

PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS

Luis González Silva

Magíster en Tributación
Universidad de Chile

Colaborador del Centro de Estudios Tributarios.



1.- INTRODUCCIÓN

La renta líquida imponible de los contribuyentes del impuesto de Primera Categoría, que determinan su renta efectiva en base a contabilidad completa y balance general, puede resultar positiva o negativa. En el caso de ser positiva, deberán aplicar sobre dicha base la tasa del referido impuesto para determinar la obligación tributaria que los afecta. Sin embargo, si el resultado es negativo nos encontramos frente a una pérdida tributaria, oportunidad en que el contribuyente no tiene obligación tributaria que deba cumplir.

La renta líquida imponible cuando resulta negativa (pérdidas tributarias) representa para el contribuyente un detrimento patrimonial como consecuencia del conjunto de operaciones ocurridas durante el ejercicio comercial correspondiente. Sin embargo, este resultado negativo, de conformidad a la Ley sobre impuesto a la Renta⁹³, puede ser deducido como gasto en los ejercicios siguientes, e incluso se permite su imputación a las utilidades acumuladas en las empresas, dando origen, en este último caso, a la recuperación del crédito por impuesto de Primera Categoría asociado a las utilidades que resulten absorbidas por las pérdidas tributarias, en el carácter de pago

⁹³ En adelante indistintamente LIR.

provisional, conocido también con el nombre de pago provisional por utilidades absorbidas (PPUA).

Dado que las pérdidas tributarias tiene los efectos tributarios señalados, cada año la administración tributaria efectúa su fiscalización, ya sea a través de procesos masivos de fiscalización, o bien, a través de auditorías selectivas, todo con el objeto de verificar la correcta determinación de tales pérdidas, como asimismo la procedencia de su imputación como gasto o la devolución de los impuestos correspondientes.

Sobre esta materia han ocurridos diversas modificaciones legales, por ejemplo, durante el año 2001 se incorporaron restricciones en la Ley sobre impuesto a la Renta respecto de la utilización de las pérdidas tributarias cuando existe cambio en la propiedad de las empresas, durante el año 2010 se incorporó al Código Tributario restricciones a los procesos de fiscalización, y finalmente, en el año 2012 se restringió las devoluciones cuando el impuesto de Primera Categoría es financiado con impuestos pagados en el exterior.

Debido a la importancia de esta materia y las contingencias en que se ven involucrados los contribuyentes, el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, ha elaborado el presente reporte dirigido a la comunidad universitaria y a los profesionales del área, con el objetivo de resumir las principales implicancias que se derivan de las pérdidas tributarias como de la recuperación del impuesto de Primera Categoría con motivo de la imputación de tales pérdidas a las utilidades acumuladas en las empresas.

2.- DETERMINACIÓN DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

Los contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa y balance general, deberán determinar su base imponible afecta al impuesto de Primera Categoría de acuerdo a las disposiciones contenidas en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre impuesto a la Renta, considerando, cuando corresponda, las deducciones de las partidas señaladas en el artículo 33 N.º 1, según lo establece el actual artículo 21⁹⁴ del texto legal antes mencionado.

Lo anterior se puede graficar de la siguiente manera:

⁹⁴ Permite la deducción en la determinación de la renta líquida imponible de las partidas señaladas en el artículo 33 N.º 1 de la LIR, que sean representativas de desembolsos.

Art. 29	Ingresos brutos	+
Art. 30	Costo directo	-
Art. 31	Gastos necesarios	-
Art. 32	Ajustes por corrección monetaria de acuerdo al artículo 41 de la LIR.	+/-
Art. 33	Otros ajustes	+/-
Art. 21	Partidas del 33 N.º1 representativas de desembolsos	-
	Renta líquida imponible o pérdida tributaria	=

La base imponible así determinada puede dar como resultado una renta líquida imponible positiva o negativa, último caso donde estaremos frente a una pérdida tributaria. La pérdida tributaria si bien representa a un detrimento patrimonial para los contribuyentes, constituye una importante herramienta tributaria por sus implicancias futuras. Estas implicancias básicamente consisten en la compensación con resultados futuros, o bien, en la devolución de impuestos pagados con anterioridad.

Sin perjuicio de lo anterior, en la práctica las empresas al encontrarse obligadas a llevar contabilidad completa en los términos de los artículos 16 al 19 del Código Tributario, y siendo el objetivo de la contabilidad servir de base para la toma de decisiones de carácter financiero, la determinación de la renta líquida imponible o pérdida tributaria, se inicia del resultado del balance. Por lo tanto, los contribuyentes deben a través de método de agregados y deducciones conciliar las diferencias existentes entre las normas financieras y tributarias. Es por ello, que el inciso 3º del N.º 3 del inciso 3º del artículo 31 de la LIR, señala lo siguiente:

"Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo"

Debido a estas implicancias y algunos abusos de la norma, en el Diario Oficial de fecha 19 de junio de 2001, se publicó la Ley N.º 19.738, que introdujo restricciones en el uso de las pérdidas tributarias, materia que revisaremos más adelante.

3.- IMPUTACIÓN DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

Las implicancias de las pérdidas tributarias nacen de su imputación, materia que se encuentra regulada en el inciso 2°, del N.º 3, del inciso 3° del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, norma que señala lo siguiente:

"las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fuesen suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente".

Como se puede apreciar la ley establece dos imputaciones para las pérdidas tributarias, primero a las utilidades no retiradas o distribuidas, que corresponden a las utilidades acumuladas en el registro FUT⁹⁵, y posteriormente, a las utilidades obtenidas en los ejercicios siguientes, es decir, se permite su deducción como gasto en la determinación de la renta líquida imponible de los ejercicios futuros.

En el caso que el contribuyente no mantenga utilidades acumuladas en su registro FUT, toda la pérdida tributaria del ejercicio podrá imputarse como gastos en los ejercicios siguientes, tomando el nombre de pérdida tributaria de arrastre. Por el contrario, si el contribuyente mantiene acumuladas utilidades tributables en el registro FUT, debidamente reajustadas de conformidad al artículo 14 de la LIR, suficientes para soportar la imputación de la pérdida tributaria del ejercicio, no habrá pérdida tributaria de arrastre para los ejercicios siguientes que puedan ser deducidas como gastos en la determinación de la renta líquida imponible de los ejercicios posteriores.

Lo anterior se puede graficar de la siguiente manera:

Año 1

Pérdida tributaria del ejercicio	-5.000
Utilidades acumuladas en el FUT	3.000
Pérdida tributaria de arrastre ejercicios futuro	-2.000

⁹⁵ Fondo de utilidades tributables.

Del ejemplo expuesto, sólo puede ser imputado como gasto en los ejercicios siguientes aquella parte de la pérdida tributaria no imputada o no absorbidas por las utilidades acumuladas en el registro FUT, en este caso la suma de \$-2.000.

Cuando corresponda imputar la pérdida tributaria de arrastre como gasto en los ejercicios siguientes, deberá realizarse debidamente reajustada, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.

Finalmente, cabe aclarar que la pérdida tributaria conformará el saldo negativo del registro FUT, pero debemos tener presente que el saldo negativo de este registro no es equivalente a una pérdida tributaria, debido a que dicho saldo puede tener su origen en pérdidas tributarias, gastos rechazados y retiros presuntos.

4.- RESTRICCIONES EN EL USO DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

Como se señaló precedentemente, mediante la Ley N.º 19.738, del año 2001, se incorporó al N.º 3, del inciso tercero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, restricciones y nuevos requisitos para deducir como gasto las pérdidas tributarias de arrastre en la determinación de la renta líquida imponible.

Las restricciones en el uso de las pérdidas tributarias de arrastre se provocan con ocasión del cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en las utilidades de la empresa correspondiente, salvo que el cambio en la propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos del artículo 100 de Ley N.º 18.045. De acuerdo a la modificación legal, se establece que se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones.

Para efectos de la aplicación de la restricción del uso de las pérdidas, junto con el cambio en la propiedad señalado, debe producirse alguna de las siguientes condiciones:

- 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

- 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

Que pase a obtener solamente ingresos por participación, ya sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades.

5.- ACREDITACIÓN DE LAS PÉRDIDAS

La acreditación de las pérdidas tributarias ha sido materia de controversia entre los contribuyentes y el Servicio de Impuesto Internos. Para el ente fiscal las pérdidas tributarias constituyen un gasto del ejercicio del año de su imputación, debiendo cumplir los requisitos generales que para todos los gastos contempla el inciso 1° del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. De este modo, las pérdidas deben ser acreditadas o justificadas en forma fehaciente, de lo contrario no se estaría cumpliendo un requisito esencial para su deducción. Ahora bien, la acreditación idónea de la pérdida tributaria de arrastre es la contabilidad completa y fidedigna de la empresa, junto con la documentación respaldatoria, pues ella es el resultado de todas las operaciones ocurridas durante el ejercicio.

Por lo expuesto, para el ente fiscal los contribuyentes deben contar con la documentación pertinente para acreditar las pérdidas, debiendo conservarlos por un plazo mayor a los plazos de prescripción, por cuanto son base para determinar los impuestos cuya prescripción se encuentra vigente, como lo sería las rentas líquidas de años posteriores al año en que se originó la pérdida tributaria de arrastre.⁹⁶

6.- IMPUTACIÓN DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS AL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES

Como se señaló precedentemente, en primer término la pérdida tributaria del ejercicio, determinada conforme a las disposiciones de los artículos 21 y del 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe ser imputada a las utilidades acumuladas en el registro FUT, y sólo en el caso que éstas sean inexistentes o insuficientes, tales pérdidas o la parte no imputada, según corresponda, constituirá la pérdida de arrastre imputable como gasto necesario en los ejercicios posteriores.

⁹⁶ Mayor información en el oficio N.° 164, de 27.01.1997

Ahora bien, el Servicio de Impuestos Internos, mediante la circular N.º 17 de fecha 19 de marzo de 1993, estableció que al existir distintas rentas acumuladas en el registro FUT, con distintas antigüedades y créditos por impuesto de Primera Categoría, se debía establecer un orden de imputación para las pérdidas tributarias. De este modo, sólo con el objeto de mantener un debido control en el registro FUT de las utilidades retenidas, el órgano fiscalizador estableció que dichas pérdidas tributarias deberán ser imputadas en los mismos términos que los retiros o distribuciones, es decir, comenzando por las utilidades más antiguas, en los términos de la letra d), del N.º 3, del párrafo A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La imputación de la pérdida tributaria en los términos señalados, debe efectuarse sin distinguir si las utilidades acumuladas tienen o no créditos por impuesto de Primera Categoría o si corresponden a utilidades generadas por el propio contribuyente o por terceros, como es el caso de las participaciones sociales como por ejemplos, los retiros o dividendos percibidos.

Una situación particular ocurre con los dividendos percibidos desde sociedades anónimas, cuando no han resultado imputados a utilidades tributables acumuladas en las dichas empresas, como ocurre con los dividendos repartidos con cargo a utilidades financieras, las cuales no forman parte de la renta líquida imponible de la empresa de origen, como tampoco lo serán de la empresa receptora. Sobre esta materia el Servicio de Impuestos Internos a través del oficio N.º 194 de fecha 29 de enero de 2010, efectuó un cambio de criterio respecto de la circular N.º 17 de 1993, señalando que al imputar las pérdidas tributarias a este tipo de dividendos, utilidades financieras estarían influyendo en la determinación de la renta líquida imponible de ejercicios posteriores, de las cuales no forman parte ni pueden formar parte. Además, al efectuar tal imputación se produce el efecto de que una misma utilidad financiera distribuida sucesivamente, termina multiplicando la absorción de pérdidas tributarias.

En resumen, en base al nuevo criterio, en el caso de sociedades anónimas, las pérdidas tributarias no pueden ser imputadas a los dividendos señalados, dándose la particularidad de tener un registro FUT con pérdidas tributarias y utilidades tributables en forma simultánea.

7.- COMPENSACIÓN DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS CON RENTAS PRESUNTAS

El Servicio de Impuestos Internos, a través de la circular N.º 60 de fecha 3 de diciembre de 1990, instruyó que cuando un contribuyente afecto al impuesto de Primera Categoría desarrolle una actividad bajo un régimen de presunción de renta y

otra amparada en renta efectiva, deberá rebajar las pérdidas tributarias obtenidas de ésta última actividad de la renta presunta del mismo ejercicio.

Según la instrucción, esto se debe realizar porque se trata del mismo tributo, que por regla general debe determinarse sobre el conjunto de rentas que obtenga el contribuyente en la Primera Categoría, aun cuando una de ellas se establezca en base a una renta presunta.

Como consecuencia de la compensación señalada, las pérdidas tributarias pueden resultar completamente absorbidas al ser éstas de un monto inferior a las rentas presuntas, ocasión donde no corresponden efectuar imputación alguna a las utilidades acumuladas, como tampoco a las utilidades generadas en ejercicios siguientes en el carácter de gasto en la determinación de la renta líquida imponible.

Lo anterior, se puede graficar de la siguiente manera:

Tipo de Renta	Situación A	Situación B
Renta Presunta	100.000	100.000
Pérdida tributaria renta efectiva	-60.000	-130.000
Renta presunta tributable	40.000	0
Pérdida tributaria definitiva renta efectiva	0	-30.000

En la situación A la pérdida tributaria ha sido imputado completamente, por lo tanto, no corresponde que dicha pérdida o parte de ella sea además imputada a las utilidades acumuladas en la empresa, es decir, aquellas acumuladas en el registro FUT.

En la situación B ocurre lo contrario, sólo parte de la pérdida tributaria fue compensada con la renta presunta, por lo tanto, aquella parte no compensada⁹⁷ deberá ser imputada en los términos del inciso 2°, del N.º 3, del inciso 3° del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Es decir, primero a las rentas acumuladas y posteriormente a las rentas de los ejercicios siguientes.

⁹⁷ El saldo de \$30.000.

8.- PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS⁹⁸

El inciso 2°, del N.° 3, del inciso 3° del artículo 31 de la LIR permite la devolución del impuesto de Primera Categoría que se haya pagado sobre las utilidades acumuladas en el registro FUT que resulten absorbidas por las pérdidas tributarias.

La norma legal recién señalada otorga el carácter de pago provisional al impuesto de Primera Categoría asociado a las utilidades acumuladas que resulten absorbidas por la imputación de la pérdida tributaria. Además, hace aplicables las disposiciones de los artículos 93 al 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, para efectos de su reajustabilidad, imputación y su devolución.

Entre las disposiciones legales señaladas destaca el artículo 94 N.° 3 que establece que los pagos provisionales, en el caso de sociedades de personas, deberá ser imputado al impuesto Global Complementario o Adicional que deban declarar sus socios, debiendo ser considerados como retiros del mes en que se realice la imputación.

Al respecto el Servicio de Impuestos Internos, mediante la Resolución N.° 4, de fecha 07 de enero de 2008, establece la obligación por parte de las sociedades de personas de informar mediante la declaración jurada 1837, los montos de los pagos provisionales puestos a disposición de sus socios contribuyentes de los impuestos Global Complementario o Adicional.

Asimismo, destacan las disposiciones del artículo 97, que establece que los saldos a favor del contribuyente serán devueltos por el Servicio de Tesorería dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venza el plazo normal para presentar la declaración anual de impuesto a la renta, norma que debe ser relacionada con el N.° 2 del artículo 8 bis del Código Tributario, que establece que constituye un derecho para el contribuyente la obtención en forma completa y oportuna de las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas. Lo anterior, es sin perjuicio de las facultadas que confiere el artículo 59 del Código Tributario al ente fiscal para examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, según revisaremos más adelante.

Finalmente, la norma que establece la recuperación en comento, señala expresamente que para la procedencia de tal recuperación el impuesto debe estar debidamente pagado. Esto significa que el contribuyente deberá acreditar el entero en arcas fiscales del pago correspondiente, lo que resultará sencillo si las utilidades absorbidas corresponden a utilidades que el mismo contribuyente ha obtenido y

⁹⁸ PPUA.

consecuencialmente ha pagado mediante la declaración anual de impuesto⁹⁹. Sin embargo, cuando las utilidades absorbidas corresponden a utilidades ajenas la situación es distinta, pues el contribuyente sólo contará con la certificación de las rentas percibidas, por ejemplo, un certificado de dividendo, no contando, por lo tanto, con documento alguno que acredite la materialidad del pago del impuesto correspondiente.

9.- TRATAMIENTO TRIBUTARIO

Como se ha señalado anteriormente, el crédito por impuesto de Primera Categoría asociado a las utilidades acumuladas en las empresas que resulten absorbidas por pérdidas tributarias puede ser recuperado a través de su devolución en el carácter de pago provisional. Es decir, el contribuyente podrá recibir de parte del Fisco la devolución de flujos de dineros a los cuales debe establecerse su tratamiento tributario frente al impuesto a la renta.

El Servicio de Impuesto Internos interpretó¹⁰⁰ que para establecer el tratamiento tributario que corresponde dar al impuesto de Primera Categoría recuperado, debe distinguirse entre aquel que fue pagado con antelación por el propio contribuyente que está realizando la recuperación, es decir, por la absorción de utilidades propias, del aquel impuesto de Primera Categoría que fue pagado por otro contribuyente, vale decir, por la absorción de utilidades ajenas, como lo son, por ejemplo, los retiros y dividendos ambos percibidos.

En el caso de la absorción de utilidades propias, el ente fiscalizador señaló que se trataría de la recuperación de un gasto, al devolverse el impuesto pagado sobre las utilidades generadas por las propias empresas en periodos anteriores a la generación de las pérdidas tributarias. Agrega, que este ingreso no constituye una cantidad tributable con el impuesto de Primera Categoría¹⁰¹, ya que cumplió con dicho tributo en el momento de su provisión al no aceptarse como gasto tributario. Todo lo anterior, es sin perjuicio se reconocer este ingreso en el registro FUT con el fin de contrarrestar la rebaja que se realizó en dicho registro en el año de su pago, pero tal reconocimiento debe efectuarse como una utilidad sin crédito al no formar parte de la renta líquida imponible por las razones expuestas precedentemente.

⁹⁹ Esto se realiza mediante el formulario 22.

¹⁰⁰ Oficio N.º 1671 de fecha 12 de mayo de 1993.

¹⁰¹ Sin perjuicio de su tributación con los impuestos terminales.

En la segunda situación, esto es, cuando el impuesto recuperado fue pagado por otras empresas al resultar absorbidas utilidades ajenas por las pérdidas tributarias del ejercicio, tales ingresos constituyen un incremento de patrimonio, debido a que no han implicado ningún desembolso para la empresa que lo recupera, debiendo formar parte de la renta líquida imponible del contribuyente, representando, en consecuencia, una menor pérdida tributaria en el ejercicio.

En cuanto al reconocimiento de este tipo de ingresos en los registros contables, cuando deba formar parte de la renta líquida imponible, cabe señalar que se devengará en el ejercicio de la imputación de la pérdida tributaria a las utilidades acumuladas, es decir al término del ejercicio en cuestión.

A continuación se presenta el siguiente cuadro resumen:

Pago provisional por utilidades absorbidas	Efecto en RLI	Efecto en el registro FUT
Recuperado sobre utilidades propias	Constituye la recuperación de un gasto, no debiendo formar parte de esta base imponible.	Representa una utilidad sin crédito afecta a los impuestos terminales.
Recuperado sobre utilidades ajenas	Constituye un incremento de patrimonio, debiendo formar parte de esta base imponible.	Se incorpora implícitamente a través de una menor pérdida tributaria al agregarse a la renta líquida imponible.

10.- DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS

En primer término, es importante destacar que este pago provisional se recuperará debidamente actualizado, en la oportunidad en que el contribuyente presente su declaración anual de impuesto a la renta, todo ello conforme a las normas de los artículos 93 al 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En lo que se refiere al cálculo, de conformidad al N.º 3, del inciso 3º del artículo 31º de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que constituye pago provisional es el impuesto de Primera Categoría pagado sobre las utilidades tributables que resulten absorbidas

por pérdidas tributarias. Ahora bien, de acuerdo a la interpretación vigente¹⁰², el monto a recuperar como un pago provisional se determinará aplicando la tasa que corresponda a dicho tributo de categoría directamente sobre la pérdida tributaria hasta el monto de la utilidad absorbida.

A continuación se presentan algunos ejemplos de su determinación:

DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS

ANTECEDENTES	A	B
Pérdida tributaria	-100.000	-100.000
Utilidades propias acumuladas, con crédito tasa 20%	50.000	130.000
Pago provisional por utilidades absorbidas	10.000	20.000
Pérdida tributaria definitiva	-100.000	-100.000

Como se puede apreciar el monto del pago provisional se determina aplicando directamente la tasa del impuesto de Primera Categoría sobre la utilidad absorbida, en el primer caso $\$50.000 \times 20\% = \10.000 y en el segundo $\$100.000 \times 20\% = \20.000 .

Además, podemos observar que al resultar absorbidas utilidades propias cuyo crédito a solicitar representa la recuperación de un gasto, vale decir, no debe formar parte de la renta líquida imponible, no se ve modificado el monto de la pérdida tributaria, sin perjuicio de reconocer posteriormente este ingreso como una utilidad sin crédito en el registro FUT para su futura afectación con los impuesto terminales, cuando corresponda.

¹⁰² Circular N.º 42 de 28 de agosto de 1990.

DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS

ANTECEDENTES	A	B
Pérdida tributaria	-100.000	-100.000
Utilidades ajenas acumuladas, con crédito tasa 20%	50.000	130.000
Pago provisional por utilidades absorbidas	10.000	16.667
Pérdida tributaria definitiva	-90.000	-83.333

Cuando el crédito por impuesto de Primera Categoría a recuperar provenga de la absorción de utilidades ajenas, sabemos que representa un incremento de patrimonio, y en consecuencia, debe formar parte de la renta líquida imponible, la cual al ser negativa, disminuirá su cuantía en un monto equivalente al pago provisional que se recuperará.

En la situación A el pago provisional corresponde a la tasa del 20% sobre la utilidades absorbida lo que arroja un monto de \$10.000, que agregado a la pérdida tributaria preliminar, nos da como resultado una pérdida tributaria definitiva de \$90.000. En este caso la utilidad absorbida sigue siendo \$50.000, dado que la pérdida tributaria definitiva sigue siendo mayor a la utilidad en cuestión.

En la situación B la utilidad absorbida inicialmente es de \$100.000, debido a que la pérdida tributaria preliminar es por este valor. Sin embargo, la pérdida se verá disminuida por el monto del pago provisional a recuperar, disminuyendo de esta también la utilidad absorbida, y consecuentemente, el pago provisional. En tal caso, antes de calcular el monto de la recuperación aplicando la tasa del impuesto de Primera Categoría sobre la utilidad absorbida, debemos determinar, en primer lugar, la pérdida tributaria definitiva. Para estos efectos, la pérdida tributaria preliminar se disminuye en el monto del pago provisional dividiéndola en 1,20 por cuanto incluye un PPUA equivalente al 20%.

Después del cálculo anterior ($\$100.000/1,20$) tenemos una pérdida tributaria definitiva de \$83.333, dando lugar a una utilidad absorbida por igual cantidad. De este modo,

calcularemos el pago provisional aplicando el procedimiento desarrollado anteriormente, es decir, multiplicando la utilidad absorbida de \$83.333 por la tasa del 20% ($\$83.333 \times 20\%$). De los cálculos anteriores, tenemos que el pago provisional es por la suma de \$16.667, que luego de ser agregados a la pérdida preliminar de \$100.000 confirmamos la pérdida tributaria definitiva de \$83.333.

11.- RESTRICCIONES A LA DEVOLUCIÓN DEL PAGO PROVISIONAL POR UTILIDADES ABSORBIDAS¹⁰³

La Ley N.º 20.630, publicada en el Diario Oficial con fecha 27 de septiembre de 2012, incorporó un nuevo número 7 a la D del artículo 41 A, referido a las normas comunes frente a la tributación internacional, particularmente sobre el sistema de créditos por impuestos pagados en el exterior.

La nueva disposición legal básicamente busca impedir la devolución del impuesto de Primera Categoría cuando ha sido financiado con créditos por impuestos pagados en el exterior. Por lo tanto, cuando las utilidades absorbidas por pérdidas tributarias correspondan a rentas de fuente extranjera cuyo impuesto de Primera Categoría en Chile ha sido pagado en la forma señalada, a contar del año tributario 2013, no procede su devolución en el carácter de pago provisional, como tampoco bajo cualquier otra calificación.

Con la introducción del nuevo N.º 7, a la letra D, del artículo 41 A, si bien se impide la devolución del PPUA en la situación antes expuesta, de todas formas los contribuyentes continuarán teniendo derecho a este pago provisional, pero sólo como imputación a otras obligaciones tributarias, debido a que la modificación legal no afectó la imputación del crédito en cuestión bajo esta modalidad.

12.- RESTRICCIONES A LA FISCALIZACIÓN DE LOS PAGOS PROVISIONALES POR UTILIDADES ABSORBIDAS.

A través de la Ley 20.420 publicada en el Diario Oficial con fecha 19 de febrero de 2010, se introdujeron modificaciones al artículo 59 del Código Tributario, consistente en restricciones para que el Servicio de Impuestos Internos lleve a cabo la fiscalización de las solicitudes de devolución originadas en la absorción de pérdidas tributarias, las cuales están ligadas con el derecho reconocido a los contribuyentes en el número 8 del artículo 8º bis del Código Tributario.

¹⁰³ Para mayores detalles revise el reporte tributario N.º 37, del mes de mayo de 2013.

El referido derecho establece que las actuaciones que desarrolle el Servicio de Impuestos Internos deben llevarse a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea. Es por ello que en el artículo 59 del Código Tributario se estableció un plazo fatal sobre el ejercicio de la generalidad de las facultades fiscalizadoras para examinar el cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones impositivas, especialmente relacionadas con la revisión de las declaraciones presentadas, de modo de constatar que éstas sean íntegras, fidedignas y oportunas y, en general, se dé cabal cumplimiento a las normas legales, reglamentarias e instrucciones del Servicio.

Para la generalidad de los casos, el plazo se cuenta desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que la totalidad de los antecedentes solicitados al contribuyente han sido puestos a su disposición. Sin embargo, por excepción, el plazo para fiscalizar y resolver las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas se contará desde la fecha de presentación de la solicitud respectiva. Esta solicitud puede efectuarse a través de la declaración anual de impuestos mediante el formulario 22, en la declaración de término de giro mediante el formulario 2121 o a través de una petición administrativa mediante el formulario 2117.

En cuanto al plazo para efectuar la fiscalización, tratándose del examen y resolución de las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas, el plazo es de 12 meses, contados desde la fecha en que se efectuó la solicitud respectiva. Dentro del plazo señalado el Servicio de Impuestos Internos podrá proceder a citar, liquidar, girar o dictar las resoluciones, cuando correspondan.

En el caso de las solicitudes de devolución del pago provisional por utilidades absorbidas, las resoluciones que se emitan pueden guarda relación con una disminución a las pérdidas tributarias y/o una disminución del monto de la devolución en cuestión, todo en mérito de los antecedentes aportados por los contribuyentes para acreditar su derecho a la solicitud respectiva.

13.- CONCLUSIÓN

Como se pudo revisar a lo largo del presente reporte, las pérdidas tributarias producen dos efectos tributarios importantísimos, como lo son la recuperación del impuesto de primera categoría pagado asociado como crédito a las rentas acumuladas en las empresas que resulta absorbidas por las mencionadas pérdidas, como también el reconocimiento como gasto en los ejercicios siguientes de las pérdidas no absorbidas en los términos señalados. Para los efectos anteriores, el inciso 2° del N.° 3 del inciso 3° del artículo 31 de la LIR establece un orden de imputación, como asimismo, el

Servicio de Impuestos Internos interpretó un orden particular para las pérdidas cuando son imputadas a las utilidades acumuladas en el registro FUT, sólo con el objeto de mantener un debido orden.

No obstante el orden de imputación de las pérdidas tributarias que establece la ley, el Servicio a través de sus instrucciones estableció que antes de realizar tales imputaciones, el contribuyente debe compensar estas pérdidas con las rentas presuntas que obtenga en forma paralela a su actividad sometida a renta efectiva en la cual obtuvo el detrimento patrimonial, y sólo aquella parte que exceda a la renta presunta seguirá el orden de imputación establecido en la Ley.

En cuanto a la prescripción, para la administración tributaria el contribuyente siempre deberá acreditar sus pérdidas tributarias, aún cuando estas tengan su origen más allá de los plazos de prescripción, cuando sus efectos recaigan en periodos que todavía se encuentren vigentes.

En cuanto a la devolución del pago provisional, debe tenerse presente que se calcula aplicando la tasa del tributo directamente sobre la utilidad absorbida y que su tratamiento tributario debe diferenciarse considerando si la utilidad que resultó absorbida por las pérdidas tributarias son propias o ajenas. En el primer caso el pago provisional representará la recuperación de un gasto, pero en el segundo representa un incremento de patrimonio.

Finalmente, en cuanto a su fiscalización, de conformidad al artículo 59 del Código Tributario, la administración tributaria tiene un plazo máximo de 12 meses para resolver las solicitudes de devolución originadas en la absorción de pérdidas, contados desde la presentación de la solicitud correspondiente, sea que haya sido realizada mediante la declaración anual de impuestos, al momento del término de giro, o bien, a través de una petición administrativa.