



ARTÍCULO

# DIFERENCIAL CAMBIARIO

## ¿QUÉ HACER?





## ESTE ARTÍCULO FUE PREPARADO POR:

**LORNA MEDINA**  
Socia de Impuestos  
[lmedina@bdo.cr](mailto:lmedina@bdo.cr)

# DIFERENCIAL CAMBIARIO ¿QUÉ HACER?

Si bien con la introducción del gravamen del diferencial cambiario en el artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), tras la reforma practicada por la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, creíamos que la discusión respecto al criterio del devengado o realizado en el impuesto a las utilidades se encontraba superada. Aún este tema sigue causando polémica e incertidumbre al contribuyente.



A pesar de que el artículo 5 ya mencionado de la Ley, norma especial que rige para el impuesto a las utilidades, hace clara referencia al gravamen del diferencial cambiario realizado y devengado en estos términos:

*“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. “*

Y las normas reglamentarias reiteran lo establecido en el artículo 5, a saber, el artículo 13 inciso c) del Reglamento cuando expresamente señala:

*“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. (...)”*

Y el artículo 17 inciso o) al establecer como gasto deducible:

*“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. (...)”*

Así como, la posterior anulación del Criterio Institucional DGT-CI-04-2020, en Mayo de 2021 por la sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo No. 00061-2021, por cuestiones de forma que no de fondo, al no haber sido sometido a consulta pública el criterio. La Dirección General de Tributación, ante consultas posteriores realizadas por los contribuyentes vía el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sigue sosteniendo su posición que el criterio aplicar en materia del impuesto a las utilidades es el realizado, no el devengado.



La Dirección hace una interpretación particular de la frase que se agregó en el párrafo cuarto del artículo 1 de la LISR, al indicar que cuando se dice que a efectos de este impuesto, *“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 la contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa”*, de ahí que, a su entender, claramente se está haciendo referencia a que en el impuesto a las utilidades igualmente debe prevalecer el criterio del realizado, por tener dicho párrafo una relación estrecha con el artículo 27 bis de LISR que está, en el contexto del impuesto sobre Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas, el cual establece 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.”*

Considerando la Dirección General de Tributación que, la determinación de ingresos gravables o gastos deducibles producidos por el diferencial cambiario, y que afecten la determinación de la base imponible del ISU, debe respetar el criterio del realizado y que por tanto, las diferencias cambiarias que acaezcan en el cierre del ejercicio fiscal deben registrarse y actualizarse para efectos contables, y solamente serán gravadas o deducidas en el ISU, aquellas que se hayan realizado.

Evidentemente, esta interpretación le da preponderancia al criterio de realización que específicamente rige en el Capítulo XI de LISR para las Rentas de Capital, Ganancias y pérdidas de capital y desconoce las normas especiales instauradas por el legislador en artículo 5 LISR para el impuesto a las utilidades, cuestión que es ampliamente discutible.

Así que seguimos en la encrucijada, sobretodo al cierre de este período fiscal, aplico lo que dice el artículo 5 de la LISR para el impuesto a las utilidades (criterio de devengado y realizado) o me apegó a lo señalado por el Fisco para que ante una eventual fiscalización no se realice un ajuste y me tenga que comprar un pleito a ver qué deciden los Tribunales.



## CONTÁCTENOS

Oficentro Ejecutivo La Sabana  
Edificio 6, 5to Piso  
San José, Costa Rica  
Tel.: +506 2231 7060

[www.bdo.cr](http://www.bdo.cr)  
[www.bdo.global](http://www.bdo.global)

## ESTE ARTÍCULO FUE PREPARADO POR:

Lorna Medina  
Socia de Impuestos  
[lmedina@bdo.cr](mailto:lmedina@bdo.cr)

Esta publicación ha sido elaborada detenidamente, sin embargo, ha sido redactada en términos generales y debe ser considerada, interpretada y asumida únicamente con una referencia general. Esta publicación no puede utilizarse como base para amparar situaciones específicas y usted no debe actuar o abstenerse de actuar de conformidad con la información contenida en este documento sin obtener asesoramiento profesional específico. Póngase en contacto con BDO en Costa Rica para tratar estos asuntos en el marco de sus circunstancias particulares. BDO en Costa Rica, sus socios, empleados y agentes no aceptan ni asumen ninguna responsabilidad o deber de cuidado ante cualquier pérdida derivada de cualquier acción realizada o no por cualquier individuo al amparo de la información contenida en esta publicación o ante cualquier decisión basada en ella. Cualquier uso de esta publicación o dependencia de ella, para cualquier propósito o contexto es bajo su propio riesgo, sin ningún derecho de recurso contra BDO en Costa Rica o cualquiera de sus socios, empleados o agentes.

BDO Auditores y BDO Legal, sociedades anónimas costarricenses, son miembros de BDO International Limited, una compañía limitada por garantía del Reino Unido, y forman parte de la red internacional BDO de empresas independientes asociadas.

BDO es el nombre de la marca de la red BDO y de cada una de las Firmas Miembro de BDO.

Copyright © Marzo 2023, BDO Costa Rica. Todos los derechos reservados. Publicado en Costa Rica.

[www.bdo.cr](http://www.bdo.cr)

