|  |
| --- |
| D**octrina**:  **Ganancia de capital de un activo disponible para la venta ¿Régimen de utilidades o del Capítulo XI?**  **Por Erik Ramírez, CPA, MAF, MFI**  **Erik, es gerente de impuestos en Faycatax, la división de impuestos del Bufete Facio & Cañas en Costa Rica** |

1. **Consideraciones según las normas contables**

**1.1 Clasificación**

La Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 5) prescribe el tratamiento contable de un activo en el que el retorno de la inversión se obtendrá por la disposición del activo o por su uso continuado; activos disponibles para la venta.

Así también la norma aplica a un grupo de activos, que pueden ser en su conjunto unidades generadoras de flujo de efectivo. En este caso es importante preguntarse o analizar si estamos ante la disposición de activos sustanciales que por si solos se consideren un negocio y generen ingresos para la entidad.

De acuerdo con lo anterior podríamos pensar en la escisión de un parte del negocio para lo que más adelante citaremos las normas tributarias de reorganización.

La NIIF 5 no aplica entre otros casos a instrumentos financieros, propiedades de inversión, agricultura.

La clasificación de mantenido para la venta y la verificación y apego a la realidad económica de la transacción es fundamental para establecer su clasificación y medición.

La clasificación comentada en el párrafo anterior es clave para denominar al activo o grupo de activos como activos que no se utilizan en la actividad económica habitual de la entidad, teniendo como requisitos fundamentales que el activo(s) estén exclusivamente disponible para la venta y su venta es altamente probable.

Existe en la NIIF 5 cierta rigurosidad para considerar que el activo debe ser clasificado como disponible para su venta y ésta establece ciertos requisitos respecto que la ¨venta es altamente probable¨.

La norma advierte que pueden existir hechos ajenos al control de la entidad respecto de su plan para vender el activo que provoquen que la venta sea más allá de los 12 meses, si esto es adecuadamente justificado el activo puede continuar siendo clasificado y medido bajo los preceptos de la NIIF 5.

**1.2 Medición**

La NIIF 5 establece que los activos mantenidos para la venta deberán ser medidos al menor valor de su importe en libros o el valor razonable menos los costos de venta.

Lo anterior implica que, si el valor razonable a la fecha de la medición es menor que su importe en libros, estaríamos ante una pérdida por deterioro.

Así también si hay recuperación del valor razonable menos los costos de venta una vez descontada la pérdida que se hubiere computado, se reconocerá como una reversión de la pérdida y agotada la pérdida previamente reconocida se registraría una ganancia..

Otra situación para considerar es que el activo mantenido para la venta si éste era sujeto a depreciación mientras estaba en uso, bajo la clasificación de esta NIIF no se computará.

1. **Tratamiento tributario**

Una vez revisado de forma sucinta el tratamiento contable de este tipo de activos, repasemos el posible tratamiento tributario de los efectos de la venta del activo.

A manera de introducción recordemos que con la entrada en vigencia de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (LF), las ganancias de capital serán sujetas a impuestos siguiendo los siguientes parámetros.

Si un activo está afecto a una actividad lucrativa -digamos empresarial- las ganancias de capital obtenidas serían integradas a la renta bruta del régimen de impuesto a las utilidades tarifa del 30% (determinación: precio de venta menos valor en libros), así también las pérdidas computadas serían deducibles.

Si el activo no está afecto a la actividad lucrativa entonces sería sujeto al régimen del capítulo XI, que implica que el activo tendría una tarifa del 15% sobre la ganancia determinada por la diferencia del precio de venta y su costo original, o bien el 2.25% sobre el precio de venta.

Lo importante a mi criterio es en concreto establecer que la LF establece como hecho generador que el activo esté afecto a una actividad lucrativa, ¿qué pasa si el activo (s) estuvo antes afecto y ya no lo está según hemos revisado en lo que señala la NIIF 5?

¿Si un activo deja de ser utilizado en la actividad usual de la entidad entonces podemos considerarlo tiempo después como no afecto? Es decir, podemos hablar de dos momentos o situaciones, 1- si la entidad no considera el activo disponible para la venta pero lo vende, entonces es afecto y gravado con utilidades 2- si la entidad ha establecido un plan para disponer de activos, grupo de activos o de una operación completa, y como ya vimos esta venta puede sobrepasar el umbral de los 12 meses.

La LF me parece supone que se venden activos utilizados en la actividad económica sujeta en el régimen de utilidades y no lo que han dejado de ser utilizado como tales y que su intención es venderlos posteriormente y ya no son utilizados por el contribuyente.

Concluyo este breve articulo haciendo mención del tratamiento de las ganancias si lo que se transmite es un negocio con activos generadores de forma autónoma de flujos de efectivo y se puedan considerar un negocio en marcha que se pone a disposición para venta.

La LF contiene una norma especial en la que si la venta es de un negocio, las ganancias de capital no se consideran realizadas por lo tanto no gravables, aquí no sería necesario distinguir si el negocio (operación) es clasificada o no como mantenido para la venta según los preceptos de la NIIF 5, ya que estaríamos ante la aplicación de una norma especial tributaria de reorganización.