

**UNIVERSIDAD DE COSTA RICA
FACULTAD DE DERECHO
ÁREA DE INVESTIGACIÓN**

**ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL DEL
GRAVAMEN A LAS GANANCIAS CAMBIARIAS Y
SU TRATAMIENTO A NIVEL DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA EN COSTA RICA**

DIRECTOR DE TESIS: DR. ADRIÁN TORREALBA NAVAS

ESTUDIANTES:

- JIMENA CHINCHILLA FERNÁNDEZ A71931**
- SOFÍA FERNÁNDEZ CHAVARRÍA A52098**



26 de junio del 2013
FD-AI-0872-13

Doctor
Daniel Gadea Nieto
Decano
Facultad de Derecho

Estimado Decano:

Para los efectos reglamentarios correspondientes, le informo que el Trabajo Final de Graduación (categoría Tesis), del (la) estudiante (s): **Jimena Chinchilla Fernández**, carné **A71931** Sofia Fernández Chavarría, carné **A52098**, denominado: **"Análisis doctrinal y jurisprudencia del gravamen a las ganancias cambiarias y su tratamiento a nivel del impuesto sobre la renta en Costa Rica"**, fue aprobado por el Comité Asesor, para que sea sometido a su defensa final. Asimismo, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.

Igualmente, le presento a los (as) miembros (as) del Tribunal Examinador de la presente Tesis, quienes firmaron acuso de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 36 de RTFG que: **"EL O LA ESTUDIANTE DEBERA ENTREGAR A CADA UNO DE LOS (AS) MIEMBROS (AS) DEL TRIBUNAL UN BORRADOR FINAL DE SU TESIS, CON NO MENOS DE 8 DIAS HABLES DE ANTICIPACION A LA FECHA DE PRESENTACION PUBLICA"**.

Tribunal Examinador

Informante	Dr. Adrián Torrealba Navas
Presidente	Lic. Oscar Hernández Cedeño
Secretaria	MSc. Erick Ramírez Vargas
Miembro	Dr. Diego Salto Van deer Laat
Miembro	MSc. Rodrigo Campos Hidalgo

Por último, le informo que la defensa de la tesis es el **24 de julio del 2013**, a las **06:00 pm**, en la Sala de Réplicas ubicada en el 5º Piso de la Facultad de Derecho, **Sede de Rodrigo Facio**.


Andrés Montejó Morales
DIRECTOR

San José, junio del 2013.

Señores:

Área de Investigación

Facultad de Derecho

Universidad de Costa Rica

Quién suscribe, **ADRIÁN TORRELABA NAVAS**, en mi condición de director del trabajo final de graduación de las estudiantes egresadas Jimena Chinchilla Fernández carné A71931y Sofía Fernández Chavarría, carné A52098, titulado **“ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL DEL GRAVAMEN A LAS GANANCIAS CAMBIARIAS Y SU TRATAMIENTO A NIVEL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COSTA RICA”**, procedo por este medio a aprobar el mismo, por cumplir con los requisitos formales y sustanciales que se exigen para la tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho.

Atentamente



Dr. ADRIÁN TORREALBA NAVAS

Profesor – Director de Tesis

San José, junio del 2013.

Señores:

Área de Investigación

Facultad de Derecho

Universidad de Costa Rica

Quién suscribe, **ERIC RAMÍREZ VARGAS**, en mi condición de lector del trabajo final de graduación de las estudiantes egresadas Jimena Chinchilla Fernández carné A71931, y Sofía Fernández Chavarría, carné A52098, titulado “**ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL DEL GRAVAMEN A LAS GANANCIAS CAMBIARIAS Y SU TRATAMIENTO A NIVEL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COSTA RICA**”, procedo por este medio a aprobar el mismo, por cumplir con los requisitos formales y sustanciales que se exigen para este tipo de trabajos.

Atentamente



Maf. ERIC RAMIREZ VARGAS

Profesor – Lector

San José, junio del 2013.

Señores:

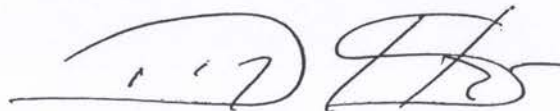
Área de Investigación

Facultad de Derecho

Universidad de Costa Rica

Quién suscribe, **DIEGO SALTO VAN DER LAAT**, en mi condición de lector del trabajo final de graduación de las estudiantes egresadas Jimena Chinchilla Fernández carné A71931, y Sofia Fernández Chavarría, carné A52098, titulado “**ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL DEL GRAVAMEN A LAS GANANCIAS CAMBIARIAS Y SU TRATAMIENTO A NIVEL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COSTA RICA**”, procedo por este medio a aprobar el mismo, por cumplir con los requisitos formales y sustanciales que se exigen para este tipo de trabajos.

Atentamente



Dr. DIEGO SALTO VAN DER LAAT

Profesor – Lector

San José, 13 de agosto del 2013

Doctor:

Andrés Montejo Morales

Director del Área de Investigación

Facultad de Derecho

Universidad de Costa Rica

Estimado señor:

He revisado y corregido los aspectos referentes a la estructura gramatical, ortografía, puntuación, redacción y vicios del lenguaje de La Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, denominada, **“ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL DEL GRAVAMEN A LAS GANANCIAS CAMBIARIAS Y SU TRATAMIENTO A NIVEL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COSTA RICA”**, elaborada, por las estudiantes Jimena Chinchilla Fernández y Sofía Fernández Chavarría, por lo tanto, puedo afirmar que está escrita correctamente, según las normas de nuestra Lengua Materna.

Respeté, a lo largo del trabajo, el estilo de los autores.

Atentamente,

Profesor


Carlos Manuel Barrantes Ramirez

Filólogo

Cédula 1-0312-0358

Carné afiliado 16308

DEDICATORIA

Sofía.

A mi madre, quien, como mujer y profesional, ha sido desde siempre, mi mayor orgullo y modelo a seguir.

Jimena.

A Tata, quién siempre soñó con este momento.

AGRADECIMIENTO

Sofía.

A Dios.

A mi familia, por su apoyo incondicional a lo largo de mi carrera académica.

Al Dr. Adrián Torrealba, por su guía y colaboración en la elaboración del presente trabajo de graduación.

Jimena.

A todas aquellas personas que de una u otra manera me apoyaron y motivaron en la realización este trabajo.

TABLA DE CONTENIDOS

Portada	
Dedicatoria	i
Agradecimiento	ii
Tabla de Contenidos	iii
Abreviaturas	iv
Resumen	v
Ficha Bibliográfica	ix
Introducción.....	1
Objetivos	3
Objetivo General	3
Objetivos Específicos	3
Hipótesis	3
1. Título Generalidades	4
2. Título II: Tratamiento Administrativo y Judicial.....	6
3. Título III: Análisis sobre la Ilegalidad del Tratamiento Otorgado a las Ganancias Cambiarias en Costa Rica	6
Capítulo I: Generalidades.....	9
Antecedentes	9
Capítulo II	13
Ganancias Cambiarias: Conceptos Tributarios y contables	13
Ingreso y Gasto: Conceptos	15
Ganancias Cambiarias: Concepto	16
CAPITULO III	22
Naturaleza jurídica de las ganancias cambiarias	21
CAPITULO IV	44
El Sistema de Renta dentro del Ordenamiento Jurídico Costarricense	44
Tipos de Renta	46
TITULO II.....	55
Tratamiento Administrativo y Judicial Otorgado a las ganancias Cambiarias en Costa Rica	55
CAPITULO I	61
Tratamiento fiscal para las ganancias cambiarias	61
CAPITULO II	81
Tratamiento fiscal para las ganancias cambiarias	82
CAPITULO III	92
Tratamiento Para las Ganancias Cambiarias	92
TITULO III.....	107
Análisis sobre la Ilegalidad del Tratamiento otorgado a las Ganancias cambiarias en Costa Rica.....	107
Capítulo I. Análisis del Artículo 81 de la Ley del Impuesto	

sobre la Renta	107
CAPITULO II	137
Ilegalidad y Extralimitación reglamentaria del Artículo 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta.	137
CAPITULO III	149
Violación al principio de Territorialidad	149
CAPITULO IV	157
Sobre el gravamen de las ganancias cambiarias.....	157
TITULO IV	170
Conclusiones y Recomendaciones.....	170
Bibliografía	178

ABREVIATURAS

LISR: Ley de Impuesto sobre la Renta.

RLISR: Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta.

CNPT: Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

NIC: Norma Internacional de Contabilidad.

NIIF: Norma Internacional de Información Financiera.

DGT: Dirección General de Tributación.

TFA: Tribunal Fiscal Administrativo.

RESUMEN

JUSTIFICACIÓN DEL TEMA: La discusión que se desarrolla en la presente investigación tiene por objeto determinar si las ganancias generadas por diferencial cambiario constituyen un tipo de utilidad o no comprendida dentro del concepto de renta adoptado por el ordenamiento jurídico costarricense, y en consecuencia, establecer si dichas ganancias se encuentran entendidas o no dentro del objeto comprendido por la Ley de Renta vigente.

Justamente, en torno al esclarecimiento de esta discusión es que radica la importancia del presente tema de investigación, pues en la actualidad, existen pronunciamientos contradictorios por parte de las diferentes autoridades competentes, tanto administrativas como judiciales, en cuanto a los criterios de interpretación de la norma tributaria y de la norma contable en lo referido al tema de la aplicación del Impuesto de Renta a las ganancias obtenidas por diferencial cambiario.

En este sentido, la relevancia del asunto encuentra asidero en la necesidad de determinar los criterios de interpretación de la norma tributaria que sean más afines a los principios que rigen la materia y a las implicaciones propias de la figura, lo cual tiene importancia no sólo a nivel académico, sino también, práctico, tanto desde la perspectiva de la Administración Tributaria en cuanto a los parámetros de aplicación del impuesto, como para el contribuyente, en especial, a lo referente a la comprensión y declaración del tributo en cuestión.

HIPÓTESIS: Los ingresos derivados del diferencial cambiario, han sido gravados por la Administración Tributaria, utilizando criterios que exceden los parámetros establecidos en las normas legales, en contravención de principios tributarios y constitucionales, así como de la normativa tributaria y contable vigente.

OBJETIVO GENERAL: Determinar si es procedente hablar de la ilegalidad de los criterios de imposición sobre los cuales se han grabado algunas ganancias por diferencial cambiario.

METODOLOGÍA: El presente trabajo se realizó sobre las bases de una investigación de tipo bibliográfica y jurisprudencial, utilizando como principales fuentes bibliográficas diferentes obras, tanto de autores nacionales como internacionales, mediante los cuales se logró conceptualizar términos básicos en materia tributaria y contable, las Normas Internacionales de Información Contable y Financiera (NIC'S y NIIF'S), la Constitución Política y la Ley General de Administración Pública, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y su reglamento, así como también, la Ley General de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

Asimismo, se hizo uso de fuentes electrónicas, periódicos y revistas en los cuales se ha debatido sobre el tema. A nivel jurisprudencial, se revisaron diversidad de fallos administrativos, emitidos por la Dirección General de Tributación y el Tribunal Fiscal Administrativo, así como las sentencias judiciales que tratan el tema en cuestión.

CONCLUSIONES: Las ganancias cambiarias por naturaleza son ganancias de capital en sentido estricto, las cuales de conformidad con el sistema de renta-producto adoptado por la legislación tributaria costarricense, no se encuentran grabadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, a no ser que exista disposición expresa de ley que así lo disponga.

En síntesis, mediante la presente investigación se logró determinar que en Costa Rica, las ganancias cambiarias derivadas en la valuación de activos y pasivos en moneda extranjera, han sido grabadas por la Administración Tributaria en contravención del sistema de renta producto contemplado en la Ley de Renta, así como de los principios de legalidad, reserva de ley, capacidad económica, territorialidad y prohibición de analogía en materia tributaria, según se expone a lo largo del presente trabajo de investigación.

Chinchilla Fernández, Jimena y Fernández Chavarría Sofía. Análisis doctrinal y jurisprudencial del gravamen a las ganancias cambiarias y su tratamiento a nivel del impuesto sobre la renta en Costa Rica. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2013. ix y 197.

Director: Adrián Torrealba Navas.

Palabras Claves: diferencial cambiario, Impuesto sobre la Renta.

INTRODUCCIÓN

JUSTIFICACIÓN DEL TEMA:

El Estado, a través del llamado poder tributario, se encuentra facultado para imponer obligaciones de carácter patrimonial a los sujetos, pero el uso de dicha prerrogativa se encuentra sujeta a una serie de principios propios del derecho público que vienen a cumplir una función trascendental para la regulación y limitación de la actividad estatal.

Concretamente en el campo de las potestades tributarias, tales principios juegan un papel de gran importancia a efectos de delimitar el ámbito de aplicación de las potestades fiscales del Estado.

En Costa Rica, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en su artículo primero el hecho generador de dicho impuesto, así como la materia imponible de éste, siendo el objeto principal de dicha ley las “utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas”.

En este sentido, el objetivo principal de la presente investigación radica en determinar si los ingresos generados por concepto de diferencial cambiario constituyen un tipo de ingreso comprendido o no dentro del hecho generador mencionado anteriormente, de conformidad con el sistema de renta adoptado por la Ley del Impuesto a las Utilidades, y en consecuencia, establecer si dichas ganancias se encuentran comprendidas o no dentro del objeto anteriormente delimitado.

Justamente, en torno al esclarecimiento de esta discusión es que radica la importancia del presente tema de investigación, pues, en la actualidad, existen pronunciamientos contradictorios por parte de las diferentes autoridades competentes en la materia, tanto administrativas como judiciales, en cuanto a los criterios de interpretación de la norma tributaria y de la norma contable en lo referido al tema de la aplicación del Impuesto de Renta a las ganancias obtenidas por diferencial cambiario.

En efecto, se puede afirmar, entonces, que alrededor de esta situación existe una verdadera problemática que sustenta el interés de realizar una investigación sobre la materia, con el fin de analizar todas las posturas existentes en el medio jurídico costarricense sobre esta figura, para, de esa forma, concluir y proponer, a la luz de la doctrina y la jurisprudencia vertida sobre el tema, cuál es el tratamiento idóneo que debe darse a los ingresos generados por diferencial cambiario, lo anterior, de conformidad con la naturaleza misma de la figura, según el ordenamiento positivo vigente en Costa Rica.

En este sentido, la relevancia del asunto encuentra asidero en la necesidad de determinar los criterios de interpretación de la norma tributaria que sean más afines a los principios que rigen la materia, lo cual tiene especial importancia no sólo a nivel académico, sino también práctico, tanto desde la perspectiva de la Administración Tributaria -en cuanto a los parámetros de aplicación del impuesto-, como para el contribuyente, en especial, en cuanto a la comprensión y declaración del tributo en cuestión.

OBJETIVOS:

Objetivo General

Determinar si es procedente hablar de la ilegalidad de los criterios de imposición sobre los cuales se han grabado algunas ganancias por diferencial cambiario.

Objetivos Específicos

1. Definir los conceptos básicos, tanto de naturaleza tributaria como contable, necesarios para la comprensión del tratamiento del diferencial cambiario en el Impuesto sobre la Renta.
2. Determinar, con base en los pronunciamientos existentes al respecto, el tratamiento a nivel administrativo y judicial que se le ha dado a las ganancias por diferencial cambiario.
3. Identificar los tipos de ganancias de capital que han sido grabadas ilegalmente por la Administración Tributaria en Costa Rica.

HIPÓTESIS:

Los ingresos derivados del diferencial cambiario, han sido gravados por la Administración Tributaria, utilizando criterios que exceden los parámetros

establecidos en las normas legales, en contravención de principios tributarios y constitucionales, así como de la normativa tributaria y contable vigente.

METODOLOGÍA:

El presente trabajo se realizó sobre las bases de una investigación de tipo bibliográfica y jurisprudencial, utilizando como principales fuentes bibliográficas diferentes obras, tanto de autores nacionales como internacionales, mediante los cuales se logró conceptualizar términos básicos en materia tributaria y contable, las Normas Internacionales de Información Contable y Financiera (NIC'S y NIIF'S), la Constitución Política y la Ley General de Administración Pública, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y su reglamento, así como también, la Ley General de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

Asimismo, se hizo uso de fuentes electrónicas, periódicos y revistas en los cuales se ha debatido sobre el tema.

A nivel jurisprudencial, se revisó diversidad de fallos administrativos, emitidos por la Dirección General de Tributación y el Tribunal Fiscal Administrativo, así como las sentencias judiciales que tratan el tema en cuestión.

ESTRUCTURA CAPITULAR DE LA INVESTIGACIÓN:

El presente trabajo de investigación se encuentra conformado por un total de cuatro títulos, cuyos contenidos y estructura se detallan a continuación:

1. TÍTULO I: GENERALIDADES.

1.1. CAPÍTULO I: ANTECEDENTES.

1.2. CAPÍTULO II: GANANCIAS CAMBIARIAS: CONCEPTOS TRIBUTARIOS Y CONTABLES.

1.2.1. Pasivo y Activo: Conceptos.

1.2.2. Ingreso y Gasto: Conceptos.

1.2.3. Ganancias Cambiarias: Concepto.

1.3. CAPÍTULO III: NATURALEZA JURÍDICA DE LAS GANANCIAS CAMBIARIAS.

1.3.1. Ganancias de Capital: Concepto.

1.3.2. Ganancias de Capital: Clasificación.

1.3.3. Ganancias Cambiarias: Ganancias de Capital en Sentido Estricto.

1.3.4. Supuestos de Ganancias de Capital Sujetas al Impuesto sobre la Renta en Costa Rica.

1.4. CAPÍTULO IV: EL SISTEMA DE RENTA DENTRO DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO COSTARRICENSE.

1.4.1. Generalidades.

1.4.2. Tipos de Renta.

1.4.3. Renta Producto: Sistema Rector de la Ley de Renta Costarricense.

2. TÍTULO II: TRATAMIENTO ADMINISTRATIVO Y JUDICIAL OTORGADO A LAS GANANCIAS CAMBIARIAS EN COSTA RICA

2.1. CAPITULO I: TRATAMIENTO FISCAL PARA LAS GANANCIAS CAMBIARIAS DERIVADAS DE LA VALUACIÓN DE ACTIVOS MONETARIOS EN MONEDA EXTRANJERA.

2.1.1. Sobre las ganancias cambiarias derivadas de activos monetarios afectos al Impuesto de Utilidades.

2.1.2. Sobre las ganancias cambiarias derivadas de activos monetarios NO afectos al Impuesto de Utilidades.

2.2. CAPITULO II: TRATAMIENTO FISCAL PARA LAS GANANCIAS CAMBIARIAS DERIVADAS DE ACTIVOS NO MONETARIOS EN MONEDA EXTRANJERA.

2.3. CAPITULO III: TRATAMIENTO FISCAL PARA LAS GANANCIAS CAMBIARIAS DERIVADAS DE LA VALUACIÓN DE PASIVOS EN MONEDA EXTRANJERA.

3. TITULO III: ANALISIS SOBRE LA ILEGALIDAD DEL TRATAMIENTO OTORGADO A LAS GANANCIAS CAMBIARIAS EN COSTA RICA.

3.1. CAPITULO I: ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 81 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

- 3.1.1. Sobre las normas contables aplicables a la materia.
- 3.1.2. Aplicación de la norma contable NIC 21 a las ganancias cambiarias derivadas de activos no monetarios.
- 3.1.3. Aplicación de la norma contable NIC 21 a las ganancias cambiarias derivadas de activos monetarios:

- 3.2. CAPÍTULO II: ILEGALIDAD Y EXTRALIMITACION REGLAMENTARIA DEL ARTÍCULO 8 DEL REGLAMENTO A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
 - 3.2.1. Principio de Legalidad Tributaria y Reserva de Ley.
 - 3.2.2. Ilegalidad del Artículo 8 de Reglamento a la Ley de Renta.

- 3.3. CAPÍTULO III: VIOLACION AL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD.

- 3.4. SOBRE EL GRAVAMEN DE LAS GANANCIAS CAMBIARIAS DERIVADAS DE PASIVOS EN MONEDA EXTRANJERA: LA PROHIBICION DE ANALOGIA EN MATERIA TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA EFECTIVA:
 - 3.4.1. Sobre la prohibición de analogía en materia tributaria.
 - 3.4.2. Sobre el principio de capacidad económica efectiva.

4. TÍTULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- 4.1. Conclusiones.
- 4.2. Recomendaciones

TÍTULO I: GENERALIDADES

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES

Hasta finales del siglo pasado, en Costa Rica el régimen cambiario operante era el llamado régimen de las “minidevaluaciones” el cual consistía en un sistema controlado de devaluaciones continuas en el tiempo que tenía, entre sus consecuencias, la generación de inflaciones anticipadas.

Desde este panorama, existía una total certidumbre acerca del tipo de cambio que tendría el colón respecto del dólar en determinada fecha, lo cual hacía que existiera conocimiento sobre el tipo de cambio a futuro, a efectos de ser tomado en cuenta dentro de las actividades desarrolladas por los diferentes agentes económicos.

Sin embargo, a partir del año 2002, Costa Rica decidió incursionar en el sistema de bandas, el cual consiste en un sistema de liberalización controlado, que establece rangos máximos y mínimos para el tipo de cambio.

Dentro de esos rangos, la moneda puede fluctuar libremente y el ente regulador sólo intervendrá en la determinación del tipo de cambio una vez que el valor de la moneda alcanza alguno de los límites de precios fijados anteriormente y así, defender dichos límites ante las fluctuaciones del mercado.

La certidumbre con respecto del tipo de cambio que se daba en los tiempos del régimen de minidevaluaciones, deja de existir al aplicar el sistema de bandas, lo cual genera una serie de discusiones en torno al tratamiento de las monedas extranjeras.

Lo anterior, provocó que en el país se empezaran a presentar mayores diferencias de cambio: ganancias o pérdidas. Si bien, bajo el sistema de “minidevaluaciones” la pérdida era una constante, con el nuevo sistema de bandas se permite una mayor fluctuación del tipo de cambio, generando la posibilidad de obtener ganancias por diferencial cambiario derivadas de pasivos, situación que era inexistente en el extinto sistema de minidevaluaciones.

En este sentido, para efectos de esta investigación, resulta de gran importancia mencionar cuál ha sido la legislación existente respecto del diferencial cambiario, así como la normativa actual que establece su tratamiento.

El primer antecedente data de 1981, y es la extinta *Ley Impuesto Diferencial Cambiario Exportaciones y Reforma Banco Central*, N0. 6696 del 03 de diciembre de 1981. Esta norma estaba dirigida, específicamente, al ámbito de las exportaciones, sin embargo, no deja de ser un primer esfuerzo por regular la materia. Se establecía en esta ley un impuesto entre 5% y 20% por un período de 2 años, a las diferencias cambiarias derivadas de las exportaciones del país.

Dicha ley definió en su momento lo que sería considerado como diferencia cambiaria y expuso:

“Se entiende por diferencia cambiaria, para los efectos de esta ley, la diferencia en colones que se produzca entre la liquidación de las divisas provenientes de las exportaciones, al tipo de cambio al que se liquide cada una de ellas y el monto que haya arrojado esa misma liquidación, calculadas las divisas a razón de veinte colones por dólar de los Estados Unidos de América.”¹

Como se indicó anteriormente, esta ley ya no se encuentra vigente, y es el único esfuerzo realizado hasta la fecha por tratar el tema del diferencial cambiario de forma concreta a nivel nacional.

Actualmente, si bien, no existe normativa específica sobre el tema, algunos han entendido que la Ley de Impuesto sobre la Renta, No. 7092 y su Reglamento se han encargado de regular esta materia, aunque de manera vaga.

Por nuestra parte, se considera que, en sentido estricto, la Ley de Impuesto sobre la Renta, no establece ninguna regulación con respecto de las diferencias cambiarias, sin embargo, la Administración Tributaria ha entendido lo contrario a partir de una interpretación del artículo 81 de la Ley de Renta y 8 de su Reglamento, pero, tal y como se analizará con detenimiento a lo largo de la presente investigación, dichos artículos realmente no establecen tratamiento alguno para el diferencial cambiario.

¹ Ley Impuesto Diferencial Cambiario a las Exportaciones y Reforma Banco Central. No 6696.

Ahora bien, en cuanto a las normas internacionales que regulan el tema de forma concreta y que son aplicables al ordenamiento nacional, resulta importante mencionar que, de conformidad con el artículo 57 del reglamento de la LISR, en la medida que no exista normativa tributaria específica en una materia, se debe recurrir a las Normas Internacionales de Información Financiera, las cuales aplican únicamente en caso de que la Administración Tributaria no haya definido el tratamiento contable en un caso específico.

Para efectos de las variaciones de cambio, y de las diferencias derivadas de éstas, se aplica la Norma Internacional de Contabilidad 21 (NIC21). Esta norma es la llamada “Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera”, la cual desarrolla el concepto de la “diferencia de cambio” y detalla que se trata de:

“(...) La que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes”. Si se entiende que la moneda funcional “es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.”

No hay que dejar de lado que dentro del cuadro normativo que enmarca el tema de las diferencias cambiarias, se incluyen, además los lineamientos e interpretaciones que emite la Administración Tributaria con respecto de este tema.

En este sentido, concretamente en relación con el tema del diferencial cambiario, existen las resoluciones 52-01 de las 8 horas del 6 de diciembre del año 2001 y la 26-06 de las 15 horas del 10 de noviembre del año 2006 mediante las cuales reconocen la sujeción a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) con respecto de todo aquello que no se encuentre regulado específicamente en las normas tributarias.

Con base en lo expuesto anteriormente, se puede apreciar que en Costa Rica, la normativa existente con respecto de las diferencias de cambio y, específicamente, al gravamen de las ganancias cambiarias, no es precisa, por no decir nula.

En el presente trabajo, se pretende exponer la forma como se han venido tratando las diferencias cambiarias y las ganancias generadas de éstas, así como también, proponer el tratamiento adecuado que se les debe dar a estos ingresos.

CAPÍTULO II

GANANCIAS CAMBIARIAS: CONCEPTOS TRIBUTARIOS Y CONTABLES

Resulta necesario empezar el presente capítulo con conceptos básicos para el buen entendimiento de los temas por desarrollar en el presente trabajo. En este sentido, se empezará por introducir conceptos contables importantes, los cuales tendrán constante mención a lo largo de la investigación.

Pasivo y Activo: Conceptos.

Los activos son el conjunto de bienes económicos ligados a una entidad. Según la teoría contable, es toda propiedad o recurso económico poseído. Se dice que los activos están constituidos por las cosas de valor que se poseen, incluidos los derechos para cobrarles a otros. La principal características de los “activos” es que se tiene una expectativa a futuro de que generen beneficios a quien los tiene.

“Son recursos económicos de propiedad de una empresa y que se espera beneficien las operaciones futuras. Los activos pueden tener forma física definida como los edificios, la maquinaria o las mercancías. De otra parte, algunos activos no existen en forma física o tangible pero si en forma de títulos valores o derechos legales; como por ejemplo las sumas

adeudadas por los clientes, las inversiones en bonos del gobierno y los derechos de patentes”²

Como contraparte de los activos se encuentran los pasivos. Un pasivo es una deuda que se tiene, es una obligación cierta, ya sea determinada o determinable, que deberá ser satisfecha a corto o largo plazo y que va a representar una disminución en el patrimonio de una entidad.

También, se definen a los pasivos como deudas u obligaciones que tiene una entidad por operaciones pasadas. O bien, como todo derecho que tiene un “acreedor” con los activos de una empresa. En palabras sencillas es lo que una empresa o entidad debe a una persona o a otra empresa.

“Los “pasivos” son deudas. La persona o empresa a quién se le debe se llama acreedor. Todas las empresas tienen pasivos: hasta las más grandes y más exitosas compañías a menudo adquieren mercancías suministros y servicios “a crédito”. Los pasivos por tales adquisiciones son llamados cuentas por pagar.”³

² Meigs, Robert y Meigs, Mary. Contabilidad. La base de las decisiones gerenciales. Editorial MacGraw. Edición 10. 1998

³ Meigs, Robert y Meigs, Mary. Contabilidad. La base de las decisiones gerenciales. Editorial MacGraw. Edición 10. 1998

Ingreso y Gasto: Conceptos.

Siguiendo con los conceptos contables, cobra importancia definir qué se va a entender por ingresos o gastos.

Por ingreso se entiende un recurso que recibe un negocio por la venta de una mercancía o de un servicio. Los ingresos también pueden definirse como los activos recibidos a cambio de bienes vendidos o servicios prestados.

El ingreso no, necesariamente, se da en efectivo, puede ocurrir que se dé en crédito o en mercancía, sin embargo, independientemente de cómo se den, estos ingresos van a producir un impacto favorable en las utilidades de la entidad o empresa que los reciba.

Contrario a un ingreso existen los gastos, estos constituyen bienes o servicios consumidos por una empresa que generan una salida de dinero. Los gastos, a diferencia de los ingresos, producen un impacto desfavorable en las utilidades de una empresa. Se definen en palabras sencillas como “un egreso o salida de dinero que una persona o empresa debe pagar para un artículo o por un servicio.”⁴

⁴ Meigs, Robert y Meigs, Mary. Contabilidad. La base de las decisiones gerenciales. Editorial MacGraw. Edición 10. 1998

Ganancias Cambiarias: Concepto.

Ahora bien, una vez definidos estos conceptos básicos para la comprensión de la terminología que se utilizará a lo largo de la presente investigación, conviene desarrollar, además la definición de lo que se entenderá por “ganancia cambiaria”, para lo cual resulta necesario conceptualizar, en primer lugar, la figura genérica del “diferencial cambiario”, por cuanto es justamente a partir de este fenómeno que se originan las ganancias cambiarias objeto de la presente investigación.

Se puede afirmar que el término “diferencial cambiario”, también conocido como “diferencia de cambio”, es en efecto, un concepto de naturaleza financiero-contable.

En términos generales, las diferencias de cambio, ya sean positivas o negativas, son aquellas que se producen *“por considerar distintas valuaciones de una divisa en fechas diferentes.”*⁵

El autor José María Codera explica de forma clara el tratamiento contable para las diferencias de cambio, según se trate de diferencias positivas o negativas, y define las “diferencias en cambio de moneda” como:

⁵ Godoy, Amanda Alicia y Greco, Orlando. Diccionario Contable y Comercial. 1era edición. Valleta Ediciones.

“Cuenta diferencial o de resultados que recoge en su Deber las pérdidas producidas por la variación entre el tipo de cambio al que se han contabilizado las salidas; en su Haber recogería las ganancias que se produzcan por el mismo concepto. Consiguientemente, el saldo podría ser deudor o acreedor, según que haya pérdida o beneficio, y se traspasaría a la cuenta de “Pérdidas y ganancias” mediante el asiento de regularización: DIFERENCIAS EN CAMBIO DE MONEDA A PERDIDAS Y GANANCIAS (en el caso de beneficio); y PERDIDAS Y GANANCIAS a DIFERENCIAS EN CAMBIO DE MONEDA (en el caso de pérdida).”⁶

Por otro lado, desde una perspectiva más financiera, es posible encontrar definiciones como las siguientes:

“Diferencias de cambio: (En inglés: exchange, Exchange gains/losses). Pérdidas o beneficios producidos por alteraciones del tipo de cambio en la realización de cualquier tipo de transacción en divisas.”⁷

*“Diferencial cambiario (**Exchange rate differential**): Brecha entre la cotización nominal compra y venta de una moneda respecto a otra. También es la diferencia entre las cotizaciones nominales del*

⁶ Codera, José María. Diccionario de Contabilidad. 4ta edición. Ed. Pirámide S.A.

⁷ Diccionario “Economía 48”. (2012). <<http://www.economia48.com/spa/d/diferencias-de-cambio/diferencias-de-cambio.htm>>. [Consulta: 20 agosto. 2012].

tipo de cambio de una moneda entre mercados distintos, i.e. mercado oficial y paralelo.”⁸

Finalmente, no se puede dejar de lado la definición desarrollada, tanto en la Norma Internacional de Contabilidad número 21 (NIC 21) como en la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público número 5 (NICSP 5), en las cuales el diferencial cambiario es definido como:

“La variación que surge por presentar el mismo número de unidades de una moneda extranjera en términos de la moneda de los estados financieros, utilizando dos tasas de cambio diferentes.”

Las anteriores definiciones permiten comprender el término en estudio dentro del campo de las ciencias contables y financieras, siendo posible desprender de dichas definiciones que las diferencias cambiarias pueden ser positivas o negativas, en tanto generen ganancias o pérdidas respectivamente, y por en consecuencia, a nivel contable recibirán un tratamiento distinto, según sea el caso. En consecuencia, las diferencias de cambio negativas serán debitadas en las cuentas de resultado, mientras que las diferencias de cambio positivas deberán ser acreditadas, según corresponde.

⁸Banco Central de Reserva del Perú. (2012).

<<http://www.bcrp.gob.pe/publicaciones/glosario/d.html>>. [Consulta: 20 agosto. 2012].

Las ganancias cambiarias son justamente las diferencias de cambio positivas mencionadas en el párrafo anterior. En consecuencia, se podría decir, entonces, que las ganancias cambiarias están constituidas por todos aquellos ingresos generados como resultado de la valuación de una moneda determinada en momentos distintos.

Pues bien, así como en materia contable se establece una distinción entre las diferencias de cambio positivas y negativas, también en el campo del derecho tributario –concretamente en cuanto a materia de renta se trata-, se establece un tratamiento distinto para las pérdidas y ganancias reflejadas en los estados financieros de los contribuyentes como resultado directo de los efectos producidos por las diferencias de cambio, lo anterior a fin de determinar si las pérdidas y/o ganancias generadas por este concepto son deducibles o gravables para los efectos de la ley de renta.

En efecto, cuando del gravamen de las ganancias cambiarias se trata, es posible afirmar que en los últimos años se ha generado una gran polémica a raíz de dicha cuestión, tanto a nivel administrativo como judicial, y es justamente en torno a esta discusión que se desarrolla el eje central del presente estudio.

Así, en razón del estudio que se realizará acerca de dicha problemática, resulta de especial importancia analizar la naturaleza jurídica de las ganancias cambiarias a la luz de los principios y regulaciones del derecho tributario, a fin de determinar en qué casos se trata o no de una renta gravable dentro del impuesto a las utilidades.

Para tales efectos, es preciso comenzar por delimitar la naturaleza jurídica de las ganancias cambiarias, así como definir los parámetros del sistema de renta nacional con base en los principios rectores del sistema tributario, según se expondrá a lo largo de la presente investigación.

CAPÍTULO III

NATURALEZA JURÍDICA DE LAS GANANCIAS CAMBIARIAS

Según las teorías clásicas de las ciencias económicas, existen tres grandes factores de producción: la tierra, el trabajo y el capital, a partir de los cuales se generan distintos tipos de riquezas.

En este sentido, al analizar las ganancias cambiarias objeto de nuestro estudio, se logra determinar que, de los tres factores de producción mencionados previamente, las ganancias cambiarias encuentran su origen en el factor “capital”, y en consecuencia, constituyen verdaderas ganancias de capital.

Pero, ¿qué es una ganancia de capital y por qué resulta importante definir las para efectos de la presente investigación?

Tal y como se verá con detalle, a continuación, las ganancias de capital son aquellas utilidades generadas por el incremento en el valor de un bien patrimonial, lo cual concuerda estrechamente con el concepto de ganancia cambiaria analizado en el primer capítulo de esta investigación, por cuanto, según lo estudiado, las ganancias cambiarias no son otra cosa más que el incremento en la valuación de un bien patrimonial determinado.

Ahora bien, establecer la naturaleza jurídica de las ganancias cambiarias tiene una gran utilidad a la hora de determinar el tratamiento que reciben éstas dentro de los diferentes sistemas de renta aceptados por la doctrina.

En este sentido, resulta importante mencionar que las ganancias de capital (dentro de las cuales se encuentran las ganancias cambiarias objeto de estudio) recibirán un tratamiento distinto dependiendo del sistema de renta adoptado por una determinada legislación, ya sea el sistema de **“renta consumo más incremento patrimonial”**, **“renta ingreso”** o **“renta producto”** los cuales se analizarán con detenimiento más adelante.

Por lo pronto, conviene indicar que, tanto el **“sistema de renta consumo más incremento patrimonial”**, como el **“sistema de renta ingreso”**, por ser sistemas de renta que consideran gravable toda variación en el patrimonio de un sujeto determinado independientemente del origen de sus ingresos, en principio, gravan cualquier tipo de incremento patrimonial incluidas las ganancias de capital, y por lo tanto, sujetan al impuesto de las utilidades a las ganancias cambiarias como ganancias de capital que son.

Por el contrario, **el “sistema de renta producto”** al gravar únicamente aquellos ingresos generados por una actividad lucrativa habitual, excluye categóricamente a las ganancias de capital dentro del concepto de rentas gravables, pues como se verá, las ganancias de capital estrictamente entendidas, son aquellas que no requieren de actividad alguna del contribuyente para ser generadas y, por lo tanto, se encuentran fuera del concepto de renta comprendido por el sistema de renta-producto, que como se analizó previamente, el sistema de renta adoptado por la legislación nacional.

De ahí la importancia de analizar con detalle las ganancias de capital y sus características, con el fin de determinar las implicaciones que ello conlleva sobre las ganancias cambiarias en estudio y su tratamiento a nivel del Impuesto sobre la Renta, tal y como se estudiará a continuación.

- **Ganancias de Capital: Concepto**

Las ganancias de capital han sido objeto de múltiples definiciones dentro de las cuales se logra encontrar una noción central a partir de la que se construye el concepto de ganancia de capital.

Por ejemplo, la Bolsa Centroamericana de Valores define la ganancia de capital como la *“utilidad obtenida mediante un diferencial entre el precio de compra de un valor o activo y el precio de venta del mismo.”*⁹

En esta misma línea, Taylor, en su glosario de economía definió la ganancia de capital como: *“el incremento en el valor de un activo mediante un incremento en su precio.”*¹⁰

Por su parte Seltzer, define las ganancias de capital como: *“las realizadas por el incremento en el valor del mercado, de activos que no son parte del negocio*

⁹ Bolsa Centroamericana de Valores (2001). <<http://www.bcv.hn/glosario.htm#sectG>>

¹⁰ Taylor, John. (2004). Biblioteca Virtual de la República de Colombia. <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/economia/glos/glos5.htm>

usual del dueño y que él normalmente no ofrece a la venta. Pérdidas de capital por el contrario, provienen del declive en el valor del mercado de esos bienes”¹¹

En Costa Rica, Adrián Torrealba las ha definido como *“el aumento de valor que registra determinado componente del patrimonio debido a factores económicos externos –condiciones de mercado, obras públicas, etc.”¹²*

García Belsunce establece que *“las ganancias de capital son las que derivan de la realización de un bien por un valor superior al de costo”¹³*

Tal y como se logra derivar de las anteriores definiciones, las ganancias de capital se generan por el aumento en el valor de un bien patrimonial por factores económicos externos, ajenos a la actividad del contribuyente, en la mayoría de los casos la ganancia de capital se hace evidente con la venta o enajenación de un activo.

- **Ganancias de Capital: Clasificación**

La doctrina ha desarrollado distintas clasificaciones para las ganancias de capital, las cuales se procederán a exponer a continuación, siendo éstas las ganancias de capital habituales, las ganancias de capital de negocio, las ganancias de capital especulativas y las ganancias de capital en sentido estricto.

¹¹ Guardia, J y Ramírez, F. “El Impuesto a las Ganancias de Capital en Costa Rica”. Ciencias Económicas. (V) 157-159.

¹² Torrealba Navas, Adrián. La Imposición sobre la Renta en Costa Rica. 2 ed. Editorial del Poder Judicial. Pág.42

¹³ García Belsunce, Horacio. El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario. 1era Edición. Editorial Depalma. Pág.267.

Ganancias de Capital Habituales: Este tipo de ganancias se generan cuando el contribuyente dirige parte de su actividad a la obtención de ganancias derivadas de la compra y venta de activos a un precio mayor al de adquisición, generando de esta manera una ganancia. Para generar una ganancia de capital habitual, se debe tener cierto conocimiento del valor de mercado de los activos, o bien, “expertise” en la materia, de forma que de su compra y posterior venta se logre obtener una ganancia.

Según la doctrina, este tipo de ganancias no deberían catalogarse como verdaderas ganancias de capital, esto, pues su naturaleza difiere de la ganancia de capital en sentido estricto. Lo anterior, por cuanto este tipo de ganancia, al ser parte de la actividad realizada por contribuyente y al requerirse de un conocimiento del mercado y del valor de los activos, se entiende que requiere actividad del contribuyente y cierto “expertise” del mismo para su realización, lo cual se asemeja más las ganancias habituales generadas conforme con el concepto de renta-producto.

Por las razones expuestas anteriormente, en Costa Rica, las ganancias de capital habituales se encuentran gravadas por el impuesto a las utilidades por cuanto -tal y como se indicó-, se trata de ganancias generadas por una actividad productiva y habitual del contribuyente, dirigida a la obtención de un lucro, lo que hace que configuren dentro de los supuestos normativos estipulados para determinar la existencia de rentas gravables.

Un ejemplo de esto es el caso de las utilidades que se generan por la venta habitual de bienes de capital, como lo son los vehículos, en caso de que un contribuyente se dedicara a la venta de vehículos se encuentra en la obligación de declarar y tributar sobre los ingresos percibidos por dichas ventas, esto, pues estas ganancias al generarse de una actividad económica habitual del contribuyente son parte de la renta ordinaria, y por lo tanto, se encuentran sujetas al Impuesto sobre la Renta en Costa Rica.

Ganancias de Capital de Negocio: este tipo de ganancias son, conocidas también, como “renta empresarial”, y se generan por la venta ocasional de activos que fueron parte de la actividad de la empresa.

En Costa Rica este tipo de ganancias no son considerados verdaderas ganancias de capital, y por lo tanto, son gravables, según la LISR, tal y como expone la Dirección General de Tributación en su oficio DGT-1446-06 del 24 de octubre de 2006:

“Es importante mencionar que, cuando se refiere a la enajenación de bienes tangibles sujetos a depreciación por cualquier título, que han sido utilizados en la actividad lucrativa desarrollada por el contribuyente -como un activo productivo- y que posteriormente son separados del giro empresarial para ser vendidos, la diferencia que se obtenga, sea ganancia o pérdida, si afecta la renta imponible del período fiscal correspondiente.

Respecto a esas ganancias de capital, el tratadista Horacio A. García Belsunce, en su obra “El Concepto del Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario”, cita lo siguiente:

“...Estas llamadas ganancias de capital son las que se derivan de la realización de un bien por un valor superior al de costo, y que no pueden calificarse como rédito, porque el “capital-fuente” (el mismo bien vendido) desaparece con el acto de la realización y, en consecuencia, el beneficio no es capaz de volver a producirse ni responde a una fuente en estado de explotación...”

Se puede acertar que la ganancia de capital, es aquella producto del traspaso de un bien que formó parte de los activos de la empresa, entendidos éstos como aquellos de naturaleza permanente, necesarios para las actividades normales de una compañía, los cuales no se espera que sean vendidos o desechados en el corto plazo por razones comerciales. Valga diferenciar este tipo de activos de aquellos que se conceptualizan en el inventario, sea que se producen o se adquieren como producto terminado para su comercialización, y no admiten depreciación. Estos últimos sí forman parte del giro empresarial, y en consecuencia deben excluirse del tema de “ganancias de capital”.

Ganancias de Capital Especulativas: en palabras de Adrián Torrealba estas ganancias de capital “*son aquellas que se generan cuando el contribuyente adquiere un activo con la deliberada intención de revenderlo, para obtener así una ganancia, sin que importe que haya habitualidad o no. Las legislaciones que dan relevancia a este tipo de ganancias, para efecto de su gravamen según ciertas particularidades, suelen incluir ciertos parámetros objetivos para identificar cuándo hay “intención especulativa”; fundamentalmente, la permanencia del activo durante un tiempo limitado en la esfera patrimonial del individuo. El impuesto sobre las utilidades no grava este tipo de ganancias de capital*”¹⁴

Ganancias de Capital en Sentido Estricto: se trata de las ganancias de capital por excelencia, pues no requieren actividad empresarial para ser generadas, sino que ocurren por el incremento en el valor de los bienes de capital por factores económicos o de mercado, sin ningún tipo de acción por parte del contribuyente.

En principio, en Costa Rica las ganancias de capital en sentido estricto no son gravadas por el impuesto a las utilidades, pues se trata de ingresos generados por elementos ajenos a la actividad lucrativa habitual del contribuyente por lo que no caben dentro del concepto de renta-producto, ni conforman la renta gravable.

¹⁴ Torrealba Navas, Adrián. La Imposición sobre la Renta en Costa Rica. Versión Digital. Impositus (2012). <<http://www.impositus.com/>>. [Consulta: 06 de noviembre 2012].

Un ejemplo de las ganancias de capital en sentido estricto se encuentra en las ganancias que se generan por la venta no habitual de bienes muebles e inmuebles, pues tal y como se establece en el inciso d) del artículo 6 de la Ley del Impuesto las ganancias que se generen de dichas ventas se encuentran excluidas de la renta bruta. Al respecto, la Dirección General de Tributación, mediante oficio DGT-1446-06 del 24 de octubre de 2006 –citado supra-, se pronunció en los siguientes términos:

“Lo más razonable, es que se le de la interpretación correcta a lo establecido por el legislador en el inciso d) del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo necesario tener en consideración que, el inciso citado es claro al excluir de la renta bruta las ganancias de capital producto del traspaso de bienes muebles e inmuebles, siempre que no constituyan una actividad habitual para el contribuyente.

Ese inciso, en apego al concepto de renta que esencialmente sigue nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, sea, el principio de renta-producto, no sujeta a gravamen las ganancias de capital en su sentido estricto, es decir, se refiere a aquellas ganancias que provienen de la venta de bienes muebles e inmuebles, no originadas de una actividad empresarial (...) En consecuencia, cuando no se trata de una ganancia de capital en sentido estricto, es porque el bien se adquiere con el único

propósito de ser enajenado. En este caso lo que se da es un acto de compra y venta del bien, propio de una actividad lucrativa.”

Es importante mencionar que mediante este mismo oficio la Administración Tributaria externó el criterio con respecto de la no sujeción de las ganancias de capital al Impuesto sobre la Renta, salvo dos supuestos:

“(…) Este concepto de renta, excluye la consideración de las ganancias de capital, pertenecientes a otro criterio de gravación de rentas (renta-ingreso), no obstante lo cual, bajo el concepto de renta –producto, existen dos casos de “ganancias de capital” que sí se gravan: uno se presenta cuando las ganancias de capital se realizan habitualmente, caso en que no se está en presencia de ganancias de capital estrictamente, pues la habitualidad implica actividad del contribuyente, de manera que se trata de rentas que provienen de una fuente productora de rentas y no de elementos externos a esa fuente; el otro ocurre cuando, tratándose de bienes tangibles sujetos a depreciación, éstos se venden a un precio superior al valor en libros (...)”¹⁵

Con base en lo establecido por la doctrina, y tomando en cuenta la naturaleza de las ganancias de capital y su clasificación, se puede llegar a establecer que una

¹⁵ Dirección General de Tributación, Oficio N° DGT-854 de 16 de octubre de 2001, Oficio N° DGT-163-03 de 14 de febrero 2003.

ganancia de capital en sentido estricto se conforma por la confluencia de los siguientes elementos:

1. La fuente generadora de la ganancia no responde a la puesta en explotación de factores de producción generadores de riqueza, sino que se producen por causas económicas externas a la actividad del contribuyente.
2. Este tipo de ganancias, no requieren actividad empresarial para ser generadas.
3. Se trata de ganancias de capital que no son generadas como producto de una actividad habitual del contribuyente.

En síntesis, tal y como lo ha sostenido la doctrina nacional, en el caso de las ganancias de capital en sentido estricto *“la eventual ganancia obtenida es un efecto directo de elementos externos al contribuyente, tales como la economía, el mercado o la política cambiaria y monetaria, entre otros. Por ello y desde un punto de vista conceptual, estamos en presencia de una ganancia de capital no gravable, salvo que alguna norma expresa regulara lo contrario.”*¹⁶

¹⁶ El Financiero. (2012).

<<http://www.elfinancierocr.com/>>. [Consulta: 15 de noviembre. 2012].

- **Las ganancias cambiarias: ganancias de capital en sentido estricto.**

La comprensión y análisis de las anteriores clasificaciones resulta de especial interés a efectos de fundamentar una de las premisas cardinales de la presente investigación, y es que, a criterio nuestro –tal y como se defenderá a lo largo de este trabajo- las ganancias cambiarias forman parte de la cuarta clasificación antes vista, es decir, las ganancias cambiarias son ganancias de capital en sentido estricto, las cuales, a diferencia de las ganancias de capital habituales y las ganancias de capital de negocio, se encuentran excluidas del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica.

Desde esta tesis de principio, se puede tener certeza de que las ganancias cambiarias –al constituir verdaderas ganancias de capital en sentido estricto -se encuentran excluidas del impuesto a las utilidades.

Para desarrollar esta premisa, es necesario analizar las ganancias cambiarias a la luz del concepto y características de las ganancias de capital desarrollado anteriormente.

Dentro de las primeras características de las ganancias cambiarias -que concuerda con la naturaleza de las ganancias de capital- es que se trata de utilidades que se generan a raíz de una valuación monetaria, por condiciones económicas y de mercado que se encuentran fuera del control y de la actividad del contribuyente; una segunda característica es el hecho de que las ganancias cambiarias no requieren la puesta en explotación de factores de producción

generadores de riqueza, ni requieren de una actividad empresarial para ser generadas. Una última coincidencia es el hecho de que una ganancia cambiaria es ajena a la actividad habitual del contribuyente, pues es evidente que nadie se dedica, específicamente, a generar ganancias cambiarias.

Con base en lo expuesto anteriormente, es que se sostiene como principal argumento de esta investigación que las ganancias cambiarias no constituyen renta gravable, pues al tratarse de ganancias de capital en sentido estricto se encuentran excluidas del impuesto a las utilidades.

Sin embargo, tal y como se evidenciará de los múltiples pronunciamientos estudiados en el Título II del presente trabajo de investigación, actualmente, la Administración Tributaria se mantiene firme en sostener que dichas ganancias sí son gravables por el impuesto en cuestión.

Tal y como se analizará más adelante, el sistema de renta-producto constituye uno de los principios rectores de la Ley al Impuesto sobre la Renta vigente en Costa Rica. De conformidad con el sistema de renta-producto, únicamente son gravables las utilidades generadas por la puesta en explotación de servicios, bienes o capitales, es decir, las utilidades que se generen de la actividad productiva del contribuyente.

Este sistema de renta-producto excluye como renta gravable las ganancias de carácter patrimonial, por lo que no serían renta dentro de este concepto, las rentas que se generen por razones ajenas a la actividad del contribuyente,

como es el caso de las ganancias cambiarias originadas por el aumento de valor de un activo en moneda extranjera o por la disminución en el valor de un pasivo en moneda extranjera, ambos cambios constituyen una consecuencia directa del movimiento del mercado de divisas, pero nunca de una actividad empresarial del contribuyente.

Con base en los conceptos y argumentos anteriormente expuestos, se puede concluir que, en efecto, la naturaleza jurídica de las ganancias cambiarias responde a la figura de las ganancias de capital en sentido estricto.

- **Supuestos de Ganancias de Capital Sujetas al Impuesto sobre la Renta en Costa Rica:**

Ahora bien, tal y como se analizó anteriormente, las ganancias de capital, dentro del sistema de renta-producto no se encuentran gravadas por el Impuesto sobre la Renta y, únicamente, podrían gravarse por una disposición expresa de la ley.

Así lo ha manifestado la Administración, mediante el oficio 2012-97 en el cual sostuvo que:

“En relación con el tema de las ganancias de capital, precisa establecer que se trata de ingresos que, dado el principio esencial que para gravar rentas sigue nuestra ley (renta-producto), aquéllas no pueden ser objeto de la aplicación

general del impuesto sobre la renta, a menos que existiese una disposición concreta que así lo dispusiera[...]”

Tal y como se evidencia del extracto en cuestión, la propia Administración Tributaria ha aceptado en repetidas ocasiones, que las ganancias de capital no se encuentran gravadas en el Impuesto sobre la Renta costarricense, sin embargo, existe en la ley un gravamen expreso a dos manifestaciones de ganancias de capital, sean éstas, las ganancias de capital específicas que podrían clasificarse dentro de las ganancias de capital habituales y las ganancias de capital de negocio.

Sobre estos gravámenes, la Administración Tributaria se ha pronunciado en varias oportunidades, por ejemplo, mediante la resolución DT-01-R-1360-5, en la cual expone:

“En tal orden de ideas, debe tenerse presente que la Ley del Impuesto sobre la Renta para efectos de la aplicación del tributo, se alinea bajo la teoría de la renta-producto (o teoría de la fuente); según la cual, solo es renta aquel flujo de riqueza que se da entre el inicio y el final de un período determinado y que proviene de la propia actividad productiva del contribuyente: es decir, que es renta sólo el flujo de riqueza que proviene de los factores productivos —trabajo, tierra, capital—, a disposición del contribuyente y que éste, en su actividad económica, ha puesto en operación[...] Ese concepto de renta excluye la consideración de las ganancias de capital, pertenecientes a otro criterio de gravación de rentas (renta-ingreso),

no obstante lo cual, bajo el concepto de renta –producto, existen dos casos de “ganancia de capital”(las comillas son del original) que sí se gravan: uno se presenta cuando las ganancias de capital se realizan habitualmente, caso en que no se está en presencia de ganancias de capital estrictamente, pues la habitualidad implica actividad del contribuyente, de manera que se trata de rentas que provienen de una fuente productora de rentas y no de elementos externos a esa fuente; el otro ocurre cuando, tratándose de bienes tangibles sujetos a depreciación, éstos se venden a un precio superior al valor en libros. En este caso se trata de lo que se conoce como “ganancias de capital de negocio”, consideradas como parte de las rentas empresariales, por su ligamen a la actividad empresarial.”

Tal y como se establece en este pronunciamiento, existen dos excepciones mediante las cuales se gravan las ganancias de capital en Costa Rica, estas excepciones se incluyen de manera expresa en la Ley de Impuesto sobre la Renta y son las siguientes:

1. **Artículo 6 inciso d)** de la Ley del Impuesto sobre la Renta: el cual grava las ganancias de capital realizadas de forma habitual derivadas del traspaso de bienes muebles e inmuebles.
2. **Artículo 8 inciso f)** de la Ley del Impuesto sobre la Renta: que sujeta al impuesto en cuestión las ganancias de capital generadas por la venta de bienes tangibles depreciables.

Ambos artículos establecen un claro gravamen a dos tipos de ganancias de capital, sean estos, en caso de habitualidad en el traspaso de bienes muebles e inmuebles, o bien, en caso de ganancias que se generen de la venta de bienes tangibles depreciables, en ninguno de estos supuestos se incluye a las ganancias cambiarias como una ganancia de capital gravable en el Impuesto sobre la Renta.

Una vez más se fortalece la tesis de que las ganancias cambiarias no son ganancias de capital gravadas por el impuesto de utilidades, pues **no** son ganancias de capital habituales derivadas del traspaso de un bien mueble o inmueble y tampoco son ganancias obtenidas por la venta de bienes tangibles depreciables, lo que excluye a las ganancias cambiarias de los únicos dos supuestos legales que contemplan un gravamen real a las ganancias de capital.

Tal y como se indicó líneas atrás, el artículo 6 inciso d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es uno de los dos artículos mediante los cuales el legislador decidió gravar manifestaciones específicas de ganancias de capital.

En lo que interesa dicho artículo establece: *“No forman parte de la renta bruta: (...) d) Las ganancias de capital obtenidas en virtud de traspasos de bienes muebles e inmuebles, a cualquier título, **siempre que los ingresos de aquellas no constituyan una actividad habitual**, en cuyo caso se deberá tributar de acuerdo con las normas generales de la ley (...)*” (El destacado no es del original.)

Es evidente que las ganancias de capital gravadas mediante este artículo, son únicamente aquellas que se originan a partir del traspaso de bienes muebles e inmuebles, en el tanto dichos traspasos formen parte de la actividad habitual del contribuyente; no se incluye dentro del gravamen del artículo a las ganancias cambiarias, pues estas últimas se generan por el comportamiento del mercado de divisas y no por un acto jurídico de manifestación de voluntad como lo es el traspaso de un bien.

En este sentido, es deber mencionar que los supuestos que dan origen a las ganancias cambiarias están abismalmente alejados de la concepción jurídica de la figura del traspaso, por lo que es acertado sostener que las ganancias cambiarias no se encuentran gravadas por el artículo mencionado.

Con respecto del gravamen establecido mediante el artículo 8 inciso f) de la LISR, es claro que las ganancias cambiarias, son el resultado de la valuación de una divisa producto de parámetros propios del mercado monetario, cuyo valor depende de causas ajenas a la actividad del contribuyente por lo que no constituyen activos fijos depreciables y, por lo tanto, no se incluyen dentro del supuesto establecido en este artículo 8 inciso f), el cual dispone:

*“(...) En todos los casos, cuando el contribuyente enajene **bienes tangibles, sujetos a depreciación**, por cualquier título y por un valor diferente del que les corresponda a la fecha de la transacción, de acuerdo con la amortización autorizada tal*

diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el periodo en el que se realice la operación(...) (El destacado es nuestro.)

El artículo de cita grava aquellos casos en los que se genere una ganancia de capital como consecuencia de la enajenación de un activo fijo depreciable afecto a la actividad empresarial del contribuyente, que es lo que también se conoce como ganancias de capital de negocio, las cuales fueron estudiadas con anterioridad.

Si bien es cierto, las ganancias cambiarias pueden considerarse ganancias de capital de negocio, en tanto constituyan activos afectos a la actividad empresarial (como es el caso de una cuenta por cobrar por ejemplo), tal ganancia de negocio no se encuentra gravada por el artículo citado anteriormente, pues las ganancias de negocio ahí gravadas son únicamente aquellas que se originen en la enajenación ***de un bien tangible sujeto a depreciación***, y está más que claro que las ganancias cambiarias ***no*** son activos tangibles depreciables, como tampoco lo son los activos fijos inmateriales o intangibles.

En relación con este tema, el autor Adrián Torrealba, ha sostenido lo siguiente:

“(...) el impuesto sobre las utilidades gira en torno al concepto de “renta-producto”, que grava las rentas que provienen de la puesta en operación de los factores productivos del

contribuyente. Así, las rentas gratuitas o las ganancias de capital que provienen de factores económicos externos al individuo no entran en este concepto. Y tampoco se podría hacer calzar las ganancias cambiarias en las dos modalidades de “ganancia de capital” que grava nuestra ley —las habituales y las de negocio—(...)

(...)En efecto, en el concepto de ganancias de capital habituales no entran las diferencias cambiarias que se producen marginalmente respecto de la actividad habitual de una empresa. Una empresa normalmente no se dedica de manera principal y predominante a generar ganancias cambiarias.

Asimismo, en diversos oficios de la entonces Dirección General de la Tributación Directa se ha restringido el concepto de ganancia de capital, a aquellos casos en que se obtiene una diferencia entre el precio de compra y el de venta, realizándose la ganancia con la venta. En el caso de las diferencias cambiarias, tal situación no se da, pues se trata de ganancias de capital no realizadas. Tampoco encuadran las ganancias cambiarias dentro de las ganancias de capital obtenidas al vender elementos del activo fijo depreciable (artículo 8 de la LISR). Es claro que los activos monetarios no forman parte del activo fijo depreciable, por lo que tampoco encajarían en este concepto.¹⁷

¹⁷ La Imposición sobre la Renta en Costa Rica, Segunda edición, Escuela Judicial, 2009, p.p. 77-78.

En consecuencia, pretender gravar las ganancias de capital originadas en otro tipo de activos distintos de los descritos en la norma (como es el caso de las ganancias cambiarias), constituiría una violación al principio de legalidad y una evidente extralimitación de las facultades de imperio de la Administración Tributaria.

Así, de lo analizado hasta este punto, resulta posible arribar a nuestra primera conclusión y con sólido fundamento es posible sostener que las ganancias cambiarias no pueden ser consideradas renta gravable debido a su naturaleza, pues se reitera, de conformidad con el sistema de renta-producto adoptado por la ley de renta vigente, las ganancias de capital sólo podrían ser gravadas mediante ley expresa, y nuestra legislación únicamente contiene dos normas dirigidas a gravar dichas ganancias, dentro de las cuales no se incluyen a las ganancias cambiarias.

De la simple lectura de las normas en cuestión es evidente que las ganancias cambiarias **no** son ganancias de capital habituales derivadas del traspaso de bienes muebles o inmuebles **y tampoco** son ganancias de capital generadas en la venta de un activo tangible depreciable, de manera que no calzan dentro de los gravámenes legales establecidos para las ganancias de capital incluidos en la ley.

Un último aspecto que es importante de resaltar es a diferencia de lo que la Administración Tributaria ha manifestado a través de distintos pronunciamientos (como es el caso del oficio DGT-818-2011 estudiado en el capítulo II), las normas

de los artículos 6 inciso d) y 8 inciso f) de la Ley de Renta, no constituyen excepciones al sistema de renta-producto.

Si se analiza a profundidad dichos artículos será posible determinar que en ambos casos las ganancias de capital gravadas por esas normas, dejan de ser tales para convertirse en rentas ordinarias gravables por los principios básicos del sistema de renta producto, tal y como se explicó con mayor detalle a la hora de la clasificación de las ganancias de capital. Así lo ha expresado la Dirección General de Tributación mediante oficio DGT-1446-2006 del 24 de octubre del 2006:

“Ahora bien, cuando el precitado inciso d) establece que las ganancias de capital por el traspaso de bienes muebles e inmuebles no formarán parte de la renta bruta, siempre que no constituyan una actividad habitual, se debe entender que se refiere a actividades no empresariales. En contraste, al darse la habitualidad en la compra y venta de bienes, se genera una actividad lucrativa¹⁸. Es decir, dejan de ser ganancias de capital, para constituirse en una actividad lucrativa, de las mencionadas en el artículo N° 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

No obstante lo anterior, la Administración Tributaria ha vendido hilvanando un argumento con el fin de justificar el gravamen de las ganancias de capital y para tal efecto ha sostenido que el gravamen de las ganancias de capital derivado de

¹⁸ Hecho generador del impuesto a las utilidades, artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

los artículos en cuestión, constituye una excepción al sistema de renta-producto, pretendiendo relativizar con ello la concepción del sistema de renta-producto incorporado a la Ley del Impuesto a las Utilidades.

En este sentido, resulta importante mencionar que la legislación existente se encuentra en absoluto apego al sistema de renta-producto, en tanto determina que las ganancias de capital no son gravables por el impuesto a las utilidades salvo que tal gravamen sea expresamente establecido por ley, caso contrario, se estaría ante supuestos de ilegalidad y violación al principio de reserva de ley.

La normativa existente a nivel nacional se ha encargado de especificar los dos tipos de ganancias de capital que, expresamente, se encuentran gravadas en la ley, las cuales son ganancias de capital que se alejan del concepto propio de las ganancias de capital en sentido estricto, motivo por el cual no se consideran excepciones al principio de renta-producto.

En la actualidad, no ha sido incorporada norma alguna en la Ley de Impuesto sobre la Renta que se encuentre dirigida a gravar expresamente las ganancias cambiarias, motivo por el cual las múltiples acciones desplegadas por la Administración con el fin de gravar dichas ganancias son infundadas e ilegales, tal y como se desarrollará con mayor abundamiento en los siguientes apartados.

CAPÍTULO IV

El Sistema de Renta dentro del Ordenamiento Jurídico Costarricense

Una vez analizada la figura de las ganancias cambiarias, desde un enfoque principalmente económico, conviene ahora estudiar brevemente el sistema de renta adoptado por la legislación nacional, lo anterior, con el objetivo de enmarcar el tema en estudio dentro del ámbito del derecho tributario, concretamente en cuanto a lo que la ley de renta se refiere.

Para tales fines, se partirá por examinar algunas generalidades acerca del concepto de renta, entre otras temáticas de interés, según se expone a continuación.

Generalidades.

El término “renta” o rédito proviene del vocablo latino “reditus”. Para algunos estudiosos, esta palabra significa rendimiento, mientras que otros sostienen que el significado está relacionado con el término “retornar”, es decir que vuelve a darse.

Inicialmente, el concepto de renta fue desarrollado desde el campo de las ciencias económicas, debido a que la renta es considerada una manifestación de capacidad económica. Por este motivo, la figura de la renta ha sido utilizada como instrumento para financiar los gastos públicos, imponiendo sobre ésta una carga positiva basada en la justicia tributaria y la capacidad contributiva de cada persona.

“La renta apareció como el elemento más completo para exteriorizar la capacidad contributiva del sujeto obligado al pago de los impuestos, y a tales fines, buscando al mismo tiempo satisfacer los principios de justicia tributaria y asegurar los mayores rendimientos del Estado (...)”¹⁹

Así, sobre esta línea de pensamiento, se define la renta como un flujo de riqueza, de carácter dinámico, pues se genera en un período determinado, es decir, siempre es una riqueza nueva.

Si bien, el concepto de renta se originó sobre las bases de las ciencias económicas, tal y como se indicó anteriormente, también el derecho ha identificado la necesidad de desarrollar dicho concepto a fin de determinar de manera clara el tipo de riqueza que debe de ser gravada por la legislación tributaria.

Justamente por las razones antes expuestas, el derecho tributario ha desarrollado varias teorías acerca de los sistemas utilizados para gravar las diferentes manifestaciones de renta. Dentro de dichas teorías, la doctrina ha desarrollado los conceptos de renta-producto, renta-ingreso y renta de consumo más incremento patrimonial, que corresponden a tres de los sistemas tributarios más utilizados por distintas legislaciones a nivel mundial, y cuyo análisis resulta de gran importancia para efectos de argumentación y estudio dentro del presente trabajo de investigación, tal y como se expone a continuación.

¹⁹ García Belsunce Horacio. El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario. 1era Edición. Editorial Depalma. Pág. 87.

TIPOS DE RENTA

- **Renta consumo más incremento patrimonial**

Este tipo de renta supone la captación de la totalidad del enriquecimiento a lo largo de un periodo, y se centra en el individuo. La imposición se basa en la persona y sus adquisiciones o el consumo en un periodo, estos factores sumados a cualquier incremento patrimonial al final del periodo son al final lo que se utiliza para determinar la renta.

Desde esta tesis, es irrelevante la fuente productora de renta, lo único por considerar es la capacidad contributiva del individuo, reflejada a través de los incrementos en su patrimonio, así como en su capacidad de consumo.

- **Renta-Ingreso o Renta Patrimonial**

Esta teoría se desarrolla desde un punto de vista fiscal, pues permite extender la aplicación del impuesto debido a que se considera renta toda variación en el patrimonio, siendo incremento o ingreso patrimonial, independientemente de su origen.

Desde este concepto de renta, cualquier aumento en el patrimonio de un contribuyente, será gravable, aún cuando éste no se derive de una actividad habitual y productiva.

Esta renta engloba el concepto de “flujo de riqueza” dentro del cual se incluyen, no sólo las rentas gravadas por el concepto de renta producto, sino además, las que no se generan de actividades productivas, ni tienen la característica de periodicidad o habitualidad. Por ejemplo, dentro del concepto de renta-ingreso serían gravables las donaciones, herencias, premios de lotería, las ganancias de capital en sentido estricto o cualquier riqueza o ganancia que aumente el patrimonio del contribuyente.

Como única condición para generar este tipo de renta se requiere un flujo de riqueza en el patrimonio de un contribuyente, y que ésta sea realizada, es irrelevante en esta teoría si la riqueza se origina de una actividad productiva o no.

- Renta Producto

El concepto de renta-producto fue desarrollado por financistas dentro del marco de doctrinas económicas que consideran la renta como un producto derivado del capital, de una actividad productiva y duradera. Por este motivo, se dice que la renta es riqueza nueva, pues se deriva de la actividad constante en estado de explotación. Su origen es una actividad productiva.

De conformidad con la teoría de la renta producto, sólo serían rentas aquellas que provengan de una actividad lucrativa habitual de un contribuyente, por cuanto *“para la política fiscal esta teoría considera renta gravable al ingreso*

*periódico, siempre que provenga de la explotación de fuentes permanentes, tales como: capital, trabajo o la aplicación conjunta de capital y trabajo.*²⁰

Este tipo de renta establece García Belsunce citando a Gerbino, se caracteriza por generarse de una producción constante, periódica y regular. De ahí que cuando se habla de renta producto, resulte de gran importancia el elemento de la habitualidad o la periodicidad con la que se genere dicha riqueza, pues dependiendo de estos factores es que se logra identificar si la renta proviene de la actividad productiva del contribuyente.

Al respecto, Adrián Torrealba, explica en forma clara la diferencia entre cada uno de los sistemas anteriormente expuestos:

“(...) según el criterio del origen de la renta, encontramos la clasificación que distingue entre los conceptos de “renta-producto” y de “renta-ingreso”. O, dicho en forma más amplia y tomando en consideración las distintas formulaciones y denominaciones, nos encontramos frente a la distinción entre la llamada “teoría de la fuente” y la llamada “teoría patrimonial o de la acumulación”.

De acuerdo con la teoría de la fuente, que lleva, como hemos dicho, al concepto de “renta-producto”, solo es renta aquel flujo de riqueza que se da entre el inicio y el final de un período determinado y que proviene de la

²⁰ Blog de Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León. (2012). <http://blog.pucp.edu.pe/item/52284/impuesto-a-la-renta-aspectos-subjetivos-version-actualizada>. [Consulta: 30 de octubre. 2012].

propia actividad productiva del contribuyente. Es decir, es renta solo el flujo de riqueza que proviene de los factores productivos —trabajo, tierra, capital— a disposición del contribuyente y que este, con su actividad económica, ha puesto en operación.

En cambio, de acuerdo con la teoría patrimonial, es renta el flujo total que se da entre el inicio y el final de un período, por lo que se define como el incremento que experimentó el patrimonio durante este último. En consecuencia, este concepto incluye no sólo la renta que deriva de los factores productivos puestos en operación por el contribuyente, sino también aquellos aumentos en el patrimonio producto de factores externos a la actividad económica del contribuyente. Así, en su versión pura, este concepto abarcaría los ingresos de naturaleza gratuita —donaciones, herencias—, de naturaleza azarosa —premios de lotería— y las llamadas ganancias de capital, que consisten en el aumento de valor que registra determinado componente del patrimonio debido a factores económicos externos —condiciones de mercado, obras públicas, etc—.”²¹

En efecto, una vez analizadas las dos teorías de renta anteriormente expuestas, la diferencia principal entre ambas salta a la vista; en síntesis, se puede afirmar que de conformidad con el principio de “renta producto” únicamente son rentas sujetas al impuesto a las utilidades aquellas derivadas de factores productivos puestos en operación (tierra, capital y trabajo), mientras que en contraposición a dicho principio, la teoría de la “renta –ingreso”, grava todas las ganancias que

²¹Torrealba, Adrián. La Imposición sobre la Renta en Costa Rica, Segunda edición, Escuela Judicial, 2009, p.p. 41-42.

incrementen el patrimonio de un contribuyente independientemente de la fuente generadora de dichos ingresos.

RENTA PRODUCTO: SISTEMA RECTOR DE LA LEY DE RENTA COSTARRICENSE

Tal y como se desarrollará a lo largo de la presente investigación, la legislación que regula el sistema de renta en Costa Rica no define de manera taxativa los casos de renta gravable, sino que establece una serie de presupuestos que se encuentran contenidos de forma general principalmente en los artículos 1, 5 y 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de manera que para que un ingreso de cualquier tipo sea considerado un ingreso gravable por el impuesto a las utilidades, deberá cumplir con todos los requerimientos indicados en dichos artículos.

En este sentido, de la lectura e interpretación del conjunto de normas antes dichas, se puede afirmar que el sistema rector del ordenamiento tributario nacional es el sistema de renta producto antes estudiado y contenido en la ley de renta vigente.

En efecto, la legislación costarricense ha adoptado el criterio de renta producto, derivado de la definición de fuente contenida en el artículo primero de la ley del Impuesto a las Utilidades, el cual establece en su último párrafo:

“Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley.”²² (El destacado no es del original.)

De la anterior definición se desprende que la intención del legislador fue la de adoptar la teoría de renta producto como base de la ley de renta vigente, por cuanto, en dicho artículo, se hace alusión a los servicios, bienes y capitales como fuente de producción de riqueza gravable. Lo anterior, dentro del supuesto de la puesta en operación de dichos factores de producción, lo que significa que para efectos tributarios, únicamente serán considerados ingresos gravables aquellos provenientes de los factores productivos antes mencionados, en el tanto y en el cuanto sean puestos en explotación.

Así, bajo el marco conceptual del principio de renta producto adoptado por la legislación nacional, *“no toda alteración en el valor del patrimonio se considera renta para efectos fiscales, como bien lo ha aceptado el Tribunal Fiscal Administrativo, que sólo será renta el producto de una fuente puesta en explotación, o sea el resultado neto del ejercicio de una actividad lucrativa”*.²³

²² Art 1. Ley 7092. Ley de Impuesto Sobre la Renta.

²³ Dirección General de Tributación, DGT-867-2011 del 26 de octubre de 2011.

Ahora bien, tal y como se indicó anteriormente el concepto de renta producto constituye el fundamento del sistema de renta adoptado por la Ley del Impuesto a las utilidades, y sólo de forma excepcional se pueden encontrar algunos elementos del sistema de renta patrimonial dentro el ordenamiento jurídico tributario costarricense. Así lo afirma el Dr. Torrealba, en su obra citada supra, y al respecto explica:

“Así expuestos estos dos conceptos elementales de renta, puede afirmarse que el sistema de imposición sobre la renta en Costa Rica se basa, en general, en el sistema de “renta-producto”; por excepción, al gravarse algunos casos de ganancia de capital en el impuesto sobre las utilidades, o algunos casos de rentas gratuitas en el impuesto sobre las remesas al exterior, se incorporan algunos elementos del concepto de “renta-ingreso”.

En el caso del impuesto sobre las utilidades, la afirmación anterior deriva claramente del mismo artículo 1 de la ley, párrafo primero: “Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas”. En el párrafo final se precisa que “Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional [...]”. Nótese cómo se circunscribe el concepto de renta a aquellos ingresos o beneficios que

proviene de fuentes productoras o factores productivos, como los servicios (trabajo o actividad empresarial), los bienes o capitales.”²⁴

Tal postura es reconocida no sólo por la doctrina nacional, sino por la misma Procuraduría General de la República, la cual mediante dictamen C-168-93 del 22 de diciembre de 1993, manifestó su criterio respecto del tema, criterio que, además fue avalado por la Sala Constitucional en la sentencia No. 5398-94, de las 15:27 horas del 20 de setiembre de 1994, el cual en lo que interesa establece:

“Del análisis del artículo I de la Ley 7092, se tiene que el legislador estableció un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas, así como los ingresos continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas domiciliadas en el país y todo el ingreso o beneficio no exceptuado por la Ley, cuyo hecho generador lo constituye la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales provenientes de cualquier fuente costarricense, lo que permitiría asumir la presunción de que toda renta de fuente costarricense constituiría el objeto creado mediante el artículo indicado[...].”

En este mismo sentido, y utilizando como apoyo el dictamen anteriormente citado, la Dirección General de Tributación mediante su oficio número 1097 del

²⁴Torrealba, Adrián. La Imposición sobre la Renta en Costa Rica, Segunda edición, Escuela Judicial, 2009, p. 43.

13 de junio de 1995, reconoció que la Ley del Impuesto a las Utilidades incorpora como su sistema de renta el concepto de renta-producto en cuestión, al respecto manifiesta dicha Dirección:

“De los textos anteriores se colige que tanto la Procuraduría General de la República como la Corte Constitucional consideran que las disposiciones contenidas en el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se aplican al impuesto sobre las utilidades establecido en el artículo 1 de la citada Ley, que sigue el criterio de la renta producto.”²⁵

En conclusión, con fundamento en la normativa analizada, así como los pronunciamientos administrativos y judiciales de cita, resulta posible afirmar que, en efecto, el ordenamiento jurídico costarricense ha adoptado el sistema de renta producto como base del Impuesto a las Utilidades.

Es deber aclarar que existen ciertas excepciones a este sistema, las cuales se encuentran reguladas en los artículos 6 y 8 de la Ley de Impuestos sobre la Renta. Mediante estos artículos se gravan las ganancias de capital realizadas de forma habitual, y las ganancias de capital derivadas de la venta de bienes depreciables, según se analizó con detalle en apartados anteriores.

²⁵ Oficio DGT 1097-95 del 13 de junio de 1995.

TÍTULO II:

TRATAMIENTO ADMINISTRATIVO Y JUDICIAL OTORGADO A LAS GANANCIAS CAMBIARIAS EN COSTA RICA

Durante la última década el tratamiento de las ganancias cambiarias se ha convertido en un tema ciertamente controversial en torno al cual se ha generado una disyuntiva a la hora de definir si dichas ganancias son gravables por el impuesto a las utilidades, o si por el contrario, no deberían sujetarse a dicho impuesto.

Si bien es cierto, tal controversia no ha sido abordada con profundidad por la doctrina nacional, en distintas oportunidades se ha discutido sobre el tema especialmente a nivel de instancias administrativas y judiciales, lo que ha generado una cantidad importante de pronunciamientos sobre los cuales se cimienta el principal antecedente del tema.

Pues bien, previo a exponer el elenco de pronunciamientos administrativos y judiciales vertidos en torno al tema, resulta importante aclarar cuáles son las fuentes a partir de las que puede generarse una ganancia cambiaria, pues es justamente a partir de este criterio de clasificación que se estudiarán los pronunciamientos que interesan.

En este sentido, se entiende que las ganancias generadas por concepto de diferencial cambiario pueden encontrar su origen en tres supuestos distintos, a saber:

- a) En la valuación de un activo monetario o partida monetaria en moneda extranjera.
- b) En la valuación de un activo no monetario o partida no monetaria en moneda extranjera.
- c) En la valuación de un pasivo en moneda extranjera.

Los anteriores conceptos poseen un contenido principalmente contable, por lo que conviene definirlos a la luz de la terminología incluida en las Normas Internacionales de Información Financiera, con el fin de lograr una mejor comprensión de la materia.

Al respecto, vale la pena destacar que el ordenamiento contable posee su propia jerarquía de normas, según las cuales, se definen los alcances y limitaciones de un concepto o norma determinada.

De acuerdo con dicha jerarquía, en primer lugar se debe acudir a la NIIF o Norma Internacional de Información Financiera específica que mejor se adapte al caso.

Si no hubiese una norma específica aplicable para el caso en cuestión se debe echar mano al marco conceptual incluido en dichas normas, el cual establece guías importantes sobre el tratamiento contable por seguir.

Posteriormente y como tercera opción, se debe revisar cualquier otra normativa contable que pueda aplicarse. La literatura o doctrina contable junto con la práctica en la industria quedan como las últimas dos opciones por aplicar ante la ausencia de todas las opciones anteriores.

Pues bien, tomando en cuenta lo anterior, se procederá a definir los términos de partida monetaria y no monetaria, así como el concepto de pasivo, con el fin de contextualizar mejor la materia que nos ocupa.

Se partirá por definir el término partida monetaria. Se puede afirmar que una **partida monetaria** es aquella que se origina ya sea en un derecho a recibir, o en una obligación de dar, una cantidad determinada o determinable de dinero.

En el primer caso, se encuentra ante lo que se conoce como un activo monetario, mientras que en el segundo se habla de los llamados pasivos monetarios.

En los activos monetarios existe un derecho a recibir una cantidad de dinero, mientras que un pasivo monetario lo que se establece es una obligación de dar un monto fijo o determinable de dinero en la unidad monetaria pactada.

“Partidas monetarias: el efectivo y los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.”²⁶

Las partidas monetarias se encuentran expuestas a los efectos de la inflación, por lo que su valor tiende a variar dependiendo del periodo inflacionario en que se encuentren, de manera que durante un periodo de inflación, mientras un activo monetario genera una pérdida en referencia al valor de una moneda determinada, un pasivo monetario, en este mismo período, vendría a generar una ganancia o utilidad para la empresa.

Algunos ejemplos de partidas monetarias serían los suministros que se hayan liquidado en efectivo, cuentas comerciales por cobrar, o bien, dividendos en efectivo que se hayan reconocido como pasivos.

Por otro lado, las **partidas no monetarias** suelen definirse por exclusión a partir del concepto de partida monetaria visto anteriormente.

A diferencia de las partidas monetarias, en el caso de las partidas no monetarias la cantidad de dinero sobre la cual se tiene un derecho a recibir o una obligación de dar, no es una cantidad determinada o determinable de dinero. Por partida no

²⁶ Las Diferencias de Cambio. López Gutiérrez, Cristina. Universidad de León, España. Pecvenia Monográfico 2009.

monetaria, se entiende, entonces, los pasivos y activos que vayan a recibirse o pagarse con una cantidad no determinada ni determinable de dinero.

Finalmente, conviene definir brevemente la noción de pasivo, desarrollada en los primeros acápite de la presente investigación. Como se vio, **un pasivo** es una deuda, es una obligación cierta, ya sea determinada o determinable, que deberá ser satisfecha a corto o largo plazo y que va a representar una disminución en el patrimonio de una entidad o una persona física.

También, se definen a los pasivos como deudas u obligaciones que tiene una entidad por operaciones pasadas. O bien, como todo derecho que tiene un “acreedor” en relación con los activos de una empresa. En palabras sencillas es lo que una empresa o entidad debe a otra persona o a otra empresa.

Ahora bien, una vez desarrollados los anteriores conceptos, seguidamente se hará una exposición de los diferentes pronunciamientos emitidos sobre esta materia durante los últimos años, tanto por autoridades administrativas como judiciales, con el fin de realizar un análisis sobre el estado actual de la cuestión e identificar los criterios sostenidos por las diferentes autoridades respecto del tema.

Para tales efectos, y con el objetivo de facilitar el análisis de dichos pronunciamientos, se procederá a estudiar el tratamiento conferido a las ganancias cambiarias, según sea la fuente de origen de dichas ganancias de

conformidad con la clasificación esbozada supra, la cual se enuncia a continuación:

- CAPÍTULO I:

TRATAMIENTO FISCAL PARA LAS GANANCIAS CAMBIARIAS
DERIVADAS DE ACTIVOS MONETARIOS EN MONEDA EXTRANJERA.

- CAPÍTULO II:

TRATAMIENTO FISCAL PARA LAS GANANCIAS CAMBIARIAS
DERIVADAS DE ACTIVOS NO MONETARIOS EN MONEDA
EXTRANJERA.

- CAPÍTULO III:

TRATAMIENTO FISCAL PARA LAS GANANCIAS CAMBIARIAS
DERIVADAS DE LA VALUACIÓN DE PASIVOS EN MONEDA
EXTRANJERA.

CAPÍTULO I

TRATAMIENTO FISCAL PARA LAS GANANCIAS CAMBIARIAS DERIVADAS DE ACTIVOS MONETARIOS EN MONEDA EXTRANJERA.

En cuanto al tratamiento de las ganancias cambiarias generadas en torno a la valuación de un activo o partida monetaria en moneda extranjera, la Administración Tributaria ha desarrollado criterios amplios de interpretación mediante los cuales grava este tipo de ganancias indistintamente de que la actividad que las genere se encuentre sujeta o no al Impuesto sobre la Renta.

En ambos casos, se incurre en una errónea aplicación e interpretación del ordenamiento jurídico que rige el sistema de renta en Costa Rica, lo que se evidencia en los pronunciamientos que se exponen a continuación, según se trate de:

- a. Ganancias cambiarias derivadas de activos monetarios afectos al impuesto de utilidades; o
- b. Ganancias cambiarias derivadas de activos monetarios no afectos al impuesto de utilidades.

a) Sobre las ganancias cambiarias derivadas de activos monetarios afectos al impuesto de utilidades:

En diversas oportunidades, la Administración Tributaria ha establecido que las ganancias cambiarias obtenidas como producto de activos monetarios afectos a

la actividad lucrativa sujeta al impuesto de utilidades, sí son gravables por este Impuesto.

Un ejemplo de ello es el caso de las ganancias obtenidas por el diferencial cambiario derivado de activos no liquidados dentro del período fiscal, como lo son las cuentas comerciales por cobrar las cuales en principio se encuentran contempladas dentro del concepto de renta gravable contenido en la ley de renta nacional.

Por los efectos de la conversión a moneda local, dichas cuentas por cobrar generan un efecto contable de diferencial cambiario, el cual debe ser registrado como un ingreso en el estado de resultados – al tenor de lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 21, y en el artículo 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta-, ante lo cual surge el cuestionamiento de si tales ganancias tienen o no incidencia en la renta gravable del contribuyente.

La Dirección General de Tributación se ha referido al tema mediante la figura de la consulta establecida en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y al respecto ha emitido los oficios DGT-753 -10 de 22 de octubre de 2010 y DGT-867-2011 del 26 de octubre de 2011, los cuales se exponen a continuación.

A criterio de los consultantes, el diferencial cambiario producto de la valuación de un activo no liquidado en el período fiscal, no constituye una renta bruta dentro de dicho período, de conformidad con los siguientes criterios:

En primer lugar, exponen los consultantes, que tal valuación de activos no liquidados, al no ser resultado de una fuente de servicios, bienes o capitales puesta en explotación, y por lo tanto, al tratarse de una ganancia patrimonial, no se ajusta al principio de renta producto contenido en el artículo primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en Costa Rica.

Asimismo, señalan, que al tratarse de una mera valuación, no existe una transmisión de elementos patrimoniales, por lo que considerar que tales incrementos de valor deben ser gravados por el Impuesto a las Utilidades, es aceptar una transgresión al principio de realización, lo que, a su vez, implicaría una violación al principio de capacidad económica al gravar activos que no son otra cosa más que ingresos contables no realizados y que, por lo tanto, no implican una ganancia real para el contribuyente.

A criterio del consultante, 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.

Plantean que no existe una norma legal expresa que grave los ingresos derivados del diferencial cambiario y al respecto sostienen que el artículo 8 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta no sujeta a dicho impuesto

sobre las utilidades los ingresos contables por diferencial cambiario derivados de la valuación de activos no liquidados, y que aceptar la tesis contraria implicaría una extralimitación reglamentaria y una violación al principio de reserva de ley.

Ahora bien, respecto de la anterior exposición de criterios, la Dirección General de Tributación se refirió en los siguientes términos:

“Los ingresos por diferencias cambiarias (ingresos que se originen por la fluctuación del valor en el tipo de cambio de la moneda con respecto al dólar) están gravados con el impuesto sobre la renta, según lo dispuesto en los artículos 1, 5 y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (...) esta Dirección considera que el ingreso originado por la revaluación de activos, constituye una renta producto, por las siguientes razones: Si se trata de una valuación de una cuenta por cobrar, el ingreso es una extensión de las ventas realizadas en moneda extranjera que corresponde a renta-producto; y en el caso de la revaluación de otros activos financieros, el ingreso generado por revaluación se considera también renta producto, al estar estrechamente relacionado con los activos utilizados en las operaciones normales de la empresa, que forman parte del capital de trabajo de la misma. Obsérvese que únicamente los ingresos que incidan

en la determinación de la renta líquida gravable, son los que tiene por objeto esta regulación del artículo en referencia.”²⁷

Continúa exponiendo dicha Dirección:

“En el caso de que una empresa posea cuentas por cobrar, por ejemplo en dólares, y esta moneda sube su valor con respecto a la moneda nacional, definitivamente genera un ingreso, que debe registrarse bajo el principio de devengo, conforme a la NIC 21 precitada. Esta Dirección General ha indicado en reiteradas oportunidades, que los gastos por diferencial cambiario son deducibles, aún cuando se trate de valuaciones en moneda extranjera por los pasivos aún no liquidados, fundamentándose en el principio de devengo. De esta forma se logra una equidad, ya que si los gastos por diferencial cambiario son deducibles, también los ingresos por este mismo concepto son gravables, independientemente de que se obtengan o se incurra en ellos producto de la revaluación de activos o pasivos. (...) Por otra parte, se considera que en este caso, no estamos ante una mera revaluación de un activo, como puede ser la revaluación de un activo fijo, sino que se trata de una conversión de operaciones en moneda extranjera, con respecto al tipo de cambio vigente. En este sentido, no se aplica el principio de

²⁷ Oficio DGT-753 -10 de 22 de octubre de 2010.

*realización, por cuanto el mismo se refiere a actualización del valor de otros tipos de activos, con respecto al valor de mercado.*²⁸

Si bien es cierto, las rentas generadas en activos monetarios afectos a una actividad lucrativa del contribuyente -como los son las cuentas por cobrar a las cuales hace referencia el pronunciamiento anterior-, en principio son rentas gravables por el impuesto a las utilidades; las ganancias cambiarias generadas a partir de estas rentas no se encuentran sujetas al impuesto a las utilidades.

Sin embargo, la Administración Tributaria concluye que las ganancias cambiarias en cuestión se encuentran sujetas al impuesto a las utilidades y fundamenta su posición en lo que, a criterio nuestro, se considera una incorrecta interpretación de los artículos 1, 5 y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como del principio de devengo contenido en dicha ley, respecto de los cuales se reservará el análisis y estudio correspondiente para acápite posteriores de la presente investigación.

b) Sobre las ganancias cambiarias derivadas de activos monetarios NO afectos al Impuesto de Utilidades.

Como se afirmó, en el apartado anterior, a criterio nuestro las ganancias cambiarias, aun si se derivan de rentas gravables por el impuesto a las utilidades, no se encuentran sujetas a dicho impuesto. Se estima que con mucho

²⁸ Oficio DGT-867-2011 del 26 de octubre de 2011.

menos razón se encontrarán gravadas aquellas ganancias cambiarias generadas en rentas que no están afectas al impuesto en cuestión.

Sin embargo, actualmente, la Administración Tributaria sostiene una postura bastante distinta, pues tal y como se deriva de los pronunciamientos que se analizarán a continuación, dicha Administración considera gravables las ganancias cambiarias generadas de rentas que ni siquiera están sujetas al impuesto sobre las utilidades, sino a otro impuesto (como es el caso de las rentas de mercado financiero de las que habla el artículo 23 c) de la LISR), o incluso ha sostenido que son igualmente gravables las ganancias cambiarias producto de rentas que del todo no están sujetas a impuesto alguno (como lo son las rentas extraterritoriales).

En este sentido, para justificar dichos gravámenes, la Administración Tributaria ha echado mano principalmente de dos argumentos.

El primero de esos argumentos pretende defender la sujeción de dichas ganancias mediante una incorrecta aplicación del criterio de **habitualidad**, pues, según sostienen la Dirección General de Tributación y el Tribunal Fiscal Administrativo, en tanto las ganancias cambiarias se generen como parte de la actividad habitual del contribuyente se encontrarán gravadas por el impuesto a las utilidades, independientemente, de que las rentas que las produzcan no se encuentren sujetas a dicho impuesto, tal es el caso de las ganancias cambiarias originadas por inversiones en dólares, colocados en el mercado de valores ya sea a nivel nacional o en el extranjero.

Por otra parte, el segundo argumento se encuentra relacionado con las ganancias de capital generadas en títulos valores emitidos por una entidad en el exterior. Según la Administración Tributaria, las ganancias cambiarias generadas por dicho concepto se encuentran sujetas al Impuesto sobre la Renta, lo cual es sustentado en lo que a nuestro criterio es una interpretación extensiva y errónea ***del principio de territorialidad.***

Se parte por hacer referencia a algunos pronunciamientos que sostienen el criterio contenido en el primer argumento antes mencionado.

Por ejemplo, el **oficio DGT-211-2007, del 15 de febrero del 2007**, mediante el cual se da respuesta a una consulta externada por un contribuyente cuya actividad habitual es la construcción de obras civiles que coloca anualmente fondos excedentes de su actividad principal en inversiones locales y foráneas. Al respecto, sostiene la Dirección:

“Se tiene que las citadas empresas se dedican a invertir en el mercado financiero, de forma constante, sea como actividad principal o complementaria. Es precisamente esa habitualidad la que le da carácter lucrativo o empresarial a la actividad que desarrollan sus representadas.”

Otro caso de interés se encuentra contenido en el **oficio del 23 de agosto de 2005**, avalado por resolución del 20 de octubre de 2005, de la Dirección General de Tributación, y por el **fallo n.º 295-2007 de las 13 horas 30 minutos del 31 de julio de 2007** del Tribunal Fiscal Administrativo, en los cuales la

Administración Tributaria concluye que, en virtud de que el contribuyente realiza inversiones en títulos valores y mantiene dichas inversiones de manera prolongada en el tiempo, efectúa una actividad habitual, por lo que considera que las diferencias de cambio originadas en dichas inversiones en dólares son gravables.

En relación con el segundo argumento, existen varios pronunciamientos mediante los cuales la Administración Tributaria admite el gravamen de ganancias cambiarias sobre rentas que ni siquiera se encuentran afectas al impuesto a las utilidades, tal es el caso de las ganancias cambiarias obtenidas de inversiones extraterritoriales, como se denota en el oficio DGT-211-2007, en el cual haciendo un uso extensivo del principio de territorialidad, así como del criterio de habitualidad antes mencionado, se pretende gravar ganancias cambiarias generadas en títulos valores que no son de fuente costarricense:

“Las rentas que se obtengan por las inversiones que se realicen en títulos valores emitidos por una entidad en el exterior, cuya negociación se ha producido como parte del giro habitual de las actividades que desarrolla una empresa, y además se utilizó capital disponible, que también es producto de las actividades ejecutadas por esa empresa en el territorio nacional, estarían gravadas con el impuesto a las utilidades; incluyendo entre ellas, las diferencias cambiarias, que se perciban por esas inversiones.”

Siguiendo la misma línea interpretativa citada anteriormente, existen resoluciones administrativas que han excluido el gravamen de falta de

habitualidad en la actividad que produce la ganancia cambiaria. Un ejemplo de eso se encuentra en el criterio esbozado en el oficio DGT-460-03, del 2 de mayo de 2003, en el cual la Administración califica como ganancias de capital los ingresos generados por la devolución de un aporte extraordinario de un socio, que al no formar parte de su actividad habitual –y por reconocer que tales ganancias tienen la condición de ganancias de capital- se encuentran excluidas de la renta bruta. Al respecto sostiene la Dirección:

*“Según lo dispuesto por el artículo 6° de la Ley del Impuesto sobre la renta, los aportes de capital social en dinero o en especie no forman parte de la renta bruta; asimismo el artículo 8 del Reglamento a la citada Ley, dispone que la renta bruta estará constituida, entre otros, por las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, relacionadas con operaciones del giro habitual de los contribuyentes. En razón de las disposiciones anteriores, y referido a la primera parte de su consulta, la diferencia cambiaria obtenida por parte del “accionista” como producto de la devolución del aporte extraordinario de capital efectuado en dólares, no constituye un ingreso gravable para él. Por tanto, esta Dirección comparte el criterio respecto a que tales diferencias cambiarias, **al no provenir de operaciones del giro habitual del accionista consultante, no le corresponde pagar ningún tributo, así como tampoco “la beneficiaria” que las paga, debe efectuarle ninguna retención de impuestos.**” (El destacado es nuestro)*

Mediante una consulta externada en el mismo sentido de la consulta anterior, la Administración se refiere una vez más al tratamiento fiscal conferido al diferencial cambiario derivado de la devolución de aportes extraordinarios de capital en dólares. Se trata del oficio DGT-539-03, del 16 de mayo de 2003, en el cual la Dirección define el término “habitualidad”:

*“La **“habitualidad”** a que se refiere el párrafo que usted cita, es el sentido de **“actividad lucrativa”**. Es decir, que en razón de que las diferencias cambiarias, al no provenir de **operaciones generadoras de rentas del accionista,** afectas al impuesto a las utilidades, no le corresponde pagar ningún tributo, así como tampoco la beneficiaria que las paga debe efectuarle ninguna retención de impuestos.” (El destacado es nuestro)*

Una confirmación de lo anterior se encuentra en el oficio DGT-1313-05 el cual expone:

Además de los títulos tratados en el punto 2, están los emitidos en moneda por bancos e instituciones privadas o públicas, en éstos, sí corresponden a inversionistas como perceptores de rentas pasivas, o sea que no tiene por actividad habitual el invertir en títulos valores, solamente se aplicaría el impuesto único y definitivo en la fuente, como lo califica el legislador en el párrafo penúltimo del inciso c) numeral 1) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la

Renta; y por consiguiente, las diferencias cambiarias no estarían afectas al impuesto sobre la utilidades.

Así, de los pronunciamientos aquí analizados se desprende que la Administración Tributaria, mediante su interpretación del criterio de habitualidad e incluso del principio tributario de territorialidad de la fuente, ha gravado las ganancias cambiarias derivadas de rentas no afectas al impuesto a las utilidades, lo que a criterio nuestro significa un equívoco de dicha Administración tal y como se verá en apartados posteriores.

En relación con este tema en particular, y concretamente, sobre el criterio desde el cual se han gravado las ganancias cambiarias derivadas de inversiones en el mercado financiero, existe un caso de gran relevancia, el cual merece ser analizado, desde su inicio en la vía administrativa hasta la culminación del asunto en la vía judicial, pues mediante un importante pronunciamiento del Tribunal Contencioso Administrativo ratificado por la Sala I, se aclaran parte de los yerros sostenidos por la Administración Tributaria en torno al tema.

Se trata de un caso en el que la empresa contribuyente realiza dentro de sus actividades principales, operaciones de compra y venta de valores por cuenta ajena y propia. Dentro de sus declaraciones de los períodos fiscales 2000 y 2001, la empresa declaró como ingresos no gravables varios millones de colones, provenientes de ingresos por diferencial cambiario de inversiones propias en títulos emitidos por el Estado y sus Bancos, en moneda extranjera e inversiones extraterritoriales, así como también, un monto considerable proveniente de las ganancias de capital generados por la venta de títulos

emitidos por el Estado y sus bancos en moneda extranjera e inversiones extraterritoriales.

La Dirección General de Tributación, mediante resolución de las 15:00 horas del 14 de setiembre de 2005, rechazó la teoría del contribuyente quien sostenía que dichos ingresos no son gravables por el impuesto a las utilidades, y posteriormente realiza dicha Dirección una nueva determinación del Impuesto sobre la Renta, tomando en cuenta dichos ingresos por diferencial como rentas gravables de la empresa.

El contribuyente elevó el caso hasta la última instancia administrativa, mediante un recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

Dicho tribunal, mediante la resolución N° 477-2007-P de las 11:00 horas del 20 de noviembre de 2007, rechazó el sistema utilizado por la actora para la determinación de los gastos no deducibles, alegando que este sistema no es el que establece la ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 7 y 11 del reglamento. Mediante esta resolución, el Tribunal Fiscal acepta como gravable las diferencias de cambio generadas por la valuación de las inversiones en títulos valores emitidos por el Estado y sus bancos en moneda extranjera, así como también, las ganancias producidas por títulos valores en operaciones extraterritoriales realizadas mediante capitales invertidos fuera de Costa Rica, y sus réditos.

El Tribunal Fiscal Administrativo, fundamentándose en una particular interpretación de los artículos 1, 5 y 81 de la LISR, así como el artículo 8 de su Reglamento, avaló el ajuste realizado por la Administración Tributaria, utilizando el criterio de que los ingresos por diferencias cambiarias están gravados con el tributo de renta, siempre que la actividad habitual del contribuyente sea la de comprar y vender valores por cuenta propia.

“En cuanto a los ingresos por diferencias cambiarias por inversiones en dólares mantenidas fuera de Costa Rica, se indica que si bien ese ingreso no es producto de utilizar capital situado en territorio nacional, lo cierto del caso es que, al ser inversiones en dólares, se produjeron diferencias cambiarias a su favor derivadas de la conversión del tipo de cambio del colón con respecto al dólar, las cuales, inciden en un ingreso gravable por ser proveniente del giro normal de la empresa de conformidad con el estudio realizado por la oficina auditora”²⁹

Dentro de su análisis, el Tribunal Fiscal deduce que no existe ninguna disposición legal que permita concluir de manera expresa o tácita que las diferencias de cambio no están sujetas al impuesto a las utilidades. La única posibilidad de no gravar dichas ganancias, sería que éstas se derivaran de actividades exentas al impuesto, supuesto que no ocurre en este caso, según el Tribunal, pues las actividades de las cuales se derivan las ganancias cambiarias en cuestión son parte de la actividad habitual de la empresa.

²⁹ Resolución 477-2007 Sala Primera. Tribunal Fiscal Administrativo.

El Tribunal hace especial énfasis en el artículo 23 inciso c de la Ley de Impuesto sobre la Renta, e interpreta que, si bien es cierto dicho artículo establece que las rentas derivadas de títulos valores en moneda extranjera emitidos por el Estado y sus bancos no se encuentran sujeta a retenciones, tal disposición no excluye los ingresos originados por diferencias cambiarias.

De acuerdo con la interpretación del Tribunal Fiscal, lo que el legislador pretendió en esta norma, fue generar una no sujeción únicamente sobre los intereses generados por los títulos valores, sin extenderse a las ganancias generadas por diferencial cambiario. Esto pues, dichas ganancias, se derivan de un mecanismo diferente al de los intereses, debido a que se generan por un mecanismo ajeno derivado de las devaluaciones monetarias.

Otro tema relevante, discutido por el Tribunal Fiscal para fortalecer su tesis, es el de la habitualidad. Sobre este tema el tribunal establece que el carácter de habitualidad resulta necesario a la hora de establecer el gravamen a las ganancias por diferencias cambiarias, sin embargo, reconoce el hecho de que este gravamen no se deriva exclusivamente de este concepto establecido en el artículo 8 del Reglamento, pues al pertenecer a una norma reglamentaria, dicho gravamen sería contrato a la ley. Por este motivo, determina, que es a partir de los artículos 1, 5, y 81 de la Ley de Renta, junto con el 8 de su Reglamento que se gravan estas ganancias cambiarias.

Contra esta resolución del Tribunal Fiscal, la empresa financiera decidió interponer un proceso Contencioso Administrativo, por considerar que ésta no se apegaba a derecho. Con respecto de este tema, el Tribunal Contencioso Administrativo, analizó de manera diferente los ingresos por diferencial cambiario ahí discutidos, mediante la sentencia número 1496-2009 de las 15:02 horas del 15 de junio de 2009, la cual revocó el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo número 477-2007-P analizado con anterioridad.

De primera entrada el Tribunal de lo Contencioso Administrativo manifiesta que la exención del artículo 23 mencionado anteriormente, no hace distingo alguno sobre las rentas derivadas de títulos valores en moneda extranjera, sino que simplemente menciona las “rentas” sin definir de cuáles rentas concretas se trata, por lo que, de conformidad con los jueces contenciosos, lo alegado por el Tribunal Fiscal Administrativo, con respecto de que este artículo no sujeta las ganancias generadas por intereses, pero sí las derivadas de diferencias cambiarias, no tiene fundamento legal, al no desprenderse del texto jurídico.

Posteriormente, el Tribunal Contencioso toma como base lo determinado por el informe pericial rendido dentro del proceso, en el cual se analizó el tema del título valor y la naturaleza del mismo. Sobre el tema explica que el título tiene dos componentes, uno es el interés, que corresponde al rendimiento del título. En el caso de las inversiones en moneda extranjera este interés suele ser mucho menor al que se genera con inversiones en moneda nacional. El segundo componente proviene del ajuste derivado de las fluctuaciones del tipo de cambio.

Por lo general, este componente compensa la baja tasa de interés en las inversiones en moneda extranjera.

Tomando como base el peritazgo mencionado anteriormente, el Tribunal declara con base en el artículo 23 inciso c) párrafo 4, que no puede desligarse del título valor la utilidad percibida por la inversión realizada, y que, por este motivo, la exención del artículo en cuestión menciona únicamente el concepto de rentas como una generalidad, sin hacer distinción entre las rentas generadas por el título ya sea por su rendimiento normal o por las ganancias generadas por diferencial cambiario.

Menciona el Tribunal el famoso aforismo ***"no se pueden hacer distingos donde la Ley no distingue."***

El Tribunal, además evidencia una serie de pronunciamientos emitidos por la Dirección General de Tributación, en los cuales se reconoce la exención en el pago de Impuesto de Renta que tiene el diferencial cambiario derivado de inversiones realizadas en moneda extranjera, siempre que éste se derive de una actividad no habitual del contribuyente.³⁰ Especialmente, se menciona el oficio 460 del 2003 mediante el cual la Dirección General de Tributación admite que las diferencias cambiarias no deben cancelar ningún tributo, pues no se derivan (en el caso en discusión) del giro habitual del contribuyente.

³⁰ Pronunciamientos mencionados: Oficio número 64 de 1996, oficio 1409 de 1998 y el 615-2002.

Para el Tribunal Contencioso Administrativo, resulta claro que el tema de la habitualidad para gravar las diferencias de cambio es introducida por el reglamento y no por la ley, motivo por el cual la interpretación del Tribunal Fiscal Administrativo de gravar las diferencias de cambio, en este caso particular, es contraria a derecho e implica una extralimitación del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sobre este tema el Tribunal se pronuncia en los siguientes términos:

“Resulta innegable que el Reglamento a la ley es el que introduce el tema de la "habitualidad" , razón por la cual, la interpretación ofrecida por el T.F.A. para gravar las rentas provenientes del diferencial cambiario, exentas por el tantas veces citado numeral 23, es contraria a derecho, pues significaría aceptar que el hecho generador de una obligación tributaria puede ser creado por vía reglamentaria, ello infringiría el principio de la Jerarquía de las normas (artículos 129 Constitucional y 2º de C.N.P.T) así como el principio de la reserva de ley (artículo 121.13 Constitucional).”

Por todo lo expuesto, el Tribunal Contencioso Administrativo concluye dando la razón a la empresa con respecto de que el gravamen del "ajuste en ingresos por diferencial cambiario en inversiones en títulos valores del Estado y Bancos del Estado en moneda extranjera e inversiones extraterritoriales", resulta contrario a derecho, al no poder establecerse dicho gravamen por medio de la vía reglamentaria.

Sobre esta sentencia, se interpuso por ambas partes, tanto por la representación estatal como por la parte accionante, un recurso de casación ante la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

Dicha Sala mediante resolución número 552-F-S1-2011 de las 09:25 horas 05 de mayo de 2011, acoge el criterio del Tribunal Contencioso Administrativo, y destaca en su voto la importancia del principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria. Establece esta Sala la imposibilidad de aplicar vía reglamento o por la vía de la analogía cualquier criterio tributario. Hace referencia al artículo 6 inciso d) de la Ley de Impuesto sobre la Renta el cual introduce el criterio de la habitualidad, pero únicamente en referencia a las ganancias de capital obtenidas por el traspaso de bienes muebles e inmuebles, y no por las derivadas de las fluctuaciones en el valor del dinero.

Seguidamente, hace referencia al tan discutido artículo 23 inciso c párrafo de la Ley de Impuesto de Renta, del cual señala únicamente, debe entenderse lo que literalmente se expone y nada más allá de eso, cualquier otra interpretación resulta extensiva y contraria a derecho.

De acuerdo con el criterio de la Sala, de la letra del artículo no se deriva la no sujeción de “las rentas derivadas de títulos valores en moneda extranjera”, así como tampoco, se deduce la existencia de una diferencia entre renta e interés, lo único que, expresamente, se menciona es la exención del pago del Impuesto de

Renta, a las rentas que se deriven de títulos valores, concepto dentro del cual indica la Sala, se incluyen los intereses.

Por último, la Sala Primera rechaza el criterio de la Procuraduría, en cuanto a que la exención contemplada en el numeral 23 se aplica únicamente a los intereses y no a las rentas. Esto porque el artículo menciona “rentas” como un concepto jurídicamente indeterminado, y por lo tanto, no debe interpretarse el mismo en perjuicio del contribuyente, pues se incurriría en una violación al principio de legalidad.

En síntesis, para el mes de mayo de 2011 –fecha cuando la Sala I emite el fallo anteriormente mencionado- se había determinado la ilegalidad del gravamen de las ganancias cambiarias por vía reglamentaria que había sido sostenido por la Administración Tributaria, estableciéndose jurisprudencialmente que el artículo 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta no puede utilizarse como fundamento para gravar dichas ganancias por constituir esto una evidente extralimitación reglamentaria.

CAPÍTULO II:
TRATAMIENTO FISCAL PARA LAS GANANCIAS CAMBIARIAS
DERIVADAS DE ACTIVOS NO MONETARIOS EN MONEDA
EXTRANJERA.

La Dirección General de Tributación ha sostenido el gravamen de las ganancias cambiarias derivadas de activos no monetarios mediante varios pronunciamientos.

Un ejemplo de ello es el oficio DGT-821-2011 del 10 de octubre de 2011, el cual dentro de sus argumentos expone una interpretación particular del artículo 8 del Reglamento a la Ley de Renta.

Se trata de un caso en que la sociedad consultante se dedica a la compra de acciones de empresas a nivel mundial, tal y como ella misma lo expone en su escrito de consulta:

“Mi representada ha hecho inversiones en empresas o compañías plenamente operativas en actividades agroindustriales e industriales en México, Nicaragua, Islas Vírgenes Británicas y Panamá, siendo estas actividades de la misma línea de negocios de las actividades que mi representada también tiene en Costa Rica a través de compañías costarricenses. Las inversiones se han hecho mediante la constitución de capital o mediante la compra de acciones de

*sociedades existentes en dichos países, bien directamente, o bien a través de una sociedad holding ubicada en las Islas Vírgenes Británicas.*³¹

De lo anterior, la Administración Tributaria concluye que la actividad principal de la empresa consiste en la inversión en acciones de compañías, tanto a nivel nacional como internacional, siendo principalmente su activo productivo o generador de renta la tenencia de dichas acciones, por lo que a criterio de esa Dirección, se entiende que tal actividad constituye el giro normal o la actividad habitual de la empresa.

Continúa argumentando dicha Dirección que, la intención del legislador al crear el artículo 81 de la Ley de Renta, fue principalmente gravar las rentas de los contribuyentes que realicen valuaciones de operaciones en moneda extranjera que se encuentren pendientes de pago al cierre del periodo fiscal. A esta interpretación se le suma lo establecido en el artículo 8 del Reglamento de dicha Ley de Renta, el cual, según el criterio de la Administración Tributaria, no establece diferencia entre activos monetarios o no monetarios, sino que se limita a establecer como parte de la renta bruta las “diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera”³²

Con base en estos dos artículos, se concluye la Dirección que a la luz del artículo 81 la intención del legislador era ajustar la revaluación de divisas de todas las cuentas, sin distinción alguna entre activos monetarios y no

³¹ Oficio DGT-821-2011 del 10 de octubre de 2011.

³² Artículo 8 Reglamento a la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

monetarios, pues como se menciona en la respuesta dada por la Administración Tributaria "no se pueden hacer distingos donde la Ley no distingue".

Otro argumento utilizado por la Dirección General de Tributación es el hecho de que al ser la tenencia de acciones la única actividad realizada por la compañía, ésta se convierte en la actividad habitual, y por lo tanto, las utilidades generadas de dicha actividad, se encuentran gravadas por el impuesto a las utilidades. Sobre este tema establece:

"(...) este Despacho considera que la actividad que desarrolla el contribuyente es una actividad habitual y lucrativa conformada por dividendos, ganancias de capital y diferencial cambiario - cuando así proceda-, derivado de las inversiones realizadas en el territorio nacional y registradas en su contabilidad como parte necesaria a incluir en la liquidación de la obligación tributaria en el impuesto sobre la renta, y que en consecuencia se grava o se deduce de la renta bruta, según corresponda, tanto para gasto como para ingreso."³³

Además de los puntos ya mencionados en este oficio, la Dirección General de Tributación analiza, lo que a su criterio sería la interpretación de la norma internacional de contabilidad 21 (NIC 21), así como su aplicación de conformidad con lo establecido en la ley de renta y su reglamento.

³³ Oficio DGT-821-2011 del 10 de octubre de 2011.

Al respecto, expone que la NIC 21 en su apartado 23 establece un tratamiento contable diferente para activos monetarios y no monetarios, sin embargo, este tratamiento no es el que debe aplicarse en Costa Rica. Explica que es mediante la resolución DGT-52-01 de la DGT, que se define cómo deben interpretarse y aplicarse las Normas de Contabilidad en el ordenamiento jurídico costarricense, y que en dicha resolución se determina que al existir el artículo 81 de la Ley de Renta y el artículo 8 de su Reglamento, se deja sin efecto la NIC 21, por cuanto dichas normas, establecen el régimen bajo el cual deben tratarse las ganancias cambiarias, apartándose de la norma de contabilidad referida.

En este caso, la Administración Tributaria hace referencia a un fallo del Tribunal Contencioso Administrativo el cual data del año 2009, el cual utiliza el artículo 8 del reglamento a la Ley de Renta, como fundamento para gravar las ganancias cambiarias. Al respecto dicho fallo establece:

“(...) Es indudablemente cierto que el numeral 6, inciso ch), de la Ley del Impuesto sobre la Renta indica que no forman parte de la renta bruta las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país. Lo que sucede es que no son esas rentas las que pretende gravar la Administración Tributaria en la especie, sino los diferenciales cambiarios a que ellas han dado origen y que son cosa distinta. El artículo 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, decreto ejecutivo número

18445-H del 9 de setiembre de 1988, establece, en cuanto interesa:

“Artículo 8.-

Renta bruta. Está constituida por el total de ingresos o beneficios, en dinero o en especie, continuos o eventuales, percibidos o devengados durante el período del impuesto y provenientes de cualquier fuente costarricense de las actividades a que se refiere el párrafo cuarto del artículo 1º de la ley. También está constituida por las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, relacionadas con operaciones del giro habitual de los contribuyentes. (...) Las ganancias por diferencias cambiarias ocurren cuando un contribuyente es acreedor de una deuda concertada en moneda extranjera. Puesto que estas operaciones deben asentarse contablemente en moneda nacional (artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta), la devaluación que ésta pueda experimentar a lo largo del tiempo puede producir que el acreedor finalmente reciba un monto mayor (en colones) al que registró inicialmente. Esta ganancia pasará a integrar la renta bruta y, consecuentemente, incidirá sobre el impuesto que finalmente se deba pagar, cuando se origine en “operaciones del giro habitual de los contribuyentes”, como dispone el texto reglamentario. Lo que interesa destacar es que aun cuando el pago o pagos que reciba el contribuyente no sean per se

directamente gravables –por ejemplo, porque constituyan rentas extraterritoriales– los diferenciales cambiarias sí lo son, precisamente porque se producen al “nacionalizar contablemente” (si se quiere) dichos ingresos, incidiendo sobre ellos un proceso de depreciación monetaria que obviamente solo puede darse dentro de las fronteras nacionales.”³⁴

Por último, el oficio en discusión hace hincapié respecto del principio de territorialidad que rige el sistema de renta costarricense, pues éste desaplica dicho principio al caso de las ganancias cambiarias. De acuerdo con el criterio externado por Tributación, no importa el origen territorial de los ingresos que, eventualmente, generan un diferencial cambiario, estos forman parte de la renta bruta, según la legislación costarricense, y por lo tanto, influye en la renta líquida gravable del contribuyente.

“(…) es importante dejar claro que la consultante ha indicado que percibe dividendos y otros ingresos que por el origen de la fuente que los genera, no son gravables. En este sentido, es irrelevante el origen extraterritorial de los mismos, sino la incidencia del diferencial cambiario dentro de la liquidación de la obligación tributaria del impuesto sobre la renta sujeta en Costa Rica, que como tal se considera como renta líquida gravable, que en principio y por disposición de ley, constituye renta bruta.”³⁵

³⁴Tribunal Contencioso Administrativo, sección VII, fallo N° 94-2009, de las 14:00 horas del 30 de setiembre de 2009.

³⁵ Oficio DGT 821-2011

Sobre este mismo tema, mediante un oficio más reciente, el oficio DGT-752-2012 del 27 de agosto de 2012, la Administración Tributaria nuevamente hace alusión al gravamen de las ganancias cambiarias generadas por activos no monetarios. En dicho caso, una empresa realiza una consulta sobre si las diferencias cambiarias generadas en activos no monetarios, como lo son las derivadas de las acciones de sociedad, son gravables o deducibles del impuesto a las utilidades.

La empresa se dedica a la tenencia de activos no monetarios (acciones), su actividad habitual es la de comprar acciones de compañías operativas para continuar con su desarrollo o invertir en el capital social de compañías nuevas con el fin de desarrollarlas.

En esta oportunidad, la Dirección General de Tributación hace referencia al oficio 821-2011 de la DGT, pero además, introduce el concepto de habitualidad y su aplicación a la hora de gravar las ganancias cambiarias, y en este sentido, agrega:

“El criterio que esta Dirección General ha venido sosteniendo, consiste en considerar que cuando existe habitualidad en la actividad económica de los contribuyentes, las diferencias cambiarias deben de reconocerse en el impuesto a las utilidades, por tratarse de este tipo de giro habitual de negocio”³⁶

³⁶ Oficio DGT 821-2011

En este caso la Administración Tributaria vuelve a externar su criterio sobre la inaplicación del principio de territorialidad sobre las ganancias cambiarias, pues establece que las valuaciones por diferencial cambiario forman parte de la obligación tributaria del Impuesto sobre la Renta sujeta en Costa Rica y que, por lo tanto, es irrelevante su origen territorial o extraterritorial. Para fortalecer este argumento, la Administración cita una vez más la sentencia 94-2009 de la Sección Séptima del Tribunal Contencioso Administrativo, también mencionada con anterioridad.

En síntesis, del estudio de los anteriores pronunciamientos es posible concluir que, a criterio de la Administración Tributaria las ganancias cambiarias son gravables por el impuesto a las utilidades, con base en los argumentos e interpretaciones analizados previamente.

Sin embargo, tales argumentos sostenidos por la Dirección General de Tributación para justificar el gravamen de dichas ganancias cambiarias, recientemente fueron rechazados por la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo mediante la resolución número 289-2012 de las 08:00 horas del 12 de diciembre de 2012, (al menos en lo atinente al gravamen de las ganancias generadas en la valuación de activos no monetarios), la cual fue emitida dentro del Proceso Contencioso Administrativo interpuesto en contra del oficio DGT-821-2011, estudiado anteriormente.

El primer argumento desarrollado por dicho Tribunal gira en torno al tema de la habitualidad (sobre el cual se ha expuesto ya el criterio de la Dirección General

de Tributación), y al respecto manifiesta que las ganancias obtenidas por diferencial cambiario únicamente pueden ser gravadas en los casos en que se cumpla con dos presupuestos concretos, el primero, que se trate de ganancias derivadas de activos en moneda extranjera, y el segundo, que dichas ganancias estén vinculadas al giro habitual de la actividad económica del contribuyente.

Posteriormente, este Tribunal realiza un análisis detallado del artículo 8 reglamentario y el 81 de la ley, y concluye que los activos monetarios son los únicos susceptibles de generar un ingreso real, a diferencia de los activos no monetarios los cuales no se caracterizan por la obtención de ingresos o la realización de operaciones, y por lo tanto, estos últimos no pueden cumplir con el artículo 81 de la ley, sobre la conversión a moneda local.

De esta manera lo deja ver el Tribunal Contencioso al establecer en este fallo lo siguiente:

“El surgimiento de un diferencial de la indicada naturaleza solo es posible cuando un crédito que en un momento dado fue contabilizado en un monto determinado (convertido a colones, conforme al artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, LISR) da lugar a la percepción de un monto mayor (en colones) en un momento posterior –es decir, a una utilidad– como resultado de la devaluación de la moneda nacional que pueda haber acaecido entre ambas fechas.”³⁷

³⁷ Fallo 289-2012 de la Sección VI, Tribunal Contencioso Administrativo.

Posteriormente, agrega:

(...) la expresión “activos en moneda extranjera” empleada por la norma reglamentaria, solo puede ser entendida como equivalente a “activos monetarios”, pues la mera titularidad de activos patrimoniales –no monetarios– no conlleva, per se, a realizar una operación o recibir un ingreso (devengo) que incida en la determinación de la renta gravable y que requiera convertir a colones y comparar el valor resultante de un derecho de crédito en dos momentos históricos distintos.”³⁸

Sobre el caso concreto, el Tribunal Contencioso Administrativo tuvo por cierto que la empresa que realizó la consulta discutida, adquirió acciones de sociedades extranjeras, pero que la tenencia de estos títulos no deriva en una operación pendiente o un ingreso percibido, por lo cual resulta imposible que se genere alguna utilidad por diferencias de cambio.

En este sentido, el fallo de cita desaprueba la teoría sostenida por la Administración Tributaria -en cuanto considera dicha Administración que las ganancias cambiarias son siempre gravables, independientemente de que se deriven de activos monetarios o no monetarios-, pues el Tribunal Contencioso, como se mencionó anteriormente, sostuvo contundentemente que tal postura es incorrecta y que sólo son gravables aquellas ganancias cambiarias obtenidas de

³⁸ Fallo 289-2012 de la Sección VI, Tribunal Contencioso Administrativo.

partidas o activos monetarios, y no así aquellas derivadas de la valuación de una partida no monetaria, lo que establece un precedente de gran importancia para el tema concreto del tratamiento fiscal de las ganancias cambiarias derivadas de activos no monetarios.

Por todos los motivos expuestos anteriormente, el Tribunal anuló el oficio 821-2011, con lo cual se dejan sin fundamento varios oficios³⁹ posteriores que habían utilizado el oficio anulado como punto de partida para defender el gravamen a las diferencias de cambio generadas en activos no monetarios.

³⁹ Oficio 752-2012 de la Dirección General de Tributación.

CAPÍTULO III:
TRATAMIENTO FISCAL PARA LAS GANANCIAS CAMBIARIAS
DERIVADAS DE LA VALUACIÓN DE PASIVOS EN MONEDA
EXTRANJERA.

A través de la vía consultiva, la Dirección General de Tributación ha externado su criterio acerca del tratamiento tributario de los ingresos obtenidos por diferencial cambiario como consecuencia de la valuación de un pasivo en moneda extranjera.

Al respecto, se puede hacer referencia a los oficios números DGT-063-11 del 09 de febrero de 2011, DGT-088-2011 del 09 de febrero de 2011, DGT-227-2011 del 04 de mayo de 2011, DGT 228-2011 del 04 de mayo de 2011y DGT-980-2011 del 07 de diciembre de 2011.

En los anteriores casos llevados a consulta ante dicha Dirección, los consultantes manifestaron que, a su criterio, el diferencial cambiario originado por pasivos en moneda extranjera no debe considerarse renta gravable y sustentan sus argumentos en una serie de premisas.

Como primera de ellas tratan el principio de renta producto estudiado en el capítulo primero de la presente investigación. En este sentido, manifiestan que en Costa Rica la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en su artículo primero el sistema de renta producto como concepto base para la determinación de las ganancias gravables.

De conformidad con dicho concepto, únicamente serían gravables aquellas rentas derivadas de los factores productivos, sean estos, la tierra, el trabajo y el capital, en el tanto dichos factores de producción se encuentren a disposición del contribuyente y estén relacionadas con la operación de su actividad económica.

Con base en dicha definición de renta producto, consideran que, en efecto, el diferencial cambiario generado por pasivos en moneda extranjera, no se encuentra contemplado dentro del supuesto de hecho del artículo primero de la LISR, por cuanto no se genera a partir de la puesta en explotación de factor productivo alguno, ni se trata de servicios prestados, o de bienes situados en el territorio nacional, por cuanto los pasivos en dólares, o cualquier otra moneda extranjera, al ser deudas, constituyen lo opuesto al concepto de bienes.

Se hace hincapié en el argumento de que únicamente los artículos 8 y 12 del Reglamento de la LISR hacen referencia concreta al tema del diferencial cambiario y que de la literalidad de dichas normas se desprende que éstas tienen como objetivo gravar las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, y no aquellas derivadas de pasivos.

Continúan con un análisis del artículo 81 de la LISR, argumentando que dicho numeral solamente establece la obligación de convertir a colones las operaciones o ingresos que repercutan en la determinación de la renta líquida gravable, pero no la de las operaciones de valuación de pasivos, por cuanto

estos últimos no generan ingreso alguno, de conformidad con lo anteriormente mencionado acerca del concepto de renta producto contemplado en la LISR.

Asimismo, se hace referencia a la Resolución DGT 26-06 de las 15 horas del 10 de noviembre de 2006, y se señala que dicha resolución dispone que, para efectos fiscales, los contribuyentes deben seguir los lineamientos establecidos en la Ley y no lo que dispone la NIC 21 y que de conformidad con lo anterior se debe entender que el gasto por diferencial cambiario es deducible, mientras que a falta de disposición legal sobre el tema, el ingreso por diferencial no constituye renta gravable.

Sobre este mismo tema, se trae a colación el principio de reserva de ley y al respecto alegan los consultantes que en virtud de dicho principio la Dirección General de Tributación no puede utilizar la interpretación extensiva por lo que se encuentra imposibilitada para interpretar que, en el artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta el legislador tuviese la intención de ampliar la base imponible del impuesto a las utilidades, por cuanto, a criterio de quienes consultan, dicho artículo únicamente establece una obligación de carácter formal, que no tiene repercusión en la base imponible del Impuesto sobre la Renta.

En síntesis, a criterio de los consultantes, no existe norma legal expresa que grave el ingreso por diferencial cambiario, generado por la valuación de las cuentas y transacciones en moneda extranjera.

Finalmente, se refieren al principio de no confiscatoriedad y de inviolabilidad de la propiedad privada, principios de rango constitucional los cuales consideran violentados en aquellos casos en que se graven los ingresos obtenidos por el diferencial cambiario generado por pasivos en moneda extranjera.

De las anteriores consultas y criterios planteados por los contribuyentes, la Dirección General de Tributación se pronunció en los términos expuestos a continuación.

“De la interpretación de los artículos 1, 5 y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se concluye que efectivamente el legislador pretendió gravar los ingresos producidos por las diferencias cambiarias e incluir entre los gastos deducibles los gastos o pérdidas originadas por este mismo concepto. En la referida ley, el legislador establece una norma especial tributaria, mediante la cual grava las valuaciones en moneda extranjera, tanto de activos como de pasivos, con independencia de que se trate de una renta producto o una ganancia de capital.”

Continúa dicha Dirección exponiendo su criterio acerca de la interpretación del artículo 81 de la LISR de la siguiente forma:

“El legislador dispuso gravar los ingresos por diferencial cambiario, producto de la valuación de las operaciones realizadas, de todas las operaciones pendientes y de los ingresos no recibidos; por lo tanto, la intención del legislador es abarcar tanto las operaciones

realizadas que pueden registrarse por el sistema de percibido, como las operaciones pendientes, basadas en el sistema de devengo, lo cual se confirma con la disposición de la NIC 21, que establece la obligación de registrar estos gastos o ingresos y presentarlos como tales en el Estado de Resultados.” (El subrayado es del original).

De acuerdo con la Dirección General de Tributación, en el ordenamiento jurídico costarricense es aplicable el principio que establece que *“si un ingreso es gravable, la pérdida es deducible; y si un ingreso no es gravable, la pérdida no es deducible.”*

Según este principio y de conformidad con el criterio de dicha entidad *“cuando se han producido devaluaciones de la moneda nacional, los contribuyentes que tenían pasivos en dólares, siempre han incluido esa diferencia como un gasto deducible del impuesto. En sentido contrario, se debe proceder según el mismo principio: si por el diferencial cambiario se produce una ganancia, se trate de activos o pasivos, esa ganancia es gravable con el impuesto sobre la renta.”*

Con fundamento en lo anterior, la Dirección General de Tributación sostiene que las ganancias por diferencial cambiario derivadas de pasivos en moneda extranjera no se encuentran excluidas de la renta bruta de conformidad con el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Concluye, entonces, dicha Dirección, que el diferencial cambiario obtenido como producto de cuentas de pasivos en moneda extranjera se encuentra gravado por el impuesto sobre las utilidades, con fundamento en el marco jurídico integrado por los artículos 1, 5, y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 8 de su Reglamento.

En torno al anterior criterio esbozado por la Dirección General de Tributación, se plantearon varios recursos de apelación a fin de impugnar lo resuelto ante el Tribunal Fiscal Administrativo, el cual, en su condición de superior jerárquico impropio, emitió las resoluciones No. 277-2012 de las 10:00 horas del 05 de junio del año 2012 y No. 278-2012 de las 10:10 horas 05 de junio del año 2012, las cuales tienen origen en los pronunciamientos DGT-227-2011 y DGT 228-2011 respectivamente, analizados anteriormente.

Sin embargo, dicho Tribunal no se pronunció sobre el fondo del asunto, por considerar que en los casos de cita no se dieron los presupuestos jurídicos requeridos a fin de aplicar el instituto de la consulta.

“Estima esta Sala en consecuencia, que en casos como el presente, cuando una consulta es resuelta por la Administración Tributaria en forma desfavorable a los intereses del contribuyente, y éste difiere de lo resuelto por aquella administración y determina su obligación, desaplicando el criterio interpretativo de la Administración Tributaria, será eventualmente en un proceso determinativo, que

eventualmente este Tribunal resuelva la controversia tributaria sobre supuestos concretos y actuales, una vez que el contribuyente haya impugnado lo resuelto en sede administrativa. Todo lo anterior, tiene sustento legal, en el artículo 119 del Código Tributario, cuya filosofía es, la de que el contribuyente, ante la duda razonable de la aplicación del derecho aún caso concreto y actual, pueda consultar a la Administración Tributaria su criterio, para orientar, su conducta con anterioridad a la ocurrencia del hecho generador de la obligación tributaria, cuyo interés actual ya desaparece, al existir un pronunciamiento anterior de la Administración Tributaria, previo a la ocurrencia del hecho generador.”⁴⁰

Ahora bien, siempre en relación con el gravamen de las ganancias cambiarias originadas en pasivos en moneda extranjera, resulta de especial importancia hacer referencia a un particular criterio de interpretación utilizado por la Administración Tributaria a fin de gravar dichas ganancias cambiarias.

Al respecto, la Dirección General de Tributación expone su posición acerca de la interpretación evolutiva de la norma reglamentaria contenida en el artículo 8 del Reglamento a la Ley de Renta. Se trata del pronunciamiento emitido mediante oficio DGT-818-2011 del 06 de octubre de 2011 (avalado por el reciente voto de la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo, número

⁴⁰ Tribunal Fiscal Administrativo. Resolución No. 277-2012 de las 10:00 del 05 de junio de 2012.

14-2013 de las 16:00 horas del 25 de enero de 2013), el cual en lo que interesa establece:

“(...) En este orden de ideas, el cuestionamiento de si deben o no considerarse las ganancias cambiarias originadas en pasivos, con base en lo indicado en el artículo 8, se dilucida, confrontando el sentido que tiene el artículo con lo que expone el artículo 81 de la LISR y el principio de realidad económica. Realizada esta acción, es posible concluir que efectivamente, aunque la literalidad de norma (artículo 8 RLISR) no las incluya, las ganancias originadas en diferencias cambiarias producto de pasivos, deben ser parte de la renta gravable.

Esta oficina no es indiferente al cuestionamiento que podría devenir al preguntarse por qué, si el interés del Poder Ejecutivo era gravar todas las ganancias por diferencias cambiarias, no se contemplaron las originadas por pasivos, en el artículo 8 de marras. En este sentido debe tenerse presente que, en el momento en que se incorporó la norma en cuestión al ordenamiento jurídico, a saber, el 10 de setiembre de 1992, la situación económica y la política cambiaria imperante no hacían predecible la posibilidad de obtener ingresos por ganancias cambiarias por la tenencia de pasivos, al estar, de acuerdo con los registros históricos

del Banco Central de Costa Rica, permanentemente al alza la divisa extranjera más utilizada, el dólar estadounidense, con respecto a la moneda nacional.

El método de interpretación evolutivo, al cual el consultante hace referencia en su escrito como una forma de enfrentar nuevas condiciones sociales, económicas, políticas y éticas, surgidas de manera posterior al dictado de las reglas jurídicas, puede sin duda constituir un marco de referencia para comprender cuál fue el espíritu del emisor de la norma.

Es aquí, se reitera, donde adquiere importancia la interpretación de las normas, sean estas legales o reglamentarias, de manera amplia, valorando antecedentes históricos, económicos y sociales y en especial considerando su espíritu y finalidad, en lugar de guiarse de manera exclusiva por el sentido literal de las palabras (...)"

En conclusión, a criterio de la Administración Tributaria, cualquier ganancia financiera obtenida por el diferencial cambiario originado en la valuación de una partida de pasivo en moneda extranjera, forma parte de la base imponible del impuesto sobre las utilidades, por lo que a su criterio, dicha ganancia debe ser considerada un ingreso gravable.

- **Sobre la deducción de pérdidas generadas por diferencial cambiario:**

Una vez abordado el tema, desde la perspectiva de las ganancias generadas a partir de la valuación de una partida de pasivo en moneda extranjera, resulta de interés referirse al tratamiento que reciben las pérdidas generadas por ese mismo concepto.

Al respecto, la Dirección General de Tributación y el Tribunal Fiscal Administrativo se han pronunciado en varias oportunidades sobre los criterios aplicables para la deducción de las pérdidas cambiarias generadas dentro del marco de un financiamiento en moneda extranjera.

En este sentido, la Dirección General de Tributación mediante oficio DGT - 460 - 03 del 2 de mayo del 2003, indicó que de conformidad con lo establecido en el artículo 8, inciso d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el artículo 12, inciso f) de su Reglamento, “la deducción del gasto por diferencial cambiario procede cuando estos se originen en cuentas de pasivos, y que además, se establezca vinculación con la generación de la renta gravable.”

Asimismo, el Tribunal Fiscal Administrativo se ha referido en varias oportunidades acerca del tema, indicando que para que tales pérdidas sean deducibles en la declaración de renta el contribuyente necesariamente debe demostrar que tal financiamiento ha sido obtenido con el fin de producir renta gravable, tal es el caso de los criterios expuestos en la resolución TFA N° 158-2011 de las 11:30 horas del 05 de abril de 2011.

De igual forma, mediante Fallo N° 302-2007-P de las 11:00 horas del 09 de agosto del 2007, dicho Tribunal se refirió al tema en los siguientes términos:

“El foco de atención, en casos como el de autos, debe centrarse en el hecho o circunstancia de si las inversiones realizadas por la contribuyente con dineros obtenidos a crédito, correspondían o no a la actividad de la misma en cuanto a generadora de renta gravable con el impuesto correspondiente, y por ello en caso negativo, consecuentemente, determinar que los gastos-intereses-diferencial cambiario, eran innecesarios a los efectos tributarios (...) En todo momento estima este Tribunal, que en el caso de autos se han seguido los lineamientos fundamentales contenidos en la disposición legal de cita en cuanto a que el legislador fue muy claro y tajante, como así lo señala la Procuraduría, al establecer que el pago de intereses, así como otros gastos financieros productos de captaciones a través del mercado financiero o de préstamos, para ser deducibles, presuponen la utilización o inversión del crédito obtenido en la generación o producción de rentas gravables.”

Asimismo, mediante resolución No. 027-2011 de las 11:30 horas del 31 de enero del año 2011, el Tribunal Fiscal Administrativo, en esta misma línea de Razonamiento, manifestó:

“No basta con que la empresa diga que es suficiente como prueba del uso de los créditos, el depósito de los mismos en sus cuentas corrientes, ya que la suma de alrededor de \$435.000.00 no se encuentra plenamente justificada, por lo que la Administración Tributaria se encuentra facultada para el rechazo de gastos por intereses y diferencial cambiario, cuando el contribuyente no demuestra que el uso de los préstamos se encuentra vinculado a la generación de rentas gravables, lo cual debe ser evidenciado con documentación al respecto”

En este sentido, la Administración Tributaria reafirma la postura anteriormente expuesta en cuanto sostiene que la deducibilidad de los gastos generados por diferencias cambiarias, únicamente será aplicable en caso de que tales gastos hayan sido generados por la adquisición de un pasivo para la generación de renta gravable, excluyendo de tal posibilidad cualquier gasto generado por otro concepto, como es el caso de los gastos por diferencial cambiario generados por cuentas patrimoniales del contribuyente.

Así lo sostiene mediante oficios DGT 702-2001 del 09 de agosto de 2001 y DGT-390-2008 del 4 de julio de 2008, en los que las consultas de los administrados están dirigidas a determinar si las pérdidas por diferencial cambiario -sufridas por la compañía en virtud de una devolución de aportes de capital a sus socios-, son deducibles del impuesto a las utilidades.

A criterio de la Administración Tributaria tales gastos no serían deducibles del impuesto dicho por cuanto a su criterio *“la deducción del gasto por concepto de diferencial cambiario a la renta bruta, es un tratamiento fiscal que debe ser aplicado a las cuentas de pasivo sujetas a devaluación de la moneda, contra la cual no hay medios factibles de cobertura, y para aquellas partidas que se originan directamente sobre la adquisición de activos facturados en moneda extranjera. Asimismo, debe darse la vinculación entre esos gastos financieros y la generación de renta gravable. Por esta razón, al tratarse el caso consultado de aportes de capital, este concepto de gasto deducible no se aplica, por tratarse de cuentas patrimoniales de la empresa y no de gastos vinculados con un financiamiento.”*⁴¹

En síntesis, según los pronunciamientos de cita, cualquier pérdida por diferencial cambiario generada en la valuación de un pasivo en moneda extranjera, resulta deducible únicamente cuando el origen del financiamiento se encuentra justificado en la obtención de una renta gravable, de lo contrario, las pérdidas generadas por dicho concepto no resultarían deducibles para los efectos del impuesto a las utilidades.

Tal es el caso de los pasivos obtenidos para la compra de acciones, pues de conformidad con el artículo 6 inciso c) de la LISR, los ingresos generados por dividendos y distribuciones de utilidades se encuentran excluidos de la renta bruta, por lo que, tanto las pérdidas como las ganancias generadas por la diferencia cambiaria en pasivos obtenidos para la compra de títulos de tal

⁴¹ DGT-390-2008 del 4 de julio de 2008.

naturaleza, se encuentran igualmente excluidas.

Sobre el tema, la Dirección General de Tributación se refirió mediante oficios DGT-080-2011, DGT-081-2011, DGT-082-2011, DGT-083-2011 todos de fecha 07 de febrero de 2011, en los siguientes términos:

“Asimismo, tal y como lo ha establecido la consultante, si el pasivo en cuestión se obtuvo o se originó para la adquisición de las acciones generadoras de ese ingreso no gravable, los montos que se pudieran generar al aplicar el procedimiento de valuación de la moneda extranjera (dólares) a nuestra moneda local, ya sean positivos o negativos, no se podrían considerar como ingresos gravables o gastos deducibles, según sea su resultado financiero, es decir, por principio no se deberán incluir como parte de la renta gravable (en el caso de los ingresos) ni como deducibles (en el caso de los gastos financieros). Esta misma regla de exclusión se aplicaría a los gastos por intereses pagados por el pasivo adquirido por la empresa para la compra de las acciones en otras compañías sujetas a consulta, los cuales no se registrarían como gastos financieros deducibles, debido a que los mismos no poseen la particularidad de ser gastos o costos generadores de renta gravable. Siendo así las cosas, no se estaría ante la sujeción de estos ingresos al impuesto sobre las utilidades, fundamentalmente porque no se aplicarían los supuestos jurídicos de los artículos 1, 5 y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

En conclusión, el criterio actual de la Administración Tributaria, respecto de las ganancias y pérdidas generadas por la diferencia de cambio resultante de la valuación de un pasivo en moneda extranjera, es que las primeras serán gravables de conformidad con la interpretación que hace dicha Administración de los artículos 1, 5, y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como del artículo 8 de su reglamento, mientras que las segundas únicamente serán deducibles en aquellos casos en los que el pasivo haya sido contraído a fin de generar rentas gravables y así sea demostrado por el contribuyente.

TÍTULO III:
ANÁLISIS SOBRE LA ILEGALIDAD DEL TRATAMIENTO OTORGADO A LAS
GANANCIAS CAMBIARIAS EN COSTA RICA

CAPÍTULO I
ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 81 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA.

Tal y como fue expuesto en el capítulo anterior, los artículos sobre los cuales la Administración Tributaria se ha basado para gravar las ganancias por diferencial cambiario son los artículos 1, 5 y 81 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y el artículo 8 del Reglamento. Dicho artículo 81 de la ley dispone:

“Artículo 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.*⁴²

Mediante este artículo el legislador estableció la obligatoriedad a todos los contribuyentes de realizar una valuación de todas las operaciones que se encuentran en moneda extranjera a moneda nacional, sin embargo, dicho artículo ha sido utilizado como base legal para el gravamen de las ganancias de cambio.

Como segundo artículo utilizado para el gravamen a las ganancias cambiarias se encuentra el artículo 8 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta; este artículo es traído a colación de manera reiterada por parte de la Administración Tributaria como base fundamental para el gravamen a las diferencias cambiarias, pues éste establece:

“Artículo 8.-Renta bruta.

*(...) También está constituida por las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, relacionadas con operaciones del giro habitual de los contribuyentes*⁴³

Como se pretende explicar en el desarrollo de este capítulo, de la lectura de ambos artículos no logra desprenderse de manera alguna el gravamen a estas ganancias cambiarias, sino que, por el contrario, se logra evidenciar las lagunas jurídicas existentes con respecto del tema, las cuales se generan del

⁴²Ley 7092. Ley de Impuesto Sobre la Renta. (1988) San José, Costa Rica.

⁴³ Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta.

desconocimiento, tanto del legislador como de la Administración Tributaria, de principios y conceptos básicos de la materia tributaria y contable, desconocimiento que se manifiesta en interpretaciones ilegales, extensivas e incluso analógicas de la Ley Tributaria Nacional.

Como se mencionó anteriormente la Administración Tributaria ha justificado el gravamen a las ganancias cambiarias de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81 de la ley, el cual se ubica dentro del Título V Disposiciones Generales, Capítulo XXIX Valuaciones de Operaciones en Moneda Extranjera.

Este artículo 81 se encarga de establecer un deber de técnica contable de convertir las operaciones en moneda extranjera a moneda nacional para efectos de mantener la contabilidad en colones, de su redacción únicamente se desprende este deber contable de valorar o valorar las operaciones en moneda extranjera mediante su conversión a colones.

Sin embargo, la Administración Tributaria ha pretendido deducir de este artículo 81, un hecho generador que grave las diferencias cambiarias con el impuesto a las utilidades, a pesar de que el marco normativo con base en el cual se gravan las utilidades en Costa Rica se encuentra contenido en los primeros artículos de la ley tal y como corresponde.

El hecho generador de este impuesto fue desarrollado anteriormente mediante los artículos 1 a 5 de la ley, en los cuales no sólo se establece que el impuesto de utilidades aplicado en el país sigue el principio de renta-producto (según el

cual no se gravan las ganancias de capital), sino que, además de manera expresa la misma ley de renta excluye el gravamen a las ganancias de capital tal y como se desarrolló ampliamente en acápites anteriores.

No sólo no se incluye dentro de los primeros artículos de la ley el gravamen a las ganancias cambiarias, sino que, además el mismo artículo 81 no señala en ningún momento que las diferencias cambiarias originadas de la conversión a moneda nacional van a ser gravadas por el impuesto a las utilidades, ni tampoco que el resultado de la valuación va a estar sujeto al Impuesto sobre la Renta. Al respecto, Adrián Torrealba expuso:

“...el artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por su ubicación en la sistemática de esa ley y por su estricto contenido literal, contiene un deber formal vinculado con la técnica contable, y no un supuesto de inclusión de las diferencias cambiarias en la renta gravada con el impuesto a las utilidades. La descripción del hecho generador de la obligación tributaria (cfr. artículos 1 a 3 de la ley) no solo no contiene las ganancias cambiarias, sino que expresamente las ganancias de capital están excluidas de la obligación tributaria (cfr. artículo 6 inciso d de la Ley).

Del mismo modo que la revaluación de activos tiene un evidente propósito relacionado con la técnica contable, la valuación en moneda nacional de activos en moneda extranjera tiene el

mismo propósito, sin que por ello forme parte del hecho generador de la obligación tributaria.”⁴⁴

Si en verdad el legislador hubiera pretendido que el artículo 81 gravara las diferencias de cambio, lo hubiera indicado expresamente en la redacción del mismo lo cual no sucede, por lo tanto, al utilizar la Administración Tributaria el artículo como fundamento legal para gravar el diferencial cambiario, recae en una acción contraria al principio de legalidad y reserva de ley, ambos tutelados por la Constitución Política y fortalecidos en materia tributaria mediante el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual claramente establece:

Artículo 5º.- Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias solo la ley puede:

a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo (...)⁴⁵

Teniendo claro este artículo 5 del CNPT, se logra derivar la ilegalidad del artículo 8 reglamentario. Este artículo 8 del RLISR pretende introducir vía reglamento parte del hecho generador de un tributo, pues incluye dentro del concepto de renta bruta a las diferencias cambiarias, las cuales no se encuentran incluidas expresamente en el concepto de renta bruta desarrollado en la ley.

⁴⁴ Torrealba, Adrián, La imposición sobre la Renta en Costa Rica.

⁴⁵ Artículo 5. Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Por ende y al no tener soporte legal, el pretender introducir a las ganancias cambiarias dentro del concepto de renta bruta de la ley de renta, únicamente con el fin de gravar este tipo de ganancias, resulta contraria a derecho y constituye una verdadera extralimitación del Reglamento a la Ley de Renta.

Según lo establecido por la Administración Tributaria, el gravamen de las ganancias cambiarias se deriva de una interpretación y unión del artículo 81 de la ley y 8 del Reglamento. La Administración considera que el artículo 8 del Reglamento tiene asidero legal en el artículo 81 de la ley, sin embargo, tal y como se mencionó anteriormente, en el artículo 81 no establece ningún gravamen a las diferencias de cambio, motivo por el cual basar el artículo 8 reglamentario en el artículo 81 de la ley, sigue dejando al artículo reglamentario sin fundamento legal alguno.

Además, al no hacerse mención de las ganancias cambiarias dentro del concepto de renta bruta establecido en la ley, debe entenderse que estas ganancias no se encuentran sujetas al Impuesto sobre la Renta, situación que no puede ser modificado o ampliado de ninguna manera por vía de reglamento.

Lo expuesto anteriormente se fortalece con los intentos legislativos de años anteriores, de reformar la materia mediante diversos proyectos de ley que han tratado de introducir el gravamen a las ganancias cambiarias.

Uno de los primeros intentos de gravamen a las ganancias de cambio es el presentado en el proyecto de Ley de Ajuste Tributario en el año 1994. Este

proyecto pretendía modificar el artículo 5 de la LISR mediante la inclusión expresa de *"los ingresos originados por diferencias cambiarias, por operaciones en moneda extranjera"*.

Adicional a este proyecto, se encuentran varios otros dentro de los cuales de una u otra manera se ha intentado incluir el gravamen a las diferencias cambiarias, como por ejemplo, los proyectos de ley de expediente 14828 del 2002 y el 15461 del 2003 mediante los cuales se intentó introducir un mismo párrafo en donde se establecía como hecho generador del Impuesto sobre la Renta a las diferencias de cambio, tal y como se evidencia en el artículo 70, de igual redacción en ambos proyectos:

Artículo 70.- Hecho generador

(...)Asimismo constituirán renta las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, con independencia de sí al cierre del período impositivo son o no realizadas.

Vale la pena traer a colación el proyecto más reciente rechazado por la Asamblea Legislativa: el Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria, Expediente 17.959. En dicho proyecto se pretendía no sólo variar el Artículo 1 de la Ley de Renta, sino además, el artículo 5 de la ley, ambos artículos encargados de establecer el hecho generador del impuesto de utilidades y de definir el concepto mismo de renta bruta.

Además, se pretendía incluir de una vez, el gravamen específico a las ganancias de capital mediante el artículo 47, en el cual se ampliaba el concepto de ganancia de capital realizada pues, se establecía:

“Serán fondos de inversión las ganancias y pérdidas de capital de fuente costarricense, gravadas de conformidad con lo dispuesto en este título, las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se realicen con motivo de cualquier alteración en la composición de aquel (...).”

Mediante esta reforma, también, se trató de ampliar de forma genérica el hecho generador del impuesto, incluyendo dentro de éste las ganancias y pérdidas de capital. Además, se introducía una reforma al artículo 5 con la cual se pretendía modificar la determinación de la renta bruta, pues se incluyó un párrafo regulando las transacciones en moneda extranjera, su valoración en moneda local y el tratamiento legal que se le daría a las diferencias cambiarias.

Dentro del texto de la reforma se pretendía, incorporar, también, en el artículo 81 un gravamen a las diferencias de cambios derivadas no sólo de activos, sino también, de pasivos en moneda extranjera.

“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 período fiscal constituirán una ganancia gravable o una pérdida deducible en su caso.”

Mediante la reforma propuesta para el artículo 81 se deja entrever el reconocimiento por parte de la Administración Tributaria no sólo de la ausencia del gravamen a las diferencias de cambio en la redacción actual del artículo, sino además, la inexistencia de los pasivos en el mismo, situación que complica aún más el gravamen que ha realizado la Administración Tributaria con base en este artículo sobre las ganancias cambiarias derivadas de pasivos en moneda extranjera.

Es tal la inexistencia actual en la normativa con respecto de las diferencias de cambio y la ilegalidad con el cual han pretendido gravar las ganancias cambiarias, que este último proyecto de ley pretendió introducirlas en todos los artículos necesarios para su sujeción legal al impuesto a las utilidades; si efectivamente éstas se encontraran gravadas, actualmente, por el artículo 81 de la ley y 8 reglamentario, no se hubiera molestado el legislador por reformar de manera tan clara y específica el gravamen a las ganancias cambiarias en este proyecto de ley.

Por los motivos anteriormente expuestos, se considera el gravamen derivado del artículo 8 del Reglamento una clara extralimitación no sólo reglamentaria, sino también de la propia Administración Tributaria, al tratar de gravar mediante estos artículos las diferencias de cambio, según se analizará con mayor abundamiento en apartados posteriores.

- **Sobre las normas contables aplicables a la materia:**

A lo largo de la normativa tributaria nacional vigente, no se logra encontrar una definición sobre el concepto de “diferencias cambiarias” pues dicho concepto no sólo no se encuentra gravado en ninguna norma tributaria, sino que además, éste es de naturaleza contable.

Por este motivo, y con fundamento en el artículo 57 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta y en la resolución 52-01 de la Dirección General de Tributación, es que surge la necesidad de acudir a las Normas Internacionales de Información Contable para llenar este vacío (NIC), terminológico.

El numeral 57 del RLISR establece la necesidad de que el sistema contable de cualquier contribuyente esté ajustado a los principios de contabilidad incluidos en las NICS adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica al establecer:

“Artículo 57.- Registro de las operaciones (*)

El sistema contable del declarante debe ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y a las que ese colegio llegare a aprobar y adoptar en el futuro. La diferencia entre los ingresos totales y los costos y gastos totales se denomina "utilidad neta del periodo". Para obtener la "renta imponible" del período, se debe hacer una conciliación, restando de la utilidad neta del período el total de ingresos no gravables y adicionando aquellos costos y gastos no deducibles. Tales

ajustes se registrarán aplicando la Norma Internacional de Contabilidad 12 relativa al impuesto sobre renta diferido”.

Por lo establecido mediante este artículo, las NICS cobran especial relevancia en el marco regulatorio de los tributos en Costa Rica, por lo que resulta de suma importancia su análisis dentro de esta investigación. Sin embargo, antes de entrar a abordar dichas normas contables, resulta necesario hacer mención al pronunciamiento de la Dirección General de Tributación DGT- 52-01 de las 8:00 horas del 06 de diciembre de 2001, mediante la cual la Administración pretende regular la aplicación de las NICS en el ordenamiento jurídico tributario, así como su correcta interpretación en concordancia con lo establecido en la legislación nacional, especialmente, en las normas relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta.

Para efectos de esta investigación, la norma por analizar es la NIC 21, ésta es denominada **“Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera”** para la cual la DGT-52-01 contiene un apartado específico que establece lo siguiente:

“H) Costos por intereses y variaciones cambiarias (NIC 21 y 23)

1. El inciso d) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que los intereses y otros gastos financieros, dentro de los que deben incluirse las diferencias cambiarias, podrán ser deducidos de la base imponible, siempre que no hayan sido capitalizados contablemente. Por su parte, las

referidas Normas Internacionales de Contabilidad establecen dos opciones para el tratamiento contable de estos gastos financieros: a) considerarlos como gastos del período en que tales erogaciones o acumulaciones ocurren; ó b) capitalizarlas sobre una base de activos calificables a tal efecto.

2. En consecuencia, entendiendo esta Dirección General que ambas disposiciones se complementan, debe interpretarse que sólo procede la deducción de estos gastos financieros, si no es obligatoria su capitalización de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad. Es decir, cuando exista el deber contable de capitalizar tales erogaciones, si el contribuyente no lo hiciere, no procederá su deducción en la base imponible del impuesto sobre la renta.

3. Tratándose de gastos financieros, incluyendo las diferencias cambiarias, en que se incurra en el proceso de construcción de activos productores actuales o potenciales de rentas gravadas, la capitalización de los gastos financieros debe concluir en el momento en que el bien se encuentre en condiciones de ser usado, con independencia de si se inicia su uso de inmediato o no, por lo que los gastos financieros que se generen a partir de ese momento, serán deducibles según lo

*dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su
Reglamento*⁴⁶

Como se puede observar esta resolución hace referencia a las variaciones cambiarias únicamente desde el punto de vista de su deducibilidad, estableciendo que éstas pueden ser deducibles únicamente cuando no proceda su capitalización de acuerdo con las NICs. Si fuera necesario capitalizarlas y el contribuyente no lo hiciera no podrá posteriormente deducir dichos gastos.

Si bien, sobre este punto el tratamiento a las variaciones cambiarias es clara, es omisa con respecto de muchos otros aspectos de la norma contable, motivo por el cual debe entenderse que la Administración Tributaria pretendió interpretar la NIC 21 únicamente en cuanto a su carácter deducible, y que en lo concerniente a los demás aspectos de la norma se debe aplicar ésta en su totalidad. Es decir, para todo aquello no establecido en la ley y en la resolución 52-01, se aplica la NIC 21.

La Administración Tributaria no está de acuerdo con esta interpretación para la aplicación a las ganancias cambiarias, y se niega a aplicar la norma citada, a pesar de que en varias ocasiones ante ausencia de norma tributaria ha aceptado la utilización y aplicación de las Normas Internacionales de Información Contable.

Tal y como se expuso anteriormente, la Administración con base en una interpretación del artículo 81 de la ley y 8 del Reglamento ha establecido la

⁴⁶ Resolución 52-2001 de la Dirección General de Tributación.

existencia de una regulación específica para el gravamen a las ganancias de cambio derivadas de activos y pasivos en moneda extranjera, cuando en realidad, de la literalidad de estos artículos no logra desprenderse ningún tratamiento que grave dichas ganancias. Como se ha visto anteriormente de los artículos en cuestión se desprende únicamente:

1) La necesidad de convertir a moneda local las operaciones en moneda extranjera que incidan en la determinación de la renta gravable.

2) La inclusión dentro del concepto de renta bruta, de las diferencias cambiarias originadas en activos de moneda extranjera y que se encuentren relacionadas con el giro habitual del contribuyente.

No se identifica en ningún momento, que “las diferencias de cambio” merezcan un tratamiento contable diferente al establecido en las NICS, lo anterior sólo sería posible el caso de que existiera legislación dirigida a guiar al contribuyente sobre un tratamiento contable específico para estas ganancias, lo cual no se encuentra en la ley actual.

Por el contrario, es mediante la NIC 21 que el contribuyente logra complementar las normas tributarias y establecer los procedimientos contables que deben aplicarse al tratar con transacciones en moneda extranjera.

Por lo tanto, al tenor del artículo 57 del Reglamento, se puede llegar a concluir que las transacciones en moneda extranjera, de las cuales se generan las ganancias cambiarias, requieren de la aplicación de las normas contables para

su manejo. A continuación, se desarrollará la aplicación de la NIC 21 con respecto del tema en discusión.

Contrario a lo defendido por Tributación, no existen en la actualidad normas tributarias que regulen el tema de las variaciones de cambio en moneda extranjera ni de las ganancias cambiarias que se derivan de éstas; tampoco existe un concepto propio de lo que es una diferencia de cambio, ni sobre la diferenciación en materia contable al tratar con activos monetarios o no monetarios, ni para las diferencias de cambio derivadas de los mismos. Tal y como se evidenció anteriormente la resolución 52-01 tampoco establece nada con respecto de estos temas.

Por estos motivos, se acude a la NIC 21, como norma contable internacional, aplicable a la materia, la cual tiene como objetivo el establecer la forma como deben incorporarse en los estados financieros las transacciones en moneda extranjera y definir cómo deben de valorarse estos a moneda local.

Primeramente, se debe hacer mención al glosario inicial contenido en la NIC 21, el cual se encarga de desarrollar varios conceptos útiles para el buen entendimiento de la misma; tal es el caso de las diferencias de cambio las cuales se definen como:

“la que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes.”⁴⁷

⁴⁷ Norma Internacional de Contabilidad 21, Párrafo 8.

Se incluye, además los conceptos de moneda funcional y moneda extranjera, los cuales son básicos para el dominio de la norma contable. La primera, **moneda funcional**, es definida como la moneda del entorno económico principal en donde opera una entidad, la segunda por su parte, es también conocida como divisa, o moneda extranjera, se define como cualquier otra moneda distinta de la moneda funcional de la entidad. Por su parte, la transacción en **moneda extranjera** será toda transacción cuyo importe se denomina, o exige su liquidación, en una moneda extranjera.

De acuerdo con esta norma contable, las transacciones en moneda extranjera se dan al existir un importe o exigir una liquidación en moneda extranjera en tres supuestos principales:

(a) La compra o venta de bienes o servicios cuyo precio es denominado en una moneda extranjera.

(b) La prestación o tomar prestados fondos cuyos importes corresponden a cobrar o pagar en moneda extranjera

(c) Adquirir o disponer de activos o liquidar pasivos, siempre que dichas operaciones se hayan denominado en moneda extranjera”

Cuando ocurra alguno de los supuestos mencionados anteriormente, la NIC 21 establece que se debe registrar la transacción en moneda extranjera en el

momento en que ocurre el reconocimiento inicial, utilizando la tasa de cambio de contado⁴⁸ de la fecha de la transacción⁴⁹, así como la moneda funcional y la moneda extranjera.

Según la norma contable este “reconocimiento inicial” de la transacción u operación en moneda extranjera establece:

“Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación en el importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera.”

Con respecto de este punto en particular, sí se logra identificar una única diferencia de la norma contable en relación con la norma legal, prevaleciendo la norma legal, pues de acuerdo con lo que determina el artículo 81 LISR en cuanto a la tasa de cambio a utilizar, en Costa Rica se debe aplicar el tipo de cambio establecido por el Banco Central de Costa Rica que prevalezca en el momento cuando se realice la operación o se perciba el ingreso y no la tasa de cambio de contado como lo establece la NIC 21.

⁴⁸ Tasa de cambio de contado: es la tasa de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata.

⁴⁹ Por fecha de la transacción debe de entenderse la fecha en la cual la transacción cumple con los requisitos para ser reconocida de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.

- **Aplicación de la norma contable NIC 21 a las ganancias cambiarias derivadas de activos no monetarios:**

Ahora bien, la norma de contabilidad NIC 21 que se ha venido analizando, cobra vital importancia a la hora de analizar el supuesto gravamen a las diferencias de cambio, tantas veces aplicado por la Administración Tributaria, con especial importancia con respecto de los activos no monetarios.

Como se expuso anteriormente, para que se genere una diferencia de cambio es necesario que ocurran dos supuestos básicos. Deben existir dos fechas, cada una con un tipo de cambio diferente de la otra. De acuerdo con lo establecido por el artículo 81 de la ley, se podría desprender que la primera fecha por utilizar es la fecha cuando se realiza la operación, la segunda fecha puede ocurrir en dos momentos, ya sea en la fecha del ingreso en caso de que se dé, o bien, la fecha de cierre de período cuando el ingreso no se dé en el mismo período.

De acuerdo con la NIC 21, apartado 22, se establece la definición de “fecha de transacción”:

“La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.”

Ahora bien, teniendo claro este concepto y continuando con el análisis de la norma contable, se puede establecer que contablemente los activos no

monetarios, no generan ningún tipo de ganancias, pues se utiliza una única fecha para su registro, y por lo tanto, un único tipo de cambio.

Para explicar este tratamiento contable es deber entender que de acuerdo con la NIC 21 los activos monetarios y no monetarios se tratan de manera distinta, tal y como establece el párrafo 23 de la norma:

“23. En cada fecha de balance:

(a) las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando el tipo de cambio de cierre;

(b) las partidas no monetarias en moneda extranjera que se valoren en términos de coste histórico, se convertirán utilizando el tipo de cambio en la fecha de la transacción; y

(c) las partidas no monetarias en moneda extranjera que se valoren al valor razonable, se convertirán utilizando los tipos de cambio de la fecha en que se determine este valor razonable.”

Las partidas monetarias, inicialmente, se registran con el tipo de cambio de la fecha de la transacción, y en balances siguientes se sigue utilizando el tipo de cambio de la fecha de cierre. Por el contrario, las partidas no monetarias se registran únicamente con una fecha, la de la transacción (el costo histórico) y en los balances posteriores se sigue utilizando la misma fecha, la de transacción (no la de cierre) y, por lo tanto, no existen dos tipos de cambio diferentes comparables entre sí.

Por consiguiente, únicamente se van a generar diferencias de cambio en el caso de las partidas monetarias, pues en éstas sí hay dos fechas diferentes de tasa de cambio comparables entre sí y de las cuales se puede establecer una diferencia, éstas son la fecha de la transacción y la fecha del cierre del período. En cambio en las partidas no monetarias, esto no se va a dar, pues la única fecha a registrar es la fecha de la transacción (costo histórico) motivo por el cual no puede generarse ninguna diferencia de cambio, pues no existe una tasa de cambio con la cual comparar la transacción.

El Comité Consultivo Permanente del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en aplicación de la NIC 21 ha apoyado la tesis de que las partidas no monetarias no generan diferencial cambiario. Este Comité mediante acuerdo No.116-2012, dispuso lo siguiente con respecto de una consulta realizada sobre inversiones en moneda extranjera:

“El método de valoración de tales inversiones en moneda extranjera consiste es el del costo histórico. Constituyen partidas no monetarias y, por tanto aplica NIC 21, en su reconocimiento inicial (al tipo de cambio al momento de realizar la transacción)⁵⁰ como para la medición posterior de las mismas, según lo estipula el párrafo 23, inciso b)⁵¹No pueden generarse diferencias de cambio en el registro contable de las inversiones en subsidiarias en moneda extranjera entre su reconocimiento inicial y los periodos posteriores sobre los que se informan, de conformidad con la

⁵⁰ Párrafo 21, versión 2011 NIF

⁵¹ “B) las partidas no monetarias que se midan en términos del costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción...”

normativa indicada; por tratarse de partidas no monetarias deben mantenerse al tipo de cambio del registro inicial (...)"

En conclusión, tal y como se expuso previamente, el concepto mismo de diferencias cambiarias está ligado al de partidas monetarias y no así al de partidas no monetarias, por cuanto sólo las primeras son susceptibles de generar ganancias o pérdidas cambiarias, en razón de que las partidas no monetarias, al ser registradas únicamente con la fecha de la transacción, sólo utilizan el tipo de cambio de esa fecha y no otro.

En este sentido, resulta importante exponer ejemplos en los cuales la Administración Tributaria ha pretendido gravar las ganancias de capital de activos no monetarios con el fin de debatir su ilegalidad.

En principio, una acción societaria no da derecho a una suma fija o determinable de dinero, sino que tan sólo confiere una expectativa de derecho a eventuales e inciertos dividendos. Una acción es un activo no monetario, pues ésta no da derecho a recibir una suma determinada o determinable de dinero, ya que si bien podría en un futuro generar dividendos, esto no es un hecho cierto, pues bien podría, también, nunca generarlos. De manera que la acción lo que provee es una expectativa de derecho futura e incierta, no gravable en el impuesto a las utilidades. Además, de cómo se vio anteriormente, al ser la acción un activo no monetario, no puede generar diferencias de cambio y cualquier gravamen a este tipo de acciones, constituiría una transgresión al principio de capacidad económica.

Otro punto por considerar es que, independientemente de que se llegara a estimar el gravamen a las ganancias cambiarias con el impuesto de utilidades en Costa Rica, con respecto de las acciones y los posibles dividendos generados, éstos se encuentran gravados por otro impuesto: el impuesto a los dividendos, motivo por el cual el impuesto a las utilidades no aplicaría en este caso.

Otro gravamen que ha intentado aplicar la Administración Tributaria a los activos no monetarios se da en el caso de los aportes de capital a sociedades extranjeras. En este supuesto, sucede que un socio realiza un aporte de capital a una sociedad, y dicho aporte lo hace en moneda extranjera. El aporte consiste en el traspaso de un activo del socio a la sociedad. Este ingreso no constituye un ingreso gravable para la sociedad, así como tampoco, un gasto deducible para el socio.

Al volver al artículo 81, es deber recordar que éste expone que únicamente se debe hacer la conversión a moneda nacional, cuando se realicen operaciones que incidan en la renta líquida gravable:

“Artículo 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 (...)” (el subrayado no del original)

De manera que en estos casos de aporte de capital en moneda extranjera, al no incidir el mismo en la renta gravable de la sociedad, ni siquiera se debe dar la conversión a moneda nacional, por lo que esto no ocurriría aún en el supuesto en el que activos no monetarios generaran diferencias de cambio.

Otro tema importante por valorar con respecto de las partidas no monetarias es el hecho de que de éstas no se puede devengar una renta, esto por cuanto como se ha evidenciado, la propia definición del concepto implica que no nace un derecho a recibir una cantidad determinada o determinable (esto sólo ocurre con las partidas monetarias) al no existir el derecho, lo que se tiene es una expectativa de derecho, como su nombre lo indica “expectativa” no se sabe si, eventualmente, va a generar renta (adquisición de acciones o aportes de sociedad en moneda extranjera), motivo por el que no puede ser devengada.

- **Aplicación de la norma contable NIC 21 a las ganancias cambiarias derivadas de activos monetarios:**

Como se evidenció en acápites anteriores, el diferencial cambiario derivado de partidas monetarias ha sido considerado como renta gravada en el impuesto a las utilidades, sin embargo, tal y como se expondrá a continuación, este gravamen atenta contra el principio de capacidad económica que rige el sistema tributario costarricense.

En Costa Rica, la LISR introduce mediante los artículos 1 y 5 los conceptos de percibido y devengado. Por ejemplo, el artículo 1 de la ley establece:

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

(...) El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense.

También este impuesto grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas domiciliadas en el país, y cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado en esta ley (...) (El subrayado no es del original)

Por su parte, el artículo 5 no se queda atrás e introduce nuevamente estos dos conceptos:

“Artículo 5: Renta Bruta

(...) La renta bruta de las personas domiciliadas en el país está formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el periodo fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense, de la explotación o negocio de bienes inmuebles, de la colocación de capitales- sean depósitos, valores u otros o de las

actividades empresariales (...)” (El subrayado no es del original)

De acuerdo con la LISR, para que una renta sea considerada como gravable es necesario que ésta sea percibida o devengada, para lo cual resulta necesario definir qué se entiende por renta percibida o devengada.

El sistema del **percibido** consiste, según la teoría contable “*en reconocer los ingresos cuando se recibe el dinero en efectivo y los gastos cuando se produce el egreso de caja, pero sin sujeción alguna en cuanto al lapso de conclusión o el valor de un proyecto, sino como sistema permanente de registro de las operaciones.*”⁵²

Desde este sistema del percibido, es renta, aquella que dentro de sus características, cumpla con ser registrada contablemente en el momento efectivo cuando es recibida, percibida, o ingresada al patrimonio.

Diferente es el caso del sistema del **devengo o acumulado**, este principio implica el reconocimiento del efecto de una transacción, sin importar si se dio una transacción de efectivo. Utilizando el principio del devengo, un ingreso o gasto se le atribuye a un periodo cuando surge el hecho que da origen al cobro o pago de una ganancia o pérdida, es decir, los gastos o ingresos deben registrarse en el momento cuando existe el derecho de cobrar o pagar, independientemente de que sean efectivamente cobrados o pagados.

⁵² Fallo 88-1991 del Tribunal Fiscal Administrativo de 1991.

Por regla general, en Costa Rica debe de aplicarse el método del devengo, y sólo en casos excepcionales y con previa autorización de la Administración Tributaria se podría aplicar el principio del percibido, tal y como se establece en el artículo 55 del Reglamento a la Ley de Renta, el cual expone:

“Artículo 55.- Sistemas contables.

Los declarantes deben aplicar los resultados de acuerdo con el sistema contable de devengado o acumulado; no obstante podrán utilizar también el sistema de percibido, previa autorización de la Dirección.”

De igual manera se establece la aplicación del sistema de devengo mediante la resolución de la Dirección General de Tributación N° 52-01⁵³, pues en su artículo 1, en el punto G) Ingresos (NIC 18), en el numeral 1), se explica que:

[...] Para los fines de determinación de la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades, deberán seguirse las disposiciones sobre devengo de las rentas gravadas, contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

*Así, si el contribuyente recibe un pago **anticipado** por un servicio que no debe realizar aún, no debe entenderse que la renta se ha devengado en el momento del anticipo. Ello es así porque "devengar" siempre se refiere a la generación de una cuenta **activa** a favor del*

⁵³ Publicada en La Gaceta n.º 239 del 12 de diciembre de 2001.

contribuyente. En cambio, un pago anticipado genera una cuenta pasiva a cargo del contribuyente: él debe lo que le han anticipado hasta que no complete el servicio.

Como se observó previamente, las partidas monetarias se caracterizan por el derecho de recibir o la obligación de dar una cantidad determinada o determinable de dinero. Desde el principio del devengo, una partida monetaria debe de registrarse contablemente en el momento cuando nace, el derecho de recibir o la obligación de dar, una cantidad determinada de dinero.

Se entiende, entonces, con una partida monetaria, que nace una obligación de pago, o el derecho de cobro, pero no inmediato, sino sujeta a término: el derecho o el pago se ejercerán en un futuro, en una fecha específica, que se sabe que va a ocurrir, pero aún no ha ocurrido.

De manera que una renta derivada de una partida monetaria, registrada mediante el sistema de devengo y, posteriormente, gravada en el impuesto de utilidades, si bien, no resulta un ideal para el contribuyente, resulta entendible puesto que efectivamente existe cierta certeza de que el pago o cobro va a ocurrir al darse el término establecido entre las partes. Sin embargo, este gravamen sí resulta perjudicial al contribuyente, cuando se trata de gravar el diferencial cambiario derivado de estos activos monetarios.

Tal y como se definió previamente, el diferencial cambiario ocurre por una devaluación o revaluación de la moneda local, es decir, cuando hay una variación en la tasa de cambio entre la fecha de la operación y la fecha de liquidación de una operación en moneda extranjera. Estas variaciones responden a condiciones globales de mercado, las cuales están en constante variación y cambio y se derivan de hecho futuros e inciertos.

Por este motivo, cualquier ganancia cambiaria que se derive de un activo o pasivo, que tenga establecido un plazo para su cobro o pago, se encuentra cien por ciento sujeta a una condición futura e incierta (la valuación monetaria) que muy posiblemente variará. Caso contrario ocurre en un activo monetario cualquiera, que por la naturaleza de éste, podrá ser cobrado en un plazo o termino futuro y cierto.

De ahí, la afirmación de que el gravamen a las ganancias cambiarias derivadas de activos monetarios registrados mediante el devengo, significaría una clara violación al principio tributario de capacidad económica, pues no gravaría la verdadera **capacidad económica** del contribuyente, sino que se estaría gravando una ganancia inestable que podría variar para la fecha cuando el ingreso o el pago efectivamente se dé. Gravar la ganancia por diferencial antes de que ésta sea realizada o percibida, sería pedirle al contribuyente sacar de su bolsillo una ganancia que aún no tiene y que no sabe si efectivamente va a tener.

Es deber recordar que la capacidad económica es uno de los principios básicos de justicia tributaria que busca que los contribuyentes tributen de acuerdo con su verdadera capacidad. Este principio debe ser aplicado, tanto a la hora de crear la norma como a la hora de interpretarla, de manera que el legislador a la hora de crear tributos, procure que éstos se basen en hechos imponibles que manifiesten una verdadera capacidad de contribución. En este sentido es violatorio a este principio pretender gravar diferencias de cambio introducidas contablemente bajo el sistema del devengado, pues como recién se explicó, éstas están sujetas a hechos futuros e inciertos, que pueden ir variando con el paso del tiempo y, por lo tanto, variar de un período a otro. Cobrar impuesto a las utilidades sobre la base de ganancias cambiarias de activos monetarios, significaría obligar a un contribuyente a pagar impuestos por un ingreso que no tiene y que puede nunca llegar a tener.

Con base en el principio de capacidad económica, no deben de existir tributos derivados de circunstancias o hechos que no manifiesten una verdadera capacidad de contribución, tal y como sucede en éste, con las ganancias cambiarias derivadas de activos monetarios.

Ahora bien, es necesario aclarar que las diferencias cambiarias son propias del sistema del devengo, y por el contrario, éstas no se generan mediante el sistema del percibido. En éste sistema se registra en el momento efectivo cuando se recibe o percibe en ingreso o se incurre en un gasto, por lo que se registra una única fecha con un único tipo de cambio y, por lo tanto, de éste no se puede derivar un diferencial cambiario, a discrepancia del devengo que registra en el

momento cuando surge la obligación de pagar, sin necesidad de que se reciba efectivamente un ingreso, y posteriormente, registra el instante cuando se percibió el ingreso, de ahí la utilización de dos fechas distintas con tipos de cambios distintos, que generan diferencial cambiario.

CAPÍTULO II

ILEGALIDAD Y EXTRALIMITACIÓN REGLAMENTARIA DEL ARTÍCULO 8 DEL REGLAMENTO A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Previo dar inicio con el análisis de la ilegalidad y extralimitación reglamentaria del artículo 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, conviene en primer lugar, analizar el marco legal y constitucional que regula los principios fundamentales de legalidad y reserva, tal y como se expone a continuación.

- **Principio de Legalidad Tributaria y Reserva de Ley**

El principio de legalidad, en términos generales, es uno de los pilares fundamentales de todo Estado de Derecho en tanto constituye un límite irrefutable al poder público y las facultades punitivas e impositivas del Estado.

De acuerdo con la doctrina, este principio se percibe desde dos ópticas distintas, en palabras del doctor Torrealba, el principio de legalidad puede ser visto, tanto como un *“bloque de legalidad que limita a la Administración en su actuación singular frente al ciudadano; como un principio de rango normativo, que hace prevalecer la fuente legal sobre fuentes secundarias como el reglamento.”*⁵⁴

En el caso particular del derecho tributario, el principio de legalidad se entiende fundamentalmente en los términos esbozados en la segunda de las concepciones anteriormente vistas, es decir, como la exigencia de supremacía

⁵⁴ Adrián Torrealba Navas. Derecho Tributario Parte General. 1era Edición. Ed. Jurídica Continental, T. I, p. 147.

legal sobre normas de rango inferior dentro de los criterios de jerarquía de fuentes de la materia tributaria.

Es por esto que el principio de legalidad tributaria se encuentra estrechamente vinculado al instituto de “reserva de ley”, el cual responde a la máxima del derecho tributario “nullum tributum sine lege” de acuerdo con el cual la creación, modificación y extinción de los tributos, así como sus elementos constitutivos, constituyen materia de rango legal cuya competencia es exclusiva del poder legislativo.

En este sentido, Spisso señala de forma clara que *“el principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia normativa sobre las fuentes de derecho, recibe el nombre de principio de reserva de ley, pues reserva un determinado espacio de la realidad social –en nuestro caso, la parcela tributaria- al ámbito exclusivo de la ley”*.⁵⁵

En Costa Rica, el principio de legalidad tributaria se encuentra contenido a nivel constitucional en el inciso 13) del artículo 121 de la Carta Magna, el cual instituye como una de las atribuciones exclusivas del Poder Legislativo, *“el establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales.”*

Al tenor de dicha norma constitucional, La Ley General de Administración Pública en su artículo 19 establece que “el régimen jurídico de los derechos

⁵⁵ Rodolfo R. Spisso (2000). Derecho Constitucional Tributario. 2da Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Ediciones Depalma, p.253.

constitucionales estará reservado a la ley, sin perjuicio de los reglamentos ejecutivos correspondientes.”

Asimismo, el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios puntualiza aquellas atribuciones exclusivas de la ley concretamente en materia tributaria, al respecto dicho numeral señala:

“En cuestiones tributarias solo la ley puede:

a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;

b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;

c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;

d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y

e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

En relación a tasas, cuando la ley no lo prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos.”

Como se ha visto, las normas anteriormente citadas enmarcan el cuadro de regulación que contiene el principio de legalidad y reserva de ley a nivel constitucional y legal, sin embargo, dicha tutela no es absoluta.

En este sentido, particularmente, sobre los alcances del principio de reserva de ley en el sistema jurídico costarricense, la Sala Constitucional, ha indicado que pueden existir dos tipos de reserva. Concretamente, en el voto número 4806-99 de las 13:51 del 18 de junio de 1999, dicho Tribunal indicó que la reserva “puede ser absoluta, cuando sólo la propia ley formal puede disponer la regulación, o *“relativa”, cuando tan sólo se necesita de una ley habilitante, capaz de delegarla en terceros –generalmente la Administración-, desde luego estableciendo por lo menos sus criterios y condiciones generales y los límites de la propia delegación.*”⁵⁶

Sobre este tema, la jurisprudencia ha sido reiterativa en indicar que el sistema jurídico costarricense permite la reserva de ley relativa, en tanto se autoriza la delegación de ciertas facultades parlamentarias al Poder Ejecutivo por la vía de la potestad reglamentaria, siempre y cuando la regulación de los elementos esenciales del tributo se reserven a la acción exclusiva del Congreso.

Dichos elementos, de conformidad con la doctrina nacional, son el hecho generador o imponible, el establecimiento de exenciones y privilegios fiscales, la base imponible, los sujetos de la obligación tributaria, los aspectos

⁵⁶ Arias Sosa, Luis Albán . “Principios Constitucionales Tributarios”. Revista Judicial Corte Suprema de Justicia. Número 102, p. 143.

procedimentales que impongan deberes formales a los contribuyentes, así como las infracciones administrativas.

- **Ilegalidad del Artículo 8 de Reglamento a la Ley de Renta**

Ahora bien, una vez analizado el cuadro normativo que rige el sistema de legalidad dentro del derecho público de Costa Rica, resulta pertinente realizar nuestro análisis acerca de la ilegalidad del artículo 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante RLISR).

Tal y como se analizó en el acápite precedente referido al artículo 81 de la Ley de Renta, no existe norma de rango legal en el ordenamiento jurídico tributario, que grave de forma expresa las ganancias de capital derivadas por diferencial cambiario. No obstante lo anterior, la Administración Tributaria, con infundados y controversiales argumentos, ha sostenido dirigidos a sostener que tal gravamen se encuentra contenido en el artículo 81 de la ley en cuestión, y que además, se refuerza con la disposición del artículo 8 del Reglamento a dicha, lo cual, como se verá, constituye una tesis absolutamente insostenible y contraria a los principios de legalidad y reserva de ley aquí analizados.

En lo que interesa, el artículo 8 del RLISR dispone:

“Artículo 8- Renta Bruta

Está constituida por el total de ingresos o beneficios, en dinero o en especie, continuos o eventuales, percibidos o

*devengados durante el período del impuesto y provenientes de cualquier fuente costarricense de las actividades a que se refiere el párrafo cuarto del artículo 1 de la ley. **También está constituida por las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, relacionados con operaciones del giro habitual de los contribuyentes** (...)" (El destacado es nuestro.)*

Con base en el artículo de cita, la Administración Tributaria ha argumentado el gravamen de las ganancias cambiarias originadas en activos monetarios en moneda extranjera, sin embargo, el artículo en cuestión resulta manifiestamente ilegal por cuanto el mismo no encuentra sustento legal en norma alguna. Así lo ha sostenido el Dr. Torrealba en la obra que se ha venido citando.⁵⁷

“Aunque el artículo 8 del reglamento incluye expresamente "las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, relacionadas con operaciones del giro habitual de los contribuyentes", no tiene una contraparte en el texto de la ley. Es decir, en el concepto de "renta bruta" desarrollado en la ley no se hace ninguna alusión a las diferencias cambiarias, lo cual no puede ser suplido o cambiado por el texto reglamentario.

Es bastante ilustrativo a este respecto que la primera versión del Proyecto de Ley de Ajuste Tributario, publicado en La Gaceta del viernes 16 de diciembre de 1994, modificaba el primer párrafo del

⁵⁷ La Imposición sobre la Renta en Costa Rica, Segunda edición, Escuela Judicial, 2009, p.p. 74-75.

artículo 5 de la ley, incluyendo expresamente "los ingresos originados por diferencias cambiarias, por operaciones en moneda extranjera". Este intento fallido de reforma legal demuestra palmariamente el reconocimiento del Ministerio de Hacienda de la falta de fundamento legal del artículo 8 reglamentario, en el aspecto ya comentado. En conclusión, es necesaria una reforma legal para darle respaldo jurídico a un agregado reglamentario que va más allá de la voluntad del legislador, en el diseño del concepto de renta bruta del impuesto de utilidades."

En concordancia con el anterior criterio del doctrinario nacional, la Sección IV del Tribunal Contencioso Administrativo mediante resolución número 1496-2009 de las 15:02 horas del 15 de junio del 2009, tal y como se analizó en el capítulo II de este trabajo de investigación, revocó el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo número 477-2007-P de las 11:00 horas del 20 de noviembre del 2007, al valorar que el elemento de la "habitualidad" utilizado por la Administración Tributaria como argumento para gravar las ganancias cambiarias provenientes de inversiones en activos monetarios en moneda extranjera, es ilegal, por configurar dicha interpretación una extralimitación del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al respecto, el fallo referido establece:

"El Reglamento a la Ley es el que introduce el tema de la habitualidad, razón por la cual la interpretación [...] para gravar las rentas provenientes del diferencial cambiario exentas en el tantas veces citado numeral 23, resulta contraria a Derecho,

pues significaría aceptar que el hecho generador de una obligación tributaria puede ser creado por vía reglamentaria; y ello infringiría el principio, no sólo de la jerarquía de las normas que se encuentra tutelado en los artículos 129 de la Constitución Política y 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sino el otro principio de reserva de ley que tiene también tutela en el artículo 121,13 constitucional. Igual tratamiento debe darse al supuesto de no sujeción respecto de la rentas extraterritoriales que por disposición expresa del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, determina que no se encuentran sujetos al impuesto sobre utilidades. De tal manera que, por vía de reglamento se insiste, no es posible gravarlas. En consecuencia, en cuanto a este extremo, el ajuste en ingresos por diferencial cambiario en inversiones en títulos valores del Estado y Bancos del Estado en moneda extranjera e inversiones extraterritoriales, lleva razón la aquí accionante, al tratarse de rentas exentas, por lo que se impone en este extremo concreto anular parcialmente la resolución impugnada”.

Continúa exponiendo el Tribunal:

“En conclusión, el tema del giro habitual implica sin más, extraer indebidamente el hecho generador de una norma reglamentaria, y peor aún, el considerar que el cómputo de las diferencias

cambiarías constituye una actividad en sí misma, cuando lo cierto es que se trata de la simple expresión del valor del capital en distintas unidades monetarias. Como acertadamente los señala la Contraloría General de la República, citada en la misma resolución que se combate, siguiendo el concepto de predominio de la ley sobre la norma reglamentaria, se debe entender que se trata de rentas exentas de todo impuesto, señalando que el problema es estructural y sólo se solucionaría reformando la Ley y no cambiando abruptamente de criterio por parte del ente resolutor, con lo cual coincide plenamente este órgano judicial colegiado”.

El anterior criterio fue ratificado por la Sala Primera mediante la sentencia No. 000552-F-S1-2011 de las 9 horas 25 minutos del 5 de mayo del 2011, la cual dispone:

“En criterio de los juzgadores, es el canon 8 del Reglamento a la Ley referida, el que introduce las diferencias cambiarias originadas en moneda extranjera, relacionadas con operaciones del giro habitual del contribuyente, lo que consideran contrario a derecho, puesto que, el hecho generador no puede ser creado por norma reglamentaria. Su creación vía reglamento resultaría violatorio no solo del principio de jerarquía de las normas, regulado en el mandato 129 de la Constitución Política, y el cardinal 2 del CNPT, sino

también del de reserva de ley, estipulado por el canon 121.13 constitucional, conforme a las argumentaciones expuestas, visto que el precepto 23, inciso c) de la LIR, en su párrafo 4 no hace mención al criterio de habitualidad, es evidente, que a fin de gravar la actividad, el elemento al que se hace referencia, no puede ser aplicado por analogía, o creado por norma reglamentaria. En esta orientación, esta Cámara ha resaltado la preponderancia del principio de reserva de legal en la disciplina tributaria, al expresar, que el ordinal 5 del CNPT dispone, como materia privativa de ley, la creación, modificación, o supresión de tributos, la definición del hecho generador, de las tarifas o de sus bases de cálculo, así como la referencia al sujeto pasivo, u otorgamiento de exenciones o beneficios. En esa misma dirección se dirigen los cardinales 62 y 64 del citado cuerpo normativo, cuando prevén aspectos que deben ser materia irrestricta de ley, caso de las condiciones y requisitos fijados para otorgarlas, así como los beneficios y los tributos que comprende, entre otros. Por su parte, el precepto 64 del CNPT regula su vigencia, y remite su derogatoria o modificación a la ley. Según se colige de lo anterior, en esta rama del derecho rige el principio de legalidad tributaria, y su corolario, la reserva legal, el cual obliga a que los elementos esenciales del tributo sean exclusivamente dispuestos en la ley formal (Voto No. 167 de las 8 horas 40 minutos del 29 de enero de 2010). De lo

anterior, resulta la imposibilidad de aplicar por analogía o de crear vía reglamento, el criterio de “no habitualidad” al cual hace referencia el precepto 6, inciso d) de la LIR, que si bien está contenida en norma de rango legal, específicamente se refiere, a las ganancias de capital obtenidas por el traspaso de bienes mueble e inmuebles. Asimismo, el numeral 23, inciso c) de la LIR en su párrafo 4, no crea excepciones, lo que de su letra se obtiene, al decir que: “...No estarán sujetas al impuesto sobre la renta ni al establecido en este inciso, las rentas derivadas de títulos valores en moneda extranjera, emitidos por el Estado o por los bancos del Estado y los títulos emitidos en moneda nacional por el Banco Popular y de Desarrollo Comunal y por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, al amparo de la ley No. 7052 del 13 de noviembre de 1986. Las inversiones de fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6 de la Ley No. 7044 del 29 de setiembre de 1986, Ley de creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda”. Así, conforme al criterio reiterado de esta Cámara, en cuanto a la imposibilidad de extender analógicamente, o crear por la vía del reglamento, criterio de exoneración, no resulta válido interpretar, como lo hace la casacionista, que dicha exención solo tenga lugar, para el caso específico del inversionista que en forma no habitual, obtenga réditos por esta actividad. De lo anterior se deduce, conforme al numeral 23 de cita, que las

rentas derivadas de títulos valores en moneda extranjera, no están sujetas al pago del impuesto sobre la renta, ni al establecido en el inciso c) del precepto de referencia, lo que obliga a rechazar el agravio.”

Sin lugar a dudas, la jurisprudencia de cita declara la ilegalidad del artículo 8 del RLISR y su indebida aplicación por parte de la Administración Tributaria. Asimismo, pone en evidencia el incorrecto proceder de algunos órganos judiciales que, al aplicar indebidamente dicho artículo infringen con ello el precepto establecido en el artículo 8 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, según el cual los jueces están en la obligación de desaplicar los reglamentos contrarios a la Ley, todo lo anterior como se ha visto ya, de conformidad con el principio constitucional de reserva de ley contenido en el artículo 121,13 de la Constitución Política.

CAPÍTULO III

VIOLACION AL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD:

El principio de territorialidad se encuentra contenido en los artículos primero y segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual constituye un criterio de sujeción fundamental a efectos de determinar dicho impuesto.

De conformidad con este principio, únicamente, están sujetas al Impuesto sobre la Renta aquellas utilidades provenientes de fuente costarricense.

En este sentido, resulta importante mencionar que el principio de territorialidad puede manifestarse desde dos vertientes, una de carácter subjetivo en la que el criterio de sujeción está dado por el lugar de residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, y otra de carácter objetivo, según la cual la sujeción al impuesto está determinada por el origen o fuente de la renta en sí misma, independientemente, de la residencia del contribuyente. Lo cierto es que en ambos escenarios, se hace referencia a elementos de carácter espacial o geográfico a efectos de determinar el criterio de sujeción al tributo.

Sobre este tema, el doctor Adrián Torrealba Navas expone:

“Para explicar los criterios indicados, tomaremos el ejemplo de los impuestos sobre la renta. Este tipo de impuestos admite dos criterios generales para vincular el poder tributario en su territorio: gravar a los residentes en territorio

nacional, tanto por las rentas que obtengan en territorio nacional como en otros países; gravar solo las rentas generadas en territorio nacional. En ambos casos, se respeta que el poder tributario está ligado al territorio nacional; la diferencia es que en un caso la vinculación al territorio es subjetiva, esto es, por la residencia territorial del sujeto y en otro caso es objetiva, esto es, por la fuente territorial de la renta. El criterio de territorialidad implica la no sujeción al impuesto de las rentas que se generan en el exterior. El criterio de residencia, conocido también como de “renta mundial”, implica, por el contrario, que los residentes de un país pagan impuestos sobre las rentas obtenidas en cualquier lugar del mundo.”⁵⁸

En síntesis, de conformidad con el principio de territorialidad contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el criterio de sujeción establecido en dicho cuerpo normativo, a fin de establecer la fuente generadora de la utilidad, está dado por la vinculación de una renta determinada al territorio nacional.

Ahora bien, sobre este tema resulta importante mencionar que en los últimos años, tanto la Administración Tributaria como las autoridades judiciales competentes en la materia, han venido realizando una interpretación extensiva de dicho principio, según la cual, el criterio de sujeción utilizado a efectos de determinar la obligación tributaria no estaría dado únicamente por el elemento de

⁵⁸ Torrealba Navas, Adrián. Derecho Tributario Parte General. 1 era edición. Ed. Jurídica Continental, T.I, p. 197.

territorialidad antes visto, sino que, además se hace referencia a la vinculación de las utilidades con la infraestructura económica del país, lo que en doctrina se conoce como el “principio de pertenencia”.

Así por ejemplo, el Tribunal Fiscal Administrativo mediante resolución de las 10:00 horas del 4 de enero de dos mil dos doce sostiene la siguiente argumentación sobre el principio de territorialidad aquí analizado:

*“En consecuencia, los ingresos por intereses presuntos que nos ocupan en este caso, son producto de la actividad económica desarrollada por la contribuyente en nuestro país: tómesese en cuenta que de conformidad con el artículo primero de la Ley que rige la materia, el impuesto recae sobre las utilidades de las empresas y las personas físicas que realicen actividades lucrativas, y se señala asimismo, que el hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense, es decir, que **el concepto de renta de fuente costarricense va más allá de una referencia geográfica al territorio costarricense, ya que abarca los casos en que la actividad generadora de renta está involucrada directamente con la infraestructura económica de nuestro país,** tal como se observa en este caso.”* (El destacado no es del original).

De igual forma, sobre esta misma línea interpretativa, la sección segunda del Tribunal Contencioso Administrativo en su resolución de las 11:10 horas del 21 de octubre del 2005 expone:

*“Se observa, que al diseñar el impuesto sobre la renta, el legislador costarricense no utilizó un concepto subjetivo, sino que realizó su construcción sobre el principio de territorialidad, por lo que se toma en cuenta, el lugar en que el hecho generador se produce, al ligarlo al concepto de “fuente costarricense”, lo que incluye, según la propia ley, los beneficios provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el país, que se obtengan durante un período fiscal, principio que constituye un límite o marco referencial de la potestad del Estado de gravar los ingresos patrimoniales de los contribuyentes. **Sin embargo, la territorialidad no está referida únicamente a un aspecto espacial o geográfico, porque en ocasiones incluye actividades que se desarrollan fuera, pero con una estrecha conexión a una estructura económica costarricense.**”* (Lo destacado no es del original).

Respecto de esta interpretación del principio de territorialidad, parte de la doctrina nacional ha manifestado su desacuerdo, así por ejemplo, Eduardo López en su artículo publicado en la Columna Tributaria del Financiero expone:

“Según la Administración Tributaria, el principio de territorialidad no puede ser entendido solo como una referencia geográfica al territorio nacional, sino que incluye los casos en los que la actividad generadora de rentas se encuentra directamente vinculada con la infraestructura económica del **país**. Así, ingresos generados fuera de Costa Rica, que surjan de servicios brindados o bienes localizados fuera del país, son gravables con el impuesto sobre la renta, si de algún modo se encuentran vinculados con el sistema económico de Costa Rica. La aplicación de este principio gravaría rentas que, en una interpretación apegada a la ley, no se encuentran afectas. La aplicación de este Principio de Pertenencia no tiene asidero en la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, sino que cumple un fin desesperadamente recaudatorio ante la necesidad de ingresos por parte del Erario Público.”⁵⁹

Ahora bien, en relación con este principio y el tratamiento de las ganancias cambiarias originadas en rentas extraterritoriales, tal y como se mostró en el capítulo referente al estudio de los pronunciamientos administrativos y judiciales vertidos sobre el tratamiento de las ganancias cambiarias, la Administración Tributaria ha sostenido respecto del principio de territorialidad de la fuente, que en el caso de las ganancias cambiarias dicho principio no adquiere relevancia a la hora de determinar la incidencia de la renta gravable, por cuanto, a criterio de

⁵⁹ El Financiero. (2012).

<http://www.elfinanciero.cr/ef_archivo/2005/septiembre/25/legales1.html>

[Consulta: 26

setiembre. 2012].

dicha Administración, independientemente de la fuente que genere esas ganancias cambiarias, éstas serán gravables, al considerar:

“(…) es importante dejar claro que la consultante ha indicado que percibe dividendos y otros ingresos que por el origen de la fuente que los genera, no son gravables. En este sentido, es irrelevante el origen extraterritorial de los mismos, sino la incidencia del diferencial cambiario dentro de la liquidación de la obligación tributaria del impuesto sobre la renta sujeta en Costa Rica, que como tal se considera como renta líquida gravable, que en principio y por disposición de ley, constituye renta bruta.

„60

Asimismo, la sección VI del Tribunal Contencioso ha interpretado que *“aun cuando el pago o pagos que reciba el contribuyente no sean per se directamente gravables –por ejemplo, porque constituyan rentas extraterritoriales– los diferenciales cambiarias sí lo son, precisamente porque se producen al “nacionalizar contablemente” (si se quiere) dichos ingresos, incidiendo sobre ellos un proceso de depreciación monetaria que obviamente solo puede darse dentro de las fronteras nacionales.”*⁶¹

No obstante, tales criterios han sido refutados por la sección IV del Tribunal Contencioso Administrativo, mediante resolución 1496-2009 de las 15:00 horas del 12 de junio de 2009, en tanto expone:

⁶⁰ Oficio DGT 821-2011

⁶¹ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima, sentencia N° 94-2009, de las 14:00 horas del 30 de setiembre de 2009.

*“Como acertadamente los señala la Contraloría General de la República, citada en la misma resolución que se combate, siguiendo el concepto de predominio de la ley sobre la norma reglamentaria, se debe entender que se trata de rentas exentas de todo impuesto, señalando que el problema es estructural y sólo se solucionaría reformando la Ley y no cambiando abruptamente de criterio por parte del ente resolutor, con lo cual coincide plenamente este órgano judicial colegiado. **Igual tratamiento debe darse al supuesto de no sujeción respecto de las rentas extraterritoriales, que por disposición expresa del artículo 1º de la LSIR, determina que no se encuentran sujetos al impuesto sobre las utilidades**, de tal manera que por vía de reglamento, se insiste, no es posible gravarlas.”* (El destacado es nuestro.)

De acuerdo con nuestro criterio, se concuerda con el anterior criterio judicial y se disiente respecto de las interpretaciones esbozadas por la Dirección General de Tributación y la Sección VII del Tribunal Contencioso Administrativo citadas líneas atrás, pues éstas resultan incorrectas, al dejar de lado la concepción básica del principio de territorialidad estudiado anteriormente adoptado por nuestra legislación.

El razonamiento es simple, si la renta es generada por una fuente extraterritorial, entonces, dicha renta no puede ser sujeta al impuesto sobre las utilidades de conformidad con el principio de territorialidad. Mucho menos es posible considerar que serán gravables las diferencias cambiarias originadas en

inversiones en el extranjero, por una simple valuación monetaria realizada en función de un deber contable, como lo es el caso de las ganancias cambiarias en cuestión.

Con fundamento en lo anterior, se llega a una conclusión más dentro del presente trabajo de investigación, en tanto, se considera que, en efecto, las ganancias cambiarias generadas en inversiones extraterritoriales, no se encuentran sujetas al impuesto a las utilidades, según se expuso anteriormente.

CAPÍTULO IV

SOBRE EL GRAVAMEN DE LAS GANANCIAS CAMBIARIAS DERIVADAS DE PASIVOS EN MONEDA EXTRANJERA: LA PROHIBICIÓN DE ANALOGÍA EN MATERIA TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA EFECTIVA

- **Sobre la prohibición de analogía en materia tributaria:**

Hasta este punto, se han analizado diferentes argumentos a fin de sustentar que, en efecto, las ganancias cambiarias, en general, no se encuentran sujetas al impuesto a las utilidades.

Dichos argumentos, también, son aplicables a la hora de sostener que las ganancias cambiarias generadas en pasivos en moneda extranjera, tampoco se encuentran gravados por el impuesto en cuestión.

Según se estudió en el título II de la presente investigación, a criterio de la Administración Tributaria, las ganancias cambiarias derivadas de pasivos en moneda extranjera se encuentran sujetas al Impuesto sobre la Renta, y considera, además que las pérdidas originadas por ese mismo concepto sólo serán deducibles en tanto se demuestre que la obtención del pasivo fue requerido a fin de generar rentas gravables.

Tal consideración resulta contraria a la legislación vigente por cuanto, como se ha venido sustentando, no existe norma legal expresa que grave las ganancias cambiarias -de ninguna naturaleza-, pero mucho menos existe disposición que

grave aquellas ganancias cambiarias originadas en pasivos en moneda extranjera.

De forma ilegal e insostenible –como se constató en acápites anteriores-, la Administración Tributaria ha pretendido gravar las ganancias cambiarias con fundamento en el artículo 81 de la Ley de Renta y su numeral 8 reglamentario, y es justamente con base en una interpretación extensiva de dichos numerales que ha pretendido gravar las ganancias cambiarias derivadas de pasivos en moneda extranjera.

Ha quedado claro que el artículo 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta es ilegal y constituye una verdadera extralimitación reglamentaria, sin embargo, aún aceptando –solo para fines argumentativos-que dicho numeral impone un régimen para gravar las ganancias cambiarias, sería en todo caso únicamente para aquellas derivadas de activos y no en pasivos en moneda extranjera.

Lo anterior, se desprende de la simple lectura del artículo en cuestión, el cual indica que la renta bruta “también está constituida por las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, relacionados con operaciones del giro habitual de los contribuyentes. (...)” (El destacado no es del original).

Evidentemente, la norma de cita no hace referencia a otras ganancias cambiarias que no sean las derivadas en activos en moneda extranjera, por lo que, por exclusión se concluye que dentro del contenido de la norma no se pretendió recoger las ganancias cambiarias derivadas de pasivos en moneda extranjera.

Ahora bien, ante tal redacción de la norma reglamentaria, al excluir de forma absoluta las ganancias cambiarias derivadas de pasivos en moneda extranjera, la Administración Tributaria -en un desesperado esfuerzo por legitimar el gravamen de las ganancias cambiarias generadas en pasivos en moneda extranjera-, ha desarrollado un argumento en torno a lo que llama una “interpretación evolutiva” del artículo 81 de la Ley de Renta, con lo que pretende llenar el vacío de la norma reglamentaria anteriormente analizado.

El criterio de la Dirección General de Tributación es el siguiente:

“(...) Esta Administración tributaria se inclina, por métodos interpretativos de más amplio alcance, establecidos en el artículo 10 del Código Civil traído a valoración por el mismo consultante, como lo son: la interpretación lógica o sistemática, la interpretación dinámica o evolutiva y la interpretación teleológica.

A través de la aplicación del método lógico al tema de estudio, se colige que, el concretar si deben o no gravarse las ganancias por diferencias cambiarias generadas por pasivos, estará respaldado por una integración de las normas comprendidas en el cuerpo normativo al que pertenece la norma analizada, así como a los principios generales del derecho tributario.

En este orden de ideas, el cuestionamiento de si deben o no considerarse las ganancias cambiarias originadas en pasivos, con base en lo indicado en el artículo 8, se dilucida, confrontando el

sentido que tiene el artículo con lo que expone el artículo 81 de la LISR y el principio de realidad económica. Realizada esta acción, es posible concluir que efectivamente, aunque la literalidad de norma (artículo 8 RLISR) no las incluya, las ganancias originadas en diferencias cambiarias producto de pasivos, deben ser parte de la renta gravable.

Esta oficina no es indiferente al cuestionamiento que podría devenir al preguntarse por qué, si el interés del Poder Ejecutivo era gravar todas las ganancias por diferencias cambiarias, no se contemplaron las originadas por pasivos, en el artículo 8 de marras. En este sentido debe tenerse presente que, en el momento en que se incorporó la norma en cuestión al ordenamiento jurídico, a saber, el 10 de setiembre de 1992, la situación económica y la política cambiaria imperante no hacían predecible la posibilidad de obtener ingresos por ganancias cambiarias por la tenencia de pasivos, al estar, de acuerdo con los registros históricos del Banco Central de Costa Rica, permanentemente al alza la divisa extranjera más utilizada, el dólar estadounidense, con respecto a la moneda nacional.

El método de interpretación evolutivo, al cual el consultante hace referencia en su escrito como una forma de enfrentar nuevas condiciones sociales, económicas, políticas y éticas, surgidas de manera posterior al dictado de las reglas jurídicas, puede sin duda

constituir un marco de referencia para comprender cuál fue el espíritu del emisor de la norma.

Es aquí, se reitera, donde adquiere importancia la interpretación de las normas, sean estas legales o reglamentarias, de manera amplia, valorando antecedentes históricos, económicos y sociales y en especial considerando su espíritu y finalidad, en lugar de guiarse de manera exclusiva por el sentido literal de las palabras. (...)"⁶²

En síntesis, a criterio de la Administración Tributaria el gravamen de las ganancias cambiarias generadas en **pasivos en moneda extranjera** es justificable de conformidad con una interpretación evolutiva del artículo 81 de la Ley de Renta, así como del artículo 8 de su Reglamento.

Para dar sustento a tal conclusión, esgrime dicha Administración que en los últimos años la realidad económica del país ha experimentado un fenómeno sin precedentes, sea la revaluación del colón frente al dólar, cuando tradicionalmente ocurría lo contrario, de ahí que, con base en una interpretación evolutiva de este “nuevo” supuesto, la Administración Tributaria considere correcto concluir que el gravamen de las ganancias de cambio generadas en pasivos en moneda extranjera, se encuentra contenido en la Ley del Impuesto a las utilidades.

El argumento utilizado por la Administración Tributaria para arribar a tal conclusión, resulta contrario al ordenamiento jurídico aplicable a la materia, pues como se

⁶² DGT-818-2011 del 06 de octubre de 2011.

verá, dicha Administración recurre al método de integración analógica a fin de formular su razonamiento, aún cuando el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios prohíbe expresamente el uso de analogía en materia tributaria, véase.

De conformidad con el artículo 10 del Código Civil, las normas *“deberán interpretarse de acuerdo con el sentido propio de sus palabras”*, es decir, de conformidad con el llamado método de interpretación gramatical o literal. Sin embargo, tal artículo, también, establece la posibilidad de hacer uso de otros métodos de interpretación, pero sólo en aquellos casos en los que el lenguaje contenido en la norma pueda ser entendido en más de un sentido. Cosa distinta es el método de integración analógica, que difiere mucho de la simple interpretación normativa.

En este sentido, resulta importante partir por determinar la diferencia entre la interpretación normativa y el método de integración analógica:

“Interesante para delimitar los ámbitos de la interpretación y la integración la tesis de H. LÓPEZ LÓPEZ y A. BÁEZ MORENO, según la cual habrá una mera labor interpretativa cuando el sentido que se da a la norma de que se trate está dentro de los sentidos posibles de las palabras de dicha norma, mientras que habrá integración analógica

*cuando se requiere ir más allá de dicho sentido posible de las palabras.*⁶³

Ahora bien, una vez comprendida la diferencia entre los métodos de interpretación y la analogía, salta a la luz que, la Administración Tributaria, mediante el razonamiento anteriormente citado, no ha hecho otra cosa más que aplicar el segundo de estos métodos.

De la lectura del artículo 8 del Reglamento a la Ley Renta, se desprende un único sentido de la norma, pues ésta solamente se refiere a las ganancias cambiarias generadas en **activos en moneda extranjera**, y no en **pasivos**, por lo que no hay forma de “interpretar” que la norma reglamentaria establezca gravamen alguno sobre las ganancias cambiarias derivadas en pasivos en moneda extranjera. De ahí que la Administración Tributaria, al extender el contenido de la norma a ámbitos a los que no hace referencia (como lo son las ganancias cambiarias derivadas de pasivos en moneda extranjera), ciertamente incurre en integración analógica infringiendo con ello el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios anteriormente mencionado.

En este mismo sentido, tampoco es acertado interpretar que el artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece un gravamen sobre tales ganancias, por cuanto dicha norma (además de que no establece tributo alguno, según se analizó

⁶³ Torrealba Navas, Adrián. Derecho Tributario Parte General. 1 era edición. Ed. Jurídica Continental, T.I, p. 218.

anteriormente), únicamente, hace referencia a las diferencias de cambio provenientes de activos y no de pasivos.

Del análisis de los términos y expresiones utilizadas por el legislador en dicha norma se entiende que, en todo momento se pretendió hacer referencia a la conversión de las operaciones correspondientes a activos y no a las relacionadas con pasivos.

En el caso de las diferencias cambiarias en estudio, se puede decir que existen dos supuestos a partir de los cuales se producen dichas diferencias:

1. A partir de la valuación de un activo.
2. A partir de la valuación de un pasivo.

Como se ha expuesto ya, el diferencial cambiario generado a partir de dichas valuaciones (tanto de activos como de pasivos), se da en el momento de valorar una misma cantidad de dinero en una moneda extranjera, en dos momentos distintos, desde dos tipos de cambio distintos.

Así, se tiene que las diferencias cambiarias generadas en la valuación de un **activo** se dan cuando se compara el tipo de cambio existente en el momento del **devengo del ingreso** con el tipo de cambio predominante para el momento cuando se **recibe dicho ingreso**.

Por otro lado, las diferencias cambiarias generadas en la valuación de un **pasivo** se producen al comparar el tipo de cambio existente al momento cuando se **produce un gasto o se obtiene un pasivo** con el tipo de cambio predominante para el instante cuando se **paga dicho gasto o pasivo**.

En este sentido, la norma del artículo 81 utiliza un lenguaje acorde al primero de los supuestos aquí analizados, es decir, a la valuación de un activo únicamente, pues utiliza la expresión “realizar operaciones”, al lado de la expresión “recibir ingresos” lo que hace referencia al devengo de un ingreso y su posterior recepción.

Si el legislador hubiese querido hacer referencia a la valuación de pasivos en moneda extranjera, habría incluido, además otros términos como lo hubiesen sido “erogación de gastos” o “pago del pasivos, pero no lo hizo, lo que reafirma, que en efecto, la intención originaria –y actual- de la norma contenida en el artículo 81 está relacionada únicamente a operaciones realizadas en torno a activos en moneda extranjera, por lo que la Administración Tributaria, al pretender añadir un sentido inexistente a dicha norma, como lo sería la inclusión de operaciones generadas a partir de pasivos en moneda extranjera, hace uso una vez más del método de integración analógica, el cual, se reitera, se encuentra proscrito por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, resultando el razonamiento de dicha Administración contrario a la ley.

En virtud de lo anterior, tampoco puede entenderse que por este medio se encuentren gravadas las ganancias cambiarias, mucho menos aquellas derivadas en pasivos en moneda extranjera, según se ha expuesto y, según ha sido aceptado por nuestros más altos tribunales en la jurisprudencia analizada en el capítulo II del presente trabajo de investigación.

La anterior conclusión, se refuerza al analizar la redacción de la reforma sugerida por el Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria, el cual pretendió llenar el vacío del artículo 81, en tanto no hace referencia a las ganancias derivadas

de pasivos en moneda extranjera, pues dicho proyecto incluyó expresamente el término “*pago del pasivo*”:

*“(…) 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 período fiscal constituirán una ganancia gravable o una pérdida deducible en su caso (...)⁶⁴ (El destacado no es del original)*

Lo anterior, dilucida la actual carencia en la redacción del artículo 81 vigente, y el intento de reforma que se pretendió llevar a cabo a fin de suplir dicha laguna, lo cual es perfectamente válido, justamente por la vía legislativa, y no por medio de una tortuosa integración analógica como ha pretendido hacerlo la Administración Tributaria en torno al tema.

- **Sobre el principio de capacidad económica efectiva:**

Finalmente, para efectos de la presente investigación resulta de gran importancia hacer un análisis respecto del principio de capacidad económica y el gravamen de las ganancias cambiarias originadas en la valuación de un pasivo en moneda extranjera, pues tal y como se analizó en el apartado referente al tratamiento jurisprudencial otorgado a las ganancias cambiarias originadas por este concepto, las autoridades judiciales han avalado el criterio de la Administración Tributaria, según el cual se sostiene que las valuaciones de pasivos pendientes de pago al cierre del período fiscal, también, son gravables por el impuesto a las utilidades, lo

⁶⁴ Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria.

cual, a criterio nuestro, resulta inconstitucional y contrario al principio de capacidad económica efectiva, tal y como se verá a continuación.

El principio de capacidad económica es un pilar fundamental de la justicia tributaria y el derecho tributario en general. Dicho principio establece que las normas tributarias deben gravar manifestaciones **efectivas** de capacidad económica con el objetivo de salvaguardar el derecho del contribuyente por tributar de conformidad con su capacidad económica real y no sobre meras expectativas de ganancia no realizadas al cierre del periodo fiscal.

Así lo ha reconocido la Sala Constitucional en varias oportunidades, tal es el caso del Voto número 2349-03, en el cual dicha Sala manifiesta que *“en lo que al derecho tributario se refiere, la idea es gravar la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes, y con el fin de establecer la renta imponible, la ley debe aceptar la deducción de los respectivos costos y gastos necesarios para producirla”*. Continúa indicando que *“el límite establecido no constituye un mecanismo objetivo, que pueda ser aplicado de forma indiscriminada, por cuanto procuraría mayores cargas o beneficios para unos en perjuicio de otros; y no lograría producir un pago final igual entre todos los contribuyentes, con lo cual, en algunos casos, se estaría gravando riqueza inexistente y a su vez, se afectaría una parte sustancial de su patrimonio.”* (El destacado no es del original)

Pues bien, como se ha venido sosteniendo, la interpretación realizada por la Administración Tributaria respecto de las ganancias cambiarias generadas en pasivos en moneda extranjera, resulta evidentemente contraria al principio

constitucional en cuestión, pues una interpretación correcta del requisito de efectividad de la capacidad económica exige hacer una distinción entre las ganancias cambiarias realizadas y las no realizadas (cosa que no ha hecho la Administración) siendo que, como se verá, solamente en el caso de las primeras resultaría posible percibir alguna suerte de beneficio económico efectivo, más no así en el caso de las ganancias cambiarias no realizadas.

Al tratarse de pasivos, la ganancia cambiaria se genera únicamente en caso de que dicho pasivo sea pagado en dólares, tomando en consideración que el monto del pasivo en el momento cuando se contrajo la deuda equivalía a más colones que los representados a la hora del pago. De esta manera, al pagarse menos colones que los establecidos en la deuda original, se daría un beneficio económico que, eventualmente, podría ser gravado bajo el supuesto de que alguna ley expresa así lo disponga.

Por el contrario, no se puede hablar de realización cuando el pasivo se encuentra pendiente de pago al cierre del período fiscal pues, en efecto, si el pasivo no se ha pagado, entonces, el contribuyente no ha percibido beneficio económico alguno y, por lo tanto, no existe una manifestación real de riqueza susceptible de ser gravada por la Administración.

Las propias normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, establecen como corolario del sistema de renta nacional el respeto al principio de capacidad económica, concretamente en los artículos 1 de la Ley y 55 del Reglamento.

De ahí que, la Administración Tributaria al interpretar que la norma del artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece un gravamen a las ganancias cambiarias derivadas de pasivos, sean éstas realizadas o no, incurre en una evidente trasgresión al principio de capacidad económica en cuestión.

Se reitera, el sistema de renta nacional no establece gravamen alguno sobre las ganancias cambiarias, pues no existe norma de rango legal expresa que así lo disponga, sin embargo, aún aceptando (para efectos argumentativos únicamente) que las ganancias cambiarias generadas en pasivos fueran gravables, lo lógico –de conformidad con el principio de capacidad económica efectiva aquí expuesto- es que se interprete que un gravamen de tal naturaleza solo sería aplicable respecto de las ganancias cambiarias realizadas, y no así de las no realizadas.

TÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- Conclusiones

1. Las ganancias cambiarias por naturaleza son ganancias de capital en sentido estricto, las cuales, de conformidad con el sistema de renta-producto adoptado por la legislación tributaria costarricense, no se encuentran gravadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, a no ser que exista disposición expresa de ley que así lo disponga.
2. En Costa Rica la Ley de Renta prevé únicamente dos supuestos de gravamen a las ganancias de capital: los contenidos en los artículos 6 inciso d) y 8 inciso f) de la dicha ley, dentro de los cuales no se encuentran incluidas las ganancias cambiarias objeto del presente trabajo, pues dicho tipo de ganancias no constituyen ganancias de capital habituales derivadas del traspaso de bienes muebles o inmuebles (artículo 6 inciso d) y tampoco son ganancias de capital generadas en la venta de un activo tangible depreciable (artículo 8 inciso f), por lo tanto, las ganancias cambiarias se encuentran excluidas del impuesto a las utilidades al no existir norma expresa que grave dicha manifestación de ganancia de capital.
3. El artículo 81 de la Ley de Renta establece únicamente un deber contable a cargo del contribuyente de convertir a moneda local las operaciones que

tuviera en moneda extranjera que incidan en su renta líquida gravable, a efectos de mantener la contabilidad de los contribuyentes en moneda nacional. De lo anterior, se concluye que dicho artículo no establece gravamen alguno a las ganancias cambiarias por cuanto no establece los elementos requeridos para la constitución de un tributo, sean el hecho generador, la base imponible y los sujetos de la obligación tributaria, por lo que no se podría entender que dicha norma sujete las ganancias cambiarias en cuestión al impuesto a las utilidades.

4. El artículo 8 del Reglamento a la Ley de Renta es ilegal, pues introduce el gravamen a las ganancias cambiarias derivadas de activos en moneda extranjera sin tener asidero en norma de rango legal alguna, lo que constituye una evidente extralimitación reglamentaria violentando con ello el principio constitucional de reserva de ley.

5. Justamente, al no existir gravamen alguno sobre las ganancias cambiarias en la ley de renta vigente, se han promovido diferentes proyectos de ley dirigidos a constituir el marco normativo para sujetar a dicho impuesto las ganancias de capital y específicamente las ganancias cambiarias. El último proyecto debatido en la Asamblea Legislativa con tales propósitos fue el proyecto de Solidaridad Tributaria, tramitado bajo el expediente número 17959, el cual pretendía reformar el artículo 1 de la ley actual “ampliando de forma genérica el hecho generador principalmente en cuanto a la inclusión en el hecho generador de las

ganancias y pérdida de capital”.⁶⁵ Asimismo, dicho proyecto de ley incluía una modificación al artículo 5 de la Ley de Renta relativa a las transacciones en moneda extranjera, su valoración en moneda local y el tratamiento de las diferencias cambiarias, mediante el cual se pretendía incluir dentro del concepto de renta bruta las utilidades generados por dicho concepto.

6. De conformidad con el artículo 57 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta, y el artículo 128 del CNPT, para todo aquello que no haya norma tributaria expresa, se debe remitir a la norma contable. Concretamente en este caso, a la Norma Internacional de Información Contable NIC 21. Dicha norma establece una diferencia entre el procedimiento por seguir a efectos de registrar, por un lado, las operaciones derivadas de activos monetarios, y por otro, aquellas generadas en activos no monetarios.
7. De conformidad con lo establecido en la NIC 21, los activos no monetarios (por las reglas bajo las cuales son registrados) nunca generarán diferencias cambiarias, por lo cual es inconcebible pretender gravar una ganancia inexistente.
8. Al utilizarse el método del devengado con respecto de las diferencias de cambio que se generen de los activos monetarios y pretender gravar las ganancias derivadas de estos, se está violando el principio de capacidad económica por cuanto la posibilidad de que dicha ganancia cambiaria sea

⁶⁵ Exposición de motivos, Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria, expediente número 17959.

generada depende de un hecho futuro e incierto que puede variar con el tiempo. Gravar dichas ganancias antes de que sean realizadas implicaría para el contribuyente tributar sobre una expectativa de utilidad, es decir, sobre una ganancia que no es real, sin certeza de que ésta efectivamente se genere.

9. Las ganancias cambiarias generadas a partir de inversiones extraterritoriales no se encuentran sujetas al impuesto a las utilidades, pues no son ganancias de fuente costarricense y, por lo tanto, no cumplen con el presupuesto de territorialidad de la fuente instituido por la Ley de Renta costarricense. Por lo tanto, la interpretación esbozada por la Administración Tributaria a efectos de gravar las ganancias cambiarias generadas a partir de fuentes extraterritoriales, es violatoria del principio de territorialidad contenido en la Ley del Impuesto a las Utilidades.

10. La redacción actual de los artículos 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 8 de su reglamento, no permite interpretar que los mismos hagan referencia a las ganancias cambiarias derivadas de pasivos en moneda extranjera. Por lo que, la Administración Tributaria, al sostener lo contrario, ha incurrido en una integración analógica de la norma, lo cual está proscrito por el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo que significa que, una vez más, la conducta de la Administración Tributaria en esta materia, al pretender gravar ganancias que no están expresamente gravadas por ley, es contraria a derecho y a los principios propios de la materia.

11. En síntesis, mediante la presente investigación pudimos determinar que en Costa Rica, las ganancias cambiarias derivadas en la valuación de activos y pasivos en moneda extranjera, han sido gravadas por la Administración Tributaria en contravención del sistema de renta producto contemplado en la Ley de Renta, así como de los principios de legalidad, reserva de ley, capacidad económica, territorialidad y prohibición de analogía en materia tributaria, según se expuso a lo largo del presente trabajo de investigación.

- **Recomendaciones**

Tal y como se expuso en el acápite referido a los antecedentes de la cuestión, a raíz de la instauración del sistema de bandas para la determinación del tipo de cambio, Costa Rica se enfrentó a un fenómeno económico sin precedentes, sea la revaluación del colón frente al dólar.

Ciertamente, dicho escenario trajo consigo una serie de situaciones que vinieron a poner en jaque la normativa tributaria existente para el tratamiento de las diferencias cambiarias, en especial de las ganancias generadas por este concepto. Lo anterior, responde al dinamismo propio de la sociedad y su entorno económico, la cual evoluciona y cambia rápidamente, a diferencia del derecho que se mantiene estático y que sólo puede adaptarse a los nuevos panoramas mediante la reformulación de las leyes a través de las vías establecidas para dichos efectos.

A nuestro criterio, tal situación justifica la propuesta de un nuevo texto de ley, a través del cual se proceda a establecer un gravamen **legal** sobre las ganancias cambiarias, ya sea que se deriven de activos o pasivos, siempre y cuando así se establezca de forma expresa en una norma de rango legal.

Hacia este sentido se había direccionado parte de la propuesta formulada con el Impuesto de Solidaridad Tributaria analizado dentro de la presente investigación, en especial en cuanto a la reforma introducida por el artículo quinto de dicho proyecto, a fin de modificar la determinación de la renta bruta, al introducir un párrafo para *“regular lo relativo a las transacciones en moneda extranjera, su valoración en moneda local y el tratamiento de las diferencias cambiarias.”*⁶⁶

La redacción que se había propuesto en dicho proyecto para tales efectos es la siguiente:

“(…) Todos los contribuyentes que tributen bajo este Título cuando efectúen operaciones en monedas extranjeras que incidan en la determinación de su renta gravable, deberán efectuar la conversión de esas monedas 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

⁶⁶ Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria, expediente número 17 959.

período fiscal constituirán una ganancia gravable o una pérdida deducible en su caso. (...)”

Respecto de la anterior redacción es válido hacer una salvedad en cuanto al tema de un eventual gravamen a las ganancias cambiarias derivadas de activos en moneda extranjera, pues como se analizó a lo largo del presente trabajo de investigación, los activos monetarios son los únicos susceptibles de generar un ingreso real, a diferencia de los activos no monetarios los cuales no se caracterizan por la obtención de ingresos o la realización de operaciones. De igual manera, en virtud del principio de capacidad económica, las ganancias cambiarias deberían ser gravadas utilizando el sistema de percibido y no del devengado.

En virtud de lo anterior, a nuestro criterio -y a manera de recomendación-, consideramos que la redacción del párrafo anterior podría mejorarse si se especifica que las ganancias cambiarias derivadas de activos a las que hace referencia la norma, son únicamente aquellas generadas a partir de activos monetarios.

Si bien es cierto, el proyecto de ley antes mencionado no obtuvo la aprobación de la Asamblea Legislativa, en definitiva constituye un precedente de importancia para el tema en cuestión.

Lo cierto es que, mientras una reforma como la anterior no sea elevada al rango de ley, y mientras se mantenga la redacción actual de la Ley al Impuesto sobre

las Utilidades, no es posible –bajo argumento alguno-, pretender gravar las ganancias cambiarias de ninguna naturaleza, de conformidad con lo expuesto en el presente trabajo de investigación.

Así, si lo que pretende la Administración Tributaria es gravar de una vez por todas las ganancias cambiarias en cuestión, lo lógico sería que re direcciona sus esfuerzos en torno a la formulación de una nueva reforma legislativa, absteniéndose mientras tanto de realizar interpretaciones sinuosas y de emitir criterios y actos administrativos contrarios a los principios y normativa que rigen el ordenamiento jurídico costarricense.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

- Arias Sosa, Luis Albán . “Principios Constitucionales Tributarios”. Revista Judicial Corte Suprema de Justicia.
- Codera, José María. (1984). Diccionario de Contabilidad. 4ta edición. Madrid, España. Ediciones Pirámide S.A.
- García Belsunce, Horacio. (1967). El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario. 1era Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma.
- Godoy A y Greco O (2006). Diccionario Contable y Comercial. 1era edición. Buenos Aires, Argentina. Valleta Ediciones.
- Spisso, Rodolfo (2000). Derecho Constitucional Tributario. 2da Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Ediciones Depalma.
- Torrealba Navas, Adrián. (2009) La Imposición sobre la Renta en Costa Rica. 2 ed. San José, Costa Rica. Editorial del Poder Judicial.
- Torrealba Navas, Adrián. (2009). Derecho Tributario Parte General. 1era Edición. San José, Costa Rica. Editorial Jurídica Continental.

Fuentes Electrónicas

- Banco Central de Reserva del Perú. (2012).
<<http://www.bcrp.gob.pe/publicaciones/glosario/d.html>>. [Consulta: 20 agosto. 2012].
- Bolsa Centroamericana de Valores (2001).
<<http://www.bcv.hn/glosario.htm#sectG>> [Consulta: 20 de agosto. 2012].
- Chapoy B y Dolores, B. (1983). Biblioteca Virtual. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. <<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/922/1.pdf>> [Consulta: 20 de agosto de 2012].
- Diccionario “Economía 48”. (2012).
<<http://www.economia48.com/spa/d/diferencias-de-cambio/diferencias-de-cambio.htm>>. [Consulta: 20 agosto. 2012].
- El Financiero. (2012).
<http://www.elfinanciero.cr/ef_archivo/2005/septiembre/25/legales1.html> [Consulta: 26 setiembre. 2012].

Blog de Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León. (2012). <<http://blog.pucp.edu.pe/item/52284/impuesto-a-la-renta-aspectos-subjetivos-version-actualizada>>. [Consulta: 30 de octubre. 2012].

El Financiero. (2012). <http://www.elfinancierocr.com/ef_archivo/2010/octubre/24/economia2554844.html>. [Consulta: 15 de noviembre. 2012].

Lopez Gutiérrez, Cristina. (2009) Las diferencias de cambio. Universidad de León, España. Pecvenia Monográfico 2009. <http://www3.unileon.es/pecvnia/pecvnia2009/2009_263_278.pdf> [Consulta: 21 enero. 2013].

Taylor, John. (2004). Biblioteca Virtual de la República de Colombia. <<http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/economia/glos/glos5.htm>> [Consulta: 20 de agosto del 2012].

Montoya Segura, Juan Luis. Algunas consideraciones sobre el Impuesto de Renta. <http://www.pgr.go.cr/revista/rev_publicacion.aspx?nRevista=14&nPar3=13&nPar5=0&strPar2=P>

Normas

Banco Central, del 03 de diciembre de 1981.
Código de Normas y Procedimientos Tributarios
Ley 7092. Ley de Impuesto Sobre la Renta. (1988) San José, Costa Rica.
Ley 6696. Ley de Impuesto Diferencial Cambiario Exportaciones y Reforma Ley General de Administración Pública.
Normas Internacionales de Contabilidad. Versión 2011.
Reglamento a la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Decreto No. 18445-H

Proyectos de Ley

Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria. Expediente 17.959.

Revistas

Arias Sosa, Luis Albán (2011). "Principios Constitucionales Tributarios". Revista Costa Rica". Ciencias Económicas. (V) 157-159. Guardia, J y Ramírez, F (1985). "El Impuesto a las Ganancias de Capital en Revista Judicial Corte Suprema de Justicia. Número 102. Páginas 139-152. Diciembre.

Jurisprudencia

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Comité Consultivo Permanente.
Acuerdo No.116-2012.

Procuraduría General de la República

Dictamen C-168-93 del 22 de diciembre de 1993

Tribunal Fiscal Administrativo

Tribunal Fiscal Administrativo. Fallo 88 -1991 del 15 de octubre de 1991.

Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución 477-2007-P de las 11:00 horas del 20 de noviembre de 2007

Tribunal Fiscal Administrativo. Resolución 277-2012 de las 10:00 horas del 05 de junio del año 2012

Tribunal Fiscal Administrativo. Resolución 278-2012 de las 10:10 horas 05 de junio del año 2012

Tribunal Fiscal Administrativo. Resolución TFA N° 158-2011 de las 11:30 horas del 05 de abril de 2011.

Tribunal Fiscal Administrativo. Fallo 302-2007-P de las 11:00 horas del 09 de agosto del 2007

Tribunal Fiscal Administrativo. Fallo 295-2007 de las 13 horas 30 minutos del 31 de julio de 2007.

Tribunal Fiscal Administrativo. Fallo 027-2011 de las 11:30 horas del 31 de enero del 2011.

Dirección General de Tributación

Dirección General de Tributación. Oficio DGT-1446-06 del 24 de octubre de 2006

Dirección General de Tributación. Oficio DGT 854 de 16 de octubre de 2001.

Dirección General de Tributación. Oficio DGT 702-2001 del 09 de agosto de 2001

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 163-03 de 14 de febrero 2003.

Dirección General de Tributación. Oficio DGT 460-03 del 2 de mayo de 2003

Dirección General de Tributación. Oficio DGT 539-03, del 16 de mayo de 2003.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 1097-95 del 13 de junio de 1995.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 211-07 del 15 de febrero del 2007.

Dirección General de Tributación. Oficio DGT 390-2008 del 4 de julio de 2008.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT-390-2008 del 4 de julio de 2008.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 753-10 de 22 de octubre de 2010.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 867-2011 del 26 de octubre de 2011.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 821-2011 del 10 de octubre de 2011.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 063-11 del 09 de febrero de 2011

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 088-2011 del 09 de febrero de 2011

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 227-2011 del 04 de mayo de 2011

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 228-2011 del 04 de mayo de 2011

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 980-2011 del 07 de diciembre de 2011.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 080-2011 del 07 de febrero de 2011

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 081-2011 del 07 de febrero de 2011

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 082-2011, del 07 de febrero de 2011

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 083-2011 del 07 de febrero de 2011

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 1446-06 del 24 de octubre de 2006.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 752-12 del 27 de agosto de 2012.

Dirección General de Tributación Oficio DGT 2012-97 de 1996.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 64-96 de 1996.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 64-96 de 1996.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 409-98 de 1998.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 615-02 de 2002.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 460-03 del 2003.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 1313-05 de 2005.

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 227-11 del 2011

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 228-11 del 2011

Dirección General de Tributación, Oficio DGT 818-2011 del 2011.

Dirección General de Tributación, Resolución DGT 26-06 de las 15 horas del 10 de noviembre de 2006.

Dirección General de Tributación, Resoluciones DGT 277-2012 de las 10:00 horas del 05 de junio del año 2012

Dirección General de Tributación, Resolución DGT 278-2012 de las 10:10 horas 05 de junio del año 2012.

Dirección General de Tributación, Resolución DGT-52-2001, del 06 de diciembre de 2001.

Dirección General de Tributación, Resolución DGT-1360-2005, del 2005.

Tribunal Contencioso Administrativo

Tribunal Contencioso Administrativo. Sección II Resolución de las 11:10 horas del 21 de octubre del 2005

Tribunal Contencioso Administrativo. Sección VII Fallo 94-2009, de las 14:00 horas del 30 de setiembre de 2009.

1496-2009 de las 15:02 horas del 15 de junio de 2009

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII, Fallo 94-2009, de las 14:00 horas del 30 de setiembre de 2009.

Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI del, Fallo 289-2012 de las 08:00 horas del 12 de diciembre de 2012,

Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI. Resolución 289-2012 de las 08:00 horas del 12 de diciembre de 2012

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI Resolución 14-2013 de las 16:00 horas del 25 de enero de 2013

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia

Fallo 552-F-S1-2011 de las 09:25 horas 05 de mayo de 2011.

Sala Constitucional

Sentencia No. 5398-94, de las 15:27 horas del 20 de setiembre de 1994.