

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA A), ART. 31 N° 3 Y ART. 39 N° 3
– ORD. 2107 de 2017 Y ORD. 522 DE 2021
(ORD. N° 278 DE 27.01.2022).**

Situación del empresario individual frente a la exención de impuesto de primera categoría contenida en el N° 3 del artículo 39 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la situación tributaria de un empresario individual que se habría acogido de buena fe al criterio contenido en el Oficio N° 2107 de 2017 y registró pérdidas tributarias como exentas del impuesto de primera categoría.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, el Oficio N° 522 de 2021 aclaró que la exención de impuesto de primera categoría (IDPC) para el arrendamiento de bienes raíces no agrícolas contenida en el N° 3 del artículo 39 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), opera solo respecto de las personas naturales afectas a impuestos finales.

Por consiguiente, dicha exención no resulta aplicable al empresario individual, lo cual constituyó un cambio de criterio respecto de pronunciamientos anteriores, como el propio oficio señaló expresamente.

Agrega que un contribuyente empresario individual, sujeto al régimen general de la letra A) del artículo 14 de la LIR, que tiene como giro exclusivo el arriendo de bienes raíces no agrícolas y durante los años 2017 a 2019 mantuvo pérdidas tributarias de arrastre, se habría acogido de buena fe al criterio del Oficio N° 2107 de 2017, por lo que contabilizó dichas pérdidas como rentas exentas.

Tras señalar que a partir del año 2021 estas pérdidas acumuladas, contabilizadas como exentas, deben considerarse como pérdidas del régimen general y, por lo tanto, como pérdidas de arrastre en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC, solicita confirmar que:

- 1) En virtud del cambio de criterio contenido en el Oficio N° 522 de 2021, las pérdidas acumuladas que hasta ese momento se contabilizaron en la empresa individual sujeta al régimen general del artículo 14 de la LIR como exentas, a partir del año 2021 se deberán contabilizar como pérdidas de régimen general;
- 2) Como consecuencia, a partir del año 2021 las pérdidas de arrastre en cuestión pueden considerarse para la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC.

II ANÁLISIS

De acuerdo con el N° 3 del artículo 39 de la LIR esta exenta del IDPC la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenida por personas naturales, interpretando este Servicio mediante el Oficio N° 522 de 2021 que dicha exención se refiere a las personas naturales afectas a impuestos finales, excluyendo a los empresarios individuales.

Esto último, como precisó el mismo oficio, constituyó un cambio de criterio respecto de la interpretación anterior, contenida en el Oficio N° 2107 de 2017.

De este modo, si el contribuyente obtuvo una renta líquida positiva durante los periodos 2017 a 2019 y, de buena fe, la declaró como renta exenta del IDPC, este Servicio se encontraría impedido de cobrar el IDPC que debió afectar a dichas rentas.

En el presente caso, el contribuyente determinó una pérdida tributaria –deducible conforme con las normas del régimen general de tributación, no obstante haber sido imputada a rentas exentas del IDPC– en los periodos 2017 a 2019, por lo que el monto de esa pérdida no se ve alterado por el cambio de criterio en comentario.

Sin perjuicio de lo anterior, si dicha pérdida fue imputada en su totalidad durante el ejercicio comercial 2020 –ejercicio al que no se refiere en su presentación–, lógicamente esta no podría volver a imputarse en la determinación de la renta líquida imponible afecta al IDPC a contar del ejercicio comercial 2021. Por otra parte, si al imputar la pérdida en el ejercicio comercial 2020 se determinó una renta líquida, y fue declarada como exenta de IDPC, es aplicable lo expuesto en el párrafo precedente.

Finalmente, si la pérdida tributaria subsiste para el periodo 2021, esta podrá ser rebajada en la determinación de la renta líquida imponible afecta al IDPC, mientras se cumpla con lo dispuesto en el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR y sea acreditada en las respectivas instancias de fiscalización.

En ningún caso la pérdida determinada durante los ejercicios comerciales 2017 a 2019 debió incluirse en el registro REX, por cuanto las rentas obtenidas en la explotación de los bienes raíces no agrícolas siguen siendo rentas del régimen general de tributación afectas a los impuestos finales.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) Las pérdidas acumuladas imputadas a rentas exentas del IDPC podrán contabilizarse como pérdidas deducibles de rentas afectas al IDPC tras el cambio de criterio contenido en el Oficio N° 522 de 2021;
- 2) Consecuente con lo anterior, dichas pérdidas podrán considerarse para la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC, a contar del ejercicio comercial 2021.

Las pérdidas referidas en su consulta solo podrán ser imputadas en la determinación de la renta líquida imponible del ejercicio comercial 2021, y en los ejercicios futuros, en la medida que en el año comercial 2020 no hubiere rentas exentas contra las cuales haya sido posible imputarlas.

Saluda a usted,

RICARDO ANTONIO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR (S)

Oficio N° 278 del 27-01-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos