

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 20 N° 5, ART. 54, ART. 55, ART. 56,
ART. 57 – LEY N° 20.544, ART. 1, ART. 2, ART. 3, ART. 4, ART. 5
(ORD. N° 890, DE 21.03.2023).**

Efecto del resultado de instrumentos derivados en el impuesto global complementario.

De acuerdo con su presentación, una persona natural que no realiza actividades clasificadas en la primera categoría ha celebrado contratos derivados financieros de tipo forwards con una entidad bancaria como contraparte, fijando el precio según el tipo de cambio de una moneda extranjera, consultando si el resultado eventual de pérdida o de ganancia que resulte al momento de liquidar el forward disminuyen o aumentan la base imponible del impuesto global complementario (IGC) del contribuyente.

Al respecto, el artículo 2 de la Ley N° 20.544, que regula el tratamiento tributario de los instrumentos derivados (ley de derivados, LD) califica los forwards como instrumentos derivados afectos al tratamiento establecido por dicho cuerpo legal¹.

Luego, asumiendo que la renta sea de fuente chilena en los términos del artículo 3 de la LD, y considerando que se trata de un contribuyente afecto a IGC, el inciso segundo del artículo 4 de la misma ley clasifica dichos ingresos en el N° 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), eximiéndose de impuesto de primera categoría a aquellos contribuyente afectos a impuestos finales², de manera que solo se afectará, en lo que a la consulta importa, con IGC.

Por su parte, el artículo 1 de la LD ordena aplicar las normas contenidas en las leyes tributarias generales o especiales, según corresponda, en lo no previsto por la propia LD, de manera que las normas de la LD afectarán a los contribuyentes de IGC “en tanto les resulten aplicables”³.

Lo anterior significa que, para resolver la consulta planteada, deben considerarse las normas de determinación del IGC de la LIR.

Luego, conforme al inciso segundo del artículo 4 y a los N° 1 y 3 del artículo 5, todos de la LD, el resultado de utilidad o pérdida⁴ se reconocerá en base percibida⁵, entendiendo por utilidad o pérdida “todos aquellos resultados que se originen como consecuencia de la celebración, contratación, cesión de la oposición contractual, liquidación o compensación de los respectivos derivados”.

Al respecto, al tratarse de rentas del N° 5 del artículo 20 de la LIR, el resultado de utilidad debe incluirse en la base imponible del IGC. No obstante, los artículos 54 a 57 de la LIR, que contienen las reglas sobre determinación de la base imponible del IGC, no contemplan la deducción de pérdidas⁶, por lo que no resulta procedente, en la determinación de la base imponible del IGC, la deducción del resultado de pérdida de un derivado.

¹ Corresponderá al contribuyente acreditar en la instancia de fiscalización respectiva que se trata efectivamente de un forward o de otro instrumento afecto al tratamiento de la LD en los términos de su artículo 2.

² Inciso final del artículo 4 de la LD. Asimismo, no se les exigirá acreditar los ingresos mediante contabilidad completa, en tanto no perciban o se les devenguen, adicionalmente, otras rentas por las que se encuentren obligados a acreditarlas mediante contabilidad completa

³ Inciso primero del artículo 4 de la LD.

⁴ Se hace presente que la deducción de gastos deberá cumplir con lo indicado en el N° 2 del artículo 5, en el artículo 6 y en el artículo 13 de la LD.

⁵ Excepto los contribuyentes indicados en el N° 4 del artículo 5 de la LD, esto es, aquellos que declaren sus rentas efectivas en la primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta según contabilidad completa.

⁶ Salvo respecto de las rentas clasificadas en el N° 8 del artículo 17 o en el N° 2 del artículo 20, ambos de la LIR, conforme al inciso cuarto del N° 1 del artículo 54 del mismo cuerpo legal.

De esta manera, la base imponible del IGC de una persona natural que no ha iniciado actividades en la primera categoría se incrementará según se perciba un resultado de utilidad del forward, mientras que, los resultados de pérdida no podrán ser deducidos en dicha determinación.

HERNÁN FRIGOLETT CORDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 890, de 21.03.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos