



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
Escuela de Postgrado

**PROCEDIMIENTO LEGAL Y CONTABLE DEL PAGO
PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS
PROPIAS Y AJENAS**

**ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE A TESIS (AFET) PARA OPTAR AL
TÍTULO DE MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

ALUMNO: ROSENDO SEGUNDO BASAURE SÁNCHEZ

PROFESOR GUIA: MARIO SILVA POBLETE

SANTIAGO DE CHILE

2016

AGRADECIMIENTOS.

Gracias a mis padres por darme la vida.

A mi esposa y mis hijos por tolerarme en momentos de dificultad y estar junto a mí, en la pasión y en el dolor, en la gloria y en el fracaso, quienes me ha acompañado siempre en este largo camino no exento de dificultades y tropiezos.

A mis Profesores, sin los cuales nada de esto sería posible.

A Dios quien en silencio siempre me guía y sin decirlo, corrige mis errores.

A todos ellos mis más sentidos agradecimientos.

RESUMEN.

Esta AFET, pretende analizar si en sede administrativa y/o jurisdiccional, se produce respecto de las **solicitudes de devolución del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas** (en adelante e indistintamente “**PPUA**”), lo que han denominado los contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría (en adelante e indistintamente IDPC) de la Ley de Impuestos a la Renta (en adelante e indistintamente LIR), el **enriquecimiento sin causa por parte del Fisco de Chile**, invocando al efecto el derecho de propiedad garantizado constitucionalmente, al aplicar el Servicio de Impuestos Internos (en adelante e indistintamente “SII” o “Servicio”), directamente la tasa del IDPC que corresponda sobre el monto de las utilidades tributarias acumuladas o retenidas en el Registro Fondo de Utilidades Tributarias (en adelante e indistintamente “Libro FUT” o “FUT”), que resulten absorbidas por pérdidas tributarias obteniendo los Contribuyentes devoluciones menores a los impuestos efectivamente pagados, y en casos que ello suceda proponer soluciones.

Para esto, comenzaré mi trabajo revisando en qué consiste la teoría del enriquecimiento sin causa, los antecedentes históricos, su concepto, fundamento, requisitos, ámbito de aplicación y límites.

A continuación, tratare las normas administrativas dictadas por el SII sobre el procedimiento de las solicitudes de devolución del PPUA, aplicando las normas del Derecho Público y del ámbito tributario; su aplicación práctica desde

el punto de vista contable y financiero.

Finalmente, analizaremos algunas sentencias de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, específicamente de la Excma. Corte Suprema, que consagran y fijan el sentido de estas normas tributarias.

Para realizar este trabajo recurriremos a doctrina, legislación y jurisprudencia administrativa y judicial.

INTRODUCCIÓN.

El actual artículo 31 de la LIR, en su parte pertinente señala:

“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 año comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.....”.

El actual inciso 2°, del N° 3, del inciso 3° del artículo 31 de la LIR permite a los contribuyentes la devolución del IDPC que se haya pagado sobre utilidades acumuladas en el Libro FUT que resulten absorbidas por pérdidas tributarias, dado que en su parte pertinente señala:

*“...En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el **impuesto de primera categoría pagado**¹ sobre dichas utilidades se considerarán 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.”.*

Los contribuyentes plantean ante instancia administrativa del SII, ante los Tribunales Tributarios no reformados, ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros y luego ante los Tribunales Superiores de Justicia, que les asiste el derecho a solicitar en calidad de PPUA la devolución de la totalidad del Impuesto de Primera Categoría efectivamente pagado, sin deducción de ningún tipo.

¹ La negrilla, letra cursiva y subrayado, es efectuada por el alumno.

CAPÍTULO 1. ANÁLISIS GENERAL DEL PROBLEMA A ESTUDIAR.

El SII inicialmente por instrucciones impartidas en la Circular N° 42, de 28 de agosto de 1990, la cual reitera las instrucciones de la Circular N° 59, del año **1986**, que los contribuyentes consideran como base, que las utilidades a absorber por las pérdidas tributarias por un monto equivalente a la renta líquida del periodo absorbido, esto es, sin descontar el impuesto, no obstante con posterioridad el SII asumió un criterio distinto, al señalar que procedía aplicar directamente la tasa del Impuesto de Primera Categoría correspondiente sobre la utilidad después de impuesto, esto es, sobre lo denominado FUT Neto, lo que implica no recibir de vuelta la totalidad del impuesto pagado sino una cantidad inferior, **conllevando a un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco de Chile.**

Esta AFET, pretende analizar si la jurisprudencia administrativa y judicial en la esfera tributaria actúa conforme a derecho o si la pretensión de los contribuyentes, y en especial, la referencia a que se estaría configurando en la realidad un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco de Chile.

Para realizar este análisis recurriremos a doctrina, legislación y jurisprudencia administrativa y judicial que se refiere a estos temas.

CAPÍTULO 2. DISPOSICIONES LEGALES Y POSICIONES DE LAS PARTES.

2.1. Normas sobre el enriquecimiento sin causa.

Si bien es en el Derecho Romano donde se encuentran las aplicaciones jurídicas más claras y frecuentes, parece prudente considerar que la regla según la cual nadie puede enriquecerse a expensas de otro fue un aporte de la civilización Helénica.

Posteriormente, los tratadistas y los prácticos del siglo XVII y siguientes, tratan el asunto del enriquecimiento sin causa desde diferentes puntos de vista, teniendo presente que en Francia y Alemania se desarrollan doctrinas y legislación potente, que no estudiaremos en este trabajo por exceder los límites de nuestro objetivo. Sin perjuicio de ello, se analizará someramente estas teorías.

2.1.1. Normas civiles sobre el enriquecimiento sin causa.

Usualmente se entiende por “fuente de obligación” un hecho jurídico que justifica, que sirve de causa, a una relación obligatoria; Alessandri señala que son “los hechos que la generan o la producen, los antecedentes de donde

emana una obligación, la circunstancia que produce una obligación”². Sin embargo, no basta con lo anterior, más específicamente el hecho jurídico que sirve de causa debe tener una individualidad propia, una naturaleza que lo identifique por sí mismo y que llegue a producir de esta forma y con respecto a la obligación misma un resultado particular: “la total constitución de la relación jurídica sin la subsistencia de elementos de otras (fuentes de obligaciones) precedentes, no una adquisición derivativa (con base en una relación precedente), ni sucesión (cambio meramente subjetivo)”³.

Contrariamente a lo que ocurre con la definición de “fuente”, en donde bien parece existir un pacífico consenso, la discusión acerca de cuáles son aquellos hechos que deben ser calificados como causas o fuentes de la obligación está lejos de terminar. Solo existe en la doctrina unanimidad para rechazar lo que constituye la clasificación clásica del Código Civil Francés, en donde, además de recogerse la cuatripartición atribuida erróneamente a Gayo (contratos, cuasicontratos, delitos, cuasidelitos), se agrega por influencia de Domat y Pothier a la **ley** como fuente de obligaciones.

A partir de este rechazo, la doctrina se disgrega buscando precisar cuáles son aquellos hechos que siendo conceptualmente autónomos dan origen a relaciones obligatorias. Si bien la discusión está plenamente vigente, pueden

² Alessandri Rodríguez, Arturo: Derecho Civil. De las Obligaciones, Imprenta El Esfuerzo, Santiago de Chile, 1934, pág. 8.

³ Hernández Gil, Antonio: Derecho de Obligaciones, Edit. Maribel, Artes Gráficas, Madrid, 1960, pág. 211.

observarse dos grandes tendencias: aquellos que pretenden una clasificación concentrada en grandes grupos, y otros que desean una minuciosa enumeración de las fuentes no aceptando distinciones generales. Conviene ahora ver la relación que existe entre estas tendencias y la inclusión del principio de enriquecimiento sin causa como fuente de obligación.

Dentro del primer sector de la doctrina aparece tradicionalmente la figura de Planiol y Larombière, quienes sostienen que solo son fuentes de obligaciones el contrato y la **ley**. Esta corriente tuvo en principio un fuerte apoyo, la siguieron autores como Beudant, Pacchioni, De Ruggiero y Sánchez Román; en nuestro país, Alessandri fue partidario de la misma opinión, comprendiendo al igual que Planiol dentro de las obligaciones legales aquellas que provienen de un delito, cuasidelito, y cuasicontrato, y además las obligaciones que “nacen propiamente de ella”⁴.

Dentro de este sistema, el enriquecimiento sin causa es discutido, en algunos autores tiene un mínimo reconocimiento, pasa a ser calificado como principio moral o informador de la legislación y se le niega un carácter sistemático; la acción que lo sanciona es concebida de manera extraordinaria y con un origen jurisprudencial.

⁴ Bonnazola, Julio César: Fuente de las Obligaciones, Edit. Perrott, Buenos Aires, pág. 21 y ss.

Planiol, sin embargo, se va a preocupar de insertar las obligaciones nacidas del enriquecimiento injusto dentro de su construcción dualista a través de tres premisas fundamentales:

- a) los cuasicontratos tienen su fundamento en la idea de enriquecimiento sin causa, lo que se comprueba al encontrar la causa de la obligación en el deudor, en el enriquecido (en razón del provecho obtenido por él), y no el acreedor, el empobrecido.
- b) las obligaciones derivadas de provechos injustos, al no provenir de un contrato, tienen una naturaleza legal, y, más precisamente, constituyen una “obligación legal preexistente” (en oposición a las simplemente legales) que ha sido incumplida o violada. En esta parte, Ripert y Teisseire critican⁵, con razón, que Planiol no de mayores detalles, lo que nos hace suponer que de aceptarse su tesis habría que consagrar la teoría del enriquecimiento tipificándola legalmente para que tuviese un alcance general.
- c) Por último, Planiol agrega que las obligaciones nacidas a partir de enriquecimientos injustos tienen un fundamento cuasi delictuoso, pues derivan de un hecho ilícito, de un estado contrario a derecho, sin causa.

⁵ M.M. Georges Ripert y M. Teisseire: Ensayo de una Teoría del Enriquecimiento sin Causa en el Derecho Civil Francés, Revista de Derecho y Jurisprudencia, 1907-1908, secc. 1, pág. 69.

Las ideas de Planiol⁶ hoy en día no son aceptadas y tres son sus críticas más importantes: no todos los cuasicontratos (v. gr. La gestión de negocios) tienen su fundamento directamente ligado a la teoría de los provechos sin causa; además, el dividir las fuentes de obligaciones solo en contratos y ley significa unir fenómenos de naturaleza jurídica muy distinta; y por último, el asociar al enriquecimiento sin causa la idea de hecho ilícito produce en aquel una confrontación con la noción de culpa, que es propia de este pero no encuentra justificación en el terreno de la teoría de los enriquecimientos (no es necesario que exista, ni puede según algunos existir culpa en el enriquecido, y, por otra parte, tampoco los efectos de la acción se miden en relación al daño producido sino en razón al provecho existente): “Planiol, sacrificando el espíritu de unidad por el amor de una sistematización sin tacha, ha desatendido diferencias ineludibles entre las obligaciones que pretende asimilar”⁷.

Dentro de esta doctrina que tiende a simplificar las fuentes de las obligaciones, encontramos aquellos autores para los cuales **sólo la ley** merece tal calificación. Esta opinión estimo debe ser entendida de un modo particular, Bonazzola⁸ en este sentido cita a Murlon, para quien la “fuente jurídica de obligaciones, la acción del vinculum juris” será siempre la **ley**, pues ella es la que en definitiva establece la medida de coacción; agrega sin embargo que

⁶ Contenidas en Clasificación de las Fuentes de las Obligaciones de M. Planiol, trabajo reproducido en la Revista de Derecho y Jurisprudencia, año 1904-1905, secc. 1, pág. 73 a 82.

⁷ Ripert y Teisseire, op. cit., pág. 71. Se verá más adelante que de todos modos la acción de in rem verso, al igual que aquella que deriva de un hecho ilícito, se considera como un medio de reparación, de indemnización en favor del empobrecido.

⁸ Op. cit., pág. 87.

además que “si se considera la fuente primaria, inmediata de la obligación, no existe ninguna que derive de la ley pues no es ella la que la genera; la encuentra escrita en la moral, en el derecho natural y la hace suya al sancionarla...”. Hernández Gil coincidentemente hace ver que la ley por sí sola y de manera totalmente directa no es ningún caso fuente de obligación: “la ley da lugar al nacimiento de las obligaciones con subordinación siempre a alguna situación, circunstancia o supuesto de hecho que prevé, pero que por sí misma no produce”⁹. De esta manera, se llega a la convicción de que la única forma válida de sostener la tesis primaria “la ley es la única fuente de obligación” es entendiendo a la ley como el único elemento del cual puede un determinado “deber de justicia”, nacido a partir de hechos precisos, lograr la facultad coercitiva propia de cualquier obligación civil; y así las cosas, la ley me parece ser el fin u objetivo a que debe aspirar toda sanción de una circunstancia de hecho objetivamente injusta para constituirse en obligación, que la causa misma de ella.

Siguiendo los postulados de esta última teoría, en el sentido de ser obligaciones solo aquellas cuyo origen o causa se encuentra reconocido por el derecho objetivo, ¿puede afirmarse que constituye un hecho generador de relaciones jurídicas obligatorias el principio jurídico de enriquecimiento sin causa?, Stitckin a este respecto ha señalado que “si un acto o hecho no se considera como fuente de obligaciones en un texto expreso de la ley, debe

⁹ Op. cit., pág. 22

concluirse que ese acto o hecho no tiene la virtud de generarlas”, agrega además que “toda obligación supone en sí misma una restricción de la libertad de los individuos y un gravamen que pesa sobre ellos. La situación de estar obligado es excepcional y de ahí que para su existencia deba haber una causa legal”¹⁰. En principio, dentro de esta estricta posición y de acuerdo a los términos de Stitckin, no hay cabida al enriquecimiento sin causa como fuente de obligaciones, y debe ser desterrado del campo del derecho o en el mejor de los casos atribuírsele una naturaleza excepcional o “sui generis”.

Sin embargo, el mismo autor cuida de añadir la voluntad unilateral a las tradicionales causas establecidas en el artículo 1.437 del Código Civil Chileno, aduciendo que “esta aparece como fuente generadora de obligaciones en algunos casos” (cita los artículos 632 inciso 2° del Código Civil y 99 del Código de Comercio), lo que bastaría para darle ese carácter”¹¹. Es evidente entonces que el mismo argumento es aplicable al enriquecimiento sin causa, tanto más cuanto son numerosa sus aplicaciones en la legislación chilena, y, por otro lado, se debe considerar el recurso de la analogía, el cual en este tema no es nuevo, pues Ripert y Teisseire, por ejemplo, se basan en el para darle al principio jurídico la fuerza de una regla de derecho positivo¹².

¹⁰ Stitckin B, David: Derecho Civil, Edit. Universitaria, Santiago de Chile, 1952, Tomo I, ns. 40 y 41.

¹¹ Stitckin B, David: Derecho Civil, Edit. Universitaria, Santiago de Chile, 1952, Tomo I, ns. 40 y 41.

¹² Op. cit., pág. 49, citan a su vez a Demolombe, para quien la analogía también podía bastar desde ya.

Los esfuerzos que realiza la doctrina para acoger debidamente a la figura del enriquecimiento injusto dentro de los sistemas restrictivos vistos se disipan cuando se trata de aquellos autores que apoyan lo que Marín¹³ llama “sistemas especificadores” (o analíticos) de descripción, y que prefieren, en pos de una mayor comprensión del derecho, una enumeración pormenorizada de las fuentes de obligaciones. Para Hernández Gil son causas el contrato, la promesa unilateral, la transgresión de deberes de conducta, el enriquecimiento injusto y la imputación de consecuencias jurídicas obligacionales por ocupar el sujeto una posición prevista por la norma con tal gravedad (u obligaciones simplemente legales en otras palabras), y del mismo modo Larenz y en cierto sentido Betti acuerdan enumeraciones igualmente detalladas con igual trato respecto del enriquecimiento injusto¹⁴.

2.1.1.1. Elementos de Orden Material o Económico.

A. El Enriquecimiento en el Demandado

Por “**enriquecimiento**” debe entenderse toda ventaja, utilidad o beneficio susceptible de ser apreciado pecuniariamente, y que ha sido obtenido por el demandado gracias a una actividad propia, a un hecho del empobrecido, o al de un tercero que ha obrado como intermediario entre ambos¹⁵.

¹³ Marín Pérez, Pascual: Derecho Civil, Manuales Universitarios Españoles. Edit. Tecnos, Madrid, 1989, pág. 85.

¹⁴ Hernández Gil, Antonio: Derecho de Obligaciones, Edit. Maribel, Artes Gráficas, Madrid, 1960, pág. 220.

¹⁵ Cf. Flour y Aubert. Op. cit., n.544.

En cuanto a las clases o modos en que puede presentarse este requisito, suele recurrirse al esquema que gira en torno a la noción de patrimonio que formula Von Tuhr, para quien el enriquecimiento “es la diferencia que existe entre el estado actual del patrimonio y el que presentaría si no hubiese ocurrido el injustificado desplazamiento de valores”. Puede entonces distinguirse entre:

- i) Aumento del patrimonio (*lucrums emergens*).

El enriquecimiento en estos casos puede producirse gracias a que ingresan en el patrimonio del demandado nuevos bienes o derechos, tanto reales como personales, o bien se incrementa el valor de los que ya existen. La doctrina alemana pretende incluir también en esta parte la adquisición por parte del demandado de cualquier otra situación jurídica de la cual reporte provecho y que, como dice Larenz, este dotada “de algún valor patrimonial”, citándose en este sentido el caso de la posesión y del uso y goce de derechos reales con iguales facultades que el dueño; sin embargo, por nuestra parte, creemos que es mejor entender que no habiendo un efectivo provecho, tales calidades jurídicas solo pueden dar lugar a un enriquecimiento por ahorro de gastos o a un provecho moral, y al régimen de ellos nos remitimos¹⁶.

Por otro lado, puede existir también aumento del patrimonio por medio de la disminución de su pasivo, siendo el ejemplo típico de estos casos el pago de una deuda por otra persona que el deudor. Resulta interesante destacar que la

¹⁶ Cf. Larenz, op. cit., pág. 514; respecto de la amplitud de la doctrina alemana.

jurisprudencia francesa en varias ocasiones ha aceptado que existe enriquecimiento por esta vía cuando el demandado, si bien no tiene en su contra un crédito como el que deriva de una sentencia o de un título, es obligado legalmente a efectuar determinadas prestaciones que en definitiva son hechas por un tercero.

El cálculo del enriquecimiento en estos casos de aumento del patrimonio no reviste mayores complicaciones y sea que ingresen nuevos bienes o se extingan deudas, usualmente su valor va a coincidir con el monto del empobrecimiento; en el mismo sentido Ripert y Teisseire: “se trata en efecto de apreciar derechos y obligaciones pecuniarias, cuyo valor se expresa de la misma manera, de cualquier lado que se le considere”.

B. El Empobrecimiento en el Actor.

Es necesario que quien ejercite la acción de in rem verso se haya empobrecido, es por ello que esta acción se hace llamar de enriquecimiento sin causa “a expensas de otro” o “a costa de otro”, dando entender así que el demandante debe haber sufrido un perjuicio, un menoscabo económico, para tener realmente interés jurídico en ello; por el contrario, tales expresiones no deben entenderse en el sentido de exigir que el enriquecimiento sea producido necesariamente por la persona misma del empobrecido pues tal alcance constituye un error, ya que hemos visto que el provecho puede derivar, también, de la actividad del mismo demandado o de un extraño.

El monto del perjuicio en el demandado es de fácil determinación si se trata de un empobrecimiento efectivo, en los casos de pérdida de una ganancia cierta se siguen los mismos criterios que los utilizados para la determinación del enriquecimiento.

C. Causa como título jurídico justificativo.

Ya he señalado, que para que haya lugar a la acción de in rem verso el enriquecimiento obtenido por el demandado debe ser efectivo o pecuniariamente apreciable, y debe ser también actual. Más allá se puede decir que la doctrina ha ido convergiendo en torno a la idea de que su detentación por parte del enriquecido debe ser además irregular, Larenz a este respecto ha hecho notar que existe enriquecimiento injustificado en la adquisición de una ventaja por parte de una persona “cuando según la atribución de los bienes conforme a derecho aquella corresponde a otra”; en efecto, para determinar la procedencia de la acción es necesario confrontar los hechos con la dinámica del ordenamiento jurídico, y si el enriquecimiento ha sido provocado u obtenido de acuerdo a las normas que regulan el intercambio económico, aquel debe ser calificado de regular y producirá en el sujeto beneficiado, amén del derecho a exigirlo, la facultad de conservarlo o mantenerlo. De esta manera, el “derecho al enriquecimiento” nace en virtud de un modo o causa jurídica específica que opera en forma de “titulus retinendi” de la ventaja obtenida, según Flour y Aubert tal causa jurídica es “el título jurídico –convencional o legal- susceptible

de explicar y justificar el enriquecimiento”¹⁷, y es esta posición inspirada en Colin y Capitant la que ha predominado, se da en ella al concepto de causa un sentido similar al de “causa eficiente” por lo que la acción de enriquecimiento será posible cuando el provecho obtenido no tenga una fuente válida que permita su conservación en el patrimonio o en la esfera de atribuciones del demandado: “el carácter injusto del enriquecimiento solo existe si el demandado no tuviese ningún derecho de conservarlo y no podrá hablarse aquí de abuso de un derecho”¹⁸.

En consecuencia, el enriquecimiento susceptible de ser impugnado mediante la acción de in rem verso es aquel que carece de un título jurídico justificativo, pero esto no quiere decir sin embargo que traslademos el problema del significado de “causa” a lo que debe entenderse por “título”, el enriquecimiento no será sin causa cuando exista un hecho jurídico que lo justifique, o cuando dicha justificación emane directamente de una disposición legal. Para evitar los defectos de la teoría de la contraprestación, se debe especificar cada una de estas circunstancias y la forma, en que de ellas deriva el enriquecimiento.

Desde ya hay que precisar que la causa del enriquecimiento no necesariamente coincidirá con las tradicionales fuentes de obligaciones, Uribe-

¹⁷ Op. Cit., n 549, Marty, Teoría General, pág. 258: “El enriquecimiento del demandado debe carecer de una causa jurídica que lo justifique. En otros términos, la persona enriquecida debe carecer de derecho, proveniente de un acto jurídico o de la ley, para conservar su enriquecimiento.

¹⁸ Ripert y Boulanger, op. Cit., n. 1280.

Holguín cita jurisprudencia en la que aparece como requisito de la acción “el que no exista causa previa justificativo, es decir, contrato, cuasicontrato, delito, cuasidelito u obligación legal”¹⁹.

Corresponde ahora estudiar, por lo limitado del espacio de esta AFET, una de las circunstancias que justifican el enriquecimiento conforme a esta última teoría.

i) La Ley como causa del enriquecimiento²⁰.

La norma legal justifica sin duda cualquier provecho, y cualquier empobrecimiento, obtenido bajo su amparo, y lo mismo puede decirse de los actos de la autoridad administrativa que actúa dentro de su competencia y atribuciones. Así por ejemplo, no se enriquece sin causa quien obtiene el pago de una obligación natural pues la ley le otorga el derecho de conservarlo (artículo 1.470 del Código Civil), lo mismo sucede cuando un deudor ve incrementado su patrimonio mediante la disminución del pasivo al extinguirse una deuda por prescripción; en general, la adquisición lícita de derechos y su uso conforme a la ley constituyen causa suficiente para el enriquecimiento obtenido por su titular: “no es sin causa el enriquecimiento que tiene su origen en uno de los modos legales de adquisición de los derechos” ha dicho la jurisprudencia francesa, igualmente se ha fallado que “el ejercicio legítimo y sin

¹⁹ Op. Cit., pág. 100, jurisprudencia Colombiana.

²⁰ Es el criterio del SII, la ley no faculta el incremento en el cálculo del PPUA

abuso de un derecho justifica el provecho obtenido”²¹. Por otra parte, ya se hizo ver que el enriquecimiento que tiene su fuente en la ley no es impugnabile aun cuando pueda resultar injusto, siendo en este caso un buen ejemplo el nominalismo en las obligaciones de dinero, el que afortunadamente se ha desterrado de nuestro ordenamiento jurídico (v. gr. Art. 1.725, ns. 3 y 4 del Código Civil anteriores a su modificación por la Ley 18.802²²), en estos casos el menor valor real de la deuda enriquece, injusta pero regularmente, a quien es obligado a su pago.

Se afirma que la causa jurídica puede existir “en un acto o hecho juzgado por el derecho o por la sociedad como razón suficiente para conservar la ventaja o provecho obtenido”, así también, consideramos que la costumbre hará inadmisibile la acción de in rem verso solo cuando se encuentra amparada por la ley de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2º del Código Civil y artículos 4º, 5º y 6º del Código de Comercio; así por ejemplo, el arrendador no se enriquece sin causa en virtud de las reparaciones locativas que el bien arrendado ha efectuado su arrendatario, en este caso sirve de causa el enriquecimiento la ley y la costumbre a la que ella se remite (artículo 1.940 del Código Civil).

La justificación del enriquecimiento a partir de la ley puede tener otro sentido distinto al visto hasta ahora. Hay que decir y reconocer que la acción presenta una condición esencial y tacita a la vez que consiste en que a través

²¹ Cf. Jurisprudencia española citada en R.C.D.I., año 1984, Tomo I, página 1317.

²² Ley 18.802, que modifica el Código Civil, Código de Comercio y la Ley 16.618, publicada en el Diario Oficial de fecha 9 de junio de 1989.

de su aplicación no se puede llegar a vulnerar la norma positiva; en consecuencia, quien pide la restitución de una suma de dinero no puede obrar mediante la acción de in rem verso y probar a través de testigos que el dinero fue prestado al enriquecido, pues se vulnera de ese modo claramente el régimen de prueba de las obligaciones.

Caffarena Morice²³ señala, al analizar el enriquecimiento sin causa a expensas de otros en el Derecho Francés, que en la primera fase -desde 1804 a 1870, la Corte de Casación rechaza de manera formal la noción del enriquecimiento sin causa a consecuencia del empleo del método lógico de interpretación del Código Civil Francés, el cual proscribía toda noción que no tenga su consagración en el texto mismo de la Ley. En su segunda fase -desde 1870 hasta 1892-, sólo reconocimiento parcial y sólo al caso de la gestión de negocios irregulares, cuando falta alguno de los requisitos que la ley señala para que haya cuasi-contrato de gestión de negocios, y en la tercera fase, - desde 1892 a la fecha, un reconocimiento integral del principio de que “nadie puede enriquecerse sin causa a expensas de otros”.

2.1.2. Normas tributarias sobre el enriquecimiento sin causa.

²³ Caffarena Morice, Elena: Memoria de Prueba para optar al grado de Licenciado en la Facultad de Leyes y Ciencias Políticas de la Universidad de Chile, Editorial Establecimientos Gráficos de Balcells & Co, 1926.

Dentro de las normativas que rigen la existencia y extinción de la obligación tributaria, el legislador ha debido establecer normas que regulen la obligación del Fisco de restituir las sumas que los contribuyentes hayan enterado en exceso, o en forma indebida o errónea. Su existencia no hace sino reconocer en materia tributaria el principio civil de que "el que paga por error lo que no debe tiene acción para repetir lo pagado". Se fundamenta este principio en evitar el enriquecimiento injusto, en este caso, del Fisco de Chile a costa de los Contribuyentes.

Para comprender la razón de esta norma, debe atenderse a que, por regla general, la obligación tributaria vincula directamente al sujeto activo, que es el Fisco, con el sujeto pasivo o deudor del impuesto que es el Contribuyente. Sin embargo, tratándose de impuestos indirectos, el sujeto pasivo, jurídicamente hablando, no es quien soporta realmente el gravamen, por cuanto no es su patrimonio el que se ve disminuido, ya que éste, a su vez, traslada o recarga el monto del impuesto al consumidor, quien se transforma así en el real afectado por el tributo. Así las cosas, debe entenderse que, si se permitiera al Contribuyente solicitar la devolución de un impuesto trasladado o recargado en forma indebida o excesiva, sin ningún control, se le permitiría obtener un enriquecimiento indebido o sin causa, toda vez que no ha sido su patrimonio quien, en su oportunidad, soportó el pago. Es por ello, que el Código Tributario exige que en forma previa a la devolución se acredite fehacientemente la restitución de los dineros a quienes realmente soportaron el gravamen para,

posteriormente, efectuar la devolución al contribuyente que sólo se había limitado a recaudarlo y enterarlo en arcas fiscales.

Como es ampliamente sabido, la **obligación tributaria** es de aquellas que tienen su fuente en la **Ley**. Sobre el particular, no debemos perder de vista el artículo 1.437 del Código Civil, que establece a la **Ley** como fuente de las obligaciones.

Así las cosas, para que nazca la obligación tributaria, materialmente el sujeto pasivo de la obligación debe realizar expresamente el hecho descrito en abstracto en la ley, de allí su carácter excepcional, lo que proscribire su interpretación por analogía, tal como lo ha aceptado la mayoría de los autores y de la jurisprudencia.

Ello no es óbice para que en ciertos impuestos se grave la celebración de un acto o contrato como hecho imponible, por ejemplo, en la Ley del Impuesto de Timbres y Estampillas. En dichos casos, la obligación tributaria y la obligación civil nacen coetáneamente, aun cuando con diversos efectos.

En definitiva, lo que interesa al Derecho Tributario en dichos casos no es el contrato en sí mismo, que sólo genera obligaciones entre las partes, sino en cuanto hecho gravado de un impuesto, es decir, un hecho jurídico de interés tributario, aun cuando materialmente se manifieste en un acto jurídico.

Hay que recalcar en este punto que, a diferencia del Derecho Civil, en que las partes pueden acordar las cláusulas que quieran, conforme al artículo 1.545 del Código Civil, introduciendo ficciones aceptadas por ambos contratantes, aunque no se correspondan con la realidad, en la medida que no perjudiquen los derechos de terceros, en materia tributaria dichas ficciones no pueden tener efecto alguno por el principio de la realidad que venimos enunciando.

Esta distinción es la diferencia determinante entre el Derecho Privado y el Derecho Tributario, a la hora de interpretar este último, pues, si entendemos que en el Derecho Privado no está en juego el interés público (o por lo menos no es tan relevante) los contratos afectarán por regla general sólo a las partes que en él intervienen, en la medida que no dañen derechos de terceros.²⁴

En dicha virtud, los contratantes pueden aceptar en principio ciertos convencionalismos que constituyen ficciones, que configuran hechos no existentes en la vida diaria, pero que éstos deciden dar por reales, que a nadie perjudican, pero que dan certeza a los contratantes frente a eventuales conflictos futuros respecto de su contraparte.

Es más, en el Derecho Privado incluso se puede señalar que se tolera el uso de ficciones, y se aceptan sin reparos, con fines netamente privados,

²⁴ Martínez Cohen, Rafael: El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el Derecho Tributario Chile, Revista de Derecho de la PUC de Valparaíso, n. 29, Valparaíso, julio 2007.

figuras que derechamente tienden a ocultar la realidad, como por ejemplo en el contrato de asociación o cuentas en participación.

En cambio, y aún con mayor razón, en el Derecho Tributario se trata de investigar, no las ficciones que las partes han acordado, pues como tales no se corresponden con la realidad precisamente por tratarse de una obligación legal que nace, no como consecuencia de un acuerdo de voluntades, sino que de la realización de un hecho jurídico que debe ser probado.

Lo anterior ha sido arduamente debatido en el medio jurídico tributario, en que se ha señalado por sus detractores que las transacciones de empresas con pérdidas ocurridas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 19.738, corresponden a operaciones ejecutadas al amparo de la normativa legal imperante hasta entonces, incluso cuando el único activo de la sociedad fuera la citada pérdida; y que aquellas utilizaciones de pérdidas incluso fuera del grupo empresarial, realizadas antes de la vigencia de la Ley N° 19.738 son perfectamente válidas, y no dan lugar a ningún ilícito tributario, ni mucho menos a un delito²⁵.

2.2. Posición de las partes.

Se exponen seguidamente tanto la posición de los Contribuyentes como la del SII, que es ratificada por el CDE.

²⁵ Silva Poblete, Mario: en El Diario Financiero, de 20 de septiembre de 2004, citado por Martínez Cohen, Rafael, Revista de Derecho de la PUC de Valparaíso, n. 29, Valparaíso, julio, 2007.

2.2.1. Posición de los Contribuyentes.

Los contribuyentes, por lo general, han argumentado que el artículo 31 N° 3, inciso segundo, en su parte final de la LIR dispone: *“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.”*

Que debe haber una total identidad entre el IDPC pagado por las utilidades que luego se absorben por una pérdida tributaria y el IDPC que se considera como PPUA para efectos de solicitar su devolución.

Señalan además, **que se desatiende la norma legal e introduce un nuevo elemento que no se contempla en la disposición legal**, dado que para determinar el monto del tributo que debe ser considerado PPAU para efectos de solicitar su devolución, el SII señala que es necesario efectuar un cálculo matemático consiste en aplicar la “tasa” del IDPC sobre la utilidad absorbida por las pérdidas de índole tributarias, y que no es posible advertir que sea exigible realizar una operación matemática para determinar el monto del PPUA a solicitar la devolución, ni menos aún, que dicha operación matemática suponga aplicar la tasa del IDPC sobre las utilidades que son absorbidas por la pérdida tributaria. Señalan que el mecanismo de “aplicar la tasa” no se encuentra establecida en la Ley.

Que de seguir aplicando este mecanismo u operación matemática, sin fundamento legal a su entender, origina una distorsión en el monto a ser restituido, dado que aplicar directamente la tasa del IDPC sobre las utilidades que resultan absorbidas por las pérdidas tributarias siempre originará un monto inferior al “impuesto pagado” sobre dichas utilidades, conllevando a recuperar una menor devolución y produciéndose un “enriquecimiento sin causa” en favor del Fisco de Chile.

Citan las sentencias dictadas por la Excma. Corte Suprema en la causa rol 33702-1995, que conociendo de un recurso de casación en el fondo establece en su considerado sexto lo siguiente: *“El artículo 31 N° 3 dispone que el caso de que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas, **el impuesto de primera categoría sobre esas utilidades se considera como pago provisional y queda sujeto a restitución**; esta disposición no distingue si las utilidades y pérdidas se han generado o no en una misma empresa de modo que el beneficio debe entender otorgado por ley a los contribuyentes que se encuentran en una y otra situación;...”*, (énfasis añadido por la recurrente), y en la causa rol 3.573-2005, la Excma. Corte Suprema dispone: *“Es por lo tanto errado lo sostenido en el fallo de primera instancia que hizo suyo el de segunda, al sostener; apoyándose en oficios del Servicio de Impuestos Internos, que cuando las utilidades absorbidas provengan de una empresa distinta a la que tiene la pérdida, incluso en el caso de fusión de sociedades; el pago provisional recuperado debe tributar con el impuesto de primera categoría, ello dado que la*

empresa que recupera el pago provisional no incurrió en dicho gasto, convirtiéndose en un ingreso para ésta. En efecto, el impuesto pagado por la empresa absorbida implicó una disminución de patrimonio que se compensa exactamente con el incremento que obtiene en la recuperación que hace la empresa fusionada, patrimonio que como se ha dicho es uno sólo por efectos de la fusión por incorporación". (énfasis añadido por la recurrente).

Señalan finalmente, que el IDPC pagado por las utilidades que sean absorbidas por las pérdidas del contribuyente, puede ser recuperado en los términos señalados en calidad de PPUA, sin que la Ley introduzca ningún cálculo o procedimiento de tipo matemático, como el indicado por el SII.

A fin de explicar matemáticamente su posición, una recurrente tributaria de casación en fondo, rol CS-1-2011²⁶, que se analizará más adelante en esta AFET, muestra en su parte pertinente un esquema, que, a su entender, demuestra numéricamente la diferencia que se origina entre aplicar el artículo 31 N° 3, inciso 2° de la LIR correctamente.

Sociedad que distribuye dividendos:

Renta Tributable	\$2.000
IDPC, tasa 15%	\$300
Dividendo	\$1.700

Sociedad que recibe el dividendo:

Dividendo recibido \$1.700, que es absorbido por pérdida, por ello

²⁶ Pesquera Iquique Guanaye S.A. con Servicio de Impuestos Internos, rol CS-1-2011.

debería:

- a. Devolución Artículo 31 N° 3 LIR: **\$300**, Impuesto Pagado por Utilidades Absorbidas.
- b. Devolución según criterio del SII: **\$255**, aplicando tasa sobre el dividendo.
- c. Diferencia de impuesto que no se restituye al contribuyente, sin fundamento legal: **\$45**.

Nota del candidato: se deduce del recurso de casación, que el IDPC pagado con tasa 15% = **\$300**, menos el impuesto restituido vía PPUA = **\$255**, lo que conlleva a la diferencia no restituida de **\$45**, que conllevaría a un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco de Chile.

2.2.2. Posición del SII.

Los fundamentos normativos que ha aplicado el SII para motivar el criterio relativo a la improcedencia de aplicar el incremento de las utilidades (“gross up”²⁷ y “grossed up”²⁸) que se absorben y aplicar directamente la tasa del impuesto sobre el denominado FUT Neto, está en lo manifestado en el Oficio N° 2.424 de 10 de agosto de 2007 confirmado por el Oficio N° 1.727 de

²⁷ Impuesto calculado de la Base Imponible, ejemplo: si la Base Imponible es 100, la tasa del impuesto es 20%, el Monto Neto una vez descontado el Impuesto es 80, luego el procedimiento de cálculo del gross up es $20/80 = \text{factor } 0,25$; entonces el gross up es aplicar al Monto Neto el factor, $80 \times 0,25 = 20$, entonces **gross up = 20**; investors/inf_general/conceptos_tributarios.pdf. The SII facilitates tax Compliance for foreign investors, general aspects of the Chilean Tax System, versión nov.2004.

²⁸ Ibid: El Impuesto ya sumado con el Monto Neto = Base Imponible: según datos de nota 26): $20 + 80 = 100$, entonces **grossed up es 100**.

15 de mayo de 2009, que señala que el procedimiento de recuperación del IDPC pagado por utilidades absorbidas por pérdidas, conforme a lo dispuesto por el inciso segundo del N° 3, del artículo 31° de la LIR, señala que estudiados en su mérito los antecedentes no resultan suficientes para modificar lo sostenido por el SII con anterioridad. Agrega el citado Oficio que respecto cabe reiterar que las instrucciones que el SII ha impartido sobre el cálculo de la recuperación del IDPC correspondiente a utilidades tributables acumuladas absorbidas por pérdidas, se fundamentan en lo dispuesto en el inciso 2° del N° 3 del artículo 31 de la LIR, precepto legal que no contempla el incremento previo de la utilidad que se absorbe para la determinación de dicha recuperación. Tales instrucciones se vienen aplicando invariablemente desde el establecimiento de dicha norma en el año 1986, y de acuerdo con ellas, la recuperación del IDPC como pago provisional por utilidades absorbidas por pérdidas, se determina aplicando directamente la tasa que corresponda de dicho tributo, sobre el monto de las utilidades retenidas en el Registro FUT que resultan absorbidas por pérdidas tributarias, por ello, **para acceder a la solicitud del contribuyente, se requiere de la modificación de la norma legal en cuestión, materia que escapa a la competencia del SII.**²⁹

Así también, el Oficio N° 2.402 de 17 de octubre de 2011, del Director del SII, que analiza entre otros asuntos el PPUA, el FUT Neto, el Impuesto Pagado por el contribuyente, la improcedencia del incremento previo de las utilidades

²⁹ Énfasis añadido por el candidato.

que se absorben, que se pronuncia respecto a la determinación del PPUA, específicamente en cuanto a si es procedente que las utilidades tributarias netas registradas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), que resultan absorbidas por las pérdidas, deben o no ser incrementadas (grossed up) previamente para el cálculo de la devolución respectiva. Señala el citado Oficio que la unidad fiscalizadora del SII señaló al Contribuyente que no correspondía aplicar la tasa del 17% sobre el total de la utilidad, sino sólo sobre la utilidad descontado el impuesto, lo cual implicó no recibir de vuelta la totalidad del impuesto pagado en el mes de marzo del mismo año, sino que sólo la suma que resulta de aplicar la tasa de 17% a la utilidad después de impuestos (FUT Neto). Seguidamente, hace un análisis de las instrucciones impartidas por el SII contenidas en la Circular 42, de 28 de agosto de 1990, la cual reitera las instrucciones de la Circular 59, de 1986, las cuales, en su opinión, consideran como base de las utilidades a absorber por las pérdidas un monto equivalente a la renta líquida del período absorbido, sin descontar el impuesto. Hace mención, no obstante, que con posterioridad, un criterio distinto se ha sostenido en los Oficios N°s. 9, de 2000 y 2.424, de 2007.

Por lo expuesto, el Contribuyente solicita se confirme su planteamiento conforme al cual sostiene que le asiste el derecho a solicitar como PPUA, la devolución de la totalidad del IDPC efectivamente pagado, o, en su defecto, si se estima que el cálculo de la respectiva devolución procede en la forma que señalan los oficios citados, esto es, aplicando la tasa del IDPC sobre las

utilidades netas registradas en el FUT, de qué forma se cumple, en dicha interpretación, **con el principio de legalidad de los tributos.**

El inciso 2°, del N°3, del artículo 31, de la LIR, en su parte final, dispone que 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 de los artículos 93 a 97 de la misma Ley.

A juicio del SII, el IDPC pagado por el contribuyente, debe ser deducido para la determinación de las utilidades no retiradas o distribuidas a que se refiere esta disposición, tal como se instruyó por medio de la Circular 17, de 1993.

La reiterada jurisprudencia administrativa del SII, ha sostenido que la disposición legal que regula la recuperación del IDPC por la absorción de utilidades por pérdidas del ejercicio, esto es, la contenida en la parte final, del actual (vigente hasta el 31 de diciembre de 2016) 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.

Por ello, el SII ha sostenido reiteradamente que para proceder en la forma que los Contribuyentes argumentan, **se requeriría de una norma legal expresa que permitiera incrementar las utilidades objeto de absorción por el monto del impuesto pagado³⁰**, materia que escapa a la competencia del Servicio.

No solo la ausencia de norma expresa de orden legal que permitan efectivamente incrementar, sino que también un principio constitucional de la mayor importancia: el **principio de legalidad**.

Dicho principio implica entender la sujeción total e integral de todos los órganos de Estado a la Constitución Política de la República y a las normas dictadas conforme a ella.

Bajo la expresión “Órganos del Estado” que el ordenamiento jurídico emplea, quedan comprendidas tanto la Administración del Estado, como el órgano jurisdiccional y el órgano legislativo, todos los cuales deben obligatoriamente actuar subordinados al Derecho, esto es, investidos legalmente, dentro de su competencia, en la forma prescrita por la ley y bajo

³⁰ Tesis del Fisco de Chile – SII que se analiza detalladamente en esta AFET.

prohibición de asumir otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido.

El principio de legalidad se encuentra expresamente reconocido en los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República.

Conforme a lo expuesto, en el caso que nos ocupa, no existen normas que autorice al SII a incrementar previamente la utilidad que se absorbe para el cálculo del PPUA, así también, a ningún funcionario público de dotación del SII o del CDE ³¹ puede autorizar devoluciones que excedan las facultades otorgadas en la Ley, sino, precisamente, se consagra lo contrario, pues las normas de Derecho Público aplicables a su situación impiden tal hipótesis.

2.3. Historia del Artículo 31 N° 3 de la LIR.

El inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la LIR fue reemplazado en la forma como aparece el texto siguiente por el N° 11 del artículo 1° de la Ley 18.985, publicada en el Diario Oficial de 28.06.1990, con vigencia de la modificación para los años tributarios 1991 y siguientes, conforme al artículo 2° de la Ley 18.985:

“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 no retiradas o distribuidas, y a

³¹ Consejo de Defensa del Estado, en representación del Fisco de Chile.

las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fuesen suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley.”

Por el artículo 2° Transitorio, de la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29.09.2014, a partir del año comercial 2015, se aplicarán las modificaciones al inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la LIR, en la forma que aparecen en el texto siguiente, respecto de los impuestos que deban declararse y pagarse por las rentas percibidas o devengadas a partir de ese año comercial, y que regirán hasta el 31 de diciembre de 2016:

“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.”

Modificación legal que permite calcular el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades incrementadas (grossed up), en solicitud de devolución de PPUA.

La Ley N° 20.780 modifica a partir del 1° de enero de 2017, el N° 3, del artículo 31 de la LIR, sustituyendo el inciso 2° de este numeral por cuatro nuevos incisos, pasando los anteriores incisos 3° y 4°, a ser los nuevos incisos 6° y 7°. Modificación efectuada a través de la letra d), del N° 15), del artículo 1° de la Ley N° 20.780, modificada por la letra f., del número 1., del artículo 8°, de la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, publicada en el Diario Oficial de fecha **8 de febrero de 2016**, quedando el siguiente texto:

“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.

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 97.³²

³² Subrayado, letra cursiva y negrilla es efectuado por el candidato de esta AFET.

Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo y su monto se reajustará, cuando deba imputarse a los años siguientes, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del 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.

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.”

Los efectos de esta modificación legal, serán analizados en el Capítulo V esta AFET, denominado “Soluciones al Problema Planteado”.

CAPÍTULO 3. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA DE LA EXCMA. CORTE SUPREMA.

En este capítulo se estudiarán dos sentencias dictadas por la Excma. Corte Suprema que se refieren al **procedimiento de aplicar la tasa del IDPC directamente sobre las utilidades absorbidas como pérdidas tributarias**, por el mecanismo del PPUA, con el objeto de obtener su recuperación, esto es, **sin incrementar las utilidades**. Además, analiza el sentido y alcance otorgados por los jueces de la instancia al concepto **“impuesto pagado”** a que se refiere el inciso 2° del N° 3, del Artículo 31 de la LIR

3.1. Caso PESQUERA IQUIQUE GUANAYE S.A. con SII.³³

3.1.1. Antecedentes y Fundamentos del reclamo.

El Reclamo se interpone respecto de Resolución dictada por la Dirección de Grandes Contribuyentes del SII, que rechazó la solicitud de devolución de la diferencia de 393 millones de pesos, entre el monto inicialmente solicitado devolver en el formulario 22 por concepto de PPUA de 2.370 millones de pesos y el autorizado de 1.977 millones de pesos, que correspondería a la diferencia

³³ La contribuyente interpuso reclamo tributario ante el Director Regional de la Dirección Regional Santiago Oriente del SII, que en sentencia definitiva de fecha 6 de noviembre de 2009, rechazó el reclamo; luego la reclamante interpuso recurso de nulidad ante la ltma. Corte de Apelaciones de Santiago, causa rol 1479-2010, que en sentencia de 12 de noviembre de 2010 rechazó el recurso de apelación y confirmó integralmente la sentencia de primera instancia.

producto de aplicar el incremento previo de la utilidad que se absorbe, por la vía del mecanismo del PPUA.

El sentenciador de primer grado, rechaza el reclamo tributario y en el considerando séptimo señala: “Que, a juicio de este sentenciador, teniendo presente que el precepto legal transcrito en el considerando anterior no contempla el incremento previo de la utilidad que se absorbe, la recuperación del Impuesto de Primera Categoría como pago provisional por utilidades absorbidas por pérdida, se determina aplicando directamente la tasa que corresponda de dicho tributo sobre el monto de las utilidades retenidas en el FUT que resultan absorbidas por pérdidas tributarias.”.

La reclamante interpone recurso de apelación tributaria, que la ltma. Corte de Apelaciones de Santiago rechaza, confirmando el fallo de primer grado.

3.1.2. Del recurso de casación en el fondo interpuesto por la reclamante tributaria.

La contribuyente, en su recurso de casación en el fondo, desarrollo su recurso en los siguientes capítulos de casación:

Primer Capítulo: Infracción al artículo 31 N° 3 de la LIR.

Segundo Capítulo: Infracción al artículo 26 del Código Tributario.

Tercer Capítulo: Infracción a los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República.

Cuarto Capítulo: Infracción a los artículos 93 a 97 de la Ley sobre

Impuestos a la Renta.

Quinto Capítulo: Infracción del artículo 2° del Código Tributario.

Sexto Capítulo: Infracción al artículo 19 del Código Civil.

Séptimo Capítulo: Infracción al artículo 20 del Código Civil.

Octavo Capítulo: Infracción al artículo 22 del Código Civil.

Noveno Capítulo: Infracción al artículo 23 del Código Civil.

Décimo Capítulo: Infracción a los artículos 63 N° 14 y 65 N° 1, de la Constitución Política de la República.

3.1.3. Análisis de la sentencia de la Excma. Corte Suprema.³⁴

Del análisis de la extensa sentencia dictada con fecha 16 de enero de 2013 por la Excma. Corte Suprema, se pueden extraer varias conclusiones, siendo la más importante y relevante para resolver el problema planteado en esta AFET el fijado en su inciso Décimo Sexto **referente a incrementar previamente la utilidad que se absorbe o aplicar directamente la tasa del IDPC**, al señalar que:

“Que de este modo, la disposición legal que regula la recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades por pérdida tributaria del ejercicio, esto es, la contenida en la parte final del inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no contempla ninguna norma que obligue a incrementar previamente la utilidad que se absorbe para el cálculo de dicha recuperación, lo que resulta aplicable

³⁴ Sentencia causa rol CS-1-2011, caratulada “Sociedad Pesquera Iquique Guanaye S.A. con SII”, de fecha 16 de enero de 2013.

solamente 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 del referido cuerpo legal.”

En segundo lugar, la citada sentencia de casación fija el sentido y alcance del concepto **“impuesto pagado”** otorgado por los jueces de la instancia a la norma del artículo 31 N° 3, inciso 2° de la LIR, al establecer en su considerando Décimo Séptimo lo siguiente:

“Que por los fundamentos antes consignados, no se advierte vulneración de los artículos 2 del Código Tributario y 19, 20, 22 y 23 del Código Civil, desde que el alcance y sentido otorgado por los jueces de la instancia a la norma del artículo 31 N° 3, inciso 2° de la Ley de la Renta, se determinó acudiendo a la norma común y ajustándose a su tenor literal, discurriendo que “impuesto pagado” o aquello que debe considerarse como pago provisional para los efectos de solicitar su devolución, es el que resulta de aplicar la tasa que corresponda a dicho tributo de categoría directamente sobre la pérdida tributaria hasta el monto de la utilidad absorbida, dando cuenta la sentencia impugnada, en base a las reglas de hermenéutica invocadas, de unidad conceptual en base a un análisis armónico de las disposiciones relacionadas con el negocio de autos.”

Finalmente, se rechaza el recurso de casación en el fondo deducido por la reclamante tributaria.

3.2. Caso Pesquera Eperva S.A. con SII.³⁵

3.2.1. Antecedentes y Fundamentos del reclamo.

El Reclamo tributario se interpone en contra de Resolución emitida por el

³⁵ La sociedad Empresa Pesquera Eperva S.A., interpone reclamo en procedimiento general tributario en contra de Resolución que niega a solicitud de devolución de incrementos de PPUA, reclamo tramitado bajo el rol 10.286-08. Con fecha 12 de mayo de 2011, se dictó sentencia definitiva, dando lugar al reclamo respecto de la Primera partida de las liquidaciones, dejándola sin efecto, y rechazándolo respecto de las otras partidas. La reclamante interpone recurso de apelación, y con fecha 25 de enero de 2013, la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago confirmó el fallo apelado, causa rol 7593-2011.

Departamento de Fiscalización de Grandes Empresas Nacionales de la Dirección de Grandes Contribuyentes del SII, la cual negó lugar a la solicitud de devolución de los incrementos del PPUA de los años tributarios 2004 y 2005, por las sumas solicitadas de 228 millones de pesos y 224 millones de pesos, respectivamente.

La sentencia dictada con fecha 12 de mayo de 2011 por la Directora Regional Santiago Oriente del SII, no da lugar al reclamo y confirma integralmente la Resolución reclamada.

La contribuyente interpone recurso de apelación y con fecha 24 de enero de 2013 confirma la sentencia apelada.

3.2.2. Del recurso de casación en el fondo interpuesto por la reclamante tributaria.

En contra de la citada sentencia, la reclamante tributaria interpone recurso de casación en el fondo, desarrollando un único capítulo de casación, consistente en el error de derecho de errónea interpretación y aplicación de los artículos 2.521 inciso primero del Código Civil y artículo 126 del Código Tributario, en relación a lo dispuesto en los artículos 19 inciso primero, 20 y 22 inciso primero del Código Civil, y artículo 2° del Código Tributario.

3.2.3. Análisis del fallo dictado por la Excma. Corte Suprema.³⁶

Del análisis de la sentencia dictada con fecha 26 de noviembre de 2013 por la Excma. Corte Suprema, se pueden extraer importantes y potentes conclusiones, siendo la más importante y relevante para resolver el problema planteado en esta AFET el fijado en su considerando Décimo, **respecto de incrementar previamente la utilidad que se absorbe o aplicar directamente la tasa del IDPC**, al señala que:

“Que de este modo, la disposición legal que regula la recuperación del Impuesto de Primera Categoría por absorción de utilidades por pérdida tributaria del ejercicio, esto es, la contenida en la parte final del inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no contempla ninguna norma que obligue a incrementar previamente la utilidad que se absorbe para el cálculo de dicha recuperación, lo que resulta aplicable solamente 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 del referido cuerpo legal.

Por lo anterior, resulta pertinente la operación y forma de cálculo ratificada en autos para negar lugar a la devolución de los incrementos del impuesto por utilidades absorbidas en el año tributario 2005.”

Además, respecto del concepto “impuesto pagado”, en su considerando

Undécimo señala:

“Que por los fundamentos antes consignados, no se advierte vulneración de las normas citadas en el recurso, desde que el alcance y sentido otorgado por los jueces de la instancia al artículo 31 N° 3, inciso 2° de la Ley de la Renta, se determinó acudiendo a la norma común y ajustándose a su tenor literal, discurrendo que “impuesto pagado” o aquello que debe considerarse como pago provisional para los efectos de solicitar su devolución, es el que resulta de aplicar la tasa que corresponda a dicho tributo de categoría directamente sobre la pérdida tributaria hasta el monto de la utilidad absorbida, dando cuenta la sentencia impugnada, en base a las reglas de hermenéutica invocadas, de

³⁶ Sentencia causa rol CS-1780-2013, caratulada “Empresa Pesquera Eperva S.A. con SII”, de fecha 16 de noviembre de 2013.

unidad conceptual en base a un análisis armónico de las disposiciones relacionadas con el negocio de autos.”.

Finalmente, el fallo rechaza el recurso de casación en el fondo deducido por la reclamante tributaria.

3.3. Otras sentencias dictadas por la Excma. Corte Suprema, sobre la improcedencia del incremento en el PPUA.

Con prácticamente los mismo argumentos legales utilizados por parte de las recurrentes de casación, y también lo fijado en los fallos dictados por la Excma. Corte Suprema, se rechazados los recursos de casación en el fondo interpuestos por Empresa Pesquera Eperva S.A., en sentencia de 21 de julio de 2014, causa rol CS-6879-2013; Pesquera Iquique S.A., en sentencia de fecha 11 de enero de 2013, causa rol CS-5152-2010 y Pesquera Iquique Guanaye, en sentencia de fecha 16 de enero de 2010, causa rol CS-7757-2010.

CAPÍTULO 4. TRATAMIENTO TRIBUTARIO, CONTABLE Y ARITMÉTICO DEL CÁLCULO DEL PPUA A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 2017.

La Circular N° 49 del SII, de fecha 14 de julio de 2016, instruyó sobre sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del **1° de enero de 2017**, y deja sin efecto Circulares 66, 67, 68 y 69 de 2015, siendo los ítem que se indican, los más relevantes en atención al objeto de esta AFET.

4.1. Imputación de pérdidas tributarias conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR, a contar del 01 de enero de 2017.³⁷

Dicha modificación ha tenido por objeto regular la forma en que deben ser imputadas las pérdidas tributarias sufridas por el contribuyente, determinando los casos en que se tendría derecho a la imputación o devolución del IDPC pagado sobre las utilidades que resulten absorbidas por dichas pérdidas.

³⁷ Circular N° 49 del SII, de fecha 14 de julio de 2016, instruyó sobre sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el N° 3, del artículo 31 de la LIR, se debe distinguir entre:

i) Pérdidas materiales: Corresponde a aquellas pérdidas sufridas por el negocio o empresa, comprendiendo dentro de éstas a las que provienen de delitos contra la propiedad, de acuerdo a lo establecido en el inciso 1°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR. Tales pérdidas podrán ser deducidas como gasto, en cuanto se relacionen con el giro del negocio y cumplan los demás requisitos generales que correspondan conforme al inciso 1°, del artículo 31 de la LIR.

En cuanto a su tratamiento tributario, cabe señalar que la Ley no modificó esta norma, y por tanto, resultan aplicables las instrucciones emitidas con anterioridad por este Servicio sobre la materia.

ii) Pérdida tributaria (en adelante e indistintamente “PT”) 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 indicadas en el numeral iii) siguiente cuando así corresponda, conforme a lo dispuesto en el inciso 6°, del N° 3, del artículo 31 de la misma ley. La PT se imputa en la forma dispuesta en los incisos 3° al 5°, del N° 3, del referido artículo 31.

iii) Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores: Corresponde a la PT determinada durante el año comercial inmediatamente anterior, que no absorbió utilidades de acuerdo a lo indicado en el numeral ii) anterior y que de acuerdo a

los incisos 2° y siguientes del N° 3, del artículo 31 de la LIR, puede deducirse como un gasto en la determinación de la RLI del ejercicio respectivo, siempre que concurren los requisitos del inciso 1°, de ese número.

Ahora bien, respecto de la imputación de la PT, cabe señalar que los incisos 3° al 5°, del N°3, del artículo 31 de la LIR, establecen la forma y las rentas o cantidades a las cuales ésta debe imputarse, así como los casos en que se tendría derecho a solicitar la imputación o devolución del IDPC en carácter de pago provisional, cuando dicha pérdida absorba total o parcialmente las rentas o cantidades que la LIR establece.

De acuerdo con la modificación legal analizada, **a contar del 1° de enero de 2017**, la PT en ningún caso podrá imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, procediendo solamente su imputación a las rentas o cantidades que se perciban en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional (en adelante e indistintamente IGC o IA, respectivamente) de otras empresas o sociedades, **debidamente incrementadas (grossed up)** en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62, todos de la LIR, en caso que dichas rentas no sean suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiente como un gasto de tal ejercicio según lo señalado en el numeral iii) precedente y así sucesivamente.

En este sentido, las normas referidas establecen el siguiente orden de imputación para la PT:

4.2. 1ª Imputación: A los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos en el mismo ejercicio:

En primer lugar, la PT deberá imputarse a los retiros de utilidades y dividendos percibidos por la empresa durante el mismo año comercial en que se determina la PT, siempre que se trate de cantidades afectas al IGC o IA. Para efectos de dicha imputación, estas sumas se incrementarán previamente en la forma señalada en el inciso final, del N° 1, del artículo 54 y en los artículos 58 número 2 y 62, todos de la LIR, en una cantidad equivalente al monto del crédito por IDPC que les corresponda, conforme a lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la LIR.

Considerando lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la LIR, estas rentas o cantidades percibidas, incrementadas (grossed up) en una cantidad equivalente al monto del crédito por IDPC que les corresponda, deberán incorporarlas como parte de la RLI o PT (según sea el resultado) para el cálculo del IDPC, razón por la cual la imputación de la PT se efectuará a través de dicho mecanismo de determinación, cuestión que también se analiza en el numeral ii), de la letra a) anterior. De esta forma, antes de proceder a la incorporación de dichas cantidades incrementadas (grossed up) a la RLI o PT, tal como ordena la citada norma legal, el contribuyente deberá determinar si al

efectuar los demás ajustes que establecen los artículos 29 al 33 de la LIR, se obtiene un resultado negativo, y en caso de resultar así, éste será imputado a los retiros y dividendos incrementados en la forma señalada.

En el caso que el contribuyente perciba en el ejercicio retiros y dividendos que en conjunto excedan las pérdidas tributarias, dichas cantidades deberán ser imputadas en el orden cronológico en que sean percibidas, para efectos de determinar el monto del pago provisional por utilidades absorbidas a que puedan tener derecho.

Si la PT absorbe total o parcialmente tales utilidades percibidas incrementadas (grossed up) en el ejercicio, el IDPC pagado sobre éstas, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad incrementada (grossed up) absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la LIR (Se hace presente que, conforme a lo dispuesto en los artículos 20 N° 1 letra a) y 41 A) letra D) N° 7, en ningún caso dará derecho a devolución el crédito por IDPC en aquella parte que se haya deducido de dicho tributo el crédito por el impuesto territorial o por impuestos pagados o adeudados en el exterior, según corresponda a cada caso.).

Efectuada la incorporación de los retiros y dividendos incrementados a la RLI, y una vez realizada la imputación del resultado negativo de acuerdo a lo señalado, se pueden producir 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 IDPC correspondiente a las utilidades incrementadas (grossed up) que resultaron absorbidas por el resultado negativo, distinguiendo aquella parte del pago provisional 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 N° 5, del artículo 33 de la LIR, para efectos de su atribución.

ii.- Que los retiros y dividendos incorporados a la RLI incrementados, no hayan sido suficientes para absorber el resultado negativo determinado, dando como resultado una PT.

En este caso, el total del crédito por IDPC correspondiente a los retiros y dividendos incrementados que resultaron absorbidos, constituirá un pago provisional por las utilidades absorbidas, procediendo 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 IDPC 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 (grossed up) resulten total o parcialmente absorbidas por la PT, podrá recuperarse en un 100% como pago provisional en los casos y parte que así corresponda, sin que resulte procedente descontar el 35% de dicho crédito, 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 IDPC correspondiente a los dividendos o retiros absorbidos por la PT, distinguiendo también aquella parte con derecho a devolución de aquella sin derecho.

4.3. 2ª Imputación: Como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente:

La PT que no haya resultado absorbida luego de aplicar la regla de imputación anterior, se deducirá como gasto en la determinación de la RLI o PT del ejercicio siguiente, tal como se indicó en el numeral iii) de esta letra c), considerándose bajo el concepto de pérdidas de ejercicios anteriores. Para estos efectos, la PT 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 mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que ésta se generó y el mes anterior al de cierre del ejercicio siguiente, Según lo dispuesto en los incisos 4° y 6° del N° 3, del artículo 31 de la LIR.

Finalmente, cabe señalar que en cuanto al registro y control de las PT 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 este Servicio mediante resolución, incluyéndose además, en todo caso, ambos resultados en la declaración anual de impuesto a la renta que deba presentar el contribuyente.

4.4. Restricciones al ejercicio de imputar pérdidas tributarias y solicitar su devolución por la vía del PPUA.

Modificación con vigencia a contar del 1° de enero de 2017, efectuada a través de la letra d), del N° 15), del artículo 1° de la Ley N° 20.780, modificada por la letra f., del número 1., del artículo 8°, de la Ley N°20.899, en el N° 3, del artículo 31 de la LIR, sustituyó el inciso 2° de este numeral por cuatro nuevos incisos, pasando los anteriores incisos 3° y 4°, a ser los nuevos incisos 6° y 7°.

Por lo anterior, las restricciones impuestas a las sociedades con pérdidas tributarias que sufran cambios en su propiedad o en el derecho a participación en sus utilidades, establecidas en el inciso 4°, del N° 3, del artículo 31, que pasa a ser el nuevo inciso séptimo, queda exactamente igual en su texto que al fijado por el artículo 2°, letra e), N° 1, de la Ley N° 19.738, publicada en el Diario Oficial de fecha 19 de junio de 2001, y con vigencia desde la publicación de la Ley.

CAPÍTULO 5. POSIBLES SOLUCIONES AL PROBLEMA PLANTEADO.

A lo largo de este trabajo de AFET se analizaron, en primer lugar, el problema jurídico tributario consistente en que, a juicio de los Contribuyentes reclamantes, respecto a las solicitudes de PPUA, el SII le autoriza devoluciones inferiores a los **impuestos pagados** efectivamente, produciéndose la diferencia específicamente respecto de **no incrementar previamente** la utilidad que se absorbe para el cálculo de dicha recuperación, argumentando que ello conlleva a que se produce un **“enriquecimiento sin causa”** en favor del Fisco de Chile.

A su vez, el SII contra argumenta señalando que la disposición legal pertinente, esto es, el actual y vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la LIR, **no contempla ninguna norma que permita previamente incrementar la utilidad absorbida por pérdidas tributarias para el cálculo matemático y aritmético del monto a devolver.**

Del análisis de la normativa civil respecto del enriquecimiento sin causa, se analizaron sucintamente algunas teorías doctrinarias, en especial a la **Ley como fuente de la obligaciones**, y al ser comparadas con las normas tributarias, dado que por aplicación del principio de legalidad de los tributos, de allí su carácter excepcional, y por tratarse de obligaciones legales proscribire la interpretación por analogía u otra, lo que ha sido largamente aceptado por la mayoría de los tratadistas y la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de justicia.

Ahora bien, con la **modificación legal vigente a contar del 1° de enero de 2017**, efectuada a por la letra d), del N° 15), del artículo 1° de la Ley N° 20.780, modificada por la letra f., del número 1., del artículo 8°, de la Ley N°20.899, al sustituir el actual inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la LIR por cuatro nuevos incisos, quedando en definitiva la norma legal relacionada con la solicitud de devoluciones del PPUA por los incisos tercero, cuarto y quinto del ya citado N° 3 del artículo 31 de la LIR, que señala:

“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.”.

Por lo tanto, con la dictación de la norma legal analizada en esta AFET, que permitirá a contar del **1° de enero de 2017**, incrementar previamente la utilidad que es absorbida por pérdidas tributarias, para el cálculo matemático y aritmético de la recuperación del impuesto pagado, a juicio del suscrito candidato se soluciona integralmente el problema tributario planteado.

CAPÍTULO 6. CONCLUSIONES.

Finalmente, de los antecedentes analizados en esta AFET, concluyo que, **la posición adoptada administrativamente por el SII³⁸** en Circulares, Oficios e Instrucciones, las que fueron ratificadas integralmente por los Tribunales Tributarios, posición luego defendida por el CDE³⁹ y ratificada por las lltmas. Cortes de Apelaciones y por la Excm. Corte Suprema, **fue la correcta y apegada a derecho**, esto es, por aplicación integral del principio de legalidad las normas tributarias fijadas en la LIR no contemplaban el incremento previo de las utilidades que eran absorbidas por pérdidas tributarias, lo que finalmente conlleva a que el Fisco de Chile – Servicio de Impuestos Internos, al rechazar las solicitudes de devolución de los incrementos del PPUA presentadas por los Contribuyentes, no se ha afectado o vulnerado el derecho de propiedad garantizado constitucionalmente en favor de los Contribuyentes ni se ha producido un “enriquecimiento sin causa” en favor del Fisco de Chile.

Ahora bien, con la modificación legal analizada en esta AFET, a contar del **1° de enero de 2017**, se faculta expresamente en la LIR que las pérdidas tributarias que absorban total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, **el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades incrementadas (grossed up)**, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, con la reajustabilidad, imputación o devolución que corresponda.

³⁸ Servicio de Impuestos Internos

³⁹ Consejo de Defensa del Estado, en representación del Fisco de Chile-SII.

BIBLIOGRAFIA.

- Constitución Política de la República.
- Código Tributario.
- Ley de Impuestos a la Renta.
- Código Civil.
- Código de Comercio.
- Francisco González Hoch, curso: Enriquecimiento injustificado, Departamento de Derecho Privado, Facultad de Derecho, Universidad de Chile.
- Daniel Peñailillo Arévalo, El enriquecimiento sin causa, principio de derecho y fuentes de las obligaciones, texto ampliado de conferencia pronunciada por el autor en curso de Magister en Derecho en la Universidad de Chile, julio-1996.
- Elena Caffarena Morice, Memoria de prueba para optar al grado de Licenciada en la Facultad de Leyes y Ciencias Políticas de la Universidad de Chile, año 1926.
- Revista de Derecho y Jurisprudencia, Edición Bicentenario, “Doctrinas Esenciales de Derecho Civil”, Instituciones Generales, Raúl Tavorari Oliveros, Thomson Reuters Puntotex, 15 de abril de 2010.
- Leyes: 16.618, 18.045, 18.802, 18.985, 19.738, 20.780 y 20.899.
- Jurisprudencia:
 - Excma. Corte Suprema: rol 1-2011, rol 1.780-2013, rol 6879-2013, rol 5152-2010, y rol 7757-2010.
 - Ittma. Corte de Apelaciones de Santiago, rol 1479-2010 y rol 7593-2011.
- Circulares del SII: 59 de 1986, 42 de 1990 y 49 de 2016.
- Oficios del SII: 9 de 2000, 2424 de 2007, 1727 de 2009, 194 de 2010, 2402 de 2011 y 198 de 2014.

TABLA DE CONTENIDO

AGRADECIMIENTOS.....	2
RESUMEN.....	3
INTRODUCCIÓN.....	5
CAPÍTULO 1. ANÁLISIS GENERAL DEL PROBLEMA A ESTUDIAR...	6
CAPÍTULO 2. DISPOSICIONES LEGALES Y POSICIONES DE LAS	
PARTES.....	7
2.1. Normas sobre el enriquecimiento sin causa.....	17
2.1.1. Normas civiles sobre el enriquecimiento sin causa.....	19
2.1.2. Normas tributarias sobre el enriquecimiento sin causa.....	21
2.2. Posición de las partes.....	25
2.2.1. Posición de los Contribuyentes.....	26
2.2.2. Posición del SII.....	29
2.3. Historia del Artículo 31 N° 3 de la LIR.....	34
CAPÍTULO 3. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA DE LA EXCMA.	
CORTE SUPREMA.....	38
3.1. Caso Pesquera Iquique Guanaye con SII	38
3.1.1. Antecedentes y Fundamentos del reclamo	38
3.1.2. Del recurso de casación en el fondo interpuesto por la reclamante.....	39
3.1.3. Análisis de la sentencia de la Excma. Corte Suprema.....	40
3.2. Caso Pesquera Eperva S.A. con SII	41

3.2.1. Antecedentes y Fundamentos del reclamo	41
3.1.2. Del recurso de casación en el fondo interpuesto por la reclamante.	42
3.1.3. Análisis de la sentencia de la Excma. Corte Suprema.....	43
3.3. Otras sentencias dictadas por la Excma. Corte Suprema.....	44
CAPÍTULO 4. TRATAMIENTO TRIBUTARIO, CONTABLE Y	
ARITMÉTICO DEL CÁLCULO DEL PPUA A CONTAR DEL	
1° DE ENERO DE 2017.....	
4.1. Imputación de pérdidas tributarias conforme al N° 3, del artículo 31 de la LIR, a contar del 01 de enero de 2017.....	45
4.2. 1° Imputación: A los retiros y dividendos afectos al IGC o Adicional, percibidos en el mismo ejercicio.....	48
4.3. 2° Imputación: Como gasto en la determinación de la RLI Del ejercicio siguiente.....	51
4.3. Restricciones al ejercicio de imputar pérdidas tributarias y Solicitar su devolución por la vía del PPUA.....	52
CAPÍTULO 5. POSIBLES SOLUCIONES AL PROBLEMA	
PLANTEADO.....	
53	
CAPÍTULO 6. CONCLUSIONES.....	
55	
BIBLIOGRAFÍA.....	
56	
TABLA DE CONTENIDOS.....	
57	