

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 – LEY N° 20.780, ARTÍCULO
TERCERO TRANSITORIO N° 1 LETRA B) N° III) – CIRCULAR N° 68 DE 2010
(ORD. N° 2054 DE 09.08.2021).**

Tratamiento de saldos negativos de RAPCU y su registro en la declaración jurada N° 1939.

Se ha consultado a esta Dirección Nacional sobre la confección de la declaración jurada N° 1939 atendido que el casillero asignado a las rentas exentas no distingue entre las rentas exentas propiamente tales y aquellas que tienen su origen en rentas (o pérdidas) bajo el régimen de rentas afectas al impuesto de primera categoría en carácter de único.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con los antecedentes, un contribuyente obtuvo, por un lado, una ganancia por la venta de acciones con presencia bursátil – que tendría la calificación de ingreso no constitutivo de renta – y, por otro, arrastra una pérdida tributaria en su registro de rentas exentas e ingresos no constitutivo de renta (REX) originado en la venta de acciones bajo el régimen del impuesto de primera categoría en carácter de único.

Dicha pérdida se produjo durante la vigencia del registro de fondos de utilidades tributables (FUT) y no tributables (FUNT), por lo que, con ocasión del cambio de régimen al sistema semi integrado, a contar del año comercial 2017, el resultado fue traspasado al registro REX como una pérdida bajo la categoría de ingresos no constitutivos de renta.

Al respecto, y dado que la declaración jurada N° 1939¹ no permite distinguir en el REX la situación de los ingresos no constitutivos de renta propiamente tales, respecto de aquellos saldos de arrastre provenientes del sistema FUT – en este caso, una pérdida generada bajo el régimen de rentas afectas al impuesto de primera categoría en carácter de único (RAIPCU) – el contribuyente consulta la forma en que debe registrar ambos saldos bajo el mismo recuadro de la declaración jurada N° 1939.

El contribuyente estima que, atendido los criterios históricos del Servicio de correlación entre gastos o pérdidas con rentas de la misma naturaleza, resultaría incorrecto conciliar resultados de pérdida bajo el sistema RAIPCU con ingresos no constitutivos de renta, consultando:

- 1) El tratamiento aplicable a una pérdida tributaria determinada bajo el régimen de RAIPCU y registrada como saldo de arrastre en el registro REX, atendida la eliminación de dicho régimen tributario;
- 2) En caso de que no se disponga de una situación especial de dicha pérdida de arrastre, confirmar que aquella pérdida no debe imputarse a rentas de un régimen de tributación de distinta naturaleza, como lo es un ingreso no constitutivo de renta y que deben ser arrastradas por el contribuyente en el registro REX;
- 3) En caso de confirmarse el criterio antes señalado, con el objeto de mantener el registro separado de rentas (o pérdidas) de distinta naturaleza en el registro REX, instruir la creación de un nuevo código de declaración en la declaración jurada N° 1939, en el recuadro relativo al registro REX.

II ANÁLISIS

Por Circular N° 68 de 2010 se instruyó que los contribuyentes deben determinar, separadamente, el resultado anual de sus operaciones, distinguiendo el régimen al cual correspondan. Para estos efectos, de cada tipo de ingreso deben rebajarse los costos, gastos y desembolsos imputables a cada uno de ellos, de conformidad a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR.

El objetivo final de estas instrucciones consiste en mantener la debida correlación de ingresos, costos y gastos de la misma naturaleza tributaria. De este modo, los contribuyentes podrán determinar en forma depurada cada una de las rentas, sean del régimen general, ingreso no renta, rentas exentas de los impuestos finales o rentas con tributación cumplida.

¹ Declaración jurada anual sobre movimientos y saldos de los registros de rentas empresariales del régimen de imputación parcial de crédito a que se refiere la letra b) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y de los registros establecidos en el número 2) del artículo 81 de la Ley N° 20.712.

Por otra parte, la Ley N° 20.780 derogó el régimen del impuesto de primera categoría (IDPC) en carácter de único vigente al 31 de diciembre de 2016, prescribiendo², además, que el saldo del registro FUNT determinado a dicha fecha, se entenderá incorporado a contar del 1° de enero de 2017 al registro REX y, en lo particular, incluyendo como ingreso no constitutivo de renta a las rentas que se afectaron con el IDPC en carácter de único.

De acuerdo con lo expuesto precedentemente, a través del Oficio N° 1020 de 2018 este Servicio interpretó que las pérdidas de arrastre asociadas al régimen del IDPC en carácter de único, acumuladas al 31 de diciembre de 2016 en el registro FUNT, deberán reclasificarse en el régimen que le corresponda a contar 1° de enero de 2017.

Para definir lo anterior, este oficio estableció que cuando se trate de activos enajenados antes del 1° de enero de 2017 el régimen tributario queda zanjado. Es decir, si se determina que el mayor o menor valor obtenido queda sujeto al régimen del IDPC en carácter de único, los gastos asociados a tal operación, sean pagados o adeudados antes o después de la fecha señalada, y formen o no parte de una pérdida tributaria de arrastre registrada en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, no podrán ser reversados en el registro REX como tampoco rebajados de la renta líquida imponible del ejercicio, dado que el régimen tributario al cual acceden se encuentra debidamente determinado.

En consecuencia, como el contribuyente se encuentra en la situación descrita en el párrafo anterior, la pérdida obtenida bajo el régimen del IDPC en carácter de único, existente al 31 de diciembre de 2016, debe sujetarse al párrafo tercero del numeral iii) de la letra b) del N° 1 del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780. Es decir, debe incluirse como un resultado del régimen de ingresos no renta a contar del 1° de enero de 2017.

Por lo anterior, no resulta necesario mantener un control separado de los ingresos no renta y de las pérdidas que provenían del extinto régimen del impuesto de primera categoría en carácter de único.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) El tratamiento tributario de las pérdidas determinadas bajo el régimen del IDPC en carácter de único, cuando correspondan a una enajenación ocurrida antes del 1° de enero de 2017, deben incluirse como un resultado del régimen de ingresos no renta a contar de la fecha señalada.
- 2) Las citadas pérdidas deben imputarse a los ingresos no rentas que el contribuyente mantenga o determine a contar del 1° de enero de 2017, y que son controladas en el registro REX.
- 3) No es necesario mantener un control separado entre los ingresos no renta y las pérdidas del régimen del IDPC en carácter de único, debiendo informarse el resultado consolidado como ingreso no renta en la declaración jurada N° 1939.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2054 del 09-08-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

² Párrafo cuarto del numeral iii) de la letra b) del N° 1 del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.