



**“PPUA Y UNA DISTANTE RELACIÓN CON EL ARTÍCULO N°20 DE LA LIR”
UNA MIRADA MÁS IDEOLÓGICA**

Parte II

**TESIS/AFE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumno:

Jorge Salas Aravena

Profesores

Aida Gana

Rodrigo Ormeño

Santiago, Marzo 2020

ABREVIATURAS

LIR	Ley de Impuesto a la Renta
FUT	Fondo de utilidades Tributables
IDPC	Impuesto de Primera Categoría
PT	Pérdida Tributaria
PPUA	Pago Provisional por Utilidades Absorbidas
SAC	Saldos Acumulados de Créditos
IPT	Índice de Pérdidas Tributarias
SII	Servicio de Impuestos Internos
IGC	Impuesto Global Complementario
IA	Impuesto Adicional
CPT	Capital Propio Tributario
RAI	Rentas Afectas a Impuesto
REX	Rentas Exentas

INDICE	
1-INTRODUCCIÓN-----	5
2-PLANTEAMIENTO PROBLEMA-----	6
-SUBTEMA	
-HIPÓTESI	
-OBJETIVOS	
3-PRIMEROS ANTECEDENTES: -----	9
-UN ACERCAMIENTO A LAS PERDIDAS TRIBUTARIAS Y PPUA	
4-SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO, PERDIDAS TRIBUTARIAS -----	10
Y PPUA EN EL TIEMPO	
5-PPUA Y SU RELACION CON EL ARTICULO 31 N°3 DE LA LIR-----	16
6- EVOLUCIÓN DOCTRINARIA DEL N°3 DEL ARTÍCULO 31 DE LA LIR-----	16
7-QUE ES LA PÉRDIDA TRIBUTARIA-----	17
Pérdidas Materiales	
Pérdidas Tributarias Ejercicio Comercial	
Pérdidas Tributarias Ejercicios Anteriores	
8-DESARROLLO LEY N° 19.738 Y N° 3 ARTÍCULO 31-----	19
9-LEY N° 20.780 Y PPUA-----	20
10-CONSIDERACIONES DE LA REFORMA 20.780 EN P.T. Y PPUA -----	22
11-PÉRDIDAS TRIBUTARIAS COMO GASTO Y COMO ABSORCIÓN DE	
UTILIDADES -----	25
ORDEN DE IMPUTACIÓN DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS-----	25
Primer nivel de imputación	
Segundo nivel de imputación	
12- IDPC PAGADO-----	29
12.2- EL CODIGO CIVIL Y FORMAS DE EXTINGUIR UNA DEUDA-----	29
12.3- EL CÓDIGO CIVIL Y EL PAGO-----	30
*DESARROLLO DE TEMA E HIPÓTESIS-----	36
-BIBLIOGRAFÍA-----	49-52

1. INTRODUCCIÓN.

Esta Tesis tiene la intención de abordar casuísticas especiales que nacen al amparo de las Perdidas Tributarias y en desmedro del contribuyente acogido a alguno de los regímenes tributarios de Renta Atribuida y Parcialmente Integrado vigentes a partir del 1° de enero de 2017 de acuerdo a la Ley N° 20.780 simplificada por la Ley N° 20.899.

En particular analizaremos el PPUA. La situación de Pérdida Tributaria, que, no obstante, su condición negativa desde el punto de vista del principio económico de empresa puesta en marcha, es en algunos casos una condición esperable para los contribuyentes personas jurídicas que gozan de participaciones societarias en otras empresas. Un ejemplo visible sobre estas circunstancias se plasma en empresas con intensiva inversión en activo fijo como la industria minera o de construcción, donde, el uso de beneficios indicados en el N°5 y 5 bis del Artículo 31 puede permitir generar una pérdida en el ámbito tributario, sin generar la misma situación en el balance clasificado de la empresa. No obstante, lo anterior la nueva estructura de imputación de pérdidas enseñada en el N°3, del artículo 31 de la LIR, podría generar algunos problemas que aquí discutiremos, y que no anticipó el legislador al momento del debate parlamentario sobre el proyecto de reforma.

La presentación del problema y las hipótesis da el comienzo a este estudio que en su primera etapa mostrará un acabado análisis histórico de la normativa vigente, con sus respectivas modificaciones que afectaron el tratamiento de las Perdidas Tributarias y la solicitud de los Pagos Provisionales por Pérdidas Absorbidas.

Finalizaremos con análisis de jurisprudencia y nuevos mecanismos de estudio de las Pérdidas Tributarias por parte del ente rector, el Servicio de Impuestos Internos.

2.-PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Dentro de los múltiples cambios introducidos por la Ley N° 20.780 de 2014 sobre Reforma Tributaria y Ley N° 20.899 de 2016 sobre perfeccionamiento o simplificación de la reforma tributaria, vigentes a partir del 1° de enero de 2017, se encuentra la eliminación del registro Fondo Utilidades Tributarias, en adelante FUT, y la incorporación de la obligación de nuevos registros que controlen las distintas rentas o cantidades generadas en cada nuevo régimen de tributación ubicados en las letras A) y B) del artículo N° 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, en adelante LIR.

Así, el legislador sólo se limitó a precisar la eliminación del FUT, el tratamiento de los nuevos registros empresariales y la forma de imputación de las pérdidas tributaria, no haciéndose cargo de casuísticas particulares que generan problemas en relación a la recuperación de los créditos registrados en los Saldos Acumulados de Créditos, en adelante SAC y que van en contra de la integración del Artículo N°20.

Subtema

(i)Subtema: Creemos que esta reforma, que, dentro de muchas normativas, cambia la aplicación del PPUA demostraría una vez más la existencia de un comportamiento asíntota de parte de las autoridades gubernamentales, donde la curva que muestra la intención y anhelo de poner fin a esta normativa, parece ser que jamás se cortaría con la recta que le pone fin de una vez al PPUA, para este caso una Ley.

En atención a la problemática es que la hipótesis a validar es:

(ii)Hipótesis: Por otro lado, nos preguntamos por la existencia de alguna evidencia contundente en la Legislación Tributaria y/o en los Registros Estadísticos Gubernamentales que muestre, a través del tiempo, que el Estado y el SII busquen eliminar la normativa de las Perdidas Tributarias y la solicitud de PPUA, pretendiendo a través de esta acción limitar la fuga de recursos que menoscaben el Erario Fiscal. ¿Será Apodíctica esta Hipótesis?

Objetivo General

Entender el efecto normativo y matemático que genera un crédito al cual no se tiene acceso, a consecuencia de una pérdida tributaria y que causaría una merma en la relación del PPUA y el artículo N° 20 de la LIR. Además de inferir que supuesto básico influye en la caída de los PPUA.

Objetivo Específico

Queremos llegar comprender nuestro objetivo general a través de un estudio normativo, histórico y jurisprudencial de los PPUA dentro de nuestra Tesis, recorriendo la LIR desde tiempos pre 1984 hasta los actuales 2019, observando con detención cómo ha evolucionado el tratamiento de las PT. Relacionando entre sí, tópicos como el Gasto, las pérdidas, los IDPC efectivamente pagados y los regímenes tributarios.

2.3 METODOLOGÍA A DESARROLLAR

Como metodología optamos por la Inferencia Deductiva, analizando particularmente la normativa señalada en el N°3 del Artículo 31 y su evolución en el tiempo y cómo estos cambios inciden en los PPUA y en los regímenes del Artículo 14 de la LIR, específicamente en el régimen semi integrado, y de forma particular, como afectan al contribuyente de impuestos finales.

3.-PRIMEROS ANTECEDENTES

UN ACERCAMIENTO A LAS PERDIDAS TRIBUTARIAS Y PPUA

En términos muy simples, cuando los costos y gastos de un contribuyente que declara renta efectiva según contabilidad completa en razón de las normas del art 29 al 31 de la Lir, son mayores a sus ingresos se produce un resultado negativo que produce una pérdida tributaria y por tanto la empresa no se afecta con impuesto¹ de primera categoría, o también llamado impuesto corporativo en el periodo que la misma pérdida se generó. El tratamiento de las pérdidas se modificó con la ley 20780 y su posterior simplificación ley 20899, y ha buscado ser consistente con el sistema de rentas empresariales implementado. De esta forma hasta el 31 de diciembre del año 2014 las pérdidas podían compensarse con las utilidades acumuladas en la empresa, ser descontadas de las utilidades del periodo o como tercera opción arrastrarse hacia el futuro y tener un “comportamiento” de gasto necesario para producir la renta. En estos escenarios, cuando la pérdida se compensa total o parcialmente con utilidades que en su origen pagaron IDPC, el contribuyente tiene derecho a solicitar su devolución a través de un crédito que se considera Pago Provisional por Utilidades Absorbidas. Pero qué representa el concepto de Crédito; según Catrilef (2004)² este concepto es una rebaja tributaria y corresponde al Impuesto de 1ª Categoría que se utilizará como “anticipo “contra los impuestos finales, global complementario o Adicional, los cuales representan la máxima expresión de la obligatoriedad tributaria sobre la persona natural, según Giuliano(1970)³ Obligación Tributaria, es el vínculo Jurídico en Virtud del cual un sujeto(deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero determinadas por ley .

¹ Definen los impuestos como los gravámenes que se exigen para cubrir los gastos generales del Estado sin que el deudor reciba otro beneficio que aquel indeterminado que obtienen todos los habitantes de un país por el funcionamiento de los servicios públicos: Fernández, Prevoste Mario; Fernández Prevoste Héctor.1952. Principios de Derecho Tributario, Editorial Jurídica de Chile.

² Catrilef, Luis.2004.FUT Fondo de Utilidades Tributarias. Tercera Edición. Lexis Nexis.

³ Giuliano Fon rouge Carlos, 1970. Derecho Financiero, Ed 2, vol. 1, p375.

En otras palabras, el Impuesto irá en abono al débito fiscal que deba enterar el contribuyente.

La reforma tributaria del año 2014 impulsada por la Presidenta Michelle Bachelet, que en forma muy resumida buscaba financiar gastos permanentes con ingresos permanentes, comenzó a forjarse años antes. -Arellano y Corbo (2013)⁴ ya ponían en la palestra los fundamentos de la reforma;

“En una sociedad moderna el sector público juega un rol central para proveer bienes públicos necesarios para el funcionamiento adecuado de la sociedad. En particular la justicia, la seguridad, la institucionalidad financiera, el marco regulatorio de los mercados, el cumplimiento de los contratos, la defensa, la ley y el orden, el acceso de los pobres a servicios básicos, y la institucionalidad pública son fundamentales para el buen funcionamiento de una democracia y de una economía de mercado. Dado el nivel de gasto público elegido por la sociedad es necesario ejecutarlo de forma eficiente y financiarlo de la manera más equitativa posible.”

Ya se estaba introduciendo dentro de la tertulia nacional el concepto de que debía existir Equidad Tributaria, pero qué se esperaba respecto esta idea. Pues algo similar a lo que planteó Agostini, C (2011a)⁵: Habla de la existencia de una Equidad Horizontal y una Equidad vertical, y que ambas pueden contribuir a redistribuir el ingreso a través de un impuesto progresivo a un ingreso que cuente con las menores deducciones posibles.

De esta manera la Reforma introdujo radicales cambios en esta materia con una mirada transitoria para los años comerciales 2015 y 2016 y otra ya permanente a

⁴ Arellano y Corbo (2013), “Criterios a considerar para una reforma al sistema tributario chileno”, CEP Y CIEPLAN, Santiago Chile.p2-3

⁵ Agostini, C (2011a)⁵. “Una reforma eficiente y equitativa del impuesto al Ingreso en Chile, borrador para discusión, Santiago Chile.

contar del 1° de Enero del año 2017, en clara sintonía con los nuevos regímenes de tributación de las rentas empresariales.

A partir de la mencionada reforma se establece un cambio de imputación de las pérdidas de arrastre, por tanto, la primera referencia será a las utilidades ajenas percibidas en el ejercicio, sean éstas recibidas a título de dividendos o retiros provenientes de participaciones en otras empresas y que vengan en calidad de afectas a impuestos finales. Y la segunda imputación se dará como gasto en el periodo siguiente.

4.-SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO Y PÉRDIDAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO

A continuación, enmarcaremos una cronología histórica de la evolución de las Pérdidas Tributarias en la Ley Chilena y el establecimiento del PPUA. Cabe destacar que, hasta el año 1983 todas las rentas tributaban sobre la base devengada, afectándose éstas con impuesto de primera categoría a nivel de impuesto corporativo y sirviendo como base para imputación a los impuestos finales en el caso de los dueños, socios o comuneros personas naturales. De esta forma podemos concluir que no existía motivo alguno para que el dueño de la empresa retirase o invirtiese su dinero en la misma empresa o en otra, es decir, hasta la antesala de la puesta en marcha de la ley 18.293, que entró en vigencia un 31 de enero de 1984, no existió incentivo de reinversión de utilidades, esto es confirmado por Catrilef(2004)⁶;"*este régimen tributario aplicable a las rentas de primera categoría no generaba incentivos a los empresarios para invertir sus utilidades, sino que, por el contrario, incentivaba el consumo de ellas.*"

Pero toda norma general tiene una excepción, y esta se daba en favor de las sociedades anónimas, norma que mandataba una tributación sobre el retiro de las utilidades que realizaren los socios o accionistas de la compañía en su calidad de

⁶ Catrilef, Luis.2004.FUT Fondo de Utilidades Tributarias. Tercera Edición. Lexis Nexis.p11.

dueños. Este mecanismo de tributación se convirtió en la antesala de un sistema que reinó por 30 años en Chile.

En cuanto al tema que nos convoca, en esa época, no existía el PPUA en la ley de impuesto a la renta, no obstante, existía la posibilidad de deducir de la renta líquida imponible las pérdidas tributarias generadas por el negocio de hasta dos ejercicios anteriores norma que nace el año 1974, pero se modifica rápidamente con el D.L. N°1874 y la aumenta a cinco ejercicios anteriores, beneficio que se otorgaba al mismo contribuyente que las había soportado.

La Ley 18.293, publicada y promulgada en el diario oficial con fecha 31 de enero de 1984, fue capaz de introducir en Chile, cambios radicales en la tributación de las personas naturales, pasando del concepto devengado a la tributación sobre la base percibida en el mismo ejercicio que se materializó el retiro, utilizando, el 100% del crédito de IDPC sobre los impuestos finales. Este nuevo sistema tuvo su origen en una situación económica particular. Hasta el año 1984 las empresas chilenas no tenían la capacidad de financiar sus inversiones. En primer lugar, el sistema bancario estaba paralizado después de la crisis de los años 1982-1983, la crisis afectó al sector financiero, por lo cual el Estado tuvo que intervenir muchos Bancos, Marshall(2009)⁷. En segundo lugar, el Estado de Chile estaba en mora de su deuda externa, Como dato adicional, entre 1973 y 1982, la deuda externa chilena aumentó, Salazar y Pinto(2002)⁸, lo que hacía imposible que las empresas pudieran buscar financiamiento en el exterior. Por último, nuestro mercado de capitales, era casi inexistente el año 1984. Tan sólo un año después, con fecha 02 de abril de 1985 y con la resolución n° 891 del SII, el nuevo sistema acoge el nombre de “Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y de las Utilidades Tributables”. Sin embargo, tuvimos que esperar hasta la promulgación de la ley 18.985 del año 1990 para que naciera al amparo del Artículo 14 el Fondo

⁷ Crisis financiera chilena Enrique Marshall Banco Central 2009, en el período 1981-83, veintidós instituciones fueron intervenidas (las que representaban el 60% del mercado de crédito); de ellas, dieciséis fueron liquidadas y seis reprivatizadas (entre éstas, los dos bancos más grandes del sistema)

⁸ Gabriel Salazar y Julio Pinto.2002. Historia Contemporánea de Chile III. La economía-, mercados, empresas y trabajadores. P 49-62.

de Utilidades Tributables, FUT , que fue reglamentado por Resolución N° 2.154 de 1991. Los grandes objetivos del FUT, eran ,según Calderón (2014)⁹ controlar las Utilidades Tributables y controlar los Créditos.

En lo referente a las P.T. con la Ley N° 18.293, se cumple un anhelo de la Junta de Gobierno de aquel entonces eliminando la restricción de tiempo para deducir las pérdidas que generaba la empresa, la comisión conjunta legislativa dirá “El arrastre de pérdidas sin límite de tiempo se aprueba sin discusión¹⁰ “, es decir, no existirá límite de tiempo. Como ya vimos, en el principio de este sistema tributario sólo se permitía deducir las Pérdidas Tributarias, considerándolas dentro de la renta líquida imponible como un gasto que rebajaba la base imponible del IDPC. Ya con la ley 18.489 de 1986 ve la luz y nace por fin a la vida del Derecho Tributario y en favor de los contribuyentes de la Primera Categoría el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas, conocido como PPUA, que pretendía, según el profesor Ara (2017)¹¹, deducir las Perdidas Tributarias de los resultados futuros sin límite de tiempo y además deducir sobre las utilidades no retiradas, activándose, en ese momento la máquina de devolución del IDPC que en su momento afecto a las utilidades retenidas sean ajenas o propias.

En el año 2000 Vital S.A. mediante una planificación tributaria agresiva¹², realiza un arriesgado negocio, acordando una fusión por incorporación, de la cual se espera según Gómez(2001)¹³, que una de las sociedades mediante la transmisión total de su patrimonio, ingrese a otra sociedad preexistente llamada fusionante. De esta manera la compañía Vital y la S.A. Bernardo O’Higgins, que a la fecha llevaba 15 años sin movimientos y una pérdida de arrastre de más de \$47mil millones, es decir, un enorme FUT negativo listo para absorber utilidades, se

⁹ Calderón Torres, P. (2014). Fondo de Utilidades Tributables. Revista de Estudios Tributarios (10), p78.

¹⁰ BCN de Chile. Extracto historia de la Ley N°18.293 IV. p 1135.

¹¹ Ara González, Carlos. (2017): “Efectos de la eliminación del PPUA sobre rentas acumuladas. Anuario D. T. U.D.P.

¹² “Si la Ley otorga alternativas u opciones de reorganización, la elección de una de aquellas por parte del contribuyente no puede merecer reproche”. Dumay Peña, A. (2006). Seminario Escuela de Derecho U de. Desarrollo. Citado por Ugalde Rodrigo y García Escobar, J. en “Fusión, Planif. Y Evasión Tributaria”.

¹³ Gómez, José de Jesús. (2001).” Fusión y Exención de sociedades”. Ed. Themis.p3. Citado por Fuenzalida Merino, Carolina. (2002). Revista Chilena de D°. Vol. 29 N° 3, p573-581.

fusionan. Esta práctica se había vuelto habitual dentro de las grandes empresas del país, comprando empresas cascarón con abultadas pérdidas, con el único objetivo de que las pérdidas de la absorbente se compensasen con las utilidades de la absorbida solicitándose sin reclamos la devolución de los IDPC pagados en la generación de tales utilidades.

Con base en esta contingencia el SII presenta querrela contra Vital S.A por delito tributario¹⁴. Con fecha 19 de junio de 2001, se publica la Ley 19.738, “Normas para Combatir la Evasión”, cuya máxima aspiración, según González(2006)¹⁵ es impedir la transacción y utilización de empresas con pérdidas tributarias, cuando el único activo vendible es precisamente, dichas pérdidas. Es también el mismo Presidente, en ese entonces, Don Ricardo Lagos Escobar quien en el primer trámite constitucional¹⁶ en la Cámara de Diputados habla del espíritu de la Ley:

“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 evasión tributaria”

Los aportes que impulsó la presente Ley fueron:

Artículo N°2. Letra e)¹⁷. En el artículo 31°. Se agrega al final del inciso 3°.

-Las Sociedades con pérdidas que hubieren sufrido cambio en la propiedad, no podrán deducir como gasto tributario las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad e imputarlas a ingresos devengados o percibidos después del cambio, considerando también;

¹⁴ 33 Juzgado del Crimen de Santiago, rol 4267-2004.

¹⁵ González Solar, Martín- (2006):” Es legítima la Absorción de Utilidades por empresas en pérdidas”. p3.

¹⁶ Historia de la Ley N° 19.738. Fecha 29 agosto, 2000.Mensaje en sesión 30. A S.E. El Presidente de la Cámara de Diputados. Legislatura 342.N° 178-342.

¹⁷ LEY 19.738. 19 junio 2001. Normas para combatir la Evasión Tributaria.

- Además siempre que en este proceso se hubiese manifestado un cambio de giro o ampliación de éste, doce meses antes o doce meses después.

-O que no cuente con bienes de capital u otros activos propios del giro de una magnitud tal que permita el desarrollo de su actividad o que pase a obtener sólo ingresos por participación.

La única excepción del precedente inciso, dentro de la ley, se da en favor de planificaciones tributarias que busquen reorganizaciones empresariales dentro de un mismo holding, amparado en el artículo 100 de la Ley N° 18.045, o que se pruebe que el fondo de la operación, no es la sola acción de comprar las pérdidas de una empresa

¿Pero cómo funcionaba el PPUA en el sistema FUT?

PPUA en el FUT

Hasta antes de la Ley 20.780 del año 2014, el Inciso segundo, del N°3 Art 31, de la LIR, versaba...

"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..."

Ahora responderemos la interrogante del precedente párrafo. Hablaremos de la Pérdida absorbida por FUT, con utilidades propias y ajenas. Imaginemos una empresa con FUT positivo a espera de ser retirado o distribuido, éste FUT pagó el impuesto de primera categoría correspondiente, el cual a su vez es un crédito contra el impuesto global complementario o impuesto adicional correspondiente. Luego al siguiente año la empresa genera una pérdida, la cual disminuye la posibilidad de efectuar un retiro o percibir un dividendo según establecía el art 31 N°3 que señala, las pérdidas de un ejercicio pueden ser imputadas a las utilidades acumuladas, es decir, al FUT. ¿Qué pasa con el crédito que pagaron las utilidades que absorbieron la pérdida del ejercicio? Pues bien, este crédito adquiere el

carácter de Pago Provisional y es devuelto a la empresa, no a los dueños, ya que, se considera un gasto pagado en exceso.

Para ser aún más claro, podemos dividir el PPUA en propio y ajeno. Si son propias, la empresa pago el IDPC de manera innecesaria anticipándose el global complementario cuando hubo retiro, como crédito, pero como no existirán retiros por haberse determinado una pérdida y esta absorbió la utilidad, el anticipo del Pago Provisional se devuelve. Esta devolución de Impuesto a la Renta es un gasto que no está afecto a IDPC, pero como es un flujo real de dinero, si se encuentra afecto a Global Complementario, como esta renta no pagó primera categoría se consideraba una utilidad sin crédito.

Por otro lado, si hablamos de PPUA ajeno, el IDPC no lo pagó la empresa generadora de la pérdida, si no la compañía donde se tiene participación societaria. Cuando el crédito, que representa al impuesto de primera categoría pagado en el origen de los dividendos, provenga de la absorción de utilidades ajenas, este PPUA es considerado un incremento patrimonial, de esta manera deberá formar parte de la renta líquida imponible, esto disminuye la pérdida tributaria a razón del PPUA recibido.

Pensemos en un dividendo que llega, éste llega con crédito, el cual corresponde al IDPC pagado sobre las utilidades generadas y que proporcionalmente se convierte en dividendos. ¿Quién pagó ese dividendo y su respectivo crédito? Por supuesto que la sociedad generadora de este dividendo, el cual es absorbido por la pérdida de la empresa receptora, y el crédito asociado se convierte en Pago Provisional y se solicita su devolución. Por otro lado, al recibir un PPUA, se recibe un gasto en que no se incurrió, por tanto, se incluye en la renta líquida.

Por tanto, el flujo que le llega a la empresa que generó la pérdida se puede clasificar como una utilidad ordinaria, afecta a IDPC y Global complementario. Hemos resumido de buena forma los alcances de los llamados PPUA propio y PPUA ajeno, dentro de la normativa que se gestó en el FUT durante los años 1986 y 2016. Pero, qué ocurre con el PPUA a partir del 1° de enero del año 2017.

5.-PPUA Y SU RELACION CON EL ARTICULO 31 N°3 DE LA LIR

Explicación general de Regímenes Artículos 14 A y 14 B de la LIR.

Para responder a la pregunta precedente es menester revisar en términos muy generales la Reforma Tributaria gestada por la Presidenta Michelle Bachelet.

Durante algo más que las últimas tres décadas un rasgo que caracterizó al sistema tributario chileno fue la aplicación parcial del impuesto que afecta a las rentas empresariales en la medida que las utilidades que generaban las compañías se mantuvieran invertidas en ellas. Este modelo que se controlaba a través del Fondo de Utilidades Tributables fue el tema central que abordó el proyecto de reforma tributaria enviado al congreso en abril del 2014, donde se propuso un único y nuevo sistema de tributación para los contribuyentes que declaran renta efectiva según contabilidad completa que se denominó Renta Atribuida. Este régimen fue ajustado durante su tramitación parlamentaria hasta llegar a la versión que incluyó la reforma en el nuevo artículo 14 letra A de la LIR, donde también se incorporó en la letra B del mismo Artículo un sistema alternativo que se denominó Parcialmente Integrado. En términos muy generales el régimen Totalmente Integrado dispone la tributación completa del total de rentas que se atribuyen al propietario, socio, accionista o comunero de la empresa, en el mismo periodo de su generación, sin importar si se reinvierten, retiran o distribuyen otorgando como crédito a los impuestos finales el total del impuesto corporativo pagado por la sociedad. Dado que este sistema no se restringió a ningún tipo de contribuyente los distintos actores del ámbito tributario visualizaron complicaciones al momento de elegir especialmente en el caso de los grupos empresariales, por lo que la Ley 20.899 con la idea de simplificar, abordó esta situación acotando el universo de contribuyentes que pueden acogerse a la renta atribuida y disminuyendo los registros obligatorios que exige este sistema el cual entró en vigencia el 1° de enero del 2017.

En cuanto al sistema Semi Integrado diremos que en términos generales tal como sucedía en el régimen del FUT, este condiciona el pago de los impuestos finales

al retiro o distribución de las utilidades de la empresa, sin embargo, esta postergación tiene un costo impositivo de 9.45% al otorgar como crédito solo una parte del impuesto pagado por la sociedad generando para los propietarios una tasa máxima de 44.45%. Nuevamente, debido a la libertad otorgada a los contribuyentes de optar por cualquiera de los dos regímenes de tributación, los actores del mercado no estuvieron claros al momento de elegir, especialmente los grupos empresariales. Por ello la simplificación del sistema hizo obligatoria la adopción del régimen parcialmente integrado para las S.A., las Sociedades En comanditas por Acciones y a cualquier contribuyente que tenga como propietario a personas jurídicas constituidas en Chile.

6.-EVOLUCIÓN DOCTRINARIA DEL N°3 DEL ARTÍCULO 31 DE LA LIR.

Es cierto que durante esta tesis hemos intentado brindar un ameno relato histórico respecto de las pérdidas tributaria, sin embargo, ahora es necesario mostrar los cambios concretos que se llevaron a cabo doctrinariamente en el N° 3 del Artículo 31 de la LIR.

Antes de avanzar es necesario, además, contextualizar la Pérdida Tributaria conforme al cuerpo legal pertinente, para nuestro caso la LIR.

En este sentido la circular 49 del 2016 en concordancia con el N°3 del artículo 33 de la LIR, distingue 3 tipos de P.T.

7.-QUÉ ES LA PÉRDIDA TRIBUTARIA.

I.-Pérdidas Materiales

Corresponden a las que se materializan a consecuencia de delitos contra la propiedad de la empresa, situación normada en el 1°, del N°3, del artículo 31 de la LIR. En la medida que estas pérdidas se relacionen con el giro del negocio y sean acreditadas y justificadas fehacientemente ante el SII, podrán ser deducidas como gastos.

Cuando existan pérdidas de existencias, por caso fortuito o fuerza mayor¹⁸,y también por acción de fenómenos naturales biológicos químicos o físicos, o faltantes de inventario el contribuyente deberá dar aviso dentro de las 48 horas de sucedido el hecho. Estas pérdidas serán constatadas por un funcionario del servicio.

En esta definición podemos encausar la contingencia nacional referente a las demandas sociales expresadas el reciente octubre 18 del presente año. La Circular N°42 del 2019 reguló el caso de las pérdidas de existencias en clara correspondencia a la Circular N°3 de 1992. Para acreditar las pérdidas el contribuyente deberá:

- Dar aviso al SII dentro de 5 meses
- El contribuyente deberá presentar fotos, registros, grabaciones.
- Informes, denuncias o certificaciones de instituciones pertinentes.
- Si existiesen, también presentar, Libros de Contabilidad.
- Control de existencia o inventarios¹⁹. Anotaciones cronológicas efectuadas en el sistema de inventario, relacionada con la contabilidad fidedigna²⁰ que mantenga el vendedor.

En la circunstancia de pérdida o inutilización de los libros correspondiente s, de acuerdo al artículo 97 N°5 del Código Tributario estos deberán ser reconstituidos en un plazo de 10 días.

II.-Pérdidas Tributarias del Ejercicio

Según la Circular 49 de 2016, esta “Corresponde al resultado negativo que se obtiene en la aplicación del mecanismo de determinación de la RLI establecido en

¹⁸ Estos conceptos se encuentran definidos en el Artículo 45 del Código Civil.

¹⁹ Conforme a la Res. Ex. N° 985 de 1975.

²⁰ Artículo N°17 Código Tributario.

los artículos 29 al 33 de la LIR, incluyendo la deducción como gasto de pérdidas de ejercicios anteriores...”

III.-Pérdidas Tributarias ejercicios anteriores

La tercera acepción dice relación con la pérdida del ejercicio inmediatamente anterior, como especifica la circular precedente, que no logró absorber utilidades. Podrá deducirse como gasto, si y sólo si, cumpla los requisitos del N°1.

8.-DESARROLLO LEY N° 19.738 Y N° 3 ARTÍCULO 31.

Habiendo mostrado ya el concepto de pérdida recogido desde la propia ley, mostraremos el caminar de los incisos dentro del artículo en cuestión. Hasta la contigüidad de la Ley 19.738 el N°3 del Artículo 31 de la LIR al amparo de la ley 18.489 versaba:

“Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente (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). 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 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 a 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”.

Como ya mostramos, cerca del año 2000 se hace insostenible para el Estado las continuas e interminables compras de empresas “cascaron”, cuyo único activo era el enorme FUT negativo que tenían, propiciando el “arranque “de la maquinaria

defraudadora del Fisco y moralmente cuestionables peticiones de millonarios PPUA. Buscando poner atajo a éstas formas de evasión es que el Gobierno de Lagos publica un 19 de junio del 2001 la Ley N°19.738, la cual desmembramos:

LEY N°19.738. Artículo 2°. Letra e) En el art. 31, agréguese luego del inciso 3°:

"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."

9.-LEY N° 20.780 Y PPUA

El N° 3 del Artículo 31 no tuvo cambios hasta la reforma del 2014 Ley 20.780, que modifica el espíritu del PPUA y comienza a regir en enero del 2017.

Las instrucciones administrativas²¹ nos muestran como, a través de la letra d), del N°15), del artículo 1° de la Ley N° 20780, modificada por la letra f, del N°1, del

²¹ Circular 49 de 2016, p15.

artículo 8°, de la Ley N° 20.899, se realiza una reestructuración de los primeros incisos del N°3 artículo N°31, creando nuevos surcos dentro de la LIR que permiten inserir nuevas disposiciones permutando el inciso 2° por nuevos 4 incisos y descendiendo los incisos 3° y 4° a una nueva dirección los que serán ahora los incisos 7° y 8°. Esta introducción y reposicionamiento de incisos genera y permite un cambio radical en la aplicabilidad del PPUA para el contribuyente.

Pero mostremos la nueva estructura para así luego analizarla. Dijimos que se introducen 4 incisos previa extracción del inciso N°2, quedando como sigue:

“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.”

“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 periodo 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.

10.-CONSIDERACIONES DE LA REFORMA, P.T. Y PPUA

Sabemos que un resultado tributario, sea positivo o negativo, es una ficción que se construye en función de las normas contenidas en los artículos 29 al 31 de la LIR sobre el resultado del balance²² financiero determinado en base los tratamientos contables establecidos en los procedimientos IFRS. Esta ficción busca establecer una base imponible para la aplicación del guarismo de IDPC que se entera en arcas fiscales en pos del erario.

Pero qué pasa cuando, por ejemplo, la ficción convierte un beneficio financiero positivo en un resultado tributario negativo que impide el nacimiento del hecho gravado y es privado de ser capturado por el impuesto corporativo. Pues bien, el inciso 3 del N°3 del artículo 31 marca la directriz respecto a las Pérdidas del año comercial:

-El mecanismo que determina una pérdida se encuentra restringido para contribuyentes de la primera categoría, que determinen renta efectiva según contabilidad completa y calculan su RLI en base al procedimiento comprendido en los artículos 29, 30 y 31 de la LIR.

-Como ya vimos, en tiempos de FUT, las pérdidas se imputaban a utilidades retenidas en aquel registro. Hoy por hoy sabemos que esa opción se elimina a través de la reforma y las pérdidas no tocan los registros empresariales, sino que se imputan a rentas que se perciban a título de retiros o dividendos afectos a impuesto global complementario o adicional provenientes de participaciones societarias en otras empresas. Resulta imprescindible clarificar que estos retiros no deben clasificar en la categoría de rentas exentas de IGC o IA, de ingresos no constitutivos de renta, o de cantidades que ya completaron totalmente su tributación con impuestos de la LIR²³, ya que estos pasarán directamente al REX, y como dijimos las pérdidas no se imputan contra los registros

²² Inciso 5 del N°3 del Artículo 31 de la LIR.

²³ Circular 49 de 2016. Pág. 23.

Tal como lo indica el último inciso del número 1º del artículo 54, las sumas que se perciben deberán incrementarse en un monto equivalente al establecido en el artículo 56 número 3. Donde la suma del retiro o renta recibido más el crédito correspondiente nos otorga la renta bruta global, sin hacer distinción de si su nacimiento fue en una empresa acogida a la letra A) o B) del artículo 14. Esta norma también rige para su homónimo del I.A. artículo 58 número 2.

-El saldo de pérdidas no capturado por las rentas recibidas se imputará a los siguientes ejercicios hasta su extinción, este punto lo desarrollaremos en el venidero ítem.

-Una vez que las pérdidas tributarias absorban el 100% de las utilidades percibidas o en su defecto alguna fracción de éstas, el IDPC que se aplicó sobre tales utilidades incrementadas será considerado como pago provisional por las utilidades que proporcionalmente fueron absorbidas, es decir, nace en primera instancia sin reclamo, la solicitud de PPUA.

-El PPUA, en adelante será objeto de las normas de los artículos 93 al 97 de la LIR, referentes a reajustabilidad, imputación o devolución.

-Una situación muy particular es la que nos enseña el artículo 90 de la LIR, y que lacónicamente, dice relación con la suspensión temporal de los pagos provisionales durante el primer trimestre venidero, en la medida que el ejercicio inmediatamente anterior se generase pérdida tributaria. Como sabemos y nuevamente en tiempos de FUT, es decir antes del 31 de diciembre de 2016 para determinar la tasa y pago o no del tributo provisional debíamos ir necesariamente al FUT y mirar sus saldos. En régimen y con los nuevos registros ya no es necesario, por cuanto, como sabemos los registros no inciden en el resultado de la empresa.

11.-PÉRDIDAS TRIBUTARIAS COMO GASTO Y COMO ABSORCIÓN DE UTILIDADES

ORDEN DE IMPUTACIÓN DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

A diferencia del sistema FUT que determinaba 3 niveles de imputación, la nueva normativa establece dos niveles de imputación.

I-Primer nivel de imputación:

A los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos en el mismo ejercicio. Ya Sabemos, que en el sistema de tributación antiguo la primera imputación de pérdidas tributarias era a las utilidades propias afectas a impuestos finales almacenadas en el FUT, comenzando con las más antiguas, con derecho al crédito por impuesto de primera categoría, en función de la tasa que le hubiere afectado. También sabemos ya, que tal nivel de imputación se eliminó, evitando así la reorganización de empresas que buscaban absorber utilidades no retiradas. En nuestros tiempos, por tanto, no importa si tenemos utilidades en los registros empresariales, es más, las pérdidas ya no se imputan a los registros y tampoco pasan por ellos, siendo la primera imputación a utilidades recibidas en forma de retiro o dividendos provenientes de empresas en las cuales se participa, durante el mismo año en que se generó la pérdida tributaria. La principal característica de estos dividendos dice relación con la obligatoriedad de ser cantidades afectas a impuestos finales. Por otro lado, cuando un contribuyente tenga en su poder, por ejemplo, varios certificados N°54 de dividendos que superan escuálida o ampliamente el monto de la pérdida, el impositor deberá ingresarlos en orden cronológico. La Ley no hace referencia a la cronología, sin embargo, es una correcta interpretación, a nuestro juicio, la que realiza el SII²⁴. Aunque no nos debe sorprender ya que en plena vigencia del artículo 14 , el servicio mantenía criterios similares en sus pronunciamientos a través de circulares²⁵ del periodo.

²⁴ Circular 49 2016, pág. 16.

²⁵ Circular 17 de 1993, circular 66 de 1996.

Pues bien, hablamos ya de pérdida tributaria, de recepción de retiros o dividendos y de imputación de la pérdida a tales ingresos en forma cronológica. Luego debemos analizar los posibles efectos que se generan a razón de la imputación, los que pueden ser dos:

- I. Que la pérdida tributaria se transforme en un resultado mayor a cero una vez imputado los dividendos incrementados.

Entendiendo, para este caso, una emergente utilidad, el PPUA a solicitar corresponderá sólo a aquella porción que calce los dividendos incrementados percibidos con la pérdida tributaria. Aquí se hace relevante determinar si del total del pago provisional solicitado existe una porción sin derecho a devolución y otra con derecho.

- II. Se mantiene un resultado negativo incluso una vez imputado los dividendos a las pérdidas tributarias.

En esta situación se plasma completamente el espíritu de la norma que sustenta el PPUA, ya que es posible solicitar administrativamente la totalidad del IDPC correspondiente a los dividendos incrementados que fueron absorbidos.

¿Pero existe la libertad de solicitar todo el crédito? Analizaremos este tema.

Es necesario, ahora, introducir un concepto relevante dentro del PPUA, el IDPC sin derecho a devolución. El artículo N°20²⁶ señala que el IDPC podrá ser imputado en su totalidad a los impuestos finales, pudiendo solicitar, en teoría, el excedente.

Por otro lado, la letra a) del N°1 del artículo 20, nos enseña en términos generales, que es posible financiar y enterar el pago del IDPC con el impuesto territorial que afecto a la misma empresa. Lo interesante es que esta norma tiene un rol permisivo, como ya vimos, pero a la vez restrictivo, ya que ese impuesto territorial al ser imputado, en la eventualidad que su monto supere al IDPC, su exceso no

²⁶ LIR, Título II, Primera Categoría, Párrafo 1°, Artículo 20.

podrá ser solicitado en devolución, y tampoco permite solicitar la devolución normada en el N°3 del artículo 31, restringiendo el PPUA.

Para nuestra contingencia, en el caso de los créditos que vienen junto al dividendo traen una parte financiada con impuesto territorial, esta porción será considerada sin derecho a devolución, cercenando en esa cantidad la solicitud del PPUA, es decir, la cantidad de PPUA a imputar superará el monto a solicitar en devolución.

Otra contingencia respecto de la devolución del pago provisional está dada por la Ley N°20.630 de septiembre del año 2012. Esta norma limita la devolución del IDPC como Pago Provisional cuando dicho tributo ha sido financiado con impuestos pagados en el extranjero. De acuerdo al profesor Yáñez (2013)²⁷; en el caso que las utilidades absorbidas por pérdidas tributarias correspondan a ingresos provenientes del exterior cuyo IDPC en territorio nacional se pagó en la forma señalada, entonces no podrá solicitarse la devolución del pago provisional en la proporción correspondiente al crédito extranjero.

II-Segundo nivel de imputación:

Como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente. Si al aplicar la regla de imputación N° 1, continúa existiendo algún monto de la pérdida tributaria, esta fracción de pérdida restante se deducirá como gasto del valor positivo de la RLI del periodo inmediatamente siguiente, disminuyendo el resultado y probablemente enterando un IDPC menor a causa del efecto que produjo embestir a la pérdida con una armadura de gasto.

Nos gustaría en este momento cuestionar en alguna medida esta embestidura. Partamos por lo básico, según la RAE gasto es, “Una cantidad que se ha gastado o se gasta y que corresponde a una partida contable que reduce el patrimonio de la sociedad”. En esta primera aproximación podemos cuestionar que financieramente y de forma más específica contablemente, la empresa no “gasta”

²⁷ Yáñez Henríquez, José. (2013). Pago Provisional por Utilidades Absorbidas. Revista CET. U de Chile.

en pérdidas. Borel (2013)²⁸ en sus primeras reflexiones, dice, que las P.T. “representan un gasto del ejercicio, por lo que su utilización presente, sin importar la época de su origen, impone a los contribuyentes la obligación de acreditarlas, con la correlativa facultad del Servicio de fiscalizarlas.”

Ahora focalizándonos en el área que nos convoca, la tributación, para que un gasto pueda bajar la base imponible del IDPC, debe ser necesario para producir la renta²⁹, debe ser del giro, no debe estar incluido en el costo de los activos, necesariamente debe ser del periodo, debe estar adeudados o pagados y necesita contar con documentación que le respalde. Es más la corte suprema ha dicho respecto al tema, extracto³⁰:

“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”

Por otro lado el SII define³¹ gasto como, “Desembolso en el que ha incurrido una empresa para obtener ingresos.”

Esperando no redundar en el tema Gallardo³²(2017), opina que, La ambigüedad de la expresión “necesarios” es la que pone en disyuntiva a los contribuyentes y al SII al momento de clasificar un gasto.

Estas apreciaciones respecto de qué es un gasto nos ayudan a estructurar una visión clara, así podemos ver como itera un factor común dentro de las menciones que hemos destacados, y dice relación con que el gasto debe ser necesario para producir la renta. Ahora, intentaremos maridar dos conceptos que no tienen, en principio, correspondencia entre sí, la pérdida tributaria y el gasto. Al tratar de unir estas dos ideas nace un razonable cuestionamiento, ¿puede una pérdida

²⁸ Borel Rey. Edmundo Javier (2013). “Límite de las facultades fiscalizadoras del SII sobre las pérdidas. “Memoria para optar a l grado de licenciado en Cs Jurídicas.

²⁹ Artículo 31 de la LIR.

³⁰ Excma. Corte Suprema, segunda sala, sentencia 10 de nov de 2014. Rol 8421. Y Rol 7855 – 2013.

³¹ Definición de gasto. Diccionario Tributario Contable, SII.

³² Gallardo Burgos, Pablo (2017). Análisis de la Evolución histórica del concepto de gastos necesarios para producir la renta-costas judiciales como gastos necesarios para producir la renta. Revista CET. U. De Chile.

asimilarse a un gasto? Castro (2005)³³ dice, “Una pérdida Tributaria difícilmente podría entenderse como un gasto inevitable u obligatorio”. Con una perspectiva similar, pero con una idea más robusta ,Sotomayor (2004)³⁴ dice: “Desde la perspectiva estricta, una pérdida tributaria ni siquiera cumple con la condición de ser gasto , pues una pérdida no es un desembolso, sino que es un resultado negativo de un ejercicio completo , por lo tanto , con menor razón puede considerarse que una pérdida tributaria sea necesaria para producir la renta, pues ella no ayuda a producir mayores ingresos Operacionales.-“

Hemos realizado un extenso análisis histórico y normativo del n° 3 del artículo 31 de la LIR, y concordamos con González (2017)³⁵, que en extracto, para solicitar la devolución de PPUA es necesario que :

- I. Además de generarse pérdida tributaria en el ejercicio, la empresa debe participar en otras sociedades, ya sea como propietario, comunero, socio o accionista.
 - II. Los retiros o dividendos percibidos en el ejercicio por la participación societaria deben venir con derecho a crédito por IDPC y afectos a los impuestos finales.
 - III. El IDPC al que tienen derecho los retiros o dividendos deben estar pagados.
- A recorrer lo extenso de nuestra tesis, se observa un desarrollo implícito de los cinco puntos precedentes. No obstante, queremos detenernos en el punto III.

12.-IDPC pagado.

La norma nos enseña que el PPUA, corresponde al IDPC “pagado” sobre utilidades cuyo origen es una participación societaria. Claramente la indicación que nos hace la LIR, a través del inciso 4 del N°3 del artículo 31, es que el impuesto corporativo debe estar pagado. Esto nos estaría señalando que si el IDPC ha sido enterado a través de otros mecanismos distintos al pago como forma

³³ Castro R. (2005); Perdas Tributarias, Revista Consultor práctico tributario, Punto Lex. S.A. pp. 38-39

³⁴ Sotomayor R. (2004) “Concepto general de los gastos necesarios para producir la renta “Memoria para optar al grado de Magister en Derecho Tributario de la U. de Chile. p 77

³⁵ González Silva, Luis. (2017). Reforma Tributaria-Casos prácticos situaciones especiales régimen semiintegrado. Revista CET.p 260

de extinguir la deuda la inaplicabilidad del PPUA podría ser parcial o total. No obstante, la norma central del PPUA no contiene la fuerza legal necesaria para realizar una solicitud administrativa, si tiene la capacidad de crear un puente que allana el camino a seguir para solicitar la devolución, siendo el final del recorrido las normas contenidas en los artículos 93 al 97 de la misma LIR.

Por otro lado, el artículo 93 entendiendo la necesidad de unión de ambas estructuras separadas por 66 disposiciones, es que permite que el PPUA sea considerado un PPM para efectos de su devolución.

Un aspecto relevante de estas disposiciones unidas por el ficticio puente es que ambas nos señalan la obligatoriedad de estar pagado, pues veamos cómo;

Inciso 4 N°3 del artículo 31:” En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado...”

Por otro lado, y como ya dijimos el final del inciso nos enseña que para efectos de devolución el PPUA seguirá las normas del artículo 93, así también nos habla de la necesidad de estar pagado:

Artículo 93; “El impuesto provisional pagado en conformidad con los artículos anteriores ...”

Pero al seguir el recorrido de la norma nos damos cuenta que el mismo artículo introduce otro concepto igual de relevante;

“...deberá ser imputado en orden sucesivo...”

Ahora nos dice que el crédito al cual da acceso el artículo también puede ser imputado.

La primera conclusión que asoma habla del IDPC pagado como requisito, surgiendo el primer problema, la LIR no define dentro de su doctrina a que se refiere con este concepto. No obstante, el Código Tributario busca hacerse cargo de algunas falencias de la LIR encontrando un hilo conductor a través del cual

solucionar ciertos vacíos, y ante la existencia del no pronunciamiento directo a ciertas materias dice lo siguiente:

Artículo N°2 Código Tributario: “En lo previsto por éste código y demás leyes tributarias se aplican las normas del derecho común contenidas en leyes generales o especiales.”

12.2-EL CODIGO CIVIL Y FORMAS DE EXTINGUIR UNA DEUDA

Al leer el precedente artículo vemos como el Código Tributario hace un guiño, en este caso, al código civil y toma para sí los aspectos más relevantes de la normativa que regula las formas existentes de extinguir una deuda, y de manera muy en especial el pago.

En principio según Meza(1992)³⁶ las formas de extinguir una obligación representan actos jurídicos que otorgan un cauce libre al deudor de la prestación a que se encuentra obligado.

Por su parte el Artículo 1567 del C.C.³⁷ dice: “Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consienten en darla por nula”

12.3-EL CÓDIGO CIVIL Y EL PAGO

El mencionado código dispone de 10 mecanismos distintos para extinguir una deuda. El primero y relevante para nosotros es el pago en efectivo del cual dice:

Artículo 1568: “El pago efectivo es la prestación de lo que se debe”

Luego observamos condiciones básicas y elementales del pago.

Artículo 1569: “El pago se hará bajo todos respectos en conformidad al tenor de la obligación; sin perjuicio de lo que en casos especiales dispongan las leyes. El

³⁶ Meza Barros, Ramón. (1992) Manual de Derecho Civil de las Obligaciones. Ed Jurídica de Chile. 8° edición, p35.

³⁷ Artículo 1567, Título XIV, Código Civil Chileno.

acreedor no podrá ser obligado a recibir otra cosa que lo que se le deba ni aún a pretexto de ser de igual o mayor valor ofrecida.”

De manera coloquial suele usarse indistintamente el *cancélese* y el *páguese*, siendo el primero la anulación de una acción y no teniendo relación alguna con el concepto en estudio. Por otro lado, *páguese* y *pago en efectivo* se asocia, según la costumbre del diario vivir, al *pagó en dinero*. Según Orrego(2019)³⁸; y en base a lo que indica el C.C. *paga quien da la cosa debida o paga quien cumple su obligación*, cualquiera fuese su clase.

Pero vamos más allá, qué es *pago efectivo*. El mismo Orrego dice que *efectivo* es: “romper el vínculo que ataba al deudor con su acreedor”. Por otro lado, la RAE, define *efectivo* como “que produce lo esperado, que va bien para determinada cosa”.

Por lo tanto, buscando aventurar una inferencia que recoja un cuestionamiento admisible ante la evidencia puesta en cuestión, es que creemos en la no existencia a través de la literatura legal chilena de una indicación con carácter de Ley que nos relacione el concepto de *pago* de manera directa con el concepto de *dinero contante y sonante*. Es más, la doctrina detrás del concepto de *pago en efectivo* tendría que ver más con la idea de *extinguir una deuda de manera real*, no señalando, en principio, que la deuda deba pagarse necesariamente en *dinero*, extinguiéndose la deuda por otra forma de *pago*, por ejemplo, imputando un *impuesto contra otro*. Creemos que el concepto de *pago real* estaría más cerca de la idea de *acreditar el pago en el bolsillo del acreedor* y no de qué forma se enteró la deuda.

³⁸ Orrego Acuña, Juan Andrés. (2019). Extinción de las obligaciones. Teoría general de las Obligaciones, p7.

DESARROLLO DE SUB TEMA E HIPÓTESIS

ÍNDICE

PPUA y FUT-----	32
Desarrollo de Hipótesis . -----	36
Conclusión-----	47
Bibliografía-----	49-51
Anexo-----	52

PPUA y FUT

Con el único afán, por ahora, de desarrollar la problemática y subtemas es que implementamos un simple y compacto caso matemático del PPUA en FUT, basado, en forma muy general, en los trabajos de Castro(2010)³⁹ en los cuales él concluye , paradójicamente, que no se logra capturar la totalidad del impuesto que se pretende solicitar, es decir, una porción se pierde.

Comenzaremos analizando la absorción de utilidades propias.

CONDICIÓN	DETERMINACIÓN PPUA
Pérdida Tributaria < FUT Propio	Pérdida Tributaria x Tasa
Pérdida Tributaria > FUT Propio	FUT x Tasa

Figura N° 1

La precedente figura N °1 nos muestra que factor se utiliza para afectarlo con una tasa constante, cuando, por ejemplo, la pérdida tributaria es mayor al FUT, todo esto dentro del marco de la absorción de utilidades propias.

Ahora imaginemos un resultado financiero tal que al aplicar el procedimiento de determinación de la base imponible para rentas de la primera categoría nos entrega una pérdida tributaria como lo muestra el siguiente cuadro.

³⁹ Castro Pedro (2010). Fiscalización de pérdidas tributarias. CET. U de Chile.

RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE	DETALLE	TOTAL \$M
Utilidad Financiera		\$ 16.000.000
Agregados		
Pérdidas en empresas relacionadas	\$ 3.000.000	
Depreciación Financiera	\$ 3.000.000	
Provisión IAS legales	\$ 1.050.000	
Castigo de clientes no aceptados	\$ 500.000	
Total Agregados		\$ 7.550.000
Deducciones		
Ut/Pér. venta de acc. COPEC. Art.18 ter LIR	\$-12.000.000	
Depreciación Tributaria	\$-12.000.000	
Total Deducciones		\$-24.000.000
RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE O PÉRDIDA		\$ -450.000

El anterior esquema nos muestra, a modo de ejemplo, una hipotética pérdida tributaria de \$M 450.000 de un ejercicio en particular calculada sobre un resultado financiero según balance de \$M 16.000.000. El resultado pérdida lo utilizaremos como base para ingresarlo en el registro de rentas empresariales FUT. Recalamos la necesidad de utilizar sólo el resultado a modo de ejemplo ya que al observar la estructura de nuestra RLI vemos que se genera un FUF, el cual no utilizaremos en esta oportunidad a modo de simplificar nuestro cálculo.

Para comenzar la breve conceptualización matemática de la absorción de utilidades en el FUT es que la figura N° 2 nos muestra el camino por recorrer, donde comenzaremos por la absorción de utilidades propias cuando estas son menores a la pérdida tributaria y luego mayor a éste último concepto.

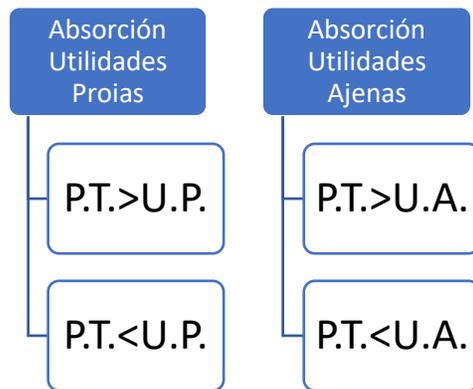


Figura N°2

Antes, en el cuadro N°2 mostramos algunas tasas de impuesto correspondientes a las rentas de la primera categoría entre los años 1991 y 2005 además de sus respectivos factores de incremento.

Utilidades Año Comercial 1991-2001	Tasa 15%	Factor 0.17647
Utilidades Año Comercial 2002	Tasa 16%	Factor 0.19047
Utilidades Año Comercial 2003	Tasa 16.5%	Factor 0.19760
Utilidades Año Comercial 2004	Tasa 17%	Factor 0.20481
Utilidades Año Comercial 2005	Tasa 17%	Factor 0.20481

Cuadro N°2

i). Pérdida Tributaria mayor a Utilidades Propias. P.T.>U.P.

FUT x TASA.

DETALLE	CONTROL	UTILIDAD NETA 2004 17% 0,20481	UTILIDAD 2005 s/c	CRÉDITO
REMANENTE	350.000	350.000		71.684
P.T.	-450.000	-350.000	-100.000	-59.500
PPUA	59.500		59.500	
CRÉDITO N/R				-12.184
SALDO	-40.500	0	-40.500	0

Cuadro N°3

En la figura N°2 hacemos un recuento que en parte se presenta aquí en el cuadro N°3, donde la pérdida tributaria es mayor al FUT, por tanto, para obtener el PPUA en éste caso se aplica FUT x TASA, es decir, solicitamos un PPUA de \$ 59.500 luego de multiplicar el monto del FUT de \$ 350.000 por la tasa del periodo 17%. Sin embargo, vemos que el crédito original que viene con el remanente es de \$71.684, correspondiente al FUT por el factor de incremento que es 0.20481. Aquí se da una incongruencia ya que el PPUA a solicitar es claramente menor

al crédito por impuesto de primera categoría, así vemos que existe una porción que no se puede recuperar perdiéndose \$ 12.184.

El PPUA solicitado, al provenir de una utilidad propia, será considerado para el accionista como una utilidad afecta a impuestos finales sin derecho a crédito. Por otro lado, aún queda un saldo de \$ 40.500 de pérdida tributaria a imputar como gasto en la RLI del periodo próximo.

Hemos analizado parte de la absorción de utilidades propias y antes de dar una conclusión mostraremos el cuadro resumen de la absorción de utilidades ajenas. Obviando –a diferencia de la parte anterior- la demostración matemática ya que consideramos que sigue la misma suerte y la conclusión no cambiará.

Absorción Utilidades Ajenas.

CONDICIÓN	DETERMINACIÓN PPUA
$PT \geq a \text{ FUT ajeno}$	$P.T. \times \text{Tasa}$
$PT < a \text{ FUT ajeno}$	$P.T. \times \text{Tasa} / 1 + \text{Tasa}$

El precedente cuadro nos muestra la casuística particular de la absorción de utilidades ajenas y cómo –dependiendo de la relación entre FUT y PT- se determinará para estos casos el valor de PPUA.

Para no extendernos tanto debemos concluir que para ambas circunstancias existe ex antes un monto del crédito por recuperar No capturado por el PPUA. Esta conclusión también la encontramos de manera más contundente en la letra b) del n°2 correspondiente al II, página n°1 de la circular N°42 de 1990.

Resulta llamativo que ya en tiempos de FUT, existió una porción del IDPC al cual no se tenía acceso vía PPUA, y que se perdía. Decimos esto porque se relaciona de alguna manera con nuestro primer subtema y consecuente hipótesis donde planteamos que en situación de pérdida tributaria no es posible acceder a todo el SAC contenido en los registros correspondientes al régimen de la letra B) del N°14 de la LIR.

2.-Desarrollo de Hipótesis

La búsqueda de indicios que a través del tiempo nos muestre una predisposición de la autoridad tributaria de terminar con el PPUA, es lo que nos mantendrá concentrado en las próximas páginas. La pesquisa de jurisprudencia y la interpretación de los mismos cambios de la Ley respecto al PPUA generará una base de análisis tributario a través del tiempo, así como también el examen de datos estadísticos respecto del comportamiento del pago provisional enfocado principalmente con la llegada de la ley N°20.780 y su entrada en vigencia a partir del 1° de enero del año 2017.

En estos más de 30 años de aplicación del PPUA ha existido una constante alocución respecto de terminar con el beneficio, claramente se instaló un comportamiento asíntota desde la autoridad en relación al tema, siempre se esperó terminar con el PPUA y muchas veces hubo acercamientos y acuerdos, pero jamás se concretó, sin embargo, resulta justo decir que sí, se generaron cambios que amputaron ostensiblemente la aplicación original que tuvo el PPUA.

Partiremos mostrando el comportamiento estadístico que ha tenido el PPUA en la última década. El gráfico N°1 nos muestra los totales en \$MM de PPUA entre los años 2005 y 2018. Estos datos nos permiten elucidar que la entrada en vigencia de la Ley N°20.780 a comienzos del 2017 quiebra la tendencia alcista de los montos solicitados cayendo bruscamente al momento de la entrada de la Ley. Sabemos que el cambio de norma del N°3 del artículo 31 impide desde ese momento imputar las pérdidas tributarias a utilidades acumuladas en el FUT, 1° por que se eliminó el FUT y segundo por que las pérdidas sólo se imputarán a utilidades afectas a impuestos finales provenientes de participación societaria en otras empresas. Así explicamos la radical caída en las sumas totales años 2017 y 2018 en comparación a los ejercicios 2015 y 2016.

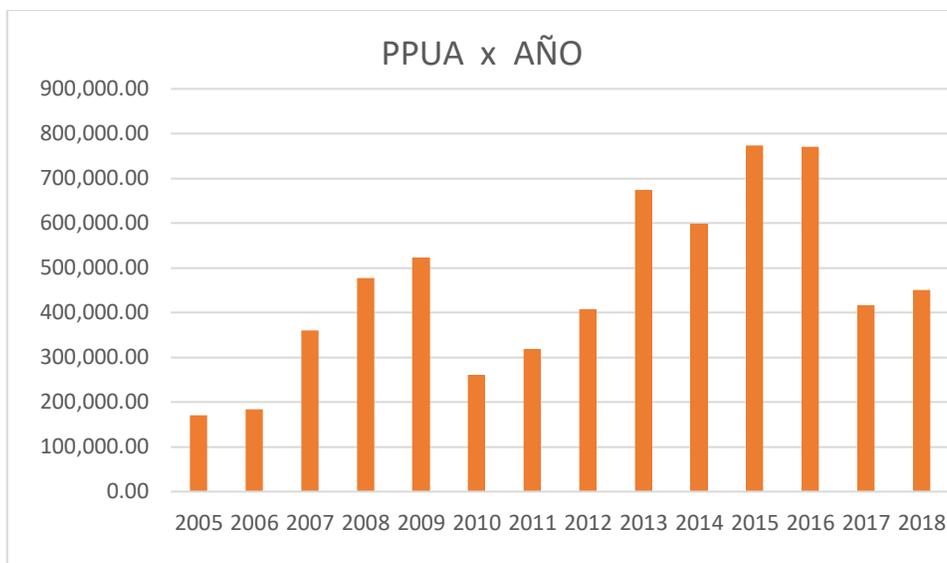


Gráfico N°1: PPUA x año en \$ MM, fuente SII

Al introducir en el análisis el gráfico N°2, la precedente conclusión resulta ser apodíctica, ya que se observa como las declaraciones de PPUA en el formulario 22 caen considerablemente, así como ocurre con los mismos montos, no alcanzando siquiera las 4 mil solicitudes por año en los periodos 2017 y 2018, valor muy por debajo de las casi 13 mil solicitudes en promedio entre el 2005 y 2016 y lejos de las casi 16mil solicitudes el año 2008. Claramente las 3200 solicitudes del año 2017- nivel más bajo- representan sólo cerca de un 20% del valor más alto de peticiones concurrentes el año 2008. Para mayor abundancia del análisis conductual del PPUA en el tiempo y buscando parámetros de estudios aún más sustentables y robustos, es que importamos desde nuestra planilla de datos el gráfico N°3 que también nos muestra la caída de requerimientos a través del tiempo, pero esta vez en porcentaje de solicitudes respecto del total de declaraciones de formulario 22 por año. La tendencia mostrada se ratifica, la caída porcentual tiene una evidente pendiente negativa, donde el valor más alto se da el 2008 y dice que del total de las declaraciones presentadas por los contribuyentes menos del 5% incluyó una solicitud de PPUA. Vemos en el gráfico como este dato cae abruptamente el año 2017 a su nivel más bajo con un 0.96%, claramente un bajísimo valor respecto al primer dato, incluso muy por debajo también del promedio existente entre los años 2005 y

2012 de 3.8% de solicitudes respecto del total de formularios 22 presentados ante el SII. El PPUA agoniza.

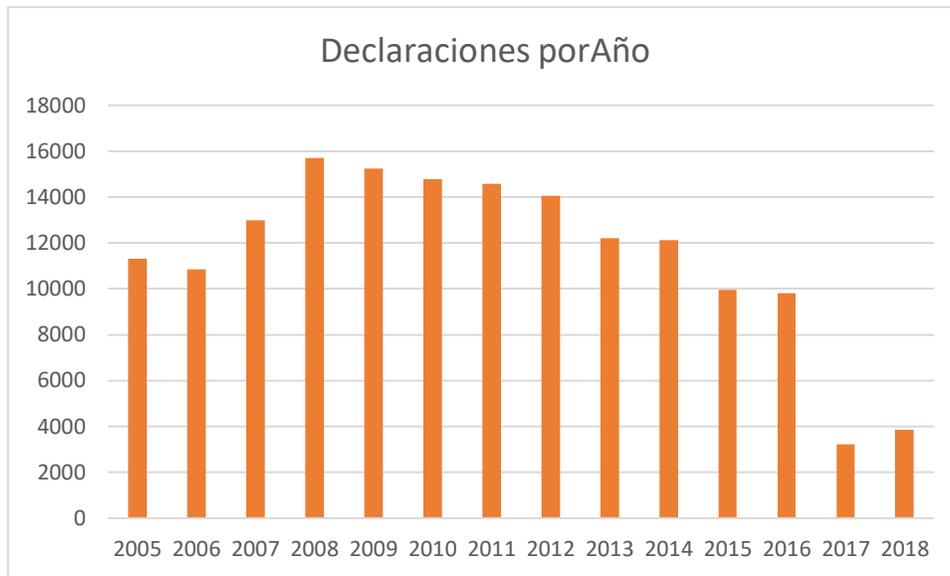


Gráfico N°2: Declaraciones de PPUA en formulario 22, fuente SII

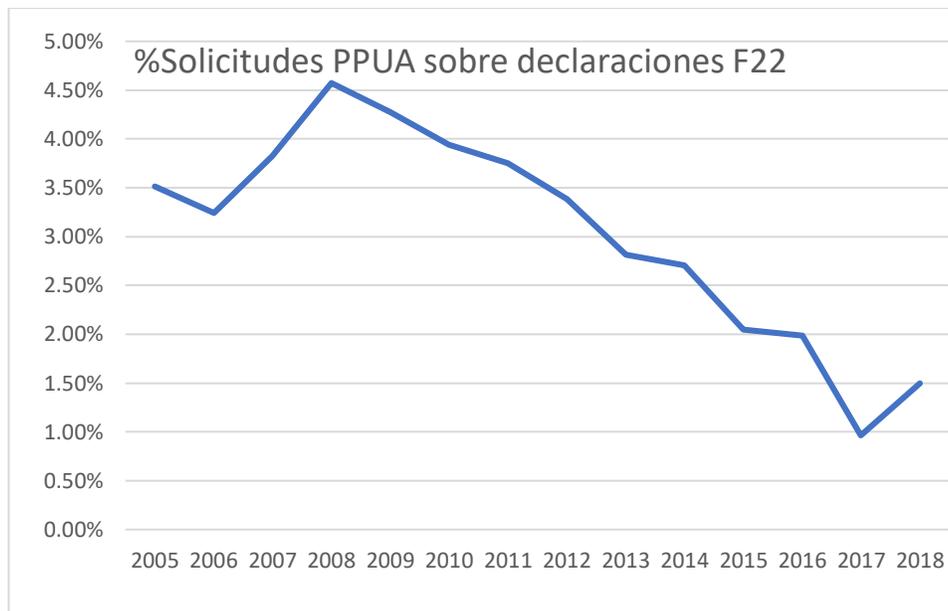


Gráfico N°3: % Solicitudes PPUA sobre N°de declaraciones F22, fuente SII

Uno de los grandes mitos existentes que envuelven el PPUA hace referencia a que el mayor provecho de este beneficio lo hace la industria minera. El gráfico N°4 nos muestra que esta apreciación está lejos de la realidad y que sólo es una idea más bien coloquial. En concreto, quien más accede y solicita este derecho es la industria de actividades financieras y de seguros con un 68% del total, la industria minera alcanza escasamente el 1% de solicitudes. Incluso va más allá de las solicitudes ya que la industria financiera solicita en devolución cerca del 63% de los recursos generados en el país por concepto de PPUA.

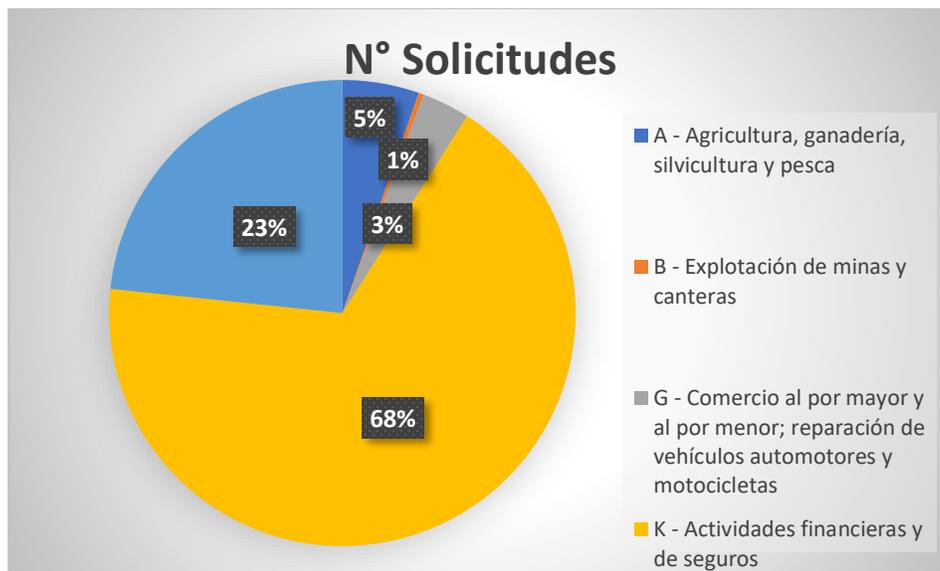


Gráfico N°4: % Solicitudes PPUA por Industria año 2018, fuente SII

2.1.-La amputación del PPUA.

Ya sabemos que en el año 1986 nace el PPUA, buscando creemos, que las empresas generen participaciones societarias en otras compañías, fomentando la inversión y crecimiento. Por tanto, al encontrarse en situación de pérdida tributaria la empresa titular del mal resultado pueda imputarlo, en primera instancia, a las utilidades afectas más antiguas acumuladas en el FUT y solicitar como devolución el correspondiente IDPC que pagaron tales utilidades (PPUA propio), o también imputar la pérdida a utilidades ajenas, consideradas dividendos afectos, provenientes de participaciones en otras empresas y solicitar su aparejado IDPC pagado (PPUA ajeno) hasta agotar la pérdida. Relevante

resulta este último punto ya que si aún perdura la pérdida esta podrá imputarse como gasto dentro de la RLI en periodos siguientes. Todo lo anterior corresponde al orden de imputación de las P.T. en FUT.

Como se dice en nuestro país “hecha la ley hecha la trampa”, esta normativa del PPUA generó el incentivo que las empresas necesitaban para que se concertasen reorganizaciones empresariales con el único fin de que compañías fuesen absorbidas por empresas cascarón cuyo único activo era tener un enorme FUT negativo y así imputar esas pérdidas a utilidades acumuladas y solicitar el PPUA o bien imputar las pérdidas a futuros resultados positivos y no pagar el IDPC correspondiente. Casos existen muchos, y aquí señalaremos tal vez el más icónico; el SII contra Vital S.A., 33 juzgado de Santiago rol 4267-año 2004, que ya comentamos en la primera parte de este trabajo. Pero esta situación ya era una práctica habitual en Chile y particularmente el negocio “Vital-O’Higgins” se concreta el año 2000 causando un enorme perjuicio al erario fiscal.

En razón a lo anterior, nace la primera amputación al PPUA, con la ley N°19.738 del año 2001” normas para combatir la evasión” se extirpa un brazo del PPUA restringiendo el uso de las pérdidas tributarias dentro de la reorganización empresarial. Desde este momento, el nuevo inciso 7 del n°3 del artículo 31 de la LIR restringe la imputación de pérdidas tributarias generadas antes de una reorganización a ingresos afectos provenientes de cambios en la propiedad de derechos sociales o acciones incluso de participación de utilidades cuando estos se concretasen 12 meses antes o después del mismo cambio de propiedad existiendo además un cambio o ampliación de giro o que no concurren dentro del cambio bienes de capital que propicien el normal funcionamiento de la empresa.

La gran reforma de Michelle Bachelet ley N°20.780 año 2014 y su simplificación ley N° 20.899 vigente desde el 1° de enero del 2017 elimina el FUT quien reinó 30 años en nuestro sistema tributario.

Precisamente con este hito se amputa el 2° brazo del desmembrado PPUA. Se modifica casi por completo el N°3 del artículo 31 sacando las indicaciones que

permitían imputar las P.T. a utilidades propias, eso ya no va más, ahora las pérdidas sólo se imputaran a utilidades percibidas provenientes de participaciones societarias en otras empresas que envíen dividendos afectos. Es decir, será requisito fundamental para solicitar PPUA, el contar con participación societaria en otra empresa y que básicamente esta distribuya utilidades afectas que en su origen hayan pagado el IDPC correspondiente. Pese a todo, aun así, se mantiene la posibilidad de imputar como gasto las pérdidas de arrastre en el siguiente ejercicio.

La tercera amputación del PPUA, esta vez de un pie, se realiza con un acto administrativo por parte del SII, a diferencia de las anteriores que era en función de una ley. EL Servicio crea un vigilante, un controlador de impertinencias tributarias que busca, sin cesar, posibles defraudadores tributarios. Martínez Andrés(2018)⁴⁰, lo identifica como el panóptico del SII, una súper posición privilegiada que permite observar el comportamiento de los contribuyentes en todas direcciones, sin que el observante sea visto. Estamos hablando del Indicador de Pérdidas Tributarias (IPT).

Dentro del plan de cumplimiento tributario creado en el año 2017 se introdujo, dentro del multifactorial análisis tributario-financiero, el llamado ciclo de vida de las empresas que busca determinar en cuanto tiempo debiese retornar la inversión inicial, cuando esta inversión demora en retornar más que el promedio de la industria se encienden las alarmas de fiscalización. Según la fuente⁴¹ de este comentario el año 2018 el SII detectó 1557 compañías fuera del rango propio de su industria en particular. Es decir, se busca detectar aquellas empresas que luego de realizar su inversión inicial y al cabo de un determinado número de años comerciales siguen mostrando pérdidas tributarias aun cuando el promedio de su industria ya no lo haga, comportamiento recurrente en la industria minera. El monto previsto de los contribuyentes observados por el

⁴⁰ Martínez Andrés (2018). "El panóptico del SII". El Mercurio.

⁴¹ Guarda Pablo (2018). "SII apunta a 1557 empresas con PT fuera de rango". La Tercera.

“panóptico” del servicio es de \$4.500 millones. Atención Contribuyente: “Cuidado, Alguien te mira”.

Como podemos apreciar a través del extenso desarrollo de esta hipótesis, y en particular del análisis estadístico, dentro de un concepto sinérgico, el estudio logra mostrar una clara tendencia a restringir cada vez más las solicitudes de PPUA, entendiendo claramente que se considera una fuga permanente de recursos que el estado podría destinar a gasto social y que por el contrario sólo ha permitido, dentro de la astucia del contribuyente, buscar y encontrar formas de socavar el sistema. Cuando el análisis estadístico se sostiene con los cambios al PPUA que la propia ley permite a través de reformas, es que se reafirma la idea de un comportamiento asíntota que busca llegar a un objetivo, terminar con el PPUA, pero que no se concreta.

Ahora si....

Después de cerca de 17 meses de discusión, 524 días exactamente, pasando a través de 2 ministros de hacienda y en medio de un gran estallido social, este lunes 24 de febrero del año 2020 se publica la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria en pleno gobierno de Sebastián Piñera, la cual pretende recaudar en régimen U\$2.200 millones (valor por debajo de las pérdidas sufridas durante la contingencia nacional), entre sus novedades trae el término escalonado del PPUA, pero también elimina el sistema de renta atribuida, crea el sistema pro pyme y de transparencia tributaria, además consagra y ratifica el sistema parcialmente integrado pero ahora en la letra A) del artículo 14 de la LIR. Por otro lado, define el concepto de CPT y renueva la idea de “residente”.

En cuanto al PPUA, dentro de la Ley N°21.210, Artículo 2° n13 letra b) iii, dice⁴²;

“Las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas NO se imputarán a las pérdidas de la empresa receptora. Por su parte el monto del impuesto de primera categoría asociado a

⁴² Ley N° 21.210, Artículo 2° n 13, letra b) iii. Página 43. Publicada 24-02-2020. República de Chile.

los retiros o dividendos que se perciban de otras empresas se controlarán en el registro SAC de la empresa receptora, establecida en el artículo 14-A N°2 d”.

Además, el Artículo XXVII⁴³ transitorio de la misma Ley dice que, su eclipse será gradual; 90% para éste 2020, 80% en 2021, 70% en 2022, 50% en 2023 y se retira totalmente el año 2024.

Aquí queremos levantar un punto, qué tan cierto será la eliminación del PPUA.

En este momento buscaremos comparar un sistema con PPUA v/s sin PPUA. Imaginemos hoy, primero una empresa con pérdida y con participación societaria en otra compañía, condición esencial para la existencia del PPUA, y luego la misma situación de pérdida, pero sin la existencia ya de PPUA, donde la pérdida se considerará gasto en el próximo ejercicio. Así, compararemos los resultados impositivos para la empresa y como afecta el erario fiscal. Es importante constatar que ambos dividendos provienen de empresas sujetas al sistema Parcialmente Integrado 14 B, obviando principalmente, los límites de tasas que trae consigo el nivel de ventas de la reforma tributaria y que afecta el nivel de tasa impositiva.

Veremos que ocurre.

⁴³ Ley N° 21.210, Artículo XXVII transitorio. Página 111. República de Chile.

RLI, P.T., dividendos percibidos, PPUA con derecho a devolución.

Resultado Financiero al 31 de diciembre		\$ -12.356.164
Agregados		\$ 2.000.000
Provisión Pías		\$ 2.000.000
Deducciones		\$ 28.000.000
Div. Percibidos Muñoz & Salas. 14 B. Deduc. letra a) N°2 Art. 33		\$18.000.000
Dividendo percibido Jean Men S.R.L . 14 B		\$10.000.000
Pérdida Tributaria al 31 de diciembre		\$ -38.356.164
Determinación de PPUA		
Dividendo percibido Salas & Muñoz, 14 B, c/restitución. Incrementado		= \$ 24.657.534
		\$18.000.000
Factor incremento. 27%	0,369863 \$18.000.000 PPUA	\$ 6.657.534
Dividendo percibido Jean Men S.R.L . 14 B . Incrementado		= \$ 13.698.630
		\$10.000.000
Factor incremento. 27%	0,369863 \$10.000.000 PPUA	\$ 3.698.630
Pérdida Tributaria de Arrastre al 31 diciembre		0
PPUA		
PPUA asociado a Dividendo Muñoz & Salas 14 B	0,369863 \$18.000.000	\$ 6.657.534
PPUA asociado a Dividendo Jean Men 14 B	0,369863 \$10.000.000	\$ 3.698.630
Monto PPUA con derecho a devolución		\$ 10.356.164

Análisis

Observamos una pérdida de \$38 millones. Llegan dos dividendos con sus respectivos incrementos que logran netear el mal resultado tributario. Como explicamos anteriormente dentro de este análisis y con la intención de simplificar el ejemplo considerando un número acotado de variables, es que ambos dividendos vienen con tasa 27%. Sabemos que la pérdida va absorbiendo en orden cronológico los dividendos que provienen de participaciones societarias y que el impuesto que efectivamente pagó el ingreso considerado dividendo puede solicitarse como PPUA con derecho a devolución por la empresa receptora. Para nuestro caso el PPUA por solicitar es de \$10.356.164.- Es en este momento en que el estado pasa de ser un acreedor de impuestos gracias a su potestad tributaria a convertirse en deudor, al tener la obligación de enterar en la cuenta de la empresa esta cantidad de dinero que en algún momento correspondió a IDPC pagado por las empresas Muñoz & Salas y Jean Men.

Resulta casi anecdótica la situación de este PPUA de poco más de \$10 millones, la empresa tiene un derecho adquirido sobre este monto, sujeto a revisión, pero no cuestionable según la ley. Anecdótico por que sobre esa misma cantidad el estado tuvo un rol de acreedor como receptor del IDPC, sin embargo, sólo meses después y bajo el supuesto de absorción de utilidades el mismo monto se convierte en una deuda de parte del estado hacia el contribuyente y un ingreso para éste.

Pero qué pasa ahora cuando se suprime el PPUA. Analicemos el mismo experimento, pero sólo hasta la P.T. obviando, por supuesto, el cálculo del PPUA.

Resultado Financiero al 31 de diciembre		\$ -12.356.164
Agreagados		\$ 2.000.000
Provisión Pías	\$ 2.000.000	
Deducciones		\$ 28.000.000
Div. Percibidos Muñoz & Salas. 14 B. Deduc. letra a) N°2 Art. 33	\$18.000.000	
Dividendo percibido Jean Men S.R.L . 14 B	\$10.000.000	
Pérdida Tributaria al 31 de diciembre		\$ -38.356.164

En ejercicio sólo queda esta matriz, una RLI que arroja un resultado negativo que impide el nacimiento del hecho gravado, todo bajo normas legales. Es este preciso valor negativo que será deducido como gasto de la RLI del próximo ejercicio comercial. Asumiendo una buena gestión, el próximo resultado positivo debiese absorber esta P.T. disminuyendo la base imponible de la primera categoría en la misma cuantía de la pérdida, transformada mágicamente en “gasto necesario para producir la renta”. Entendemos ya que este resultado negativo disminuye cualquier monto positivo de la RLI próxima, entonces podemos concluir que ese total disminuido se convierte en una base imponible menor, en qué cuantía, precisamente en el importe de la pérdida del ejercicio anterior. Así de esta manera, al multiplicar la pérdida por la tasa impositiva nos da el valor de impuesto que el estado deja de percibir al permitir que la P.T. se utilice como gasto en el siguiente ejercicio, esto es, \$-38.356.164 x 27%, lo que nos da \$10.356.164.- dinero que deja de ingresar al erario fiscal, este menor

impuesto es exactamente igual al monto que el estado debe devolver cuando existe PPUA, como vemos en la primera parte del experimento.

Conclusión

Podemos concluir que, bajo ciertas circunstancias, como la existencia de la misma tasa para los involucrados, la fuga de recursos fiscales que propicia el PPUA no se elimina al desaparecer el mecanismo de devolución, si no que esta fuga se cambia por un menor impuesto ingresado al erario, a raíz de la imputación como gasto de la pérdida tributaria en la próxima RLI. Sumando y restando el decremento para el estado parecería ser el mismo.

Conclusiones de la Tesis

El tema y su consiguiente estudio de hipótesis nos arroja una clara predisposición de la autoridad a eliminar el PPUA, donde este comportamiento asíntota del cual hacemos referencia pareciera llegar a su fin, la curva que hace años anuncia el término del PPUA se intersecta con la recta que le pone término con la nueva reforma tributaria y esta parte del trabajo se transforma en una suerte de crónica de una muerte anunciada ya que los datos analizados nos permiten asentar que la teoría expuesta resulta necesariamente cierta. No obstante, se muestra y demuestra que el PPUA como fuente despilfarradora de recursos por parte del estado muere como concepto idealista, pero en la práctica continua la fuga a través de las pérdidas de arrastre y su imputación como gasto, eso sin considerar que, al mantener participación societaria en otra empresa, si bien es cierto ya no se puede solicitar el PPUA que nace de la imputación de P.T. a utilidades ajenas, no es menos cierto que el IDPC pagado que viene con los dividendos, se recibe y su cuantía se controlará en el SAC, monto que en algún momento irá en abono del IGC de los socios en el nacimiento de retiros de dineros, Inmediatamente nace la pregunta ...murió realmente el PPUA? No sé, esta nueva metodología tiene un cejo a PPUA.

Agradecemos el tiempo que los leyentes dedican a esta tesis, e invitamos a seguir profundizando y cuestionando, por qué no, las teorías que aquí se proponen, debaten y prueban bajo nuestra propia, pero en ningún caso única verdad.

Bibliografía

Libros

- Catrilef, Luis.2004.FUT Fondo de Utilidades Tributarias. Tercera Edición. Lexis Nexis
- Duma y Peña, A. (2006). Seminario Escuela de Derecho U de. Desarrollo. Citado por Ugalde Rodrigo y García Escobar, J. en “Fusión, Planificación Y Evasión Tributaria”.
- Fernández, Provoste Mario; Fernández Provoste Héctor. (1952) principios de Derecho Tributario, Editorial Jurídica de Chile.
- Giuliano Fon rouge Carlos, 1970. Derecho Financiero, Ed 2, vol. 1.
- Gabriel Salazar y Julio Pinto.2002. Historia Contemporánea de Chile III.La economía-, mercados, empresas y trabajadores.
- Gómez, José de Jesús. (2001).” Fusión y Exención de sociedades”. Ed. Themis.p3.
- Meza Barros, Ramón. (1992) Manual de Derecho Civil de las Obligaciones. Ed Jurídica de Chile. 8° edición.

Revistas

- Agostini, C (2011a). “Una reforma eficiente y equitativa del impuesto al Ingreso en Chile, borrador para discusión, Santiago Chile.
- Ara González, Carlos (2017). Efectos de la eliminación del PPUA sobre rentas acumuladas.
- Arellano y Corbo (2013),” Criterios a considerar para una reforma al sistema tributario chileno”, CEP Y CIEPLAN, Santiago Chile.
- Orrego Acuña, Juan Andrés. (2019). Extinción de las obligaciones. Teoría general de las Obligaciones.

- Marshall Enrique. 2009. Banco Central. Crisis financiera chilena
- Castro R. (2005); Perdidas Tributarias, Revista Consultor práctico tributario, Punto Lex S.A.
- Calderón Torres, P. (2014). Fondo de Utilidades Tributables. Revista de Estudios Tributarios (10).
- Fuenzalida Merino, Carolina. (2002). Revista Chilena de D°. Vol. 29 N° 3.
 - Gómez, José de Jesús. (2001).” Fusión y Exención de sociedades”. Ed. Themis.p3.
- González Solar, Martín- (2006):” Es legítima la Absorción de Utilidades por empresas en pérdidas”.
- Gallardo Burgos, Pablo (2017). Análisis de la Evolución histórica del concepto de gastos necesarios para producir la renta-costas judiciales como gastos necesarios para producir la renta. Revista CET. U. De Chile.
- González Silva, Luis. (2017). Reforma Tributaria-Casos prácticos situaciones especiales régimen semiintegrado. Revista CET.
- Orrego Acuña, Juan Andrés. (2019). Extinción de las obligaciones. Teoría general de las Obligaciones.
- Yáñez Henríquez, José. (2013). Pago Provisional por Utilidades Absorbidas. Revista CET. U de Chile.

Tesis

- Borel Rey. Edmundo Javier (2013). “Límite de las facultades fiscalizadoras del SII sobre las pérdidas”. Memoria para optar a l grado de licenciado en Cs Jurídicas.
- Sotomayor R. (2004) “Concepto general de los gastos necesarios para producir la renta “Memoria para optar al grado de Magister en Derecho Tributario de la U. de Chile.

Documentos públicos

- 33 Juzgado del Crimen de Santiago, Causa rol 4267-2004.
- Historia de la Ley N° 19.738. Fecha 29 agosto, 2000.Mensaje en sesión 30. A S.E. El Presidente de la Cámara de Diputados. Legislatura 342.N° 178-342. LEY 19.738. 19 junio 2001. Normas para combatir la Evasión Tributaria.
 - Excma. Corte Suprema, segunda sala, sentencia 10 de nov de 2014. Rol 8421. Y Rol 7855 – 2013.
- BCN de Chile. Extracto historia de la Ley N°18.293 IV. p 1135.

Leyes

- Código Tributario Chileno
- Ley de Impuesto a la Renta Chile. LIR
- Código Civil Chileno

Circulares y Resoluciones

- Circular 42 de 2019
- Circular 49 de 2016
- Circular 3 de 1992
- Circular 17 de 1993
- Circular 66 de 1996
- Resolución Exenta N°985 de 1975

Otros Textos

Diccionario Tributario Contable, SII.
Diccionario de la Real Academia RAE

- Castro Pedro (2010). Fiscalización de pérdidas tributarias. CET. U de Chile.
- Martínez Andrés (2018). “El panóptico del SII”. El Mercurio.

-Guarda Pablo (2018). "SII apunta a 1557 empresas con PT fuera de rango". La Tercera.

- Ley N° 21.210, Artículo 2° n 13, letra b) iii. Página 43. Publicada 24-02-2020. República de Chile.

-Ley N° 21.210, Artículo XXVII transitorio. Página 111. República de Chile.

ANEXO DATOS PPUA, fuente SII						
Año Comercial	F22c747_MM	Año Comercial	F22d747_N	dedarado		
2005	170.495,30	2005	11318			
2006	184.313,70	2006	10850			
2007	360.700,10	2007	12994			
2008	476.592,70	2008	15704			
2009	523.490,20	2009	15234			
2010	260.950,50	2010	14787			
2011	319.012,30	2011	14575			
2012	408.242,40	2012	14048			
2013	673.904,10	2013	12218			
2014	599.345,20	2014	12124			
2015	772.724,50	2015	9948			
2016	770.471,20	2016	9804			
2017	415.994,20	2017	3218			
2018	450.701,50	2018	3861			
Año Comercial	F22c20_MM	Año Comercial	F22d20_N	dedarado	Año Comercial	De daraciones PPUA/Total F22
2005	2357647	2005	321849		2005	0,03516556
2006	3448475,9	2006	334894		2006	0,03239831
2007	3970252,5	2007	339323		2007	0,0382939
2008	4030863,8	2008	343406		2008	0,04573013
2009	3315779,6	2009	356445		2009	0,04273871
2010	4583988,1	2010	374926		2010	0,03943978
2011	6181473,9	2011	388351		2011	0,03753048
2012	5353404,9	2012	414778		2012	0,03386872
2013	5771017,8	2013	433792		2013	0,02816557
2014	6279229,8	2014	447532		2014	0,0270908
2015	6893403	2015	485603		2015	0,02048587
2016	6939507,1	2016	493517		2016	0,01986558
2017	7556607,3	2017	333826		2017	0,00963975
2018	1551742,7	2018	257713		2018	0,01498178
Rubros	N° Solicitudes	N° Solicitudes				
2018 A - Agricultura	205	205	16072,8			0,05309505
2018 B - Explotaci	14	14	8557			0,003626
2018 G - Comercio	128	47	22785			0,01217301
2018 K - Actividad	2613	88	10836,9			0,02279202
2018 Otros	901	128	55025,3			0,03315203
	3861	2613	270307,3			0,67676768
		766	44825			0,1983942

