

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17°, N° 25, ART. 29°, ART. 30°, ART. 31°, N°8, ART. 41° - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 18°. (ORD. N° 1947, DE 29.07.2015)

FORMA DE RECONOCER LOS RESULTADOS ORIGINADOS EN REAJUSTES Y DIFERENCIAS DE CAMBIO, POR CONTRIBUYENTES AUTORIZADOS A LLEVAR SU CONTABILIDAD EN MONEDA EXTRANJERA.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la forma correcta de reconocer los resultados por reajustes y/o diferencias de cambio, provenientes de deudas contraídas por un contribuyente autorizado a llevar su contabilidad en moneda extranjera.

I.- ANTECEDENTES.

Expone a través de un ejemplo, el caso de un contribuyente autorizado a llevar su contabilidad en moneda extranjera, que con fecha 02.08.2011 contrajo una deuda -pactada en Unidades de Fomento (UF)- ascendente a 1.000 UF, la que habría sido pagada con fecha 05.05.2012.

Manifiesta al respecto, que este Servicio en Oficios N°s 2.986 de 2002 y 4.883 de 2006, ha señalado que los contribuyentes autorizados para llevar su contabilidad en moneda extranjera no están obligados a aplicar el mecanismo de corrección monetaria contenido en el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Agrega que, el artículo 41 de la LIR, en sus números 4° y 10°, establece reglas para la actualización de los créditos y obligaciones en moneda extranjera o reajustables, sin embargo, estas normas no serían aplicables al caso planteado, en atención a lo indicado en los citados ordinarios.

En base a tales pronunciamientos, plantea un primer ejemplo (letra A) de su presentación) con un método para el reconocimiento de los reajustes y/o diferencias de cambio, según el cual, el resultado que se origina por la variación de la UF y de tipo de cambio entre la fecha en que se contrajo la obligación y la de su pago, debe ser reconocido en su totalidad a la fecha del pago, esto es, al 05.05.2012.

Luego, cita el Oficio N°829 de 2008, según el cual se utilizaría otra metodología para la valorización y registro contable de los activos y pasivos denominados, expresados y/o contraídos en unidades de fomento, por parte de un contribuyente autorizado a llevar contabilidad en moneda extranjera, respecto de la cual el Servicio señaló que se ajustaría a lo que disponen las normas legales e instrucciones impartidas sobre la materia, confirmando el procedimiento planteado en esa oportunidad por el contribuyente.

De acuerdo a lo indicado en este último Oficio, y según plantea en un segundo ejemplo (letra B) de su presentación), los activos y pasivos en UF, se convierten a pesos chilenos según el valor de la UF a la fecha de transacción, seguidamente, el monto en pesos chilenos así calculado es convertido a la moneda extranjera en que lleva su contabilidad el contribuyente, utilizando el tipo de cambio observado correspondiente a la misma fecha. Posteriormente, a la fecha de cierre del ejercicio, el monto del activo y/o pasivo en UF, es convertido a pesos chilenos según el valor de la UF vigente al 31 de diciembre del año respectivo, y este valor expresado en pesos chilenos es convertido a la moneda extranjera, según el tipo de cambio observado vigente a la fecha de cierre anual.

Al utilizar esta metodología, producto de las variaciones de la UF y el tipo de cambio entre la fecha de transacción y el cierre del ejercicio, se genera una ganancia o pérdida por reajustes o diferencias de cambio, las que son reconocidas sobre base devengada en la contabilidad del contribuyente y consecuentemente forman parte del resultado tributario

determinado en cada fecha de cierre.

Siguiendo esta modalidad, según plantea en el ejemplo, el contribuyente debería reconocer al cierre del ejercicio 2011, el resultado originado por la variación de la UF y del tipo de cambio ocurrida entre el 02.08.2011 hasta el 31.12.2011. Posteriormente, en el ejercicio siguiente, reconocería el resultado por la variación de la UF y del tipo de cambio ocurrida entre el 31.12.2012 y el 05.05.2012, fecha esta última en que se paga la deuda. Concluye que en cualquiera de los dos métodos indicados, el resultado final por diferencias de cambio y/o reajustes sería el mismo, y solamente se diferencian respecto del momento en que dicho resultado es reconocido para efectos tributarios. Por lo tanto, estima que las empresas que llevan su contabilidad en moneda extranjera pueden acogerse a cualquiera de los criterios señalados, con el requisito que estos se apliquen de manera uniforme durante el tiempo, ya que si esto no es así, se estaría disminuyendo o desvirtuando la base sobre la cual deben pagarse los tributos.

II.- ANÁLISIS.

Este Servicio mediante diversos pronunciamientos relacionados con la materia, ha sostenido que los contribuyentes que conforme a lo dispuesto en el artículo 18 del Código Tributario, estén autorizados a llevar su contabilidad en moneda extranjera, no quedan sometidos a las normas sobre corrección monetaria contenidas en el artículo 41 de la LIR.

Sin embargo, lo anterior no implica que dichos contribuyentes no deban reconocer los ingresos y/o gastos que se originen por la aplicación de reajustes y/o diferencias de cambio en operaciones reajustables o pactadas en una moneda distinta a la moneda de curso legal y distinta a la autorizada para llevar su contabilidad, puesto que, deben aplicar en tales casos, las normas sobre reconocimiento de ingresos, costos y gastos, contenidas principalmente en los artículos 29, 30 y 31 de la LIR.

Al respecto, el inciso 1°, del artículo 29 de la LIR, establece que los contribuyentes de la primera categoría, que estén obligados o puedan llevar, según la ley, contabilidad fidedigna, deben considerar dentro de sus ingresos brutos, los reajustes mencionados en el número 25 del artículo 17, norma esta última que se refiere a los reajustes que estipulen las partes, que fije el emisor, o se presuman por la ley, en operaciones de crédito de dinero o instrumentos financieros en general. Asimismo, el citado inciso 1°, del artículo 29, establece en su parte final, que constituyen ingresos brutos las diferencias de cambio en favor del contribuyente, originadas en créditos.

Los ingresos que se originen por los conceptos anteriores, se imputarán al ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos, conforme a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 15 de la LIR.

Por su parte, el N° 8, del inciso 3°, del artículo 31 de la LIR, establece que procederá especialmente la deducción de los reajustes y diferencias de cambios provenientes de créditos o préstamos destinados al giro de la empresa, incluso los originados en la adquisición del activo inmovilizado y realizable. Para que proceda su deducción como gasto, deberán cumplirse los requisitos establecidos en el inciso 1° del mismo artículo, especialmente, encontrarse pagados o adeudados en el ejercicio. Según lo señalado en la Circular N° 127 de 1975, “gasto adeudado” comprendería aquellos devengados o generados en el año comercial correspondiente y que a la fecha del balance están pendientes de pago, sin atender a si por las condiciones establecidas en el respectivo

contrato o convención dichos gastos son o no exigibles a la fecha del balance por el acreedor o beneficiario de ellos.

De acuerdo a lo anteriormente señalado, tanto los ingresos como los gastos originados por reajustes o diferencias de cambio, deben formar parte de la renta líquida imponible de primera categoría en el año comercial en que se encuentren devengados o adeudados, según corresponda. En la situación analizada, el contribuyente debe reconocer como parte de los resultados tributarios, tanto los ingresos como gastos devengados o adeudados a la fecha del balance respectivo, en tanto se encuentre vigente el crédito o la deuda a la que acceden, puesto que, tanto el reajuste del valor de la UF, como la variación del tipo de cambio, tienen por objeto reflejar el valor real de los activos y pasivos reajustables o pactados en moneda extranjera -distinta a la autorizada conforme el artículo 18, del Código Tributario- en su equivalente en la moneda en que lleva su contabilidad el contribuyente.

III.- CONCLUSIÓN.

Conforme a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 29 y en el N° 8, del inciso 3°, del artículo 31, ambos de la LIR, los contribuyentes autorizados a llevar su contabilidad en moneda extranjera, para determinar la renta líquida imponible de primera categoría, deben reconocer a la fecha del balance respectivo, los ingresos devengados y los gastos adeudados, originados por reajustes y diferencias de cambio de los activos y pasivos que contengan cláusulas de reajuste o que hayan sido pactados en moneda extranjera distinta a la autorizada para llevar la contabilidad.

Por consiguiente, los ingresos o gastos por reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos u obligaciones contraídas en UF o en una moneda extranjera distinta a la autorizada para llevar la contabilidad, por un contribuyente autorizado a llevar su contabilidad en moneda extranjera, deben ser reconocidos en resultados al cierre de cada año comercial, durante la vigencia del crédito o deuda, y en ningún caso podrá el contribuyente aplicar un método alternativo para el reconocimiento de dichos resultados.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1947, de 29.07.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos