

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 20 N° 2 Y N° 5 Y ART. 33 N° 4 –
LEY N° 20.780, ART. VIGÉSIMOCUARTO TRANSITORIO – COMPENDIO DE NORMAS DE
CAMBIOS INTERNACIONALES DEL BANCO CENTRAL
(ORD. N° 2390 DE 08.09.2021).**

Tratamiento tributario de variación de tipo de cambio de monedas extranjeras adquiridas por contribuyentes de impuesto global complementario que no llevan contabilidad.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de la variación del tipo de cambio de monedas extranjeras adquiridas por contribuyentes del impuesto global complementario que no llevan contabilidad con el propósito de ser utilizadas posteriormente en la adquisición de bienes.

I ANTECEDENTES.

De acuerdo con su presentación, este Servicio ha precisado en diversos pronunciamientos que la ganancia o mayor valor derivado de las variaciones del tipo de cambio constituye una renta clasificada en el N° 2 del artículo 20 de la Ley de la Renta (LIR), sujeta al tratamiento general.

Sin embargo, en el caso de inversiones realizadas en moneda extranjera no habría instructivos en el sentido si la variación del tipo de cambio debe tratarse conjuntamente o en forma separada a los resultados de la inversión y si el resultado de la operación debe entenderse concluida, para fines tributarios, al momento de liquidarse la inversión o al momento de la venta de las divisas.

Con todo, tras analizar la forma en que se declaran las inversiones y los resultados de las inversiones en el exterior conforme la declaración jurada 1929, concluye que los resultados obtenidos por diferencias de tipo de cambio se incorporan en las rentas que generen las inversiones realizadas y/o en los resultados que se obtengan con motivo de la posterior enajenación total o parcial de tales inversiones.

Lo anterior es relevante porque gran parte de las inversiones en moneda extranjera que generan la presente consulta provienen de capitales acogidos al artículo vigesimocuarto transitorio de la Ley N° 20.780, habiendo dudas sobre el tratamiento de la diferencia del tipo de cambio que se hubiere producido entre la fecha de la declaración de la inversión y aquella en la que se recibe la devolución del capital declarado y si la determinación del resultado definitivo debe esperar hasta la fecha en que se liquiden las divisas.

Al respecto, formula las siguientes consultas:

- 1) Cuáles serían los criterios o normas que debieran aplicarse en los casos en que se adquiriera moneda extranjera para efectuar una determinada inversión, tanto en lo relativo a la determinación del resultado de esta, como a las fechas a considerar en dicha determinación.
- 2) En el caso de un contribuyente de impuesto global complementario (IGC) que declara al amparo del artículo vigesimocuarto transitorio de la Ley N° 20.780, en los siguientes escenarios:
 - a) El 28.12.2015 declara un capital en el extranjero correspondiente a derechos en un trust, en dólares, por USD 4.884.170,00 a un tipo de cambio de \$700,77.

El 24.08.2016 recibe en una cuenta personal una devolución del capital por los derechos en el trust declarado, por un monto ascendente a USD 2.329.724,78, a un tipo de cambio de \$ 668,57.

Solicita confirmar que el tratamiento tributario aplicable para la diferencia por tipo de cambio generado entre la fecha de declaración bajo los términos de la normativa indicada y la fecha en la que se recibe la devolución del capital declarado en USD, es el mismo que el indicado en la declaración jurada señalada, esto es, un tratamiento en conjunto entre la diferencia por tipo de cambio y el resultado propio de la liquidación del trust.

- b) El 23.11.2015 declara un capital en el extranjero correspondiente a instrumentos financieros intermediados por brokers en cuentas de inversiones, en dólares, por USD 4.658.010,15, a un tipo de cambio de \$ 709,04.

El 13.05.2016 vende en USD 115.556,33 un instrumento declarado y valorizado en USD 114.060,00 a un tipo de cambio de \$ 682,55. El dinero percibido por la venta en USD queda en la misma cuenta del broker donde estaba radicado el instrumento.

Solicita confirmar que el tratamiento tributario aplicable a la diferencia por tipo de cambio generado entre la fecha de declaración y la fecha en la que se enajena el instrumento declarado en USD, es el mismo que el indicado en la declaración jurada señalada, esto es, un tratamiento en conjunto entre la diferencia por tipo de cambio y el resultado propio de la liquidación del instrumento.

- c) El 23.11.2015 declara un capital en el extranjero correspondiente a inversiones en instrumentos financieros intermediados por brokers en cuentas de inversiones, en dólares, por USD 2.734.771,33 a un tipo de cambio de \$ 709,04.

El 13.05.2016, dicho contribuyente vende en USD 346.673,00 un instrumento declarado y valorizado en USD 342.180,00 a un tipo de cambio de \$ 682,55. El dinero recibido por la venta en USD queda en la misma cuenta del broker donde estaba radicado el instrumento.

Solicita confirmar que el tratamiento tributario aplicable a la diferencia por tipo de cambio generado entre la fecha de declaración y la fecha en la que se vende instrumento declarado en USD, es el mismo que el indicado en la declaración jurada señalada, esto es, un tratamiento en conjunto entre la diferencia por tipo de cambio y el resultado propio de la liquidación del instrumento.

- d) El 29.12.2015, y declara un capital en el extranjero correspondiente a una cuenta bancaria e instrumentos financieros intermediados por el mismo banco, en euros, por EUR 2.756.293,00 a un tipo de cambio de S 773,15.

El 04.01.2016, el contribuyente vende en EUR 37.897,22 un instrumento declarado y valorizado en USD 40.00,00 a un tipo de cambio de \$ 774,61. El dinero recibido por la venta en EUR queda en la cuenta del banco en euros.

De esta forma, solicita confirmar que el tratamiento tributario aplicable a la diferencia por tipo de cambio generada entre la fecha de declaración y la fecha en la que se vende instrumento declarado en EUR, es el mismo que el indicado en la declaración jurada señalada, esto es, un tratamiento en conjunto entre la diferencia por tipo de cambio y el resultado propio de la liquidación del instrumento.

II ANÁLISIS

Respecto de la primera consulta, y para determinar el resultado tributario en la enajenación de moneda extranjera, éstas deben convertirse a moneda nacional según el 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 las monedas extranjeras¹.

En cuanto a la clasificación de las rentas obtenidas por las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad en las operaciones de venta de moneda extranjera, tales rentas no se comprenden expresamente en los números 1 al 4 del artículo 20 de la LIR, clasificando entonces como rentas del N° 5 de dicha disposición, sujetas a la tributación general de las rentas de la primera categoría.

Respecto del segundo grupo de consultas, cabe señalar que los contribuyentes de IGC no declaran sus impuestos en base a contabilidad, de modo que no están obligados² a reconocer como un resultado tributario las diferencias de cambio de monedas extranjeras que se produzcan durante el período en que dicha moneda extranjera es adquirida y se mantiene como tal – como divisas extranjeras – en poder de tales contribuyentes.

¹ Oficio N° 233 de 2018.

² Las reglas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la LIR se establecen para los contribuyentes de la primera categoría que declaren sus rentas efectivas demostradas mediante un balance general.

Luego, si un contribuyente de IGC invierte \$1.500.000 de pesos chilenos en la adquisición de 1.000 unidades de moneda extranjera XXX (esto es, a un tipo de cambio de \$1.500 pesos chilenos por cada divisa), dicho contribuyente no debe reconocer resultado tributario alguno mientras mantenga las 1.000 unidades de divisas extranjeras en su poder, aun cuando el tipo de cambio de tales divisas haya sufrido variaciones positivas o negativas durante el período que se mantienen en propiedad de dicho contribuyente.

Si el contribuyente enajena dichas divisas a un tipo de cambio de \$2.000 pesos chilenos debe, en ese momento, reconocer como resultado la variación del tipo de cambio por la venta o reconversión de tales divisas a pesos chilenos.

En relación con las disposiciones contenidas en el artículo vigesimocuarto transitorio de la Ley N° 20.780 y conforme las instrucciones sobre la materia impartidas por este Servicio³, cabe expresar que los contribuyentes deben informar los bienes y rentas a su valor comercial o de mercado a la fecha de la declaración, de acuerdo al N° 7 del citado artículo transitorio.

En particular, y a propósito de la valoración de los diversos bienes y rentas declarados al amparo del mencionado artículo transitorio, las instrucciones administrativas disponen que los referidos valores se deben convertir a moneda nacional de acuerdo al tipo de cambio informado para la respectiva moneda extranjera por el Banco Central de Chile según el N° 6 del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales o el que dicho Banco establezca en su reemplazo, correspondiente al día hábil anterior a la declaración.

El valor determinado conforme al N° 7 del artículo vigesimocuarto transitorio de la Ley N° 20.780, una vez pagado el impuesto único – continúan las instrucciones administrativas –, constituye el costo de dichos bienes para todos los efectos tributarios.

Conforme lo anterior, el artículo vigesimocuarto transitorio de la Ley N° 20.780 estableció que el tipo de cambio a utilizar para la determinación de la divisa en moneda nacional será aquel que corresponda al tipo de cambio que se señale el Banco Central correspondiente al día hábil anterior al de la declaración que, a su vez, constituye el costo de dichos bienes para efectos tributarios.

Con todo, en la medida que el artículo transitorio ni la LIR han establecido reglas de reajuste en el costo en la adquisición (o declaración, en caso del artículo vigesimocuarto transitorio), por variaciones en el tipo de cambio cuando el vendedor es una persona afecta a IGC, no corresponde aplicar reajuste alguno al costo.

Corresponderá, en todo caso, reajustar el resultado obtenido según el IPC a diciembre desde la fecha de la venta por tratarse de una actividad clasificada en la primera categoría. Es decir, actualizar la diferencia entre el costo de adquisición (o declaración, en caso del artículo vigésimo cuarto transitorio) de la divisa y el precio de venta, de acuerdo al porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la percepción y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio respectivo, para efectos de determinar la renta líquida afecta, conforme lo establecido en el N° 4 del artículo 33 de la LIR.

III CONCLUSIÓN.

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

- 1) Tratándose de contribuyentes que no determinan sus impuestos sobre la base de contabilidad el resultado tributario es la diferencia entre el tipo de cambio al momento de adquirir las monedas extranjeras (cambio de pesos chilenos por moneda extranjera) y el tipo de cambio al momento de su venta (reconversión de moneda extranjera a pesos chilenos).
- 2) Por lo tanto, y respecto de las preguntas del N° 2) del Antecedente, se informa que el resultado de la liquidación de las inversiones en moneda extranjera corresponderá sólo a la diferencia entre el costo de la inversión y la liquidación de la moneda extranjera, valorizada al tipo de cambio que se consideró para determinar el costo de la inversión declarada, sin reajuste.

³ Circular N° 8 de 2015; (apartado 9, sobre reglas para la valoración de los bienes y rentas declarados; páginas 10 a la 12).

El resultado por diferencia en el tipo de cambio sólo se reconocerá cuando los dólares recibidos por la liquidación de la inversión sean reconvertidos a moneda nacional. La ganancia deberá reajustarse de acuerdo a lo establecido en el N° 4 del artículo 33 de la LIR.

Saluda a usted,

RICARDO ANTONIO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR (S)

Oficio N° 2390 del 08-09-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos