

## **RESUMEN EJECUTIVO**

<b><u>Estado:</u></b>	Aplicable
<b><u>Número:</u></b>	04-2020
<b><u>Fecha:</u></b>	06 de enero de 2021
<b><u>Documento:</u></b>	Criterio Institucional
<b><u>Institución:</u></b>	Dirección General de Tributación
<b><u>Materia:</u></b>	Sobre el tratamiento fiscal de las ganancias por diferencial cambiario
<b><u>Resumen:</u></b>	<p>La reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988, reformada por la Ley de Fortalecimiento de la Finanzas Públicas, Ley N°9635 de 3 de diciembre de 2018, implicó un desarrollo más amplio de la figura de las diferencias cambiarias, disponiendo la modificación del artículo 5 y la inserción de un nuevo impuesto relacionado con las rentas, ganancias y pérdidas de capital, que se regulan del numeral 27 en adelante y cuya creación impacta el tratamiento fiscal de esta figura. Esto llevó al Poder Ejecutivo a emitir el Decreto Ejecutivo N°41818- H del 19 de junio de 2019, mediante el cual se modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N°18445-H del 9 de setiembre de 1988, por lo que se adicionaron, en lo que interesa, dos nuevos incisos: un inciso c) en el artículo 8 y un inciso o) en el artículo 12.</p> <p>A pesar de la reforma, tanto el tratamiento legal como reglamentario de las diferencias cambiarias fue objeto de múltiples observaciones de parte de los contribuyentes que evidenciaron problemas en su aplicación, por lo que la Autoridad Tributaria, luego de estudiar las observaciones de los contribuyentes y las normas implicadas, decide derogar el Criterio Institucional DGT-CI-02-2017 del 21 de julio de 2017, denominado “El tratamiento fiscal de las ganancias por diferencial cambiario”, por estimar que es contrario al principio de realización que se ha instituido con la Ley N°9635.</p>

**Dirección General de Tributación  
Ministerio de Hacienda**

**Criterio Institucional DGT-CI-04-  
2020**

**Sobre el tratamiento fiscal de las ganancias por diferencial  
cambiarío**

**Resumen ejecutivo:** La reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988, reformada por la Ley de Fortalecimiento de la Finanzas Públicas, Ley N°9635 de 3 de diciembre de 2018, implicó un desarrollo más amplio de la figura de las diferencias cambiarias, disponiendo la modificación del artículo 5 y la inserción de un nuevo impuesto relacionado con las rentas, ganancias y pérdidas de capital, que se regulan del numeral 27 en adelante y cuya creación impacta el tratamiento fiscal de esta figura. Esto llevó al Poder Ejecutivo a emitir el Decreto Ejecutivo N°41818- H del 19 de junio de 2019, mediante el cual se modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N°18445-H del 9 de setiembre de 1988, por lo que se adicionaron, en lo que interesa, dos nuevos incisos: un inciso c) en el artículo 8 y un inciso o) en el artículo 12.

A pesar de la reforma, tanto el tratamiento legal como reglamentario de las diferencias cambiarias fue objeto de múltiples observaciones de parte de los contribuyentes que evidenciaron problemas en su aplicación, por lo que la Autoridad Tributaria, luego de estudiar las observaciones de los contribuyentes y las normas implicadas, decide derogar el Criterio Institucional DGT-CI-02-2017 del 21 de julio de 2017, denominado “El tratamiento fiscal de las ganancias por diferencial cambiarío”, por estimar que es contrario al principio de realización que se ha instituido con la Ley N°9635.

**Fundamento Normativo que ampara la emisión del criterio institucional.** Artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N°4755 del 03 de mayo de 1971 y sus reformas; artículos 104 y 105 del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo N°38277-H del 2 de abril de 2014 y sus reformas.

**Normas sustantivas invocadas en el Criterio Institucional:** Artículos 1, 5, 6 inciso d) y 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas; Artículos 8 y 12 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N°18445-H del 09 de setiembre de 1988 y sus reformas.

## Contenido

<b>CONSIDERANDO</b> .....	3
<b>1. Concepto de las diferencias cambiarias</b> .....	7
<b>2. Correcta integración e interpretación normativa</b> .....	7
a. Diferencial cambiario gravado con el Impuesto sobre Rentas, ganancias y pérdidas de capital.....	7
b. Diferencial cambiario gravado con el Impuesto sobre las Utilidades por afectación (integración) .....	8
c. Diferencial cambiario gravado con el Impuesto sobre las Utilidades .....	8
<b>3. Pago de retribuciones afectas al Impuesto sobre Rentas percibidas por el trabajo personal dependiente</b> .....	10
<b>4. Cambio de criterio</b> .....	10
<b>5. Derogatorias</b> .....	10
<b>6. Vigencia</b> .....	10

## Criterio Institucional DGT-CI-04-2020 del 22 de diciembre de 2020

### CONSIDERANDO

- I. Conforme a la misión de la Administración Tributaria y en cumplimiento del mandato legal establecido en el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N°4755 del 03 de mayo de 1971 y sus reformas -en adelante Código Tributario-, se faculta a la Administración Tributaria para gestionar y fiscalizar los tributos. Para ello, la Administración Tributaria ha de contar con instrumentos ágiles y efectivos para el cumplimiento de sus funciones, siempre garantizando el respeto de los derechos constitucionales y legales de los obligados tributarios.
- II. El artículo 104 del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo N°38277-H del 2 de abril de 2014 y sus reformas, establece que la emisión de criterios institucionales corresponde exclusivamente a la Administración Tributaria, con el fin de resolver e interpretar temas de relevancia en materia tributaria, los cuales tienen carácter obligatorio para todos los funcionarios tributarios.
- III. La figura de las diferencias cambiarias se encontraba regulada en el artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR); al respecto ese numeral indicaba que:

*“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.”*

- IV. La norma legal indicada, tenía su reflejo normativo en el inciso f del artículo 12 del Reglamento de esa Ley (RLISR), que al respecto refería:

*“Artículo 12.- Costos y gastos deducibles.  
Las empresas y personas con actividades lucrativas citadas en el artículo 2º de la ley, tienen derecho a deducir de su renta bruta, los costos y gastos necesarios contemplados en el artículo 8º de la ley, siempre que sean necesarios para producir ingresos gravables.  
De acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, serán deducibles de la renta bruta:  
(...)  
f) Las diferencias cambiarias originadas por deudas en moneda extranjera, invertidas en actividades generadoras de rentas gravables. La Dirección deberá dictar, mediante resolución, antes del cierre del ejercicio fiscal, las regulaciones pertinentes al respecto;  
(...)”*

- V. En el ámbito jurisdiccional su tratamiento no fue pacífico, y la invocación que blandía la Administración Tributaria del artículo 81 de la LISR, fue considerada por algunos tribunales, por un lado, como una norma que debía aplicarse cuando la conversión era

efectiva; y, por otro lado, que regulaba el registro contable de una transacción en moneda nacional a efectos de posibilitar la aplicación de la fórmula de cálculo de la renta neta, y en última instancia, la cuota que debería ser pagada por concepto de obligación tributaria, remitiendo directamente a la determinación de la renta líquida gravable (sentencias 36-2015-V de las 09:30 horas del 7 de abril de 2015 y 289- 2012-VI de la 08 horas del 12 de diciembre de 2012, dictas por la Secciones V y VI del Tribunal Contencioso Administrativo, respectivamente; y 000728-F-S1-2014 ya referido).

- VI. Por su parte, la Dirección General de Tributación ha mantenido el criterio de gravar las ganancias y pérdidas de capital derivadas de las diferencias cambiarias como puede verse en el Criterio Institucional DGT-CI-02-2017 del 21 de julio de 2017, en el que expresamente y en lo atinente se ha indicado:

*“(…)*

*En ese sentido, no es atinente sostener que en cuanto a que la gravabilidad o deducibilidad del diferencial cambiario deba aplicarse hasta que este sea realizado, es decir, hasta que afecte, de forma positiva o negativa el patrimonio del obligado, lo que implica que no debe gravarse ni deducirse meras valuaciones o expectativas sobre las que en realidad no se tiene claro su verdadera afectación patrimonial.*

*Tal y como se ha expuesto, es criterio de esta Dirección 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.*

*En el caso de las cuentas por cobrar comerciales, estas generan un derecho cierto para un contribuyente que ha prestado un servicio o vendido un bien, lo que no implica que el diferencial cambiario tenga su fundamento en la cuenta por cobrar comercial en sí misma, sino en el artículo 5 de la LISR y la prestación del servicio dado.*

*(…)”*

- VII. No obstante lo anterior, con la promulgación de la Ley N°9635 del 3 de diciembre de 2018, publicada en el Alcance Digital 202 a la Gaceta 225 del 4 de diciembre de 2018, denominada "Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas", se reformó parcialmente la LISR, estableciendo, entre otros aspectos, un nuevo párrafo segundo en el artículo 5 de la Ley mencionada, llamado "Renta bruta", y un nuevo Capítulo XI, en el que se regula una nueva cédula impositiva, denominada "Impuesto a las Rentas de Capital y las Ganancias y Pérdidas de Capital".

Esta reforma reguló de manera más específica la figura de las diferencias cambiarias, así, en el actual artículo 5 de la LISR, en lo pertinente, se indicó 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, constituyen una ganancia gravable o una pérdida deducible, en el periodo fiscal respectivo.

En el artículo 27 bis, ubicado en el Capítulo XI, en lo atinente, se expresó que está sujeta a la nueva cédula impositiva 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 (ISU).

Con relación a la afectación de las rentas, ganancias y pérdidas de capital al ISU, es importante tener en consideración que el artículo 1 párrafo cuarto de la LISR, taxativamente establece que, la obtención de éstas deberá tributar en el ISU, cuando se hayan realizado.

VIII. Con las modificaciones efectuadas, la Administración Tributaria procedió a variar en lo relevante el RLISR, por lo que emitió el nuevo Decreto Ejecutivo N°41818-H del 17 de junio de 2019, el cual se publicó en el Alcance 145 de La Gaceta 119 del 26 de junio de 2019, llamado “Modificaciones y adiciones al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N°18445-H del 9 de setiembre de 1988 y sus reformas”. En lo que interesa, se modificaron los artículos 8 y 12, adicionando un nuevo inciso c) al 8 y un nuevo inciso o) al 12.

El inciso c) del numeral 8 reza:

*“Artículo 8.- Renta bruta. La renta bruta constituye la suma de las siguientes rentas:*

*(...)*

*c) Las ganancias por diferencias cambiarias originadas por el pago de pasivos o por la percepción de ingresos por activos, así como las ganancias por diferencias cambiarias originadas por los saldos de activos y pasivos al cierre del período de impuesto. Para efectos de lo dispuesto en este párrafo, la tenencia de moneda extranjera se considerará un activo y se calculará la diferencia cambiaria cuando:*

*1) Se cambie de moneda, o*

*2) Se adquiera otro activo denominado en esa moneda extranjera u otra.*

*(...)”*

Por su parte, el inciso o) del numeral 12 señala:

*“ARTICULO 12.- Costos y gastos deducibles. Las empresas y personas con actividades lucrativas citadas en el artículo 2º de la Ley, tienen derecho a deducir de su renta bruta, los costos y gastos necesarios contemplados en el artículo 8º de la Ley, siempre que sean necesarios para producir ingresos actuales o potenciales gravados con el impuesto sobre utilidades.*

*De acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, serán deducibles de la renta bruta:*

*(...)*

*o) Las pérdidas por diferencias cambiarias originadas por el pago de pasivos o por la percepción de ingresos por activos, así como las*

*originadas por los saldos de activos y pasivos al cierre del período de impuesto. Para efectos de lo dispuesto en este párrafo, la tenencia de moneda extranjera se considerará un activo y se calculará la diferencia cambiaria cuando:*

*1) Se cambie de moneda, o*

*2) Se adquiera otro activo denominado en esa moneda extranjera u otra.*

*(...)”*

- IX. A pesar de lo mencionado, las nuevas regulaciones, tanto a nivel legal como reglamentario, implicaron el surgimiento de múltiples inquietudes de los contribuyentes, que en lo esencial se referían, a la incertidumbre respecto a la divergencia en el tratamiento fiscal de las diferencias cambiarias entre el ISU y el Impuesto sobre Rentas, Ganancias y Pérdidas de Capital, ya que estiman inequitativo gravar o deducir ganancias o pérdidas que no se han realizado, debiendo imperar el principio de realización, sobre expresiones como “(...) o el del cierre del período fiscal (...)”
- X. Asimismo, en el oficio DGT-867-2020 del 17 de julio 2020, se dijo que el tratamiento fiscal del diferencial cambiario como ingreso gravable o como gasto deducible, debe realizarse contra rentas, ganancias y/o pérdidas realizadas. De idéntica manera, se apuntó que el artículo 81 de la LISR no debía 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 que es el artículo 27 bis de la LISR.
- XI. A pesar de las disparidades en el tratamiento jurisprudencial, tanto judicial y administrativo, de las ganancias y pérdidas de capital que producen las diferencias cambiarias, en virtud de la evolución acaecida por el Derecho Tributario patrio, el legislador se ha decantado por una postura sistemática que resalte tanto el principio de realización como la llevanza cabal de la contabilidad de los contribuyentes, de forma que se superen las disparidades que denotaba la legislación tributaria anterior a la entrada en vigor de la Ley N°9635.
- XII. Por ende, de conformidad con los artículos 99 y 103 inciso f) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), la Administración Tributaria está facultada para interpretar administrativamente las disposiciones del Código, las leyes especiales y sus respectivos reglamentos. Sin embargo, el ejercicio de esta interpretación no puede realizarse ayuna de los principios generales del derecho, a tenor de los artículos 6 y 167 del CNPT y 13 de la Ley General de la Administración Pública. En este sentido, de acuerdo con los principios gramatical, teleológico, de autoliquidación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias e inderogabilidad singular de los reglamentos, se debe aclarar el funcionamiento de las rentas, ganancias y pérdidas de capital que generan las diferencias cambiarias dentro del marco normativo conformado por los artículos 1, 5 y 27 bis de la LISR y 8 inciso c), 12 inciso o) y 26 de su Reglamento.

## **Criterio Institucional DGT-CI-04-2020**

### **Sobre el tratamiento fiscal de las ganancias por diferencial cambiario**

#### **1. Concepto de las diferencias cambiarias**

El término “diferencia cambiaria”, también conocido como “diferencia de cambio”, es un concepto de naturaleza financiero contable y acaece por las diversas valuaciones de una divisa en fechas dispares, las cuales tienen variaciones positivas o negativas en el patrimonio del contribuyente, incrementándolo o reduciéndolo, según el momento en que se realicen. Cuando lo incrementa es una ganancia de capital; cuando lo reduce es una pérdida de capital.

En este sentido la Norma Internacional de Contabilidad 21 (NIC21), las conceptualiza como la variación que surge por presentar el mismo número de unidades de una moneda de los estados financieros, utilizando dos tasas de cambio de diferentes<sup>1</sup>.

A este respecto, la Sala Primera ha referido que “(...) *El diferencial cambiario es aquella diferencia que existe entre el precio de compra y venta de una moneda respecto de otra, y los ingresos o pérdidas que se puedan producir por este concepto se generan al momento cuando se da la conversión de un activo. Se trata de un aumento o disminución del valor de aquél y que depende de factores externos (mercado cambiario) a la actividad productiva del contribuyente, es decir, dicha variación no es generada por este. Aunque se dé un efecto en su patrimonio, no es el resultado de la organización de los factores de producción de que dispone el sujeto pasivo del impuesto sobre la renta. Consiste, en última instancia, en una ganancia o pérdida de capital, lo que lleva a determinar si las primeras se encuentran gravadas por la LISR. (...)*” (Sentencia 000728-F-S1-2014 de las 08:50 horas del 5 de junio de 2014).

#### **2. Correcta integración e interpretación normativa**

Este Despacho considera que el tratamiento tributario de las diferencias cambiarias varió con la entrada en vigor de la Ley N°9635 del 3 de diciembre de 2018; de forma que el nuevo marco normativo está conjugado por los artículos 1, 1bis, 5 y 27 bis de la LISR y 8 inciso c), 12 inciso o) y 26 de su Reglamento, respetando principios tales como el devengo, el registro contable de las operaciones y el de realización.

Con la Ley N°9635 se introdujo un triple tratamiento de la figura del diferencial cambiario, en las siguientes aristas:

- a. Diferencial cambiario gravado con el Impuesto sobre Rentas, ganancias y pérdidas de capital

En el artículo 27 bis de la LISR, de forma general y primigenia, sujetó a la nueva cédula impositiva, la obtención de toda renta de fuente costarricense en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital, en el tanto las mismas sean realizadas, y que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente. Asimismo, incluyó como parte de esta sujeción a las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de la realización de la

---

<sup>1</sup> Ver resolución DGT-R-029-2018 de las 08:05 horas del 15 de junio de 2018, denominada “Criterio interpretativo sobre la aplicación de las normas internacionales de información Financiera respecto a la Normativa Tributaria”.



operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, las cuales igualmente siguen el criterio de realización, o sea se encontraran gravadas en el tanto se hayan efectivamente realizado u obtenido.

La sola salvedad para que estas rentas (que incluyen al diferencial cambiario), ganancias y pérdidas no tributen en este impuesto, es que las mismas estén afectas por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el ISU.

*“Artículo 27 bis- Hecho generador. 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.”*

b. Diferencial cambiario gravado con el Impuesto sobre las Utilidades por afectación (integración)

Como se evidenció previamente, cuando la diferencia cambiaria proviene de una operación económica afecta al ISU según la normativa legal y reglamentaria respectiva, su gravamen, de conformidad con lo establecido en el artículo 1 párrafo cuarto de la LISR, será siguiendo el criterio de realización.

*“Artículo 1- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. Se 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.*

*(...)*

*A los efectos de este impuesto, 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, siempre y cuando estas provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa.”* El resaltado y subrayado no es original

c. Diferencial cambiario gravado con el Impuesto sobre las Utilidades

Adicional a los supuestos indicados ut supra, existen operaciones económicas que pueden generar diferencias cambiarias gravadas desde el origen con el ISU. Así las cosas, el párrafo 2° del artículo 5 de la LISR señala en lo conducente:

*“Artículo 5- Renta bruta. La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el periodo del impuesto por el sujeto pasivo, en virtud de las actividades a que se refiere el artículo 1.*

*(...)*

*Todos los contribuyentes que tributen bajo este título, 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. 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. Salvo disposición expresa en contrario, las reglas de conversión establecidas en el presente párrafo serán de aplicación en los restantes títulos de esta ley.*

*(...)”*

Desde esta perspectiva, la lectura del párrafo 2° del artículo 5 de la LISR debe hacerse considerando lo siguiente.

Se trata de una norma que establece una regla de carácter fiscal y contable para registrar las operaciones en moneda extranjera que incidan para la determinación de la renta gravable, lo cual incumbe a contribuyentes del ISU; en cuyo caso tienen que utilizar el tipo de cambio de referencia para la venta establecido por el Banco Central de Costa Rica.

En relación con las diferencias cambiarias, en esencia, éstas deben mantener la consistencia que se ha establecido en la Ley N°9635, quedando claramente gravadas bajo el criterio de realización, respecto a los activos o pasivos, que resulten entre el momento de realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, de forma que constituirá una ganancia gravable o una pérdida deducible, según corresponda. Siendo la referencia “(...) o el cierre del periodo fiscal (...)” un rasero contable, que implica el deber de registrar a efectos contables dichas rentas, ganancias o pérdidas, pero sin que las mismas impliquen la afectación en el impuesto, hasta que hayan sido efectivamente obtenidas. De manera que, las diferencias cambiarias que acaezcan en el cierre del ejercicio fiscal deben registrarse y actualizarse para efectos contables, y solamente serán gravadas con el ISU, aquellas que se hayan realizado.

Interpretar de manera diferente quebrantaría no solo el principio de realización que se ha instituido de forma consistente en la LISR, sino también el principio del devengo (artículos 1 del párrafo 2° de la LISR y 84 del RLISR) , ya que “(...) el producto de una simple valuación de un activo no liquidado no constituye un derecho del contribuyente a recibir el diferencial cambiario derivado de tal valuación, por cuanto dicho diferencial cambiario no ha sido devengado, de ahí que gravar un ingreso desde tales circunstancias significa una violación al principio de devengo consagrado en la Ley del Impuesto sobre la Renta. (...)”<sup>2</sup>. Esta interpretación debe extenderse a los artículos 8 inciso c), 12 inciso o) y 26 todos del RLSR.

---

<sup>2</sup> Fernández Chavarría Sofía et al. (2013). *Análisis doctrinal y jurisprudencial del Gravamen a las Ganancias Cambiarias y su Tratamiento a nivel del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica*. Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica. Pág.63.En

## Pago de retribuciones afectas al Impuesto sobre Rentas percibidas por el trabajo personal dependiente

Sobre el particular, considera esta Dirección necesario realizar las siguientes aclaraciones; aquellos pagos que se realicen al amparo de una relación de dependencia, se encuentran gravados con el impuesto sobre rentas percibidas por el trabajo personal dependiente, independientemente de la moneda con que sean cancelados, ello de conformidad con el artículo 32 y siguientes de la LISR.

En este sentido, cuando se da un pago, bajo tales conceptos, independientemente de la moneda con que sea cancelado, la normativa tributaria es clara al indicar que tales pagos se gravan con el impuesto de referencia, no correspondiendo aplicar ninguna clase de gravamen o aplicación de deducción, sobre eventuales ganancias o pérdidas por diferencial cambiario originadas en cambios de divisas.

### 3. Cambio de criterio

Con la emisión del presente criterio institucional se está aplicando una modificación respecto de algunos criterios previamente vertidos por esta Dirección General en atención a consultas presentadas, respuestas que, deberán entenderse modificadas a partir de la vigencia de este criterio institucional.



### 4. Derogatorias

El presente criterio institucional deroga el Criterio Institucional DGT-CI-02-2017 del 21 de julio de 2017, denominado "El tratamiento fiscal de las ganancias por diferencial cambiario".

### 5. Vigencia

Conforme a lo establecido en el artículo 105 del Reglamento de Procedimiento Tributario, este criterio rige a partir del día siguiente de que sea divulgado por medio del Digesto Tributario, apartado "Unidad de Criterio", sitio que se localiza en la página Web del Ministerio de Hacienda ([www.hacienda.go.cr](http://www.hacienda.go.cr)).

Carlos Vargas Durán  
Director General de Tributación

<p>Elaborado por:</p> <p>IGNACIO SALAS SEGURA (FIRMA)</p> <p>Ignacio Salas Segura SCANP</p> 	<p>V<sup>0</sup>B<sup>0</sup></p> <p>SUSSY MARIA <small>Firmado digitalmente por SUSSY MARIA CALVO SOLIS (FIRMA)</small> CALVO SOLIS <small>Fecha: 2021.01.22 08:58:01-0207</small></p> <p>(FIRMA)</p> <p>Sussy Calvo Solís Subdirectora SCT</p> 
---	--

[https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:sSX5pBELqhYJ:repositorio.ucr.ac.cr/handle/10669/73220+&c\\_d=1&hl=es-419&ct=clnk&gl=cr&client=avast](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:sSX5pBELqhYJ:repositorio.ucr.ac.cr/handle/10669/73220+&c_d=1&hl=es-419&ct=clnk&gl=cr&client=avast).

**NOTA DEL DIGESTO TRIBUTARIO:** La publicación del presente criterio institucional se realizó en fecha 06/01/2021, en el Centro Electrónico del Digesto Tributario (Módulo Digesto), para efectos de su rige.