

RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 31, ART. 59 INCISO CUARTO N° 2 – LEY N° 20.544, ART. 5 Y ART. 6 – CÓDIGO DE COMERCIO, ART. 233 Y 235 (ORD. N° 592 DE 28.02.2022).

Rentas provenientes de contratos de futuros financieros celebrados en el exterior por una sociedad afecta al impuesto de primera categoría.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la forma de reconocer los ingresos provenientes de contratos de futuros financieros celebrados por una sociedad afecta al impuesto de primera categoría con contrapartes en el extranjero.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad invierte en el exterior en mercados a futuro, negociados en bolsa, comprando y vendiendo instrumentos apalancados a través de una plataforma web. Para administrar y gestionar la inversión, la sociedad contrata a terceros no dependientes tanto personas naturales como jurídicas, domiciliadas y/o residentes en Chile.

Para poder comprar y vender a través de la plataforma web, la sociedad transfiere a un bróker en EE.UU., vía swift, los fondos respectivos en dólares, con lo que se abre una cuenta de inversión en la misma moneda a su nombre.

Los resultados por las operaciones de compraventa que realiza la sociedad (pérdidas o utilidades), menos las comisiones y gastos que cobra el bróker (resultado neto) se cargan o abonan a la cuenta de inversión, aumentándola o disminuyéndola respectivamente. La cuenta de inversión en el bróker puede ser remesada a Chile en cualquier momento sin ningún tipo de restricción.

Expone un ejemplo sobre la forma de reconocer en Chile los ingresos provenientes de las operaciones efectuadas en el exterior, que no considera la remesa de fondos a Chile:

Fecha 19-03-1970 [sic]	USD
Remesa de dólares efectuada al bróker Igual a saldo inicial:	10.000
Utilidad por toma y liquidación de posición	1.000
Comisiones y gastos bróker	(100)
Utilidad líquida	900
Saldo final	10.900
Fecha 20-03-1970	
Saldo Inicial	10.900
Pérdida por toma y liquidación de posición	(400)
Comisiones y gastos bróker	(100)
Pérdida líquida	(500)
Saldo final	10.400

Al respecto, plantea las siguientes alternativas, para reconocer el ingreso y renta que se debe computar en Chile para la sociedad (considerando las dos operaciones del ejemplo).

- a) USD 300 [sic]. Resultado por toma y liquidación de operaciones USD 500 (-) comisiones y gastos del bróker USD 200.
- b) USD 500 como ingreso bruto y USD 200 como gasto deducible.

Asimismo, consulta si los USD 200, por gastos de broker, se encuentran o no afectos a impuesto adicional.

II ANÁLISIS

Para efectos tributarios, e independientemente del registro contable de las operaciones, el reconocimiento de los ingresos y deducción de los gastos asociados a los contratos de derivados se deberá efectuar conforme las normas de la Ley N° 20.544.

Tratándose de contribuyentes que declaren sus rentas efectivas en la primera categoría según contabilidad completa, el reconocimiento de los resultados de los derivados debe efectuarse respecto de cada instrumento, según dispone el N° 4 del artículo 5° de la Ley N° 20.544.

Para tal efecto, es relevante el concepto de “valor justo o razonable”, en virtud del cual el derivado debe reflejar el valor que el contribuyente recibiría o pagaría con motivo de la celebración del contrato de derivado en condiciones de mercado, sin incluir los costos de venta o transferencia (literal i. del N° 4 del artículo 5°).

Precisado lo anterior, y a partir de la consulta, se entiende que la sociedad solo considera los resultados provenientes de la liquidación o cesión de los contratos efectuadas antes del término del año comercial en que se celebraron, en cuyo caso es aplicable lo establecido en el literal iii. del N° 4 del artículo 5° de la Ley N° 20.544¹.

Por otra parte, la misma Ley N° 20.544 establece que los desembolsos consistentes en comisiones, primas u otros causados por los derivados podrán ser deducidos en la determinación de la renta líquida, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), aun cuando no correspondan al giro del contribuyente.

En el caso de los pagos al exterior, solamente se permite deducir los gastos pagados o adeudados en la medida que, cumpliendo los requisitos generales del artículo 31 de la LIR, además (i) los derivados no sean contratados con contrapartes o intermediarios domiciliados en países con régimen preferencial, de acuerdo al artículo 41 D de la LIR, y (ii) hayan sido contratados dentro de bolsas de valores, o fuera de ellas, en caso que se cumplan los requisitos legales.

Dicho lo anterior, y de acuerdo a su presentación, el resultado tributario de los contratos se determina como sigue:

Fecha de la operación (a)	Valor justo (Supuesto) USD (b)	Utilidad (Pérdida) (c)	Gastos USD (d)	Resultado USD (c + d)
xx-xx-xx	10.000	1.000	(100)	900
yy-xx-xx	10.900	(400)	(100)	(500)
Resultado del ejercicio (Utilidad menos gastos)		600	(200)	400

Por lo tanto, el contribuyente deberá reconocer como ingresos brutos el resultado de restar de las utilidades, las pérdidas producidas respecto de cada contrato al momento de su liquidación o cesión; y, a este resultado, se deberá deducir los gastos financieros que correspondan a cada instrumento y que cumplan con los requisitos legales, entre ellos que sean debidamente justificados ante este Servicio.

En cuanto al tratamiento tributario de las sumas pagadas al bróker extranjero, se tiene presente que, de acuerdo al N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, tras gravar con impuesto adicional, con tasa de 35%, las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, se eximen, entre otras remuneraciones, las pagadas en el exterior por concepto de “comisiones”, sin perjuicio que las respectivas operaciones y sus características deben ser informadas a este Servicio en la forma y plazo que determine mediante resolución.

Con relación a la exención que establece la norma citada en el párrafo anterior, este Servicio ha señalado² que el término “comisión” debe entenderse delimitado a aquellas comisiones que tienen el

¹ Conforme al literal iii. del N° 4 del artículo 5° de la Ley N° 20.544, los resultados que procedan de la cesión o liquidación, en su caso, de un derivado, valorado en la forma establecida en el punto i. anterior, a la fecha de la cesión o liquidación, deberán considerarse como utilidad o pérdida, en caso de haberse efectuado dicha cesión o liquidación antes del cierre del ejercicio en el que se celebró, según corresponda. En caso de efectuarse la cesión o liquidación con posterioridad al cierre de un año comercial, prosigue la norma, los resultados que procedan de comparar el valor del derivado a la fecha de dicho cierre en relación al valor de liquidación o de cesión del mismo, según corresponda, deberán considerarse como utilidad o pérdida del ejercicio en que se efectuó la cesión o liquidación.

² Por ejemplo, Oficio N° 815 de 2021.

carácter de mercantiles, de acuerdo con los artículos 233 y 235 del Código de Comercio. De esta forma, lo que determina el carácter comercial del mandato es la naturaleza del acto que se encomienda. Luego, si lo que se encarga a un tercero es la ejecución de un acto de comercio, se estará en presencia de un mandato mercantil; en caso contrario, será un mandato civil, afecto al impuesto adicional.

Luego, para determinar si en la especie es aplicable la exención establecida en el N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, es necesario esclarecer si el contrato que menciona en su presentación envuelve una comisión mercantil, cuestión de hecho entregada a verificación por las respectivas instancias de fiscalización.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) Tributariamente, la sociedad que declara sus rentas efectivas en la primera categoría según contabilidad completa deberá determinar los resultados provenientes de los contratos de derivados (utilidad o pérdida) en la forma establecida en el artículo 5°, N° 4, de la Ley N° 20.544.
- 2) Si se efectúa la liquidación del derivado antes del término del ejercicio en que se contrató, se deberá reconocer el resultado de utilidad o pérdida en el ejercicio en que se efectúe la cesión o liquidación (numeral iii. del N° 4 del artículo 5° de la Ley N° 20.544).
- 3) Las comisiones, primas u otros causados por los derivados, podrán ser deducidos en la determinación de la renta líquida siempre que cumplan los requisitos establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, aun cuando no correspondan al giro del contribuyente, y se cumplan los deberes de información dispuestos en el artículo 13 de la Ley N° 20.544, de corresponder. A su turno, los pagos efectuados al exterior deberán cumplir los requisitos copulativos que establece el artículo 6° de dicha Ley.
- 4) En caso que los pagos efectuados al broker no correspondan a una “comisión”, se afectan con el impuesto adicional de 35%, en virtud del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, circunstancia sujeta a verificación en las respectivas instancias de fiscalización.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 592 del 28-02-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos