

LA TRANSFERENCIA Y TRANSMISIÓN DE LAS DEVOLUCIONES DE IMPUESTOS POR ABSORCIÓN DE PÉRDIDA TRIBUTARIA

Germán Campos Kennett

Socio en PwC.
Contador auditor, Universidad de Santiago.
Ingeniero comercial, Universidad de Santiago.
german.campos@pwc.com

Gonzalo Vergara Quezada

Gerente en PwC.
Profesor LLM Pontificia Universidad Católica de Chile.
Máster en derecho con mención en derecho tributario,
Pontificia Universidad Católica de Chile
Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.
gonzalo.vergara@pwc.com

Resumen: Analiza la posibilidad de transferir y transmitir el derecho a recibir una devolución de impuestos, cuando la misma ha sido objetada por el Servicio de Impuestos Internos mediante un acto administrativo que es objeto de un procedimiento de reclamo.

Abstract: *It analyzes the possibility of transferring and transmitting the right to receive a tax refund, when it has been objected by the Internal Revenue Service through an administrative act that it is subject to a claim procedure.*

Palabras clave: pérdida por utilidades absorbidas, devolución de impuestos, cesión de devoluciones de impuestos.

Key words: *loss due to absorbed profits, tax refund, transfer of tax returns.*

1. INTRODUCCIÓN

Don Pedro Massone Parodi, quien, sin lugar a dudas, es uno de los más destacados estudiosos del derecho tributario nacional, al explicar los motivos por los que las pérdidas debían ser compensadas con las utilidades, señaló que “es útil recordar que las empresas más susceptibles de tener pérdidas son justamente las empresas pioneras, que ejercen actividades económicas nuevas”¹.

La declaración anterior es respaldada por las estadísticas existentes sobre las posibilidades que tienen los nuevos negocios de sobrevivir en el tiempo. En Chile, las pequeñas y medianas empresas enfrentan un panorama oscuro en ese sentido, porque la mayoría de ellas no alcanza a llegar a lo que es considerado una etapa de maduración, debido a que un 80% fracasa antes de los tres años, y apenas un 10% sobrevive a los diez años².

Lo abrumador de las bajas expectativas nacionales se aprecia mejor al comparar la realidad nacional con el 50% de los emprendimientos norteamericanos que sobreviven al tercer año³, o con el promedio detectado por la OCDE, que da cuenta de una sobrevivencia del 60% a los tres años, del 50% a los cinco años, y del 40% a los siete años⁴.

La creación de nuevas empresas, especialmente pequeñas y medianas, es vital para la economía, debido a que ellas son parte fundamental del “proceso de ensayo y error, sin el cual la productividad agregada de la economía no crece y no se pueden crear empleos estables”⁵.

Entonces, los nuevos emprendimientos requieren tener acceso a capital de riesgo, lo que permite financiar las ideas de quienes no tienen el capital necesario, y posibilita

1 MASSONE PARODI, Pedro (1996): *El impuesto a la renta* (Valparaíso, Edeval), p. 174.

2 La Nación (2018): *Cerca de un 80% de las pymes no sobreviven 3 años por endeudamiento*. En línea <<http://lanacion.cl/2018/06/05/cerca-de-un-80-de-las-pymes-no-sobreviven-3-anos-por-endeudamiento/>>. [Consulta: 26 de diciembre de 2019] y Herrera Jara, Marjorie (2013): *Análisis de la problemática de sustentabilidad de las PYMES chilenas* (memoria de licenciatura ingeniería comercial, Universidad del Bio Bio), p. 79. De manera similar, los estudios oficiales dan cuenta de la baja sobrevivencia de las PYMES. División Política Comercial e Industrial (2017): *Informe de resultados: empresas en Chile* (Santiago, Ministerio de Economía Fomento y Turismo), pp. 9-10.

3 VAN PRAAG, C. Mirjam (2003): “Business Survival and Success of Young Small Business Owners”, *Small Business Economics*, Vol. 21, N° 1, pp. 1-17.

4 CALVINO, Flavino; Criscuolo, Chiara y Menon, Carlo (2015): “Cross-country evidence on start-up dynamics”, *OECD Science, Technology and Industry Working Papers, 2015/06* (Paris, OECD Publishing) p. 2.

5 CABRERA, Ángel; DE LA CUADRA, Sergio; GALETOVIC, ALEXANDER Y SANHUEZA, Ricardo (2009): “Las PYME: quiénes son, cómo son y qué hacer con ellas”, *Estudios Públicos*, N° 116, p. 231.

que dar el salto hacia la innovación no deje al emprendedor en una situación de la que no se pueda recuperar en el caso que el proyecto fracase, debido a que comprometió todo su patrimonio personal.

Algo similar ocurre en todo el mundo con los nuevos productos lanzados al mercado por empresas ya establecidas, que ven a estos fracasar en porcentajes que pueden llegar incluso al 90% dependiendo del segmento del producto, a pesar de los mejores esfuerzos de los equipos de mercadeo de las grandes compañías⁶.

Por todo lo que se ha indicado, en el derecho comparado es común que los inversionistas puedan recuperar las pérdidas sufridas compensándolas con otros los ingresos. También, es usual encontrar en las legislaciones extranjeras normas que se permiten que dicha compensación se lleve a cabo en contra de ingresos percibidos en períodos anteriores. En ambos casos, no es extraño que las compensaciones se pueden hacer con ingresos de la empresa que sufrió la pérdida o con ingresos de otros negocios en los que el inversionista participe⁷.

Adicionalmente, es necesario tener en cuenta que el panorama anterior se verá endurecido debido a que aún no se sienten los efectos de largo plazo de la pandemia, que ha ocasionado pérdidas a las empresas de todos los tamaños y, probablemente, seguirá afectando la capacidad productiva de manera considerable⁸.

Los problemas que se presentan al estudiar la normativa nacional sobre las pérdidas tributarias y su recuperación son muchísimos, por lo mismo, en el este trabajo no se busca intentar un análisis particular de todos ellos.

Ahora, de ser posible sistematizar en su expresión esencial el estudio de la recuperación de las pérdidas, podríamos reducir la materia a tres aspectos relevantes, a saber, la compensación de la pérdida con los diferentes tipos de

6 CRAWFORD, C. Merle (1977): "Marketing Research and the New Product Failure Rate", *Journal of Marketing*, Vol. 41, N° 2, p. 51; SRINIVASAN, Shuba; PAUWELS, Koen; SILVA-RISSO, Jorge y HANSSSENSP, Dominique (2009): "Product Innovations, Advertising, and Stock Returns", *Journal of Marketing*, Vol. 73, N° 1, p. 24 y MÜHLBACHER, Hans; FÜLLER, Johann y HUBER, Lorraine (2011): "Online Forum Discussion-Based Forecasting of New Product Market Performance", *Marketing: ZFP - Journal of Research and Management*, Vol. 33, N° 3, p. 230.

7 MICHELSEN, Aage (1988): "General Report", *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 83a, Tax treatment of corporate losses, pp. 21-69.

8 Fitch Ratings (2020): *Deep Global Recession in 2020 as Coronavirus Crisis Escalates*. <<https://www.fitchratings.com/research/sovereigns/deep-global-recession-in-2020-as-coronavirus-crisis-escalates-02-04-2020>>. [Consultado el 25 de mayo de 2020].

ingresos, la devolución de impuestos pagados producto de la compensación de la pérdida y la posibilidad de transferir las pérdidas⁹.

Este trabajo aborda el destino que tienen las devoluciones de impuestos solicitadas conforme a la normativa vigente al año tributario 2020, por lo que se refiere, al menos en parte, a los dos primeros aspectos generales antes mencionados del estudio de las pérdidas.

El tercer aspecto general de las pérdidas no será estudiado, sin perjuicio que es posible indicar que en el derecho comparado se pueden encontrar sistemas que permiten a empresas de un mismo grupo consolidar utilidades y pérdidas, en algunos casos, transfiriendo parte de estas últimas a una entidad diferente de aquella que la sufrió¹⁰.

En particular, este estudio busca establecer la regulación aplicable a las devoluciones de impuestos que han sido retenidas en un litigio entre el contribuyente y la administración tributaria, buscando responder la pregunta de si estos créditos litigiosos en contra del fisco pueden ser transferidos y transmitidos por el titular de las devoluciones retenidas.

Para comprender correctamente la materia estudiada es necesario proporcionar al menos una visión general sobre la devolución de impuestos producto de la compensación de pérdidas y utilidades, que ha recibido en Chile el nombre de pérdidas por utilidades absorbidas.

Es decir, para dilucidar la problemática objeto de este estudio se necesita comprender los aspectos generales de la herramienta empleada por el legislador nacional para compensar las utilidades producidas en períodos pasados con las pérdidas posteriores de una misma empresa, y para compensar las pérdidas con utilidades recibidas de terceros, sea que esas utilidades provengan del mismo período o de años anteriores.

Entonces, comenzaremos este trabajo dando una visión general de la materia, destacando la importancia de la posibilidad de recuperar las pérdidas para el

9 NUSSIM, Jacob y TABBACH, Avraham (2014): “Tax-Loss Mechanisms”, *The University of Chicago Law Review*, Vol. 81, N° 4, pp. 1509-1567.

10 MASUI, Yoshihiro (2004): “General Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 89b Group taxation, pp. 21-67; ABHAYARATNA, Thomas y Johnson, Shane (2009): “Revisiting Tax Losses”, *Australian Tax Forum*, 24, p. 59-76; JACQUOT, Nicolas y RAINGEARD, Emmanuel (2009): “Ruling Changes French Tax Consolidation Regime”, *International Tax Review*, Vol. 20, N° 1, p. 18-19, y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017): “Restricciones a la rebaja de las pérdidas de arrastre”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 1, pp. 22-36.

buen funcionamiento de la economía. Luego, nos concentraremos en la historia de la regulación y en los aspectos particulares de ella que sirven para resolver la problemática planteada.

2. ¿QUÉ IMPORTANCIA TIENE QUE LOS INVERSIONISTAS PUEдан RECUPERAR LAS PÉRDIDAS SUFRIDAS?

Algunos de los elementos relevantes para responder la pregunta que sirve de título a esta parte del trabajo, fueron expresados en la introducción, siendo posible añadir que quien tiene un proyecto de negocios, pero no tiene los recursos necesarios para financiarlo, debe recurrir a inversionistas que estén dispuestos a arriesgar sus fondos en esa nueva aventura empresarial.

Por su parte, al analizar un nuevo proyecto, los inversionistas deben contrastar el riesgo asociado con su aversión a la posibilidad de no recuperar su dinero. Es decir, deben ponderar las probabilidades de que se obtengan utilidades con las que se sufra una pérdida. Como es sabido, mientras mayor es el riesgo de que se sufra una pérdida, mayor deberá ser la ganancia esperada para que el inversionista decida que es atractivo invertir sus recursos en un proyecto¹¹.

Los impuestos son uno de los elementos que se contemplan dentro del mencionado proceso de medición del retorno esperado y, por lo mismo, en la evaluación de cada proyecto se debe considerar la posibilidad de recuperar la eventual pérdida que se sufrirá en el evento que el negocio fracase. Por ese motivo, las restricciones a la recuperación de las pérdidas son desincentivos a la inversión¹².

Para el inversionista, el fisco se impone como un socio que siempre exigirá una parte de las utilidades. Sin embargo, en el caso que el inversionista sufra una pérdida, el fisco condicionará la contrapartida de soportarla a la concurrencia de ciertas circunstancias, por ejemplo, que el contribuyente tenga otros ingresos contra los cuales recuperar la pérdida sufrida¹³.

11 No es necesario ir más allá de la explicación que la antigua Superintendencia de Valores y Seguros dirigía a los nuevos inversionistas. Superintendencia de Valores y Seguros (sin fecha): *Riesgo versus rentabilidad*. En línea <<https://www.svs.cl/educa/600/w3-article-510.html>>. [Consulta: 10 de diciembre de 2019].

12 DOMAR, Evsey y MUSGRAVE, Richard (1944): "Proportional Income Taxation and Risk-Taking", *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 58, N° 3, pp. 388-422; NIEMANN, Rainer (2008): "The Effects of Differential Taxation on Managerial Effort and Risk Taking", *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, Vol. 64, No. 3, pp. 273-310 y Nussim y Tabbach (2014) pp. 1509-1567.

13 DOMAR y MUSGRAVE (1944) p. 389.

Lo dicho hasta ahora permite prever los posibles efectos sobre la inversión de la aplicación de normas que limitan la recuperación de las pérdidas sufridas por los inversionistas, lo que se acentúa más cuando nos referimos a las inversiones en proyectos innovadores.

Si bien la innovación es vital para la competitividad a largo plazo, ella camina de la mano de una alta probabilidad de fracaso, debido a que, al adentrarse en terrenos desconocidos, las contingencias que no se pueden predecir al comenzar la marcha son mayores que las que enfrentan quienes recorren caminos conocidos, por lo mismo, la innovación tiende a prosperar en ambientes que son tolerantes al fracaso empresarial¹⁴.

Lo expuesto permite comprender las recomendaciones de los organismos internacionales, que dan cuenta de la importancia que tiene para el desarrollo de la economía el que puedan ser recuperadas las pérdidas que sufra un inversionista, como pasamos a ver.

La Comisión Europea ha sugerido establecer exenciones de impuestos para las ganancias de capital que se producen al vender una inversión de riesgo y, en el evento en que se sufra una pérdida por ella, que la misma se pueda recuperar en contra de utilidades del régimen normal¹⁵.

En Chile, si bien el artículo 4° transitorio de la Ley N°19.768 estableció un régimen de excepción para el mayor valor de acciones, el mismo se limitó a las llamadas empresas emergentes que, por tener menores riesgos, están en condiciones de comenzar a ofrecer sus acciones en la bolsa, de manera que el capital semilla y los capitales ángeles¹⁶ no han sido objeto de regulaciones especiales en nuestro país, por lo que los pequeños y medianos empresarios siguen arriesgando su patrimonio personal al tener que recurrir de manera casi exclusiva a financiamientos bancarios.

Por otro lado, la OCDE ha destacado que, desde una perspectiva económica pura, una pérdida debería implicar un pago inmediato de parte del fisco del valor tributario

14 HOLMSTROM, Bengt (1989): "Agency Costs and Innovation", *Journal of Economic Behavior and Organization*, N° 12, pp. 305-327; MANSO, Gustavo (2011): "Motivating Innovation", *Journal of Finance*, Vol. 66, N° 5, pp. 1823-1860.

15 Comisión Europea (2017): Effectiveness of tax incentives for venture capital and business angels to foster the investment of SMEs and start-ups (Luxemburgo, Oficina para las Publicaciones Oficiales de la Unión Europea).

16 FIGUEROA D., Luis; LAZEN J., Vicente; SANTIBÁÑEZ M. Francisco y SILVA V., Francisco (2002): *En diagnóstico del capital de riesgo en Chile* (Santiago, SVS).

de la misma, pudiéndose establecer otras medidas que aseguren al contribuyente que reciba de una forma equivalente el valor completo de la pérdida que debe compensar, por lo que las limitaciones a la recuperación de las pérdidas obedecen a razones presupuestarias y administrativas¹⁷.

La posibilidad de recuperar las pérdidas sufridas por los inversionistas no solo se explica por motivos económicos, ella se fundamenta sobre sólidos principios de justicia tributaria. Así, si un contribuyente gana 100 un año, y luego pierde 100 el siguiente quedará, desde un punto de vista patrimonial, en las mismas condiciones que otro contribuyente que no obtiene ganancias en los dos períodos solamente si se permite la compensación de esa pérdida con la utilidad del año anterior.

Por lo mismo, cuando en nuestro país la posibilidad de recuperar las pérdidas era muy restrictiva, la Oficina de Estudios Tributarios recomendó al legislador, precisamente, que se autorizara una rebaja por pérdidas más flexible, permitiendo que ella pudiera ser imputada hacia atrás o hacia delante¹⁸.

Luego, cuando se discutía la reforma de 1984, el representante del Servicio de Impuestos Internos, don René García Gallardo, declaró que lo más justo sería gravar a las empresas cuando terminen su giro, dado que a lo largo de su existencia ganan y pierden, a lo que agregó que se han establecido impuestos anuales sólo por necesidades presupuestarias, por lo que, en su opinión, resultaba injusto que una empresa que obtiene utilidades en un año y al siguiente, pérdidas, deba quebrar por este motivo. Así, recalcó que lo ideal del sistema consistiría en que la empresa sólo tributara a lo largo de su gestión¹⁹.

Lo dicho llevó a establecer la posibilidad de compensar los resultados positivos de ejercicios anteriores con las pérdidas sufridas posteriormente, para lo que fue necesario disponer que ellas absorbieran las utilidades no retiradas, con lo que el impuesto de primera categoría que se hubiere pagado sobre las mismas pasó a ser considerado como un pago provisional, aplicándose las normas sobre reajustes, imputación y devolución correspondientes a tales pagos²⁰.

17 OECD (2011): *Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning* (París, OECD Publishing) p. 26.

18 Oficina de Estudios Tributarios (1960): *El sistema tributario chileno* (Santiago, 2ª ed., Talleres Gráficos La Nación) Tomo II, p. 598.

19 Historia de la Ley N° 18.293, p. 430.

20 Historia de la Ley N° 18.489, p. 257.

Esta posibilidad de ir compensando los resultados permite lo que los economistas nacionales posteriores consideraron un sistema ideal, porque en él la base del impuesto es la capacidad de generar ingresos a lo largo de toda la vida²¹.

Explicada la importancia que tiene la posibilidad de recuperar las pérdidas para la decisión de invertir en nuevos proyectos, podemos pasar a examinar la historia de la legislación nacional.

3. BREVE HISTORIA DE LA RECUPERACIÓN DE LAS PÉRDIDAS MEDIANTE LOS PAGOS POR UTILIDADES ABSORBIDAS

La Ley N° 3.996, sobre Impuesto a Renta²², no contempló la posibilidad de deducir la pérdida sufrida por el contribuyente de la tercera categoría, que gravaba las rentas de la industria y el comercio.

De hecho, su artículo 18 se limitaba a señalar que se deducían los gastos y amortizaciones necesarias para producir las rentas, especificando solamente que se incluían entre esos gastos los impuestos fiscales o municipales satisfechos que no fueran de la misma categoría, remitiendo al reglamento la determinación de los “pormenores y circunstancias necesarias” para la aplicación del comentado artículo.

Al efecto, el artículo 142 del reglamento²³ detalló las partidas consideradas deducibles de la base imponible del antiguo impuesto de tercera categoría, entre las que no se encontraba la pérdida del ejercicio ni la proveniente de ejercicios anteriores.

El año siguiente se dictó el Decreto Ley N°755, de 1925²⁴, que en la letra d) de su artículo 20 permitió la deducción de las “pérdidas sufridas durante el año a que se refiere el impuesto, siempre que provengan del negocio o empresa y siempre que no estén cubiertas por seguros u otros medios de indemnización”.

21 ARELLANO, José Pablo y CORBO, Vitorio (2013): “Criterios a considerar para una reforma del sistema tributario chileno”, en: ARELLANO, José Pablo y CORBO, Vitorio (edit.), *Tributación para el desarrollo. Estudios para la reforma del sistema chileno* (Santiago, Uqbar Editores), p. 18.

22 Ley N° 3.996, publicada el 2 de enero de 1924.

23 Decreto Supremo N° 277, de 28 de febrero de 1924, de Hacienda.

24 El Decreto N° 755, de Hacienda, del 16 de diciembre de 1925, publicado el 21 de diciembre de 1925.

Es interesante anotar que esta regla dio paso a jurisprudencia judicial que indicó que la pérdida debía estar realizada para que procediera su rebaja, es decir, no se admitían las rebajas de provisiones por corresponder a estimaciones, a pesar de que pudieran ser muy precisas y altamente probables²⁵. Tampoco se admitieron las pérdidas sufridas por delitos a la propiedad²⁶, lo que llevó a tener que establecer esa regla de manera expresa el año 1954²⁷.

Pero las pérdidas de ejercicios anteriores no pudieron ser deducidas²⁸ sino hasta 1943, cuando se permitió rebajar las pérdidas de los dos años anteriores, pero solamente respecto de la tercera categoría²⁹. La norma anterior pasó al texto refundido de la Ley sobre Impuesto a la Renta, discutiéndose tanto la facultad del ejecutivo de refundir esa norma en particular, como su aplicación a la cuarta categoría³⁰.

Luego, en 1955 la norma anterior que permitía la deducción de la pérdida por dos años³¹ fue derogada tácitamente³², pero en la reforma de 1964, sin mayores discusiones, se volvió a la rebaja por ese mismo período³³. Por su parte, en la reforma de 1974 se mantiene el plazo de dos años, y se establecen reglas sobre reajuste de las pérdidas de arrastre, dado los altos niveles de inflación prevalecientes en dichos años³⁴.

En materia de técnica legislativa, la doctrina anotó que en la reforma de 1974 no existieron mejoras respecto del texto anterior, debido a que el concepto *pérdidas*

25 ESCALONA BELL, Eduardo (1960): *Jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema* (Valparaíso, Imprenta y Litográfica Universo), pp. 37, 46.

26 ESCALONA BELL (1960) pp. 47, 173. También, al menos en un caso, se resolvió lo contrario. Escalona Bell (1960) p. 180.

27 Ley N° 11.575, publicada el 14 de agosto de 1954.

28 ESCALONA BELL (1960) pp. 33-34.

29 Ley N° 7.747, publicada el 24 de diciembre de 1943.

30 CARVALLO HEDERRA, Sergio (1959): *Manual de legislación tributaria* (Santiago, Editorial Universitaria), pp. 148-149 y RENCORET BRAVO, Álvaro (1950): *El impuesto sobre la renta* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), pp. 163-168.

31 CARVALLO HEDERRA, Sergio (1963): *Legislación tributaria chilena* (Santiago, Editorial Universitaria), p. 121.

32 Cuando el artículo 4 de la Ley N° 11.791, publicada el 9 de febrero de 1955, derogó el artículo 13 de la Ley N° 7.734, que había establecido la deducción de las pérdidas sufridas durante dos ejercicios anteriores, la norma incluida por el ejecutivo en el texto refundido de la Ley sobre Impuesto a la Renta dejó de tener un sustento legal, por eso la derogación fue tácita.

33 PÉREZ CALDERÓN, Lindor; PARGA GACITÚA, José y PÉREZ CALDERÓN, Sergio (1966): *Reforma tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), pp. 95-96.

34 Ministerio de Hacienda (1977): *Reforma tributaria* (Santiago, Talleres Gráficos de Gendarmería de Chile), p. 116.

seguía contemplando tanto los daños o menoscabos sufridos por el contribuyente ocasionados por incendios, robos, terremotos y otras calamidades, como el resultado adverso que arrojan todas las operaciones y acontecimientos del ejercicio³⁵.

Posteriormente, en 1977 el plazo de dos años fue aumentado a cinco por el artículo 12 del Decreto Ley N° 1.874, de 1977³⁶, por lo que las pérdidas sufridas durante el año comercial 1979 pudieron ser recuperadas hasta el año comercial 1983³⁷.

Más tarde, la reforma de 1984 estableció la modificación más importante a esta materia desde 1943, permitiendo que la rebaja de las pérdidas en contra de las utilidades acumuladas en la empresa, y eliminando el límite de tiempo durante el cual podían ser recuperadas³⁸ pero, solamente se recuperaba compensado la pérdida con las utilidades futuras, es decir, aún no se devolvían los impuestos que se habían pagado antes.

Ahora, como la reforma permitió que las pérdidas acumuladas al 31 de diciembre de 1983 pudieran ser recuperadas, en la práctica, los resultados negativos producidos a partir del año comercial 1979 pudieron ser aprovechados sin límite de tiempo³⁹.

En 1986, la Ley N°18.489⁴⁰ vino a “solucionar la falta de equidad que se produce respecto de la utilización del crédito que se origina en el pago del impuesto de primera categoría, a que tienen derecho los propietarios de las empresas, en aquellos casos en que utilidades no retiradas son absorbidas total o parcialmente por pérdidas posteriores”⁴¹.

Ello se logró mediante la técnica de darles el carácter de un “pago provisional al impuesto de categoría pagado por las utilidades que resultan absorbidas, en la parte que corresponda a la absorción. Con lo anterior se permite su imputación en el ejercicio siguiente y en valores actualizados, impidiéndose de esa manera la pérdida de dicho impuesto”⁴².

35 RENGORET BRAVO, Álvaro (1975): *El impuesto sobre la renta* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), p. 101.

36 Decreto Ley N° 1.874, de 1977, publicado el 9 de agosto de 1974.

37 Servicio de Impuestos Internos Circular N° 109, de 1977.

38 Ley N° 18.293, publicada el 31 de enero de 1984.

39 Servicio de Impuestos Internos Circular N° 54, de 1984.

40 Ley N° 18.489, publicada el 4 de enero de 1986.

41 Historia de la Ley N° 18.489, p. 10.

42 Historia de la Ley N° 18.489, p. 10.

Luego, en 1990, la Ley N°18.985⁴³ resolvió un problema y creó uno nuevo⁴⁴. En efecto, dispuso que el flujo recibido por quien tenía derecho a las utilidades producidas por un contribuyente del impuesto de primera categoría tuviera que incrementar el monto recibido para reconstruir la base que estuvo afecta a impuestos, para los efectos del crédito a nivel de impuestos finales. Sin embargo, olvidó el legislador ordenar que ese incremento también se aplicase al momento de calcular la devolución del impuesto cuando la pérdida absorbía la utilidad producida.

En ese caso y durante muchos años, nunca logro recuperarse el impuesto de primera categoría efectivamente pagado, ya que en caso de los dividendos o retiros percibidos desde otras empresas, le recuperación de impuestos estaba afecta nuevamente al impuesto de primera categoría, erosionando de esa forma la recuperación del impuesto pagado en la entidad fuente.

Ello provocó una serie de juicios que se resolvieron en contra de los contribuyentes que buscaban incrementar las devoluciones⁴⁵, lo que los habría dejado de la misma manera que los contribuyentes de segunda categoría, que es lo que, en definitiva, buscaba el legislador⁴⁶.

El principal motivo que llevó a la Corte Suprema a fallar de esa manera fue que durante la tramitación de esa ley se dejó expresamente asentado que el efecto del mencionado incremento tenía “por exclusivo objeto terminar con esta distinción y nivelar en la tributación del impuesto global complementario y único de segunda categoría la carga tributaria a que se encuentran sujetos quienes reciben rentas empresariales frente a los que tienen rentas de otro origen”⁴⁷.

Es decir, se consideró que la intención del legislador se refería exclusivamente a igualar en un único aspecto –la carga tributaria– a ambos tipos de contribuyentes, sin considerar que, como ha indicado la doctrina, la renta tiene tanto un aspecto de signo positivo como negativo, por lo que, si bien por motivos prácticos se requiere la medición periódica, no es razonable considerar períodos completamente asilados⁴⁸.

43 Ley N° 18.985, publicada el 28 de junio de 1990.

44 VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias (Santiago, Libromar) pp. 185-188.

45 *Financiera Conosur S.A con SII* (2012): Corte Suprema, 16 de abril de 2012 (reclamo tributario), rol N° 9.017-2009; *Pesquera Iquique Guanaye S.A. con SII* (2013): Corte Suprema, 11 de enero de 2013. (casación en el fondo), rol N° 5.152-2010; *Pesquera Iquique Guanayes S.A. con SII* (2013): Corte Suprema, 16 de enero de 2013 (casación en el fondo), rol N° 6.965-2011; *Pesquera Iquique Guanaye S.A. con SII* (2013): Corte Suprema, 16 de enero abril de 2013 (casación en el fondo), rol N° 8.434-2010.

46 Historia de la Ley N° 18.985, pp. 38 y 263.

47 Historia de la Ley N° 18.985, pp. 38 y 263.

48 MASSONE PARODI (1996) p. 174.

El año 2001 la Ley N°19.738⁴⁹ vino a establecer las restricciones a la rebaja de la pérdida tributaria en el caso de cambios en la propiedad de la empresa. Ello dio paso a una serie de causas judiciales⁵⁰ que, por tener demasiados aspectos relevantes que implican largas explicaciones, no abordaremos en este trabajo por exceder con creces el ámbito de este.

El año 2014 la Ley N°20.780⁵¹, derogó las normas que permitían compensar las pérdidas del ejercicio con las utilidades acumuladas en la empresa lo que, en la práctica, lleva a toda clase de circunstancias injustas, en las que una empresa tendrá utilidades acumuladas y pérdidas de arrastre⁵².

El año 2019 el ejecutivo hizo una indicación al proyecto de ley de modernización tributaria⁵³ que busca eliminar de manera gradual las devoluciones de impuestos provenientes de la compensación de la pérdida propia con las utilidades recibidas de los contribuyentes en los que se tiene participación⁵⁴. Aquella indicación fue aprobada, quedando en el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210⁵⁵.

Lo dicho hasta ahora nos permite comprender el contexto histórico de la normativa comentada, por lo que ahora pasamos a explicar el problema que se busca resolver.

4. LA FISCALIZACIÓN DE LAS PÉRDIDAS

Quien se dedique profesionalmente al derecho tributario estará consciente del hecho que, regularmente, cuando un contribuyente tiene derecho a una devolución de impuestos porque las utilidades fueron compensadas por una pérdida, se origina un proceso de fiscalización⁵⁶.

49 Ley N° 19.738, publicada el 19 de junio de 2001.

50 VERGARA QUEZADA (2016) pp. 401-408.

51 Ley N° 20.780, publicada el 29 de septiembre de 2014.

52 PINCHEIRA SÁNCHEZ, Juan Pablo (2019): "El usufruto y sus efectos tributarios", *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 6, p. 44.

53 Boletín 12.043-05.

54 Presentadas el día 17 de diciembre de 2019.

55 Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020.

56 Servicio de Impuestos Internos (2012): *SII fiscalizará rigurosamente a grandes empresas que declaran pérdida tributaria*. En línea. <<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2012/070612noti01ae.htm>>. [Consulta: 24 de enero de 2020].

Luego, si las pérdidas fueron sufridas durante ejercicios anteriores, la revisión documental comprenderá incluso hechos que, si bien ocurrieron en períodos que se encuentran prescritos, producen efectos tributarios en períodos vigentes⁵⁷.

Al respecto, la administración fiscal interpretó que, del contexto en el que se ha ubicado el artículo 31 N° 3, de la LIR, resulta aplicable la regla de prueba del inciso primero del mismo artículo, en consecuencia, sólo sería posible rebajar las pérdidas en la medida que ellas se acrediten en el ejercicio en el que sean deducidas⁵⁸, lo que reviste una serie de problemas de orden práctico, la documentación de sustento puede que no se encuentre archivada completamente cuando estamos analizando un largo plazo de revisión como puede ser 10 años o más. En caso de información faltante, esta será ajustada y reducida la pérdida consecuentemente.

Ello dio paso a la discusión respecto de si era suficiente la contabilidad del contribuyente para acreditar la pérdida de arrastre, dada la presunción contemplada en el artículo 21 del Código Tributario que obliga al Servicio de Impuestos Internos a no prescindir de ella. Al respecto, la administración tributaria sostuvo que es necesario contar, no solo con la contabilidad completa y fidedigna, sino que, además, se requerían todos los documentos que sirvieran de respaldo a dicha contabilidad⁵⁹, siendo por lo tanto insuficiente, por ejemplo, acompañar sólo los balances, libros mayores y diarios o registros auxiliares.

Por su parte, la Corte Suprema falló de manera uniforme en favor del Servicio de Impuestos Internos en estos casos, afirmando que las pérdidas de arrastre, al ser deducidas como gastos del ejercicio, deben ser acreditadas por el contribuyente que las alega al momento en el que las hace valer, debiendo, por lo tanto, contar en dicha oportunidad con todos los documentos de respaldo necesarios para determinar los resultados históricos de la empresa, desde el ejercicio en el que se produjo pérdida, por lo que desechó los alegatos respecto de la aplicación de la prescripción en esos casos, lo que habría permitido obtener la consolidación de los resultados tributarios declarados en períodos prescritos o no impugnados por la administración fiscal⁶⁰.

57 El ejemplo típico es la rebaja de la cuota de depreciación de una construcción, que dura entre 80 y 26 años. Servicio de Impuestos Internos Resol. Ex. N° 43, de 2002.

58 Servicio de Impuestos Internos Oficio N°164, de 1997.

59 Servicio de Impuestos Internos Oficio N°164, de 1997.

60 *Cortés Vallejos Eduardo con SII* (2010): Corte Suprema, 25 de octubre de 2010 (casación en el fondo), rol N° 5.442, de 2008; *Escuela Altamira Ltda. con SII* (2011): Corte Suprema, 3 de agosto de 2011 (casación en el fondo), rol N° 877, de 2009; *Sociedad de Servicios San Ignacio y Cía. Ltda. con SII* (2014): Corte Suprema, 16 de septiembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 7.855-2013; *Sociedad Ecsa S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 20 de noviembre de 2014 (casación en el fondo y en la forma), rol N° 10.451-2013; *Importadora y Distribuidora Bramell Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 21 de junio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 14.285-2016.

Adicionalmente, la Corte Suprema ha comenzado a exigir que, junto con ser demostrados los hechos registrados en la contabilidad, se proporcione una explicación contable que justifique que la documentación respalda la pérdida invocada⁶¹, por lo que, en definitiva, la pérdida de arrastre debe ser demostrada con los documentos que sustentan los registros contables de la empresa y, además, debe ser explicado cómo esos antecedentes acreditan la pérdida.

Todo ello ha dado paso a incontables litigios entre los contribuyentes y la administración fiscal, con lo que las devoluciones de impuestos producto de la absorción de las utilidades acumuladas o de las utilidades recibidas de terceros por las pérdidas tributarias se retrasan, privando de liquidez a las empresas.

5. LAS DEVOLUCIONES DE IMPUESTOS CUESTIONADAS POR LA ADMINISTRACIÓN FISCAL

Uno de los efectos usuales de las diferencias que determina el Servicio de Impuestos Internos en relación con la magnitud de la pérdida sufrida que, a juicio de la administración, el contribuyente está en condiciones de demostrar, es la impugnación de las devoluciones de impuestos producto de la absorción de las utilidades por parte de las pérdidas cuestionadas.

En este punto debemos plantear el problema principal que se busca analizar en este estudio, a saber, si es posible la transferencia y transmisión del derecho a recibir una devolución de impuestos que ha sido denegado por la administración fiscal.

Ello nos obliga a revisar cuáles son los efectos del acto administrativo que niega lugar a la devolución solicitada por el contribuyente, para luego continuar el análisis con los efectos jurídicos de la interposición del reclamo. Tras ello, revisaremos la posibilidad transferir y transmitir el derecho cuestionado por la administración, para seguir con las formas de dichas transferencias y transmisiones.

61 *Comercial Bulnes Ltda. con SII* (2017): Corte Suprema, 2 de marzo de 2017 (casación en el fondo), rol N° 4.997-2017; *Comercial Costanera Limitada con SII* (2016) Corte Suprema, 29 de diciembre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 97.817-2016; *Comercial Lebu Limitada con SII* (2016) 29 de diciembre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 97.820-2016; *Comercial Los Huertos con SII* (2016): Corte Suprema, 29 de diciembre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 96.202-2016 y *Comercial Vittorio Limitada con SII* (2016): Corte Suprema, 1 de diciembre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 89.678-2016.

6. LA EJECUTORIEDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO QUE NO DA LUGAR A LAS DEVOLUCIONES

Desde antes que se dictara la Ley N°19.880⁶², sobre bases de los procedimientos administrativos, la doctrina afirmó que el “acto administrativo lleva en sí una dinámica que determina la realización de su objetivo, sin que para ello se requiera la intervención de un órgano ajeno a la Administración. La ejecutoriedad es una propiedad del acto, en virtud de la cual se cumplen las órdenes expresadas en aquél”⁶³.

En este punto, es de suma importancia no confundir la ejecutoriedad de los actos administrativos con una supuesta presunción de veracidad de las declaraciones de los miembros de la administración, más cuando se ha resuelto que la calidad de ministro de fe de los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos no se traduce en una verdad procesal de sus dichos⁶⁴.

Tampoco los actos de la administración tienen asociada una presunción de veracidad, alegato frecuente que no es más que un artilugio que busca frustrar el ejercicio real y efectivo del control de los actos administrativos⁶⁵, como pasamos a revisar.

Sobre el particular, cuando los organismos públicos han invocado la presunción de legalidad o el principio de conservación de los actos administrativos para tratar de impedir el control que sobre ellos se debe ejercer, la Contraloría General de la República ha resuelto que los actos viciados deben ser dejados sin efecto cuando, en definitiva, en un proceso posterior a la dictación de los mismos se comprueba que “se emitieron con defectos de juridicidad, o fundados en antecedentes no ponderados correctamente en su oportunidad o en supuestos irregulares”⁶⁶.

62 Ley N° 19.880, publicada el 29 de mayo de 2003.

63 CALDERA DELGADO, Hugo (1981): *El acto administrativo. Legalidad, efectos e impugnación* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 72.

64 *Daniela Rita Konow Hott con SII* (2013): Corte Suprema, 23 de octubre de 2013 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 844-2013.

65 La administración debe “estar sometida a mecanismos reales y efectivos de control y fiscalización a cargo de autoridades principalmente externas a ellas, y que tienen por objeto verificar y constatar que la maquinaria administrativa cumple efectivamente con las reglas elaboradas, especialmente, por estamentos políticos”. BOLOÑA KELLY, Germán (2010): *Organización administrativa* (Santiago, 2ª ed., LegalPublishing) p. 68.

66 Contraloría General de la República Dictamen N° 7.778, de 2017; Dictamen N° 32.507, de 2006 y Dictamen N° 24.417, de 2007.

Es decir, ni la presunción de legalidad o el principio de conservación de los actos administrativos impide que ellos sean sometidos a una revisión posterior de su juridicidad, de sus fundamentos de hecho y derecho, y de la ponderación de los elementos que justifican lo resuelto en ellos, porque, en definitiva, debe primar el principio de legalidad de la actuación de la administración sobre consideraciones meramente formales.

Entonces, en resumen, la ejecutoriedad de los actos administrativos, que ha sido reconocida en el artículo 51 de la Ley N° 19.880, implica que en el momento en que es notificado un acto administrativo, este produce sus efectos jurídicos mientras no sea dejado sin efecto por la propia administración o por un juez.

Por ello, la ejecutoriedad “solamente implica que ellos [los actos administrativos] se deben cumplir mientras no sean dejados sin efecto, lo que es similar a lo que ocurre en el derecho procesal cuando se concede una apelación en el solo efecto devolutivo, pero no altera las reglas de fundamentación de hecho y derecho de los actos administrativos y menos aún es una presunción de veracidad que implica que la administración fiscal no debe probar sus dichos, como algunos parecen haber entendido”⁶⁷.

En consecuencia, los actos que “generan efectos negativos para un interesado que se resiste a cumplirlo, son los que se ejecutan por la propia Administración por la vía ejecutiva en caso de negativa del afectado, puesto que, en los actos favorables, a diferencia de los anteriores, el interesado o destinatario no tiene poder para ejecutarlo por sí mismo, sino que ante la negativa de la Administración deberá ocurrir ante el juez”⁶⁸.

Por ello, el acto del Servicio de Impuestos Internos que deniega la devolución de impuestos solicitada por un contribuyente y establece diferencias de impuestos, produce sus efectos jurídicos al momento de ser notificado.

Es más, incluso “los actos impugnados producen todos sus efectos aun cuando estén pendientes de resolver los recursos administrativos interpuestos en su contra”⁶⁹.

Por esos motivos, la Corte Suprema ha señalado que “las diferencias determinadas en las liquidaciones contra las sociedades no constituyen para el Servicio [de Impuestos Internos] meras expectativas de aquellas a que alude el artículo 7° de

67 VERGARA QUEZADA (2016) pp. 350.

68 MORAGA KLENNER, Claudio (2010): *Tratado de derecho administrativo. Tomo VII. La actividad formal del Estado* (Santiago, Abeledo Perrot/Legal Publishing) p. 103.

69 Contraloría General de la República, Dictamen N° 11.400, de 2017.

la Ley sobre Efectos Retroactivos de las Leyes -como se afirma en el arbitrio-, pues como acto administrativo, las liquidaciones gozan de una presunción de legalidad y de imperio frente a sus destinatarios, cuya exigibilidad además ha sido especialmente reglada en el artículo 24 del Código Tributario, el que autoriza el giro de las diferencias que determinan aun antes de la ejecutoriedad del fallo que desestima el reclamo deducido en contra de las respectivas liquidaciones⁷⁰.

En consecuencia, desde que se notifica el acto administrativo respectivo, el contribuyente pierde el derecho a las devoluciones y adeuda las diferencias de impuestos determinadas, sin perjuicio que el giro, que es el acto administrativo de cobro, se dicta una vez terminada la primera instancia en caso de que se interponga un reclamo.

Ahora, lo anterior no implica necesariamente que se reconozca un resultado para efectos financieros, debido a que se aplican reglas diferentes, las que se basan sobre la probabilidad de éxito de las acciones que busquen dejar sin efecto el acto administrativo impugnado. Para reconocer un pasivo, las normas financiero-contables⁷¹ requieren que el pago tenga una probabilidad de ejecución de más de un 50%⁷².

Entonces, cuando un acto administrativo deniega una devolución de impuestos, el mismo produce sus efectos desde que es notificado al contribuyente, sin perjuicio que dicho acto puede ser dejado sin efecto por el propio Servicio de Impuestos Internos al resolver un recurso administrativo, o por el juez tributario y aduanero al resolver, principalmente, el reclamo tributario⁷³ presentado por el contribuyente, por lo mismo, es necesario analizar de manera detallada los efectos de la interposición del reclamo.

70 *Aravena Torres, José, y otros con SII* (2015): Corte Suprema, 7 de abril de 2015 (casación fondo y forma) rol N° 18.937-2014, considerando séptimo.

71 Que actualmente son las normas internacionales de información financiera.

72 Parte de la complejidad que enfrenta quien es llamado a efectuar esa estimación, es que ella debe exigir el análisis de la normativa vigente aplicada al caso, para lo que es necesario un estudio detallado de los hechos y circunstancias del mismo, lo que permite estar en condiciones de emitir una opinión fundada.

73 Sin perjuicio de ello, el Código Tributario contempla una variedad más amplia de recursos contencioso-administrativos e incluso la materia podría ser conocida por una corte de apelaciones al fallar un recurso de protección.

7. EFECTOS DE LA INTERPOSICIÓN DEL RECLAMO

El acto de interposición⁷⁴ del reclamo en contra de una liquidación impide al Servicio de Impuestos Internos expedir el giro, es decir, no permite a la administración fiscal dictar un segundo acto administrativo, mediante el cual se da inicio al procedimiento de cobro de los tributos determinados en el acto reclamado⁷⁵.

Ahora, en el caso del reclamo presentado en contra del acto administrativo que deniega la devolución de impuestos solicitada por el contribuyente, ese acto procesal da origen a la expectativa de recibir la devolución en el caso que el juez resuelva en favor del contribuyente o, dicho de otra forma, durante toda la duración de la tramitación judicial del reclamo el contribuyente tiene un derecho litigioso.

En relación con ese tipo de derechos, es posible indicar que el artículo 1911 del Código Civil dispone que cuando el objeto directo de la cesión es el evento incierto del resultado del juicio, del que no se hace responsable el cedente, lo que se cede es, precisamente, un derecho litigioso.

Dicho de otra forma, por el hecho de interponer ante el tribunal tributario y aduanero el reclamo en contra del acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos que denegó la devolución, surge un derecho litigioso, que corresponde al resultado incierto del procedimiento judicial.

Entonces, por toda la duración del procedimiento de reclamo los contribuyentes tienen la expectativa que sea declarado en su favor el derecho a recibir las devoluciones de impuestos. En el caso que en el juicio respectivo también se discuta el cobro de un impuesto, tendrán una obligación vigente en favor del fisco que aún no es exigible.

Determinado que el contribuyente tiene un derecho litigioso mientras dure el juicio, es necesario establecer si ese derecho puede ser cedido, lo que pasamos a analizar.

74 El artículo 24 del Código Tributario emplea el término “deducido” que, en rigor, es un arcaísmo. Real Academia Española (1933): *Diccionario histórico de la lengua española* (1933-1936) (Madrid, Imprenta de Librería y Casa Editorial Hernando), Tomo I, p. 652.

75 Conforme a lo dispuesto en el artículo 24 del Código Tributario.

8. POSIBILIDAD DE CEDER LAS DEVOLUCIONES DE IMPUESTOS

En relación con la posibilidad de ceder el derecho a recibir una devolución de impuestos la administración fiscal ha señalado que “el crédito que puede cederse es aquel que se determina luego de efectuar las imputaciones a los otros impuestos que adeudare el contribuyente, conforme al orden contemplado por las normas citadas, ya que sólo entonces se está en presencia de un derecho meramente patrimonial del que se puede disponer libremente y no sujeto a un fin específico contemplado por la ley, por cuanto las normas que disponen tal fin tienen el carácter de normas de derecho público, sin que puedan ser modificadas por acuerdos entre particulares”⁷⁶.

Por ello, el Servicio de Impuestos Internos afirmó que “si la cesión sobre los excedentes a que se refiere la consulta, se hubiere convenido con anterioridad a las imputaciones, debe entenderse que se hace sobre el evento incierto de que luego de efectuarlas, se produjere un saldo a favor del cedente. Esta cesión, por lo tanto, tendría un carácter eminentemente aleatorio, tanto en cuanto a su existencia, como a su cuantía”⁷⁷.

Tras ello, indico que “cabe concluir que no existe impedimento jurídico para admitir la validez de las estipulaciones que los contribuyentes efectuaren voluntariamente a favor de terceros, respecto de los saldos que quedaren en su favor y de los que se puede pedir la devolución a la Tesorería General de la República”⁷⁸.

Por su parte, la Tesorería General de la República ha explicado que en el proceso de renta se emite un cheque por la devolución de impuestos a la que tiene derecho un contribuyente, previa compensación de las deudas que pueda tener en contra del fisco o de otras retenciones que la ley ha encargado a dicha entidad. Ahora, ese cheque se puede “retener por un mandato normal o por una cesión de derechos”⁷⁹.

Entonces, como es posible observar, tanto el Servicio de Impuestos Internos como la Tesorería General de la República coinciden en que no existen inconvenientes para que los contribuyentes puedan ceder el derecho a recibir una devolución de impuestos en los términos antes indicados.

76 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 4.435, de 2001.

77 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 4.435, de 2001.

78 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 4.435, de 2001.

79 Tesorería General de la República Circular N° 7, de 2017, p. 4.

Así las cosas, establecido que jurídicamente es posible ceder el derecho a recibir una devolución de impuestos, ahora es necesario establecer cuáles son las reglas aplicables cuando el mencionado derecho es el objeto de un litigio que debe ser dirimido por el tribunal tributario y aduanero, lo que pasamos a revisar.

9. CESIÓN DE DERECHOS LITIGIOSOS

Como se trata de la expectativa de recibir las devoluciones de impuestos, la cesión debería conformarse con lo dispuesto en el artículo 1911 del Código Civil, el cual establece que se cede un derecho litigioso cuando el objeto directo de la cesión es el evento incierto de la controversia judicial, del que no se hace responsable el cedente.

Expresado de otra manera, la ley dispone que, en estos casos, el objeto de la cesión es el resultado incierto del juicio, por lo que, en definitiva, se cede la pretensión que se ha hecho valer en el juicio respectivo.

Ahora, la cesión del derecho litigioso debe estar precedida de un título⁸⁰ que puede ser una venta, una donación, o la disolución de una sociedad reclamante. Por ello, parte de las reglas aplicables dependerán del título que en los hechos justifique la cesión.

Así lo dicho, si se trata de una compraventa o de una donación, se aplicarán las reglas contempladas en el Código Civil para cada tipo de contrato. Si se trata de una sociedad que se disuelve, es necesario distinguir si la misma es civil o comercial, esto lo analizaremos en un acápite separado, considerando las implicancias que tiene.

Hasta el momento hemos estudiado qué es lo que se cede y la necesidad de que exista un título que justifique la cesión, debiendo ahora concentrarnos en los requisitos especiales previstos para el caso de la cesión de derechos litigiosos, que afectan el momento en el que esos derechos se entienden transferidos.

80 ABELIUK MANASEVICH, René (2014): *Las obligaciones* (Santiago 6ª ed., LegalPublishing-Thomson Reuters), Tomo II, pp. 1272-1273.

10. MOMENTO EN EL QUE SE PERFECCIONA LA CESIÓN DE LOS DERECHOS LITIGIOSOS

Al respecto, es posible señalar que la jurisprudencia judicial ha resuelto que en el caso de los derechos litigiosos no es necesario cumplir con las reglas de la cesión de créditos, pero es imprescindible que el cesionario se apersona en el juicio, acompañando el título de la cesión al expediente respectivo, y la resolución que recaiga sobre su presentación se notificará a las partes⁸¹.

Por ello, cuando se trata del derecho litigioso a recibir una devolución de impuestos, sería necesario apersonarse en el tribunal tributario o en el tribunal tributario y aduanero respectivo, según corresponda, y el perfeccionamiento de la cesión dependerá de la resolución del juez.

La doctrina ha sostenido que, debido a que la cesión de derechos litigiosos implica ceder el resultado del juicio, el cesionario debería sustituir al cedente en el proceso, pasando a tener los mismos derechos y obligaciones del cedente⁸².

En definitiva, esto dependerá de la resolución que dicte el juez tributario y aduanero que se encuentre conociendo del reclamo presentado en contra del acto administrativo que denegó la devolución de impuestos que se desea ceder.

Parece razonable que el juez tributario y aduanero dé traslado al Servicio de Impuestos Internos de la presentación que informa la cesión del derecho litigioso considerando la práctica habitual de dar traslado de toda presentación que hagan las partes en el juicio.

Es interesante notar que, en casos similares de cesiones judiciales, el Servicio de Tesorerías ha sostenido en tribunales que debe ser notificado el presidente del Consejo de Defensa del Estado de toda cesión de créditos en contra del fisco que corresponda ser pagada por intermedio dicha institución⁸³.

Por lo dicho, parece, al menos, ser altamente recomendable que, en el caso que se lleve a cabo la cesión del derecho a recibir la devolución de impuestos que se encuentra en litigio, se cumplan con las notificaciones antes mencionadas, lo que ayudaría a prevenir alguna contingencia.

81 ABELIUK MANASEVICH (2014) Tomo II pp. 1278-1279.

82 ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel y VODANOVIC H., Antonio (2011): *Tratado de las obligaciones* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile), Vol. III, p. 50.

83 *Alejandra Patricia Campos Quanttrucci c. Tesorería General de la República* (2015): Corte de Apelaciones de Santiago (protección) rol N° 61.681-2015.

Lo indicado hasta ahora supone que el cedente es parte de un contrato que da paso a la cesión, por lo que ahora corresponde analizar qué ocurriría si se trata de una sociedad reclamante y ella se disuelve.

11. DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD RECLAMANTE

El Código Civil regula a partir de su artículo 2098 la disolución de las sociedades, cuerpo legal llamado a llenar los vacíos del Código de Comercio sobre esa materia.

Entre las causas de disolución de las sociedades, algunas pueden ocurrir con independencia de la voluntad de continuar con la sociedad mientras dure el litigio. Así, conforme a lo dispuesto en el artículo 2103 del Código Civil, la muerte de cualquiera de los socios puede disolver la sociedad.

Los efectos de la disolución de una sociedad son diferentes dependiendo de si son aplicables las normas sobre partición o si corresponde que tras la disolución la sociedad se liquide. En el primer caso se forma una comunidad tras la partición, por lo que el crédito litigioso debería ser adjudicado en el proceso de partición. Mientras que en el segundo caso la sociedad persiste para efectos de la liquidación, por lo que el liquidador debe finiquitar las operaciones y pagar a los acreedores antes de efectuar los repartos, por lo que aún no se encuentra obligada a dar aviso de término de giro⁸⁴.

En el caso de una sociedad civil, si en el estatuto no se dispone que se nombre a un liquidador o que se apliquen las reglas de la liquidación, tras su disolución procederá que la distribución de los bienes se rija por las normas sobre la partición. En este caso, el título de la cesión del derecho litigioso será la adjudicación, que podrá ser hecha por el árbitro partidor o por los involucrados de común acuerdo⁸⁵.

En cambio, cuando la sociedad es comercial o, de ser civil, si se ha establecido en los estatutos que se nombrará un liquidador o que se regirá por las reglas de la liquidación, la personalidad jurídica de la sociedad persistirá para efectos de la liquidación, y el liquidador deberá enajenar los bienes, pudiendo adjudicarlos si existe unanimidad de las partes⁸⁶. En este caso, el título de la cesión de los derechos litigiosos será la adjudicación.

84 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 673, de 1983.

85 TORO MANRÍQUEZ, Hernán (1935): *Sociedades civiles y comerciales* (Santiago, Editorial Nascimento) pp. 249-257.

86 PUELMA ACCORSI, Álvaro (1988): *Curso práctico sobre sociedades de responsabilidad limitada* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) pp. 143-147.

Respecto de las sociedades civiles, parte de la doctrina estima que la personalidad jurídica persiste para efectos de proteger a los acreedores, por lo que sostienen que solamente cuando se ha pagado todo el pasivo social deviene un estado de indivisión⁸⁷. Esta posición ha sido asumida por el Servicio de Impuestos Internos sus últimos pronunciamientos⁸⁸, sin perjuicio que, en algunos casos antiguos, cayó en contradicciones⁸⁹.

La disolución de la sociedad tiene como efecto que será necesario informar el término de giro y cumplir con los demás trámites administrativos previstos en el artículo 69 del Código Tributario, por lo mismo, debemos estudiar la normativa correspondiente para examinar si ella puede ser conciliada con las normas que permiten la asignación o la adjudicación del derecho a recibir la devolución de impuestos litigiosa.

12. EL TÉRMINO DE GIRO

La cesión de derechos litigiosos no altera las obligaciones que tenga el contribuyente con el fisco, por ello, es necesario establecer si es posible conciliar las normas previamente estudiadas con las que regulan el término de giro que, en esencia, se centran en la determinación y pago de los impuestos que pueda adeudar el contribuyente a raíz del término de sus actividades gravadas.

Es importante destacar que la obligación de informar a la administración fiscal el término de giro, dispuesta en el artículo 69 del Código Tributario, tiene algunas excepciones, pero todas ellas se relacionan con la asunción de responsabilidad respecto de los impuestos que pueda adeudar la empresa cuyo giro termina.

En este punto es necesario señalar que las excepciones a la obligación de informar el término de giro no alteran la responsabilidad respecto del pago de los tributos que pueda adeudar el contribuyente que termina su giro.

Es más, el incumplimiento de la obligación de informar el término de giro solamente tiene asociada como sanción una multa⁹⁰. Ello, sin perjuicio que el hecho de no presentar la declaración de término de giro tendrá como efecto aumentar el plazo de prescripción⁹¹.

87 SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel (2002): *Indivisión y partición* (Santiago, 5ª ed., Editorial Jurídica de Chile) 71-73.

88 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2.385, de 2018 y Oficio N° 3.032, de 2002.

89 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2.702, de 2013.

90 Según lo dispuesto en artículo 97, números 2 inciso primero u 11, del Código Tributario, dependiendo del caso. Servicio de Impuestos Internos Circular N° 66, de 1998.

91 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2.000, de 2013.

En el evento que la sociedad que se disuelve no adeude tributos, el juicio pendiente no debería ser obstáculo para que la administración fiscal emita el certificado de término de giro. En cambio, si junto con la devolución de impuestos se discuten tributos adeudados, el Servicio de Impuestos Internos no debería emitir el certificado de término de giro, considerando que los gravámenes se adeudan, pero aún no son exigibles.

Sobre el particular, el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que no puede emitir el certificado de término de giro si se adeuda algún tributo⁹² y, en el caso, al momento en que se notifican las liquidaciones se adeuda un impuesto, sin perjuicio que aún no es exigible el gravamen debido a que el procedimiento de cobro no puede ser iniciado mientras no se dicte la sentencia de primera instancia.

Por otro lado, nuestra ley tributaria no contiene normas sobre la responsabilidad respecto de los impuestos adeudados por la sociedad que se disuelve en el caso del incumplimiento de las normas que regulan el término de giro.

Sin embargo, en casos en los que se han disuelto sociedades sin cumplir con los requisitos previstos en los artículos 69 y 70 del Código Tributario, que obligan a dar aviso del término de giro al Servicio de Impuestos Internos y determinar el tributo respectivo, la Corte Suprema ha estimado que los causahabientes de la sociedad disuelta no pueden excusarse de pagar los tributos que adeudaba la sociedad desaparecida, al no ser lícito que se amparen en el incumplimiento de obligaciones legales⁹³.

Es decir, si bien la ley no establece que los socios de la sociedad de responsabilidad limitada disuelta son responsables de los impuestos adeudados por la sociedad desaparecida cuando no dan el aviso del término de giro y cumplen las demás obligaciones legales, los tribunales han aceptado que les sean cobrados los gravámenes que la sociedad disuelta adeudaba.

Si no se ha dado el aviso de término de giro, o si se han adjudicado las devoluciones antes de obtener el certificado de término de giro, por ejemplo, debido a que la sociedad se disolvió por cumplirse un plazo o una condición, tras el traslado que el juez haga Servicio de Impuestos Internos comunicando la cesión, la administración fiscal debería indicar si se opone a ella, exponiendo su posición.

92 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1.375, de 1988.

93 *Proyectos y Desarrollo Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 16 de marzo de 2015 (casación en el fondo) rol N° 6.046-2014.

13. FUSIÓN DE LA SOCIEDAD RECLAMANTE

El inciso cuarto del artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone que en “caso que el contribuyente dejare de estar afecto a impuesto por término de su giro o actividades y no existiere otro impuesto al cual imputar el respectivo saldo a favor, deberá solicitarse su devolución ante el Servicio de Impuestos Internos, en cuyo caso el reajuste se calculará en la forma señalada en el inciso tercero, pero sólo hasta el último día del mes anterior al de devolución”.

El derecho que la norma anterior entrega al contribuyente que termina su giro coincide con la obligación que el artículo 69 del Código Tributario le impone de dar aviso del término de su giro, lo que implica el cumplimiento de ciertas obligaciones accesorias, como preparar un balance de término de giro.

Desde el punto de vista procedimental y de las reglas que conceden el derecho a la devolución de impuesto, es posible distinguir tres supuestos de hecho que, en la práctica, demuestran que el contribuyente tendrá siempre, dentro de los plazos que se indican, derecho a la devolución que corresponda tras hacer las imputaciones de rigor.

El primer supuesto es que la compañía absorbida en una fusión solicite la devolución dentro del plazo de dos meses siguientes al mes en el que ocurrió el término de giro, en cuyo caso la devolución encuentra su fundamento en el artículo 69 del Código Tributario y el artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta⁹⁴.

El segundo supuesto es que la empresa que es absorbida en una fusión presente su balance y la declaración de impuestos al término del giro, pero o no solicite la devolución o pida una menor a la que le correspondía. En este caso, como cometió un error procede la aplicación del artículo 126 del Código Tributario, junto con los artículos 69 del Código Tributario y 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta⁹⁵.

Un tercer supuesto es aquel en el que la empresa que fue absorbida en una fusión no presentó el balance y la declaración de impuestos al término del giro dentro de los dos meses siguientes. Debido que en este caso no hay un error no procede el 126 del Código Tributario, sino que, junto con los artículos 69 del Código Tributario y

94 Esta devolución se pide a través del formulario 22 de término de giro de la empresa absorbida, que acompaña a la información que se debe entregar junto al formulario 3239 presentado por la absorbente, sobre modificación y actualización de la información entregada al Servicio de Impuestos Internos en la declaración de inicio de actividades.

95 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 3.400, de 1999.

97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se aplica el 2521 del Código Civil, que contempla un plazo de 3 años desde que se originó el derecho del contribuyente a la devolución, es decir el término del giro⁹⁶.

Ahora, en el caso de las fusiones de sociedades, la compañía sobre la que recae la obligación de informar el término de giro, que tiene el derecho a la devolución, ha dejado de existir, lo que se ha prestado para una serie de confusiones que fueron finalmente aclaradas por el Servicio de Impuestos Internos, el cual indicó que la sociedad absorbente en un proceso de reorganización “tiene la calidad de sucesora a título universal de las sociedades disueltas, en todos los bienes, derechos y obligaciones, haciéndose dueña de todo el patrimonio de las sociedades fusionadas”⁹⁷.

Por lo anterior, la administración fiscal dictaminó que por el sólo ministerio de la ley la sociedad absorbente reemplaza a las sociedades absorbidas en todas sus relaciones activas y pasivas, por lo que “debe entenderse investida de la capacidad para percibir las devoluciones de impuestos que éstas hayan solicitado oportunamente”⁹⁸.

Sin perjuicio que las sociedades absorbidas desaparecen al momento de la fusión, sus representantes deberían cumplir con las obligaciones impuestas en el artículo 69 del Código Tributario, y solicitar dentro de los plazos expuestos en los tres casos anteriores, la solicitud de devolución de impuestos, que puede ser percibida por la sociedad absorbente, debido a que, en definitiva, es causahabiente de las compañías absorbidas.

En consecuencia, la administración fiscal ha reconocido expresamente que la sociedad absorbente puede perfectamente solicitar la devolución como sucesora legal de la sociedad disuelta que no lo hizo, siempre que lo haga dentro de los plazos antes indicados. Por ello, el derecho a la devolución se transmite a la sociedad continuadora.

96 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 3.400, de 1999 y Oficio N° 1.514, de 2003.

97 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1.046, de 2011.

98 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1.046, de 2011.

14. FALLECIMIENTO DEL RECLAMANTE QUE ES EMPRESARIO INDIVIDUAL

En Chile, por regla general, si una persona natural emprende un negocio, estará afecta al impuesto de primera categoría y, por lo mismo, deberá determinar el resultado de su actividad mediante contabilidad completa⁹⁹. Por lo mismo, desde la perspectiva del mencionado tributo, que es de carácter real, por regla general, no son relevantes las particularidades de quien realiza la actividad gravada o es titular de los bienes afectos¹⁰⁰.

Por lo mismo, el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que, salvo excepciones legales taxativas, la Ley sobre Impuesto a la Renta “no atiende a la naturaleza o finalidad de las personas para gravarlas con impuesto, sino que considera las actividades que éstas realizan, los actos y contratos que ejecutan y los beneficios económicos que puedan obtener”¹⁰¹.

El concepto de empresas individuales aparece en nuestra legislación en 1959¹⁰², cuando se agrega a la norma que regulaba las obligaciones tributarias nacidas de la disolución de una compañía -que corresponden a las reglas del actual aviso de término de giro-, que aquella disposición “no regirá para aquellas empresas que, sin poner término a su giro o actividad, se transformen simplemente de empresas individuales en sociedades de cualquier naturaleza o, tratándose de persona jurídica, se limiten a modificar su contrato social sin disminuir su capital. Para ello será necesario que la nueva firma se haga responsable, en la respectiva escritura de sociedad, de todos los impuestos que se adeudaren por el vendedor o cedente”.

Antes de esa modificación, otras normas, como las aplicables al sueldo empresarial, se referían solamente a la persona natural. Así, el artículo 95 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente en 1959, disponía que cuando “una persona natural o jurídica cese en sus actividades, por venta, cesión o traspaso a otra, de sus bienes, negocios o industrias, la persona adquirente quedará afecta a la obligación de pagar los impuestos correspondientes a lo adquirido, que se adeuden por el vendedor o cedente”¹⁰³.

99 Conforme a lo dispuesto en los artículos 16 al 18 del Código Tributario y a lo establecido por los artículos 38 y 68 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

100 VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019) “Los sistemas de imposición a la renta”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 21, pp. 95-151.

101 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1.821, de 2015.

102 El artículo 95 N° 24 de la Ley N° 13.305, publicada el 6 de abril de 1959 agrega un inciso final al artículo 93 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

103 Art. 95 de la Ley N° 8.419, publicada el 10 de abril de 1946.

Entonces, una de las principales características de la figura del empresario individual es que exclusivamente tiene efectos fiscales, debido a que no existe una separación jurídica entre la empresa individual y la persona natural. Es decir, recibir dividendos o realizar retiros como empresario individual carece de toda consecuencia jurídica o económica fuera del ámbito impositivo¹⁰⁴.

Por lo mismo, el Servicio de Impuestos Internos ha resumido las principales características de la empresa individual, que ante mencionamos, señalando que el empresario individual y su empresa no son dos patrimonios separados, por lo que la división entre ambos se limita al registro en la contabilidad del bien respectivo, por ejemplo derechos sociales, que a partir de ese momento pasan a ser activos de la empresa individual, pero eso no implica un aporte ni otro tipo de enajenación, porque no existe una separación patrimonial entre la empresa individual y la persona natural¹⁰⁵.

Entonces, es necesario determinar qué ocurre si fallece el empresario individual que ha reclamado en contra de la resolución que denegó una devolución de impuestos.

En este punto, es necesario determinar si es aplicable la ficción contemplada en el artículo 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que durante los tres primeros años contados a partir del fallecimiento del causante¹⁰⁶ considera al patrimonio indiviso como la continuación de la persona del causante, por ello, “a ésta le siguen afectando y continúa gozando de todos los derechos y obligaciones que le hubieren correspondido”¹⁰⁷.

Es decir, mientras se aplica la ficción antes mencionada, no se presenta ningún problema, porque aún se considera que el contribuyente es el causante.

Al momento de la partición de la herencia, no se observan problemas para que se asigne a uno de los herederos el derecho litigioso. El heredero pasaría a ocupar el lugar del causante para efectos del juicio, debido a que, en nuestro derecho, los herederos son los continuadores jurídicos del difunto¹⁰⁸.

104 ADRIASOLA NAVARRETE, José Manuel (1971): *La transformación de la empresa* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), pp. 35-36.

105 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2.751, de 2009 y Oficio N° 2.833, de 2009.

106 La fracción del primer año se cuenta como un año completo, es decir, si el causante fallece el primero de enero o lo hace el 31 de diciembre, al primero de enero del año siguiente se considera cumplido un año para efectos de aplicar esta regla. Ello no causa mayores problemas, considerando que el impuesto a la renta se determina de manera anual al 31 de diciembre de cada año.

107 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 4.610, de 1978.

108 ABELIUK MANASEVICH, René (2014): *Derecho sucesorio* (Santiago, Thomson Reuters), Tomo I, pp. 3-8 y Tomo II, pp. 1-6; *Alberto Olivares Romo y otros con Miguel Olivares Romo* (2017): Corte Suprema, 31 de agosto de 2017 (casación en el fondo) rol N° 4.659-2017, considerando noveno.

Desde el punto de vista procesal es importante recordar que el artículo 5 del Código de Procedimiento Civil, obliga a poner en conocimiento de los herederos del reclamante fallecido de la existencia del juicio a fin de que comparezcan a hacer uso de sus derechos.

Sin embargo, dicho artículo solamente es aplicable a parte que obre por sí misma, por lo mismo, se ha fallado que no puede esa norma entenderse referida al litigante que actúa patrocinado por un abogado y representado por un mandatario judicial, correspondiendo en este último caso la aplicación del artículo 529 del Código Orgánico de Tribunales, que dispone que el mandato judicial no expira por la muerte del mandante, lo que sirve de resguardo de los intereses de sus herederos, ya que el representante mantiene la responsabilidad propia de su cargo¹⁰⁹.

15. CONVERSION EN PERSONA JURÍDICA DEL RECLAMANTE QUE ES EMPRESARIO INDIVIDUAL

Si bien, en el caso de la conversión de la empresa individual en una persona jurídica, la entidad que nace es diferente del empresario individual, por lo que se ha entendido que la conversión no transfiere el derecho a solicitar la devolución de impuestos¹¹⁰, una vez que la devolución ha sido solicitada por la empresa individual, conforme a las reglas generales analizadas en los acápites anteriores, no se observan inconvenientes para que el empresario individual aporte ese derecho a la persona jurídica, que lo ceda a un tercero o que mantenga la titularidad del mismo.

16. CONCLUSIÓN

Podemos concluir que, conforme a nuestro ordenamiento jurídico, es posible ceder el derecho a percibir devoluciones de impuestos, lo que ha sido ratificado en pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos y del Servicio de Tesorerías, instituciones que coinciden en admitir que ese tipo de derechos es cedible. También es posible transmitir ese derecho.

109 *Luis Valenzuela Valdés con Fisco de Chile* (2018): Corte Suprema, 8 de febrero de 2018 (casación en el fondo) rol N° 14.553-2017, considerando 3°.

110 Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 59, de 1987.

En el caso que el derecho a la devolución de impuestos se encuentre judicialmente discutido, lo cedido sería el resultado incierto del correspondiente procedimiento contencioso-administrativo, por lo que serán aplicables las reglas sobre cesión de derechos litigiosos, lo que implica que el juez tributario y aduanero que conoce del reclamo debe aceptar la cesión, resolver que el cesionario sustituye al cedente respecto de los derechos litigiosos y ordenar la notificación a los involucrados, todo esto a petición del cesionario.

Luego, cuando el juez que conoce del reclamo resuelva que el cesionario ha reemplazado en el proceso al reclamante, será necesario pedir, adicionalmente, que el juez disponga se notifique al Servicio de Tesorerías y al Consejo de Defensa del Estado, lo que permitiría la emisión del cheque respectivo a nombre del nuevo titular del derecho a percibir la devolución de impuestos.

En el caso que la sociedad reclamante se disuelva, será necesario distinguir si en el caso respectivo aplican las reglas de la partición o de la liquidación, porque en el primer caso, se forma de pleno derecho una comunidad, por lo que el crédito pasa a formar parte de ella, y luego debe ser asignado a uno de los comuneros, que se entiende ha sido dueño de él desde el momento de la disolución; en cambio, de aplicar las reglas de la liquidación, la sociedad sigue existiendo para efectos de la liquidación, por lo que el crédito debe ser adjudicado por el liquidador.

Si la sociedad que ha solicitado la devolución se fusiona, debido a que se reúnen los patrimonios en la sociedad continuadora, el derecho a recibir la devolución pasa a la compañía absorbente.

En el caso del fallecimiento del reclamante, el derecho discutido en juicio pasaría a los herederos, que son los continuadores jurídicos del causante.

Si al momento de la conversión del empresario individual en persona jurídica se ha solicitado la devolución, ella podría ser aportada a la empresa que nace, cedida a un tercero o mantenida en el patrimonio de la persona natural.

17. BIBLIOGRAFÍA

a. Libros y artículos

ABELIUK MANASEVICH, René (2014): *Derecho sucesorio* (Santiago, Thomson Reuters).

ABELIUK MANASEVICH, René (2014): *Las obligaciones* (Santiago 6ª ed., LegalPublishing-Thomson Reuters).

ABHAYARATNA, THOMAS Y JOHNSON, Shane (2009): “Revisiting Tax Losses”; *Australian Tax Forum*, 24, p. 59-76.

ADRIASOLA NAVARRETE, José Manuel (1971): *La transformación de la empresa* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel y VODANOVIC H., Antonio (2011): *Tratado de las obligaciones* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile).

ARELLANO, José Pablo y CORBO, Vitorio (2013): “Criterios a considerar para una reforma del sistema tributario chileno”, en: ARELLANO, José Pablo y CORBO, Vitorio (edit.), *Tributación para el desarrollo. Estudios para la reforma del sistema chileno* (Santiago, Uqbar Editores) pp. 15-36.

BOLOÑA KELLY, Germán (2010): *Organización administrativa* (Santiago, 2ª ed., LegalPublishing).

CABRERA, Ángel; DE LA CUADRA, Sergio; GALETOVIC, Alexander y SANHUEZA, Ricardo (2009): “Las PYME: quiénes son, cómo son y qué hacer con ellas”, *Estudios Públicos*, N° 116, pp. 229-385.

CALDERA DELGADO, Hugo (1981): *El acto administrativo. Legalidad, efectos e impugnación* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

CALVINO, Flavino; CRISCUOLO, Chiara y MENON, Carlo (2015): “Cross-country evidence on start-up dynamics”, *OECD Science, Technology and Industry Working Papers*, 2015/06 (Paris, OECD Publishing).

CARVALLO HEDERRA, Sergio (1959): *Manual de legislación tributaria* (Santiago, Editorial Universitaria).

CARVALLO HEDERRA, Sergio (1963): *Legislación tributaria chilena* (Santiago, Editorial Universitaria).

Comisión Europea (2017): Effectiveness of tax incentives for venture capital and business angels to foster the investment of SMEs and start-ups (Luxemburgo, Oficina para las Publicaciones Oficiales de la Unión Europea).

CRAWFORD, C. Merle (1977): “Marketing Research and the New Product Failure Rate”, *Journal of Marketing*, Vol. 41, N° 2, pp. 51-61.

División Política Comercial e Industrial (2017): *Informe de resultados: empresas en Chile* (Santiago, Ministerio de Economía Fomento y Turismo).

DOMAR, Evsey y MUSGRAVE, Richard (1944): “Proportional Income Taxation and Risk-Taking”, *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 58, N° 3, pp. 388-422.

ESCALONA BELL, Eduardo (1960): *Jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema* (Valparaíso, Imprenta y Litográfica Universo).

FIGUEROA D., Luis; LAZEN J., Vicente; SANTIBÁÑEZ M. Francisco y SILVA V., Francisco (2002): *En diagnóstico del capital de riesgo en Chile* (Santiago, SVS).

Fitch Ratings (2020): *Deep Global Recession in 2020 as Coronavirus Crisis Escalates*. <<https://www.fitchratings.com/research/sovereigns/deep-global-recession-in-2020-as-coronavirus-crisis-escalates-02-04-2020>>. [Consultado el 25 de mayo de 2020].

HERRERA JARA, Marjorie (2013): *Análisis de la problemática de sustentabilidad de las PYMES chilenas* (memoria de licenciatura ingeniería comercial, Universidad del Bio Bio).

HOLMSTROM, Bengt (1989): “Agency Costs and Innovation”, *Journal of Economic Behavior and Organization*, N° 12, pp. 305-327.

JACQUOT, Nicolas y RAINGEARD, Emmanuel (2009): “Ruling Changes French Tax Consolidation Regime”, *International Tax Review*, Vol. 20, N° 1, p. 18-19.

La Nación (2018): *Cerca de un 80% de las pymes no sobreviven 3 años por endeudamiento*. En línea <<http://lanacion.cl/2018/06/05/cerca-de-un-80-de-las-pymes-no-sobreviven-3-anos-por-endeudamiento/>>. [Consulta: 26 de diciembre de 2019].

MANSO, Gustavo (2011): “Motivating Innovation”, *Journal of Finance*, Vol. 66, N° 5, pp. 1823-1860.

MASSONE PARODI, Pedro (1996): *El impuesto a la renta* (Valparaíso, Edeval).

MASUL, Yoshihiro (2004): “General Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 89b Group taxation, pp. 21-67.

MICHELSSEN, Aage (1988): “General Report”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 83a, Tax treatment of corporate losses, pp. 21-69.

Ministerio de Hacienda (1977): *Reforma tributaria* (Santiago, Talleres Gráficos de Gendarmería de Chile).

MORAGA KLENNER, Claudio (2010): *Tratado de derecho administrativo. Tomo VII. La actividad formal del Estado* (Santiago, Abeledo Perrot/Legal Publishing).

MÜHLBACHER, Hans; FÜLLER, Johann y HUBER, Lorraine (2011): “Online Forum Discussion-Based Forecasting of New Product Market Performance”, *Marketing: ZFP – Journal of Research and Management*, Vol. 33, N° 3, pp. 221-234.

NIEMANN, Rainer (2008): “The Effects of Differential Taxation on Managerial Effort and Risk Taking”, *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, Vol. 64, No. 3, pp. 273-310.

NUSSIM, Jacob y Tabbach, Avraham (2014): “Tax-Loss Mechanisms”, *The University of Chicago Law Review*, Vol. 81, N° 4, pp. 1509-1567.

OECD (2011): *Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning* (París, OECD Publishing).

Oficina de Estudios Tributarios (1960): *El sistema tributario chileno* (Santiago, 2ª ed., Talleres Gráficos La Nación).

PÉREZ CALDERÓN, Lindor; PARGA GACITÚA, José y PÉREZ CALDERÓN, Sergio (1966): *Reforma tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

PINCHEIRA SÁNCHEZ, Juan Pablo (2019): “El usufruto y sus efectos tributarios”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol. 6, pp. 28-57.

PUELMA ACCORSI, Álvaro (1988): *Curso práctico sobre sociedades de responsabilidad limitada* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile).

Real Academia Española (1933): *Diccionario histórico de la lengua española* (1933-1936) (Madrid, Imprenta de Librería y Casa Editorial Hernando).

RENCORET BRAVO, Álvaro (1950): *El impuesto sobre la renta* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

RENCORET BRAVO, Álvaro (1975): *El impuesto sobre la renta* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

Servicio de Impuestos Internos (2012): *SII fiscalizará rigurosamente a grandes empresas que declaran pérdida tributaria*. En línea. <<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2012/070612noti01ae.htm>>. [Consulta: 24 de enero de 2020].

SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel (2002): *Indivisión y partición* (Santiago, 5ª ed., Editorial Jurídica de Chile).

SRINIVASAN, Shuba; PAUWELS, Koen; SILVA-RISSO, Jorge y HANSEN, Dominique (2009): “Product Innovations, Advertising, and Stock Returns”, *Journal of Marketing*, Vol. 73, N° 1, pp. 24-43.

Superintendencia de Valores y Seguros (sin fecha): *Riesgo versus rentabilidad*. En línea <<https://www.svs.cl/educa/600/w3-article-510.html>>. [Consulta: 10 de diciembre de 2019].

TORO MANRÍQUEZ, Hernán (1935): *Sociedades civiles y comerciales* (Santiago, Editorial Nascimento).

VAN PRAAG, C. Mirjam (2003): “Business Survival and Success of Young Small Business Owners”, *Small Business Economics*, Vol. 21, N° 1, pp. 1-17.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias (Santiago, Libromar).

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017): “Restricciones a la rebaja de las pérdidas de arrastre”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, Vol.1, pp. 22-36.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019) “Los sistemas de imposición a la renta”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 21, pp. 95-151.

b. Textos normativos

Código Tributario, publicado el 31 de diciembre de 1974.

Decreto Ley N° 1.874, de 1977, publicado el 9 de agosto de 1974.

Decreto N° 755, de Hacienda, del 16 de diciembre de 1925, publicado el 21 de diciembre de 1925.

Decreto N° 277, de 28 de febrero de 1924, de Hacienda.

Historia de la Ley N° 18.293.

Historia de la Ley N° 18.489.

Historia de la Ley N° 18.985.

Ley N° 3.996, publicada el 2 de enero de 1924.

Ley N° 7.747, publicada el 24 de diciembre de 1943.

Ley N° 8.419, publicada el 10 de abril de 1946.

Ley N° 11.575, publicada el 14 de agosto de 1954.

Ley N° 11.791, publicada el 9 de febrero de 1955.

Ley N° 13.305, publicada el 6 de abril de 1959.

Ley sobre Impuesto a la Renta, publicada el 31 de diciembre de 1974.

Ley N° 18.293, publicada el 31 de enero de 1984.

Ley N° 18.489, publicada el 4 de enero de 1986.

Ley N° 18.985, publicada el 28 de junio de 1990.

Ley N° 19.738, publicada el 19 de junio de 2001.

Ley N° 19.880, publicada el 29 de mayo de 2003.

Ley N° 20.780, publicada el 29 de septiembre de 2014.

Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020.

c. Sentencias judiciales

Alberto Olivares Romo y otros con Miguel Olivares Romo (2017): Corte Suprema, 31 de agosto de 2017 (casación en el fondo) rol N° 4.659-2017.

Alejandra Patricia Campos Quanttrucci c. Tesorería General de la República (2015): Corte de Apelaciones de Santiago (protección) rol N° 61.681-2015.

Aravena Torres, José, y otros con SII (2015): Corte Suprema, 7 de abril de 2015 (casación fondo y forma) rol N° 18.937-2014.

Comercial Bulnes Ltda. con SII (2017): Corte Suprema, 2 de marzo de 2017 (casación en el fondo), rol N° 4.997-2017.

Comercial Costanera Limitada con SII (2016) Corte Suprema, 29 de diciembre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 97.817-2016.

Comercial Lebu Limitada con SII (2016) 29 de diciembre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 97.820-2016.

Comercial Los Huertos con SII (2016): Corte Suprema, 29 de diciembre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 96.202-2016.

Comercial Vittorio Limitada con SII (2016): Corte Suprema, 1 de diciembre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 89.678-2016.

Cortés Vallejos Eduardo con SII (2010): Corte Suprema, 25 de octubre de 2010 (casación en el fondo), rol N° 5.442, de 2008.

Daniela Rita Konow Hott con SII (2013): Corte Suprema, 23 de octubre de 2013 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 844–2013.

Escuela Altamira Ltda. con SII (2011): Corte Suprema, 3 de agosto de 2011 (casación en el fondo), rol N° 877, de 2009.

Financiera Conosur S.A con SII (2012): Corte Suprema, 16 de abril de 2012 (reclamo tributario), rol N° 9.017-2009.

Importadora y Distribuidora Bramell Ltda. con SII (2016): Corte Suprema, 21 de junio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 14.285-2016.

Luis Valenzuela Valdés con Fisco de Chile (2018): Corte Suprema, 8 de febrero de 2018 (casación en el fondo) rol N° 14.553-2017.

Pesquera Iquique Guanaye S.A. con SII (2013): Corte Suprema, 11 de enero de 2013. (casación en el fondo), rol N° 5.152-2010.

Pesquera Iquique Guanaye S.A. con SII (2013): Corte Suprema, 16 de enero abril de 2013 (casación en el fondo), rol N° 8.434-2010.

Pesquera Iquique Guanayes S.A. con SII (2013): Corte Suprema, 16 de enero de 2013 (casación en el fondo), rol N° 6.965-2011.

Proyectos y Desarrollo Ltda. con SII (2015): Corte Suprema, 16 de marzo de 2015 (casación en el fondo) rol N° 6.046-2014.

Sociedad de Servicios San Ignacio y Cia. Ltda. con SII (2014): Corte Suprema, 16 de septiembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 7.855-2013.

Sociedad Ecsa S.A. con SII (2014): Corte Suprema, 20 de noviembre de 2014 (casación en el fondo y en la forma), rol N° 10.451-2013.

d. Instrucciones administrativas

Contraloría General de la República Dictamen N° 32.507, de 2006

Contraloría General de la República Dictamen N° 7.778, de 2017.

Contraloría General de la República Dictamen N° 11.400, de 2017.

Contraloría General de la República Dictamen N° 24.417, de 2007.

Servicio de Impuestos Internos Circular N° 109, de 1977.

Servicio de Impuestos Internos Circular N° 54, de 1984.

Servicio de Impuestos Internos Circular N° 66, de 1998.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 4.610, de 1978.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 673, de 1983.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 59, de 1987.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1.375, de 1988.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 164, de 1997.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 3.400, de 1999.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 4.435, de 2001.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 3.032, de 2002.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1.514, de 2003.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2.751, de 2009.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2.833, de 2009.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1.046, de 2011.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1.046, de 2011.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2.000, de 2013.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2.702, de 2013.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 1.821, de 2015.

Servicio de Impuestos Internos Oficio N° 2.385, de 2018.

Servicio de Impuestos Internos Resol. Ex. N° 43, de 2002.

Tesorería General de la República Circular N° 7, de 2017.