

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31°, N°3 - CIRCULAR N° 65, DE 2001. (ORD. N° 1827, DE 14.07.2015)

DEDUCCIÓN COMO GASTO DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS ACUMULADAS, LUEGO DE UN CAMBIO DE PROPIEDAD.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto de la procedencia de la deducción como gasto de las pérdidas tributarias acumuladas en la compañía con posterioridad a un cambio de propiedad, en la situación que se indica.

I.- ANTECEDENTES.

Consulta respecto del caso de una sociedad que cambia de propiedad en los términos establecidos en el N° 3, del inciso 3°, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y que al momento de dicho cambio, registra una pérdida tributaria. La empresa no tiene bienes del activo fijo, registrando sólo efectivo, activo por impuesto diferido, existencias y cuentas por cobrar, debido a que los bienes del activo fijo habían sido asignados previamente a otra sociedad en un proceso de división.

El contribuyente estima que en este caso, no podrán deducirse las pérdidas sufridas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos con posterioridad a dicho cambio, porque el artículo 31 inciso 3° N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece limitaciones al uso de las pérdidas, siendo una de aquellas limitaciones la que opera cuando al momento del cambio de propiedad la sociedad no cuenta con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad.

En su opinión, si existe cambio de propiedad, la pérdida sería utilizable sólo si lo que se vende es una unidad productiva que sea apta, en función de los activos que la componen, para seguir desarrollando su giro económico, lo que no ocurriría si no existen activos fijos.

Al respecto, solicita confirmar el criterio expuesto.

II.- ANÁLISIS.

Conforme a lo dispuesto en el N° 3, del inciso 3°, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la Renta Líquida de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades afectas al Impuesto de Primera Categoría, se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entre ellos, las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto. La misma norma, en su inciso 2°, establece la posibilidad de deducir la pérdida de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos que impone el inciso 1° del referido N° 3, del artículo 31.

Por su parte, en el inciso final de la norma en análisis, se establecen una serie de limitaciones en el uso de las pérdidas, para las sociedades que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades.

Una de esas limitaciones es que la sociedad, al momento del cambio de propiedad, “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”.

Ahora bien, el inciso final, del N° 3, del inciso 3°, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, fue agregado por la Ley 19.738, Normas para Combatir la Evasión Tributaria”, publicada en el Diario Oficial de 19.06.2001. Consta en la Historia de la referida ley, en el Informe de la Comisión Hacienda, que “el Director del Servicio de Impuestos Internos señaló que el Ejecutivo desea limitar la deducción de las pérdidas de las utilidades en las reorganizaciones empresariales que se efectúen sólo con fines tributarios, para eludir el pago de impuestos. Agregó que, en definitiva, se desea evitar que se transen “cascarones de empresas”.

Por su parte, este Servicio impartió instrucciones acerca de esta modificación legal en la Circular N° 65, de 25.09.2001.

Del tenor literal de la norma y de la historia de la ley referida, se desprende que la limitación para el uso de las pérdidas no se refiere exclusivamente a la existencia de bienes de capital, sino que al incluir las conjunciones disyuntivas “u” y “o”, se está poniendo en tres casos alternativos:

- a) Que la empresa no cuente con bienes de capital propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad;
- b) Que la empresa no cuente con otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad; o
- c) Que la empresa no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro, de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones.

La limitación en estudio supone entonces que la empresa que sufre el cambio de propiedad no cuente con ninguno de estos tres grupos de bienes, pues en tal caso, de acuerdo al espíritu de la ley, constituiría más bien un “cascarón de empresa”.

III.- CONCLUSIÓN.

La limitación al uso de las pérdidas tributarias establecida en el inciso final, del N° 3, del inciso 3°, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la parte que se refiere a los bienes que mantenga la empresa al momento del cambio de propiedad, debe ser entendida en el sentido de que basta con que la empresa tenga uno o más de los tres grupos de bienes que la norma señala, para que no se vea afectada por la limitación para el uso de las referidas pérdidas. Lo anterior, sin perjuicio de que puedan operar, una o más de las restantes limitaciones que establece el inciso final, del N° 3, del inciso 3°, del artículo 31.

En todo caso, se hace presente que la calificación de que la empresa cuente efectivamente, al momento del cambio de propiedad, con uno o más de estos tres grupos de bienes, constituye una cuestión de hecho que deberá determinar la instancia de fiscalización respectiva.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1827, de 14.07.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos