



DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

25 de febrero de 2026 MH-DGT-DNTI-DCN-CONS-0022-2026

Atención consulta amparada en el artículo 119 del CNPT

Señor

Notificaciones: [...].com

[...]

Representante Legal

Corporación [...] S.A.

Estimado señor:

En atención a la consulta planteada, recibida en esta dependencia el 18 de febrero de 2026, donde se solicita la opinión jurídica de la Dirección General sobre la utilización del criterio de "realizado" y el método que debe utilizar para identificar y cuantificar el "Diferencial Cambiario", al respecto se le indica lo siguiente:

Cuadro fáctico

Indica el consultante que, su representada es una empresa acogida al régimen especial de zona franca como empresa "Administradora de parques", para la actividad "Parque de empresas procesadoras o mixto". Asimismo, indica que su representada se encuentra inscrita ante el Registro Único Tributario con las actividades económicas de "Actividades inmobiliarias con bienes propios o arrendados" y en "Actividades de consultoría en gestión". Menciona que su representada, percibe tanto ingresos afectos al Régimen Especial de Zona Franca y sujetos a sus beneficios, así como también ingresos derivados de ventas o prestaciones de servicios realizadas a clientes locales fuera del régimen de zona franca, los cuales no se encuentran amparados por los beneficios de la Ley N° 7210. Indicando que,



debido al giro habitual de su operación, realizan transacciones en moneda nacional y moneda extranjera.

Continúa el consultante indicando, que su representada goza de la exención del impuesto sobre las utilidades respecto de los ingresos amparados por el Régimen Especial de Zonas Francas, de conformidad con la Ley N° 7210. No obstante, en su operación, percibe también ingresos que no se encuentran cubiertos por los beneficios del Régimen Especial de Zonas Francas por tratarse ingresos obtenidos de ventas o prestaciones de servicios realizadas a clientes locales fuera del régimen de zona franca, respecto de los cuales cumple con las obligaciones tributarias que resultan aplicables, llevando los registros adecuados, efectuando la determinación correspondiente y pago del impuesto.

Menciona que el 1 de julio de 2019 entró en vigor la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635, que reformó la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092, emitiendo la Dirección General el criterio institucional DGT-CI-04-2020, el cual fue anulado por la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo, a través del voto número 61-2020 por aspectos de forma.

Requiriendo según el consultante la opinión jurídica de la Dirección General sobre la utilización del criterio de realizado y el método que debe utilizar para identificar y cuantificar el "Diferencial Cambiario".

Consulta Concreta

Plantea el consultante lo siguiente:

¿Mi Representada debe aplicar el criterio del realizado para cuantificar el ingreso gravable o gasto deducible por concepto de diferencial cambiario, para el periodo fiscal 2025?

¿Mi Representada, para efectos de identificar y cuantificar el Diferencial Cambiario realizado y no realizado, debe aplicar el método de comparativo entre el tipo de cambio de venta de referencia del Banco Central de Costa Rica en la fecha de cierre del último periodo declarado contra el tipo de cambio de percepción o realización de cada cobro o pago de sus transacciones?, o en su defecto, ¿Cuál es la forma en la que debe determinarse la cuantificación del diferencial cambiario realizado?



Criterio de Consultante

Manifiesta el consultante que, de conformidad con los artículos 1 y 5 de la Ley del Impuesto sobre las Utilidades, Ley N° 7092, el criterio aplicable al diferencial cambiario para el impuesto sobre las utilidades es el criterio de realización. Señala que el artículo 13 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto No. 43198-H indica también que en lo que respecta a la renta bruta del impuesto sobre las utilidades, los ingresos gravados provenientes de la actividad lucrativa desarrollada son los percibidos y las ganancias de capital gravadas provenientes de bienes afectos a la actividad lucrativa gravada con el impuesto sobre las utilidades son las realizadas.

Mencionando además que el artículo 13 de cita, se refiere específicamente a las ganancias por diferencial cambiario, indicando que las ganancias gravadas son las percibidas de ingresos por activos, es decir reitera el criterio de realización. Además, del artículo mencionado se tiene también que la ganancia o pérdida de capital se entenderá por realizada para efectos del impuesto sobre las utilidades cuando: a) se cambie de moneda, o b) se adquiera otro activo en esa moneda extranjera u otra.

Indica, que si bien el criterio institucional DGT-CI-04-2020 fue anulado por la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo, a través de la sentencia 61-2021, lo cierto del caso es que la Ley no ha cambiado desde el 1 de julio del 2019 (fecha en que entró en vigor la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas), y la normativa tanto legal como reglamentaria vigente permiten concluir que el criterio de realización es el aplicable al diferencial cambiario. De tal forma que, el criterio de realización es el procedente actualmente en el caso de las ganancias y pérdidas de capital que se integran a la base imponible del impuesto a las utilidades.

Por otro lado, indica que respecto al impuesto sobre las rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, el artículo 27 bis de la Ley N° 7092 establece como hecho generador la obtención de rentas de fuente costarricense provenientes de capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, así como del artículo 47 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el diferencial cambiario gravado tanto para efectos del impuesto sobre las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital consiste exclusivamente en el realizado.

Por lo que, en lo que respecta al diferencial cambiario el criterio aplicable es el de realización tanto para el impuesto sobre las utilidades como para el impuesto sobre las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital.



Sobre la identificación y cuantificación del Diferencial Cambiario realizado y no Realizado, indica que de acuerdo con los artículos 13 y 47 del Reglamento, la ganancia o pérdida de capital se debe identificar y entender por realizada cuando: a) se cambie moneda o b) se adquiriera otro activo en esa moneda extranjera u en otra.

Indicando el consultante que conforme al artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para efectos de la determinación y cuantificación de una eventual ganancia o pérdida realizada por diferencial cambio, estas deben valorarse según el tipo de cambio de venta establecido por el Banco Central de Costa Rica. Previendo el consultante dos escenarios:

Operaciones tanto pasivas como activas, vigentes con anterioridad al inicio del periodo fiscal por declarar.

Operaciones tanto pasivas como activas, generadas en el curso del periodo fiscal por declarar.

Por lo tanto, a efectos de una simplicidad aritmética indica que entendería que para la determinación y cuantificación de un ingreso o gasto por diferencial cambiario realizado a declarar deben seguir las siguientes disposiciones:

a. Escenario de operaciones tanto pasivas como activas, vigentes con anterioridad al inicio del periodo fiscal por declarar: Bajo este escenario se entendería su realización en el momento de la percepción de ingreso o de su debido pago. Por lo cual, debería compararse el tipo de cambio de venta del Banco Central de Costa Rica al cierre del último periodo declarado, en comparativa con el tipo de cambio de venta del Banco Central de Costa Rica en la fecha de la percepción de un ingreso en moneda extranjera o el pago de una obligación en moneda extranjera.

b. Escenario de operaciones tanto pasivas como activas, generadas en el curso del periodo fiscal por declarar: Dado que estas operaciones se generan en un periodo fiscal en curso, de igual manera se entendería su realización en el momento de la percepción de ingreso o de un debido pago. Con la salvedad de que el tipo de cambio referencia de comparación sería el de venta de referencia del Banco Central de Costa Rica al momento de la generación del pasivo o activo, en comparación con el tipo de cambio de venta de referencia del Banco Central de Costa Rica de la generación de un cobro o pago en moneda extranjera.

Concluyendo que, el efecto aritmético de la variación entre los montos de los activos y pasivos en moneda extranjera, multiplicado por la variación del tipo de cambio según sea su escenario de operación, lo que refleja las ganancias o pérdidas realizadas por diferencial cambiario de activos y pasivos en moneda extranjera, que servirán para determinar el ajuste



conciliatorio en la declaración del impuesto sobre la renta de los correspondientes ingresos gravables y no gravables, y los gastos deducibles o no deducibles por estos rubros.

Criterio de esta Dirección General

Una vez examinados los hechos indicados en el escrito de consulta y después de efectuado un análisis de los argumentos expuestos, esta Dirección General responderá la consulta planteada con base en el análisis que de seguido se indica.

La determinación de ingresos gravables o gastos deducibles producidos por el diferencial cambiario y que afecten la determinación de la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades (ISU), debe respetar el criterio del realizado. Mismo criterio aplica para el gravamen respectivo en el impuesto sobre rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, por lo que sólo se gravará el diferencial cambiario realizado. En este sentido, su cuantificación se hará comparando el tipo de cambio de venta, referenciado por el Banco Central de Costa Rica (BCCR), del día en que se celebró la operación económica -sea relacionada con activos o con pasivos- y el tipo de cambio de venta, referenciado por el Banco Central de Costa Rica (BCCR), del día de percepción del ingreso o pago del pasivo de la operación económica, según corresponda; todo lo anterior de conformidad con lo establecido en los artículos 1, 5 y 27 bis de la LISR y en los artículos 13 inciso c), 17 inciso o) y 47 de su Reglamento.

La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635 introdujo reformas al artículo 5 e incorporó el Capítulo XI al Título I de la LISR, bajo el título "Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital". A partir del artículo 27 y siguientes, esta normativa establece la regulación aplicable al tratamiento tributario del diferencial cambiario.

Con esta reforma se reguló el tratamiento tributario del diferencial cambiario, estableciendo en el artículo 27 bis de la LISR, el hecho generador como la obtención de toda renta de fuente costarricense en dinero o en especie derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital, en el tanto las mismas sean realizadas y que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente. Asimismo, incluyó como parte de esta sujeción las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de la realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, las cuales igualmente siguen el criterio de realización.

En consecuencia, cuando la diferencia cambiaria se origina en una operación económica sujeta al Impuesto sobre las Utilidades, conforme a la normativa legal y reglamentaria vigente, su imposición deberá realizarse según lo dispuesto en el artículo 1, párrafo cuarto,



de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual establece de manera expresa que dichas rentas deben tributar en el ISU una vez que se hayan realizado.

En lo que respecta a las operaciones económicas que producen diferencias cambiarias y que se encuentran sujetas al ISU desde su origen, el artículo 5, párrafo segundo, de la Ley de Impuesto sobre la Renta dispone lo siguiente:

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

(Así reformado el párrafo anterior por el título II aparte 6) de la ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas, N ° 9635 del 3 de diciembre de 2018)

Todos los contribuyentes que tributen bajo este título, cuando efectúen operaciones en moneda extranjera que incidan en la determinación de su renta gravable, deberán efectuar la conversión de la moneda que se trate a moneda nacional utilizando el tipo de cambio de referencia para la venta establecido por el Banco Central de Costa Rica. Las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos, que resulten entre el momento de realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, o el del cierre del periodo fiscal, constituirán una ganancia gravable o una pérdida deducible en su caso, en el periodo fiscal. Salvo disposición expresa en contrario, las reglas de conversión establecidas en el presente párrafo serán de aplicación en los restantes títulos de esta ley.

(Así adicionado el párrafo anterior por el título II aparte 6) de la ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas, N ° 9635 del 3 de diciembre de 2018) (.)

(el subrayado no es del original) "

En este sentido, debe establecerse que, lo indicado en el párrafo 2 del artículo 5 en mención, refiere a una regla de carácter fiscal y contable para registrar las operaciones en moneda extranjera que incidan para la determinación de la renta gravable, para contribuyentes del ISU, que deben efectuar la conversión de la moneda al tipo de cambio de referencia para la venta establecido por el BCCR.

Así, las diferencias cambiarias deben mantener la consistencia que se ha establecido en la Ley N°9635, quedando claramente gravadas o deducidas bajo el criterio de realización, respecto a los activos o pasivos, que resulten entre el momento de realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, de forma que constituirá una ganancia gravable o una pérdida deducible, según corresponda. Siendo la referencia "(.) o



el cierre del periodo fiscal (.)" un rasero contable, que implica el deber de registrar a efectos contables dichas rentas, ganancias o pérdidas, pero sin que las mismas impliquen la afectación en el impuesto, hasta que hayan sido efectivamente obtenidas, aspectos que responden y resultan consistentes con la normativa tributaria, por cuanto considerar lo contrario -gravar el diferencial cambiario no realizado- implicaría obligar a los contribuyentes a pagar un ISU sobre un elemento externo de sus actividades que no ha sido efectivo, y sobre el cual no tienen injerencia alguna, llevando a una imposición irreal y arbitraria por parte de esta Administración. Por lo tanto, las diferencias cambiarias que acaezcan en el cierre del ejercicio fiscal deben registrarse y actualizarse para efectos contables y solamente serán gravadas o deducidas en el ISU, aquellas que se hayan realizado.

Ahora bien, respecto a su cuantificación, dista esta Dirección del criterio del consultante, toda vez que no hay diferencia entre los supuestos señalados en el escrito de su consulta. Así, el diferencial cambiario realizado se cuantificará comparando el tipo de cambio de venta, referenciado por el Banco Central de Costa Rica (BCCR), del día en que se realizó la operación económica -sea relacionada con activos o con pasivos-, y el tipo de cambio de venta, referenciado por el Banco Central de Costa Rica (BCCR), del día de percepción del ingreso o pago del pasivo de la operación económica, según corresponda. Así, si producto de dicha comparación, se determina una disminución, ésta será considerada como una pérdida y, por lo tanto, el monto correspondiente a esa disminución se aplicará como gasto deducible del ISU; caso contrario, si se determina un aumento, éste será considerado como una ganancia y, por lo tanto, el monto correspondiente a ese aumento se incluirá como un ingreso dentro en la renta bruta del ISU.

De esta forma queda atendida las consultas planteadas. Se advierte que el criterio vertido se fundamenta en la información suministrada por el consultante, por lo que, si se llegare a determinar que la situación descrita difiere de la realidad, este oficio quedará sin efecto, debiendo aplicarse la normativa que corresponda.



Cordialmente,

Responsables:

Nombre y apellidos	Estructura orgánica	Cargo
JUAN GABRIEL ARIAS GOMEZ	DEPARTAMENTO DE CRITERIO NORMATIVO	Especialista en Criterio Normativo
SYLVIA MARÍA CALVO SÁENZ	DEPARTAMENTO DE CRITERIO NORMATIVO	Jefe del Departamento de Criterio Normativo
MARIO A ARTAVIA RODRIGUEZ	DIRECCIÓN NORMATIVA Y TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	DIRECTOR DE NORMATIVA Y TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL
MARIO RAMOS MARTINEZ	DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN	DIRECTOR DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN / AUTORIDAD TRIBUTARIA COMPETENTE