|  |
| --- |
| D**octrina**:  **Régimen de impuesto a utilidades, régimen de rentas de capital, ganancias de capital y el diferencial cambiario.**  **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. **Tratamiento contable del diferencial cambiario**

El diferencial cambiario es el efecto contable del registro por la conversión de partidas monetarias de una moneda de presentación a otra.

Una vez más debemos recordar que las normas contables aceptadas para la preparación de la información financiera son las Normas Internacionales de Información Financiera según el artículo 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR), y además establecer que esta norma no fue reformada según las modificaciones introducidas a la LISR por medio de la Ley 9635.

De acuerdo con lo anterior tenemos que para el registro contable se deben seguir los preceptos de la Norma Internacional de Contabilidad 21 y es ahí donde encontramos los diferentes lineamientos en definiciones, reconocimiento, medición y presentación de estas transacciones en los estados financieros.

Una actividad económica con negocio en marcha obteniendo flujos de efectivo y teniendo como base el sistema del devengado deberá entonces reconocer las diferencias de cambio por las partidas en moneda extranjera que registre. Estas pueden ser cuentas por cobrar, bancos, cuentas por pagar, ingresos y gastos.

La norma también prescribe sobre el concepto de moneda funcional, la que supone que la entidad debe registrar sus transacciones según la moneda en la que realiza la mayor parte de su actividad.

Teniendo que en Costa Rica para efectos tributarios y donde la moneda oficial es el colón, los estados financieros y sus respaldos deberán ser convertidos a colones si son registrados en una moneda diferente a esta.

Con relación a qué tipo de cambio utilizar, podríamos decir que según el principio de prudencia y con el fin de presentar y revelar información con bases conservadoras, el tipo de cambio para las partidas de activos e ingresos debería ser el de compra y para los pasivos y gastos el tipo de venta, proyectando así posibles gastos mayores que ingresos.

1. **Tratamiento tributario del diferencial cambiario**

Si una entidad continúa con el régimen tributario de impuesto a utilidades, es decir, mantiene una actividad lucrativa, deberá entonces seguir con las reglas de este régimen determinando sus operaciones gravadas y deduciendo sus costos y gastos permitidos por ley para la determinación de su renta neta.

Es importante recordar brevemente sobre la controversia alrededor de este régimen en el diferencial cambiario antes de la reforma a la LISR.

Esta polémica podemos decir se centraba en que la Administración Tributaria (AT) consideraba un diferencial cambiario ingreso neto como gravable independientemente si era realizado o no realizado y de si provenía de activos o pasivos.

Los vaivenes jurisprudenciales que mencionaré de forma sucinta en este artículo se pueden resumir como sigue:

1. Se defendieron casos alegando que, si el diferencial provenía de pasivos, este no era gravable ya que solamente se sujetaba el derivado del activo.
2. El diferencial cambiario es un tipo de ganancia de capital que asociado a un elemento fundamental de sujeción de la LISR (ley anterior al 1 Julio 2019) que es la habitualidad y donde el contribuyente no explotaba sus activos y dirigía sus recursos a la obtención de este diferencial, su sujeción no existía.
3. La DGT alegó como norma de sujeción el articulo 81 de la LISR, en la que se indica que el contribuyente debe convertir sus operaciones a la fecha de la transacción al tipo de cambio del día y las pendientes al cierre del periodo fiscal (30 setiembre) al tipo de cambio de cierre. En este caso se alegó que esta norma tiene como objetivo una instrucción formal de registro no material de sujeción que no se encuentra en el hecho generador del impuesto.
4. La Sala I en alguna jurisprudencia indicó puntualmente que para que un ingreso por diferencial cambiario fuera gravable debería provenir de transacciones habituales del contribuyente y superando esta primera condición solamente sería gravada la parte realizada; podemos decir entonces que si el diferencial cambiario no se consideraba habitual en impuesto a las utilidades es irrelevante determinar si es realizado o no.
5. Otra sentencia de la Sala I dijo que el diferencial cambiario si provenía de la actividad habitual en un caso específico donde se facturaba en dólares, la conversión y diferencial de esa transacción se considera parte de la actividad del contribuyente por consiguiente gravable.

Ahora bien, siguiendo con el régimen de impuesto utilidades reformado encontramos los siguientes cambios concretos:

1. El tipo de cambio a utilizar para efectos tributarios sería el de venta para todas las transacciones.
2. Se considera parte de las operaciones gravadas o deducibles el diferencial realizado o no realizado.

De lo anterior podemos decir que, si las entidades siguen el tipo de cambio de venta para la conversión, podrían encontrarse ante un conflicto con la emisión de estados financieros con base en NIIFs si las diferencias de tipo de cambio producen información contable no acorde a una realidad económica de la entidad, la cual ha sido alterada por el régimen tributario y del cual no es obligatorio ajustarse según el artículo 51 de la LISR.

Si la entidad no se apega en sus libros al tipo de cambio de venta y afecta sus operaciones con tipo de compra y venta según he explicado, entonces deberá hacer vía conciliación los ajustes para llevar las partidas a tipo de cambio a venta, situación que en la práctica puede ser difícil.

Para el régimen del Capitulo XI podemos encontrar que el diferencial cambiario solamente será considerado sujeto el que sea realizado, es decir no se toman en cuenta posibles revaluaciones de partidas monetarias pendientes.

Sin embargo, si la entidad requiere estados financieros NIIFs deberá seguir las reglas contable y cualquier ajuste deberá ser realizado vía conciliación.