

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 20, N°5 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 18 - OFICIO N° 551, DE 1998. (Ord. N° 233, de 01-02-2018)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO A QUE SE ENCUENTRAN SUJETAS LAS PERSONAS NATURALES NO OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD POR LAS OPERACIONES DE VENTA DE MONEDA EXTRANJERA. UTILIZACIÓN DEL SISTEMA DE COSTEO PROMEDIO PONDERADO O EL SISTEMA PRIMERO EN ENTRAR PRIMERO EN SALIR (PEPS) O (FIFO), CUANDO NO SEA POSIBLE ASOCIAR LA COMPRA CON LA VENTA DE MONEDA EXTRANJERA.

I.- ANTECEDENTES.

A través de su presentación se refiere al criterio establecido por el Servicio a través del Oficio N° 551 de 17.02.1998 sobre el procedimiento a utilizar para determinar el resultado tributario obtenido en la enajenación de monedas extranjeras, específicamente a lo que se señala en dicho documento respecto a que la utilidad obtenida en este tipo de operaciones se determina deduciendo del precio de venta de la moneda extranjera (convertida a pesos al tipo de cambio promedio observado en el mes de la venta), el valor de adquisición de ésta (también convertido a pesos al tipo de cambio promedio observado en el mes de la compra), debidamente actualizado en la variación del IPC ocurrida entre la fecha de la compra y la venta, con el desfase respectivo que contempla la ley.

Luego, a través del desarrollo de unos ejemplos numéricos sobre la determinación del resultado obtenido en dichas operaciones, sostiene que el inversionista no estaría tributando por el verdadero incremento patrimonial que ha obtenido en dichas operaciones, por lo que concluye que dicho criterio debiese ser modificado pues genera distorsiones impositivas.

De igual forma y sobre este mismo tipo de operaciones propone, siguiendo la misma lógica que el Servicio adoptó en el caso de la enajenación de acciones, que cuando no sea posible determinar el costo directo asociado a la venta de moneda extranjera, se utilice el sistema de Costeo Promedio Ponderado o el sistema Primero en Entrar Primero en Salir (PEPS) o (FIFO).

Considerando lo anteriormente expuesto, solicita analizar la pertinencia de los cambios y propuestas sugeridos.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular y para los fines de una mejor precisión sobre la materia en consulta, cabe señalar que el problema planteado, en relación con la forma o el procedimiento de determinación del resultado obtenido en la enajenación de monedas extranjeras establecido en el Oficio en cuestión, radica específicamente en el tipo de cambio que se utiliza para los fines de la conversión de la moneda extranjera a moneda nacional.

Al respecto cabe señalar, que efectivamente en el año 1998, año correspondiente a la fecha de emisión del Oficio N° 551, no sólo para los fines de la determinación del resultado obtenido en estas operaciones, sino también para los fines por ejemplo de la determinación del resultado obtenido en los depósitos a plazo en moneda extranjera y en general para los fines de la conversión de moneda extranjera a moneda nacional o viceversa, se utilizó como tipo de cambio para dichos fines, el tipo de cambio promedio observado en el mes de la compra y de la venta o del depósito y del rescate del mismo.

Ahora bien, en relación con dicho procedimiento, cabe indicar que la Ley N° 20.263 modificó el art. 18 del Código Tributario, modificación respecto de la cual el Servicio impartió instrucciones por medio de las Resoluciones N° 27 y 43, ambas del año 2009.

De acuerdo con las referidas resoluciones, se incorporó como norma o procedimiento general, esto es, para la conversión de moneda extranjera a moneda nacional, tanto de las rentas como de los impuestos, que el tipo de cambio a utilizar es el vigente en el día en que ocurre la operación, ello en reemplazo del tipo de cambio promedio mensual observado, utilizado en las instrucciones previas a esta modificación.

Como consecuencia de dicha modificación, junto con las instrucciones impartidas por medio de las resoluciones precedentemente señaladas, a partir del Año Tributario 2010 se adecuaron también las instrucciones relativas a la determinación del resultado tributario obtenido por los depósitos a plazo en moneda extranjera, impartidas a través del Suplemento de Declaraciones Juradas, específicamente en la parte correspondiente a las instrucciones y desarrollo de los ejercicios relativos a la confección del Certificado Modelo N° 7 y de la Declaración Jurada N° 1890, adoptando para los fines de la conversión de la respectiva moneda extranjera, el tipo de cambio observado en el día en que ocurre la operación, ello en reemplazo del tipo de cambio promedio mensual observado.

De acuerdo con lo anterior, procede expresar, que para los fines de determinar el resultado tributario en la enajenación de moneda extranjera, la conversión a moneda nacional de dichas monedas extranjeras debe ser efectuado al tipo de cambio observado de la moneda que se trate publicado por el Banco Central, correspondiente al día de la compra y de la venta de dichas monedas.

Por su parte y en relación con la clasificación de las rentas obtenidas por las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad en las operaciones de venta de moneda extranjera, cabe expresar que tales rentas no tienen una tipificación expresa dentro de las rentas que distingue o expresamente señalan los números 1 al 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo que al no tener una clasificación expresa dentro de dichos números, se clasifican como rentas del N° 5 de dicha disposición, quedando por tanto sujeta dicha renta a la tributación general de las rentas de la Primera Categoría.

Finalmente, respecto de su planteamiento en orden a adoptar en el caso de la enajenación de monedas extranjeras la misma lógica adoptada en el contexto de la venta de acciones, en el caso en que un contribuyente haya adquirido en distintas fechas moneda de un mismo país, cabe reiterar en primer término lo ya señalado por el Servicio, respecto a que, es el contribuyente quien puede decidir, en tal caso, las monedas que está enajenando.

Ahora bien, en caso que el contribuyente no pueda hacer esta determinación, resulta también aceptable que se aplique para tales efectos alguno de los métodos o sistema de costeo conocidos como LIFO o FIFO, sistemas estos que permiten vincular la venta con una compra determinada, sin alterar el referido valor de adquisición, condición que no se consigue al aplicarse el sistema denominado "Costo Promedio Ponderado".

III.- CONCLUSIÓN.

Para los fines de determinar el resultado tributario en la enajenación de moneda extranjera, la conversión a moneda nacional de dichas monedas extranjeras, o viceversa, debe ser efectuada al tipo de cambio observado de la moneda que se trate, que publica el Banco Central, correspondiente al día de la compra y de la venta de dichas monedas.

Las rentas obtenidas por las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad en las operaciones de venta de moneda extranjera, se clasifican como rentas del N° 5 de dicha disposición, quedando por tanto sujeta dicha renta a la tributación general de las rentas de la Primera Categoría.

En caso que un contribuyente haya adquirido en distintas fechas moneda de un mismo país, es el contribuyente quien puede decidir cuáles de las monedas adquiridas son las que está enajenando. Si el contribuyente no puede hacer esta determinación, resulta aceptable que aplique para tales efectos alguno de los métodos o sistema de costeo conocidos como LIFO o FIFO.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 233, de 01.02.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos