor S.A. se verifica a propósito de la aplicación del artículo 41 B N° 1 de la LIR, ya que por la naturaleza societaria que tiene la agencia en Islas Caimán, al final del ejercicio podía consolidar su resultado de

pérdidas con los resultados tributarios que obtenía Coca Cola Embonor en Chile. Esto provocó pérdidas del ejercicio y de arrastre desde el año 2003 al 2010, los que en su gran parte provenían por concepto de intereses que tenía la agencia en Islas Caimán producto de los préstamos solicitados.

En este caso es posible observar cómo las pérdidas tributarias pueden ser una herramienta útil para la rebaja de las bases imponibles de las sociedades en el sistema tributario chileno. Tanto es así que a través del modelo que quedó al descubierto a través de esta maniobra se puede apreciar un caso burdo en el que un contribuyente, por años, pudo rebajar de su base imponible las pérdidas artificialmente obtenidas en el extranjero, amparándose en el tratamiento de las pérdidas a la fecha en que se concretó la operación.

En efecto, si bien las pérdidas se encuentran correctamente determinadas de acuerdo a lo establecido el numeral 3° del artículo 31 y al artículo 41 B de la LIR, el origen es cuestionable ya que se basa en una aplicación abusiva de la normativa tributaria en la materia.

3.2.2.5. Tratamiento de las pérdidas entre sociedades matrices y sus filiales

La LIR no establece un sistema de consolidación de resultados entre sociedades matrices y sus filiales sino que obliga a considerar sus resultados de forma separada. De la misma forma, no establece un tratamiento tributario especial que permita consolidar los resultados tributarios en aquellos casos en que dichas sociedades se encuentren en situación de pérdida.

No obstante lo anterior, son un hecho las consecuencias tributarias que tiene el reparto de utilidades tributarias o financieras entre matrices o filiales, en las que una de ellas se encuentra en situación de pérdida, pudiendo aprovechar los impuestos que traen asociados dichos dividendos o remesas. Para evitar un uso abusivo de los créditos enviados asociados a los montos remesados, el SII ha emitido una serie de Oficios que aclaran de alguna manera la situación señalada.

Con anterioridad a la reforma efectuada el año 2012 a través de la dictación de la Ley N° 20.630¹⁴⁴, para conocer los efectos en el reparto de utilidades entre las sociedades resultaba necesario distinguir entre (i) cómo se encontraban configuradas las sociedades marices y las filiales (si como SA o sociedades de personas) y (ii) si la sociedad emisora o receptora del reparto se encuentra en una situación tributaria de pérdidas. No obstante lo anterior, con la dictación de la mencionada ley en el año 2012, se iguala el tratamiento tributario a los repartos de utilidades entre las SA y las sociedades de personas, resultando indiferente la naturaleza de la sociedad desde o hacia la cual se reparten dichas utilidades.

Si bien ya no resulta necesario distinguir entre si las sociedades del *holding* son SA o sociedades de personas, sigue siendo relevante si dichas distribuciones de dividendos son enviados desde o hacia una sociedad con pérdidas, casos que tendrán consecuencias absolutamente distintas.

A) Reparto de dividendos desde una sociedad operativa con utilidades a una sociedad del *holding* con pérdidas.

Para un adecuado análisis de los efectos tributarios que tiene el reparto de utilidades desde una sociedad con utilidades a una sociedad con pérdidas, es necesario distinguir si dichas utilidades tienen un crédito asociado o no, es decir, si existe un FUT asociado a dichas utilidades o si simplemente corresponden a utilidades financieras. Asimismo y como bien se dijo respecto a la dictación del Oficio N° 194 del SII del año 2010 existe un tratamiento diferenciado, dependiendo si el reparto se produce a una SA o a algún otro tipo de sociedad.

Al respecto se debe señalar que, por regla general, el efecto tributario que tiene todo reparto de utilidades a una sociedad que se encuentra en estado de pérdidas es la absorción de todo o parte de dicho monto por las pérdidas acumuladas, permitiendo al contribuyente con pérdidas solicitar el PPUA correspondiente por las utilidades ajenas recibidas, las que deberán

¹⁴⁴ CHILE. Ministerio de Hacienda. 2012. Ley N° 20.630: Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional. 27 de septiembre de 2012.

contabilizarse como un ingreso y formará parte de la RLI de la sociedad receptora del ingreso acuerdo a las normas establecidas en los artículos 29 a 33 de la LIR.

Por su parte, la entrega de utilidades financieras tendrá efectos tributarios distintos dependiendo si la sociedad con pérdidas receptora es una SA o una sociedad de personas. En efecto, de acuerdo al cambio de criterio establecido en el Oficio N° 194 del SII del año 2010¹⁴⁵, en el caso de un reparto de utilidades financieras a una SA que se encuentren en estado de pérdidas, estas no deberán imputarse a aquellas sino que únicamente registrarse en el FUF de la sociedad receptora de dichos montos.

No obstante lo anterior y a falta de norma o interpretación expresa que señale lo mismo respecto de las sociedades de personas, el reparto de utilidades financieras a sociedades de

¹⁴⁵ Al respecto, el Oficio N! 194 del año 2010 del SII, señala lo siguiente:

Ahora bien, esta Dirección, como consecuencia de un nuevo estudio sobre la materia y de los antecedentes expuestos en su presentación, ha decidido cambiar el criterio sostenido por este Servicio a través de la Circular N°17, de 1993, en lo que se refiere a lo expresado en el punto seguido final de la letra d) transcrita en el número 4.-, del presente Oficio, que expresa: “Esta situación también es aplicable cuando se absorban utilidades tributables que no hayan sido afectadas con el impuesto de Primera Categoría y, por consiguiente, sin derecho a la recuperación como pago provisional del citado tributo de categoría.”.

El referido cambio de criterio, aplicable sólo al caso de las sociedades anónimas, se sustenta en el hecho de que el N°3, del artículo 31, de la LIR, autoriza la deducción de las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, incluyendo también las pérdidas de ejercicios anteriores, para efectos de determinar la renta líquida que, con los ajustes que correspondan, estará afecta al Impuesto de Primera Categoría. Además, ello resulta consistente con lo dispuesto por los artículos 54 N°1, inciso 4° y 58 N°2, ambos de la LIR, a través de las cuales se establece que se encuentran afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, las cantidades distribuidas a cualquier título por las sociedades anónimas.

En efecto, el cumplimiento de estas dos disposiciones, en concordancia con las instrucciones ya destacadas de la Circular N°17, de 1993, generan el efecto de que utilidades financieras terminen influyendo en la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría, de la cual no forman ni pueden formar parte, ello al disminuir indebidamente el monto de las pérdidas susceptibles de imputación para tales efectos en los ejercicios siguientes, conforme a lo dispuesto por el artículo 31, N°3, ya citado. Asimismo, la interpretación sostenida en la comentada Circular N°17, de 1993, produce el efecto de que una misma utilidad financiera distribuida sucesivamente entre sociedades anónimas, termina multiplicando la absorción de tales pérdidas por el número de veces que dicha utilidad se distribuya entre dichas sociedades.

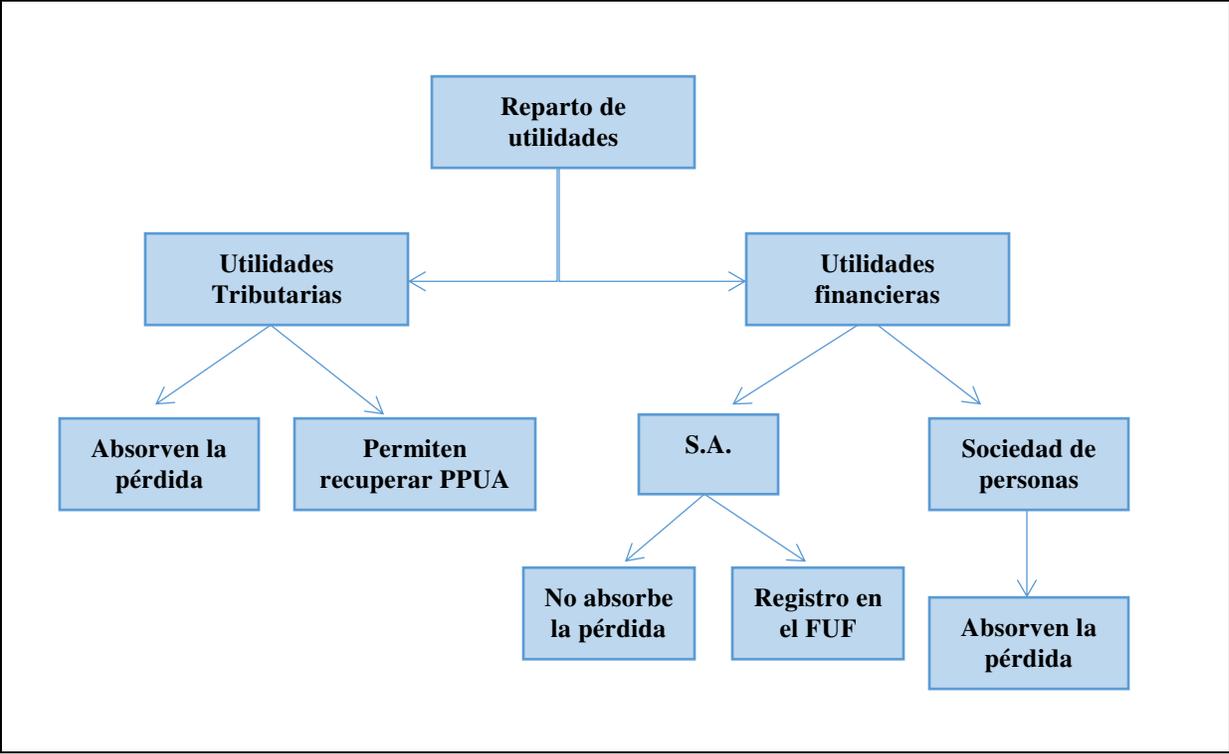
En consecuencia, cabe concluir que conforme al N°3, del artículo 31, de la LIR, las pérdidas determinadas de acuerdo a los artículos 29 a 33 del mismo texto legal, y siempre que se cumplan los requisitos para su deducción, sólo pueden ser imputadas, en el caso de las sociedades anónimas, a aquellas rentas percibidas o devengadas que forman, hayan formado o puedan formar parte de la base imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría y no a las rentas que no están afectas a dicho tributo, como sucede con los dividendos distribuidos por sociedades anónimas con cargo a utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables.

personas tendrán como consecuencia la imputación de las pérdidas a estas utilidades y por lo tanto su absorción.

El tratamiento señalado anteriormente, se puede resumir en el siguiente cuadro:

ILUSTRACIÓN N° 10

“Resumen de los efectos del reparto de utilidades desde sociedades operativas con utilidades a otras del *holding* con pérdidas”



B) Reparto de dividendos desde una sociedad operativa con pérdidas a una sociedad del *holding* con utilidades.

Otra de las posibilidades en la distribución de dividendos dentro de un *holding* es el reparto desde una sociedad con pérdidas a una sociedad operativa con utilidades.

Respecto a las utilidades que puede distribuir la sociedad con pérdidas, dependiendo de la magnitud de ella, podrían tener o no un crédito asociado. En efecto, si la sociedad tiene una pérdida del ejercicio que pudo ser absorbida con parte de las utilidades retenidas en el FUT, podría perfectamente distribuir las utilidades restantes que tiene retenidas, pero que no fueron absorbidas por las pérdidas del ejercicio en que incurrió la misma.

La consecuencia de dicho reparto será que los créditos asociados a las utilidades distribuidas incrementarán el FUT de la empresa receptora de la inversión, montos que deberán ser registrados de acuerdo a las reglas contables generales.

Por su parte, en caso de existir una pérdida tributaria de tal magnitud que esta hubiere absorbido todas utilidades retenidas en el FUT, es probable que las utilidades remesadas fueran netamente financieras, las cuales no tendrán créditos asociados. Para este caso, el reparto de utilidades financieras a contribuyentes que han generado utilidades se deberán registrar en el FUF de la sociedad receptora, incrementándolo.

3.2.3. Tratamiento de las pérdidas tributarias desde el 1 de enero de 2017.

El día 29 de septiembre de 2014 fue publicada la Ley N° 20.780, que modifica drásticamente el tratamiento tributario actual de las pérdidas. Dicha reforma, en esta materia entrará en vigencia el 1 de enero de 2017.

Posteriormente, con fecha 8 de febrero de 2016 fue publicada la Ley N° 20.899, la cual simplifica el nuevo régimen tributario impuesto a través de la dictación de la Ley N° 20.780, reformulando el artículo 14 de la LIR, simplificando el sistema y limitando la aplicación de los nuevos regímenes tributarios.

La principal finalidad de las modificaciones impartidas con las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, del año 2014 y 2016, respectivamente, ha sido establecer un nuevo régimen de tributación de

las rentas sobre base percibida o devengada, los cuales se deberán aplicar a determinadas personas, naturales y jurídicas, con o sin domicilio o residencia en Chile.

Adicionalmente, en materia de pérdidas, las nuevas modificaciones han tenido por objeto regular la forma en que deben ser imputadas las pérdidas tributarias sufridas por el contribuyente a través de la implementación de normas antielusivas generales y especiales, además de la adecuación del tratamiento de las pérdidas a la luz del nuevo artículo 14 de la LIR.

3.2.3.1. Análisis del artículo 31 N° 3 de la Ley de la Renta.

Las modificaciones impuestas a las normas fiscales producto de la dictación de la Ley N° 20.780 del año 2014 y la Ley N° 20.899 del año 2016¹⁴⁶, reflejan un cambio de paradigma en las políticas públicas que se han aplicado a la fecha, las que buscan limitar la utilización abusiva de determinados mecanismos tributarios que disminuyen la carga impositiva de los distintos contribuyentes. Ejemplo de lo anterior es la agregación de medidas antielusivas, tanto generales como especiales, al ordenamiento jurídico tributario, las cuales de acuerdo a las propias declaraciones de las autoridades, tendrían como finalidad un aumento de la

¹⁴⁶ En efecto, el numeral 3° del artículo 31 de la LIR que entrará en vigencia desde el 1 de enero de 2017, señala lo siguiente:

“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 ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso precedente.

Las pérdidas deberán imputarse a las rentas o cantidades que perciban, a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos global complementario o adicional, de otras empresas o sociedades, sumas que para estos efectos deberán previamente incrementarse en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62.

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.

En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades incrementadas, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97. [...]”

recaudación fiscal a través de otorgar potestad a la autoridad administrativa para fiscalizar más libremente las distintas operaciones de los contribuyentes.

En razón de lo mismo, se modifica drásticamente el número 3° del artículo 31 de la LIR, estableciendo un nuevo tratamiento a las pérdidas tributarias el cual restringe de gran manera la forma en la que un contribuyente puede utilizar aquellas generadas por su empresa.

El cambio en el numeral 3° del artículo 31 de la LIR modifica de forma sustancial la concepción y tratamiento de las pérdidas que se ha venido dado luego de la reforma del año 1984, alterando la norma no solo en adecuación al nuevo sistema de tributación establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR, sino que también castigando fuertemente a quienes opten o deban tributar conforme lo dispuesto en el artículo 14 letra B) de la LIR, como pasará a analizar a continuación.

La ley modifica a partir del 1° de enero de 2017 el numeral tercero del artículo 31 de la LIR, cambiando su inciso 2° por cuatro nuevos incisos. La nueva estructura e interpretación de la norma en comento, ha sido desarrollada a través de las Circulares N° 66 y 67, ambas del año 2015, las cuales, a criterio de esta tesis, resultan, a lo menos, cuestionables. No obstante lo anterior, corresponde señalar que las mencionadas Circulares fueron dictadas con anterioridad a la publicación de la Ley N° 20.899 del año 2016, por lo que si bien reflejan de alguna manera la nueva interpretación del tratamiento de las pérdidas dado por el próximamente vigente artículo 31 N° 3 de la LIR, aun no resulta clara la forma en que dicho artículo funcionará con las modificaciones efectuadas en el año 2016.

En primer lugar de acuerdo con lo establecido en el nuevo numeral 3 del artículo 31 de la LIR y en las Circulares N° 66 y 67 del SII, se institucionaliza la distinción entre pérdidas materiales, del ejercicio y de ejercicios anteriores, las cuales quedan reguladas de la siguiente manera:

- i) Pérdidas materiales: El SII define las pérdidas materiales como aquellas sufridas por el negocio o empresa, comprendiendo dentro de éstas las que provienen de delitos

contra la propiedad. Señala además que tales pérdidas podrán ser deducidas como gasto en cuanto se relacionen con el giro del negocio y cumplan los demás requisitos comunes a todos los gastos.

La nueva norma no modifica el tratamiento dado a las pérdidas materiales, permitiendo su deducción como gasto en la medida que se cumplan los requisitos señalados anteriormente, resultando aplicables las instrucciones emitidas con anterioridad por el SII sobre la materia¹⁴⁷.

- ii) Pérdida tributaria del ejercicio: La pérdida del ejercicio, de acuerdo a la interpretación del SII en las nuevas circulares, corresponde al resultado negativo que se obtiene de la aplicación del mecanismo de determinación de la RLI establecida en los artículos 29 al 33 de la LIR, incluyendo dentro de la pérdida tributaria del ejercicio la deducción como gasto de las pérdidas en que haya incurrido el contribuyente en ejercicios anteriores.
- iii) Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores: De acuerdo a la nueva interpretación del SII, esta clase de pérdida corresponde a aquellos detrimentos sufridos en el ejercicio inmediatamente anterior, que no resultaron absorbidas por las utilidades generadas en el o los ejercicios anteriores correspondientes, por lo cual podrá deducirse como gasto en la determinación de la RLI en los ejercicios subsiguientes, en la medida que concurren los requisitos aplicables a todo gasto. Como se analizará a continuación, las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores fueron modificadas absolutamente.

De acuerdo a la modificación legal efectuada a través de la reforma y en opinión de esta tesis, la modificación más importante efectuada en la materia, es que a contar del 1° de enero de 2017 las pérdidas generadas en el ejercicio no podrán imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa que generara la misma, sino que solamente procederá su compensación en contra de las rentas o cantidades que se

¹⁴⁷ Mayores referencias en lo señalado anteriormente en el tratamiento vigente de las pérdidas.

perciban en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a Impuesto Global Complementario o Adicional, de conformidad a las normas del artículo 14 de la LIR.

En lo relativo al tratamiento tributario de las pérdidas generadas por contribuyentes que determinan sus rentas de conformidad a lo dispuesto en la letra A) del Artículo 14 de la LIR, es decir, sobre un régimen de renta atribuida, el nuevo sistema implementado con la dición de la Ley N° 20.899 modifica el numeral 3° del artículo 31 adecuándolo a las nuevas limitaciones implementadas al artículo 14 de la LIR, impidiendo compensar las utilidades atribuidas a la empresa en su carácter de propietario, socio, comunero o accionista con las pérdidas de la empresa.

Adicionalmente, dentro de sus particularidades se encuentra, por ejemplo, que no es posible solicitar devolución de las utilidades acumuladas en el FUT, lo que resulta lógico toda vez que bajo este nuevo sistema no existe un registro FUT ya que se atribuyen las rentas generadas desde la cascada de sociedades a la persona natural sobre base devengada, impidiendo la existencia de utilidades acumuladas pendientes de impuesto final¹⁴⁸.

No obstante lo anterior, aplicar esta misma idea en el sistema de determinación de renta parcialmente-integrado, resulta una muy mala comprensión de la norma y de la lógica que subyace la configuración de la misma, ya que se viola la igualdad en las cargas públicas que deben soportar distintos contribuyentes que se encuentren en una misma situación económica, vulnerando la igualdad horizontal.

En efecto, como se puede desprender de la nueva redacción de la norma y de acuerdo al tratamiento dado en el artículo 14 letra B) de la LIR, los contribuyentes que quieran o deban acogerse a un sistema de renta parcialmente-integrado no podrán solicitar la devolución de lo pagado por concepto de impuesto de Primera Categoría en ejercicios anteriores aun cuando conserven en su registro utilidades que no han resultado distribuidas, las cuales podrían llegar a ser las suficientes para hacer todas las compensaciones y recuperaciones correspondientes,

¹⁴⁸ Lo anterior resulta aplicable en la medida que la sociedad que se encuentra determinando sus rentas sobre base atribuida pero que no mantenga un FUT histórico de ejercicios anteriores, por lo que la lógica jurídico-tributaria debería ser permitir la imputación a las utilidades que no se encuentran distribuidas hasta su total agotamiento.

quedando en una situación de desigualdad respecto de los contribuyentes que tienen el derecho a arrastrar sus pérdidas de forma ilimitada a los ejercicios futuros.

Lo anterior pudo ser relativamente más justificable en la medida que se le permitiera a los contribuyentes optar libremente a la aplicación de un sistema de renta atribuida o semi-integrado, toda vez que aceptar voluntariamente la aplicación de uno u otro adiciona un elemento de subjetivo en la aplicación y efectos de la nueva normativa, pero por la forma en que se encuentra redactada la ley, luego de su modificación a través de la Ley N° 20.899 de 2016 y de acuerdo a lo dispuesto en recientes Circulares del SII, existen determinados casos en los cuales los contribuyentes se encuentran obligados a determinar sus rentas de una u otra forma, debiendo aplicar a sus pérdidas tratamientos tributarios distintos.

Ahora bien, para un adecuado análisis de la nueva redacción del número 3° del artículo 31 de la LIR, corresponde estudiar en específico el nuevo tratamiento de las pérdidas, atendiendo a la forma en que los contribuyentes determinan su RLI.

A) Contribuyentes que determinan sus rentas de acuerdo a lo establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR.

El sistema de renta atribuida contemplado en la letra A) del artículo 14 de la LIR, es una creación introducida a nuestra legislación tributaria a través de la Ley N° 20.780 del año 2014 y modificada a través de la dictación de la Ley N° 20.899 del año 2016, la cual cambió drásticamente el régimen tributario existente a la fecha entrando en vigencia desde el 1 de enero del año 2017¹⁴⁹.

A través del mencionado sistema se permite al contribuyente final determinar sus rentas “atribuyendo” las generadas por la persona jurídica o entidad en la que participa, a los contribuyentes finales que la conforman y asimismo, de todas aquellas rentas que se le

¹⁴⁹ CHILE. Ministerio de Hacienda. 2014. Ley N° 20.780: Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. 29 de septiembre de 2014.

“atribuyan” a la misma por parte de otras sociedades en la que la entidad tenga participación. Lo anterior quiere decir que el régimen de renta atribuida grava con Impuesto Global Complementario o Adicional, sobre base devengada y no sobre base percibida como lo aplica la norma actualmente, lo que trae como consecuencia que los contribuyentes que determinen sus rentas de acuerdo a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 de la LIR, deberán considerar todas aquellas rentas sobre las cuales tiene un derecho, independientemente su actual exigibilidad.

Ahora bien, en lo que respecta al tratamiento de las pérdidas dentro de este nuevo sistema y en relación con la terminación del registro FUT para ellas, resulta lógico que no se puedan imputar las pérdidas generadas por el contribuyente en contra de las utilidades no distribuidas por la sociedad ya que en estricto rigor, todas las utilidades generadas serán atribuidas, no existiendo impuestos diferidos con los cuales se puedan compensar las pérdidas acumuladas. Ahora bien, ante las nuevas circunstancias de estos contribuyentes, la norma modificada establece el siguiente orden de compensación para las pérdidas:

- (i) En primer lugar se debe imputar a los retiros y dividendos afectos al Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional percibidos en el mismo ejercicio.

De acuerdo a lo dispuesto en el nuevo número 3° del artículo 31 de la LIR y la Circular N° 66 del presente año emitida por el SII, la pérdida del ejercicio deberá imputarse en primer lugar a los retiros de utilidades y dividendos percibidos por la empresa durante el mismo año comercial en que se generó la pérdida tributaria, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que dichas utilidades y dividendos percibidos se encuentren afectos a Impuesto Global Complementario o Adicional y;
- b) Que dichas cantidades provengan de empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR.

Para dicha compensación, los dividendos y utilidades se incrementarán en la forma señalada en el inciso final del número 1, del artículo 54 de la LIR, en una cantidad equivalente al monto del crédito por impuesto de Primera Categoría que les corresponda, conforme a lo dispuesto en el número 5, del artículo 33 de la LIR, es decir, para efecto de determinar la pérdida absorbida se deberán incrementar las utilidades o dividendos recibidos en un monto equivalente al crédito de Primera Categoría que pagaron, de la misma forma en que se incrementa en la actualidad respecto de las utilidades obtenidas de terceros.

Si bien la Ley N° 20.899 del año 2016 modificó sustancialmente el artículo 14 y el inciso tercero del numeral 3° del artículo 31 de la LIR, de acuerdo a una interpretación armónica entre el mencionado artículo 14¹⁵⁰ y el igualmente modificado N° 5 de la letra b) del artículo 33¹⁵¹ de la LIR, permiten afirmar la continuidad de la aplicación de las Circulares N° 66 y 67 del año 2015, en cuanto a la posibilidad de imputar las pérdidas en contra de los retiros y dividendos percibidos por la sociedad, independientemente el régimen de tributación que esta siga.

Corresponde hacer presente que se debe interpretar por renta percibida lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 2° de la LIR, es decir, como una que ha ingresado materialmente al

¹⁵⁰ De esta forma, la letra c) del número 2° de la Letra A) del artículo 14 de la LIR, señala lo siguiente:

c) Las rentas o cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional, percibidas a título de retiros o distribuciones de otras empresas, comunidades o sociedades, cuando no resulten absorbidas por pérdidas conforme a lo dispuesto en el número 3.- del artículo 31. En concordancia con lo establecido en el número 5°.-, del artículo 33, estas rentas se atribuirán por la vía de incorporarlas incrementadas en una cantidad equivalente al crédito que establecen los artículos 56, número 3) y 63, en la determinación de la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría.

¹⁵¹ Es así como el número 5° de la letra b) del artículo 33 de la LIR, queda redactado de la siguiente forma:

5°.- No obstante lo dispuesto en la letra a) del número 2°.- de este artículo, y en el número 1°.- del artículo 39, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 deberán incorporar como parte de la renta líquida imponible las rentas o cantidades a que se refiere la letra c) del número 2.- de la letra A) del mismo artículo. Para dicha incorporación deberán previamente incrementarlas en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62. En contra del impuesto de primera categoría que deban pagar sobre las rentas o cantidades indicadas, procederá la deducción del crédito por impuesto de primera categoría que establece el artículo 56 número 3) y 63. Cuando corresponda aplicar el crédito a que se refiere el numeral ii), de la letra d), del número 2, de la letra B) del artículo 14, deberá descontarse aquella parte sujeta a restitución. En caso de determinarse una pérdida tributaria, se aplicará lo dispuesto en el número 3 del artículo 31.

patrimonio de una persona o a través del cumplimiento de una obligación por algún modo de extinguir distinto del pago.¹⁵²

Dentro de este tipo de renta y una vez cumplidos los requisitos señalados anteriormente, se deben imputar las pérdidas en la siguiente preferencia:

- 1) En primer término se deberá imputar a los retiros o distribuciones percibidas desde una empresa sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, sea que tengan o no derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría¹⁵³, que establece el párrafo primero del número 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR;
- 2) A continuación se imputará a aquellos ingresos percibidos desde otras empresas sujetas a las disposiciones de la letra B), del mismo artículo 14 de la LIR.

Finalmente, dentro de este orden de imputación de las pérdidas se deberá preferir aquellas que tienen derecho a crédito a las que no tienen dicho derecho.

¹⁵² En efecto, el artículo 2° de la LIR señala lo siguiente:

Artículo 2°.- Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

3.- Por "renta percibida", aquélla que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

¹⁵³ Con la mencionada modificación se deja sin efecto lo dispuesto en el Oficio N° 194 de fecha 29 de enero de 2010, el cual, como se señaló anteriormente cambia el criterio sobre la deducción de las pérdidas tributarias en el caso de distribución de utilidades o dividendos entre sociedades anónimas, cuando estos tienen naturaleza de un ingreso no renta. Con el nuevo criterio del SII, las pérdidas determinadas en razón de lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR y siempre que cumplan los requisitos generales de deducción, sólo pueden ser imputadas, en el caso de las SA, en contra de aquellas rentas percibidas o devengadas que formen, hayan formado o puedan formar parte de la base imponible afectada al impuesto de Primera Categoría e inmediatamente a las rentas no afectadas a este tributo.

Con la aplicación de la nueva norma se llega al absurdo de tener que deducir la misma pérdida cada vez que esta utilidad financiera fuera distribuida entre sociedades anónimas, multiplicando la absorción de tales pérdidas por el número de veces que dicha utilidad se distribuya entre las distintas sociedades, rompiendo así la integración del sistema tributario.

Considerando lo dispuesto en la letra a) del N° 5 del artículo 33 de la LIR, estas rentas o cantidades percibidas e incrementadas deberán incorporarlas como parte de la RLI o de la pérdida del ejercicio, agregando los ingresos recibidos de otras sociedades a los resultados propios de la empresa.

De acuerdo a todo lo anteriormente señalado, antes de proceder a la incorporación de las utilidades o dividendos, el contribuyente deberá determinar su RLI, y si obtiene un resultado negativo, imputarlo a los retiros y dividendos incrementados en la forma señalada.

En el caso que la pérdida del ejercicio absorba total o parcialmente tales utilidades percibidas de terceros, el impuesto de Primera Categoría pagado sobre dichas utilidades o dividendos se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad incrementada absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la LIR, de la misma forma en que se ha considerado actualmente.

Lo anterior implica que en aquellos casos que el contribuyente determine un resultado negativo en su RLI, previa agregación de las utilidades o dividendos percibidos, se puede producir alguna de las siguientes situaciones:

- i. Que el resultado negativo previo a la incorporación de los retiros y dividendos incrementados, sea totalmente absorbido por éstos, pudiendo dar origen a una RLI positiva.

En este caso, sólo se considerará como pago provisional la parte del impuesto de Primera Categoría correspondiente a las utilidades incrementadas que resultaron absorbidas por el resultado negativo, distinguiendo aquella parte con derecho a devolución de aquella sin derecho, imputándose en primer lugar este último. La

parte restante de dicho impuesto, se sujetará al tratamiento establecido en el número 5 del artículo 33 de la LIR, para efectos de su atribución¹⁵⁴.

- ii. Que los retiros y dividendos incorporados a la RLI incrementados, no hayan sido suficientes para absorber el resultado negativo determinado, manteniendo como resultado una pérdida del ejercicio.

En este caso, el total del crédito por impuesto de Primera Categoría pagado correspondiente a los retiros y dividendos incrementados que resultaron absorbidos, constituirá un pago provisional por las utilidades absorbidas, procediendo a la imputación o devolución de aquella parte del referido crédito que corresponda, distinguiendo también aquella parte del pago provisional con derecho a devolución de aquella sin derecho, imputándose en primer lugar este último.

Se hace presente además que en este caso, el total o la parte del crédito por impuesto de Primera Categoría que corresponda sobre los dividendos o retiros percibidos desde una empresa sujeta al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR, cuando dichas sumas incrementadas resulten total o parcialmente absorbidas por la pérdida del ejercicio, podrá recuperarse en un 100% como pago provisional en los casos y parte que así corresponda.

¹⁵⁴ En efecto, la letra a) del número 5 del artículo 33 de la LIR, señala lo siguiente respecto de la atribución de utilidades para contribuyentes sujetos a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 de la LIR:

Artículo 33.- Para la determinación de la renta líquida imponible, se aplicarán las siguientes normas:

5°.- Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra a) del número 2°.- de este artículo (deducción de la RLI de los dividendos distribuidos por sociedades con domicilio o residencia en Chile), y en el número 1°.- del artículo 39 (calidad de INR de dividendos pagados por sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas):

- a) Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14, deberán incorporar como parte de la renta líquida imponible las rentas o cantidades a que se refiere la letra c) del número 2.- de la letra A) del mismo artículo. Para dicha incorporación deberán previamente incrementarlas en la forma señalada en el inciso final del número 1 del artículo 54. En contra del impuesto de primera categoría que deban pagar sobre las rentas o cantidades indicadas, procederá la deducción del crédito a que se refieren las letras f), del número 4.- de la letra A), y b), del número 2.- de la letra B), ambas del artículo 14, cuando corresponda. Para el cálculo de dicho crédito, deberá descontarse aquella parte sujeta a restitución. En caso de determinarse una pérdida tributaria, se aplicará lo dispuesto en el número 3 del artículo 31.

Como se puede apreciar, no es procedente descontar la tasa del impuesto pagado, cuando éste se encuentre sujeto a la obligación de restitución que establece el párrafo final, del N° 3, del artículo 56 y el inciso 3°, del artículo 63, ambos de la LIR, por corresponder a rentas determinadas bajo dicho régimen de tributación. En consecuencia, tendrá el carácter de pago provisional el 100% del crédito por impuesto de Primera Categoría correspondiente a los dividendos o retiros absorbidos por la pérdida tributaria del ejercicio, distinguiendo también aquella parte con derecho a devolución de aquella sin derecho¹⁵⁵.

Se reitera que los retiros, remesas o distribuciones percibidos que resulten imputados al FUT de la empresa pagadora de los mismos, se considerarán siempre como un retiro, remesa o dividendo afecto a Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional percibido desde una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, aun cuando esta última se encuentre sujeta al régimen de la letra A) de dicho artículo. Tal definición sólo tiene por objeto establecer que en estos casos dichos retiros o dividendos siempre deben formar parte de la RLI de la empresa que los percibe, y por tanto, también deberán imputarse a la pérdida tributaria del ejercicio en la forma antes señalada, considerándose como provenientes de una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

- (ii) En segundo lugar se podrá imputar como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente.

La pérdida tributaria del ejercicio que no haya resultado absorbida luego de aplicar las reglas de imputación anteriores, se deducirá como gasto en la determinación de la RLI o pérdida tributaria del ejercicio siguiente, como una pérdida de ejercicios anteriores.

Para estos efectos, la pérdida no absorbida que podrá ser deducida como gasto, se reajustará por el porcentaje de variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el

¹⁵⁵ Esta declaración soluciona lo discutido anteriormente sobre la determinación del impuesto que tiene derecho a recuperar el contribuyente, toda vez que dispone expresamente el incremento de los dividendos o utilidades percibidos con un monto igual al impuesto de primera categoría soportado por dichas utilidades o dividendos.

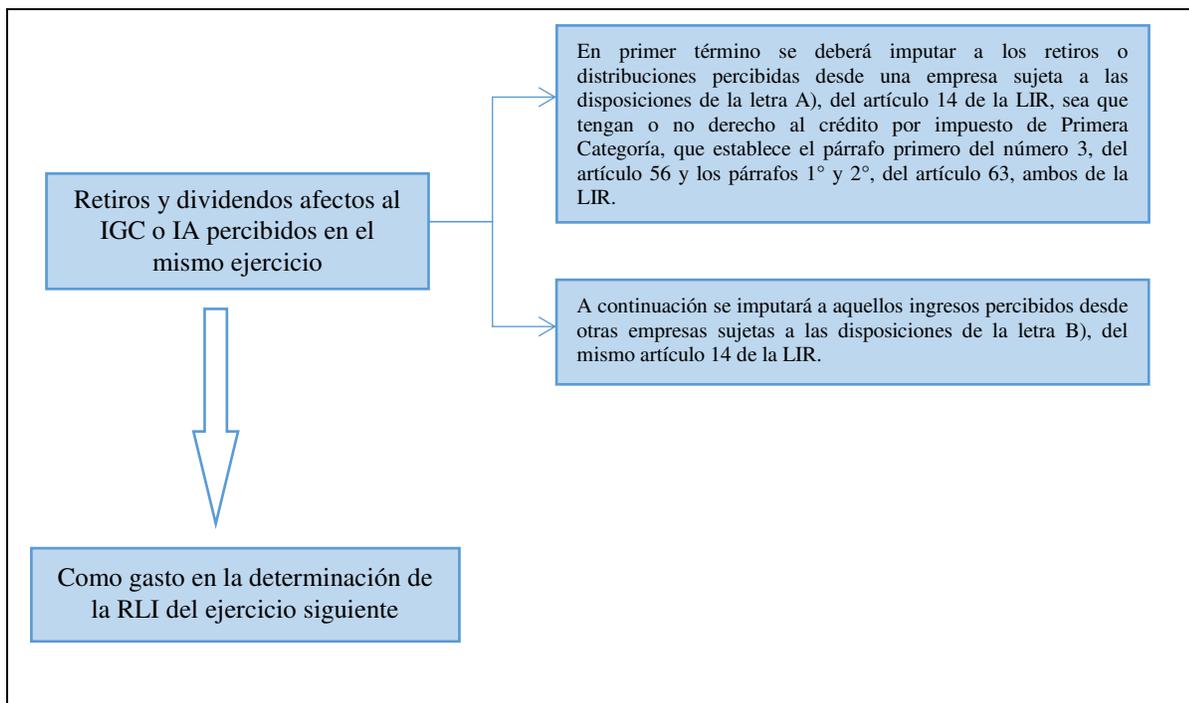
mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que ésta se generó y el mes anterior al de cierre del ejercicio siguiente.

Finalmente, cabe señalar que en cuanto al registro y control de las pérdidas tributarias del ejercicio y de las pérdidas de ejercicios anteriores, éste deberá efectuarse en la determinación de la RLI correspondiente a cada año comercial, en la forma que establecerá el SII mediante resolución, incluyéndose además, en todo caso, ambos resultados en la declaración anual de impuesto a la renta que deba presentar el contribuyente.

Al respecto, todo lo señalado anteriormente se puede resumir a través del siguiente cuadro:

ILUSTRACIÓN N° 11

“Resumen de imputación de contribuyentes que determinen sus rentas de acuerdo al nuevo artículo 14 A) de la LIR”



B) Contribuyentes que determinan sus rentas de acuerdo a lo establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR.

El sistema semi-integrado o parcialmente integrado es una adecuación del régimen vigente en la materia efectuada a través de la Ley N° 20.780 del año 2014 y modificada por la Ley N° 20.780 del año 2016 que, al igual que el régimen atribuido, será aplicable desde el 1 de enero de 2017. Dicho régimen mantiene la misma lógica actual sobre la determinación de las rentas, en el sentido que se encuentra regulado con una base integrada, tributando los impuestos cedulares sobre base devengada mientras que los impuestos finales sobre base percibida, pero con la limitación de no poder aprovechar todo el impuesto de Primera Categoría pagado en contra del impuesto final.

En efecto, la limitación del porcentaje del crédito que el contribuyente puede utilizar por el pago del impuesto cédular sobre la tasa del impuesto final tiene como efecto un aumento del impuesto efectivo a pagar por el contribuyente, salvo en aquellos casos contemplados en la letra B) del artículo 14 de la LIR, en que se amplía o restringe el crédito a utilizar dependiendo si el contribuyente tiene o no domicilio o residencia en Chile, y en caso de no tener, si es residente de un país con el cual Chile ha firmado un CDI.

En cuanto al tratamiento tributario de las pérdidas para esta clase de contribuyentes, el orden de imputación de las pérdidas tributarias del ejercicio, es el siguiente:

- (i) En segundo lugar se deberá imputar a los retiros y dividendos afectos al Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional percibidos en el mismo ejercicio.

En caso de no ser absorbida la pérdida tributaria del ejercicio por los retiros o dividendos afectos al impuesto Global Complementario o al Impuesto Adicional, deberá imputarse a aquellos retiros o dividendos percibidos en el mismo ejercicio por el contribuyente, provenientes de otras empresas, o aquellos que hayan sido imputados al FUT en la empresa fuente, sea que en este último caso provengan de una empresa sujeta al régimen de renta

atribuida o al régimen parcialmente integrado, ya que se consideran para estos efectos como percibidos desde empresas sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR¹⁵⁶.

Con las modificaciones efectuadas a través de la Ley N° 20.899 del año 2016 y la eliminación de la letra b) del número 5° del artículo 33 de la LIR, se elimina la obligación de la agregación a la RLI de los contribuyentes que determinen sus rentas de acuerdo a la letra B) del artículo 14 de la LIR, que le fueran atribuidas por parte de contribuyentes que determinene sus ingresos de acuerdo a la letra A) del artículo 14 de la LIR, obligación impuesta por la Ley N° 20.780 del año 2014. En razón de lo anterior y al no distinguir sobre qué tipo de rentas se deben imputar las pérdidas, se entenderá que podrá hacerlo en contra de cualquiera que le fuera otorgada a título de distribución, retiro o dividendo.

Se hace presente además que en este caso cuando dichas sumas incrementadas resulten total o parcialmente absorbidas por la pérdida tributaria del ejercicio, podrá recuperarse en un 100% como pago provisional en los casos y parte que así corresponda, sin que resulte procedente descontar la tasa del impuesto pagado, cuando éste se encuentre sujeto a la obligación de restitución que establece el párrafo final del número 3 del artículo 56 y el inciso 3°, del artículo 63, ambos de la LIR, por corresponder a rentas determinadas bajo dicho régimen de tributación.

Se reitera que los retiros, remesas o distribuciones percibidos que resulten imputados al FUT de la empresa pagadora de los mismos, se considerarán siempre como un retiro o dividendo afecto al Impuesto Global Complementario o al Impuesto Adicional percibido desde una empresa sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, aun cuando esta última se encuentre sujeta al régimen de la letra A) de dicho artículo.

Cuando dichas utilidades resulten absorbidas total o parcialmente por la pérdida tributaria se devolverá el 100% del crédito pagado por concepto de impuesto de Primera Categoría que fuera absorbido por la pérdida tributaria, el cual deberá asignarse de conformidad al numeral

¹⁵⁶ Las instrucciones del SII sobre tales materias se encuentran contenidas en las Circulares N° 37 y 46 de 2015, respectivamente de renta atribuida o al régimen de imputación parcial de crédito, ya que se consideran para estos efectos como percibidos desde empresas sujetas al régimen de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

3° del artículo 56 y del artículo 63 de la LIR, el que tendrá el carácter de pago provisional mensual, debiendo distinguir aquella parte con derecho a devolución de aquella sin derecho.

Corresponde señalar también, que conforme a lo dispuesto en el nuevo inciso 5° del numeral 3° del artículo 31 de la LIR, el crédito por impuesto de Primera Categoría absorbido constituye un PPM, lo cual implica para sus beneficiarios un incremento patrimonial de acuerdo al concepto general de renta ya señalado anteriormente, teniendo el carácter de un ingreso tributable que debe formar parte de la determinación de la RLI del ejercicio.

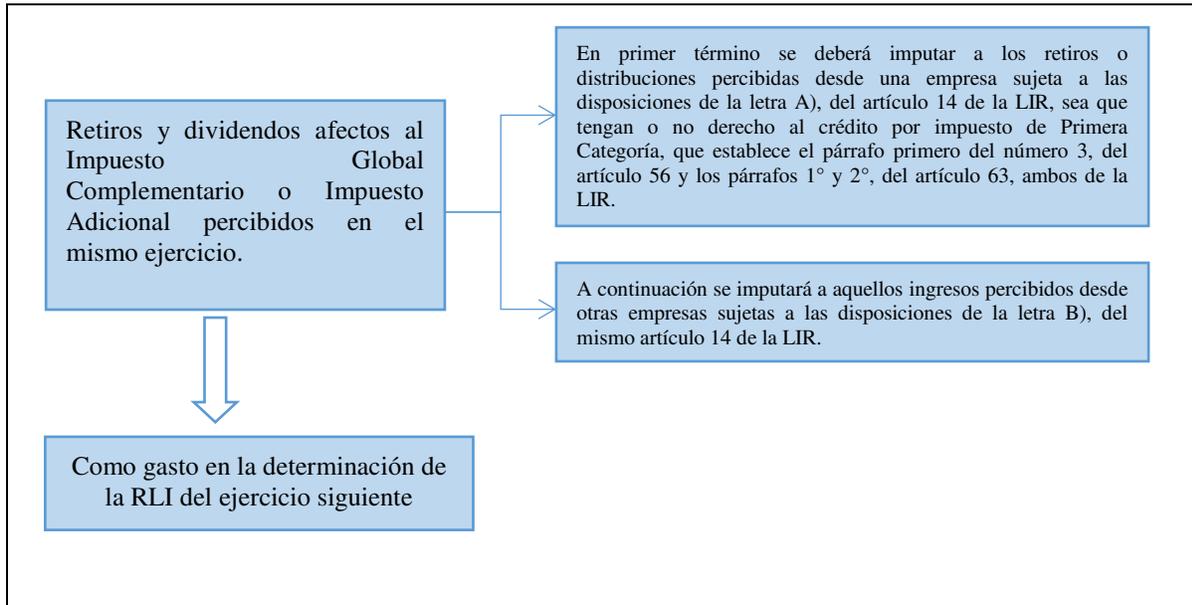
- (ii) En tercer lugar se deberán imputar como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente.

La pérdida tributaria del ejercicio que no haya resultado absorbida luego de aplicar las reglas de imputación anteriores, se deducirá como gasto en la determinación de la RLI o pérdida tributaria de arrastre del ejercicio siguiente considerándose como pérdidas de ejercicios anteriores. La pérdida que se arrastre se reajustará por el porcentaje de variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que ésta se generó y el mes anterior al de cierre del ejercicio siguiente.

Respecto a este punto, nos remitiremos a lo señalado anteriormente.

ILUSTRACIÓN N° 12

“Resumen de imputación de contribuyentes que determinen sus rentas de acuerdo al nuevo artículo 14 B) de la LIR”



3.2.3.2. Recuperación del Impuesto de Primera Categoría por la absorción de utilidades por pérdidas.

En materia de recuperación del impuesto de Primera Categoría pagado en ejercicios anteriores por absorción de utilidades, la nueva ley modifica su aplicación de manera sustancial¹⁵⁷.

Al hablar de absorción total o parcial de las utilidades percibidas o atribuidas en el ejercicio, se deja completamente claro que la intención del legislador es limitar la devolución de PPUA sólo a aquel impuesto pagado sobre las utilidades percibidas o atribuidas por terceros,

¹⁵⁷ En efecto, el nuevo texto queda de la siguiente manera:

En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas o atribuidas en el ejercicio, 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 aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97.

restringiendo de forma cualitativa el tipo de renta sobre el que se podrán solicitar las devoluciones de impuesto. En efecto, por la forma en que se concebían las pérdidas, la primera consecuencia de la nueva redacción del artículo es que se elimina la posibilidad de la recuperación del impuesto de Primera Categoría de las utilidades propias generadas y no distribuidas de ejercicios anteriores, lo que en principio obliga la distribución de las mismas al contribuyente para poder utilizarlas.

Para el caso de aquellos contribuyentes que determinen su renta en virtud de lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 de la LIR, la modificación corresponde a la consecuencia del término del FUT en el sistema tributario chileno, toda vez que al no existir utilidades pendientes de tributación no sería posible la recuperación del impuesto de Primera Categoría de las utilidades propias, para lo cual sólo correspondería la devolución de los PPUA de utilidades remesadas por terceros.

En lo que respecta a la forma en que debe efectuarse la devolución, el artículo 97 de la LIR no establece mayores diferencias pero incorpora el actual inciso final que modifica de alguna manera los plazos en los cuales el SII debe resolver, favorable o desfavorablemente, las solicitudes de devolución de impuestos por concepto de pérdidas absorbidas.

De acuerdo a lo dispuesto en el nuevo inciso final del artículo 97 de la LIR, vigente desde el 30 de septiembre de 2015, el SII cuenta con un plazo de doce meses contados desde la fecha de la declaración para resolver sobre la solicitud de devolución de impuesto de Primera Categoría por absorción por pérdidas del ejercicio. Corresponde hacer presente que este nuevo plazo para pronunciarse sobre la devolución no altera de forma alguna los plazos generales de prescripción establecidos en los artículos 59, 200 y 201 del CT.

3.2.3.3. Tratamiento de las pérdidas en procesos de fusión

La ley N° 20.780 del año 2014, no modifica lo dispuesto en el inciso final del numeral 3° del artículo 31 de la LIR, por lo que nos remitiremos a lo dispuesto en el punto 3.2.2.3.

No obstante lo anterior y relacionado con el tratamiento de las pérdidas tributarias, es posible hacer presente el nuevo numeral 9 del artículo 31 de la LIR modifica el tratamiento del *badwill* en nuestra legislación, estableciendo una norma especial antielusiva que impide rebajar el menor valor del valor de la enajenación entre los activos intangibles de forma inmediata, obligando al contribuyente a contabilizarlo en una cuenta separada imputable sólo al momento del término de giro.

Lo anterior tiene como consecuencia que, en los procedimientos de fusión en los que exista un menor valor de adquisición, éste sólo se podrá rebajar una vez efectuado el término de giro de la sociedad.

3.2.3.4. Tratamiento de las pérdidas en agencias o Establecimientos Permanentes

La Ley N° 20.780 del año 2014 modifica sustancialmente los artículos 41 A, B, C y D, estableciendo un nuevo texto que se encuentra en directa armonía con la redacción del nuevo artículo 14 de la LIR¹⁵⁸.

No obstante lo anterior, la nueva normativa mantiene íntegramente la redacción del antiguo numeral 1 del artículo 41 B de la LIR en lo que a pérdidas se refiere, manteniendo el principio de consolidación de resultados para caso de pérdidas obtenidas en el extranjero, sea esta sobre base percibida o devengada.

¹⁵⁸ En este sentido, modifica el Artículo 41 B N° 1 de la LIR, de la siguiente forma:

Artículo 41 B.- Las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad deberán aplicar las disposiciones de esta ley con las siguientes modificaciones:

1.- En el caso que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, el resultado de ganancias o pérdidas que obtengan se reconocerá en Chile sobre base percibida o devengada. Dicho resultado se calculará aplicando las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores dispuesta en el inciso segundo del número 3 del artículo 31, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio. El resultado de las rentas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la agencia o establecimiento permanente y se convertirá a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio establecido en el número 1 de la letra D del artículo 41 A, vigente al término del ejercicio en Chile.

Sin embargo, en cuanto al tratamiento general relativo a la consolidación de resultados con sociedades extranjeras, producto de la incorporación de nuevas normas antielusivas especiales y generales, para la determinación del tratamiento aplicable es necesario efectuar, previamente, diferencias en cuanto a la naturaleza de la sociedad desde las cuales provienen.

En efecto, con la incorporación del nuevo artículo 41 G en la LIR, correspondiente a una norma antielusiva especial, para determinar el tratamiento de las pérdidas corresponde distinguir en primer lugar si las rentas son obtenidas desde el extranjero por sociedades controladas por otras sociedades en Chile.

La reforma tributaria del año 2014 introdujo el artículo 41 G en la LIR el cual regula el tratamiento de las rentas pasivas obtenidas por los contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile que sean controladas por entidades chilenas. Dicha norma entrará en vigencia el 1 de enero de 2016.

En primer lugar corresponde señalar que la Ley N° 20.780 no define lo que entiende por una renta pasiva sino que se remite a señalar cuales son las rentas que deberán ser consideradas como tales¹⁵⁹.

¹⁵⁹ En efecto, la norma aludida señala que se deberán considerar como rentas pasivas, las siguientes:

1. Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, incluso cuando se hubiesen capitalizado en el extranjero.[...]
2. Intereses y demás rentas a que se refiere el artículo 20, número 2, de esta ley (Ley N° 20.780), salvo que la entidad controlada no domiciliada que las genera sea una entidad bancaria o financiera regulada como tal por las autoridades del país respectivo y no se encuentre constituida, establecida, domiciliada o residente en una jurisdicción o territorio de aquellos a que se refieren los artículos 41 D, número 2, y 41 H.
3. Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración.
4. Ganancias de capital o mayores valores provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las indicadas en los números precedentes.
5. Las rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles situados en el país donde se encuentre constituida, domiciliada o residente.
6. Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados o explotados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas distintas de aquellas calificadas como pasivas de acuerdo a este artículo.

La regla general en cuanto al momento de reconocimiento de las rentas de fuente extranjeras se encuentra establecido en el artículo 12 de la LIR¹⁶⁰, el cual señala que esta clase de rentas se deben reconocer en Chile sobre base percibida. Con la aplicación de la ley N°20.780 el nuevo artículo 12 de la LIR¹⁶¹ mantiene la base percibida como la oportunidad de reconocimiento del ingreso, pero se remite a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR para efecto de aplicar preferentemente lo que ahí se señala. Por su parte el artículo 41 G de la LIR que regula las rentas pasivas, señala que deberán reconocerse las rentas de fuente extranjera obtenidas sobre base percibida o devengada por parte de los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio o residencia o constituida en Chile, que directa o indirectamente controlen a entidades sin domicilio o residencia en el país.

El artículo también regula expresamente lo que debe entenderse por sociedad controladora, sociedad controlada, control, forma de determinar dichas rentas entre otros datos de relevancia, pero lo importante en materia de pérdidas se encuentra señalado en número 2 de la letra D del artículo 41 G de la LIR, en el cual obliga a reconocer en Chile únicamente a las utilidades generadas por las sociedades controladas en el extranjero y no así sus pérdidas¹⁶².

7. Las rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas de acuerdo con los números precedentes.

8. Las rentas que las entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, siempre que:

- a) sean partes relacionadas en los términos del artículo 41 E;
- b) tales rentas constituyan gasto deducible para los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en el país para la determinación de sus impuestos a la renta en Chile, o deban formar parte de valores sujetos a depreciación o amortización en Chile, según proceda, y
- c) dichas rentas no sean de fuente chilena, o siendo de fuente chilena, estén sujetas a una tasa de impuesto en Chile menor al 35%.

¹⁶⁰ En efecto, el artículo 12 de la LIR en su parte pertinente, señala lo siguiente:

Artículo 12-. Cuando deban computarse rentas de fuente extranjera, se considerarán las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor.

¹⁶¹ Es así como con posterioridad a la reforma aplicada con la Ley N° 20.780, el artículo 12 de la LIR agrega: “sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41 G”.

¹⁶² En efecto, lo dispuesto en el artículo 41 G, letra D, número 2, es lo siguiente:

D.- Forma de reconocer en Chile las rentas percibidas o devengadas de conformidad a este artículo.

Un ejemplo, lo señalado anteriormente se puede graficar de la siguiente forma:

- a) Una sociedad Chilena controla a una filial en el extranjero cuyo capital se encuentra contabilizado en dólares. Dicha filial no ha tenido actividad comercial.
- b) Durante los primeros 3 años, la filial ha generado utilidades producto de un aumento del precio del dólar, es decir, genera utilidades por tipo de cambio que, de acuerdo al artículo 41 G de la LIR, deberá recononocerse en Chile como un ingreso sobre base devengada, y por lo tanto atribuido al contribuyente controlador en Chile.
- c) Al 4° año, dicha filial sufre una pérdida producto de una baja en el precio del dólar, pero dicha pérdida de acuerdo a la antedicha norma no podrá reconocerse en Chile.

De esta forma, respecto a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR se deberán reconocer las rentas obtenidas por entidades sin domicilio o residencia en Chile controladas por entidades chilenas, como ingresos que tributarán de conformidad a lo dispuesto en los artículos 29 a 33 de la LIR pero, en casos de ser resultados negativos, no se podrán rebajar en los términos del numeral 3 del artículo 31 del mismo cuerpo legal, creando una asimetría en el reconocimiento y tratamiento de las pérdidas y utilidades en Chile, propio a la naturaleza de ambos.

No obstante todo lo señalado anteriormente, la Circular N° 30¹⁶³ de fecha 8 de mayo de 2015 del SII, otorga un tratamiento distinto a las rentas pasivas generadas por agencias o EP que

2. Para determinar el monto de las rentas pasivas que debe computarse en Chile, se aplicarán las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, y se agregarán a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio, salvo que el resultado arroje una pérdida, caso en el cual no se reconocerá en el país.

¹⁶³ La Circular N° 30 del 2015, señala lo siguiente en cuanto al tratamiento que deben dar agencias o establecimientos permanentes a sus rentas pasivas generadas u obtenidas, señalando lo siguiente:

1) Que las rentas de la entidad controlada, para los efectos de los impuestos de la LIR, no deban computarse en Chile de conformidad a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 B de dicha Ley.

El N° 1, del artículo 41 B de la LIR establece que las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad, deberán reconocer el resultado de ganancia o pérdida por las agencias u otros establecimientos permanentes que tengan en el exterior, sobre base percibida o devengada.

entidades con domicilio o residencia en Chile, controlen en el extranjero. En efecto, las entidades que controlen una agencia o EP sin domicilio o residencia en Chile, deberán tributar preferentemente de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41 B de la LIR por lo que no le serán aplicables las normas del artículo 41 G, sin perjuicio que deberán cumplir dicha norma aquellas rentas pasivas percibidas o devengadas por el EP en su calidad de controladora de otras entidades que generen este tipo de rentas.

A contrario sensu de lo señalado anteriormente, respecto a las rentas que no tienen la naturaleza de una renta pasiva podrán reconocerse tanto las pérdidas como las ganancias en los resultados de la sociedad en Chile. Así como se señaló anteriormente, de igual forma mantiene la limitación de la rebaja de las pérdidas de arrastre de las agencias o EP debido al efecto práctico que tiene la rebaja de las mismas dentro del ejercicio respectivo en la matriz de la sociedad, esto ya fue tratado latamente en el punto 3.2.2.4 de esta tesis.

3.2.3.5. Tratamiento de las pérdidas entre sociedades matrices y sus filiales

Al respecto, el nuevo tratamiento otorgado a las pérdidas en el próximamente vigente numeral 3° del artículo 31 de la LIR no restringe ni establece un tratamiento especial a la absorción de pérdidas efectuada producto de la entrega de utilidades desde otras entidades, a mayor abundamiento, la nueva norma permite expresamente la obtención y devolución de los créditos

De esta manera, se excluyen de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, las rentas obtenidas por una agencia u otro establecimiento permanente en el exterior de una empresa constituida en Chile y que declare su renta efectiva según contabilidad. Lo anterior, por cuanto dichas rentas deberán ser reconocidas en Chile sobre la base de la renta percibida o devengada conforme a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 B de la LIR, en concordancia con el artículo 12 de la misma Ley.

No obstante lo anterior, en caso que se controle una entidad en el exterior por intermedio de una agencia u otro establecimiento permanente en el extranjero, la exclusión señalada sólo será aplicable a la renta percibida o devengada por la agencia o establecimiento permanente, no así, aquella percibida o devengada por la entidad que se controla en el exterior a través de éste.

La situación descrita en el párrafo anterior se produce cuando un contribuyente o patrimonio de afectación residente, domiciliado, constituido o establecido en Chile, a través de su agencia o establecimiento permanente en el exterior, controla indirectamente una entidad también en el extranjero. En tal caso, si la entidad controlada indirectamente percibe o devenga rentas pasivas en los términos dispuestos en el artículo 41 G de la LIR, éstas deberán computarse en Chile considerándose como percibidas o devengadas. Lo anterior, es sin perjuicio del ajuste que deba efectuarse conforme a lo dispuesto en la letra F.-, del artículo 41 G de la Ley, cuando corresponda, en la determinación de la renta de la agencia o establecimiento permanente en el exterior, por los dividendos o rentas percibidas por ésta, y que correspondan a rentas pasivas que hubiesen tributado previamente en Chile.

asociados a las remesas efectuadas desde otras sociedades a aquellas que se encuentran en situación de pérdidas.

En efecto, como se analizó anteriormente, el primer orden de imputación de las pérdidas obtenidas por un contribuyente son respecto de los retiros o dividendos obtenidos por terceros, respecto a los cuales el legislador permite la recuperación completa del crédito correspondiente al impuesto de Primera Categoría pagado.

Es por lo anterior que para estos efectos, nos remitiremos a lo señalado anteriormente.

3.3. Conclusiones

Al efectuar un análisis pormenorizado del tratamiento de las pérdidas en Chile es posible observar que con los años el legislador y la administración se ha esforzado por limitar continuamente el uso de las pérdidas, sea esto a través de su generación como mediante su tratamiento.

En primer lugar se analizó cómo se configura la pérdida dentro del derecho tributario chileno y cuáles son los requisitos que debe cumplir para poder hacer posible dicha deducción.

Inmediatamente se analizó el tratamiento de las pérdidas en Chile bajo los mismos criterios utilizados para estudiar el tratamiento de las pérdidas en el derecho comparado. Al respecto se pudo ver que no existen mayores diferencias entre los distintos tratamientos, pero es posible reparar en las mínimas limitaciones en la deducción de las mermas existentes en el derecho chileno, no obstante haber sido incrementadas con el pasar de los años de forma cualitativa y a procedimientos de cambio de propiedad.

Como primera conclusión fue posible observar que el tratamiento en Chile, en principio, es consistente con los principios tributarios vigentes y los de política pública que fundamentan su

existencia, esto se deja ver en que el sistema chileno permite su arrastre y devolución sin limitaciones temporales, no obstante mantener situaciones de impresión tributaria que impiden la recuperación completa de los créditos de las utilidades acumuladas o el otorgamiento de facultades atemporales al SII para la fiscalización de este tipo de gastos.

No obstante esto y a través de la jurisprudencia analizada, es posible observar que las limitaciones resultaron insuficientes para frenar medios de planificación fiscal agresivos en materia de pérdidas.

Respecto al nuevo tratamiento, es posible observar que la nueva redacción de la norma no solo adecua su contenido a las nuevas formas de determinación de las rentas contenido en el nuevo artículo 14 letras A) o B) de la LIR, sino que igualmente modifica y limita sustancialmente el uso de las pérdidas que podrá efectuar el contribuyente con posterioridad a su vigencia.

Si bien la norma y las Circulares N° 66 y 67 de 2015 han intentado explicar de alguna manera este nuevo tratamiento, su contenido es complejo y los efectos prácticos que tendrá este nuevo sistema son completamente desconocidos, los cuales, muy probablemente, serán resueltos jurisprudencialmente.

No obstante lo anterior, con la dictación de la Ley N° 20.899 del año 2016 se modifica drásticamente lo dispuesto en las Circulares N° 66 y 67 y en la Ley 20.780 del año 2014 en materia de pérdidas, razón por la cual tampoco es posible ampliar absolutamente dicha interpretación a la nueva normativa.

Capítulo 4:

HERRAMIENTAS CONTRA EL USO ELUSIVO Y EVASIVO DE PERDIDAS

Como se ha podido observar en capítulos anteriores, el uso que los contribuyentes han podido dar a las pérdidas es muy variado llegando a ser abusivo en algunos casos inclusive, no solo a nivel nacional sino que también en materia internacional.

En efecto, como se pudo ver en los ejemplos señalados anteriormente, la legislación nacional actual y la que entrará en vigencia, guarda inconsistencia con la naturaleza tributaria de las pérdidas, y en algunos casos, no limita de forma muy eficiente el uso abusivo de éstas, sea de forma directa por medio de normas antielusivas específicas para pérdidas, o a través de normas generales antielusivas las cuales sólo fueron incorporadas desde el 30 de septiembre de 2015.

4.1. Recomendaciones OECD en el tratamiento de pérdidas.

Luego de un detallado análisis sobre la utilización abusiva de pérdidas tributarias en los distintos países que conforman dicha organización, la OECD¹⁶⁴ preparó un listado con medidas para evitar el uso de la planificación tributaria agresiva, incluyendo una serie de recomendaciones para sus países miembros, relacionados con la mejora en la detección y respuesta que deben dar las legislaciones en el descubrimiento de esquemas elusivos.

Dependiendo del tratamiento tributario que los distintos países le han dado a las pérdidas pueden surgir situaciones de riesgo que facilitan la utilización abusiva de las mismas en sistemas elusivos. De acuerdo a la investigación de la OECD, el uso indiscriminado de las

¹⁶⁴ OECD. 2011. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD Publishing.

pérdidas en las legislaciones de los países analizados, se da principalmente a través de instrumentos financieros que facilitan la creación o, en el caso de países con prescripción en la utilización de las pérdidas, la renovación de las pérdidas a lo largo del tiempo. Otra situación de riesgo detectada por la OECD corresponde a las reorganizaciones empresariales de empresas con resultados negativos, mecanismo que ha sido constantemente utilizado en Chile para la rebaja de la base imponible de empresas que no incurrieron en dichas pérdidas.

En efecto, entre las situaciones de riesgo más relevantes detectadas por la OECD sobre el uso abusivo de las pérdidas, se encuentran las siguientes:

1. Transferencia de pérdidas a través de operaciones financieras, con la finalidad de rebajar la base imponible en países con una alta tributación.
2. Renovación de pérdidas cuando existen normas de prescripción en las distintas legislaciones.
3. Pérdidas aprovechadas luego del cambio del giro de la empresa.
4. Sistema de creación artificial de las pérdidas.
5. Dedución múltiple de una misma pérdida.

Adicionalmente a la detección de las fuentes de riesgo en el uso indiscriminado de pérdidas, la OECD recomienda mecanismos de detección para aplicar en cada legislación y medidas correctivas que desincentivan el uso de las pérdidas de forma abusiva por parte de los contribuyentes. Entre estas medidas, es posible enunciar las siguientes:

1. Mecanismos de solicitud de información de forma eficiente y verídica.

2. Entrega de reportes obligatorios por parte de los contribuyentes en los cuales detallen los resultados financieros o tributarios a los que han llegado y la forma en la cual se conforma dicho resultado negativo.
3. Aplicación de interpretación restrictiva de la norma tributaria, otorgado una amplia facultad de limitación a la administración que le permita frenar la aplicación de dichos modelos abusivos.
4. Programas de cooperación entre organismos nacionales e internacionales para la detección de actividades anormales o abusivas por parte de contribuyentes con operaciones transfronterizas.
5. Investigaciones y auditorías a sociedades con resultados negativos.
6. Análisis de datos entregado por los contribuyentes.

Finalmente, como propuestas para una correcta regularización de la situación por la administración, la OECD ha propuesto una serie de medidas tendientes a combatir estos sistemas elusivos, entre las cuales se encuentran:

1. Analizar la legislación de cada país relativa al uso de las pérdidas y el efecto que la norma está provocando en cada uno, con la finalidad de realizar las mejoras necesarias para poder evitar los abusos.
2. Introducir medidas o reevaluar las existentes sobre las restricciones que ha aplicado cada legislación sobre el uso de las pérdidas en los casos de fusiones, adquisiciones o regímenes fiscales de grupo.
3. Introducir restricciones en el uso múltiple de una misma pérdida.

4. Intercambio constante de información, detección y estrategias de respuesta entre países. Asimismo, comparar con el resultado de normas que han sido aplicadas en otras legislaciones.
5. Considerar la introducción de programas de cooperación entre los distintos países, atendiendo a las circunstancias propias de cada uno según los beneficios otorgados a los contribuyentes y a la administración.
6. Considerar la introducción o la promoción de las iniciativas dirigidas a evitar programas de planificación fiscal agresiva.

Como es posible observar, muchas de estas medidas han sido aplicadas en nuestra legislación de forma directa o indirecta a través de la dictación de la Ley N° 20.780 del año 2014, la cual introduce normas antielusivas generales y especiales, estas últimas relacionadas directamente con las pérdidas y con otras actividades relacionadas, las que se analizarán a continuación.

4.2. Aplicación de las medidas recomendadas por la OECD a Chile.

La legislación tributaria chilena contiene una serie de normas que limitan la aplicación abusiva de tratamientos tributarios, que si bien autorizan su uso legítimo, son aplicadas por parte de los contribuyentes con la sola finalidad de rebajar la carga tributaria que se encuentra obligado a soportar. Para ello y de acuerdo a la tendencia internacional, la Ley N° 20.780 del año 2014 incorporó normas generales y especiales antielusivas.

4.2.1. Normas antielusivas especiales en la legislación chilena

Como se señaló anteriormente y a falta de una norma general antielusiva vigente, la legislación chilena desde hace ya varios años se las arregló para limitar la utilización abusiva

de las pérdidas que implique una disminución en la carga tributaria que un contribuyente se encuentre obligado a soportar, a través de la aplicación de normas especiales antielusivas.

No obstante los mecanismos de limitación propios de las pérdidas, se debe señalar que atendiendo al carácter de resultado que tienen las del ejercicio y por ende las de arrastre, cualquier norma que establezca restricciones a la rebaja de gastos o ajustes que pueden disminuir la base imponible, rebaje los ingresos tributables o produzca como consecuencia un resultado negativo, limitará indirectamente el uso de las pérdidas de forma abusiva por el contribuyente.

Por lo anterior, ejemplos de normas que a criterio del SII también tendrán el carácter de normas antielusivas especiales y que pudiesen estar relacionadas con las pérdidas, podrían ser las siguientes:

- a) Artículo 63 Ley N° 16.271 de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones: Dicho artículo faculta al SII a investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza a la fecha del contrato. En caso que el SII comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia, podrá liquidar y girar el impuesto que corresponda.
- b) Artículo 64 del Código Tributario: Dicho artículo otorga la facultad de tasación del SII cuando el precio o valor asignado a una especie mueble corporal o incorporal, o servicio prestado, sea notoriamente inferior al corriente en plaza o a los que normalmente se cobran en convenciones de similar naturaleza.

- c) Número 8° del artículo 17 de la LIR: Otorga la facultad de tasación al SII cuando el valor de enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial o corriente en plaza.

Otra norma, que no se encuentra expresamente reconocida por el SII que también tiene finalidad antielusiva, corresponde a la contenida en el artículo 41 E que regula los precios de transferencia entre sociedades relacionadas, la cual evita que las sociedades puedan distribuir de forma artificial la carga tributaria entre distintas legislaciones, aplicando un tratamiento más favorables a las ganancias o pérdidas obtenidas.

Ahora bien, respecto a las normas especiales antielusivas establecidas en las leyes tributarias y que guardan una directa relación con las declaraciones de pérdidas, se pueden señalar las siguientes:

A. Inciso cuarto del número 3° del artículo 31 de la LIR

La norma especial antielusiva que guarda una relación más estrecha con la deducción de pérdidas se encuentra en el párrafo cuarto del numeral 3° del artículo 31 de la LIR, el cual establece limitaciones en el uso de las pérdidas cuando la sociedad generadora de las mismas o la que se ha querido beneficiar de éstas, sufriera cambios en la propiedad. Como se analizó anteriormente, la norma tiende a limitar la utilización de las mismas, debiendo presumir o acreditar su motivación económica y no sólo tributaria, en procesos de reorganizaciones empresariales.

En efecto, da cuenta de esta finalidad la Historia Fidedigna de la Ley N° 19.738 del año 2001 y que incorpora el inciso cuarto del número 3 del artículo 31 de la LIR, la cual señala expresamente en su mensaje que la de la mencionada ley incentiva un aumento en la

recaudación tributaria para cumplir los requerimientos de gastos en programas sociales y de desarrollo, a través de una reducción de la elusión y evasión tributaria.¹⁶⁵

En cuanto a la forma en que se aplica el inciso cuarto del número 3° del artículo 31 de la LIR, nos remitiremos a lo comentado en el capítulo anterior.

B. Nuevo número 3° del artículo 31 de la LIR, vigente desde el 1 de enero de 2017

En efecto, de acuerdo a las explicaciones contenidas en la Historia Fidedigna de la Ley N° 20.780¹⁶⁶, es posible entender que la modificación al numeral 3° del artículo 31 de la LIR

¹⁶⁵ En efecto, señala el mensaje presidencial de la Ley N° 19.738 del año 2001, lo siguiente:

Mediante la presentación de este proyecto, se cumple con el compromiso expresado en mi programa de gobierno en cuanto a financiar los mayores requerimientos de gastos en programas sociales y de desarrollo no mediante un aumento de impuestos sino a través de una reducción de la elusión y la evasión tributaria. Para cumplir este compromiso se requiere de un esfuerzo serio, coordinado y sistemático de las instituciones fiscalizadoras, debidamente dotadas de medios materiales y legales, orientado a atacar las grandes fuentes de evasión, esto es, una verdadera campaña contra la evasión de impuestos.

La campaña contra la evasión de impuestos que inicia este proyecto es una iniciativa clave para la estrategia de crecimiento con equidad del Gobierno y una pieza fundamental de la reforma fiscal a que me referí en el Mensaje Presidencial del 21 de Mayo. Esta campaña proveerá recursos para el financiamiento de planes y políticas de desarrollo social sobre la base de un mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes de mayores recursos en beneficio de los sectores más vulnerables de la población. Asimismo, ratifica mi compromiso en cuanto a que la responsabilidad fiscal es una condición básica para la reactivación y para un crecimiento estable.

¹⁶⁶ En efecto, dentro de los comentarios plasmados en la Historia fidedigna de la Ley N° 20.780, se señala lo siguiente:

Para cumplir con el objetivo declarado explícitamente en el Protocolo en cuanto a terminar con el sistema del FUT -es decir, no solo con el registro FUT, sino también con aquellas características que han permitido que las utilidades no retiradas posterguen de modo indefinido el pago final de impuestos en el global complementario-, en el nuevo sistema parcialmente integrado se regularán de manera distinta, desde el punto de vista tributario, sinnúmero de aspectos que se han prestado para elusión:

- 1.- Se acabarán los retiros o remesas en exceso que hoy permiten diferir a través del FUT el pago de los impuestos finales.
- 2.- 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.
- 3.- 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.” (sic)

Asimismo, señala lo siguiente:

responde a una finalidad antielusiva, pretendiendo limitar a su máxima expresión la aplicación del *carry-back* en nuestra legislación.

En efecto, el tratamiento asimétrico de las pérdidas entre sociedades que determinen sus rentas de acuerdo a la letra A) o B) del nuevo artículo 14 de la LIR, corresponde a una norma antielusiva especial la cual, no sólo modifica la regulación de las pérdidas en el sentido propio de la nueva determinación de impuestos, sino que también limita conscientemente las pérdidas con la finalidad de evitar abusos en la aplicación de la norma.

Respecto al nuevo tratamiento antielusivo de la norma, me remitiré a la ya analizado en el capítulo anterior.

C. Inciso segundo del artículo 69 del Código Tributario

De la misma forma que lo establece el inciso cuarto del número 3° del artículo 31 de la LIR, en el año 1985 a través de la dictación de la Ley N° 18.485, se establecieron una serie de normas complementarias a la administración financiera con alcances tributarios, que se encuentran directamente relacionadas con la limitación en la utilización de las pérdidas en casos de cambios de propiedad o transformación de las empresas con pérdidas.

En efecto, el actual inciso segundo del artículo 69 del CT¹⁶⁷ establece que las empresas individuales no podrán convertirse o fusionarse sin dar aviso de término de giro previamente,

El Senado introdujo más de 142 modificaciones al texto propuesto por esta Corporación, las que pueden ser sistematizadas de la siguiente forma:

1.- Nuevo Sistema de Renta Presunta. Se incorporó un sistema parcialmente integrado de tributación, que al igual que el sistema de atribución de rentas termina con el Fondo de Utilidades Tributables, FUT.

En dicho marco, se incorporan resguardos frente al uso de las utilidades con el fin de eludir impuestos. En tal sentido, se termina con los retiros para reinvertir dentro de veinte días, con los retiros en exceso y con las limitaciones al uso de pérdidas o *carry back*.

¹⁶⁷ El inciso segundo del artículo 69 del CT, señala lo siguiente:

salvo que dentro de sus estatutos establezca una cláusula general de responsabilidad en la cual la sociedad subsistente se hace responsable de todos los impuestos que se adeuden por la sociedad que desaparezca.

Corresponde hacer presente que la modificación analizada fue efectuada en el año 1985, con anterioridad a las normas de control en el tratamiento de pérdidas para el caso de cambios de propiedad de sociedades con resultados negativos (a saber, el inciso cuarto del número 3° del artículo 31 de la LIR) por lo que su efecto práctico fue el de limitar la utilización de las mismas obligando a los contribuyentes a efectuar el término de giro de la sociedad, no permitiendo el aprovechamiento de pérdidas ajenas.

La finalidad antielusiva de la norma queda de manifiesto en la Historia Fidedigna de la Ley N° 18.482 del año 1985¹⁶⁸, en la cual se hace presente expresamente la inquietud del

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71°, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión. No obstante, las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, dentro del plazo señalado en el inciso primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

¹⁶⁸ La discusión sobre la limitación en el uso de las pérdidas surgió producto de la sesión conjunta de las Comisiones Legislativas de fecha 11 de diciembre de 1985, en la que se sometió a aprobación el número 2 del artículo 24 del proyecto de ley que modificaba el inciso segundo del artículo 69 del CT, en el que se dejó asentada la intención de establecer medidas que impidieran el traspaso de las pérdidas en el caso de término de giro, en dicha comisión se señaló lo siguiente:

Señor Abud. Tengo la duda de si aquí se resuelve la inquietud que había planteado, en el sentido de que la sociedad que subsiste después de la fusión no puede aprovechar las pérdidas de la sociedad que desapareció.

Tengo instrucciones del Presidente de mi Comisión de rechazar la norma si no se corrige esa situación, a fin de no hacer posible que, por la vía de fusionar una sociedad en buena situación con otra que arrastra muchas pérdidas, la primera pueda aprovechar las pérdidas de la otra sociedad fusionada, sino que, al fusionarse, se pierdan las pérdidas acumuladas o bien, desaparezcan.

Al respecto, el representante del SII respondió lo siguiente:

El señor García. El problema que se presenta es más bien de tipo administrativo. Nosotros estamos de acuerdo en que las pérdidas no se aprovechan. Sin embargo, por otro lado, tenemos presente que exigir un trámite administrativo de término de giro significaría, además del perjuicio para la empresa que subsiste, uno administrativo para el Servicio de Impuestos Internos.

Por lo anterior, en la parte final se agregó que, cuando una empresa se disuelve o desaparece –idea que, además, se remacha diciendo que se extingue–, la empresa que subsiste debe hacer un balance y pagar los impuestos

aprovechamiento de las pérdidas por sociedades fusionadas y se establece claramente la intención del legislador de limitar su uso.

D. Número 5° del artículo 107 de la LIR

Si bien la intromisión del número 5° del artículo 107 de la LIR no responde expresamente a una finalidad antielusiva de acuerdo a lo discutido en su historia fidedigna, la limitación de la rebaja de las pérdidas en contra únicamente de las utilidades generadas a través de un mismo régimen de tributación establece, como ya se mencionó, una limitación de tipo cualitativo en la deducción de las pérdidas, lo cual, en palabras del SII, responde a la aplicación de un principio general de compensación de ingresos y pérdidas determinados únicamente bajo un mismo sistema de tributación.

En efecto, de acuerdo al Oficio N° 1.148 del SII de fecha 15 de mayo de 2015, la aplicación de esta limitación se encuentra relacionada con la dictación de la Circular N° 68 del SII de fecha 3 de noviembre de 2003¹⁶⁹, la cual establece que los contribuyentes que obtengan rentas afectas a impuesto de Primera Categoría en carácter de único o de algún otro régimen especial, deberán determinar separadamente el resultado anual de sus operaciones vinculadas a estos

correspondientes. Es decir, hay un término de giro y una empresa que desaparece o se extingue, sin necesidad de dar aviso correspondiente al servicio.

¿Qué significa que se disuelva, extinga o desaparezca? Que como contribuyente termina su actividad y, por lo tanto, además de las pérdidas, no puede traspasar otros valores, como los créditos fiscales del IVA.

Entonces, esa es la idea de la parte final del N°2.

El señor Abud. Creo que basta con la constancia en el informe de que el objetivo de la frase final que se agrega es precisamente evitar el aprovechamiento de las pérdidas por parte de la sociedad que subsiste. De modo que no tenemos inconvenientes en aceptar el nuevo texto.

¹⁶⁹ En efecto, la Circular N° 68 del SII de fecha 3 de noviembre de 2010, señala lo siguiente:

Ahora bien, no pueden sujetarse al tratamiento expuesto en los dos párrafos anteriores, aquellos desembolsos que constituyen parte del activo de la empresa que se deducirán cuando tengan la calidad de costo al momento de determinar la pérdida o ganancia que proceda. De esta manera, los costos, gastos y desembolsos imputables a regímenes distintos al régimen general, deben ser imputados a los ingresos que corresponden a cada uno de esos regímenes y, en consecuencia, deducirse de los mismos, como ocurre por ejemplo, con los gastos por asesorías y honorarios relacionados con rentas de fuente Argentina; gastos incurridos en la remuneración de corredores con motivo de la enajenación de acciones acogidas a lo dispuesto en el artículo 107, de la LIR, etc.

tipos de ingresos, debiendo rebajarse los costos, gastos y desembolsos imputable a cada uno de ellos de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 a 33 de la LIR, sólo respecto de el mismo tipo de renta.

E. Artículo 41 G de la LIR

Adicionalmente, y como también se señaló en el capítulo anterior, con la aplicación de la Reforma Tributaria se introdujo una nueva limitación en la utilización de pérdidas relativa a las rentas pasivas obtenidas por entidades controladoras de otras en el extranjero, con domicilio o residencia en Chile.

La aplicación de esta clase de normas a la legislación tributaria chilena no debería resultar novedosa toda vez que responde a la aplicación de medidas de control propuestas por la OECD, específicamente relacionadas con el proyecto BEPS¹⁷⁰ cuyo objetivo principal es el establecimiento de mecanismos y herramientas para evaluar y combatir estrategias de planificación fiscal utilizadas por empresas multinacionales, para aprovecharse de las discrepancias e inconsistencia de los sistemas fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación en las cuales las entidades no ejercen actividades económicas, con la única finalidad de eludir el pago de impuestos.

Para ello, y producto de la aplicación del plan de acción N° 3 de BEPS, se motivó a los países miembros a limitar el uso transfronterizo de las utilidades obtenidas en el extranjero, a través de la incorporación de normas CFC o “*Controlled Foreign Company*”, como es el caso del artículo 41 G de la LIR.

La introducción del nuevo artículo 41 G a través de la Ley N° 20.780 del año 2014 modifica el tratamiento de las rentas obtenidas como ganancias de capital de sociedades o patrimonios de afectación sin domicilio o residencia en Chile pero que sean controlados por una entidad con

¹⁷⁰ OECD. 2011. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD Publishing.

domicilio o residencia en país. Bajo este nuevo tratamiento, dichas sociedades controladoras deberán reconocer los ingresos obtenidos producto de sus rentas pasivas, sobre base percibida o devengada en la sociedad controladora en Chile, pero no permite el reconocimiento de las pérdidas generadas por dichas sociedades o patrimonios de afectación en el extranjero sobre la misma base.

Como es posible observar, el nuevo tratamiento de esta clase de ingresos trae como consecuencia una muy diferente aplicación de los principios legales-tributarios, creando una disparidad de criterios cuya única lógica es antielusiva.

La nueva norma rompe absolutamente con la construcción doctrinaria señalada anteriormente para el caso de consolidación de resultados con entidades en el extranjero, ya que impide un tratamiento equitativo en las utilidades y las pérdidas, que se encontraba arraigado en nuestra legislación.

Si bien es cierto que la consolidación de los resultados negativos de las entidades en el extranjero, ha permitido la configuración de modelos societarios agresivos, el nuevo tratamiento dado a esta clase de pérdidas no resulta armonioso con la correlación ingreso/gasto que deben tener las utilidades y pérdidas en la contabilización de las mismas.

En efecto, el artículo 41 G obligó a reconocer las utilidades obtenidas durante los tres primeros ejercicios en la sociedad controladora Chilena, pero no permite el reconocimiento contable de la pérdida generada por la misma entidad controlada sin domicilio o residencia en Chile al momento de devengarse. De esta forma, el artículo 41 G de la LIR otorga un tratamiento arbitrariamente distinto a las utilidades y pérdidas generadas por una empresa, aun cuando estas tengan una misma fuente originaria.

Lo anterior rompe absolutamente con el principio de equidad ya señalado anteriormente, castigando las pérdidas generadas en el extranjero a través de la entrega de un tratamiento completamente diverso a las utilidades y pérdidas de la misma fuente.

F. Jurisprudencia de la Excelentísima Corte Suprema

Otra forma muy efectiva en la limitación del uso abusivo de las pérdidas se encuentra relacionada con la amplitud de las facultades de fiscalización establecidas en favor del SII para el análisis de las mismas. Respecto a esta materia nos reitiremos a lo señalado anteriormente.

4.2.2. Normas antielusivas generales en la legislación chilena

Adicionalmente a las normas antielusivas especiales incorporadas con la dictación de la Ley N° 20.780 el año 2014, se incorporaron a la legislación chilena nuevas normas antielusivas de carácter general, consagradas en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quater y 4 quinquies del CT.

Las normas antielusivas de carácter general, se acuerdo a la interpretación del SII, son reglas de carácter abstracto y general, creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de las normas antielusivas específicas, y que autorizan a la administración para aplicar la sanción prevista por el ordenamiento jurídico de que se trate (desestimación y recalificación de los negocios celebrados elusivamente) cuando la administración estime que existe elusión, abuso de las normas o simulación.¹⁷¹

De acuerdo a las declaraciones del SII, la aplicación de dichas medidas responden a los principios de “*Substance over form*”, es decir que los Tribunales no se encuentran constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente y bajo la cual se presenta la transacción, si no coincide con la realidad económica objetiva, es decir, con la verdadera naturaleza de la transacción; “*Business purpose and economic substance*”, es decir que los Tribunales deben evaluar si los beneficios tributarios obtenidos, deben ser negados dada la insuficiencia de razones (ajenas a las propiamente tributarias) para celebrar las operaciones

¹⁷¹ Servicio de Impuestos Internos. 2014. Modificaciones al Código Tributario introducidas por la Ley N° 20.780. [Diapositivas] Santiago, Chile.

respectivas, es decir, la ausencia de una legítima razón de negocios; “*Step transaction*”, principio que autoriza al SII a desatender en ciertos casos los distintos pasos de una operación a fin de valorar las consecuencias generales de la transacción u operación que en definitiva se está realizando y; “*Sham transactions*”, hipótesis que se vincula con casos donde estrictamente no hay voluntad negocial alguna, relacionada con la simulación absoluta.

En todos los casos señalados anteriormente, se desatiende a la estructura de la operación, y los efectos tributarios se determinan conforme a la verdadera sustancia de la transacción, si es que ésta efectivamente existe, es decir, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes que pueden no coincidir con los declarados por éstas.

Para efecto de la aplicación de esta norma general antielusiva, el SII decidió sancionar dos conductas específicas: la simulación y el abuso del derecho.

Respecto a la primera de estas figuras, el artículo 4 ter del CT define el abuso como: aquellos casos en que el contribuyente evita total o parcialmente la realización del hecho gravado, o disminuye la base imponible o la obligación tributaria, o posterga o difiere el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no producen resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios.

Asimismo, entiende que existe simulación de un acto jurídico, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulan la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

Aun cuando la aplicación práctica de las normas generales antielusivas parece a lo menos confusa, corresponde señalar que con la entrega de dichas facultades el SII podrá evitar con mayor facilidad los casos de abuso en la utilización de pérdidas.

No obstante todo lo anteriormente señalado, es importante recalcar que, de acuerdo a estas nuevas normas, el SII sólo podrá aplicar normas generales antielusivas en aquellos casos en que no existan normas especiales antielusivas que regulen dichas situaciones tributaria, por lo que para el caso del nuevo número 3° del artículo 31 de la LIR, primarán dichas limitaciones tributarias por sobre aquellas contempladas en los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quater y 4 quinquies.

4.3. Conclusiones

La OECD en materia de pérdidas ha otorgado una serie de recomendaciones dirigidas a desbaratar y evitar modelos de planificación tributaria agresivas, principalmente a través de la entrega de mayores facultades de fiscalizaciones a los organismos correspondientes y de imponer obligaciones de intercambio de información entre los contribuyentes, la administración y los organismos internacionales correspondientes.

Chile ha implementado dichas medidas a través de sucesivas reformas, principalmente a través de la dictación de la Ley N° 19.738 del año 2001 y la Ley N° 20.780 del año 2014, en las cuales se incorporan limitaciones a los procesos de cambio de propiedad, la absorción de utilidades propias y la imposición de normas antielusivas generales y especiales.

Respecto a las normas antielusivas especiales, estas se han implementado luego de la dictación de la reforma del año 1984 que establece el actual tratamiento de las pérdidas, lo que da cuenta de la historia fidedigna de dichas modificaciones. La importancia de establecer cuáles son las normas antielusivas especiales en materia de pérdida es que estas deben aplicarse con preferencia a las normas antielusivas generales establecidas en los nuevos artículos 4 ter, quater y quinquies del CT.

Ahora bien, en lo relacionado con las normas antielusivas generales, estas constituyen actualmente una gran limitación al uso malicioso de las pérdidas toda vez que castiga el abuso del derecho como figura elusiva, no obstante la redacción de la norma no es clara y podría llevar a una serie de inconsistencias prácticas en su aplicación.

CONCLUSIONES

A través de esta investigación se logró analizar la forma en la que la LIR ha contemplado las pérdidas tanto en su generación como en su tratamiento. Para ello, se tuvo como punto de comparación la legislación chilena y las de derecho comparado, principalmente en países miembros de la OECD y algunos de Latinoamérica que poseen sistemas muy similares al chileno, o al contrario, se caracterizaran por una postura más conservadora en materia de pérdidas materiales, pérdidas del ejercicio y pérdidas de arrastre.

Al respecto y como primera conclusión, de forma unánime los informes internacionales estimaron que existían usos anormales de las pérdidas, los cuales no coincidían con las finalidades iniciales con las que habían sido implantados dichos tratamientos, no existiendo una correlación entre el crecimiento económico dentro de una determinada nación y los resultados negativos declarados por sus contribuyentes.

Dicho uso anormal o atípico de resultados puede tener como origen un determinado modelo empresarial atendiendo al giro que puede tener la empresa, a una sobreinversión por parte de las entidades con la finalidad de obtener utilidades futuras o a la utilización abusiva de las pérdidas con la única finalidad de rebajar la base imponible de los contribuyentes en un país determinado.

Bajo este último supuesto, organismos internacionales como la OECD han propuesto una serie de medidas a través de las cuales se busca limitar utilización abusiva de las pérdidas, promoviendo la aplicación de una serie de normas destinadas a otorgar mayores facultades a los entes fiscalizadores y sanciones a quienes pretendan aplicar este tipo de maniobras con la única finalidad de rebajar su carga tributaria.

Es así como en Chile, si bien la tendencia político-económica durante los años ochenta promovió el incentivo de la inversión extranjera a través del otorgamiento de facilidades de índole tributaria a los inversionistas, la tendencia actual y como se ha dejado ver por el tipo de

reformas que ha implantado en la última década en línea con las legislaciones de los países OECD y latinoamericanos, es aumentar las limitaciones aplicadas a estos regímenes especiales evitando de esta forma fuentes de elusión que aminoren la recaudación fiscal en los distintos países.

El efecto práctico del tratamiento actualmente entregado a las pérdidas tributarias es que su declaración asciende aproximadamente a un tercio de la recaudación estatal, provocando una merma importante en los ingresos del país que repercuten directamente con la redistribución del ingreso y con los estándares de calidad de vida y nivel de prestaciones públicas que podrá otorgar el Estado de Chile.

No obstante lo anterior y tal como se señaló en el capítulo primero de esta tesis, es necesario comprender que el fundamento del establecimiento actual del tratamiento de las pérdidas no sólo tiene como origen la aplicación de una franquicia en favor de los contribuyentes que se encuentran en una situación de crisis, sino que además responde a principios de equidad horizontal y neutralidad del impuesto, los cuales deben ser aplicables en cada uno de los cambios legislativos a realizar en materia tributaria.

Es por esto que el Estado se ve en una compleja situación: debe optar por garantizar los derechos de los contribuyentes en cuanto al tratamiento que deberán aplicar a sus pérdidas o asegurar su recaudación fiscal limitando su libre uso.

Como se ha podido observar a lo largo de esta tesis, la opción tomada es la segunda, limitando la utilización de las pérdidas no sólo a través de la dictación de normas antielusivas especiales o generales aplicables a la materia, sino que también por vía interpretativa a través de la dictación del SII de Circulares u Oficios o por vía jurisprudencial, extendiendo ilimitadamente las facultades de fiscalización del SII en esta materia.

En efecto, el tratamiento tributario de las pérdidas en Chile se ha limitado, directa o indirectamente, a través de la aplicación de normas antielusivas especiales que datan desde el año 1985 a la actualidad. Estas normas se encuentran dirigidas a promover la utilización

personalísima de las pérdidas por los contribuyentes que las originaron y limitan su aplicación en procedimientos de reestructuraciones empresariales. Adicionalmente, este tipo de normas ha establecido limitaciones cualitativas en el uso de las pérdidas permitiendo su rebaja únicamente en contra de utilidades que se determinaron mediante un mismo régimen de tributación.

En este mismo sentido, la modificación más importante con finalidad antielusiva fue incorporada con la dictación de la Ley N° 20.780 del año 2014 y la Ley 20.899 del año 2016, las cuales modifican completamente el tratamiento de las pérdidas vigente a la fecha, no sólo adecuándolo al sistema tributario que entrará en vigencia el 1 de enero de 2017 con el nuevo artículo 14 de la LIR, sino que también imponiendo nuevas limitaciones en cuanto al aprovechamiento de las pérdidas por la misma sociedad que las generó.

Adicionalmente la Ley N° 20.780 de 2014 introduce a la normativa fiscal normas generales antielusivas, las cuales sancionan la elusión, el abuso del derecho y la simulación en materia tributaria, ampliando las facultades de fiscalización del SII para aquellos casos no contemplados expresamente en la ley.

En virtud de todos estos nuevos cambios introducidos con la dictación de la Ley N° 20.780 del año 2014 y la Ley N° 20.899 del año 2016, resulta imposible concluir adelantadamente cuál será el efecto práctico que tendrá la aplicación de estas nuevas limitaciones en materia de pérdidas, ya que si bien los nuevos cambios se encuentran en concordancia con los lineamientos discutidos a nivel internacional sobre la materia, el efecto de la aplicación de estas medidas en Chile y el uso o abuso que se puede dar a los mismos por parte de las entidades fiscalizadoras correspondientes, podría traer como consecuencia una judicialización importante de la interpretación y aplicación de la materia ante Tribunales Tributarios y Aduaneros o un efecto negativo en la inversión.

Corresponde señalar adicionalmente que la técnica legislativa en muchas de las normas de control aplicadas producto de la dictación de la Ley N° 20.780 y la Ley N° 20.899 no es del todo clara, dejando pasajes oscuros que de alguna forma se han ido clarificando a través de la

interpretación administrativa del SII, pero no en su totalidad, por lo que la aplicación práctica de estos nuevos sistemas resulta un absoluto misterio.

Finalmente, es necesario rescatar que de alguna forma, las modificaciones realizadas en materia de pérdidas se encuentran en directa relación con las propuestas efectuadas por la OECD al respecto y tienden a otorgar uniformidad tributaria internacional, situación que ayuda directa o indirectamente a desbaratar los mecanismos abusivos internacionales tendientes a rebajar la carga tributaria de los contribuyentes en los países en que esta sea más alta o a distribuir sus utilidades en legislaciones de baja o nula tributación, formas de limitación que no vulneran los principios tributarios y que serán de gran ayuda para un aumento de la recaudación fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

A) Libros, artículos y revistas

- 1) ABELIUK Rene. 2008. Las Obligaciones. Quinta Edición Actualizada. Santiago, Chile. Editorial Jurídica de Chile.
- 2) AFIICH. Reforma Tributaria: En una senda de justicia y Desarrollo. Abril 2012.
- 3) AGOSIN, Manuel, Barreix, Alberto, Gómez, Juan Carlos y Machado, Roberto. 2005. Reforma tributaria para el desarrollo humano. Revista de la CEPAL. (N° 87).
- 4) ALCAYAGA, José Julián. 2005. Manual del defensor del Cobre. Santiago, Chile. Ediciones Tierra Mía Ltda.
- 5) BASCUÑAN, Sergio. 2007. Elementos fundamentales de la tributación de las empresas. [diapositivas]. Santiago, Chile. 77 diapositivas.
- 6) CASTRO, Pedro. 2010. Fiscalización de las pérdidas Tributarias. Reporte Tributario. (N°8)
- 7) Consultor Práctico Tributario. 2005. Santiago, Chile. (N°3).
- 8) DUMAY P, Alejandro. 2011. Prescripción Tributaria. Reporte Tributario. (N°21)
- 9) Ernst&Young. 2011. Valor de la pérdida tributaria. [diapositivas]. Santiago, Chile. 19 diapositivas.
- 10) ESCOBAR, Luis, FRIGOLETT, Hernán, JELVEZ, Mauricio, SANHUEZA, Claudia, THIBAUT, Jorge. 2012. Una reforma tributaria para corregir la desigualdad y saltar al desarrollo. [diapositivas] Santiago, Chile. 25 diapositivas.
- 11) FIGUEROA, Gonzalo. 2008. El patrimonio. Tercera edición actualizada. Santiago, Chile. Editorial Jurídica de Chile.
- 12) FLORES, Inés María y Cedrón Araoz. Las pérdidas Tributarias a propósito de los procesos de fusión de empresas. [en línea]. Lima, Perú. <<http://www.teleley.com/revistaperuana/10floresR61.pdf>>. [consulta mayo 2012].
- 13) Fondo monetario Internacional. 2015. Perspectivas de la Economía Mundial. Washington, Estados Unidos.
- 14) GAMBA, Cesar. La compensación de pérdidas tributarias de ejercicios anteriores. Lima, Perú. 2004.

- 15) GOMEZ S, Juan. Evolución y situación tributaria actual en América Latina: Una serie de temas para la discusión. En: Comisión económica para América Latina y el Caribe. Septiembre, 2005.
- 16) HAGEMMAN, Robert, Jones, Brian y Montador, Bruce. Tax reform OECD countries motives. Constraints and practice. [en línea] OECD. <<http://www.oecd.org/dataoecd/48/34/35622908.pdf>> [consulta mayo 2012].
- 17) JIMÉNEZ, Juan Pablo y Podestá Andrea. Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina. Santiago, Chile. Marzo 2009.
- 18) JORRATT De Luis, Michel. Evasión tributaria. En: Martín, Fernando. La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones Tributarias. Santiago, Chile. Agosto 2009.
- 19) JORRATT De Luis, Michel. 2012. Gastos Tributarios y Evasión Tributaria en Chile: Evaluación y Propuestas. Santiago, Chile.
- 20) LARRAÍN Felipe y Vergara Rodrigo. La transformación económica de Chile. 2° ed. Santiago, Chile. Centro de Estudios Públicos. 2001.
- 21) OCÉANOS, Azules. Reforma tributaria, propuesta de Océanos Azules. Julio de 2011.
- 22) OECD. 2011. Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD Publishing.
- 23) OECD. 2010. Addressing Tax Risks Involving Bank Losses. OECD Publishing.
- 24) OECD. 2013. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing
- 25) Reporte Tributario. 2012. Efectos tributarios en la transformación de sociedades. (N° 26).
- 26) SALCEDO, Claudio y Zamora, Susana. 2012. Cambios legales proyectados en materia de Precios de Transferencia. En: Reporte Tributario. (N°21).
- 27) SALORT Vicente. 2008. Manual práctico de FUT. Editorial Edimatri. Santiago, Chile.
- 28) SERVICIO de Impuestos Internos. 2006. Manual tributario, Franquicias y beneficios tributarios para las empresas y personas. Santiago, Chile.
- 29) VODANOVIC Antonio. 2001. Manual de derecho civil. Tomo I. Segunda Edición. Editorial Jurídica de Chile. p. 158

- 30) WRIGHT, Deloris. 2002. Transfer Pricing when Losses Arrive. International Transfer Pricing Journal. Volumen 9. (N°5).

B) Legislación

- 1) BRASIL. 1997. Ley N° 4.506: Ley Fiscal. 30 de noviembre de 1964.
- 2) CHILE. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley N° 824: Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta. 27 de diciembre de 1974.
- 3) CHILE. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley N° 830: Aprueba texto que señala del Código Tributario. 27 de diciembre de 1974.
- 4) CHILE. Ministerio de Hacienda. 2014. Ley N° 20.780: Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. 29 de septiembre de 2014.
- 5) CHILE. Ministerio de Hacienda. 2001. Ley N° 19.738: Normas para combatir la evasión tributaria. 19 de junio de 2001.
- 6) ECUADOR. 2001. Ley N° 56: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. 31 de diciembre de 2001.
- 7) ESPAÑA. 2014. Ley N° 27: Ley de Impuesto a las Sociedades. 27 de noviembre de 2014.
- 8) MEXICO. 2013. Ley de Impuesto sobre la Renta. 1 de enero de 2014.
- 9) PERÚ. 2004. Decreto Supremo N° 179: Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta. 8 de diciembre de 2004.

C) Circulares y Jurisprudencia Administrativa

- 1) Circular N° 8 del año 2000, del Servicio de Impuestos Internos.
- 2) Circular N° 66 de fecha 23 de julio de 2015, del Servicio de Impuestos Internos
- 3) Circular N° 67 de fecha 23 de julio de 2015, del Servicio de Impuestos Internos
- 4) Circular N° 65 del año 2001, del Servicio de Impuestos Internos.

- 5) Circular N° 17 de fecha 19 de marzo de 1993, del Servicio de Impuestos Internos.
- 6) Circular N°59 de fecha 17 de noviembre de 1986, del Servicio de Impuestos Internos.
- 7) Circular N° 30 del año 2015, del Servicio de Impuestos Internos.
- 8) Circular N° 68 de fecha 3 de noviembre de 2010, del Servicio de Impuestos Internos
- 9) Oficio N° 303 emitido el año 2001, del Servicio de Impuestos Internos.
- 10) Oficio N° 1.720 de fecha 15 de mayo de 2009, del Servicio de Impuestos Internos.
- 11) Oficio N° 606 de fecha 12 de abril de 2010, del Servicio de Impuestos Internos.
- 12) Oficio N° 2.152 de fecha 3 de octubre de 2013, del Servicio de Impuestos Internos.
- 13) Oficio N° 1.440 de fecha 13 de junio de 2011, del Servicio de Impuestos Internos.
- 14) Oficio N° 194 del año 2010, del Servicio de Impuestos Internos.
- 15) Oficio N° 1.148 del año 2012, del Servicio de Impuestos Internos.
- 16) Oficio N° 495 de fecha 13 de febrero de 2015, del Servicio de Impuestos Internos.
- 17) Oficio N° 1.569 de fecha 5 de julio de 2011, del Servicio de Impuestos Internos.
- 18) Oficio N° 2.402 de fecha 17 de octubre de 2011, del Servicio de Impuestos Internos.
- 19) Oficio N° 2.269 de fecha 26 de agosto de 1998, del Servicio de Impuestos Internos.
- 20) Oficio N° 1.671 de fecha 12 de mayo de 1993, del Servicio de Impuestos Internos.