



## Modificaciones al Regimen de Perdidas Tributarias Dispuestas por la Ley N° 19.738

### Introducción

La ley N° 19.738, publicada en el Diario Oficial el 19 de junio del año 2001, introdujo modificaciones especiales a los N°s. 3, 5 y 12 del artículo 31 de la Ley de la Renta, con el fin de regular y en algunos casos restringir la aplicación de algunas normas, especialmente las de los N°s. 3 y 5, sobre pérdidas tributarias y depreciaciones aceleradas respectivamente.

En esta cartilla tributaria se analizará lo referente a las “Perdidas Tributarias”, precisar su utilización y analizar los alcances tributarios que se derivan de su aplicación como crédito al absorberse las mismas contra las utilidades que anteriormente hayan pagado el impuesto de primera categoría.

### Nueva Redacción del Artículo 31

“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el

inciso primero del artículo 21 y la letra f), del Nº 1 del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea este el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.”

Al finalizar la redacción del artículo 31 establece que especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio.

3º.- Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente Ley.

Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo y su monto se reajustará , cuando deba imputarse a los años siguientes, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día mes anterior al cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.

La modificación que se incorpora, dice relación con restringir el uso de las pérdidas a la mantención de ciertas condiciones, el tenor del nuevo inciso es el siguiente:

**“Con todo, las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio. Ello siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento**

**del cambio indicado en primer término, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista en otras sociedades o por reinversión de utilidades. Para este efecto, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones. Lo dispuesto en este inciso no se aplicará cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que establece el artículo 100 de la Ley N° 18.045.”**

Con relación a las modificaciones introducidas al N° 3° del artículo 31, sobre pérdidas tributarias se puede señalar lo siguiente:

- 1°. La ley N° 19.738. del año 2001, mediante el N° 1 de la letra e) de su artículo 2°, agregó un inciso final al N° 3 del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, tendiente a regular el uso como gasto de las pérdidas tributarias obtenidas por las empresas o contribuyentes en sus respectivos negocios o actividades comerciales.
- 2°. De acuerdo al nuevo inciso agregado y expuesto en negrita anteriormente, la rebaja de las pérdidas tributarias debe operar de la siguiente manera:

### **2.1. Contribuyentes que tienen derecho a rebajar como gasto las pérdidas sufridas por el negocio durante el ejercicio comercial correspondiente.**

De conformidad a lo dispuesto por las normas generales del artículo 31 de la Ley de la Renta, los contribuyentes que tienen derecho a deducir como gasto las pérdidas sufridas por el negocio o actividad que desarrollan, son aquellos que declaren en la primera categoría la renta efectiva determinada mediante contabilidad, incluidos los de la segunda categoría clasificados el artículo 42 de la ley del ramo, cuando declaren en dicha categoría a base de los ingresos y gastos efectivos, ya que conforme a lo establecido en el art. 50 de la mencionada ley, tales contribuyentes en cuanto a deducción de gastos se refiere, se rigen por las normas de la primera categoría en todo lo que les fuere pertinente.

### **2.2. Formalidades que deben cumplirse respecto de las aceptación de las pérdidas como gasto.**

2.2.1. Las pérdidas que se pueden rebajar como gasto son aquellas que sufra el contribuyente producto de la gestión o desarrollo de su actividad que constituye su giro, es decir, las pérdidas que sufra el negocio o empresa durante el año comercial de operación.

2.2.2. Las pérdidas que se pueden deducir como gasto son aquellas que se calculan aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, vale decir, las Pérdidas Tributarias, calculadas de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta.

2.2.3. Las pérdidas sufridas por el negocio se rebajan como gasto, cuando deban imputarse a las utilidades tributables de los ejercicios siguientes, debidamente reajustadas en el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor existente en el período comprendido entre el último día del mes anterior al cierre del ejercicio en que se generaron las pérdidas y el último del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.

2.2.4. El orden de imputación de las pérdidas de acuerdo a lo establecido en el inciso segundo N° 3 del artículo 31, es el que a continuación se señala según el tipo de contabilidad que lleve el contribuyente:

- En el caso de contribuyentes que determinen su renta efectiva mediante contabilidad simplificada y los de la Segunda Categoría del artículo 42 de la Ley de la Renta, que declaren a base de ingresos y gastos efectivos, las pérdidas generadas en el ejercicio comercial respectivo o las provenientes de ejercicios anteriores, debidamente reajustadas, se imputarán solamente a las utilidades obtenidas en los ejercicios siguientes.
- Respecto de los contribuyentes que determinen su renta efectiva mediante contabilidad completa, las pérdidas generadas en el ejercicio comercial respectivo se imputarán por el mismo valor determinado, en primer lugar, a las utilidades retenidas o acumuladas por los contribuyentes en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), dentro de las cuales se comprenden las utilidades recibidas en el ejercicio respectivo de otras empresas, debidamente actualizadas de acuerdo a la modalidad que establece la Ley en su artículo 14, y en ausencia de éstas o por no ser suficiente su monto para su absorción, se imputarán a las utilidades generadas en los ejercicios siguientes debidamente reajustadas bajo la misma forma indicada en el punto 2.2.3. precedente, hasta su total agotamiento o extinción.
- Las pérdidas provenientes de ejercicios anteriores, se imputarán debidamente reajustadas bajo la modalidad ya indicada, a las utilidades del ejercicio y en ausencia de éstas o por no ser suficientes su monto para su absorción a las utilidades que se obtengan en los ejercicios siguientes, hasta su total agotamiento o extinción. Las instrucciones para este caso se encuentran en la circular 17 del año 1993.

### **2.3. Recuperación como pago provisional del Impuesto de Primera Categoría pagado sobre las utilidades tributables que resulten absorbidas por pérdidas tributarias.**

De acuerdo a lo dispuesto en la parte final del inciso segundo del N° 3 del artículo 31, en el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas,

el Impuesto de Primera Categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a las utilidades absorbidas y se les aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que establecen los artículos 93 al 97 de la ley del ramo.

La circular N° 17 en la letra d) señala que “El Servicio ha establecido que el orden de imputación para las pérdidas que establece el inciso segundo del N° 3 del artículo 31 de la ley, deberá efectuarse de la misma manera en que se imputan los retiros o distribuciones de renta a las utilidades acumuladas en las empresas, conforme a lo previsto por la letra d) del N° 3, párrafo A), del artículo 14 de la Ley de la Renta, esto es, imputándolas, en primer lugar a las más antiguas y con derecho, cuando corresponda, a la recuperación como pago provisional del Impuesto de Primera Categoría que haya afectado a las utilidades absorbidas, de acuerdo a la modalidad dispuesta por la parte final del inciso 2° del citado N° 3 del artículo 31 de la LIR.”.

#### **2.4. Casos en los cuales no se podrán deducir como gasto las pérdidas sufridas por el negocio.**

De conformidad al nuevo inciso final incorporado al N° 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, los siguientes contribuyentes no podrán deducir como gasto las pérdidas sufridas por su negocio:

- Las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de sus derechos sociales, acciones o del derecho a participar en las utilidades, siempre y cuando, además, que con motivo de dicho cambio se cumpla 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.
- Que pase a obtener solamente ingresos por participación, ya sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades.
- Para los efectos anteriores, se entenderá que se produce cambio de la propiedades en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen por adquirir, ya sea directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones en las utilidades de las empresa. Cabe

señalar que, para la aplicación de esta norma, se entenderá que son nuevos socios, o accionistas las personas que en un determinado año adquieran, por ejemplo, el 30% de los derechos, de las acciones o de la participación de las utilidades de una empresa, y en los años siguientes adquieran un nuevo porcentaje de los valores antes indicados, hasta completar el 50%.

- En consecuencia, cuando se dé la situación indicada en los puntos anteriores, las sociedades de cualquier naturaleza jurídica, que tenga pérdidas acumuladas en sus registros contables generadas con antelación al cambio de propiedad, entendido éste en los términos antes señalados, no podrán deducir dichas pérdidas como un gasto tributario de los ingresos percibidos o devengados obtenidos con posterioridad a dicho cambio.

Para estos efectos se considerará ingresos percibidos o devengados, entre otros, a:

- Los propios ingresos obtenidos por la empresa, producto del desarrollo de su actividad que constituye su giro habitual, incluyendo los que provienen de inversiones efectuadas por ella;
- Las utilidades retenidas en los registros FUT de una empresa que ha sido absorbida por otra, partiendo de la base que dichos ingresos se perciben o devengan por la empresa absorbente desde el momento de la absorción; y
- Las utilidades recibidas por la empresa receptoras con motivo de retiros tributables destinados a reinversión, conforme a las normas de la letra c) del Nº 1 de la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta.
- Cabe señalar que, por expresa disposición de la norma que se comenta, lo establecido en los párrafos anteriores no tendrá aplicación cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que lo establece el artículo 100 de la Ley Nº 18.045, norma ésta que preceptúa lo siguiente al respecto:

“Artículo 100.- Son relacionadas con una sociedad las siguientes personas:

- Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad,
- Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley Nº18.046;
- Quienes sean directores, gerentes, administradores o liquidadores de la sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, y
- Toda persona que, por si sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.

La superintendencia podrá establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:

- Por si sola, o con otras con quienes tengan acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad:
- Sus negocios con la sociedad originan conflicto de interés.
- Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o
- Si por su cargo o posición esta en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad.

No se considerará relacionada a la sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se trata de una sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa sociedad”.

CARTILLA TRIBUTARIA es una publicación de la Cámara Chilena de la Construcción A.G. que busca desarrollar temas vinculados directa o indirectamente al sector con el propósito de contribuir al debate sobre crecimiento y desarrollo del país. Se autoriza su reproducción total o parcial siempre que se cite expresamente la fuente. Para acceder a CARTILLA TRIBUTARIA y a los estudios de la Cámara Chilena de la Construcción A.G. por Internet, conéctese a [www.cchc.cl](http://www.cchc.cl) Es de responsabilidad del usuario verificar la vigencia del documento.

Director responsable: Carolina Arrau

**COORDINACIÓN DE ASESORÍAS Y ESTUDIOS LEGALES DE LA GERENCIA DE ESTUDIOS**

Cámara Chilena de la Construcción. Marchant Pereira N° 10, Piso 3 / Providencia, Santiago.

Teléfono 376 3385 / Fax 580 5106 [www.cchc.cl](http://www.cchc.cl)

m a y o 2 0 0 9

