

DEPARTAMENTO EMISOR: Departamento de Impuestos Directos 08.2020 SN 03.2020 ID	CIRCULAR N° 22
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 30 de marzo de 2020
MATERIA Modificaciones efectuadas por la Ley N° 21.210 publicada el 24 de febrero de 2020, a la Ley N° 20.544, que regula el tratamiento tributario de los instrumentos derivados.	REF. LEGAL: Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020. Artículo 13 de la Ley N° 20.544.

I INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210, que introduce diversas modificaciones a la legislación tributaria (en adelante, la “Ley”), cuyo artículo noveno modificó el artículo 13 de la Ley N° 20.544¹, que establece la obligación de informar al Servicio, las operaciones sobre instrumentos derivados para poder deducir los gastos respectivos.

A su turno, el artículo vigésimo transitorio de la Ley permite regularizar la situación, frente a la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”)², de los contribuyentes que entre los años comerciales 2014 y 2019, no hubiesen dado cumplimiento a la obligación de información establecida en el artículo 13 de la Ley N° 20.544.

La presente Circular tiene por objeto dar a conocer el texto de las disposiciones legales señaladas, como también instruir sobre sus alcances tributarios.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. Alcances de las modificaciones incorporadas al artículo 13 de la ley N° 20.544

1.1. Nuevos incisos cuarto y quinto final

El inciso primero del artículo 13 de la Ley N° 20.544, establece como sanción por la no presentación oportuna de las declaraciones exigidas por el Servicio de Impuestos Internos, así como cuando las presentadas contengan información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, que no se podrá deducir las pérdidas o gastos asociados a operaciones de derivados no declarados en forma oportuna, o declarados en forma errónea, incompleta o falsa.

Si bien los incisos cuarto y quinto del artículo 13 no modifican el efecto antes señalado (esto es, la imposibilidad de deducir el gasto en caso de no cumplirse con las obligaciones de información que establece la Ley), a partir de su entrada en vigencia, en caso que el contribuyente no presente oportunamente las declaraciones juradas exigidas por la ley o estas tuvieran información errónea o incompleta, se podrá deducir el gasto correspondiente o utilizar la pérdida, siempre que se presente en tiempo y forma una declaración rectificatoria.

Cuando las operaciones no sean efectuadas a través de intermediarios autorizados, además se deberá considerar lo señalado en el apartado 1.3. siguiente.

1.2. Dedución del gasto

Se podrá deducir el gasto incurrido cuando las declaraciones no hubieran sido presentadas oportunamente o estas contengan información errónea y/o incompleta, siempre que se presente una o más declaraciones juradas rectificatorias (Formularios N° 1820 y 1829), en la forma, plazo y de acuerdo a los antecedentes que establecerá este Servicio mediante Resolución.

¹ El texto actualizado de esta Ley se encuentra publicado en el sitio de la Biblioteca del Congreso Nacional, www.bcn.cl (Ley Chile).

² Contendida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, de 1974.

1.3. Condición adicional para deducir el gasto

Cuando las operaciones no sean efectuadas a través de intermediarios autorizados, la Ley agrega una norma de control adicional, disponiendo que solo podrán deducirse las pérdidas o gastos asociados a la operación de derivados si éstas cuentan con fecha cierta por alguno de los mecanismos que establece la ley.

Para ello, en general, deberán considerarse las reglas de derecho común sobre otorgamiento de fecha cierta a un instrumento respecto de terceros. En el caso de instrumentos privados existen reglas en los artículos 1703 del Código Civil, 419 del Código Orgánico de Tribunales³ y 127 del Código de Comercio⁴.

En todo caso, los medios para otorgar fecha cierta a un instrumento privado deben ser concordantes con otros medios probatorios que otorguen veracidad a las operaciones.

1.4. Intermediarios autorizados

Para los efectos indicados en el apartado 1.3. anterior, se entiende por intermediarios autorizados a las siguientes entidades:

- a) Bancos e instituciones financieras, sometidos a la fiscalización de la Comisión para el Mercado Financiero.
- b) Otros entes sometidos a la fiscalización de la Comisión para el Mercado Financiero.
- c) También se considera que la operación se realiza a través de intermediarios autorizados, cuando estos se encuentren sujetos a la fiscalización de las instituciones mencionadas en la letra a) del N° 2 del artículo 6° de la Ley N° 20.544; esto es, entidades sujetas a la fiscalización de organismos de similar competencia a la Comisión para el Mercado Financiero, y que este órgano, a su vez, constituya un miembro afiliado a la Organización Internacional de Comisiones de Valores.

1.5. Incumplimiento de condiciones

Si el contribuyente no da cumplimiento a la obligación de presentar la o las declaraciones rectificatorias indicadas en el apartado 1.2. anterior, así como cuando las presentadas contengan información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, será aplicable el efecto establecido en el inciso primero del artículo 13 de la Ley N° 20.544, esto es, 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.

De esta forma, el contribuyente que no hubiera dado cumplimiento a la obligación de presentar en tiempo y forma la declaración rectificatoria señalada, en ningún caso podrá deducir, para efectos de la determinación de la Renta Líquida Imponible, los desembolsos consistentes en comisiones, primas u otros gastos causados con ocasión de los instrumentos derivados no informados, o informados con antecedentes erróneos, incompletos o falsos.

En caso que el contribuyente de todas formas deduzca tales gastos se aplicará, cuando corresponda, lo dispuesto por los artículos 33, número 1°, letra g) y 21 de la LIR.

Sin perjuicio de lo señalado previamente, cabe expresar que el artículo 5°, N° 2, de la Ley N° 20.544 dispone 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 LIR y aun cuando no correspondan al giro del contribuyente.

De esta forma, no basta con presentar las declaraciones rectificatorias señaladas, sino que además, los gastos deberán ser acreditados o justificados en forma fehaciente ante este Servicio; por lo que corresponderá al contribuyente probar con cualquier medio probatorio conforme a las

³ Dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 1703 del Código Civil, la fecha de un instrumento privado se contará respecto de terceros desde su anotación en el libro repertorio de escrituras públicas y de documentos protocolizados, que debe llevar un notario con arreglo a este Código.

⁴ Este artículo dispone que dan fecha cierta las escrituras privadas que guardan uniformidad con los libros de los comerciantes.

reglas generales, tales como documentos, libros de contabilidad u otros en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo de los impuestos.

2. Contribuyentes que suscribieron contratos de derivados entre los años comerciales 2014 y 2019

El artículo vigésimo transitorio de la Ley, excepcionalmente, permite deducir los gastos asociados a operaciones sobre derivados respecto de los contribuyentes que hubieran estado obligados a presentar las declaraciones juradas a que se refiere el artículo 13 de la Ley N° 20.544 – según su texto vigente al 31 de diciembre de 2019 – respecto de las operaciones efectuadas entre los años comerciales 2014 y 2019, ambos años inclusive, y que no hubieran cumplido en tiempo o forma con la obligación de información.

2.1. Requisitos

La Ley establece que el contribuyente deberá cumplir los siguientes requisitos copulativos:

2.1.1. Haber presentado, o presentar, completar y/o corregir la información sobre derivados

Para invocar la deducción del gasto o utilización de las pérdidas correspondientes a operaciones sobre derivados celebrados entre los años 2014 y 2019, el contribuyente debe, en primer lugar, haber ya presentado, completado y/o corregido la información respectiva al Servicio, mediante la Declaración Jurada Mensual N° 1820 y/o la Declaración Jurada Anual N° 1829, según sea el caso, conforme a lo establecido en la Resolución Ex. N° 114 de 2012.

Con todo, dicha declaración deberá ser presentada, completada o corregida formalmente dentro del plazo de seis meses siguientes a la entrada en vigencia de la Ley, esto es, hasta el 1° de septiembre de 2020.

2.1.2. Rectificación de declaraciones de impuestos anuales a la renta (Formulario 22)

Para deducir el gasto o utilizar la pérdida el contribuyente deberá rectificar las declaraciones de impuestos anuales a la renta de los Años Tributarios 2015 a 2020 (ejercicios comerciales 2014 a 2019), según corresponda, en las que no se hubiera deducido los gastos o pérdidas asociados a operaciones sobre derivados conforme a la Ley, por no cumplir con las exigencias de información que establece el artículo 13 de la Ley N° 20.544.

Las declaraciones rectificatorias de impuestos deberán ser presentadas en la unidad de este Servicio que corresponda al domicilio social o en la Dirección de Grandes Contribuyentes, según sea el caso.

No será necesario rectificar la declaración de impuestos anuales a la renta en caso que el contribuyente ya hubiere deducido el gasto o la pérdida respectiva a través del Formulario de declaración de impuestos correspondiente a los años comerciales 2014 al 2019.

2.2. Devoluciones conforme al artículo 126 del Código Tributario.

El contribuyente que hubiere pagado Impuesto de Primera Categoría por no haber utilizado el respectivo gasto, o que hubiere pagado el Impuesto Único sobre gastos rechazados, podrá presentar una solicitud de devolución de los tributos pagados indebidamente o en exceso, por aplicación del artículo vigésimo transitorio de la Ley conforme al procedimiento dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario.

La solicitud deberá efectuarse ante la Dirección Regional competente o Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda, la que deberá verificar si efectivamente procede devolver algún impuesto atendidos los antecedentes de hecho que se hagan valer, declaraciones juradas presentadas, contabilidad fidedigna y otros antecedentes. Si corresponde, deberá efectuarse la devolución en los términos dispuestos por el artículo 57 del Código Tributario.

La petición señalada deberá presentarse dentro del plazo de tres años, contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento, que en el caso específico en comento es la fecha de entrada en vigencia de la Ley, esto es, desde el 1° de marzo de 2020.

Si el impuesto hubiese sido girado por el Servicio y se encontrase dicho giro pendiente de pago, el contribuyente podrá solicitar al Servicio de Impuestos Internos que se deje sin efecto dicha orden de pago, a través de una solicitud administrativa efectuada conforme al artículo 6° letra B) N°5 del Código Tributario.

2.3. Casos en que hubo liquidación efectuada por el Servicio rechazando el gasto

Para el caso de contribuyentes que hubieren pagado impuestos en virtud de una liquidación efectuada por el Servicio motivada en el rechazo del uso del gasto por no haber informado oportuna o debidamente las operaciones como lo dispone el inciso primero del artículo 13 de la Ley N° 20.544, que hubiere sido reclamada por el contribuyente, es preciso distinguir:

- a) Si esta reclamación se encontrare pendiente de resolución por los Tribunales, esto es, aún no ejecutoriada, el Servicio se abstendrá de conocer de una solicitud de dejar sin efecto la Liquidación de impuestos, atendido lo dispuesto en el artículo 54 inciso final de la Ley N° 19.880.
- b) Si la reclamación se encontrare con un fallo ejecutoriado, los contribuyentes podrán solicitar al Servicio la devolución del impuesto pagado en virtud de la deducción de un gasto que no pudo utilizar, y no se considerará el efecto de cosa juzgada, toda vez que el pago deviene en indebido por una causa posterior, esto es, la dictación de la Ley de manera que no existiría "identidad de la causa de pedir".
- c) Si la sentencia se encuentra ejecutoriada y el giro emitido, el contribuyente podrá solicitar al Servicio de Impuestos Internos que se deje sin efecto dicha orden de pago o cobro, a través de una solicitud administrativa efectuada conforme al artículo 6° letra B) N°5 del Código Tributario.

2.4. Acreditación de gastos y pérdidas

El artículo vigésimo transitorio de la Ley agrega que las pérdidas o gastos provenientes de los derivados no declarados en forma oportuna, o declarados en forma incompleta o errónea, entre los años comerciales 2014 a 2019, deberán ser fehacientemente acreditadas o justificadas conforme lo establece el inciso primero del artículo 31 de la LIR.

Por lo anterior, para la deducción del gasto no utilizado, la rectificación del impuesto a la renta correspondiente y aprobación de la respectiva solicitud de devolución de impuestos, cuando esto último corresponda, se deberá acreditar con los medios de prueba legales, el cumplimiento de los requisitos que establece el inciso primero del artículo 31 de la LIR; como asimismo con lo establecido en la Ley N° 20.544, tanto en lo relativo a la naturaleza de las respectivas operaciones, con los contratos y otros documentos que las acrediten, como en cuanto a la efectividad de que los gastos corresponden a los conceptos que la ley permite deducir.

III VIGENCIA

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo primero transitorio de la Ley, las normas legales comentadas en el apartado 1. anterior, de la presente circular, regirán a partir del 1° de marzo de 2020, siendo aplicable lo dispuesto en el texto modificado del artículo 13 de la ley N° 20.544 respecto de operaciones realizadas a partir del 1 de enero del ejercicio 2020.

La presente Circular entrará en vigencia a contar de su publicación en extracto en el Diario Oficial.

Saluda a Ud.,

**FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR**

SRG/CFS/RHA/msg

DISTRIBUCIÓN:

- Internet
- Oficina de Gestión Normativa
- Diario Oficial en extracto

ANEXO: NORMAS LEGALES ACTUALIZADAS

Tras las modificaciones introducidas por el artículo noveno de la Ley N° 21.210, el texto actualizado del artículo 13 de la Ley N° 20.544, es del siguiente tenor (lo ennegrecido para identificar la modificación):

“Artículo 13.- Normas de fiscalización. Los contribuyentes que celebren derivados deberán presentar, en la forma y plazo que el Servicio de Impuestos Internos 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. 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 Ley sobre Impuesto a la Renta. En el caso de los contratos de derivados celebrados a través de intermediarios, el Servicio de Impuestos Internos podrá exigir a estos últimos la presentación de las referidas declaraciones juradas respecto de aquellos en cuya celebración hayan intervenido.

Si el contribuyente se negare a formular esta declaración, o si la presentada fuere maliciosamente incompleta o falsa, se sancionará en la forma prevista en el inciso primero del artículo 97, números 4º ó 5º, según corresponda, del Código Tributario.

Adicionalmente, los contribuyentes deberán mantener un registro de las operaciones de derivados que realicen, el que deberá contener la información y tendrá las características que el Servicio de Impuestos Internos determine mediante resolución, manteniendo tanto dicho registro como la documentación que dé cuenta de dichas transacciones a disposición del Servicio de Impuestos Internos para cuando éste lo requiera. En el caso de operaciones de derivados llevadas a cabo a través de intermediarios, la obligación establecida en este inciso pesará sobre éstos.

No se aplicarán las sanciones establecidas en los incisos precedentes, y en consecuencia podrán deducirse las pérdidas y gastos asociados a la operación de derivados, en aquellos casos en que las declaraciones no hayan sido presentadas oportunamente o estas contengan información errónea o incompleta, siempre que los contribuyentes presenten oportunamente una o más declaraciones rectificatorias, en la forma, plazo y de acuerdo a los antecedentes que establezca el Servicio de Impuestos Internos por resolución exenta.

Con todo, en el caso de operaciones de derivados que no sean efectuadas a través de intermediarios autorizados, entendiéndose por tales a los Bancos, a las instituciones financieras u otros entes sometidos a la fiscalización de la Comisión para el Mercado Financiero o a alguna de las entidades mencionadas en la letra a) del N°2 del artículo 6º de la Ley N° 20.544, sólo podrán deducirse las pérdidas y gastos asociados a la operación de derivados, si dicha operación cuenta con fecha cierta por alguno de los mecanismos que establece la ley.”

Por su parte, el artículo vigésimo sexto transitorio de la Ley es del siguiente tenor:

“Artículo vigésimo transitorio. Los contribuyentes que suscribieron contratos de derivados de aquellos a que se refiere la ley número 20.544, de 2011, entre los años comerciales 2014 y 2019, y no hubiesen dado cumplimiento a la obligación establecida en el artículo 13 de dicha ley, en relación a presentar oportunamente la información requerida por el Servicio de Impuestos Internos, o la presentada tuviese información o antecedentes erróneos o incompletos, podrán, rectificando las correspondientes declaraciones de impuestos, deducir las pérdidas o gastos provenientes de los derivados no declarados en forma oportuna, o declarados en forma incompleta y/o errónea, siempre que, cumpliendo con los demás requisitos que dicha disposición legal establece, hayan ya presentado, completado y/o corregido dicha información al citado Servicio o la presenten, completen o corrijan hasta 6 meses siguientes a la entrada en vigencia de esta ley, ello en la forma y oportunidad que establezca el Servicio señalado mediante resolución. Las pérdidas o gastos provenientes de los derivados no declarados en forma oportuna, o declarados en forma incompleta o errónea, deberán ser fehacientemente acreditadas o justificadas conforme lo establece el inciso primero del artículo 31.”