



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

**Parte I**

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

**Alumno:**

Rodrigo Mallea Parra

**Profesor:**

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                             |

|  |              |
|--|--------------|
| <b>INDICE</b>  |              |
| <b>1-INTRODUCCIÓN</b>  | <b>5</b>     |
| <b>2-PLANTEAMIENTO PROBLEMA</b>  | <b>6</b>     |
| -SUBTEMA   |              |
| -HIPÓTESI  |              |
| -OBJETIVOS   |              |
| <b>3-PRIMEROS ANTECEDENTES:</b>  | <b>9</b>     |
| <b>-UN ACERCAMIENTO A LAS PERDIDAS TRIBUTARIAS Y PPUA</b>                |              |
| <b>4-SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO, PERDIDAS TRIBUTARIAS</b>                | <b>10</b>    |
| <b>Y PPUA EN EL TIEMPO</b>   |              |
| <b>5-PPUA Y SU RELACION CON EL ARTICULO 31 N°3 DE LA LIR</b>             | <b>16</b>    |
| <b>6- EVOLUCIÓN DOCTRINARIA DEL N°3 DEL ARTÍCULO 31 DE LA LIR</b>        | <b>16</b>    |
| <b>7-QUE ES LA PÉRDIDA TRIBUTARIA</b>                                    | <b>17</b>    |
| <b>Pérdidas Materiales</b>   |              |
| <b>Pérdidas Tributarias Ejercicio Comercial</b>                          |              |
| <b>Pérdidas Tributarias Ejercicios Anteriores</b>                        |              |
| <b>8-DESARROLLO LEY N° 19.738 Y N° 3 ARTÍCULO 31</b>                     | <b>19</b>    |
| <b>9-LEY N° 20.780 Y PPUA</b>  | <b>20</b>    |
| <b>10-CONSIDERACIONES DE LA REFORMA 20.780 EN P.T. Y PPUA</b>            | <b>22</b>    |
| <b>11-PÉRDIDAS TRIBUTARIAS COMO GASTO Y COMO ABSORCIÓN DE UTILIDADES</b> | <b>25</b>    |
| <b>ORDEN DE IMPUTACIÓN DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS</b>                   | <b>25</b>    |
| <b>Primer nivel de imputación</b>  |              |
| <b>Segundo nivel de imputación</b>                                       |              |
| <b>12- IDPC PAGADO</b>   | <b>29</b>    |
| <b>12.2- EL CODIGO CIVIL Y FORMAS DE EXTINGUIR UNA DEUDA</b>             | <b>29</b>    |
| <b>12.3- EL CÓDIGO CIVIL Y EL PAGO</b>                                   | <b>30</b>    |
| <b>*DESARROLLO DE TEMA E HIPÓTESIS</b>                                   |              |
| <b>-BIBLIOGRAFÍA</b>   | <b>44-45</b> |

## **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: Como ya sabemos, desde el 1° de enero del 2017, sólo podemos imputar, en principio, la Pérdida Tributaria, en adelante PT, a rentas o cantidades que se perciban a títulos de retiros o dividendos, con lo que se genera una suerte de retención de créditos que ya se encontraban en el registro SAC de un régimen de la letra B) N°14, a los cuales no se pueden acceder a menos

que se realice un término de giro, o se ocupe algún artificio fuera del espíritu que trajo a la vida este régimen, esto por cuanto, obviando la existencia de REX, existiría una disminución del Capital Propio Tributario, partida que (descontando Capital Inicial) representaría la totalidad de las Rentas Afectas a Impuesto. Esta disminución de CPT y consecuentemente del RAI empoza los créditos ya existentes y en la eventualidad de futuros resultados positivos, las rentas afectas sólo podrán tener acceso al crédito por IDPC sobre la RLI del ejercicio.

## **2.2 HIPÓTESIS**

En atención a la problemática y los subtemas es que la hipótesis a validar son las siguientes:

(i) Mostrar, analizar y demostrar la posible existencia de un empozamiento de los créditos contenidos en el SAC. Créditos registrados con anterioridad a la pérdida tributaria y que a acusa de ésta (la pérdida), y de la casuística especial del sistema Parcialmente Integrado, no permitiría recuperar todo el impuesto de primera categoría contenido con anterioridad en el SAC. Esto podría incidir, favorable o desfavorablemente, en la integración que busca concebir el Artículo N°20.

### **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 impuesto<sup>1</sup> 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)<sup>2</sup> este concepto

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Catrilef, Luis.2004.FUT Fondo de Utilidades Tributarias. Tercera Edición. Lexis Nexis.

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)<sup>3</sup> 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 . 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)<sup>4</sup> 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)<sup>5</sup>:Habla de la existencia de una Equidad Horizontal y una Equidad vertical, y que ambas pueden contribuir a redistribuir el

---

<sup>3</sup> Giuliano Fon rouge Carlos, 1970. Derecho Financiero, Ed 2, vol. 1, p375.

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

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

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 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)<sup>6</sup>;"*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.*"

---

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

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 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)<sup>7</sup>. 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)<sup>8</sup>, 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

---

<sup>7</sup> 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)

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

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 de Utilidades Tributables, FUT , que fue reglamentado por Resolución N° 2.154 de 1991. Los grandes objetivos del FUT, eran ,según Calderón (2014)<sup>9</sup> 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 discusión<sup>10</sup> “, 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)<sup>11</sup>, 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 agresiva<sup>12</sup>, realiza un arriesgado negocio, acordando una fusión por incorporación, de la cual se espera según Gómez(2001)<sup>13</sup>, que una de las sociedades mediante la transmisión

---

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

<sup>10</sup> BCN de Chile. Extracto historia de la Ley N°18.293 IV. p 1135.

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

<sup>12</sup> “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”.

<sup>13</sup> 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.

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 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 tributario<sup>14</sup>. Con fecha 19 de junio de 2001, se publica la Ley 19.738, "Normas para Combatir la Evasión", cuya máxima aspiración, según González(2006)<sup>15</sup> 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 constitucional<sup>16</sup> 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)<sup>17</sup>. 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

---

<sup>14</sup> 33 Juzgado del Crimen de Santiago, rol 4267-2004.

<sup>15</sup> González Solar, Martín- (2006):" Es legítima la Absorción de Utilidades por empresas en pérdidas". p3.

<sup>16</sup> 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.

<sup>17</sup> LEY 19.738. 19 junio 2001. Normas para combatir la Evasión Tributaria.

propiedad e imputarlas a ingresos devengados o percibidos después del cambio, considerando también;

- 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

Nº3 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 mayor<sup>18</sup>,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 inventarios<sup>19</sup>. Anotaciones cronológicas efectuadas en el sistema de inventario, relacionada con la contabilidad fidedigna<sup>20</sup> 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**

---

<sup>18</sup> Estos conceptos se encuentran definidos en el Artículo 45 del Código Civil.

<sup>19</sup> Conforme a la Res. Ex. N° 985 de 1975.

<sup>20</sup> Artículo N°17 Código Tributario.

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 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 específica 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 administrativas<sup>21</sup> 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 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 insertar 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,

---

<sup>21</sup> Circular 49 de 2016, p15.

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 balance<sup>22</sup> 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

---

<sup>22</sup> Inciso 5 del N°3 del Artículo 31 de la LIR.

constitutivos de renta, o de cantidades que ya completaron totalmente su tributación con impuestos de la LIR<sup>23</sup>, ya que estos pasarán directamente al REX, y como dijimos las pérdidas no se imputan contra los registros

Tal como lo indica el último inciso del número 1° 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

---

<sup>23</sup> Circular 49 de 2016. Pág. 23.

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 SII<sup>24</sup>. Aunque no nos debe sorprender ya que en plena vigencia del artículo 14 , el servicio mantenía criterios similares en sus pronunciamientos a través de circulares<sup>25</sup> del periodo.

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°20<sup>26</sup> 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

---

<sup>24</sup> Circular 49 2016, pág. 16.

<sup>25</sup> Circular 17 de 1993, circular 66 de 1996.

<sup>26</sup> LIR, Título II, Primera Categoría, Párrafo 1°, Artículo 20.

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 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)<sup>27</sup>; 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

---

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

la sociedad”. En esta primera aproximación podemos cuestionar que financieramente y de forma más específica contablemente, la empresa no “gasta” en pérdidas. Borel (2013)<sup>28</sup> 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 renta<sup>29</sup>, 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 , extracto<sup>30</sup>:

“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 define<sup>31</sup> gasto como ,”Desembolso en el que ha incurrido una empresa para obtener ingresos.”

Esperando no redundar en el tema Gallardo<sup>32</sup>(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

---

<sup>28</sup> 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.

<sup>29</sup> Artículo 31 de la LIR.

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

<sup>31</sup> Definición de gasto. Diccionario Tributario Contable, SII.

<sup>32</sup> 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.

principio, correspondencia entre sí, la pérdida tributaria y el gasto. Al tratar de unir estas dos ideas nace un razonable cuestionamiento, ¿puede una pérdida asimilarse a un gasto? Castro (2005)<sup>33</sup> 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)<sup>34</sup> 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)<sup>35</sup>, 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

---

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

<sup>34</sup> 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

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

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 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 si 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)<sup>36</sup> 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.<sup>37</sup> 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

---

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

<sup>37</sup> 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)<sup>38</sup>; 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.

---

<sup>38</sup> 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-----                 | 41    |
| Bibliografía-----               | 44-45 |

## 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)<sup>39</sup> 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.

---

<sup>39</sup> 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      |
| <b>RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE O PÉRDIDA</b>    |               | <b>\$ -450.000</b> |

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.

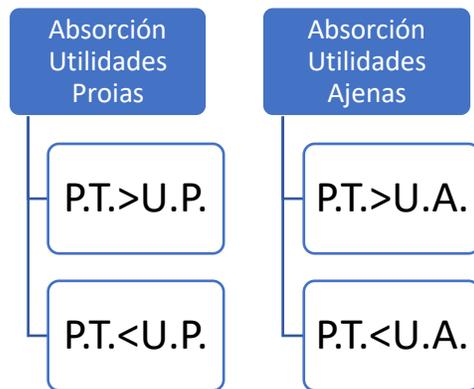


Figura N°2

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<br>NETA 2004<br>17%<br>0,20481 | UTILIDAD<br>2005<br>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.

## II.- DESARROLLO DE HIPÓTESIS

### 1.- Desarrollo Hipótesis

Antes de avanzar, sólo comentar que el desarrollo de nuestra primera hipótesis descansa en la estructura del sistema Parcialmente Integrado, donde radica a nuestro juicio la imperfección, dejando fuera el régimen de Renta Atribuida en este análisis.

Desarrollaremos un ejemplo matemático en busca de la hipótesis, éste comenzará con una situación referencial de manera de dar un marco general de una empresa que soporta una P.T. A continuación, entramos en detalle.

La empresa Salas & Mallea S.P.A., es productora y comercializadora de productos agrícolas cuya misión es producir y vender Paltas Hass calibre 50 Extra Grande de + de 300 gramos cada unidad. Esto dentro del mercado nacional. Esta empresa fue fundada a principio del año 2017 y se encuentra acogida al régimen Parcialmente Integrado, tiene además participación mayoritaria en Muñoz & Salas S.R.L. especialista en envasado de productos del agro. A continuación, algunos datos relevantes:

-Los dueños de Salas & Mallea S.P.A. y su participación es como sigue;

Socio 1 Andrés Salas P.N. con un 50% de K. pagado y participación en útil.

Socio 2 Mallea E.I.R.L, P.J. con un 50% de K. pagado y participación en útil.

Los resultados y registros al 31 de diciembre del 2018 son los siguientes:

Renta Líquida Imponible:

|   |               |                |
|---|---------------|----------------|
| Resultado Financiero al 31 de diciembre año 2018    |               | \$ 130.000.000 |
| Agreagados  |               | \$ 2.000.000   |
| Provisión Pías                                      | \$ 2.000.000  |                |
| Deducciones   |               | \$ 18.000.000  |
| Div. Percibidos Muñoz & Salas. letra a) N°2 Art. 33 | \$ 18.000.000 |                |
| Renta Líquida Imponible Artículo 29 al 33 de la LIR |               | \$ 114.000.000 |
| Tasa IDPC   |               | 27%            |
| IDPC x Pagar  |               | \$ 30.780.000  |

Salas & Mallea S.P.A. nos muestra su resultado tributario correspondiente al año comercial 2018. Podemos apreciar una base financiera de \$130 millones al cual se deduce un dividendo percibido de \$18 millones, proveniente de participación societaria en otra empresa, tal deducción de acuerdo a lo estipulado en la letra a) N°2 del artículo 33 de la LIR. Así la base imponible para aplicar el IDPC es \$114 millones.

A continuación, la empresa nos muestra su registro empresarial en función de las normas establecidas en la Resolución Exenta N° 130 del año 2016, en concordancia con la circular N° 49 del 2016.

Registro de rentas empresariales al término del ejercicio. DJ 1939

| N°<br>Res.<br>130<br>2016 | DETALLE                                       |       |                | CONTROL        | RAI            | SAC<br>A partir 2107 |                       |
|---------------------------|---|-------|----------------|----------------|----------------|----------------------|-----------------------|
|                           |   |       |                |                |                | Factor<br>S/restit.  | 0,369863<br>C/restit. |
|                           | Renta ejercicio                               |       |                |                |                |                      |                       |
| 4.1                       | Reverso rentas afectas ej anterior            |       |                |                |                |                      |                       |
| 4.2                       | (+) CPT                                       |       | \$ 145.780.000 |                |                |                      |                       |
|                           | (+) Retiro Provisorio Socio 1 \$ 10.000.000   | 1,027 | \$ 10.270.000  |                |                |                      |                       |
|                           | (+) Retiro Provisorio Socio 2 \$ 10.000.000   | 1,016 | \$ 10.160.000  |                |                |                      |                       |
|                           | (-) Renta exenta                              |       | \$ -           |                |                |                      |                       |
|                           | (-)Capital Pagado                             |       | \$ 65.000.000  |                |                |                      |                       |
|                           | Renta Afecta del ejercicio RAI                |       | \$ 101.210.000 | \$ 101.210.000 | \$ 101.210.000 |                      |                       |
|                           | <u>Créditos</u>                               |       |                |                |                |                      |                       |
| 4.5                       | Crédito x IDPC RLI                            | 27%   | \$ 114.000.000 |                |                |                      | \$ 30.780.000         |
| 4.5                       | Crédito x IDPC Dividendo percibido            | 0,37  | \$ 18.000.000  |                |                |                      | \$ 6.657.534          |
|                           | Saldos antes de Imputar                       |       |                | \$ 101.210.000 | \$ 101.210.000 | 0                    | \$ 37.437.534         |
|                           | <u>Menos retiros provisorios actualizados</u> |       |                |                |                |                      |                       |
| 5.1                       | Socio 1 , mes de mayo (IPC mayo-dic)          |       |                | \$ -10.270.000 | \$ -10.270.000 |                      | \$ -3.798.493         |
| 5.1                       | Socio 2, mes de agosto (IPC agosto -dic)      |       |                | \$ -10.160.000 | \$ -10.160.000 |                      | \$ -3.757.808         |
|                           | Remanente siguiente ejercicio                 |       |                | \$ 80.780.000  | \$ 80.780.000  |                      | \$ 29.881.233         |

El registro nos muestra en detalle el monto de rentas afectas del ejercicio \$ 101 millones, además de los retiros imputados a RAI de los socios 1 y 2 respectivamente. Es muy importante señalar que los créditos son \$37 millones aprox, y que estos al ser catalogados dentro del SAC nuevo se asignarán con la tasa del periodo, por tanto, es perfectamente posible destinar la totalidad del SAC a los socios a través de la distribución de las rentas afectas y su respectivo factor del periodo en curso, en este caso 0,369863.

También se realizó distribución de dividendos según detalle:

|                |              | Detalle |  |              |
|----------------|--------------|---------|--|--------------|
| Div. Socio N°1 | \$10.000.000 |         |  |              |
| Div. Socio N°2 | \$10.000.000 |         |  |              |
|                |              | Caja    |  | \$20.000.000 |

Glosa: Distribución de dividendos con cargo a utilidades del periodo.

Para el ejercicio 2019 la situación de Salas & Mallea cambia radicalmente. Sus plantaciones de paltos son atacadas por la bacteria Pseudomonas sp llamada “la tristeza del palto”, provocando la pudrición de las raíces del árbol, principal activo de la empresa. La infección provocada por el hongo fue severa e incrementada por la presencia de heridas en las raíces y estimuladas, además, por el inadecuado sistema de riego de la plantación.

Ante la necesidad de cuantificar el real perjuicio financiero y fiscal provocado por la infección en el prado, se contrata a “Aida & Jorge & Rodrigo consultores” para que determinen el monto de la pérdida y su mejor forma de acreditarla, haciendo referencia al Oficio N° 164, de 1997. La gravedad del perjuicio incide directamente en el resultado anual de la empresa pasando de una pérdida material a una pérdida tributaria del ejercicio ya que un altísimo porcentaje de las matas no pudo producir frutos de temporada. La situación financiera es:

|                       |    | Detalle                      |    |              |
|-----------------------|----|------------------------------|----|--------------|
| Pérdida del Ejercicio | \$ | 40.000.000                   |    |              |
|                       |    | Detrioro Activo Inmovilizado | \$ | 10.000.000   |
|                       |    | Detrioro Activo Realizable   |    | \$30.000.000 |

Glosa: Pérdida operacional determinada al término del ejercicio.

RLI:

|   |                        |                   |
|---|------------------------|-------------------|
| Resultado Financiero al 31 de diciembre año 2019          |                        | \$ -40.000.000    |
| Agreagados  |                        | \$ 2.000.000      |
| Provisión Pías  | \$ 2.000.000           |                   |
| Deducciones   |                        | \$ 18.000.000     |
| Div. Percibidos Muñoz & Salas. letra a) N°2 Art. 33       | \$18.000.000           |                   |
| Pérdida Tributaria al 31 de diciembre de 2019             |                        | \$ -56.000.000    |
| Determinación de PPUA                                     |                        |                   |
| Dividendo percibido en Sep. de 2019, 14 B, c/restitución. |                        | \$ 24.657.534     |
|   | \$18.000.000           |                   |
| Factor incremento   | 0,369863 \$ 18.000.000 | PPUA \$ 6.657.534 |
| Pérdida Tributaria de Arrastre al 31 diciembre 2019       |                        | \$ -31.342.466    |

La infección del prado provocó una pérdida del ejercicio de \$40 millones, que se desglosa como muestra el registro contable, un daño de 1.000 paltos por un valor de \$10 millones y de \$30 millones de merma en frutos. La participación societaria en Muñoz & Salas permite obtener un PPUA de \$6.6 millones proveniente de un dividendo percibido de \$18 millones. Las cifras rojas mostradas inciden directamente en el valor del Capital Propio Tributario menoscabando su cuantía. Resultan notorios los efectos de una utilidad o en este caso una pérdida en el resultado del CPT, ya que este concepto busca contener en su esencia pura, los incrementos patrimoniales que se gestaron dentro de un ejercicio comercial, ya sea que estos incrementos provengan de la positiva gestión del negocio o también de mayores valores obtenidos dentro de ocasionales transacciones, en pocas palabras, toda gestión que tenga como resultado un incremento patrimonial a través de la generación de renta debiese ser capturado por el CPT, obviando por supuesto, las perturbaciones que provocan distorsión proveniente principalmente de efectos contables-financieros, así como los retiros presuntos en el ámbito tributario. En función de todo el anterior argumento, el CPT también debiese captar los efectos provenientes de malas gestiones corporativas que se dan en el negocio propiamente tal, así, el CPT también debe recoger los malos resultados conocidos como Pérdidas.

Ahora, para llevar a cabo la hipótesis tomaremos de la economía la expresión “ceteris paribus”, cuya locución significa “todo lo demás constante”. Para probar nuestro primer subtema necesitamos aislar el CPT e impedir que sufra perturbaciones que distorsionen la idea, de esta forma podremos sólo analizar la falla sin preocuparnos de posibles efectos colaterales. Dicho esto, y dado que señalamos que de la misma forma que el CPT recoge los aumentos patrimoniales también se afecta por las pérdidas disminuyendo su cuantía, así, no debiese sonar extraño rebajar del valor del CPT la pérdida del ejercicio en curso. Teníamos al principio del ejercicio un valor de \$145.780.000 que al rebajar la pérdida de \$40.000.000 del ejercicio sufrida por la empresa a causa de la infección del prado nos queda un nuevo monto de CPT de \$105.780.000, ceteris paribus todas las demás variables financieras-contables y tributarias. Así, aislamos de esta manera el efecto de la pérdida y lo acotamos directamente al CPT.

El registro de rentas empresariales para el 2019 es:

| N°<br>Res.<br>130<br>2016 | DETALLE  |  |  | CONTROL       | RAI           | SAC<br>A partir 2107 |                       |
|---------------------------|--|--|--|---------------|---------------|----------------------|-----------------------|
|                           |  |  |  |               |               | Factor<br>S/restit.  | 0,369863<br>C/restit. |
|                           | Remanente ejercicio anterior   |  |  | \$ 80.780.000 | \$ 80.780.000 |                      |                       |
| 4.1                       | Reverso rentas afectas ej anterior   |  |  | \$ 80.780.000 | \$ 80.780.000 |                      | \$ 29.881.233         |
|                           |  |  |  | 0             | 0             |                      |                       |
| 4.2                       | <u>Renta ejercicio</u><br>(+) CPT (afectado con pérdida del ejercicio)<br>(-) Renta exenta<br>(-)Capital Pagado (constante)<br>Renta Afecta del ejercicio <u>RAI</u> |  | \$ 105.780.000<br>\$ -<br>\$ 65.000.000<br>\$ 40.780.000 | \$ 40.780.000 | \$ 40.780.000 |                      |                       |
| 4.5                       | Créditos   |  |  |               |               |                      |                       |
| 4.5                       | Saldos antes de Imputar  |  |  | \$ 40.780.000 | \$ 40.780.000 |                      | \$ 29.881.233         |
|                           | <u>Menos retiros</u>   |  |  |               |               |                      |                       |
| 5.1                       | Socio 1 , retira 50% de disponible   |  |  | \$ 20.390.000 | \$ 20.390.000 |                      | \$ 7.541.507          |
| 5.1                       | Socio 2, retira 50% de disponible  |  |  | \$ 20.390.000 | \$ 20.390.000 |                      | \$ 7.541.507          |
|                           | Remanente siguiente ejercicio  |  |  | 0             | 0             |                      | \$ 14.798.220         |

Como señalamos extensamente, el CPT se encuentra afectado directamente por el componente de pérdida, manteniendo constante el KP, esto ocasiona una clara disminución de la renta afecta, la cual es susceptible de retirar por los socios. Cómo en este ejercicio no se generó utilidad, no hubo una renta líquida

de generadora de créditos, sin embargo, quedó un saldo de \$29.881.233 del ejercicio anterior sin imputar. Pese al pésimo resultado del ejercicio y ante la necesidad de realizar retiros, los socios hacen uso de su derecho y toman los saldos afectos además de su respectivo crédito según factor de asignación. Sin embargo, sólo acceden al crédito que el propio retiro les permite, produciéndose un claro “empezo miento” de \$14.798.220 de crédito al cual no se tiene acceso, ya que no hay más renta que retirar.

### **Conclusión**

Esta imposibilidad de acceder a un crédito del cual se ostenta un derecho adquirido, causa efectos drásticos en la base imponible de IGC de los socios, por cuanto el empezo miento mostrado y demostrado matemáticamente no permite que se cumpla la premisa básica del artículo N° 20 de la LIR, que el impuesto pagado por las rentas de la primera categoría de la letra B) del artículo N°14-para nuestro caso- pueda integrarse contra los impuestos finales según las normas de los artículos N° 56 y N° 63 de la misma LIR. Po tanto no se completa el principio de integración, y la primera gran consecuencia es un mayor impuesto personal a pagar.

En principio, el contribuyente podría hacerse de este crédito mediante la metodología del término de giro artículo 38 bis inciso 4° de la LIR, situación extrema que talvez no es considerada por los socios.

## **Conclusiones de la Tesis**

El resultado que este estudio arroja, en principio, del subtema 1 asociado a la problemática y que se enfoca en la primera hipótesis nos muestra que ante la eventualidad que concurra una pérdida real -más allá del mecanismo que imponen los artículos N ° 29 al 33 de la LIR- el decremento real del C.P.T. afecta directamente el monto del RAI, que en un mundo perfecto debiese estar correlacionado con el crédito por IDPC de la RLI y no sucumbir a perturbaciones financieras o des cuadraturas patrimoniales. Así, este menor valor de las rentas afectas influenciado por un menor C.P.T. y su posterior retiro o remesa por parte de los contribuyentes impide hacer una libre imputación a los créditos que existen con anterioridad en el SAC, ocurriendo una suerte de empoza miento de dichos créditos a los cuales se tiene ya derecho de acuerdo a lo expresado en el Artículo N°20 de la LIR.

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.















