

**TRIBUTACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS: GASTOS DEDUCIBLES O
CAPITALIZACIÓN EN EL ACTIVO**

Máster Mariano Jiménez Zeledón¹

¹ Profesor catedrático de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica.

Resumen: En este ensayo se revisa el concepto de activos biológicos conforme al NIC 41, la adopción de las normas internacionales financieras por parte del ordenamiento jurídico costarricense y su interpretación por parte de la Administración Tributaria. Además, se procede a analizar las normas tributarias relativas a activos biológicos y su aplicación a casos específicos mediante la jurisprudencia administrativa y judicial.

Palabras clave: activos biológicos, productos agrícolas, cultivos de una sola cosecha, cultivos permanentes, depreciación, capitalización de activos, gastos deducibles.

Abstract: This essay reviews the concept of biological assets in accordance with IAS 41, the adoption of international financial standards by the Costa Rican legal system and their interpretation by the Tax Administration. In addition, the tax regulations related to biological assets and their application to specific cases are analyzed through administrative and judicial jurisprudence.

Keywords: biological assets, farm products, single-harvest crops, permanent crops, depreciation, capitalization of assets, deductible expenses.

Índice

Introducción

I. Norma Internacional de Contabilidad No.41 Agricultura (NIC 41)

II. Normas de la Administración Tributaria

III. Resoluciones administrativas y judiciales

Conclusión

Bibliografía

Introducción

El derecho tributario como rama autónoma del ordenamiento jurídico establece sus propias reglas en relación con la materia tributaria, incluso aquellas pueden ser diferentes de las reglas técnicas en materia contable, lo que eventualmente generaría diferencias temporales o permanentes entre la contabilidad regular y la contabilidad fiscal.

En el caso de los activos biológicos -poco estudiados por la doctrina tributaria- estos resultan de interés por ser Costa Rica un país una vocación agrícola.

Recientemente se han generado resoluciones administrativas y judiciales que han dado un trato jurídico tributario a las actividades agrícolas, sobre la base si son cultivos permanentes o de temporales.

En este ensayo se realizará una revisión de esta temática y de las consecuencias jurídicas de las resoluciones administrativas y judiciales.

I. Norma Internacional de Contabilidad No.41 Agricultura (NIC 41)

Las Normas Internacionales de Contabilidad hoy conocidas como Normas Financieras Internacionales (NIF) son elaboradas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), consistentes en normas e interpretaciones técnicas para generar información financiera universalmente aceptadas², lo cual sin duda facilita las transacciones económicas entre Estados.

Además, del acuerdo citado del Colegio de Contadores Públicos, en materia tributaria, el ordenamiento jurídico de Costa Rica por disposición contenida en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta, artículo 54³, dispone:

“Registro de 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 norma contable que regula los activos biológicos es la *Norma Internacional de Contabilidad No.41 Agricultura (NIC 41)*⁴, en esta se *“dispone el procedimiento contable,*

² Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, acuerdo 06-2014 publicado en el Alcance Digital de La Gaceta N° 76, del jueves 11 de diciembre del 2014. Previamente, el Colegio de Contadores Públicos había adoptado en forma completa las normas de información financiera según Circular 06-2005 de 14 de noviembre de 2005.

³ El artículo del Reglamento era el número 57 hasta la reforma operada por el Decreto No.41818-H de 26 de junio de 2019, la cual mediante el artículo 5 derogó 3 normas del Reglamento No. 18445-H del 9 de setiembre de 1988 y sus reformas, por lo que se modificó la numeración. En igual sentido, ver el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, No.4755 y sus reformas, artículo 128. Por otro lado, desde el año 2001, la Dirección General de Tributación emitió la Resolución No.52-01 del 6 de diciembre de 2001 en la que estableció por primera vez como se debían interpretar las NIIF para efectos tributarios.

⁴ www.mef.gob.pe/contenidos/con_nor_co/vigentes/nic/41_NIC. Revisado el 27 de marzo de 2020.

MARIANO JIMÉNEZ ZELEDÓN: Tributación de los activos biológicos:
gastos deducibles o capitalización en el activo

la información a presentar y los estados financieros de la actividad agropecuaria dentro de una Empresa. No toma en cuenta el procesamiento de los productos obtenidos.”⁵

La norma 5 define los activos biológicos de la siguiente forma:

“Actividad agrícola es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación y recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales.

Producto agrícola es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad.

Un activo biológico es un animal vivo o una planta.

La transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

Los costos de venta son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.

Un grupo de activos biológicos es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.

La cosecha o recolección es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.”

Los siguientes ejemplos de *activos biológicos* se encuentran citadas en la NIC 41:
Cuadro No. 1: clasificación de activos biológicos, productos y productos procesados

Activos biológicos	Producto agrícola	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Árboles talados	Troncos, madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña Cortada	Azúcar
Ganado Lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

⁵ Aleira Carmen Calvo de Ramírez, “NIC: 41: tratamiento contable de los activos biológicos y los productos agrícolas”, Contabilidad y Tributación, No. 21, Año 11, 2005, p. 4.

Un *activo biológico* incluye las plantas y animales vivos, y a partir de estos se generan los productos, en el caso de las plantas, los productos agrícolas “ *cosechados o recolectados*”, los cuales “*deben ser medidos a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta*”⁶. El activo biológico incluye la planta y sus frutos hasta que estos son cosechados, pues luego de este hecho, los frutos pasan a formar parte del inventario y deja de aplicarse la NIC 41 para aplicarse la NIC 2 Inventarios. También del activo biológico se excluye los terrenos, pues los inmuebles se les da un tratamiento contable según NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo.

El activo biológico son las plantas de café, de banano, naranjas, piña, cacao o papas, pero el producto cuando es cosechado se le considera un producto (no activo), lo cual tiene implicaciones contables y tributarias, pues los activos tienen un régimen de depreciación⁷, a diferencia de los productos, con los cuales se obtendrán los ingresos -gravables-.

También resulta importante la diferencia en la constitución de un activo biológico que tiene que ver con su establecimiento, y una vez existente aquel, los gastos que se generan para su mantenimiento.

Esto último es un proceso denominado “*transformación biológica*” que es lo que media entre nacimiento del activo biológico y sus procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación, cuyo resultado consiste en un producto, lo cual implica que para tal transformación se requiere semillas, fertilizantes, gastos en mano de obras, entre otros.

De esta forma, en el proceso de transformación biológica, las inversiones que se realicen para constituir el activo -se capitalizan- mientras que las que se hagan para mantenerlo - se considera un gasto deducible-.

La determinación del activo biológico es importante para establecer para efectos contables el costo del activo biológico, según su valor razonable, el cual se establece según las inversiones al momento de su reconocimiento inicial hasta que los productos sean cosechados, y como se ha señalado, las sumas invertidas o gastos, algunos se capitalizan y otras se consideran gastos deducibles según lo establezca la legislación tributaria.

En suma, La NIC 41 es importante pues define en qué consiste un activo biológico y prescribe cómo cuantificar los cambios del activo biológico no solo para efectos contables, y las normas tributarias establecerán como clasificar esas inversiones.

II. Normas de la Administración Tributaria

⁶ Ibid., p. 7.

⁷ Se utiliza el término depreciación en forma general pero realmente debe distinguirse esta relativa a activos fijos tangibles, agotamiento relativo a la distribución periódica del costo de un recurso natural no renovable y amortización referentes a activos intangibles de larga vida. Ver Gerardo Martínez Coto, *El tratamiento del activo fijo en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento*, Ciudad Universitaria Rodrigo Facio, Trabajo de graduación para optar por el grado de Licenciado en Administración de Negocios con énfasis en Contaduría Pública, agosto, 1995, p. 103.

MARIANO JIMÉNEZ ZELEDÓN: Tributación de los activos biológicos:
gastos deducibles o capitalización en el activo

La Dirección General de Tributación mediante un criterio institucional de 2011⁸ estableció en el considerando 6, la siguiente interpretación:

“De lo anterior, se entiende que el término “una sola cosecha”, refiere a aquella “Única recolección sea de frutos, semillas, hortalizas u otros similares, en una época del año en que están maduros, marcando así el final del ciclo productivo del activo biológico respectivo, es decir, que únicamente se obtiene una única cosecha del cultivo que se trate.”

Además, en el considerando 5⁹ en relación con los costos de producción se realiza una diferencia entre costos de establecimiento y costos de mantenimiento:

“Se entiende como “costos de establecimiento” aquellas acciones imprescindibles para desarrollar un sistema de agricultura sustentable, entendido como todas aquellas operaciones dentro de las actividades agrícolas que van desde la preparación de terreno, adquisición de semillas o materia prima tales como agroquímicos, fertilizantes y demás, siembra y labores de cultivo, hasta su efectiva transformación en un activo biológico. Los “costos de mantenimiento”, lo conforman todas aquellas acciones que se generan a partir del activo biológico ya establecido y que permiten a largo plazo conservar la integridad biológica y ecológica de dichos recursos naturales, y continuar obteniendo nuevas cosechas del mismo activo biológico.”

La diferencia es importante pues los gastos de constitución de un cultivo se incluyen contablemente en una cuenta de activo, mientras, que una vez que da el fruto hasta su cosecha, se incluyen en una cuenta de costo de ventas, por lo que los primeros se deprecian mientras los segundos generan un gasto deducible en el período que generan.

Este criterio interpretativo no se refiere al activo biológico como tal sino al resultado de este, es decir, el proceso de transformación que lleva a la cosecha, en este caso, se interpreta el término “una única cosecha” en contraposición cuando un activo biológico puede producir varias cosechas.

La norma anterior fue desarrollada con mayor profundidad mediante la resolución¹⁰ del 15 de junio de 2018 promulgó los criterios interpretativos sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Información respecto a la normativa tributaria, incluyendo la interpretación de la NIC 41:

“Artículo 9º—Activos Biológicos

⁸ Dirección General de Tributación DGT-CI-14-11 de 24 de setiembre del 2011.

⁹ Dirección General de Tributación DGT-CI-14-11 de 24 de setiembre del 2011.

¹⁰ Dirección General de Tributación DGT-R-029-2018 del 15 de junio de 2018.

- a) *Norma de aplicación: NIC 41.*
- b) *Tratamiento Fiscal*
 1. *Respecto de los costos de producción, tales como la preparación del terreno, semillas, agroquímicos, siembra, labores de cultivo, recolección y similares, que le son propios para obtener una única cosecha; con lo cual el activo biológico cesa su proceso vital o es eliminado para iniciar un nuevo proceso de siembra, por lo que se pueden deducir dichos costos, dentro del periodo fiscal en que se paguen o diferirlos para ser deducidos en el año en se obtengan los ingresos provenientes de la cosecha, de conformidad con el RLISR.*
 2. *Si los ingresos de una cosecha son obtenidos en dos períodos fiscales, el contribuyente puede deducir sus costos de producción de manera proporcional con respecto al ingreso correspondiente.*
 3. *Para aquellos contribuyentes que posean activos biológicos en los cuáles las plantas sean capaces de producir varias cosechas y además en varios años o períodos fiscales, dado que se clasifican como “productos cíclicos”, dentro de las actividades agrícolas, los costos incurridos en el establecimiento del cultivo, deben ser depreciados en varios períodos fiscales, para lo cual es procedente aplicar el modelo de depreciación o agotamiento, para cada producto agrícola señalado en el Anexo 2 “Métodos y Porcentajes de Depreciación” incluidos en el RLISR.*
 4. *En lo que se refiere a los activos biológicos, toda aquella presentación de almácigos que se utilicen como insumos para la producción de frutos comestibles exentos del pago del impuesto sobre las ventas, se deben considerar también exentos de tal tributo.*
 5. *En sentido contrario, están gravados con dicho impuesto, los almácigos relacionados con la floricultura, follaje y jardinería, así como los de cultivos que no produzcan frutos comestibles, o que produciéndolos, los mismos no se encuentren exentos de forma expresa en la lista contenida en el RLIGSV.”*

En el inciso 1 se interpreta el término una cosecha en forma similar al criterio interpretativo del 2011, al indicar que una única cosecha es cuando finaliza el ciclo biológico de un activo biológico.

La importancia de tal conceptualización consiste en que los costos de producción, tales como la preparación del terreno, semillas, agroquímicos, siembra, labores de cultivo, recolección y similares, se consideran un gasto deducible en el período en el cual se generan, por lo que estos no se capitalizan, es decir, no se difieren, salvo que el productor (contribuyente) opte conforme al inciso 2 por aplicar los gastos en forma proporcional en dos períodos fiscales, en caso que los ingresos de una sola cosecha se reciban en ambos.

Evidentemente la idea subyacente es que los ingresos de una sola cosecha se reciben en el período fiscal en que esta se da, pero se establece la posibilidad de que esa única cosecha en caso de obtenerse al final de período fiscal, los ingresos se

MARIANO JIMÉNEZ ZELEDÓN: Tributación de los activos biológicos:
gastos deducibles o capitalización en el activo

reciban en el período fiscal de la cosecha y en el siguiente, pues se parte que tal vez no todo se venda a la vez.

En el inciso 3 se establece un supuesto diferente para los activos biológicos, cuando estos sean capaces de producir varias cosechas, por ejemplo, las naranjas, mangos, y similares, es decir, cuando sean productos cíclicos, caso en el cual estos activos biológicos son depreciados según el modelo de depreciación o agotamiento, para cada producto agrícola señalado en el Anexo 2 “Métodos y Porcentajes de Depreciación” incluidos en el RLISR.¹¹

Esto implica que los gastos que se generan en la producción de activos biológicos con varias cosechas no se aplican en el periodo fiscal que se generan sino que se capitalizan y se deprecian según las tablas respectivas del anexo citado.

Lo anterior ha quedado establecido en el *Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta No.18445-H* en cuyo artículo 24 se estableció que las gastos de producción ocasionados por una sola cosecha podrían ser deducidos en el período fiscal en el cual se paguen o diferidos para ser deducidos cuando se obtuviera los ingresos de la cosecha, por lo que a contrario sensu, cuando se obtenga más de una cosecha, los gastos deben capitalizarse en los activos, y estos a su vez, depreciarse, es decir, se difiere el gasto.

III. Resoluciones administrativas y judiciales

El primer oficio de la Dirección General de Tributación del año 2006¹² fue sobre la actividad de cultivo y siembra de naranjas:

“Sobre el particular, esta Dirección General comparte el criterio manifestado por su representada, en cuanto a que para la determinación de la base imponible en el impuesto a las utilidades en el caso del cultivo de la naranjas, se debe aplicar lo establecido en el artículo 27 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, o sea, que para las actividades agrícolas, los gastos ocasionados por una sola cosecha, tales como reparación del terreno, semillas, agroquímicos, siembra, labores de cultivo, pueden ser deducidos en el periodo fiscal en que se paguen o diferirlos en aquel en que se obtengan los ingresos provenientes de la cosecha, en el caso que se recibieran los ingresos en diferentes períodos, los gastos de producción se pueden deducir en la proporción que correspondan.”

La respuesta de la Dirección de Tributación es acorde con el ordenamiento jurídico pues los árboles de naranja tienen varias cosechas, por lo que el establecimiento de la plantación debe amortizarse a 5 años, no obstante, es contradictorio que en esa consulta se citará lo siguiente:

¹¹ En este anexo se incluyen tablas de depreciación según cada tipo de activos.

¹² Dirección General de Tributación, DGT-345-06, de 24 de febrero de 2006.

“Esta Dirección General comparte el criterio manifestado por su representada, en cuanto a que para la determinación de la base imponible en el impuesto a las utilidades en el caso del cultivo de las naranjas, se debe aplicar lo establecido en el artículo 27 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, o sea, que para las actividades agrícolas, los gastos ocasionados por una sola cosecha...”

En un asunto conocido por el Tribunal Fiscal Administrativo del año 2014¹³ se conoció un caso del cultivo de piña en el cual la posición de la Administración Tributaria fue capitalizar y amortizar los gastos del activo biológico en un período de tres años, dado que es un cultivo, que si bien no es permanente, produce dos cosechas, por no puede ser aplicable el artículo 27 -hoy 24 -del *Reglamento del Impuesto sobre la Renta*:

“Igualmente sucede con el cultivo de piña, los costos a capitalizar son aquellos que se inician con las labores de siembra hasta que la planta esté lista para producir la fruta, y es a partir de ese momento en que se empieza a amortizar o depreciar la plantación, que en el caso particular la realidad de los hechos revelan que es de dos años y no tres conforme lo establece la normativa reglamentaria y por consiguiente, a criterio de este Tribunal se hace imperativo y necesario, aplicar en la amortización de ese cultivo el término real y técnicamente comprobado en el expediente analizado.”

En Tribunal Contencioso Administrativo de 2014¹⁴ se conoció otro asunto relacionado con el cultivo de la piña en el cual se estableció:

“La piña es un cultivo con un ciclo productivo conformado por dos cosechas esporádicas, y los costos de producción asociados deben depreciarse de conformidad con el Anexo 2 del Reglamento al Impuesto de Renta, el activo esta constituido por las plantaciones de piña y deben ser depreciados entre los años de vida útil, que según la norma citada es de tres años, por ello la metodología aplicada es contraria, al capitalizar los costos en la cuenta de "activo biológico" y luego los traslada a la cuenta de costos de venta. Entonces, al ser el cultivo de la piña un activo todos y cada uno de los costos asociados a su transformación biológica en cada una de sus etapas se consideran parte de su valor y en ese tanto deben ser depreciados. Se confirma que el traslado de cargos no aplicó una metodología equivocada, sino al contrario la correcta.”

En igual sentido, la Dirección General de Tributación en un oficio del año 2015¹⁵ en relación con una consulta sobre la actividad bananera determinó:

“Por tal razón, esta Dirección General es del criterio que para la amortización de los costos que inciden directamente en la cosecha del banano, no es posible aplicar lo establecido en el artículo 27 del RLISR, dado que el ciclo de eficiencia productiva no es de una sola cosecha, sino que debe aplicarse lo indicado en el

¹³ Tribunal Fiscal Administrativo, No.TFA 140-2014 de 27 de marzo de 2014.

¹⁴ Tribunal Contencioso Administrativo, Resolución No.99-2014 del 19 de setiembre de 2014, considerando V.

¹⁵ Dirección General de Tributación, DGT 031-2015, de 15 de enero de 2015.

MARIANO JIMÉNEZ ZELEDÓN: Tributación de los activos biológicos:
gastos deducibles o capitalización en el activo

artículo 8 inciso f) de la LISR en relación con el Anexo 2 del RLISR, como ya se indicó.

Así las cosas, lo que procede para este tipo de explotación agrícola, es capitalizar los costos producidos posteriormente a la toma en arrendamiento de las fincas agrícolas (según se desprende de la gráfica del ciclo productivo del activo biológico aportado por la consultante), acorde con lo estipulado en el contrato agrícola suscrito entre la consultante y [...]S.A., relacionado con el mantenimiento del cultivo, drenajes y fertilización de las plantas de banano y los costos de protección de fruta, deshoja, drenajes, fertilización, control de sigatoka, control de malezas y control de nematodos, para el periodo fiscal 2014.

Esta capitalización de costos y gastos de mantenimiento de cultivos, tiene su sustento en lo establecido, como ya se indicó, en el Anexo 2 del RLISR, el cual norma que la vida útil de amortización del cultivo del banano es de 5 años o del 20% del desgaste.

En el caso de la consultante al dedicarse a la actividad de cultivo y empaque de la fruta de banano destinado a la exportación, deberá aplicar como amortización solamente el 20% de estos gastos y costos acumulados e incurridos en el periodo y los otros 80% restantes, deberá cargarlos al gasto deducible de su declaración de renta para los otros 4 periodos fiscales futuros.

Asimismo, debe recordarse que para la deducibilidad de los gastos, los registros contables deben estar basados en el principio del costo histórico, es decir, basarse en su costo original, el cual incluye todos aquellos gastos necesarios para poner el bien en condiciones de explotación, en el periodo establecido.

En conclusión, en el caso en consulta, se deberá aplicar lo normado en el artículo 8 inciso f) de la LISR y el Anexo No. 2 del RLISR (amortización a 5 años de vida útil del cultivo del banano), en lo que se refiere a los gastos y costos de mantenimiento del cultivo, drenajes y fertilización de las plantas de banano y los costos de protección de fruta, deshoja, drenajes, fertilización, control de sigatoka, control de malezas y control de nematodos.”

En el caso del cultivo de banano o cualquier musácea este se reproduce por clonación natural, es decir, no utiliza semilla como otros cultivos, pero las plantas producen una sola cosecha y cesan su proceso vital. Lo anterior genera una paradoja pues la norma reglamentaria -artículo 24 del Reglamento- establece que quedan excluidos los cultivos cíclicos que producen más de una cosecha, pero en este caso las siguientes cosechas - racimos- son producidas por diferentes activos biológicos.

En forma similar al caso de la piña, se ha considerado que la plantación de banano tiene varias cosechas situación por la cual se aplica el Anexo II del *Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta*, el cual establece un periodo de amortización de 5 años para este cultivo.

Esto último nos lleva a una reflexión adicional que consiste en el hecho de que una planta de banano tiene un ciclo biológico de 9 meses, da frutos y luego cesa el proceso vital,

entonces pareciera que viola el principio de capacidad económica al obligar al productor a una amortización en 5 años de un activo biológico que no existe.

La Dirección General de Tributación en un oficio del año 2016¹⁶ se pronunció en una consulta de un productor de piña como sigue:

“Así las cosas, lo que procede para este tipo de explotación agrícola, es capitalizar los costos de establecimiento y los costos de mantenimiento del cultivo de la piña. Esta capitalización de costos y gastos tiene su sustento en lo establecido, como ya se indicó, en el Anexo 2 del RLISR, el cual norma que la vida útil de amortización del cultivo de la piña es de 3 años o del 33.33% del desgaste.

En el caso de la consultante que se dedica a la plantación y cosecha de la piña, tanto los gastos de establecimiento del cultivo de la piña de la primera etapa a nueve meses, como los gastos de mantenimiento que se generan una vez que el activo biológico existe con una duración de 5 meses, deben ser capitalizados y ser amortizados a 3 años, de conformidad con los criterios establecidos en el Anexo N° 2 del RLISR.

[...] En conclusión, en el caso en consulta, se deberá aplicar lo normado en el artículo 8 inciso f) de la LISR y el Anexo No. 2 del RLISR (amortización a 3 años de vida útil del cultivo de la piña), en lo que se refiere tanto a los costos de establecimiento como a los de mantenimiento una vez que el activo biológico existe.”

Finalmente, en otro caso del Tribunal Fiscal Administrativo de 2016¹⁷, a pesar de los precedentes citados, se determinó lo siguiente:

“Es importante mencionar, como un aspecto relevante, conforme lo expone la contribuyente en documento visible a folios 326 y 327, que el proceso de producción de piña, culmina con la cosecha de una única fruta, de forma que esa unidad de producción no tiene capacidad de producir varias frutas o cosechas [...] Es importante aclarar, tal y como lo indica la recurrente, que el denominado segundo ciclo corresponde al desarrollo de yemas axilares de la planta sembrada durante el primer ciclo y para su crecimiento y desarrollo es necesario la aplicación de un paquete tecnológico diferente al usado durante el primer ciclo de cultivo, por lo que se constituye entonces que la segunda cosecha es otra planta diferente. Siendo para el caso concreto que la duración del ciclo del proceso de producción es de una sola cosecha, no proceden los cálculos realizados por la oficina A Quo, donde sin hacer un análisis de la realidad del cultivo que práctica la contribuyente, utiliza una tabla para depreciación de sus costos de producción por un período de 3 años señalado en el Anexo 2 a la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

¹⁶ Dirección General de Tributación No.1151-2016 de 11 de noviembre de 2016.

¹⁷ Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera, No. 633-P-2016 de 9 de noviembre de 2016.

MARIANO JIMÉNEZ ZELEDÓN: Tributación de los activos biológicos:
gastos deducibles o capitalización en el activo

En el caso anterior fue declarada la nulidad del traslado de cargos pues la administración tributaria regional no refutó lo que argumentó el contribuyente en cuanto a que el proceso productivo de la piña, y que no se trataba de un planta y dos cosechas, sino de una cosecha para cada planta, y la llamada segunda cosecha era producto del desarrollo de una “*yema axilar*”, lo que implica que sí se estaría frente a la aplicación del artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta.

Como se observa en el caso del cultivo de piña se está frente a dos criterios diferentes, uno en el cual se considera que una planta de piña produce dos cosechas y otro en el que se trata de dos plantas diferentes, aunque aún existiría la permanencia de la plantación, uno u otro supuestos, generan consecuencias tributarias diferentes, pues en el primer caso habría que amortizar los costos a tres años, mientras que en el segundo se podría aplicar en el propio año de la cosecha. No obstante, no se trata de un asunto que pueda determinar la norma contable o tributaria per se, sino lo que indica la técnica agrícola.

Conclusión

La interpretación de la NIC 41 por parte de la Administración Tributaria ha sido coherente y ajustada a esta, por lo que no existe contradicción entre las normas contables y las normas tributarias.

No obstante, las normas tributarias están estructuradas de forma tal que solo distinguen entre cultivo de una cosecha y cultivos cíclicos, lo cual en la naturaleza tal distinción jurídica no siempre es fácil distinguir, situación por la cual hay que revisar la técnica agrícola para orientación la aplicación de las normas jurídicas.

El artículo 24 del *Reglamento del impuesto sobre la Renta* establece una diferencia entre cultivos de una cosecha y cultivos cíclicos, sin embargo, hay cultivos como la piña y el banano, que son permanentes, pero diferentes a los cultivos tradicionales como las naranjas o el café.

En el caso del banano está claro que cada planta de banano produce una cosecha y que el activo biológico desaparece, teniendo que amortizar el gasto aún después de su desaparición, lo que podría estar violando la capacidad económica de los productores.

El reconocimiento de gastos deducibles en un período fiscal o su amortización por varios años, no solo es un tema contable o tributario sino que puede afectar la competitividad de sectores económicos que compiten en los mercados internacionales.

Bibliografía

Asamblea Legislativa de Costa Rica. *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, No.4755 y sus reformas.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, circular 06-2005 de 14 de noviembre de 2005.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, acuerdo 06-2014 publicado en el Alcance Digital de La Gaceta N° 76, del jueves 11 de diciembre del 2014.

Dirección General de Tributación Resolución No.52-01 del 6 de diciembre de 2001.

Dirección General de Tributación, DGT-345-06, de 24 de febrero de 2006.

Dirección General de Tributación DGT-CI-14-11 de 24 de setiembre del 2011.

Dirección General de Tributación, DGT 031-2015, de 15 de enero de 2015.

Dirección General de Tributación DGT-R-029-2018 del 15 de junio de 2018.

Martínez Coto, Gerardo. (1995) *El tratamiento del activo fijo en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento* (Ciudad Universitaria Rodrigo Facio, Trabajo de graduación para optar por el grado de Licenciado en Administración de Negocios con énfasis en Contaduría Pública).

Poder Ejecutivo. Reglamento No. 18445-H del 9 de setiembre de 1988 y sus reformas.

Tribunal Fiscal Administrativo, No. 140-2014 de 27 de marzo de 2014.

Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera, No. 633-P-2016 de 9 de noviembre de 2016.

Tribunal Contencioso Administrativo, No.99-2014 del 19 de setiembre de 2014.

www.mef.gob.pe › contenidos › con_nor_co › vigentes › nic › 41_NIC. Revisado el día 27 de marzo de 2020.