[JURISPRUDENCIA](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/categoria/jurisprudencia) / [IMPUESTO SOBRE LA RENTA](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/categoria/impu_renta) / [GASTOS DEDUCIBLES](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/categoria/gastos_deducibles4)

DGT-867-2020

**Estado:**open  
  
**Número:**  
  
**Fecha:**Viernes, Julio 17, 2020  
  
**Origen:**Dirección General de Tributación  
  
**Descriptores:**Diferencias cambiarias: Fuente costarricense, gastos deducibles. Impuesto sobre la renta: Ingresos afectos, Diferencial cambiario, Diferencias Cambiarias, Ingresos percibidos o devengados.  
  
**Introducción:**

**Tratamiento tributario del diferencial cambiario, a la luz de las nuevas regulaciones normativas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, su reglamento y sus reformas (en ambas normas).**

**Una vez analizada la situación expuesta, esta Dirección considera que lleva razón el consultante en cuanto a que debe considerar en la determinación del impuesto sobre la renta como ingreso gravable (o gasto deducible) únicamente el diferencial cambiario que sea efectivamente realizado, […]**

**Con base en los fundamentos descritos, esta Dirección reitera el criterio supra indicado, respecto a que el tratamiento fiscal del diferencial cambiario como ingreso gravable o como gasto deducible, debe realizarse contra rentas, ganancias y/o pérdidas realizadas, siguiendo el sistema de devengado establecido en el artículo 55 del Reglamento de la LISR el cual es aplicable a los ingresos y gastos en general. De esta forma, debe indicarse que el artículo 81 de la LISR  no debe considerarse como  fundamento jurídico exclusivo para regular  el diferencial cambiario, ya que lo adecuado es aplicar una integración normativa que permita un tratamiento fiscal consolidado, por lo que no sería adecuado fijar al diferencial cambiario como parte de la renta bruta o de los gastos deducibles, solo por la mera disposición de valuar las cuentas en moneda extranjera al momento de la presentación de los estados financieros, sin tener en consideración la norma principal que lo instituye, y que en este caso es el artículo 27 bis LISR.**

**Lo antes expuesto está correlacionado con lo contenido en el párrafo segundo del artículo 5 de la LISR, así reformado por la Ley N° 9635,  el cual señala que todos los contribuyentes que tributen bajo el impuesto a las utilidades, cuando efectúen operaciones en moneda extranjera que incidan en la determinación de su renta gravable, deberán efectuar la conversión de la moneda que se trate a moneda nacional utilizando el tipo de cambio de referencia para la venta establecido por el Banco Central de Costa Rica; además, continúa indicando que las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos, que resulten entre el momento de realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, o el del cierre del periodo fiscal, constituirán una ganancia gravable o una pérdida deducible en su caso, en el periodo fiscal, aspecto que igualmente refuerza el criterio previamente establecido.**

**De conformidad con la normativa expuesta, es claro que la normativa lo que instituye es gravar con el impuesto sobre rentas de capital y ganancias y pérdida de capital,  las diferencias cambiarias, única y exclusivamente, cuando se tienen por realizadas durante el período fiscal correspondiente; bajo las mismas condiciones, éstas estarán afectas al impuesto sobre las utilidades en el tanto cumplan con lo estipulado en el artículo 1 y 1 bis de la LISR. […]”**

**Titulo**

**Asunto: Consulta sobre la determinación del diferencial cambiario como ingreso gravable, o gasto deducible en el impuesto sobre las utilidades (renta).**

**Estimado señor:**

**En atención al escrito recibido en esta Dirección General por correo electrónico el 15 de abril de 2020 en el cual, con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante Código Tributario, realiza una consulta sobre la determinación del diferencial cambiario como ingreso gravable o gasto deducible en el impuesto sobre las utilidades (renta), se procede a dar respuesta en los términos expuestos en el presente oficio.**

**I.          CUADRO FÁCTICO**

**El interesado manifiesta que su representada es concesionaria encargada de la prestación de servicios de diseño, planificación, financiamiento, construcción, rehabilitación, ampliación, iluminación, señalización, reparación, mantenimiento y conservación de la Carretera San José – Caldera, también llamada Ruta 27.**

**En ese sentido agrega que en el cartel de licitación del proyecto carretera San José Caldera, se planteó que la moneda funcional del proyecto debía ser el dólar de los Estados Unidos de América.**

**Aunado a lo antes expuesto, manifiesta que el contrato de concesión firmado por su representada establece que la estimación sea en dólares necesariamente, igualmente se obligó a cumplir ciertas disposiciones en dicha moneda, como es el caso de respetar una tarifa de peaje establecida en dólares, entre otras. Agrega que la oferta realizada por su representada y el contrato firmado establecen como moneda funcional el dólar, por lo que su financiamiento lo realizó en esa moneda con inversionistas internacionales.**

**En el año 2008 se inició la etapa de construcción de la carretera indicada, concluyéndose en el 2010. Desde esa fecha, se inició el cobro de peajes en los distintos tramos de la carretera, por lo que la realización de estas gestiones en moneda extranjera requiere de la conversión a moneda nacional (colones) para el cálculo del impuesto sobre las utilidades (renta), conllevando al origen de diferencias cambiarias tanto realizadas como no realizadas.**

**En ese sentido, manifiesta que, tras la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta y las nuevas disposiciones respecto al diferencial cambiario, requiere confirmar el tratamiento de las diferencias que se generen para cada período fiscal.**

**II.        CONSULTA CONCRETA**

**Al respecto, el consultante señala:**

***¿Debe mi representada incluir en la determinación del Impuesto sobre la Renta como ingreso gravable (o gasto deducible) únicamente el diferencial cambiario que sea efectivamente realizado?***

**III.                CRITERIO DEL CONSULTANTE**

**El consultante considera que el artículo 81 de la LISR regulaba de forma exclusiva cuál era el tratamiento del denominado diferencial cambiario.**

**Debido a que se generaron diferentes procesos judiciales en torno al mencionado artículo y, en atención a las resoluciones emanadas de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, se emitió el criterio institucional número DGT-CI-02-2017 del 21 de julio de 2017, el cual aclara que el gravamen o la deducibilidad de una diferencia cambiaria requerirá que la misma incida en la generación de las rentas gravables y no en una simple valuación o expectativa.**

**Añade que, con la aprobación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, se introdujeron cambios esenciales en la Ley del Impuesto sobre la Renta, como es el caso del artículo 5*.*En términos generales, indica que la reforma señalada no implica cambios en relación a lo que establece el artículo 81 de dicha norma, pues se mantiene el criterio indicado respecto a que una diferencia cambiaria deberá tener incidencia sobre la renta gravable a efectos de determinar cuándo se genera una ganancia por efectos de diferencial cambiario.**

**El consultante indica que es a través de los cambios introducidos al Reglamento del Impuesto sobre la Renta que el tema se vuelve confuso, en concreto debido a lo contenido en su artículo 8 respecto a la renta bruta, ya que considera que el inciso c) parece eliminar la referencia a que las ganancias por diferencia cambiarias gravables sean aquellas que incidan efectivamente en la determinación de la renta gravable, y refiere únicamente a las ganancias por diferencias cambiarias originadas por los saldos de activos y pasivos al cierre del período de impuesto.**

**En ese sentido, considera que lo antes indicado podría por tanto ser interpretado de dos formas, la primera interpretación conllevaría a que toda diferencia cambiaria, aún y cuando devenga de una mera diferencia aritmética resultado de la conversión de moneda extranjera a moneda nacional, formaría parte de la renta bruta, lo cual podría generar efectos no deseados y podría incluso ser confiscatoria.**

**Otra posible interpretación, criterio que mantiene su representada, acorde y en atención a lo indicado en los artículos 5 y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que para que el diferencial cambiario forme parte de la renta bruta, requiere que se dé una incidencia en la renta gravable.**

**Manifiesta que el artículo 8 del Reglamento debe interpretarse de forma tal que donde dice “activos y pasivos”, se entienda que se está haciendo referencia a un ingreso gravable o a un gasto deducible, lo cual brindaría seguridad jurídica y permitiría mantener la línea establecida a través del criterio institucional, en cuanto estableció que el impuesto surge cuando existe un ingreso directamente relacionado con la actividad económica sujeta al impuesto a las utilidades, lo cual implica que en el caso de este impuesto, no se contempla el diferencial cambiario respecto de operaciones o ingresos que no afecten la renta neta (meras valuaciones), ya que estas no van a ser un ingreso gravable, o un gasto deducible.**

**Con la intención de ejemplificar en mejor medida la afectación y ausencia de realidad económica que podría tener el gravamen sobre las diferencias cambiarias no realizadas, su representada realizó un análisis de la información financiera para el período 2019, así como las implicaciones que tendría el gravamen de las diferencias cambiaras no realizadas, contra las diferencias cambiarias realizadas.**

**Concluye el consultante que queda expuesto en el análisis realizado que los efectos de realizar un gravamen al diferencial cambiario no realizado son abruptos.  De igual forma, señala que bajo el criterio de que las valuaciones monetarias tienen afectación en la renta bruta, si el colón sufriera una devaluación tendría el efecto contrario, generando una pérdida deducible para su representada la cual, según la Ley de Fortalecimiento a las Finanzas Públicas y las reformas al impuesto sobre la renta, podría ser deducible durante los siguientes tres periodos fiscales.**

**IV.               CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL**

**Una vez analizada la situación expuesta, esta Dirección considera que lleva razón el consultante en cuanto a que debe considerar en la determinación del impuesto sobre la renta como ingreso gravable (o gasto deducible) únicamente el diferencial cambiario que sea efectivamente realizado, aspecto que se fundamenta seguidamente.**

**La Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092, en adelante LISR, sufrió modificaciones parciales mediante la Ley de Fortalecimiento de la Finanzas Públicas, Ley N° 9635 del 3 de diciembre de 2018.  Dentro de esas modificaciones se encuentra el artículo 1, el cual en lo que interesa, establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense. Además, se agrega que también tendrán la consideración de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones del impuesto a las utilidades, la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, obtenidas por las personas físicas o jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas en el país.**

**Esta última afectación al impuesto sobre las utilidades, se relaciona directamente con la creación de la nueva cédula impositiva: el impuesto sobre rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, regulado en el artículo 27 bis de la LISR que señala que el hecho generador de este impuesto es la obtención de toda renta de fuente costarricense en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, así como las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de la realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, y que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el impuesto a las utilidades.**

**Como se desprende del artículo citado anteriormente, en lo relativo a rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, es claro que el hecho generador por las diferencias cambiarias originadas en pasivos o activos surge cuando estas se hayan realizado, por lo que esta disposición ha de ser respetada aunque las rentas, ganancias o pérdidas de capital se encuentren afectas al impuesto sobre las utilidades según lo dispuesto en los artículos 1 y 1 bis LISR.**

**El presente criterio se consolida con lo regulado en el artículo 81 de la LISR, en concordancia con los artículos 8 inciso c) y 12 inciso f) de su Reglamento, Decreto Ejecutivo N° 18445 del 9 de setiembre de 1988, que resultan de especial interés en materia de diferencias cambiarias en el impuesto a las utilidades. Concretamente, el artículo 81 de la LISR, establece lo siguiente:**

***“ARTICULO 81.-Todos los contribuyentes afectos a los tributos establecidos en esta ley, que realicen operaciones o reciban ingresos en monedas extranjeras que incidan en la determinación de su renta líquida gravable, deberán efectuar la conversión de esas monedas a moneda nacional utilizando el tipo de cambio "interbancario" establecido por el Banco Central de Costa Rica, que prevalezca en el momento en que se realice la operación o se perciba el ingreso. Todas las operaciones pendientes o los ingresos no recibidos al 30 de setiembre de cada ejercicio fiscal, se valuarán al tipo de cambio fijado por el Banco Central de Costa Rica a esa fecha.”***

**Adicionalmente, como bien indica en su escrito el consultante, con la finalidad de conceder seguridad jurídica a los obligados tributarios, esta Dirección General emitió el criterio institucional DGT-CI-02-2017 del 21 de julio de 2017 denominado “El tratamiento fiscal de las ganancias por diferencial cambiario”, el cual se encuentra vigente y sus conclusiones se siguen aplicando sobre este tema.**

**El citado criterio institucional menciona en lo que interesa que “… *el punto de partida para gravar o deducir un diferencial cambiario, surge a partir de la prestación del servicio gravable o del gasto deducible que lo genera. Por ello, este debe gravarse con base en el sistema de devengado establecido en el artículo 55 del Reglamento de la LISR y que es aplicable a los ingresos y gastos en general. Por lo anterior, la incidencia positiva o negativa en el patrimonio del contribuyente, no debe ser el parámetro que indique cuándo el diferencial cambiario deba incidir o no en la base imponible del impuesto, sino la prestación del servicio o la venta del bien. (…)”*El subrayado no corresponde al documento original.**

**Con base en los fundamentos descritos, esta Dirección reitera el criterio supra indicado, respecto a que el tratamiento fiscal del diferencial cambiario como ingreso gravable o como gasto deducible, debe realizarse contra rentas, ganancias y/o pérdidas realizadas, siguiendo el sistema de devengado establecido en el artículo 55 del Reglamento de la LISR el cual es aplicable a los ingresos y gastos en general. De esta forma, debe indicarse que el artículo 81 de la LISR  no debe considerarse como  fundamento jurídico exclusivo para regular  el diferencial cambiario, ya que lo adecuado es aplicar una integración normativa que permita un tratamiento fiscal consolidado, por lo que no sería adecuado fijar al diferencial cambiario como parte de la renta bruta o de los gastos deducibles, solo por la mera disposición de valuar las cuentas en moneda extranjera al momento de la presentación de los estados financieros, sin tener en consideración la norma principal que lo instituye, y que en este caso es el artículo 27 bis LISR.**

**Lo antes expuesto está correlacionado con lo contenido en el párrafo segundo del artículo 5 de la LISR, así reformado por la Ley N° 9635,  el cual señala que todos los contribuyentes que tributen bajo el impuesto a las utilidades, cuando efectúen operaciones en moneda extranjera que incidan en la determinación de su renta gravable, deberán efectuar la conversión de la moneda que se trate a moneda nacional utilizando el tipo de cambio de referencia para la venta establecido por el Banco Central de Costa Rica; además, continúa indicando que las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos, que resulten entre el momento de realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, o el del cierre del periodo fiscal, constituirán una ganancia gravable o una pérdida deducible en su caso, en el periodo fiscal, aspecto que igualmente refuerza el criterio previamente establecido.**

**De conformidad con la normativa expuesta, es claro que la normativa lo que instituye es gravar con el impuesto sobre rentas de capital y ganancias y pérdida de capital,  las diferencias cambiarias, única y exclusivamente, cuando se tienen por realizadas durante el período fiscal correspondiente; bajo las mismas condiciones, éstas estarán afectas al impuesto sobre las utilidades en el tanto cumplan con lo estipulado en el artículo 1 y 1 bis de la LISR.**

**Queda de esta manera queda evacuada su consulta.**

**Cordialmente,**

**Carlos Vargas Durán**

**Director General de Tributación**

**Francisco Fonseca Montero**

**Director de Tributación Internacional y Técnica Tributaria**

**SCalvoS/ JVillarrealG**

**C: Dirección General de Tributación, Expediente, Subdirección de Digesto Tributario.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Señor**  **[...]**  **Apoderado General**  **[...]  Sociedad Anónima**  **Presente** | **Notificaciones:**  **[...] .com** |