

Interpretación de la Administración Tributaria sobre diferenciales cambiarios

Mariela Hernández, socia ECIJA Legal Costa Rica

Recientemente, la Dirección General de Tributación (DGT) emitió una interpretación sobre el tratamiento tributario de los diferenciales cambiarios (Criterio Institucional DGT-CI-04-2020), dejando sin efecto su criterio anterior (I DGT-CI-02-2017 del 21 de julio de 2017).

En el pasado, la interpretación fue mucho más amplia, abarcando todos los diferenciales cambiarios, los simplemente registrados y los realizados también. Es preciso agregar que las regulaciones en este tema, antes de la reforma tributaria que entró en vigencia el 1ero de julio de 2019 (Ley No. 9635), eran poco precisas y su redacción originaba muchos cuestionamientos. La posición de la DGT al amparo de normas legales y reglamentarias imprecisas, originó mucha litigiosidad. Con el tiempo, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha ido resolviendo los casos y estableciendo claridad de las reglas aplicables de la Ley del Impuesto sobre la Renta, antes de la reforma.

Ahora, la DGT interpreta que el único diferencial cambiario que considera gravado, es el realizado. La DGT no dio ejemplos de lo que considera "realización" ni puntualizó en la definición del término, lo que abona a la incertidumbre jurídica.

En nuestra opinión, la realización debe entenderse como "la acción o efecto de realizarse". El Diccionario de la Real Academia define "realizar" como "efectuar, llevar algo a cabo, ejecutar ... vender, convertir en dinero, mercaderías u otros bienes".

Siguiendo estas definiciones, un pasivo se realiza cuando se paga, porque en ese momento se ejecuta, se hace efectivo, real y tiene consecuencias. Una inversión transitoria se realiza cuando vence su plazo, y el capital regresa al patrimonio de la inversionista, ya no como una cuenta por cobrar, sino como efectivo.

Así, la simple conversión monetaria a colones, de un pasivo acordado en dólares, para su registro contable, no supone un diferencial cambiario gravable, si hubiere apreciación de la moneda local. Lo que resultaría sujeto a impuesto, acumulando a la renta bruta, sería el diferencial cambiario si al momento del pago del préstamo acordado en moneda extranjera, se generó una diferencia favorable para el deudor, en colones, respecto del saldo adeudado previamente registrado en colones, por apreciación del colón respecto de la moneda en la que se acordó la deuda.

El diferencial cambiario de una inversión a plazo, mientras se mantiene el título, no genera renta gravable. Lo hará cuando el plazo vence y el capital regresa al inversionista.

El mismo criterio de realización sería aplicable para los gastos deducibles correspondientes. Los gastos se causan cuando se incurren, respaldados en una factura cuando corresponda, por ejemplo.

La DGT emitió el criterio porque consideró que la reforma tributaria introdujo ese cambio sustantivo, en las regulaciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en sentido amplio, cobijando no solo al impuesto sobre las utilidades, sino también a los demás impuestos ahí regulados. Dijo que su interpretación recién promulgada solo era el reflejo de lo que el legislador había plasmado en la reforma.

Desde esa perspectiva, la interpretación reciente de la DGT es positiva para los contribuyentes. Supone el no tener que pagar impuesto sobre rentas meramente contables, resultado de la simple conversión monetaria por los efectos de políticas cambiarias y no por la renta realmente producida por el esfuerzo empresarial de los contribuyentes. Es un rescate de los principios constitucionales de no-confiscatoriedad y capacidad contributiva, y en esa línea, lo celebramos.

Bajo las anteriores consideraciones creemos se deberá preparar la declaración del impuesto sobre las utilidades del período fiscal 2020. Dadas las premisas que la DGT manifestó para emitir



este criterio, en el sentido que era reflejar la intención del legislador plasmada en la reforma mediante Ley No. 9635, siendo el PF2020 el primero en el que la reforma se aplicará por completo, será en la declaración del PF2020 del impuesto a las utilidades que esa interpretación será aplicable.