

FISCALIZACIÓN DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

Pedro Castro

Magíster en Dirección y Gestión Tributaria
Magíster en Gobierno y Gerencia Pública ©
Administrador Público
Profesor Diplomas Área Tributación,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.



ABSTRACT

En el siguiente trabajo, se exponen algunas de las circunstancias que los contribuyentes deben tener en consideración cuando enfrentan una fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos, sobre las pérdidas tributarias declaradas en el ejercicio.

Para ello, se ha efectuado un análisis legal del artículo 31, inciso 3°, N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, siguiendo la evolución histórica de dicha norma, así como también se examinan las principales instrucciones de carácter administrativo que el órgano fiscalizador ha impartido sobre la materia, distinguiendo para estos efectos la determinación de una pérdida tributaria como resultado del ejercicio, de la pérdida de ejercicios anteriores que puede ser rebajado como gasto en la determinación de la renta líquida imponible, con énfasis en las características, requisitos y efectos de cada una de ellas.

También se aborda la forma de determinar el pago provisional por utilidades absorbidas cuando las pérdidas tributarias absorben utilidades tributables acumuladas en la empresa, así como los requisitos para solicitar tal devolución y los efectos de la misma, junto con el examen breve de otras situaciones particulares relacionadas con las pérdidas tributarias.

Finalmente, se analiza brevemente la incidencia que tendrían en los procesos de fiscalización señalados, la incorporación al artículo 8 bis al Código Tributario de los derechos de los contribuyentes, así como también la modificación efectuada al artículo 59 de la misma Ley, con la incorporación de algunas limitaciones a las facultades de fiscalización del Servicio.

1.- CONTEXTO GENERAL

El artículo 1° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), establece un impuesto sobre la renta, concepto definido en el artículo 2°, N° 2 de la misma Ley, como *“los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.”*

Sobre la base de dicho concepto, el legislador ha establecido diferentes impuestos, uno de los cuales grava a los contribuyentes que obtienen rentas cuya fuente productora principal es el capital, y que en general obedece a las actividades que desarrollan las empresas comerciales, industriales, mineras, entre otras. Se trata de las rentas afectas al impuesto de primera categoría, las que tributan sobre base percibida o devengada. Además, tales rentas se encuentran gravadas con los impuestos global complementario o adicional, en la oportunidad en que se produzca su retiro, remesa o distribución.

El impuesto de primera categoría, grava las rentas señaladas en el artículo 20 de la LIR, con una tasa correspondiente al 17%¹, la cual se aplica sobre una base imponible determinada conforme al mecanismo que establece la Ley, en los artículos 29 al 33.

La regla general, conforme al inciso final del artículo 68 de la LIR, en concordancia con los artículos 16 al 18 del Código Tributario, es que los contribuyentes deban acreditar su renta efectiva, sobre la base de un balance general, según contabilidad completa. Es este escenario, el del régimen general, el que nos interesa revisar, particularmente analizaremos una de las partidas que la Ley autoriza a deducir como gasto. Se trata de las pérdidas tributarias.

Por tanto, en lo sucesivo se analizarán las pérdidas tributarias declaradas por un contribuyente que se encuentra obligado, o bien, ha optado voluntariamente, por determinar sus rentas efectivas de la primera categoría, sobre la base de un balance general, según contabilidad completa.

¹ La Ley 20.455, del 31.07.2010, aumentó transitoriamente la tasa del IDPC. Para el año comercial 2011, la tasa corresponde a un 20% y para el año comercial 2012, a un 18,5%.

2.- CONCEPTO DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

2.1.- Los gastos en la determinación de la base imponible

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 LIR.

Tal norma, establece en su inciso 1º, los requisitos de carácter común y general que debe cumplir cualquier gasto. Por su parte, el inciso 3º, de dicho artículo, establece un catálogo, aunque no taxativo, de una serie de gastos que pueden ser igualmente deducidos, cumpliendo ciertos requisitos específicos y particulares que se definen para cada uno de ellos. El numeral 3º, de dicho inciso, dispone que pueden deducirse como gasto, las pérdidas tributarias sufridas por el negocio o empresa.

2.2.- Análisis del N° 3, del inciso 3º, del artículo 31, de la LIR

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

- Pérdidas sufridas por el negocio en el ejercicio respectivo, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad. (Ejemplo, robos que sufra la empresa, destrucción de mercaderías por un incendio, etc.). Este tipo de pérdidas tributarias las denominaremos simplemente, *Pérdidas*.
- Las pérdidas como un resultado, en tanto, surgen como producto de la aplicación del mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, y que denominaremos *Pérdidas Tributarias*.
- Aquella pérdida proveniente del ejercicio anterior, producto del mecanismo de imputación establecido para las *Pérdidas Tributarias*.

2.2.1.-Pérdidas sufridas por el negocio

Estas *Pérdidas* se encuentran reguladas en el inciso 1º, del N°3, del artículo 31, de la LIR, y corresponden según se ha señalado, a aquellas mermas patrimoniales que ha sufrido la empresa durante el año comercial respectivo, incluyendo aquellas que provienen de los delitos contra la propiedad.² Una de sus características más

² Oficio N° 606, del SII, del 12.04.2010.

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 comprenden 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.

Esta *Pérdida*, en definitiva, 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, dada su magnitud, incidir en la determinación de una *Pérdida Tributaria* para el ejercicio, conforme a lo indicado en la letra b) siguiente, o bien, resultar absorbidas por el resultado positivo obtenido en las restantes operaciones del período, en cuyo caso, simplemente disminuirán la renta líquida imponible del ejercicio.

2.2.2.- Pérdidas Tributarias (PT)

Este tipo de pérdida, 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 3º, 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 ejercicio, esto es, tanto aquellas que arrojan resultados negativos, como positivos.

Es claro, que el resultado *Pérdida Tributaria*, sólo eventualmente podrá constituir un gasto deducible para el ejercicio siguiente, esto, dada su vinculación con el inciso 2º, del N° 3, del artículo 31, puesto que si tal resultado, resulta absorbido por utilidades tributables acumuladas en la empresa, no habrá gasto que deducir en el próximo ejercicio.

Cuando no existan utilidades acumuladas en la empresa, o éstas no sean suficientes para absorber la *Pérdida Tributaria* determinada, 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, transformándose en ese momento en una *Pérdida del Ejercicio Anterior*.

A continuación 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 resultado³:

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.	=

2.2.3.- Pérdidas del Ejercicio Anterior (PEA)

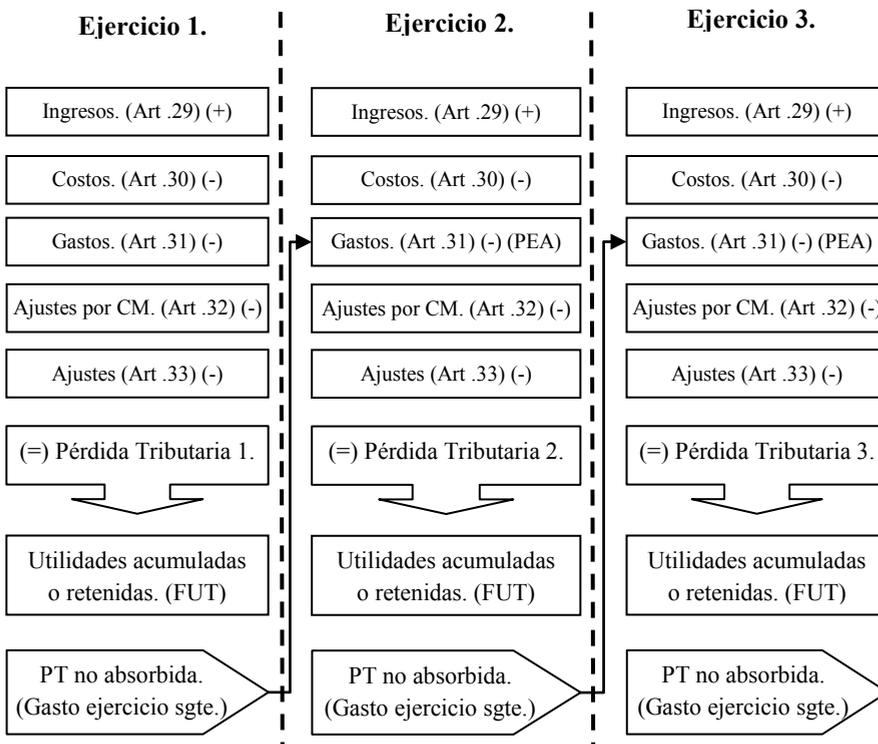
Corresponde a aquel resultado, *Pérdida Tributaria*, que no fue absorbido, total o parcialmente, por utilidades tributables acumuladas en la empresa, o utilidades recibidas de terceros, según corresponda, y que conforme a lo dispuesto por el inciso 2º, del N° 3, del artículo 31, pueden deducirse como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

Debe tenerse presente en todo caso, que la *Pérdida Tributaria* susceptible de ser deducida en los ejercicios siguientes, bajo la denominación, *Pérdida del 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.

³ 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.

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, dando origen a un ciclo que puede ser 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 anterior, que no es absorbido por utilidades acumuladas en la empresa y así sucesivamente.

2.3.- Historia del artículo 31, N° 3, de la LIR

A continuación se examinará la historia de esta norma legal y se efectuará un análisis de la misma para identificar su naturaleza jurídica.

Se analizan brevemente las modificaciones legales más sustantivas efectuadas al artículo 31, N° 3 de la LIR, conforme al texto legal vigente a partir del D.L. 824, de 1974.

a) El texto original del artículo 31 N° 3, de la LIR, contenido en el D.L. 824, del 31.12.1974, señalaba que los contribuyentes podían deducir las pérdidas de hasta los dos ejercicios anteriores. Para ello, las pérdidas del ejercicio financiero de un año, debían imputarse a las utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente a aquél en que se produjeron dichas pérdidas, y si las utilidades del referido ejercicio no hubieren sido suficientes para absorberlas, la diferencia debía imputarse al ejercicio siguiente.

Tal situación puede graficarse en términos simplificados, de la siguiente manera (considerando la variación de IPC igual a cero):

Año Comercial	Pérdida del ejercicio anterior.	Resultado neto del ejercicio.	Renta Líquida del Ejercicio o Pérdida Tributaria.	Pérdida deducible en el ejercicio siguiente.
1974	0	(\$ 15.000)	(\$ 15.000)	(\$ 15.000)
1975	(\$ 15.000)	(\$ 10.000)	(\$ 25.000)	(\$ 25.000)
1976	(\$ 25.000)	\$ 5.000	(\$ 20.000)	(\$ 10.000)
1977	(\$ 10.000)	\$ 8.000	(\$ 2.000)	0

En el cuadro, se distingue entre la pérdida del ejercicio anterior y la obtenida en cada ejercicio. Así por ejemplo, para el año comercial 1975 el contribuyente determinó una *Pérdida Tributaria* de \$25.000, la que se encontraba conformada por una pérdida neta del ejercicio de \$10.000, más una *Pérdida del Ejercicio Anterior* de \$15.000. En consecuencia, para el año comercial 1976, el contribuyente podía deducir una *Pérdida del Ejercicio Anterior* de \$25.000.

En el año comercial 1976, el contribuyente obtuvo un resultado neto en el ejercicio de \$5.000, sin embargo, declaró una *Pérdida Tributaria* de \$20.000, en atención a que dedujo una *Pérdida de Ejercicios Anteriores* por \$25.000. Aquí podemos verificar la limitación de dos años que establecía la ley para rebajar tal gasto, puesto que si bien la pérdida determinada para el ejercicio siguiente ascendía a \$20.000, el contribuyente sólo podía deducir en el año comercial 1977 la cantidad de \$10.000, dado que dicha suma corresponde a la pérdida del año comercial 1975, y los \$10.000 restantes correspondían al año 1974. Luego, la pérdida del año 1974, ya no podía ser imputada

en el año 1977, por exceder el plazo legal, no así la de 1975, la cual aún podía deducirse en dicho ejercicio.

b) Posteriormente, el Decreto Ley N° 1.874, de 1977, modificó el artículo 31, N° 3, aumentando el plazo de 2, a 5 años. De esta manera, las pérdidas originadas a partir del Año Tributario (AT) 1979 (año comercial 1978), podían deducirse de los resultados obtenidos en el ejercicio siguiente y así sucesiva e ininterrumpidamente, hasta el quinto año.

c) El año 1984, con la dictación de la Ley N° 18.293, se cambió el sistema de tributación vigente hasta ese momento con la modificación de diversas normas de la LIR.

La tributación de los contribuyentes de la primera categoría que estaban obligados a determinar sus rentas efectivas en base a contabilidad completa, con anterioridad a la modificación en comento, consistía básicamente en que se afectaban con impuestos en el período de la generación u obtención de las rentas. De esta manera, las empresas estaban gravadas con el impuesto de primera categoría sobre sus rentas, tanto percibidas como devengadas y por su parte, el empresario individual o socios de tales empresas, debían satisfacer de inmediato sus impuestos personales sobre la totalidad de tales beneficios, vale decir, independiente de que efectuaran o no el retiro de dichas utilidades. En suma, la tributación final debía ser satisfecha con el impuesto global complementario o impuesto adicional en el mismo ejercicio. Por su parte, los accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones, en los citados impuestos personales, debían incluir únicamente las sumas percibidas o distribuidas por las referidas sociedades, pero la tributación sobre base devengada se tendía a compensar o a corregir a través del impuesto del ex artículo 21 de la LIR, a través de una tasa adicional, que se aplicaba a nivel de las sociedades respectivas.

Uno de los principales efectos de esta modificación legal, fue que se fomentó la reinversión de las utilidades a nivel de las mismas empresas, puesto que el hecho gravado con los impuestos finales justamente se devengaba con el retiro o distribución de las utilidades. De ahí justamente surge el incentivo a los dueños, socios y accionistas de las empresas a mantener las utilidades acumuladas o invertidas en la empresa. Se trata de utilidades que por regla general han pagado el impuesto de primera categoría, pero que al no ser retiradas o distribuidas se mantienen acumuladas en la empresa, dando origen al denominado FUT, registro encargado de mantener el control de las utilidades pendientes de tributación con los impuestos finales y de los créditos por impuesto de primera categoría susceptibles de ser imputados contra dichos impuestos, dada la integración de estos impuestos.

Junto con la modificación al sistema de tributación, se modificó también el artículo 31, N° 3, de la LIR, eliminándose la restricción de tiempo para deducir las *Pérdidas del Ejercicio Anterior*. Es decir, a partir del año tributario 1985, las *Pérdidas Tributarias* pueden ser imputadas en los ejercicios siguientes, en la medida que se cumplan los requisitos, sin ninguna limitación temporal hasta su total extinción, y sin importar el número de años necesarios para ello. En la práctica, significó que las *Pérdidas Tributarias* originadas a partir del año tributario 1980, las cuales no habían cumplido el plazo límite de 5 años para su deducción, pudieran ser imputadas hasta su total agotamiento.

Por otra parte, dadas las características del nuevo sistema de tributación, se estableció un orden de imputación de las *Pérdidas Tributarias*, cuestión señalada en el inciso 2°, del N° 3, del artículo 31, señalándose como regla general que debían imputarse a las utilidades acumuladas o retenidas en la empresa, esto es, a las utilidades no retiradas o distribuidas, y sólo en caso de que éstas no existieran o fueran insuficientes, la *Pérdida Tributaria*, o el saldo restante de la misma, podía ser imputada a las utilidades de los ejercicios siguientes, de manera consecutiva y sucesiva.

De acuerdo a lo anterior, hasta el año tributario 1985 resultaba de completa relevancia distinguir la conformación de la *Pérdida Tributaria* del ejercicio, pues esto permitía identificar que porción de ella tenía su origen en cada año tributario, de manera de mantener el control de la limitación temporal señalada. Sin embargo, producto de la modificación legal, las *Pérdidas Tributarias* pueden ser deducidas hasta su total extinción sin limitación temporal, por lo que se torna irrelevante tal distinción.

Lo relevante será para estos efectos, determinar cuál es el monto de la *Pérdida Tributaria* del ejercicio en conformidad a los artículos 29 al 33 de la LIR, y el saldo de utilidades tributables acumuladas en la empresa que puedan resultar absorbidas por dichas pérdidas. Este, a nuestro juicio, es un aspecto de especial relevancia para el tema en análisis, por lo que volveremos sobre él más adelante con mayor detalle.

d) Con la dictación de la Ley N° 18.489, de 1986, se incorporó una modificación al artículo 31, N° 3 de la LIR, a través de la cual se otorga el derecho a los contribuyentes a recuperar como un pago provisional, el impuesto de primera categoría pagado sobre aquellas utilidades acumuladas o retenidas en la empresa, que resulten absorbidas por las *Pérdidas Tributarias*, producto de la mecánica de imputación que establece la Ley.

Lo anterior, para mejor comprensión puede ser graficado en términos simples, de la siguiente manera (considere variación de IPC igual a cero):

Concepto	Total	AT 1985	AT 1986	AT 1987
RLI, AT 1985 (tasa 10%) \$ 10.000	\$ 10.000	\$ 10.000		
Retiros AT 1985: \$ 2.000	(\$ 2.000)	(\$ 2.000)		
Utilidades acumuladas AT 1985	\$ 8.000	\$ 8.000		
RLI, AT 1986 (tasa 10%) \$ 20.000	\$ 20.000		\$ 20.000	
Retiros AT 1986: \$ 11.000	(\$ 11.000)	(\$ 8.000)	(\$ 3.000)	
Utilidades acumuladas AT 1986	\$ 17.000	0	\$ 17.000	
PT, AT 1987 (\$ 12.000)	(\$ 12.000)		(\$ 12.000)	0
Retiros AT 1987: \$ 4.000	(\$ 4.000)		(\$ 4.000)	
Utilidades acumuladas AT 1987	\$ 1.000	0	\$ 1.000	0

Según se desprende de la situación graficada, el contribuyente mantenía utilidades acumuladas o retenidas por \$17.000, antes de imputar la *Pérdida Tributaria* correspondiente al año tributario 1987. Como ésta asciende a \$12.000, absorbe igual cantidad de utilidades acumuladas en la empresa, por lo que el contribuyente tenía derecho a recuperar el impuesto de primera categoría pagado sobre esos \$12.000, esto es, \$1.200 (tasa 10%). Además, claramente se puede concluir que la *Pérdida Tributaria* del año indicado, fue absorbida completamente por las utilidades acumuladas en la empresa, de tal manera que se extinguió el derecho del contribuyente a imputar tal pérdida como gasto en los ejercicios siguientes.

e) Con la dictación de la Ley N° 18.775, de 1989, se suprimió el derecho a la recuperación señalada en el literal anterior, aún cuando se mantuvo el derecho a deducir las *Pérdidas del Ejercicio Anterior* como gasto, todo lo cual rigió sólo por el año tributario 1990. No obstante lo anterior, el beneficio señalado fue repuesto a través de la Ley N° 18.985, por lo que a partir del año tributario 1991, nuevamente debe considerarse aplicable en los mismos términos señalados en la letra d) anterior.

f) Finalmente, la última modificación relevante que afectó al artículo 31, N° 3 de la LIR, se efectuó a través de la Ley N° 19.738, de 2001, la cual incorporó un nuevo inciso a dicho artículo, mediante el cual se estableció un límite al aprovechamiento de las *Pérdidas Tributarias*, ya no temporal, sino en cuanto a la propiedad de la empresa que las genera. El objetivo perseguido con esta modificación legal, fue evitar que los dueños, socios o accionistas de empresas que se encontraran en situación de *Pérdida Tributaria*, vendieran los derechos o acciones de tales sociedades, con el único objeto de ceder el beneficio que significa la deducción como gasto tales pérdidas, cuestión que se constituyó en una moda entre los años 1994 al 2001. Así las cosas, se establecen una serie restricciones al aprovechamiento de las *Pérdidas Tributarias* como gasto,

cuando ocurra el cambio de propiedad en la empresa y concurren otra serie de circunstancias

Del historial examinado, lo más relevante a nuestro juicio, dice relación con la incorporación en el artículo 31, N° 3, de la LIR, del derecho de los contribuyentes a deducir la *Pérdida del Ejercicio Anterior*, sin limitación temporal alguna, ya que introduce algunas interrogantes, como por ejemplo, si la facultad que tiene el Servicio de Impuestos Internos de examinar las declaraciones de impuestos anuales de los contribuyentes, en particular la posibilidad de impugnar las *Pérdidas del Ejercicio Anterior* originadas cuantitativamente, más allá de los plazos de prescripción y deducidas como gasto en un ejercicio comprendido dentro de tal plazo, se encuentra limitada o no por el transcurso de los plazos de prescripción. Por otra parte, cabe preguntarse si efectivamente una *Pérdida del Ejercicio Anterior* tiene su origen en más de un ejercicio, o simplemente corresponde al resultado del ejercicio anterior, que no resultó absorbido por utilidades acumuladas en la empresa, pregunta cuya respuesta fija a nuestro entender, el alcance de la obligación del contribuyente para acreditar y justificar tal gasto.

3.- CARACTERÍSTICAS Y EFECTOS DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

3.1.- Características

3.1.1.- Pérdida Tributaria como resultado de la declaración anual de impuestos a la renta

Según lo señalado anteriormente, hasta el año tributario 1985 resultaba relevante distinguir la conformación de la *Pérdida Tributaria* del ejercicio, pues esto permitía identificar que porción de ella tenía su origen en cada año tributario, de manera de mantener el control de la limitación temporal que establecía la Ley. Así por ejemplo, si se mantenía una *Pérdida Tributaria* por 6 años tributarios consecutivos, era necesario distinguir que parte de ella, correspondía al primero de esos años, puesto que ya no podía ser imputada como gasto en los ejercicios siguientes. Lo anterior, descansaba en el supuesto de que las *Pérdidas Tributarias* se iban consumiendo en orden cronológico, de manera que la pérdida generada el año 1980, era absorbida primero que aquella determinada el año 1981.

Sin embargo, producto de la modificación legal efectuada el año 1984, a través de la Ley N° 18.293, las *Pérdidas Tributarias* pueden ser deducidas hasta su total agotamiento o extinción sin limitación temporal alguna, situación por la cual se torna

irrelevante tal distinción. Lo relevante ahora, es determinar cuál es el monto de la *Pérdida Tributaria del ejercicio*, conforme a los artículos 29 al 33 de la LIR, y cuál es el saldo de utilidades retenidas o acumuladas en la empresa (FUT).

Las *Pérdidas del Ejercicio Anterior*, se rebajan como gasto, debidamente reajustadas, de las utilidades del ejercicio en el proceso de determinación de la renta líquida imponible o *Pérdida Tributaria*. Por su parte, las *Pérdidas Tributarias* determinadas en el ejercicio comercial respectivo, se imputan en primer lugar, a las utilidades retenidas o acumuladas por los contribuyentes en el FUT, y en ausencia de éstas, o cuando la *Pérdida Tributaria* absorba totalmente dichas utilidades, el saldo de *Pérdida Tributaria* no absorbida, se imputará a las utilidades generadas en los ejercicios siguientes, hasta su total agotamiento o extinción.

Por tanto, queda claramente establecido que el contribuyente tiene derecho a deducir la *Pérdida Tributaria* no absorbida, en los ejercicios siguientes, o mirado desde otra perspectiva, tendrá derecho a deducir una *Pérdida del Ejercicio Anterior*, correspondiente a aquella determinada como resultado de aplicar la mecánica de cálculo establecida en los artículos 29 al 33 de la LIR, que no resulte absorbida por las utilidades retenidas o acumuladas en la empresa, que se encuentren debidamente registradas en el FUT.

A nuestro entender, es claro que el Servicio de Impuestos Internos cuenta con facultades legales suficientes para impugnar fundadamente, dentro de los plazos de prescripción, el resultado *Pérdida Tributaria* que declare el contribuyente, así como también se encuentra autorizado para impugnar por los medios legales, las *Pérdidas del Ejercicio Anterior*, toda vez que constituye un gasto del ejercicio en que se efectúa tal deducción, sin embargo, surge la duda respecto a si la cuantía de tal gasto, puede o no ser impugnado por el órgano fiscalizador, una vez que la declaración se estima como definitiva al haber transcurrido los plazos de prescripción.

Así por ejemplo, si un contribuyente declara en su primer ejercicio, año tributario 1992, una *Pérdida Tributaria* de \$10.000, y no cuenta con utilidades acumuladas o retenidas en la empresa, o utilidades recibidas de terceros, que deban incorporarse al FUT, se puede concluir que:

- 1) El Servicio de Impuestos Internos, podrá impugnar la declaración anual de impuestos a la renta correspondiente al año tributario 1992, a través de los medios de fiscalización que la Ley autoriza, hasta el día 30 de abril de 1995, si no hubo actuación que aumentara los plazos normales de prescripción.

- 2) Transcurridos dichos plazos, el resultado, *Pérdida Tributaria*, declarado para el año tributario 1992, se ha de estimar como definitivo, y por tanto, ya no puede ser impugnado por la autoridad fiscalizadora.
- 3) En consecuencia, el contribuyente podía deducir en la determinación de la renta líquida imponible correspondiente al año tributario 1993, una *Pérdida del Ejercicio Anterior* ascendente a \$ 10.000 (más su respectivo reajuste). Tal gasto, sólo podía ser impugnado por el Servicio, a través de los medios de fiscalización que correspondieran, por las siguientes razones:
 - a) Que haya impugnado fundadamente, a través de los medios legales y dentro de los plazos de fiscalización que establece el artículo 59 del Código Tributario, la *Pérdida Tributaria* determinada como resultado en su declaración anual de impuestos a la renta correspondiente al año tributario 1992. Es decir, considerando que el gasto correspondiente a la *Pérdida del Ejercicio Anterior* tiene su antecedente directo e inmediato en el resultado determinado en la declaración anual de impuestos a la renta, la única vía de impugnación en tanto pérdida, es modificando el contenido de dicha declaración, a través de los medios legales de fiscalización. De lo contrario, no mediando impugnación alguna dentro de plazo legal, tal resultado ha de estimarse como definitivo.
 - b) Que el resultado *Pérdida Tributaria* declarado por el contribuyente para el año tributario 1992, estimado como definitivo, resulte absorbido por utilidades acumuladas en la empresa, o bien por utilidades recibidas de terceros que deban incorporarse al FUT en el mismo ejercicio, en cuyo caso, bastará que el contribuyente acredite que no ha ocurrido tal circunstancia, para que la deducción del gasto resulte procedente.

De lo anterior, surgen algunas interrogantes, en relación con que la *Pérdida Tributaria* que declara el contribuyente año tras año, se encuentran vinculadas desde un punto de vista aritmético y de la incidencia en el resultado, no obstante ello, ¿corresponden a un mismo gasto?. Entendemos que la *Pérdida Tributaria* que se determina y declara cada año, corresponde a un resultado independiente, de ahí que en la declaración anual de impuestos a la renta, se puede determinar un resultado negativo o positivo.

Transcurridos los plazos de prescripción, y de no mediar impugnación alguna, dicho resultado ha de estimarse como definitivo e inmutable.

3.1.2.-Situación particular del Oficio 194, de 2010⁴

Mediante el oficio indicado, el Servicio de Impuestos Internos, modificó 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 más 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.

3.2.- Efectos de las Pérdidas Tributarias

3.2.1.- Imputación de una Pérdida del Ejercicio Anterior

Según se ha señalado, la *Pérdida del Ejercicio Anterior*, corresponde a aquella *Pérdida Tributaria* que se determinó y declaró el ejercicio inmediatamente anterior, aplicando el mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, que no resultó absorbida por utilidades tributables acumuladas en la empresa, o bien, por utilidades recibidas de otras sociedades durante dicho ejercicio, y que deban incorporarse al FUT.⁵

⁴ Oficio N° 194, del SII, del 29.01.2010.

⁵ Sin perjuicio de lo indicado en Oficio N° 194, 2010, ya citado.

Por tanto, el primer efecto de su imputación, es que disminuye el resultado de la renta líquida imponible del ejercicio en que se imputa, el impuesto de primera categoría que la empresa debe pagar sobre dicha renta, así como también disminuye las utilidades tributables afectas a los impuestos finales que se deben incorporar al FUT.

Ahora bien, si el resultado tributario 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, con los efectos que se indican en la letra siguiente.

Finalmente, si el resultado tributario antes de deducir la *Pérdida del Ejercicio Anterior*, es *Pérdida Tributaria*, su rebaja, incrementará tal resultado negativo, con los efectos que se indican en la letra siguiente.

Lo anterior, se puede graficar del siguiente modo:

Considere que el contribuyente en su primer ejercicio, presenta la siguiente situación en el FUT, al 31.12.2006:

Detalle	Control	Pérdida tributaria (2008)
Remanente del ejercicio anterior	0	0
Pérdida Tributaria año 2006	(\$ 45.000)	(\$ 45.000)
Saldo Negativo ejercicio siguiente	(\$ 45.000)	(\$ 45.000)

Luego, considere las siguientes tres alternativas al 31.12.2007:

- a) RLI del ejercicio, sin considerar la rebaja de la PEA: \$ 80.000.
- b) RLI del ejercicio, sin considerar la rebaja de la PEA: \$ 25.000.
- c) PT del ejercicio, sin considerar la rebaja de la PEA: (\$ 15.000)

En la situación a), tendremos que:

- i. Determinación de la RLI del ejercicio:

RLI antes de PEA	\$ 80.000
<u>PEA reajustada</u>	<u>(\$ 45.000)</u>
RLI del ejercicio	\$ 35.000

ii. En el FUT:

Detalle	Control	Pérdida tributaria (2008)	RLI (2009)
Remanente del ejercicio anterior	(\$ 45.000)	(\$ 45.000)	
Reajuste a diciembre 2007 (0%)	0	0	
Remanente reajustado	(\$ 45.000)	(\$ 45.000)	
RLI del ejercicio 2007	\$ 35.000		\$ 35.000
Repone PEA en el FUT	\$ 45.000	\$ 45.000	
Saldo ejercicio siguiente	\$ 35.000		\$ 35.000

En este caso, la *Pérdida del Ejercicio Anterior* (PEA), resulta absorbida por las utilidades del ejercicio 2007. Disminuye la RLI del ejercicio, el impuesto de primera categoría a pagar, así como las utilidades tributables afectas a los impuestos finales que se incorporan al FUT.

El contribuyente ya no puede rebajar la *Pérdida Tributaria*, como gasto, en el ejercicio siguiente.

En la situación b), tendremos que:

i. Determinación de la RLI del ejercicio:

RLI antes de PEA	\$ 25.000
PEA reajustada	(\$ 45.000)
PT del ejercicio	(\$ 20.000)

ii. En el FUT:

Detalle	Control	Pérdida tributaria (2008)	RLI (2009)
Remanente del ejercicio anterior	(\$ 45.000)	(\$ 45.000)	
Reajuste a diciembre 2007 (0%)	0	0	
Remanente reajustado	(\$ 45.000)	(\$ 45.000)	
PT del ejercicio 2007	(\$ 20.000)		(\$ 20.000)
Repone PEA en el FUT	\$ 45.000	\$ 45.000	
Saldo ejercicio siguiente	(\$ 20.000)		(\$ 20.000)

En este caso, la *Pérdida del Ejercicio Anterior*, resulta absorbida sólo parcialmente por las utilidades del ejercicio 2007. Se determina una *Pérdida Tributaria* para el ejercicio, por lo que no hay que pagar el impuesto de primera categoría, así como tampoco existen utilidades tributables afectas a los impuestos finales que incorporar al FUT.

Para el ejercicio siguiente, el contribuyente podrá rebajar \$ 20.000, como gasto correspondiente a una *Pérdida del Ejercicio Anterior*, debidamente reajustada.

Finalmente, en la situación c), tendremos que:

i. Determinación de la RLI del ejercicio:

PT antes de PEA	(\$ 15.000)
<u>PEA reajustada</u>	<u>(\$ 45.000)</u>
PT del ejercicio	(\$ 60.000)

ii. En el FUT:

Detalle	Control	Pérdida tributaria (2008)	RLI (2009)
Remanente del ejercicio anterior	(\$ 45.000)	(\$ 45.000)	
Reajuste a diciembre 2007 (0%)	0	0	
Remanente reajustado	(\$ 45.000)	(\$ 45.000)	
PT del ejercicio 2007	(\$ 60.000)		(\$ 60.000)
Repone PEA en el FUT	\$ 45.000	\$ 45.000	
Saldo ejercicio siguiente	(\$ 60.000)		(\$ 60.000)

En este caso, la *Pérdida del Ejercicio Anterior*, no resulta absorbida por las utilidades del ejercicio 2007, ya que en dicho período también se determinó una *Pérdida Tributaria*, por lo que no hay utilidades que absorban total o parcialmente la imputación de dicho gasto.

No hay que pagar el impuesto de primera categoría, así como tampoco existen utilidades tributables afectas a los impuestos finales que incorporar al FUT.

Para el ejercicio siguiente, esto es para el ejercicio comercial 2008, el contribuyente podrá rebajar \$ 60.000 como gasto, la *Pérdida del Ejercicio Anterior*, debidamente reajustada.

Esta última situación analizada, nos plantea la discusión sobre el alcance que podría tener una eventual fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, considerando que dicha entidad se encontraría facultada para revisar (dentro de los plazos normales de prescripción), las declaraciones anuales de impuesto a la renta correspondiente a los años comerciales 2009, 2008 y 2007.

La pregunta inicial sería la siguiente: ¿Puede el SII impugnar total o parcialmente la *Pérdida del Ejercicio Anterior*, deducida en la determinación del resultado tributario correspondiente al ejercicio comercial 2008?

Creemos que el Servicio está facultado para impugnar la deducción de dicho gasto en el ejercicio 2008, puesto que constituye una rebaja de ese ejercicio y a falta de cumplimiento de los requisitos legales exigidos, o de acreditación fehaciente, ésta puede ser rechazada considerando que se encuentra dentro de los plazos de fiscalización para ello.

Por ejemplo, la *Pérdida del Ejercicio Anterior* de \$ 60.000, podría resultar impugnada si en el ejercicio respectivo, se produjera un cambio en la propiedad de la empresa, y los nuevos dueños, no pudieran aprovechar tal gasto por cumplirse los supuestos establecidos en el artículo 31, N° 3 de la LIR. En tal caso, la *Pérdida del Ejercicio Anterior*, resultaría impugnada totalmente.

Por otra parte, podría resultar parcialmente impugnada, si el Servicio al fiscalizar la declaración de impuestos correspondiente al ejercicio comercial 2007, determinara que el resultado tributario antes de deducir dicho gasto era de \$ 10.000 y no de (\$ 15.000), como declaró el contribuyente. Con ello, la *Pérdida del Ejercicio Anterior*, máxima que el contribuyente podría rebajar como gasto en el ejercicio 2008, ascendería sólo a \$35.000 y no a \$ 60.000.

Sin embargo, surge una segunda interrogante: ¿Cuál es el alcance de la obligación de acreditación que debe satisfacer el contribuyente? En concreto, para el caso expuesto, ¿Cómo debe ser acreditada la *Pérdida del Ejercicio Anterior*, de \$45.000, cuyo origen están en el ejercicio 2006?

Una primera tesis, sustentada por el propio Servicio de Impuestos Internos, indica que la *Pérdida del Ejercicio Anterior* debe ser acreditada desde su origen, esto es, desde el ejercicio 2006, y para ello deben aportarse los libros de contabilidad y los antecedentes que sustentan tales anotaciones.⁶

Una segunda tesis, sin embargo, indica que para acreditar la *Pérdida del Ejercicio Anterior* proveniente del año comercial 2006, basta verificar los antecedentes contenidos en la declaración anual de impuestos a la renta correspondiente a dicho año. Más precisamente, bastaría con constatar el monto de la *Pérdida Tributaria* declarada y el saldo negativo determinado para el ejercicio siguiente en dicha declaración,

⁶ Oficio N° 164, de 1997, por ejemplo.

antecedentes que se encuentran en poder del Servicio, por lo que no sería necesario aportar otros nuevos.

Se arriba a esta conclusión, sobre la base de que el resultado tributario correspondiente a dicho año, no puede ser modificado por el Servicio, ya que han transcurrido los plazos de prescripción para tal efecto. Luego, la declaración de impuestos correspondiente y sus resultados, han quedado firmes por efecto del transcurso del tiempo y la pasividad del órgano fiscalizador.

Se señala bajo esta segunda tesis que, con mayor razón debe entenderse acreditada la *Pérdida del Ejercicio Anterior*, cuando dicha declaración de impuestos ha sido examinada o fiscalizada por el Servicio y no ésta no resultó impugnada fundadamente y a través de los medios legales, dentro de los plazos de fiscalización.

Desconocer lo anterior, significaría aceptar que el Servicio de Impuestos Internos se encuentra facultado para determinar un nuevo resultado tributario (sin perjuicio de que no cobre las diferencias de impuestos), una vez que han trascendido los plazos de prescripción, cuestión que se contrapone con lo dispuesto en los artículos 59 y 200 del Código Tributario.

3.2.2.- Diferencias entre *Pérdida del Ejercicio Anterior* y el saldo negativo de FUT

Cuando corresponda imputar una *Pérdida del Ejercicio Anterior*, no debe confundirse ésta, con el saldo negativo de FUT que pueda arrastrar el contribuyente. Podemos decir que un saldo negativo de FUT, puede contener una *Pérdida Tributaria* no absorbida, pero también puede comprender otras partidas que conformen dicho saldo.

Debe tenerse en cuenta que el saldo o remanente de FUT, puede arrojar un saldo negativo, producto de la imputación de una *Pérdida Tributaria*, (cuando ésta supere las utilidades tributables acumuladas en la empresa), o bien, debido a la imputación de gastos rechazados pagados o retiros presuntos.

Por tal motivo, al momento de determinar cuál es la *Pérdida del Ejercicio Anterior* que puede ser deducida como gasto, debe distinguirse qué partidas conforman el saldo negativo de FUT.

Para determinar el monto susceptible de ser imputado como gasto, se pueden seguir dos procedimientos, que conducen al mismo resultado.

Considerando la situación descrita, ¿Cuál sería la PTEA imputable en el ejercicio siguiente?:

Detalle	Control	Pérdida tributaria 2009	Gastos rechazados	Retiros Presuntos
Remanente del ejercicio anterior	0	0	0	0
PT del ejercicio 2009	(\$ 50.000)	(\$ 50.000)		
Gastos rechazados pagados	(\$ 3.500)		(\$ 3.500)	
Retiros Presuntos	(\$ 12.500)			(\$ 12.500)
Dividendos recibidos (c/c 17%)	\$ 20.000	\$ 20.000		
Saldo negativo ejercicio siguiente	(\$ 46.000)	(\$ 30.000)	(\$ 3.500)	(\$ 12.500)

De acuerdo a lo anterior, la *Pérdida del Ejercicio Anterior* imputable como gasto en el ejercicio siguiente asciende a \$ 30.000, a pesar de que el saldo negativo de FUT es de \$ 46.000. Lo anterior, por cuanto hay \$ 16.000, conformados por gastos rechazados y retiros presuntos, los que no constituyen pérdida tributaria, y por tanto no pueden ser deducidos como gasto.

La primera forma de calcular dicho resultado, es determinando aquella parte de la *Pérdida Tributaria* (\$50.000), que no resultó absorbida por utilidades tributables. En este caso, como las utilidades tributables recibidas ascienden a \$ 20.000, el saldo de *Pérdida Tributaria* a imputar como gasto asciende a \$ 30.000.

Otra forma de llegar al mismo resultado, es depurar el remanente negativo de FUT de (\$46.000), de aquellas partidas correspondientes a gastos rechazados y retiros presuntos, es decir, deben descontarse los \$ 16.000. Igualmente entonces, la *Pérdida Tributaria* para el ejercicio siguiente será de \$ 30.000.

3.2.3.- 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, deben imputarse en el siguiente orden:

i) Utilidades no retiradas o distribuidas (incluyendo las utilidades recibidas de terceros en el ejercicio):

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 las recibidas en el mismo ejercicio. De esta manera, si la *Pérdida Tributaria* absorbe utilidades tributables que hubieren pagado el impuesto de primera categoría, el contribuyente tendrá derecho a solicitar como pago provisional, el impuesto pagado sobre dichas utilidades.

Así las cosas, considerando que la *Pérdida Tributaria* resultará total o parcialmente absorbida por las utilidades acumuladas y registradas en el FUT, el contribuyente sólo tendrá derecho a deducir como gasto en el ejercicio siguiente, sólo el saldo de dicha Pérdida que no fue absorbido. 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.

3.2.4.- Carácter del impuesto de primera categoría recuperado como un pago provisional, por la absorción de utilidades tributables por una *Pérdida Tributaria*

Al momento de su pago, el impuesto de primera categoría tiene el carácter de gasto rechazado, conforme a lo dispuesto en los artículos 21 y 31, N° 2 de la LIR, y en consecuencia, 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 como un pago provisional, del impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades.

Para estos efectos, el Servicio de Impuestos Internos ha distinguido, para determinar el carácter de tal recuperación (PPUA), el origen de las utilidades absorbidas, diferenciando entre “utilidades propias” y “utilidades ajenas”.

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

Por el contrario, serán “utilidades ajenas”, aquellas que el contribuyente ha recibido de terceros, ya sea a través de una participación, reinversión, dividendo, a través de una absorción⁷, etc. Es decir, aquellas en que el impuesto de primera categoría fue soportado por un contribuyente diferente.

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

⁷ 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.

Ha señalado que en la absorción de utilidades propias⁸, 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 señalado⁹ 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, en tal situación, ha instruido que 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.¹⁰

3.2.5.- Forma de calcular el 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 ejemplos sencillos, distinguiendo según se trata de

⁸ Oficio N° 1.671, de 1993 y 2.269, de 1998.

⁹ Idem nota anterior.

¹⁰ Oficio N° 3.759, 2004.

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.

En todo caso, 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 absorbidas¹¹, situación que genera como efecto que, parte del impuesto de primera categoría pagado, se pierda.

Absorción de “utilidades propias”

i. La Pérdida Tributaria es mayor 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	(\$ 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. Por tanto, el pago provisional a recuperar asciende a \$ 6.800.

Sin embargo, el crédito por impuesto de primera categoría que tenía dichas utilidades en el FUT, ascendía a \$ 8.913, por lo que el contribuyente pierde \$ 1.393 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 suma, el contribuyente puede rebajar como gasto en el ejercicio siguiente, una *Pérdida del Ejercicio Anterior* de \$ 3.200, más su correspondiente reajuste.

¹¹ Circular 42, de 1990. Oficio 2.424, de 2007.

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. Pérdida Tributaria es mayor que las “utilidades ajenas” en el FUT

Detalle	Control	Utilidades ajenas netas 2008 (17%)	Pérdida tributaria	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 \$ 8.913, razón por la cual el contribuyente igualmente pierde \$ 1.393 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, una *Pérdida del Ejercicio Anterior* de \$ 3.200, más su correspondiente reajuste.

ii. La Pérdida Tributaria es menor que las “utilidades ajenas” en el FUT

Detalle	Control	Utilidades ajenas netas 2008 (17%)	Crédito Impto. 1ª Categoría
Remanente del ejercicio anterior	\$ 40.000	\$ 40.000	\$ 8.192
PT 2009 (antes de PPUA) (\$ 20.000)			
PPUA \$ 2.906	(\$ 17.094)	(\$ 17.094)	(\$ 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. 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:

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

$$\frac{\text{Para el caso: } (\$ 20.000 \times 0,17) = \$ 2.906}{1,17}$$

3.3.- Otros efectos de la Pérdida Tributaria

3.3.2.- 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.

En una primera aproximación aparece claro que para la aplicación de la norma referida, basta que el contribuyente obtenga una Pérdida Tributaria como resultado, esto es, que de la aplicación del mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la

LIR, determine una *Pérdida Tributaria*, para que pueda suspender los pagos provisionales mensuales que correspondían sobre los ingresos brutos de los meses de enero, febrero y marzo del año siguiente a aquel en que se obtuvo tal resultado.

Sin embargo, las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos sobre la materia, van un poco más allá, de lo que establece el tenor literal de la Ley. Las instrucciones administrativas generales de dicho organismo, sobre este tema, 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.

El Servicio de Impuestos Internos señala 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.

3.3.3.- Devengo de FUT, en caso de retiros en exceso

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 14, letra A), N° 1, de la LIR, cuando los retiros excedan el FUT, para los efectos de la aplicación de los impuestos global complementario o adicional, se deben considerar dentro de las utilidades tributables, las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúa el retiro.

Esta es una norma de control que tiene por objeto gravar con los impuestos finales, aquellos retiros que hayan excedido las utilidades tributables acumuladas en la empresa, comprendiendo dentro de éstas, las utilidades correspondientes a la diferencia producida entre la aplicación de la depreciación acelerada y la depreciación normal, por parte de la empresa, conforme a lo dispuesto en el artículo 31, N° 5 de la LIR.

Ara ello, tal disposición señala que, cuando los retiros excedan las cantidades señaladas, los contribuyentes deberán considerar formando parte del FUT, para la aplicación de los impuestos global complementario adicional, las utilidades tributables que registren las empresas en las cuales la primera tiene participación.

Cabe señalar al respecto, que la figura de los retiros en exceso, sólo se da respecto de las empresas individuales, sociedades de personas, comandita por acciones, respecto

del socio gestor, y contribuyentes del artículo 58, N° 1, y tal situación ocurre aún con mayor frecuencia y probabilidad, en empresas que registran Pérdidas Tributarias, que han absorbido las utilidades tributables acumuladas en el FUT, y que en forma simultánea registran utilidades de carácter financiero disponibles para financiar tales retiros.

El efecto esperado de la norma, es cubrir justamente los retiros en exceso, de manera de que éstos resulten gravados con los impuestos finales, sin embargo, siguiendo el orden de imputación establecido en la Resolución Exenta del Servicio, N° 2154, de 1991, las utilidades devengadas de las empresas en las que se tiene participación se imputan en primer lugar a las *Pérdidas Tributarias*, y luego una vez que éstas resultan completamente absorbidas, a los retiros en exceso.

Tal imputación se encuentra amparada por el Servicio de Impuestos Internos, mediante Oficio N° 3.650, de 2001.

3.3.4.- 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.

4.- REQUISITOS PARA LA DEDUCCIÓN COMO GASTO DE LAS PÉRDIDAS DEL EJERCICIO ANTERIOR

4.1.- Requisitos comunes a todo gasto

Del inciso 1º, del artículo 31 de la LIR, fluyen ciertos requisitos de carácter general, y comunes a cualquier gasto, sin perjuicio de los requisitos particulares que establece cada uno de los numerales del artículo 31, respecto de los gastos regulados de manera específica.

A continuación se analiza la pertinencia de cada uno de estos requisitos, en relación con la deducción como gasto de la *Pérdida del Ejercicio Anterior*.

De antemano, 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 catálogo del artículo 31, debe cumplir con los requisitos específicos que para cada uno de ellos se señalan.

No obstante lo anterior, a continuación se analiza los requisitos comunes a todo gasto:

1. Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla. Este requisito tiene su símil en el N° 3, del artículo 31, puesto que dicha norma exige que las pérdidas deducidas sean aquellas sufridas por el negocio o empresa. Por su parte, la Pérdida Tributaria determinada como resultado, se vincula con el giro o actividad de la empresa, ya que es fruto de la totalidad de las operaciones de la misma durante el ejercicio respectivo.
2. Debe tratarse de gastos necesarios para producir la renta. Bajo la interpretación administrativa que se ha dado a este requisito, una Pérdida Tributaria difícilmente podría entenderse como inevitable u obligatoria. De allí, entendemos, la necesidad de incluirlo especialmente como un gasto aceptado. Las *Pérdidas Tributarias* no son obligatorias, aunque podrían resultar necesarias para generar rentas en el futuro. Ahora, como se ha dicho, obedecen a la sumatoria de las operaciones realizadas por el contribuyente durante el ejercicio respectivo.

3. No deben haber sido rebajados en virtud del artículo 30 de la LIR. Este requisito sólo sería aplicable a las pérdidas que sufra el negocio producto de operaciones individuales que conduzcan a tal resultado. Por su parte, las *Pérdidas Tributarias* como resultado o las *Pérdidas del Ejercicio Anterior*, se rebajan en la determinación del resultado tributario, a través de su registro extracontable, en la determinación de la RLI, por lo que tal requisito no les afectaría.
4. Deben encontrarse pagados o adeudados. Nuevamente este requisito debe entenderse aplicable a la totalidad de los gastos o partidas que conforman el resultado tributario. La *Pérdida Tributaria* o la *Pérdida del Ejercicio Anterior* no se encuentra en ninguno de dichos estados, si no que se originan como la suma de una serie de operaciones y resultados individuales.
5. Deben corresponder al ejercicio respectivo. La *Pérdida Tributaria*, corresponde al resultado determinado para el período respectivo. Por su parte, la *Pérdida del Ejercicio Anterior*, no se escapa a este requisito, la oportunidad para su imputación es el ejercicio en el cual se determinó y no otro. En este sentido, el contribuyente no puede optar por ejemplo, por no imputar la *Pérdida del Ejercicio Anterior*, en el ejercicio respectivo, y hacerlo en el ejercicio siguiente al que correspondía. En definitiva, éste gasto se encuentra directamente vinculado con el ejercicio anterior, y esa la oportunidad para su deducción.

A manera de conclusión entonces, se puede señalar que la imputación de la *Pérdida del Ejercicio Anterior* debe efectuarse de manera consecutiva. En ese sentido, la *Pérdida Tributaria* y la *Pérdida del Ejercicio Anterior*, deben imputarse año tras año conforme al artículo 29 al 33 de la LIR, y a las utilidades tributables acumuladas en la empresa, según corresponda.

6. Deben acreditarse y justificarse fehacientemente ante el SII. Quizás aquí encontramos el requisito que genera más dificultades y controversias en los procesos de fiscalización. Efectivamente como todo gasto, la *Pérdida del Ejercicio Anterior* debe acreditarse fehacientemente. La discusión se da respecto del alcance de esta obligación. Por ello, este tema será abordado con mayor profundidad más adelante.

4.2.- Requisitos específicos para la deducción de las Pérdidas del Ejercicio Anterior como gasto

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

1. 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.
2. Las *Pérdidas Tributarias* se determinan aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible, de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR.
3. 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 (IPC) existente en el período comprendido entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.
4. 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.¹² 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 que se obtengan en los ejercicios siguientes, hasta su total agotamiento.
5. 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 la podrán deducir a partir del ejercicio en que hubieren sufrido cambio en la propiedad de sus derechos sociales, acciones o del

¹² Debe considerarse en este aspecto, lo dispuesto en Oficio 194, de 2010.

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.

De lo anterior, y en relación a lo que nos importa, lo de mayor relevancia resulta ser aquel requisito específico establecido en el inciso 3°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR, que señala que las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance, las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible, que ya tantas veces hemos señalado. En efecto, tal requisito deja claramente establecido que las *Pérdidas Tributarias* se determinan año tras año, y que cada uno de dichos resultados se encuentra directamente vinculado con la declaración anual de impuesto a la renta respectiva.

4.3.- Acreditación de las Pérdidas del Ejercicio Anterior

Aquí encontramos uno de los puntos más controvertidos en los procesos de fiscalización, y justamente la discusión se deriva de aquello que hemos señalado anteriormente.

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.

Considerando que nuestro sistema tributario descansa sobre la base de la auto declaración que efectúa el contribuyente, cabe preguntarse sobre quién recae la carga de la prueba de tal deducción, cuáles son los medios de prueba que deben aportarse

para satisfacer el requerimiento fiscal, cuál es su valor probatorio y finalmente cuándo debe rendirse dicha prueba.

4.3.1.- La carga de la prueba

De acuerdo a lo dispuesto por la primera parte del artículo 1.698 del Código Civil, *“Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta.”*. Esta es la regla general en materia civil, respecto a la carga de la prueba de las obligaciones.

En materia tributaria en tanto, la regla general se encuentra señalada en el artículo 21 del Código Tributario. En dicha norma se establece que: *“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.”*

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

De acuerdo a la norma legal transcrita, 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. En el caso de la *Pérdida del Ejercicio Anterior* deducida como gasto, se requiere al menos un emplazamiento o requerimiento por parte del Servicio de Impuestos Internos. El contribuyente deberá probar en esa instancia 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.

4.3.2.- Medios de prueba

Conforme a lo dispuesto por el inciso 1º, del artículo 31 de la LIR, los gastos deben acreditarse o justificarse en forma fehaciente ante el Servicio. El mismo artículo, dispone en su inciso 3º, N° 3, que podrán deducirse las *Pérdidas del Ejercicio Anterior*, indicándose como se determinan dichas pérdidas, pero sin que se establezca la forma en que tal deducción debe ser acreditada o justificada, por lo que resulta

necesario recurrir a las reglas generales sobre la materia, establecidas en el artículo 21, del Código Tributario.

Conforme a esta última norma legal, el contribuyente deberá probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él.

i) Documentos

La ley no ha sido taxativa, por lo que el contribuyente tiene amplia libertad en esta materia, pudiendo aportar cualquier documento, privado o público, con la única limitación que éste ha de ser fidedigno.

Sobre al particular, el Servicio de Impuestos Internos, a propósito de los medios de prueba en materia de justificación del origen de los fondos con que se ha efectuado un determinado gasto, desembolso o inversión, ha señalado¹³ que *“el inciso 2º, del artículo 21 no restringe los medios de prueba de que dispone el contribuyente a los meros documentos, pues la ley, además de mencionar a las declaraciones, documentos y libros, agrega “o los antecedentes”, entendiéndose comprendidos entre éstos, aquellos “otros medios que la ley establezca”, que sean necesarios u obligatorios para el contribuyente, acerca de los cuales discurre el inciso 1º.”*

Entendemos que lo anterior, resulta plenamente aplicable al caso en que el contribuyente deba probar la veracidad de las partidas que se contienen en su declaración anual de impuestos a la renta, como es el caso de la deducción como gasto de una *Pérdida del Ejercicio Anterior*.

ii) Libros de contabilidad

Según establece el inciso final, del artículo 68 de la LIR, la contabilidad completa constituye el régimen general, respecto a la forma en que los contribuyentes deben acreditar las rentas que obtengan. No obstante lo anterior, existen situaciones de excepción a dicho régimen, las que nacen del ejercicio de las facultades de fiscalización de los Directores Regionales, o bien, del ejercicio de una opción determinada por parte de los contribuyentes, previo cumplimiento de los requisitos legales. Tales situaciones de excepción están contempladas en los incisos 1º, 2º, y 3º, letras a) y b), del mismo artículo, así como en otras normas legales, como por ejemplo, en el artículo 14 ter de la LIR.

¹³ Circular 8, del año 2000.

El concepto de **contabilidad** no se encuentra definido en la ley tributaria, aunque los artículos 16 al 20, del Código Tributario, establecen algunas normas de carácter contable tributario.

De esta manera, el artículo 16 establece que en los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios.

Por su parte, el artículo 17, dispone que toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario. Establece además algunas reglas respecto a la forma en que ha de llevarse esta contabilidad para que pueda estimarse como fidedigna estableciéndose que los libros de contabilidad:

- 1) Deberán ser llevados en lengua castellana.
- 2) Sus valores deberán expresarse en la forma dispuesta en el artículo 18. Moneda nacional como regla general, y excepcionalmente en moneda extranjera cuando así lo autorice el Servicio de Impuestos Internos.
- 3) Deben ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, esto es, aquella que sustenta las anotaciones contables, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones.

Esta última característica, es de gran importancia para la materia que analizamos, pues habrá que definir cuál es dicho plazo, examinando las facultades de fiscalización con que cuenta el Servicio para exigir tal documentación, así como los plazos de prescripción que limitan su ejercicio.

El *Código de Comercio*, en tanto, dispone sobre la materia en su artículo 25 que: “Todo comerciante está obligado a llevar para su contabilidad y correspondencia:

- 1° El libro diario;
- 2° El libro mayor o de cuentas corrientes;
- 3° El libro de balances;
- 4° El libro copiador de cartas.”

Finalmente, el Servicio de Impuestos Internos ha sostenido¹⁴ 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, etc.

La Circular 8, del año 2000, 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.

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

Respecto del valor probatorio de los libros de contabilidad, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que conforme al artículo 21 del Código Tributario, los libros de contabilidad hacen plena prueba en materia tributaria siempre y cuando la contabilidad o sistema contable del cual formen parte, sean fidedignos. En caso contrario, y como expresamente lo establece el precepto citado, el Servicio podría prescindir de los mismos y liquidar un impuesto distinto del que de ellos resulte, cumpliendo los trámites que la ley señala.

Como puede apreciarse, existe relativo consenso en cuanto al sentido de la contabilidad y los libros que dan cuenta de ella. En definitiva, el contribuyente podrá acreditar y justificar la deducción de una *Pérdida del Ejercicio Anterior*, mediante la contabilidad fidedigna conformada por el libro caja, el libro mayor y el libro de inventarios o balances, así como también por aquellos libros de carácter auxiliar que otras normas legales han hecho exigibles, como por ejemplo, el de remuneraciones, de compras y ventas, el libro FUT, etc.

¹⁴ Ver las Circulares 29, de 1975 y Circular 8, de 2000, ambas del Servicio de Impuestos Internos.

4.3.3.- Oportunidad para rendir la prueba

En términos generales, las deducciones efectuadas en la determinación del resultado tributario, como es el caso de una *Pérdida del Ejercicio Anterior*, debe ser acreditada o justificada a requerimiento del Servicio de Impuestos Internos, en tanto éste actúe dentro de sus facultades legales de fiscalización.¹⁵ Tal requerimiento podrá ocurrir en diversas instancias y de diversas formas, razón por lo cual, a continuación sólo se efectúa una descripción de carácter general del procedimiento que regularmente emplea dicho Servicio.

Normalmente un proceso de fiscalización se inicia mediante la notificación del requerimiento al contribuyente, a través del cual dicha entidad solicita los antecedentes necesarios para el procedimiento de fiscalización, ya sea en aquellos calificados como masivos (Por ejemplo: el proceso de operación renta), o bien, en aquellos de carácter selectivo o auditorías tributarias. (Por ejemplo: la fiscalización de la solicitud de devolución del pago provisional por utilidades absorbidas por pérdidas tributarias).

Examinados los antecedentes por parte del Servicio, y en la medida que éste estime que la *Pérdida del Ejercicio Anterior* no ha sido suficientemente acreditada con los antecedentes aportados, o bien, en caso que el contribuyente no de respuesta al procedimiento de fiscalización, dicho organismo normalmente procederá a ejercer la facultad establecida en los artículos 63 y 64 del Código Tributario (citación y tasación), emplazando nuevamente al contribuyente para que proceda a la acreditación y justificación de dicho gasto, requiriendo los antecedentes que dicho organismo indique, en términos generales o bien de manera específica, según sea el actuar de la entidad fiscalizadora.

Transcurrido el término de un mes, (más la eventual prórroga que establece el propio artículo 63 del Código Tributario), plazo con que cuenta el contribuyente para rectificar, aclarar, ampliar o confirmar su declaración de impuestos respectiva, y examinados los eventuales nuevos antecedentes aportados por el contribuyente, el Servicio ponderará dichos antecedentes y estimará si resulta o no, suficientemente acreditada y justificada la *Pérdida del Ejercicio Anterior* deducida.

En caso de que el Servicio estime como no acreditada o justificada tal deducción, procederá a practicar la liquidación correspondiente por las diferencias de impuestos que determine, conforme a lo dispuesto en el artículo 24 del Código Tributario, o bien,

¹⁵ La Circular 58, de 2000, del Servicio de Impuestos Internos, instruyó sobre los procedimientos a que deben sujetarse los funcionarios de dicho Servicio, en las fiscalizaciones y auditorías que efectúen.

procederá a emitir una resolución en la que determinará una nueva *Pérdida Tributaria* y eventualmente denegará, total o parcialmente, según corresponda, la devolución de impuestos solicitada.

Hasta aquí, las pruebas se han aportado en sede administrativa. Sin embargo, la notificación de una liquidación o de una resolución, en su caso, lleva la discusión a sede jurisdiccional, ante el tribunal tributario, ya sea que éste se encuentre representado por el Director Regional, o por los nuevos tribunales independientes, sin perjuicio de que el contribuyente pueda optar por solicitar la Revisión de la Actuación Fiscalizadora.¹⁶

En todo caso, debe tenerse en cuenta sobre esto último, lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario¹⁷, que dispone que *“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”*.

En este sentido, requeridos de manera expresa, ciertos y determinados antecedentes, estimados como necesarios por parte de la administración tributaria para justificar una partida, como por ejemplo, la deducción como gasto de una *Pérdida del Ejercicio Anterior*, en la medida que éstos no se aporten en sede administrativa, ya no podrán hacerse valer en sede judicial.

Como vemos, la oportunidad para rendir la prueba en materia de la justificación de la *Pérdida del Ejercicio Anterior* es variada. Dependerá de la actuación que realicé el Servicio de Impuestos Internos, el momento en que sea necesario aportarla, razón por la cual no nos adentraremos mayormente en estas cuestiones más bien de carácter procesal, siendo útil la descripción efectuada sólo para tener un panorama general sobre la materia.

4.3.4.- Conservación de los libros de contabilidad y documentos que sustentan sus anotaciones

Entre los artículos 25 al 44, del Código de Comercio, se establecen una serie de obligaciones que deben cumplir los comerciantes respecto de la contabilidad, así como

¹⁶ Ver Circulares SII, N°s 26 de 2008, 13 y 45 de 2010.

¹⁷ Modificación introducida por la Ley N° 20.322, del 27 de enero de 2009.

algunas características de ésta, destacándose lo indicado en el artículo 38, en cuanto a que los libros hacen fe contra el comerciante que los lleva y no se le admitirá prueba que tienda a destruir lo que resultare de sus asientos y lo dispuesto en el artículo 44 del mismo cuerpo legal, en cuanto a que los comerciantes deberán conservar los libros de su giro hasta que termine de todo punto la liquidación de sus negocios, pesando la misma obligación sobre sus herederos.

Si bien, en principio las normas indicadas precedentemente tienen aplicación restrictiva para los comerciantes, no es menos cierto que conforme a lo dispuesto en el artículo 2º, del Código Tributario, las normas de derecho común relativas a los libros de contabilidad que se contienen en esta ley especial se aplican en materia tributaria.

Tal situación, nos plantea la discusión en torno al plazo en que los contribuyentes deben conservar los libros de contabilidad, puesto que por una parte, el Código Tributario dispone de manera expresa en su artículo 17º, que éstos han de conservarse junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones, cuestión que se define en el artículo 59 del mismo Código.

4.4.- Posición del Servicio de Impuestos Internos

El SII ha señalado a través de diversos pronunciamientos¹⁸, 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:

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

¹⁸ 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.

- c) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- d) 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
- e) Por último, que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

En relación con lo anterior, el órgano fiscalizador ha entendido 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, 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 1977.¹⁹

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.

Lo mismo ocurre tratándose de la justificación de inversiones, pues en aquellos casos en que el contribuyente se encuentra obligado a probar el origen de los fondos mediante contabilidad completa, podrá el Servicio examinar sus libros de contabilidad y documentación de respaldo más allá de los plazos de prescripción, si el contribuyente pretende justificar sus inversiones con fondos cuyo origen es anterior a dichos plazos.²⁰

Respecto de la acreditación de la *Pérdida del Ejercicio anterior*, el Servicio ha señalado que los libros de contabilidad deben ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene para la revisión de las declaraciones.

Indica que el artículo 31 de la LIR, en su inciso 1°, señala que la renta líquida de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de primera categoría en virtud de los N°s 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la referida ley, se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o

¹⁹ Oficio N° 231, de 1986.

²⁰ Oficio N° 582, de 2006.

adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

Por tanto, indica, que se puede apreciar que uno de los requisitos que exige dicha norma para la deducción de los gastos incurridos o generados por las empresas es que estos 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.

Por otra parte, indica 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. Así las cosas, 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, encontramos que el citado artículo 31, en el inciso final de su N° 3, impone 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.

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 respaldatoria, 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 mas 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 2º, 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 ellos 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.²¹

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 periodos 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, 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.²²

²¹ Oficio N° 164, de 1997.

²² Oficio N° 393, de 2005.

5.- PRESCRIPCIÓN, MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 59 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

La prescripción es una institución que abarca todos los ámbitos del derecho. Su definición y características se encuentran contenidas en el Código Civil, norma que se aplica de manera supletoria en materia tributaria.

El artículo 2.492 de dicho cuerpo legal, señala que *“La prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones o derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales”*.

De acuerdo a lo anterior, constituye un modo de adquirir el dominio de las cosas y un modo de extinguir derechos y obligaciones, siendo éste último aspecto el que nos interesa revisar en particular.

Su fundamento, dice relación con el interés social en otorgar certeza a las relaciones jurídicas y establecer una sanción a quienes no ejerzan sus derechos durante determinado lapso de tiempo.

Ahora bien, en materia tributaria la prescripción se encuentra regulada fundamentalmente en los artículos 200 y 201 del Código Tributario. La prescripción de la acción de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, dice relación el primero de los artículos señalados, en concordancia con el artículo 59 del mismo cuerpo legal.

El artículo 200 dispone en su inciso 1°, que *“El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquier deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.”*

Por su parte, el artículo 59 dispone en la primera parte de su inciso 1°, que *“Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes.”*

De acuerdo a las disposiciones citadas, es claro que las facultades de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos prescriben dentro del término de 3 años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

La pregunta que surge en relación con la fiscalización de una *Pérdida del Ejercicio Anterior*, es si ¿El Servicio se encuentra o no facultado para fiscalizar las Pérdidas

Tributarias originadas más allá de los plazos de prescripción e imputadas como gasto en un ejercicio que se encuentra dentro de los plazos vigentes?

Según Ugalde y García²³, la posición del Servicio, que ya hemos comentado exhaustivamente, no sería correcta puesto que de acuerdo con el artículo 31 de la LIR, la pérdida es un gasto del ejercicio en que se genera y no del ejercicio en que aquella se imputa o aprovecha. De este modo si el Servicio no impugna dichas pérdidas en los plazos de 3 o 6 años, no podrá hacerlo legalmente después.

Respecto de la obligación de mantener los libros de contabilidad, señalan los mismos autores que, en principio, sólo sería exigible respecto de los comerciantes y en lo referido a los libros de contabilidad previstos en el Código de Comercio.

El Servicio de Impuestos Internos, puede revisar la imputación como gasto de una Pérdida del Ejercicio Anterior dentro de los plazos de prescripción, pues ésta tiene el carácter de ser un gasto del ejercicio en que se rebaja en la determinación de la renta líquida imponible, conforme al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR. Expresamente el artículo 31 indica que la Pérdida Tributaria no absorbida por utilidades acumuladas, puede ser imputada como gasto en el ejercicio siguiente, a pesar de tener su origen en el ejercicio inmediatamente anterior.

Declarada una Pérdida Tributaria para un ejercicio comercial determinado, ésta mantiene el carácter de provisional mientras no transcurran los plazos de prescripción.

Sin embargo, una vez cumplidos los plazos legales, el resultado tributario declarado por el contribuyente, en este caso, Pérdida Tributaria, no puede ser modificada por el órgano fiscalizador, es decir, se torna definitiva. En consecuencia, la rebaja como gasto de la misma, en el ejercicio siguiente, y siempre que no haya sido absorbida por utilidades acumuladas en la empresa, no puede ser impugnada por el Servicio.

Basta en consecuencia, la sola declaración de impuestos en que conste tal pérdida, para acreditar dicho resultado.

Entender lo contrario, significaría que el Servicio se encuentra facultado para determinar diferencias de impuestos más allá de los plazos de prescripción, simplemente trasladando el foco de la declaración impugnada. No se impugnaría la declaración de impuestos en que la pérdida se generó, sino que se impugnaría aquella en la cual ésta se imputa.

²³ OPrieto y Jaime García Escobar, La Prescripción en materia Tributaria, 1ª Edición, Legal Publishing, 2009.

Adherimos a la tesis del Servicio, que señala que la Pérdida del Ejercicio Anterior es un gasto del ejercicio en que se imputa, también sostenemos que ésta se origina en la declaración de impuestos del ejercicio inmediatamente anterior, y si el resultado que consta en ella, se encuentra firme por haber transcurridos los plazos de prescripción, tal resultado y en consecuencia dicho gasto, no puede ser impugnado por falta de acreditación o justificación, no así por otros motivos, como por ejemplo, en aquellos casos en que ésta haya resultado absorbida completamente por utilidades acumuladas en la empresa, o bien, cuando se apliquen las normas sobre cambio de propiedad que establece el N° 3, del artículo 31, razón por lo cual, en ambos casos, resultaría improcedente su deducción como gasto.

5.1.- Modificación del artículo 59 del CT y derechos de los contribuyentes

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 presentados por los contribuyentes e incorporó un párrafo IV nuevo, al mismo cuerpo legal, con el objeto de explicitar los derechos de los contribuyentes, sin perjuicio de aquellos garantizados por la Constitución y las leyes.

Tales modificaciones, se encuentra en sintonía con otras leyes dictadas con anterioridad y que afectan de manera general a la administración del Estado, como son la Ley N° 19.880, del 29.05.2003, que establece las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado y la Ley N° 20.285, del 20.08.2008, sobre acceso a la información pública.

Todas ellas buscan de alguna manera transparentar la función pública, definir los procedimientos de carácter general a que deben someterse los administrados, establecer claramente sus derechos y los recursos que proceden cuando éstos son vulnerados, y más específicamente en materia tributaria, indicar de manera precisa las garantías con que cuentan los contribuyentes frente al actuar del Servicio de Impuestos Internos, como órgano de la administración del Estado.

Según ha señalado el propio Servicio de Impuestos Internos,²⁴ la modificación al artículo 59 del Código Tributario, se encuentra estrechamente ligada a los derechos del contribuyente explicitados en el nuevo artículo 8 bis, del mismo cuerpo legal.

La primera de las normas establece limitaciones de carácter absoluto, a las que el Servicio debe someterse en las acciones de fiscalización que realice, y a nuestro juicio,

²⁴ Circular N° 49, del 2010.

éstas tienen especial relevancia en materia de fiscalización de las Pérdidas Tributarias y Pérdidas del Ejercicio Anterior.

En primer lugar, debe tenerse en cuenta que se ha establecido un plazo límite para las actuaciones de fiscalización por parte del Servicio, según se indica:

- 1) En las fiscalizaciones de las solicitudes de devolución del pago provisional por utilidades absorbidas por *Pérdidas Tributarias*, el Servicio 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. 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.
- 2) 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 respectivo, han sido puestos a su disposición.
- 3) Ahora bien, el plazo indicado en el literal anterior, será de 12 meses en los siguientes casos:
 - a) Cuando se deba determinar la *Pérdida Tributaria*, o la imputación de una *Pérdida del Ejercicio Anterior*, de contribuyentes con ventas o ingresos superiores a 5.000 UTM.
 - 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 administrativa de esta norma, “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, 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.”²⁵

Lo señalado por el Servicio, a nuestro juicio, es de gran importancia, y marca un cambio importante en las actuaciones de dicha entidad.

En la práctica, entendemos que esto significa que si el Servicio lleva a cabo algunos de los procesos de fiscalización indicados en los literales i) al iii) precedentes, sin determinar diferencias de impuestos, o sin modificar la *Pérdida Tributaria* declarada por el contribuyente, en la forma y plazos señalados, tal resultado se tendrá como definitivo, quedará firme e inmutable, sin necesidad de que transcurran los plazos de prescripción que establece el artículo 200 del Código Tributario. Bastaría para este efecto, que transcurran los plazos en que el Servicio puede desarrollar dichas acciones de fiscalización.

Por ejemplo, si un contribuyente solicitó la devolución del pago provisional por utilidades absorbidas en su declaración de impuestos a la renta, correspondiente al año tributario 2010, el día 30.04.2010, el plazo con que cuenta el Servicio para llevar a cabo alguna de las acciones de fiscalización, (citar, liquidar o girar), es de 12 meses, por tanto, cualquier acción deberá ser ejercida hasta el día 30 de abril de 2011.

Ahora bien, si el Servicio con ocasión de tal fiscalización, requiere los antecedentes que fundamenten la determinación de la *Pérdida Tributaria* declarada para el ejercicio por el contribuyente, y tal resultado, no resulta impugnado dentro del plazo y en la forma señalada, el órgano fiscalizador se vería impedido de volver a revisarlo nuevamente, aún cuando parte de tal resultado, (aquella parte de la *Pérdida Tributaria* que no fue absorbida por las utilidades acumuladas) sea imputado como gasto en el ejercicio siguiente, al rebajarlo como *Pérdida del Ejercicio Anterior*.

Todo lo anteriormente señalado, se encuentra a nuestro juicio, estrechamente vinculado con al menos tres de los derechos explicitados en el nuevo artículo 8 bis, los que de alguna manera concuerdan con los derechos que tienen los “administrados”, conforme a lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley 19.880, sobre procedimientos administrativos, vigente desde el año 2003.

El artículo 8 bis, dispone que constituyen derechos de los contribuyentes:

“2° Derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas.”

²⁵ Circular 49, de 2010.

Tal derecho cobra relevancia, en materia de fiscalización de las *Pérdidas Tributarias*, frente a la solicitud de devolución de los pagos provisionales mensuales y del pago provisional por utilidades absorbidas que efectúen los contribuyentes.

Al respecto, el artículo 97 de la LIR dispone que *“El saldo que resultare a favor del contribuyente de la comparación referida en el artículo 96, le será devuelto por el Servicio de Tesorerías dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venza el plazo normal para presentar la declaración anual de impuestos a la renta.”*

De acuerdo a dicha norma, la devolución de las cantidades señaladas debería efectuarse antes del 31 de mayo, del año respectivo. Sin embargo, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 59, en la medida que medie un proceso de fiscalización de tal solicitud, el Servicio dispondría de un plazo de 12 meses para autorizarla, o impugnarla, según el caso.

“6° Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados.”

“8° Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.”

Estimamos que ambos derechos se encuentran vinculados, y resultan claramente aplicables al proceso de fiscalización de la imputación como gasto de una *Pérdida del Ejercicio Anterior*. Los antecedentes que dan cuenta de tal gasto, tienen su fundamento en la determinación del resultado tributario del ejercicio inmediatamente anterior, cuando se declaró una *Pérdida Tributaria* como resultado del ejercicio.

Si dicho resultado ha sido objeto de un proceso de fiscalización, entendemos entonces que tales antecedentes ya obran en poder del Servicio, y constan además en la declaración de impuestos del año respectivo. Por ello, estimamos que este sería un requerimiento de antecedentes innecesario, y el contribuyente podría eximirse de aportarlos nuevamente.