

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 33, N°1, LETRA G) - LEY N° 20.544, ART. 13 - RESOLUCIÓN EXENTA N° 114, DE 2012. (ORD. N° 2490, DE 06.09.2016)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE SUMAS RELACIONADAS CON CONTRATOS DE DERIVADOS A QUE SE REFIERE LA LEY N°20.544, NO INFORMADOS A ESTE SERVICIO, CONFORME A LO ESTABLECIDO EN LA RESOLUCIÓN EX. N°114, DE 29.10.2012.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta respecto del tratamiento tributario de las sumas que dicen relación con contratos de derivados a los que se refiere la Ley N°20.544, en el caso en que no se haya dado cumplimiento a lo establecido en la Resolución Ex. N°114, de 29.10.2012, de este Servicio.

I.- ANTECEDENTES.

Expresa, que durante el año 2014, XXXXX S.A., sociedad del giro de producción de energía, ingresó en diversos contratos de crédito, enmarcados en el denominado "Common Terms Agreement". En el marco del financiamiento antedicho, XXXXX se obligó a contratar diversos contratos de swap, en los términos y condiciones establecidos en los TTTT.

Luego de detallar una serie de contratos swap contratados, indica que en el año comercial 2014 (tributario 2015), XXXXX S.A. sufrió una pérdida derivada de los Swap, de alrededor de xxxx, los que no fueron deducidos de la renta líquida imponible. Adicionalmente, incurrió en ciertos gastos relacionados con los Swap que tampoco fueron deducidos en la determinación del Impuesto de Primera Categoría.

Sobre el particular señala que, por un error, XXXXX S.A. no presentó las declaraciones juradas mensuales ni la declaración anual exigida por el Servicio en relación a los contratos de derivados, y aclara que, a partir del año 2015 comenzó a presentar las declaraciones juradas de derivados a las que se refiere el artículo 13 de la Ley N°20.544. Expresa a continuación, que del tenor de esta disposición, es dable concluir que, si un contribuyente no presenta las Declaraciones Juradas en tiempo y forma, la sanción sería que el infractor no podrá deducir la pérdida originada de tales derivados ni tampoco los gastos al momento de determinar su renta líquida imponible, situación similar a la que ocurre en el caso de que los gastos derivados por regalías excedan el límite impuesto por el artículo 31, N°12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Concluye finalmente, que si el contribuyente a pesar de no haber presentado las declaraciones juradas igualmente deduce las pérdidas y gastos relacionados con los derivados al momento de la determinación de su renta líquida imponible, sólo en ese caso se aplicaría lo dispuesto por los artículos 33, N°1 letra g) y 21 de la LIR.

Conforme a lo señalado solicita la confirmación de los siguientes criterios:

1. Dado que XXXXX S.A. no presentó las declaraciones juradas a las que se encontraba obligada en relación al año comercial 2014, ello importa que los mismos gastos y pérdidas no son deducibles para efectos del Impuesto de Primera Categoría respecto al año tributario 2015, pero que al no haber efectuado su deducción, no se aplicaría la

tributación establecida por el artículo 33, N°1, letra g) en relación con el artículo 21 de la LIR.

2. Dado que XXXXX S.A. ha regularizado su situación en cuanto a las declaraciones juradas correspondientes al año 2015, ésta podrá deducir las pérdidas y gastos que se determinen al 31 de diciembre de este año comercial.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, cabe señalar que conforme a lo dispuesto por el artículo 13 de la Ley N°20.544, publicada en el Diario Oficial de 22.10.2011, los contribuyentes que celebren derivados deberán presentar, en la forma y plazo que el Servicio establezca mediante resolución, una o más declaraciones juradas, según dicho organismo lo estime pertinente, para los efectos de la fiscalización de los impuestos que correspondan, con la información y antecedentes que requiera acerca de tales derivados.

De acuerdo con lo que expresamente señala a continuación esta disposición, cuando no se hayan presentado oportunamente dichas declaraciones, así como cuando las presentadas contengan información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, los contribuyentes no podrán deducir las pérdidas o gastos provenientes de los derivados no declarados en forma oportuna, o declarados en forma errónea, incompleta o falsa. En caso que el contribuyente de todas formas haya deducido tales pérdidas o gastos se aplicará, según corresponda, lo dispuesto por los artículos 33, número 1º, letra g), y 21, de la LIR.

Ahora bien, este Servicio en cumplimiento de lo ordenado por dicha norma legal, dictó la Resolución N°114, de 29.10.2012, en la que se establece el detalle, el formato y el plazo en que tales contribuyentes deben hacer llegar la información que se requiere para los fines de dar cumplimiento a la obligación establecida por el inciso primero del artículo 13 de la Ley N°20.544.

En el resolutivo N°8 de esta resolución, se instruye respecto de las sanciones previstas en el artículo 13, inciso segundo, de la Ley N°20.544, que corresponde aplicar en caso que la declaración fuere maliciosamente incompleta o falsa (artículo 97 N° 4 del Código Tributario) y en el caso de su omisión maliciosa (artículo 97 N° 5 del Código Tributario).

Señala además dicho instructivo, que conforme a lo dispuesto en el inciso primero, del artículo 13, de la Ley N°20.544, cuando no se hayan presentado oportunamente las declaraciones establecidas en esta resolución, así como cuando las presentadas contengan información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, tales contribuyentes, como una sanción adicional, no podrán deducir las pérdidas o gastos provenientes de los derivados no declarados en forma oportuna, o declarados en forma errónea, incompleta o falsa. Aclara finalmente, tal como indica la referida disposición legal, que en caso que el contribuyente de todas formas haya deducido tales pérdidas o gastos se aplicará, según corresponda, lo dispuesto por los artículos 33, número 1º, letra g), y 21, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

De lo dicho se sigue entonces, que si un contribuyente incurre en la infracción sancionada por la disposición en comento, vale decir, no presentar oportunamente las declaraciones establecidas en la Resolución N°114, de 2012, o bien presentar declaraciones que contienen información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, esto ocasiona que

este órgano fiscalizador quede impedido de contar con dicha información para ejercer su función fiscalizadora a contar de la oportunidad que exige la ley. Por lo tanto, de acuerdo a la norma legal en referencia, el contribuyente no podrá reconocer en su renta líquida imponible los gastos y pérdidas provenientes de sus operaciones de forwards no declaradas oportunamente.

Esto quiere decir que tales sumas deben formar parte de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría para su correspondiente afectación con dicho tributo, cuando corresponda. Si así ocurre, a tales sumas no se les aplicará las disposiciones de los artículos 33, número 1°, letra g), y 21, de la LIR, vale decir, no tendrá aplicación respecto de ellas la tributación que dispone el artículo 21 de la LIR.

Ahora bien, en los casos en que el contribuyente, no obstante no haber presentado oportunamente las declaraciones establecidas en la resolución en comento, o bien habiendo presentado éstas con información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, de todas formas haya deducido las pérdidas o gastos relacionados con tales operaciones, se aplicará respecto de tales sumas lo dispuesto por los artículos 33, número 1°, letra g), y 21, de la LIR.

Finalmente cabe hacer presente, que el tratamiento tributario de las pérdidas o gastos relacionados con los contratos no informados o respecto de los cuales se entregó información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, detallada precedentemente, aplica también respecto de las pérdidas y gastos que digan relación con tales contratos, cuando éstos son rebajados en los ejercicios siguientes al de la infracción u omisión, en aquellos casos en que el contrato se extiende más allá de un año, tratamiento tributario que se aplicará aún en el caso en que el contribuyente, como señala en su presentación regularice la información correspondiente a estos ejercicios siguientes.

III.- CONCLUSIÓN.

Basado sólo en los antecedentes que señala en su presentación, el contribuyente no podrá deducir en la determinación de su renta líquida imponible de Primera Categoría, las pérdidas o gastos provenientes de las operaciones no declaradas conforme a lo dispuesto en la Resolución Ex. N°114, de 29.10.2012, correspondientes al año 2014. Conforme con lo señalado, tales sumas deben formar parte de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría para su correspondiente afectación con dicho tributo, cuando corresponda.

En relación con su segunda consulta, esto es, sobre si procede la deducción de las sumas correspondientes al año 2015, declaradas ante el Servicio conforme a lo dispuesto en la Resolución Ex. N°114, de 29.10.2012, cabe expresar que ello no sería procedente debido a que no se ha dado cumplimiento a las condiciones y requisitos que señala la Ley N°20.544 y las instrucciones impartidas sobre el particular por este Servicio. La referida restricción no sólo afecta al período no informado, o al período en que la información proporcionada es errónea, incompleta o falsa, sino que también a los resultados de los ejercicios siguientes cuando provengan de un contrato que se extiende más allá de un año, cuando su celebración no fue informada oportunamente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2490, de 06.09.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos