

Estimados lectores,

Esta octava edición del Reporte Tributario, N°8 Septiembre/2010, desea contribuir al análisis de una materia que constantemente representa un punto de discordia entre la administración tributaria y los contribuyentes, en lo que a fiscalización se refiere. En este reporte, se enunciarán y desglosarán los principales puntos relativos a las pérdidas tributarias, a modo de ejemplo, se cita la acreditación correspondiente frente al Servicio de Impuestos Internos, los efectos tributarios por el uso de pérdidas tributarias (utilización como gasto del ejercicio o requisito para la solicitud de un pago provisional por utilidades absorbidas), su interacción con el fondo de utilidades tributables, forma de cálculo de los pagos provisionales por utilidades absorbidas (PPUA), suspensión de pagos provisionales mensuales (PPM), el tratamiento de las pérdidas tributarias en procesos de reorganización empresarial, y por supuesto la última interpretación de la administración tributaria sobre la no absorción de utilidades distribuidas en sociedades anónimas con cargo a utilidades financieras, con pérdidas tributarias residentes en la empresa receptora del mencionado dividendo (Oficio N°194 de 2010).

Pérdidas Tributarias

En el presente reporte se realiza un análisis de la utilización de las Pérdidas Tributarias como una forma para aminorar el pago del Impuesto de Primera Categoría del ejercicio y/o para solicitar devoluciones de impuestos pagados en el caso de que existan utilidades tributarias acumuladas en la empresa o que se perciban de empresas en las cuales se tenga participación, a través de dividendos percibidos, retiros efectuados o participaciones en general.

El presente tema reviste una real importancia en el mundo empresarial-tributario, debido a que en la actualidad es uno de los temas de fiscalización más recurrentes por el organismo fiscalizador a nivel de empresas medianas en adelante.

A través del siguiente estudio se pretende explicar el por qué producto de la fiscalización en la utilización de cualquiera de los beneficios utilizados, en lo que se refiere a la utilización de las pérdidas, se genere frustración en los contribuyentes al no recibir la devolución de impuestos esperada o al rechazo de la utilización de las pérdidas como un gasto más del ejercicio.

El Centro de Estudios Tributarios (CET UChile), continuará mensualmente desarrollando temas de índole tributaria, para lo cual los invitamos a visitar www.cetuchile.cl donde podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Saludos cordiales,
Profesor Javier Jaque López
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET UChile

FISCALIZACIÓN DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

I. INTRODUCCIÓN



La Ley N°20.420, del 19.02.2010, modificó el artículo 59 del Código Tributario, restringiendo los plazos en que el Servicio puede examinar y revisar las declaraciones de impuestos presentadas por los contribuyentes, incorporando además el párrafo IV al mismo cuerpo legal, lo anterior con el objeto de explicitar los derechos de los contribuyentes, sin perjuicio de aquellos garantizados por la Constitución y la leyes existentes.

Según ha señalado el Servicio de Impuestos Internos,¹ la modificación al artículo 59 del Código Tributario, se encuentra estrechamente ligada a los derechos del contribuyente explicitados en el nuevo artículo 8 bis que la misma norma contiene. En ésta, se establecen limitaciones de carácter absoluto a las que el Servicio debe someterse en las acciones de fiscalización que realice.

Tal modificación legal, afecta a las fiscalizaciones relacionadas con el impuesto a la renta, que dicha entidad ejecute a contar de la fecha de publicación de la Ley N°20.420, esto es, a partir del 29 de febrero de 2010.

Entonces, de acuerdo a la modificación efectuada al artículo 59, y en relación con las fiscalizaciones a las pérdidas tributarias que efectúe el SII, es dable distinguir las siguientes situaciones:

- i) En las fiscalizaciones correspondientes a solicitudes de devolución del pago provisional por utilidades absorbidas por pérdidas tributarias, el Servicio de Impuestos Internos dispondrá de un plazo fatal de 12 meses, para citar, conforme al artículo 63 del Código Tributario, liquidar las diferencias de impuestos o formular giros que se determinen.

Tal plazo se computará desde la fecha de la solicitud de devolución respectiva, la cual podrá constar en la declaración anual de impuestos a la renta, o bien, en una petición administrativa posterior, en conformidad al artículo 126 del Código Tributario.

- ii) Cuando se inicie una fiscalización para verificar la correcta determinación de una pérdida tributaria, que no involucre una solicitud de devolución del pago provisional por utilidades absorbidas, o bien, cuando se verifique la imputación de una pérdida del ejercicio anterior como gasto, el Servicio dispondrá de un plazo fatal de 9 meses, contado desde que el funcionario respectivo certifique que todos los antecedentes solicitados mediante el requerimiento fueron puestos a su disposición.
- iii) Ahora bien, el plazo indicado en el literal ii) anterior, será de 12 meses en los siguientes casos:
 - a) Cuando se deba determinar la pérdida tributaria, o la imputación de una pérdida tributaria del ejercicio anterior, de contribuyentes con ventas o ingresos superiores a 5.000 UTM.

¹ Circular N° 49, del 2010.

- b) Cuando se revise la determinación de una pérdida tributaria, o la imputación de una pérdida del ejercicio anterior, en un proceso de reorganización empresarial.

De acuerdo a la interpretación que ha efectuado el SII de esta modificación legal, *“transcurridos los plazos que tiene el Servicio para ejercer su función fiscalizadora, no es posible iniciar un nuevo requerimiento respecto del mismo período y de los mismos hechos. No obstante lo anterior, no existiría impedimento en formular un nuevo requerimiento por el mismo período ya revisado y por los mismos impuestos asociados, si la revisión que se pretende efectuar se refiere a hechos distintos de los que fueron objeto del requerimiento anterior.”*²

Como se puede apreciar, tal modificación establece derechos y obligaciones, tanto para la entidad fiscalizadora, como para los contribuyentes.

A modo de ejemplo, podemos referirnos a los plazos de fiscalización, los cuales por regla general, comenzarán a correr toda vez que el funcionario respectivo certifique que la totalidad de los antecedentes solicitados mediante el requerimiento respectivo, han sido puestos a su disposición, lo que supone una obligación para el contribuyente, considerando además lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario³. Para el Servicio, en tanto, dichos plazos constituirán una limitación a sus facultades, cuando el contribuyente de cumplimiento a lo requerido por dicha entidad.

En cuanto al proceso mismo de fiscalización, cabe señalar que desde hace un tiempo, se han iniciado las revisiones a las declaraciones de impuestos correspondientes al año tributario 2010 por parte del órgano fiscalizador.

Según dicha entidad⁴, en la última operación renta, los impuestos declarados bajaron en un 18%, tal disminución tiene su fundamento en la contracción de la economía durante 2009 a causa de la crisis financiera internacional.

En la misma oportunidad, el Servicio indicó que desde el 7 de julio de 2010, se iniciaría en oficinas de dicho organismo, la atención de contribuyentes con inconsistencias en su operación renta.

Ahora bien, con la política de segmentación de contribuyentes, indicó que este año existirían distintos énfasis en la fiscalización masiva de la operación renta, definiéndose que para contribuyentes medianos y grandes la revisión se concentrará en los siguientes tópicos:

- a) Control del pago provisional por impuesto de primera categoría de utilidades absorbidas.
- b) Control a contribuyentes que no declaran ingresos en renta líquida imponible, pero que sí tienen información declarada en formularios 29 y/o en otros ingresos declarados por terceros.
- c) Control de la determinación de la renta líquida imponible, o de las pérdidas declaradas en ejercicios anteriores.

² Circular 49, de 2010.

³ Modificación introducida por la Ley N° 20.322, del 27 de enero de 2009. *“No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables”*.

⁴ Datos obtenidos de la página web del SII, www.sii.cl, (noticia publicada el 28.05.2010)

De acuerdo a lo antes señalado, resulta de especial relevancia tener en consideración los aspectos más sustantivos que determinan una pérdida tributaria.

Pedro Castro Rodríguez
Administrador Público
Magíster en Dirección y Gestión Tributaria
Colaborador CET-UChile

II. GASTOS A CONSIDERAR



Para determinar la base imponible gravada con el impuesto de primera categoría, los contribuyentes tienen derecho a deducir de su renta bruta todos aquellos gastos que resulten necesarios para producirla, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (*LIR*).

Tal norma, establece en su inciso 1°, los requisitos de carácter común y general que debe cumplir cualquier gasto. Por su parte, el inciso 3°, del mismo artículo, establece un catálogo, aunque no taxativo, de una serie de gastos que pueden ser igualmente deducidos por los contribuyentes, en la medida que cumplan ciertos requisitos específicos y particulares que se definen para cada uno de ellos.

El numeral 3°, de dicho inciso, dispone que los contribuyentes podrán deducir como gasto, las pérdidas tributarias sufridas por el negocio o empresa.

Para su análisis, podemos clasificar las pérdidas tributarias establecidas en el artículo 31, inciso 3°, N° 3, en los siguientes tipos:

a) Pérdidas sufridas por el negocio.

Reguladas en el inciso 1°, del N°3, del artículo 31, de la LIR, corresponden a aquellas mermas patrimoniales que ha sufrido la empresa durante el año comercial respectivo, incluyendo aquellas que provienen de los delitos contra la propiedad.⁵ Una de sus características más importantes, según señala la propia norma, es que tal “*gasto*” debe ser deducido en el ejercicio comercial respectivo.

Encontramos aquí, a manera de ejemplo, la pérdida que representa la destrucción total de un bien del activo fijo producto de un incendio, o la pérdida de mercaderías producto de un robo, dado que en este último caso, se comprenden también aquellas que provengan de delitos contra la propiedad.

Se incluyen asimismo bajo esta categoría, aquellas pérdidas que corresponden a un resultado obtenido o realizado en determinadas operaciones durante el ejercicio, como por ejemplo, la pérdida obtenida en la **enajenación de acciones, cuando ésta queda sujeto al régimen general**, la obtenida en la enajenación de derechos sociales, o bien, aquella pérdida obtenida en la venta de un activo fijo, entre otros.

⁵ Oficio N° 606, del SII, del 12.04.2010.

En definitiva, esta pérdida corresponde a determinadas e identificables operaciones del período, justamente aquellas que han arrojado un resultado negativo. De esta manera, su acreditación descansa en la prueba y justificación de las operaciones específicas de que se trate.

Podrían, en todo caso y dada su magnitud, incidir en la determinación de un resultado pérdida tributaria para el ejercicio, o bien, pueden ser absorbidas por el resultado positivo obtenido en las restantes operaciones del período, en cuyo caso, simplemente disminuirán la renta líquida imponible del ejercicio.

b) Pérdidas Tributarias como resultado del ejercicio.

Corresponde al resultado negativo determinado para el ejercicio, conforme a la mecánica establecida en los artículos 29 al 33 de la LIR, según indica el inciso 3°, del N° 3, del artículo 31.

Ésta no corresponde en sí a un gasto de aquellos deducibles en el ejercicio, más bien, corresponde al resultado global y general del mismo, al cual contribuyen todas y cada una de las operaciones efectuadas durante el respectivo ejercicio, esto es, tanto aquellas que arrojan resultados negativos, como positivos.

En el cuadro, se muestra de manera gráfica el mecanismo que deben seguir los contribuyentes del impuesto de primera categoría, para determinar su base imponible, denominada renta líquida imponible, o pérdida tributaria, según sea su resultado⁶:

Artículo de la LIR	Concepto	Efecto en el resultado del ejercicio
29	Ingresos brutos del ejercicio, percibidos o devengados.	(+)
30	Costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de la renta.	(-)
31	Gastos necesarios para producir la renta, pagados o adeudados.	(-)
32	Ajustes que procedan (agregados y deducciones) por aplicación de las normas del artículo 41. (Corrección Monetaria)	(+) / (-)
33	Ajustes para la determinación de la RLI o PT.	(+) / (-)
RLI o PT.	Resultado del ejercicio.	=

El resultado negativo, o, pérdida tributaria, sólo eventualmente podrá constituir un gasto deducible para el ejercicio siguiente, lo anterior, dada su vinculación con el inciso 2°, del N° 3, del artículo 31, ya que si tal resultado resulta absorbido por utilidades tributables acumuladas en la empresa, no habrá gasto que deducir en el ejercicio siguiente.

Ahora bien, cuando no existan utilidades acumuladas en la empresa, o éstas no sean suficientes para absorber la pérdida tributaria determinada, o bien, cuando se dé la situación dispuesta en el Oficio N° 194, de 2010, el contribuyente tendrá derecho a rebajar el saldo no absorbido, como un gasto en la determinación del resultado tributario correspondiente al ejercicio siguiente, y así sucesivamente.

⁶ En todo caso, se aclara que en la práctica los contribuyentes determinan su base imponible a partir de la utilidad financiera, y ésta es ajustada conforme a las normas legales señaladas, para llegar a la RLI o PT.

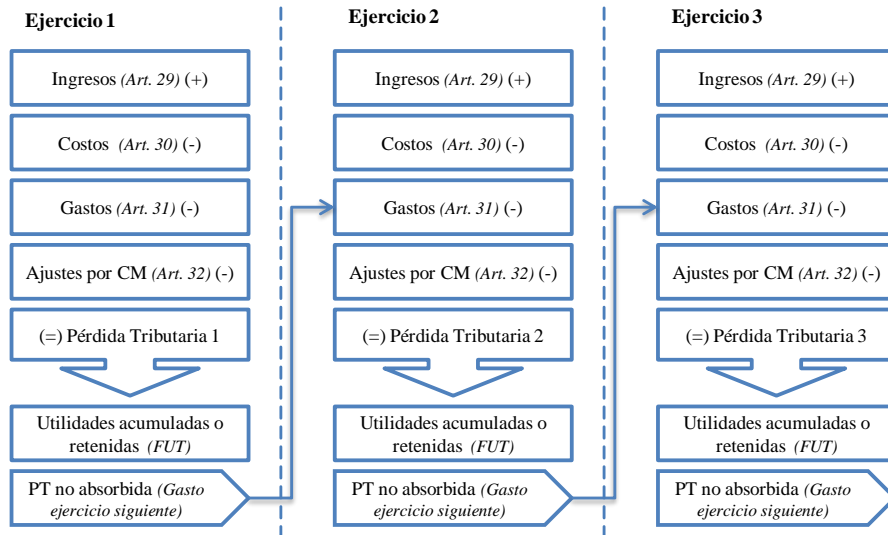
c) *Pérdidas del ejercicio anterior no absorbidas.*

Corresponde a aquel resultado, pérdida tributaria, que no fue absorbido total o parcialmente, por utilidades tributables acumuladas en la empresa, o utilidades recibidas de terceros, según corresponda, y que conforme a lo dispuesto por el inciso 2°, del N° 3, del artículo 31, puede deducirse como gasto en el ejercicio siguiente, pérdida debidamente reajustada, en la medida que cumpla los requisitos para tal efecto.

Debe tenerse presente, que la pérdida tributaria susceptible de ser deducida en los ejercicios siguientes, bajo la denominación “*Pérdida tributaria ejercicio anterior*”, sea que tenga su origen en operaciones específicas e identificables, o bien, corresponda al resultado de las operaciones globales del ejercicio, siempre nace del mecanismo establecido en la LIR, a través de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de dicha Ley.

En este sentido, el resultado tributario, renta líquida imponible o pérdida tributaria, que declara anualmente un contribuyente, se determina y vuelve a determinar, año tras año, junto con la obligación de presentar su declaración anual de impuestos a la renta.

La pérdida tributaria susceptible de deducirse como gasto en el ejercicio siguiente, por no haber sido absorbida por utilidades tributables acumuladas en la empresa, se extingue al determinar el resultado tributario del nuevo ejercicio, o bien da origen a una nueva pérdida tributaria, la cual será susceptible de ser imputada como gasto en el ejercicio siguiente, y así sucesivamente. Lo anterior y para una mejor comprensión, lo hemos graficado de la siguiente manera:



De acuerdo a lo indicado, la pérdida del ejercicio anterior deducida como gasto en la determinación del resultado tributario del ejercicio, corresponde al resultado tributario o pérdida tributaria, determinado el año inmediatamente anterior, que no es absorbido por utilidades acumuladas en la empresa, y así sucesivamente.

III. REQUISITOS PARA LA DEDUCCIÓN DE LAS PÉRDIDAS



a) Requisitos comunes a todo gasto

Del inciso 1°, del artículo 31 de la LIR, fluyen ciertos requisitos de carácter general, y comunes que debe cumplir cualquier gasto para su deducción en la determinación de la renta líquida imponible.

Cabe señalar que el N° 3, del artículo 31 establece que la pérdida tributaria se determina aplicando los artículos 29 al 33 de la LIR, razón por lo cual, cada gasto de carácter general deducido en la determinación de dicho resultado, debe cumplir con los requisitos que se indican, así como también cada gasto incorporado en el artículo 31, debe cumplir con los requisitos específicos que para cada uno de ellos se señalan.

El Servicio de Impuestos Internos ha señalado a través de diversos pronunciamientos⁷, que para que un gasto, incluidas las pérdidas del ejercicio anterior, pueda ser calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, debe reunir los siguientes requisitos copulativos:

- i. Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- ii. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse como aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;
- iii. Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- iv. Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y
- v. Acreditación o justificación fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

b) Requisitos específicos para la deducción como gasto de las pérdidas del ejercicio anterior.

Conforme a lo dispuesto en el actual texto del N° 3, del artículo 31, de la LIR, la deducción como gasto, de la pérdida del ejercicio anterior, debe cumplir con los siguientes requisitos o condiciones:

⁷ Ver entre otros, los siguientes oficios del SII: N° 1.118, del 04.03.2004; 1.480, del 17.05.2005; 415, del 07.02.2006; 275, del 31.01.2007; 832, del 24.04.2008; 271, del 05.02.2009; 336, del 24.02.2010.

- i. Se pueden deducir las pérdidas que sufra el contribuyente producto de la gestión o desarrollo de su actividad que constituye su giro, es decir, las pérdidas que sufra el negocio o empresa durante el año comercial correspondiente y las pérdidas del ejercicio anterior, que no resulten absorbidas por las utilidades acumuladas en la empresa.
- ii. Las pérdidas tributarias se determinan aplicando a los resultados de balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible, conforme al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR.
- iii. Cuando las pérdidas tributarias deban imputarse a las utilidades de los ejercicios siguientes, lo harán debidamente reajustadas en el porcentaje de variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor existente en el período comprendido entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.
- iv. Las pérdidas tributarias generadas y declaradas en el ejercicio comercial respectivo, se imputarán a las utilidades retenidas o acumuladas por los contribuyentes en el FUT, y en ausencia de éstas o por no ser suficientes su monto para la absorción, se imputarán a las utilidades generadas en los ejercicios siguientes debidamente reajustadas, hasta su total agotamiento.⁸
 - a. Por su parte, las pérdidas del ejercicio anterior, se imputarán debidamente reajustadas, a las utilidades del ejercicio y en ausencia de éstas o por no ser suficiente su monto para su absorción, conformarán una nueva pérdida tributaria, imputándose a las utilidades de terceros que se reciban en el ejercicio, o en caso de que éstas no existan, las que se obtengan en los ejercicios siguientes, hasta su total agotamiento.
- v. El inciso final, del N° 3, del artículo 31, por su parte, establece una limitación a las sociedades que se encuentren en situación de pérdida tributaria, señalando que éstas no podrán deducir como gasto dichas pérdidas tributarias a partir del ejercicio en que hubieren sufrido cambio en la propiedad de sus derechos sociales, acciones o del derecho a participación en las utilidades, ello siempre que con motivo de dicho cambio se cumpla alguna de las siguientes condiciones:
 - a. Que en los doce meses anteriores o posteriores al cambio en la propiedad, la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original por uno distinto, salvo que mantenga su giro principal; o
 - b. Que al momento del cambio indicado, 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
 - c. Que pase a obtener solamente ingresos por participación, ya sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades.

⁸ Debe considerarse en este aspecto, lo dispuesto en Oficio 194, de 2010.

Para los efectos anteriores, el SII ha entendido⁹ que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen por adquirir, ya sea, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones en las utilidades de la empresa.

Finalmente, cabe señalar, que la restricción señalada no tiene aplicación cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que lo establece el artículo 100 de la Ley N° 18.045.

IV. ACREDITACIÓN DE LAS PÉRDIDAS DEL EJERCICIO ANTERIOR



La deducción como gasto de una pérdida del ejercicio anterior en conformidad al artículo 31, N° 3 de la LIR, efectuada por un contribuyente que determina sus rentas efectivas mediante contabilidad completa, debe ser acreditada o justificada en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, frente a un requerimiento de éste, en cumplimiento al requisito de carácter general establecido en el artículo 31 de la LIR.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 21 del Código Tributario, el contribuyente es el obligado a probar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. Es él, quién deberá probar la veracidad de sus declaraciones, justificando la pertinencia de la deducción como gasto de dicha pérdida en la determinación de su obligación tributaria, y acreditando que ésta procede por el monto que indica en su declaración anual de impuestos a la renta.

Deberá hacerlo con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él.

En este sentido, el Servicio de Impuestos Internos ha sostenido¹⁰ que en general, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad fidedigna, deben hacerlo mediante un sistema de contabilidad completa, es decir, aquella que comprende los libros caja, diario, mayor e inventario y balances o sus equivalentes, sin perjuicio de los libros auxiliares que exija la ley o el mismo Servicio, tales como el libro de ventas diarias, el de remuneraciones, FUT, etc.

La Circular 8, del año 2000, emitida por el mismo Servicio ha señalado que, contabilidad fidedigna es aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencia de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su anotación.

El órgano fiscalizador ha entendido también que conforme a lo dispuesto en el artículo 17°, inciso 2°, del Código Tributario, los libros de contabilidad junto con su documentación deben ser conservados por los contribuyentes mientras esté pendiente el plazo que tiene para la revisión de las declaraciones de impuestos.

En este sentido, el artículo 200° del mismo texto legal establece que el Servicio puede revisar las declaraciones dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto respectivo, y excepcionalmente hasta dentro de seis años,

⁹ Circular N° 65, de 2001.

¹⁰ Ver las Circulares 29, de 1975 y Circular 8, de 2000, ambas del Servicio de Impuestos Internos.

computados de igual forma, si las declaraciones no se hubieren presentado o si habiéndose presentado, éstas fueren maliciosamente falsas.

Ahora bien, dado que la calificación de "maliciosamente falsa" la efectúa el propio Servicio al revisar la declaración, el plazo por el cual deben ser conservados los libros de contabilidad y demás documentación anexa, para los efectos del artículo 17° del Código Tributario, no puede ser inferior a seis años, toda vez que de otro modo se burlaría la intención del legislador.

En lo que respecta a los contribuyentes comerciantes, señala que su documentación contable no puede ser eliminada ni aún transcurrido el plazo de seis años del artículo 200° del Código Tributario, ya que, de acuerdo al artículo 44° del Código de Comercio, deben conservar los libros de su giro hasta que termine de todo punto la liquidación de sus negocios, haciendo salvedad a ello, sólo los duplicados de facturas y originales de boletas, en los casos y forma que señala el artículo 58° del D.L. N° 825, y el artículo 72° de su Reglamento, contenido en el Decreto Supremo de Hacienda N° 55, de 1977.¹¹

En cuanto a los libros de contabilidad, se refiere sólo a aquellos exigidos por el Código de Comercio, es decir, al libro diario, libro mayor, libro de balances y libro copiador de cartas, pues aquellos exigidos por las leyes tributarias, como el libro de compras y ventas deben, en principio, conservarse por seis años, junto con la documentación de respaldo correspondiente.

Sin perjuicio de lo señalado, el Servicio hace presente que, en caso que para efectos de determinar, a modo meramente ejemplar, remanentes de crédito fiscal, utilidades retenidas, pérdidas de arrastre, u otras situaciones similares, sea necesaria una revisión de las anotaciones y antecedentes contables que puedan servir de base para su determinación, puede revisar los libros contables y demás registros más allá del plazo legal de prescripción de seis años, ya que constituyen el único antecedente que permite su justificación y prueba, lo cual no significa exceder los plazos legales de prescripción, sino que sólo implica el cumplimiento de la carga legal de la prueba que recae sobre el contribuyente que invoca una situación acaecida con anterioridad a los plazos de prescripción.

El Servicio de Impuestos Internos, indica que uno de los requisitos que exige el artículo 31 de la LIR, para la deducción de los gastos incurridos o generados por las empresas es que éstos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el propio Servicio, no siendo posible deducir de la renta bruta de la primera categoría ninguna cantidad, en aquellos casos en los cuales no se cumpla esta condición.

Al respecto, señala que debe tenerse presente que las pérdidas del ejercicio anterior, conforme al artículo 31, N° 3, inciso 2° de la LIR, constituyen un gasto del ejercicio donde se producen las utilidades a las cuales se imputan. Por tanto, deben cumplir con los requisitos generales que para todo gasto, contempla la ley, esto es, encontrarse acreditadas o justificadas en forma fehaciente ante el Servicio, y también aquellas exigencias particulares previstas en atención a su naturaleza.

Dentro de estas últimas, se encuentra que el artículo 31, en el inciso final de su N° 3, señala que las pérdidas se determinen aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en ese párrafo, estableciendo además que su monto se reajustará cuando deba imputarse a los años siguientes, de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor.

¹¹ Oficio N° 231, de 1986.

Lo anterior, según el Servicio, lleva a concluir que es imprescindible la existencia de un balance, del cual se extrae un resultado, para poder determinar la pérdida o gasto, al extremo que en caso de no existir dicho balance resulta imposible la deducción por falta de un requisito legal.

Dicho balance, según el artículo 29 del Código de Comercio debe formarse en un libro de contabilidad, denominado precisamente libro de balances. Con todo, el único medio idóneo para acreditar fehacientemente una pérdida de arrastre, es la contabilidad completa y fidedigna del negocio, toda vez que no surge de un hecho aislado, sino que es producto de todas las operaciones acaecidas durante el ejercicio involucrado a las cuales se deben aplicar normas tanto contables como tributarias, por lo que todos los procedimientos y registros de los distintos libros que forzosamente debe llevar el contribuyente, junto con la documentación de respaldo, constituyen la prueba cierta ante el Servicio, siendo incluso insuficiente el libro de balances que la ley exige de manera especial.

Ahora bien, el Servicio señala que la revisión efectuada en los términos indicados, no significa exceder los plazos que limitan su acción fiscalizadora, puesto que no busca deficiencias en las liquidaciones de impuesto pasadas, sino que pretende determinar si en la actualidad el contribuyente que invoca un gasto satisface la carga legal de probarlo. Indica que dicha entidad, no se ve impedida de remontar sus acciones fiscalizadoras más allá de los plazos de prescripción cuando deba determinar un valor correcto que sirve de base para el cálculo de una cantidad a deducir en los ejercicios siguientes, o mejor dicho, los plazos de prescripción no impiden al Servicio efectuar una revisión retrospectiva para determinar el monto correcto de ciertos valores a deducir, como ocurre por ejemplo con las pérdidas de arrastre o las depreciaciones de los bienes del activo inmovilizado.

Indica además que, interpretando la norma contenida en el inciso 2°, del artículo 17 del Código Tributario, para los efectos tributarios los contribuyentes están obligados a conservar sus libros y documentos dentro de los plazos establecidos en el artículo 200, pero ello, deben ser conservados por un plazo mayor, cuando las anotaciones y antecedentes contables puedan servir de base para la determinación de impuestos correspondientes a periodos tributarios cuya revisión no se encuentre prescrita, como puede ocurrir, por ejemplo, en los casos de arrastre de pérdidas y remanentes de crédito fiscal, en los de utilidades no retiradas, en los de amortizaciones de bienes y en otros semejantes.¹²

Por último, la entidad fiscalizadora ha señalado que, aunque el impuesto a la renta tiene la característica de ser un impuesto de determinación anual, influyen en la formación de su base imponible factores de años o períodos anteriores, como ocurre precisamente con las pérdidas de arrastre o con el registro del Fondo de Utilidades Tributables, de manera que la extensión del plazo para revisar este último libro, a objeto de verificar si los créditos asociados a repartos de utilidades fueron correctamente informados a los socios o accionistas, dependerá de la época en que se hayan originado las rentas con derecho al crédito, según la tasa del impuesto de primera categoría que las haya afectado, independiente de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario, plazos que, desde luego, determinan el periodo dentro del cual dicho Servicio puede liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar.¹³

¹² Oficio N° 164, de 1997.

¹³ Oficio N° 393, de 2005.

V. EFECTOS TRIBUTARIOS POR IMPUTACIÓN DE UNA PÉRDIDA TRIBUTARIA



El primer efecto tributario que se visualiza en la imputación de una pérdida de ejercicios anteriores, es la disminución que experimenta el resultado de la renta líquida imponible del ejercicio en que se imputa, y el impuesto de primera categoría que la empresa debe pagar sobre dicha renta, así como también la disminución de las utilidades tributables afectas a los impuestos finales que se deben incorporar al FUT.

Ahora bien, si el resultado tributario determinado antes de deducir la pérdida del ejercicio anterior, es menor a dicha partida, la rebaja de tal gasto determinará una nueva pérdida tributaria para el ejercicio.

Finalmente, si el resultado tributario antes de deducir la pérdida del ejercicio anterior, es pérdida tributaria, su rebaja, sólo incrementará tal resultado negativo.

VI. PÉRDIDA TRIBUTARIA Y SU IMPUTACIÓN AL FUT



Resulta relevante revisar esta materia, por cuanto las pérdidas tributarias al resultar absorbidas por utilidades acumuladas o utilidades recibidas de terceros que deban incorporarse al FUT, se extinguen o agotan, y por tanto no pueden deducirse en los ejercicios siguientes.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 31, N° 3, las pérdidas tributarias deben imputarse en el siguiente orden:

- i) Utilidades no retiradas o distribuidas: Las pérdidas tributarias determinadas en el ejercicio, como resultado de la aplicación del mecanismo contemplado en los artículos 29 al 33 de la LIR, deben imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas que se encuentren registradas en el FUT, comenzando por las utilidades más antiguas y con derecho al crédito por impuesto de primera categoría cuando corresponda.

Las utilidades tributables acumuladas en la empresa, pueden incluir utilidades recibidas de terceros, que deban formar parte de dicho registro, incluso aquellas que han sido recibidas en el mismo ejercicio. De esta manera, si la pérdida tributaria absorbe utilidades que hubieren pagado el impuesto de primera categoría, el contribuyente tendrá derecho a solicitar como pago provisional, el impuesto pagado sobre dichas utilidades absorbidas.

Así las cosas, considerando que la pérdida tributaria resultará total o parcialmente absorbida por las utilidades acumuladas y registradas en el FUT, el contribuyente tendrá derecho a deducir como gasto en el ejercicio siguiente, sólo el saldo de dicha pérdida que no fue absorbida. Para su imputación en el ejercicio siguiente, tal saldo se reajustará conforme a lo dispuesto en el artículo 31, N° 3, de la LIR.

- ii) Utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente: Aquella parte de la pérdida tributaria que no haya resultado absorbida, por las utilidades tributables acumuladas, podrá ser deducida como gasto de las utilidades que el contribuyente obtenga en el ejercicio siguiente.

Para ello, deberá efectuar una deducción en la determinación de su renta líquida imponible, por un monto correspondiente a la pérdida tributaria del ejercicio anterior que no resultó absorbida, debidamente reajustada.

Si aún persistiere un resultado negativo, esto es, si el resultado determinado nuevamente fuera pérdida tributaria, ésta será imputada a las utilidades recibidas de terceros durante el ejercicio respectivo y que deban incorporarse al registro FUT, y así sucesivamente en los ejercicios siguientes.

Por tanto, la incidencia de la absorción de las pérdidas tributarias por las utilidades acumuladas en el FUT, o utilidades recibidas de terceros, dice relación con que disminuye el monto de la pérdida que puede ser deducida como gasto en la determinación de la renta líquida imponible del ejercicio siguiente, por tanto, tiene el efecto de consumir o extinguir dicho gasto.

VII. IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA RECUPERADO COMO UN PAGO PROVISIONAL



Al momento de su pago, el impuesto de primera categoría tiene el carácter de ser considerado como un gasto rechazado, lo anterior conforme a lo dispuesto en los artículos 21 y 31, N° 2 de la LIR. Como consecuencia de esta calificación, el impuesto de primera categoría debe deducirse de las utilidades tributables acumuladas en el FUT, en la medida que formen parte de dicho registro.

Si las utilidades tributables sobre las cuales se pagó dicho impuesto se mantienen acumuladas en la empresa, esto es, se mantienen registradas en el FUT de la misma, al momento de su retiro, remesa o distribución, los dueños, socios o accionistas de la empresa, tendrán derecho a imputar como crédito contra el impuesto global complementario o impuesto adicional, según corresponda, el impuesto de primera categoría que soportaron las referidas utilidades.

Ahora bien, cuando tales utilidades no hayan sido retiradas, remesadas o distribuidas, sino que resulten absorbidas por una pérdida tributaria que determine y declare la empresa en un ejercicio posterior, el propio contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución del impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades, como un pago provisional.

El Servicio de Impuestos Internos ha distinguido, para determinar el carácter de tal recuperación, respecto del origen de las utilidades absorbidas, diferenciando entre “*utilidades propias*” y “*utilidades ajenas*”.

Son “*utilidades propias*”, aquellas sobre las cuales el propio contribuyente soportó el impuesto de primera categoría.

Por el contrario, son “*utilidades ajenas*”, aquellas que el contribuyente ha recibido de terceros, ya sea a través de una participación, reinversión, dividendo, a través de una absorción¹⁴, etc. Es decir, aquellas en que el impuesto de primera categoría fue soportado por un contribuyente diferente.

¹⁴ Con fecha 31.05.2006, la Corte Suprema, en causa Rol 3573-05, y con ocasión del análisis de una fusión por incorporación, señaló que en el caso de la recuperación del impuesto de primera categoría por utilidades absorbidas recibidas en la fusión, correspondía a utilidades propias, ya que se trata de un solo patrimonio.

En este sentido, el Servicio ha atribuido distintos efectos, según sea que la pérdida tributaria absorba utilidades propias o ajenas.

El organismo fiscalizador ha señalado que en la absorción de “*utilidades propias*”¹⁵, la recuperación del impuesto de primera categoría corresponde a la recuperación de un gasto en que incurrió la propia empresa, por lo que su devolución no constituye para la misma un ingreso tributable con el referido impuesto de categoría, ya que en su momento cumplió con tal tributación, razón por la cual ha instruido que esta cantidad debe reconocerse en el registro FUT, como una utilidad sin derecho al crédito por impuesto de primera categoría, con el fin de contrarrestar la rebaja efectuada en la oportunidad en que éste se pagó.

Por otra parte, en la absorción de “*utilidades ajenas*” el Servicio ha señalado¹⁶ que el impuesto de primera categoría recuperado, constituye para sus beneficiarios un incremento de patrimonio, conforme a la definición de renta establecida en el artículo 2, N° 1 de la LIR, ya que la empresa se beneficia de un desembolso que ella no efectuó. Por tanto, ha instruido que en esta situación el impuesto recuperado debe considerarse como un ingreso tributable que debe formar parte de la renta líquida imponible.

Cabe señalar que cualquiera sea la forma de recuperación del impuesto de primera categoría, sea que se trate de la absorción de “*utilidades propias*” o “*utilidades ajenas*”, tal derecho nace o se devenga, en el ejercicio en que se generan las pérdidas tributarias, razón por lo cual, en ese ejercicio deben reconocerse los efectos señalados.

En todo caso, el Servicio de Impuestos Internos aclara que en el evento de encontrarse vencidos los plazos para efectuar la imputación o solicitar la devolución de impuesto, esto es, vencidos los plazos de prescripción para exigir tal derecho, el contribuyente no podrá recuperar el impuesto de primera categoría pagado por las utilidades que fueron absorbidas por las pérdidas, pero dicha cantidad no puede ser considerada un ingreso correspondiente a la recuperación de un gasto o desembolso, precisamente porque no se ha obtenido la devolución del tributo indicado, con lo que su incorporación al FUT no resulta procedente.¹⁷

VIII. CÁLCULO DEL PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS



Para efectuar el cálculo del monto del impuesto de primera categoría a recuperar por esta vía, a continuación se exponen de forma ilustrativa algunos ejemplos, distinguiendo según se trate de la absorción de “*utilidades propias*” o “*utilidades ajenas*”, y en cada caso, según si la pérdida tributaria supera o no, a las utilidades tributables acumuladas en la empresa.

Según ha señalado el Servicio, el cálculo de la recuperación del impuesto de primera categoría como pago provisional por utilidades absorbidas por una pérdida tributaria, se determina aplicando directamente la tasa correspondiente de dicho tributo, sobre el monto de las utilidades que resulten absorbidas.¹⁸

Absorción de “*utilidades propias*”

- i) La pérdida tributaria es mayor que las “*utilidades propias*” en el FUT.

¹⁵ Oficio N° 1.671, de 1993 y 2.269, de 1998.

¹⁶ Idem nota anterior.

¹⁷ Oficio N° 3.759, 2004.

¹⁸ Circular 42, de 1990. Oficio 2.424, de 2007.

Detalle	Control	Utilidades netas 2008 (17%)	Utilidades 2009 s/c	Crédito Impto. 1ª Categoría
Remanente del ejercicio anterior	\$ 40.000	\$ 40.000		\$ 8.192
PT del ejercicio 2009	(\$ 50.000)	(\$ 40.000)	(\$ 10.000)	(\$ 6.800)
Pago provisional	\$ 6.800		\$ 6.800	
Ajuste crédito que se pierde				(\$ 1.392)
Saldo ejercicio siguiente	(\$ 3.200)	0	(\$ 3.200)	0

La recuperación se determina aplicando la tasa del impuesto de primera categoría (17%) que afectó a las referidas utilidades, sobre el monto de la utilidad absorbida, en este caso, \$ 40.000, resultando un pago provisional a recuperar que asciende a la suma de \$ 6.800.

Sin embargo, el crédito por impuesto de primera categoría que tenía dichas utilidades en el FUT, ascendía a \$ 8.912, por lo que el contribuyente pierde \$ 1.392 de dicho crédito.

Como se puede apreciar, considerando que la recuperación se efectúa sobre utilidades propias, el pago provisional se incorpora al FUT como una utilidad afecta a los impuestos finales, sin derecho al crédito por impuesto de primera categoría, cantidad que en el ejemplo, también resulta absorbida por la pérdida tributaria.

En resumen, el contribuyente puede rebajar como gasto en el ejercicio siguiente, una pérdida del ejercicio anterior de \$ 3.200, más su correspondiente reajuste.

ii) La pérdida tributaria es menor que las “utilidades propias” en el FUT.

Detalle	Control	Utilidades netas 2008 (17%)	Utilidades 2009 s/c	Crédito Impto. 1ª Categoría
Remanente del ejercicio anterior	\$ 40.000	\$ 40.000		\$ 8.192
PT del ejercicio 2009	(\$ 20.000)	(\$ 20.000)		(\$ 3.400)
Pago provisional	\$ 3.400		\$ 3.400	
Ajuste crédito que se pierde				(\$ 696)
Saldo ejercicio siguiente	\$ 23.400	\$ 20.000	\$ 3.400	\$ 4.096

En este caso, la recuperación se determina igualmente aplicando la tasa del impuesto de primera categoría (17%), sobre la utilidad que resulta absorbida, en este caso, \$20.000. Por tanto, el pago provisional asciende a \$ 3.400.

Sin embargo, el crédito por impuesto de primera categoría que tenía dichas utilidades ascendía a \$ 4.096, razón por lo cual el contribuyente pierde \$ 696 de crédito.

Igualmente que en el caso anterior, considerando que la recuperación se efectúa sobre utilidades propias, el pago provisional se incorpora al FUT, como una utilidad afecta al impuesto global complementario o adicional, sin derecho al crédito por impuesto de primera categoría.

En esta situación, la pérdida tributaria resulta completamente absorbida por las utilidades tributables acumuladas en el FUT, por lo cual, el contribuyente no tiene una pérdida que rebajar como gasto en el ejercicio siguiente.

Absorción de “utilidades ajenas”

i) La pérdida tributaria es mayor que las “utilidades ajenas” en el FUT.

Detalle	Control	Utilidades netas 2008 (17%)	Utilidades 2009 s/c	Crédito Impto. 1ª Categoría
Remanente del ejercicio anterior	\$ 40.000	\$ 40.000		\$ 8.192
PT 2009 (antes de PPUA) (\$50.000)				
PPUA \$ 6.800	(\$ 43.200)	(\$ 40.000)	(\$ 3.200)	(\$ 6.800)
PT 2009 definitiva (\$43.200)				
Ajuste crédito que se pierde				(\$ 1.392)
Saldo ejercicio siguiente	(\$ 3.200)	0	(\$ 3.200)	0

La recuperación del pago provisional en este caso, se determina aplicando la tasa del impuesto de primera categoría (17%), sobre la utilidad que resulta absorbida, \$40.000. Por tanto, el monto a recuperar asciende a \$ 6.800.

Ahora bien, el crédito por impuesto de primera categoría que tenían dichas utilidades ascendía a \$ 8.912, razón por la cual el contribuyente igualmente pierde \$ 1.392 de este crédito.

Considerando que la recuperación se efectúa sobre utilidades ajenas, el pago provisional en este caso, debe agregarse en la determinación del resultado tributario del ejercicio, disminuyendo con ello la pérdida tributaria. En este caso, el pago provisional no debe incorporarse al FUT.

En esta situación, el contribuyente puede rebajar como gasto en el ejercicio siguiente una pérdida de \$ 3.200, más su correspondiente reajuste.

ii) La pérdida tributaria es menor que las “utilidades ajenas” en el FUT

Detalle	Control	Utilidades netas 2008 (17%)	Crédito Impto. 1ª Categoría
Remanente del ejercicio anterior	\$ 40.000	\$ 40.000	\$ 8.192
PT 2009 (antes de PPUA) (\$20.000)	(\$ 17.094)	(\$ 17.094)	(\$ 2.906)
PPUA \$ 2.906			
PT 2009 definitiva (\$17.094)			
Ajuste crédito que se pierde			(\$ 595)
Saldo ejercicio siguiente	\$ 22.906	\$ 22.906	\$ 4.691

En esta última situación, la recuperación del pago provisional también se determina aplicando la tasa del impuesto de primera categoría (17%), sobre el monto de la utilidad absorbida, en este caso \$ 17.094. Por tanto, el monto a recuperar asciende a \$ 2.906.

La dificultad radica en que antes de determinar el pago provisional, se desconoce el monto de la pérdida tributaria definitiva, y en consecuencia, se desconoce también el monto de las utilidades que resultarán absorbidas.

En este caso también el crédito por impuesto de primera categoría que tenían dichas utilidades ascendía a \$ 3.501, y el contribuyente pierde \$ 595 de dicho crédito.

Como la recuperación se efectúa sobre utilidades ajenas, en este último caso el pago provisional debe agregarse en la determinación del resultado tributario del ejercicio, disminuyendo la pérdida tributaria. Al igual que el caso anterior, el pago provisional no debe incorporarse al FUT.

El contribuyente no puede rebajar como gasto la pérdida tributaria en el ejercicio siguiente, ya que ésta resultó completamente absorbida por las utilidades acumuladas en el FUT.

Como se comentaba, la dificultad de cálculo en esta situación, radica en que antes de determinar el pago provisional, no se tiene el dato cierto de la pérdida tributaria definitiva, y por tanto también se desconoce el monto de las utilidades que resultarán absorbidas.

Para efectuar el cálculo de la pérdida tributaria definitiva en este caso, debe considerarse la pérdida antes de reconocer el pago provisional, en este caso de (\$20.000), cantidad que se divide por 1,17 (*uno más tasa de categoría asociada a la utilidad que se absorbe en el FUT*). Luego, tal resultado, que corresponde al monto de las utilidades que resultarán absorbidas, se multiplica por 0,17 para determinar el valor del pago provisional a que se tiene derecho, en este caso, \$2.906.

Para estos casos entonces, puede aplicarse la siguiente fórmula para calcular el pago provisional:

$$\frac{PT \text{ antes de PPUA} \times (\text{tasa de impuesto}/100)}{1 + (\text{tasa de impuesto}/100)}$$

Para el caso:

$$\frac{\$ 20.000 \times 0,17}{1,17} = \$ 2.906$$

IX. SITUACIÓN PARTICULAR SEÑALADA EN EL OFICIO 194, DE 2010



Mediante el oficio indicado, el Servicio de Impuestos Internos, modificó parcialmente el criterio interpretativo contenido en la Circular N° 17, de 1993, que establecía que las pérdidas tributarias se imputan a las utilidades acumuladas en el registro FUT de las empresas, de la misma manera en que se imputan los retiros o distribuciones de rentas, esto es, en primer lugar a las utilidades más antiguas y con derecho, cuando corresponda, a la recuperación como pago provisional del impuesto de primera categoría que haya afectado a las utilidades absorbidas.

El nuevo criterio, aplicable sólo a las sociedades anónimas, establece que conforme al N° 3, del artículo 31, de la LIR, las pérdidas tributarias, sólo pueden ser imputadas, a aquellas rentas

percibidas o devengadas que forman, hayan formado o puedan formar parte de la base imponible afecta al impuesto de primera categoría y no a las rentas que no están afectas a dicho tributo, como sucede con los dividendos distribuidos por sociedades anónimas con cargo a utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables.

Como tal imputación no resulta procedente, las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, deben ser mantenidas íntegramente en el registro FUT de la sociedad anónima que las percibe, a efectos de cumplir, al momento de su distribución o reparto, con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, y sin derecho al crédito por impuesto de primera categoría, por no haberse afectado con dicho gravamen.

Por tanto, en la situación descrita, nos encontraremos con un registro FUT bastante curioso, ya que puede registrar en forma simultánea, pérdidas tributarias y utilidades acumuladas.

X. SUSPENSIÓN DE LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES



De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 90, de la LIR, cuando un contribuyente de la primera categoría obtuviere pérdidas para los efectos de declarar dicho impuesto, podrá suspender los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del primer trimestre del año comercial siguiente a aquél en que obtiene tal resultado.

Las interpretaciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos sobre la materia, se encuentran contenidas en las Circulares N° 16, de 1991 y N° 23, de 1992, y además se pronunció de manera específica sobre la situación analizada mediante Oficios N°s 3.163, de 2003 y 1.116, de 2004.

Dichos pronunciamientos, indican que sobre la materia deben aplicarse de manera concordante las normas dispuestas en el artículo 90 y 31, N° 3 de la LIR, concluyendo que la suspensión referida, sólo es aplicable cuando el contribuyente al término del ejercicio comercial respectivo, obtenga una pérdida tributaria, y además, dicho resultado no sea absorbido por utilidades tributables acumuladas en el registro FUT de la empresa, pues de lo contrario, no se encontraría en situación de pérdida y por consiguiente, no podría suspender los pagos provisionales mensuales correspondientes al primer trimestre del ejercicio siguiente.

XI. PÉRDIDAS TRIBUTARIAS EN PROCESOS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL



La regla general respecto de la deducción de los gastos, es que éstos sólo pueden ser rebajados por aquellos contribuyentes que incurrieron en ellos.

Las pérdidas tributarias, no escapan de esta regla general, razón por lo cual, en caso de que una empresa o contribuyente determine una pérdida tributaria como resultado tributario, ésta no puede ser transferida, ya que la deducción como gasto de dicho detrimento patrimonial constituye un gasto que conforme a la LIR, sólo puede ser rebajado por la empresa que lo genera.

Así las cosas, en una reorganización empresarial, las pérdidas tributarias, sólo quedan radicadas en el mismo contribuyente que las generó y no pueden ser traspasadas mediante un proceso de conversión, división o fusión.

No obstante lo anterior, cabe señalar que en el proceso de transformación, las pérdidas tributarias pueden seguir siendo aprovechadas por el contribuyente que las generó, por cuanto, en dicha figura sólo ocurre un cambio de especie o tipo social, y se mantiene la personalidad jurídica del contribuyente.

Finalmente, cabe señalar que nada obsta a que una empresa con pérdidas tributarias, pueda con motivo de una reorganización empresarial, absorber a otra sociedad que tengan utilidades tributables acumuladas en dicha oportunidad, las cuales conforme a lo dispuesto en el artículo 14, letra A), N° 1, letra c), se entenderán reinvertidas en la sociedad continuadora, produciéndose la absorción de dichas utilidades por las pérdidas tributarias señaladas, con el correlativo derecho a solicitar la devolución del pago provisional correspondiente al impuesto de primera categoría pagado sobre las utilidades absorbidas.



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE