



San José, 24 de noviembre de 2025

MH-DGT-TEMPORAL-CONS-119-0068-2025

Señora

[...]

representante legal

[...], Sociedad Anónima

Notificaciones: Notificaciones[...].com Notificaciones[...].or.cr

Atención:

Dr. [...]

Lic. [...]

Asunto: Atención de consulta amparada en el art. 119 del CNPT

Estimada señora:

En atención a su escrito del 05 de setiembre de 2025, recibido el 11 de setiembre del mismo año, vía correo electrónico, mediante el cual consulta sobre el tratamiento tributario del cultivo de la piña, se le indica lo siguiente.

I. CUADRO FÁCTICO

Indica que su representada es una empresa dedicada a la actividad agrícola de cultivo de piña, agrega que para ejercer dicha actividad cuenta con toda la infraestructura necesaria



para la preparación de terrenos, siembra, mantenimiento, cosecha y comercialización de la fruta. Esto presupone la utilización y ordenamiento de factores de producción, que representan un importante costo y gastos operativos de mantenimiento, así como los gastos administrativos necesarios.

La consultante indica que el original artículo 27 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta (en adelante RLISR) ha sido objeto no solo de interpretaciones por parte de la Administración Tributaria, sino también de modificaciones por medio de criterios, resoluciones u oficios, para aclarar y distinguir plantaciones que generan una o más cosechas.

Adiciona que la Administración Tributaria en el año 2011 emitió un criterio interpretativo de ese artículo 27 (DGT-Cl-14-2011) para aclarar el término “una sola cosecha”, identificándolo con ‘una única cosecha’, como indica el antecedente 6: “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”.

Adicionalmente también hace una distinción entre los costos de producción o de establecimiento, y los de mantenimiento: en el inciso 7 del criterio se hace la siguiente interpretación, bajo el entendido de que, aunque exista una única cosecha, ésta también tiene costos de mantenimiento.

Luego en el año 2018, mediante la emisión de la Resolución DGT-R-29-2018, que se refiere a los criterios interpretativos de las Normas Internacionales de Información Financiera, se reitera el tratamiento tributario en las actividades agrícolas para cultivos de una única cosecha, dejando por fuera cualquier tratamiento tributario para cultivos con más de una cosecha.



Cabe destacar que, con la entrada en vigor de la ley 9635 en el año 2020, no hubo mayor cambio en cuanto a este tema, por cuanto lo único que sucedió fue que al artículo 27 reglamentario se le corrió la numeración y ahora le corresponde el número 31.

No fue sino hasta finales del mes de octubre 2023 que mediante el Decreto No. 44299-H, se vino a introducir algo novedoso, que tiene que ver precisamente con la adición de un párrafo cuarto que hace referencia al tratamiento tributario para cuando existe más de una cosecha, evidenciando con ello el vacío que existía con respecto al tratamiento de los gastos de mantenimiento en ese supuesto.

No cabe duda que con la introducción de este párrafo adicional se vinieron a aclarar algunos temas, principalmente en cuanto a la separación contable entre los costos de establecimiento y los costos de mantenimiento.

La consultante transcribe el artículo 31 del RLISR reformado, sobre actividades agrícolas y considera que esta modificación del artículo 31 se acerca al tratamiento contable de las plantas productoras según la Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC 16), la cual se refiere a aquellos activos biológicos que producen más de una cosecha y que por lo tanto deben ser sometidos, en aplicación de la NIC 16 “Propiedad Planta y Equipo”, a una depreciación. Sin embargo, ya desde antes, el mismo Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía una depreciación para las plantaciones de piña, por lo tanto, ya de alguna manera se reconocía que dicho activo podría tener una duración de hasta tres años.

Resulta interesante cómo en las prácticas agrícolas la piña se considera un cultivo perenne, en la que, para una mejor rentabilidad, lo usual es tener dos cosechas. Esto significa que, de una sola plantación u activo biológico, se obtienen habitualmente dos cosechas que comparten los mismos costos de establecimiento de la plantación.

Manifiesta que la renovación de cultivos se refiere a las prácticas agrícolas que buscan rejuvenecer un cultivo existente o reemplazarlo por uno nuevo, con el objetivo de mejorar la productividad, la calidad o la rentabilidad. Esto puede implicar la eliminación parcial o total de plantas viejas, o la introducción de un cultivo diferente en la misma parcela, o bien la resiembra de los cultivos que por una u otra razón han sido dañados, y por lo cual requieren ser eliminados de raíz para dar paso a un nuevo cultivo en los mismos terrenos. En



conclusión, la renovación por siembra es dar paso a plantas nuevas en lugar de las existentes.

Es por ello que considera que las renovaciones de cultivo no podrían ser vistas como mejoras a las plantaciones ya establecidas, por cuanto desde un punto de vista contable y en aplicación de la NIC 16, normalmente las mejoras son aquellas que permiten alargar la vida útil de un activo, cosa que no sucede en el caso de la piña por cuanto el ciclo productivo de la misma, es de aproximadamente tres años. Esto significa que, durante la etapa productiva de la planta, esta no podría tener costos por mejoras, sino que solo costos de mantenimiento que permitirán mantener el equilibrio biológico para que esta pueda producir las cosechas que sean necesarias.

La consultante adjuntó el criterio técnico del Ingeniero Agrónomo [...] sobre el cultivo de la piña y las etapas en las que se divide y destaca que existe una separación clara entre las etapas de establecimiento y las de mantenimiento, lo que se traduce en que contablemente los costos de establecimiento y costos o gastos de mantenimiento de un cultivo de piña también tienen una nítida separación. Igualmente, con base en el criterio técnico, los costos y gastos de renovación se identifican con los costos de establecimiento. Transcrito la opinión del especialista:

Considera con base en el criterio técnico del agrónomo, que todos los costos y gastos relacionados con el establecimiento o renovación de un cultivo, ambos conceptos sinónimos, corresponden a aquellos que van desde la preparación del terreno hasta que se termina de sembrar el lote o área, siendo estos los únicos que se deben de capitalizar; y todos los costos posteriores involucrando los de la primera y segunda cosecha, deberían ser de mantenimiento y, en consecuencia, no capitalizables en los términos del artículo 31 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta. Por lo tanto, su tratamiento de amortización en el primer caso, o gastos del periodo para los no capitalizables.



I.

CONSULTAS CONCRETAS Y CRITERIO DE LA CONSULTANTE

La consultante plantea lo siguiente, para lo cual expreso también la opinión de su representada:

1. *¿Puede entenderse que el cultivo de la piña está establecido en el momento en que concluye la siembra de “semillas” en las “camas” del suelo?*

Indica la consultante que la respuesta es afirmativa, desde el punto de vista agronómico, el cultivo de la piña está establecido en el momento en que concluye la siembra de “semillas” en las “camas” en el lote o área del suelo.

2. *¿Debe entenderse que los costos y gastos incurridos hasta concluir la siembra de “semilla” son los costos y gastos capitalizables por establecimiento a que aluden los párrafos tercero y cuarto del artículo 31 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta?*

Considera que la respuesta es afirmativa, los costos y gastos incurridos hasta concluir la siembra de “semilla” son los costos y gastos capitalizables por establecimiento a que aluden los párrafos tercero y cuarto del artículo 31 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

3. *¿Debe entenderse por costos y gastos de renovación aquellos que suceden al sembrar una plantación nueva, lo que usualmente sucede al terminar el ciclo productivo de aproximadamente 36 meses?*



Manifiesta que la respuesta es afirmativa, los costos y gastos de renovación son aquellos que suceden al sembrar una plantación nueva, lo que usualmente sucede al terminar el ciclo productivo de la piña de aproximadamente 36 meses.

No es usual, pero puede suceder por un problema serio de clima, plagas o enfermedades que afecten severamente las plantas, etc., que se haga una renovación antes de concluir el ciclo de aproximadamente 36 meses en el cultivo de piña. En este caso, también los costos y gastos de renovación son aquellos que suceden al sembrar una nueva plantación.

4. *¿Debe entenderse que los costos y gastos por mantenimiento son los que inician una vez que ha concluido la siembra de “semillas” e incluyen todas las etapas productivas hasta las segundas cosechas?*

Señala que la respuesta es afirmativa, los costos y gastos por mantenimiento son los que inician una vez que ha concluido la siembra de “semillas” e incluyen todas las etapas productivas hasta las segundas cosechas. Tales costos y gastos se deducen en el periodo en que se devengaron.

II. CRITERIO DE LA DIRECCIÓN DE TRIBUTACIÓN

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.

El artículo 31 del RLISR sobre la regulación de actividades agrícolas, establece lo siguiente:

“Artículo 31.-Actividades agrícolas. En las actividades agrícolas, los gastos de producción ocasionados por una sola cosecha, tales como preparación del terreno, semillas, agroquímicos, siembra, labores de cultivo, recolección y similares, pueden ser



deducidos en el período fiscal en que se paguen o diferidos para ser deducidos en aquel en que se obtengan los ingresos provenientes de la cosecha. Si dichos ingresos se obtienen en diferentes períodos fiscales, los gastos de producción pueden ser deducidos en la proporción que corresponda.

(...)

El contribuyente deberá llevar un registro en cuentas contables separadas, de tal forma que se puedan distinguir los costos y gastos capitalizables (incurridos en el establecimiento o renovación del cultivo) y de mantenimiento o atención a la finca, de forma tal, que se puedan asociar todos aquellos costos y gastos de la cosecha con los ingresos obtenidos por esta.

En aquellos casos, en que la planta posea más de una cosecha, el contribuyente deberá llevar un registro en cuentas contables separadas, de tal forma que, se puedan distinguir los costos y gastos capitalizables (incurridos en el establecimiento o renovación del cultivo) y de mantenimiento o atención a finca, así como cualquier otro gasto no capitalizable, de forma tal, que se puedan asociar todos aquellos costos y gastos de la cosecha con los ingresos obtenidos por ésta, y darle el tratamiento fiscal correspondiente.” El destacado no corresponde al original.

Cabe agregar que el inciso f) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 8º.- Gastos deducibles.

Son deducibles de la renta bruta:

f) Las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente. La Administración Tributaria, a solicitud del contribuyente, podrá aceptar métodos especiales de depreciación técnicamente aceptable, para casos debidamente justificados por el contribuyente. Asimismo, la Administración Tributaria



podrá autorizar, por resolución general, métodos de depreciación acelerada sobre activos nuevos, adquiridos por empresas dedicadas a actividades económicas que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas competitivas.

En el Reglamento se determinarán los porcentajes máximos que prudencialmente puedan fijarse por concepto de depreciación o los años de vida útil de los bienes; se tomará en consideración la naturaleza de los bienes y la actividad económica en la cual estos son utilizados.

(...)."

En cuanto a lo referente a la depreciación, en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Anexo 1, denominado "De la Depreciación, el Agotamiento y Amortizaciones" que establece una serie de reglas generales para aquellas depreciaciones admitidas por Ley y que corresponde efectuar sobre bienes tangibles empleados en la producción de rentas. El Anexo No. 2 denominado "Métodos y Porcentajes de Depreciación, dispone que para el cálculo de la depreciación se permite el uso de dos métodos: a) De línea recta y b) La suma de los dígitos de los años. Concretamente en el Anexo 2 se establece una lista de los bienes depreciables, y en esta lista están las piñas y, la cantidad de años de vida que estas tienen.

En este sentido el Tribunal Fiscal Administrativo (en adelante TFA) mediante el fallo N° TFA-629-2011 de las once horas del veintitrés de noviembre del dos mil once, indicó lo siguiente:

"Así bien, de acuerdo con el Diccionario para Contadores de Kohler, un "activo fijo" es: "... 1. Activo tangible que se tiene por los servicios que presta en la producción de bienes y servicios; cualquier elemento de una planta. 2. Cualquier activo de capital o activo no corriente (o circulante). (...). En las categorías usuales de activo fijo se incluyen: los terrenos (de los cuales el flujo de servicios es, al parecer, permanente); los edificios; el equipo de los edificios; los enseres; las maquinarias; las herramientas (grandes y pequeñas); el mobiliario; el equipo de oficina; los modelos, dibujos y troqueles, y frecuentemente los envases. (...). El activo fijo característico tiene una vida limitada (los terrenos constituyen a este respecto una excepción importante),... ". (El resaltado no es



del texto. Página 16 del mencionado diccionario). “Agotamiento”: “...Debilitamiento de un recurso natural; el término se aplica a un depósito mineral o de petróleo, a un bosque maderero u otros recursos similares. (...). El agotamiento difiere de la depreciación en que el primero implica la eliminación de un recurso natural, es decir, una merma física o reducción de una cantidad disponible calculada estimativamente, mientras que la última implica una reducción en la capacidad de servicio de una partida de activo a causa del uso, obsolescencia o por ser inadecuada...”. “Depreciación”: “...1. Pérdida por uso; utilidad de servicio expirada; la disminución del rendimiento o servicio de un activo fijo, o de una partida o un grupo de partidas de activo fijo que no pueden ni podrían restaurarse mediante reparaciones o reposición de partes. (...). La depreciación es básicamente la parte del conjunto de servicios que hace mucho tiempo se creía que podían obtenerse de un activo de vida limitada o, más comúnmente, de un grupo de activos de vida limitada...” (Diccionario para contadores de Kohler, pág. 177). “Depreciable”: “Sujeto a depreciación o desgaste; se dice de los edificios, la maquinaria, el equipo y otros activos fijos de vida limitada...” (Pág. 176 del citado Diccionario)”. El resaltado es de documento original.

De conformidad con normativa legal que regula lo que respecta a depreciaciones, continúa el Tribunal Fiscal, en ese mismo fallo adicionando:

“...Las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente...”. (Artículo 8 inciso f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta). “...Las depreciaciones cuya deducción se admite, son las que corresponda efectuar sobre bienes tangibles, empleados en negocios, industrias, empresas agropecuarias o agroindustriales, actividades profesionales o en otras vinculadas a la producción de rentas sujetas al impuesto, siempre que como consecuencia de su uso, transfieran su costo directa o indirectamente o que pierdan valor por el simple transcurso del tiempo o por los adelantos tecnológicos...” (Anexo I del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta).



En ese mismo orden de ideas, esta Dirección General emitió la Resolución DGT-R-29-2018 “Criterios interpretativos sobre la aplicación de las normas internacionales de información financiera”, en la cual se establece en su artículo 9 el tratamiento fiscal para los activos biológicos, en los incisos 1 y 2 se establece lo relacionado para los costos asociados cuando se obtiene una única cosecha y en los casos de activos biológicos capaces de producir más de dos cosechas se establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 9º.-Activos Biológicos

a) Norma de aplicación: NIC 41.

b) Tratamiento Fiscal

(...)

3. Para aquellos contribuyentes que posean activos biológicos en los cuales 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.

(...)"

Aunado a lo anterior, respecto a lo establecido en el Anexo N° 2, Métodos y porcentajes de depreciación, del RLISR, se establece en su inciso 2. que “Cuando un activo se encuentre en la tabla en forma individualizada, puede usarse el porcentaje o los años de vida útil indicados expresamente para ese activo, independientemente de que también pudiera formar parte de un grupo de activos pertenecientes a determinada actividad.”. En el caso de la piña se indica lo siguiente:



Bien o actividad	Porcentaje anual método (línea recta)	Años de vida (método suma de los dígitos de los años)
Piña	33.33	3

Así las cosas, respecto a sus consultas concretas se le indica lo siguiente:

En cuanto a su primera consulta, si puede entenderse que el cultivo de la piña está establecido en el momento en que concluye la siembra de “semillas” en las “camas” del suelo, se le indica que esta consulta carece de planteamiento con base en un sustento tributario propiamente, por el contrario, como bien establece en su criterio, esto refiere a un punto de vista agronómico, por lo que no resulta atinente para ser atendida por esta Dirección General.

En respuesta a su segunda consulta si debe entenderse que los costos y gastos incurridos hasta concluir la siembra de semilla son los costos y gastos capitalizables por establecimiento a que aluden los párrafos tercero y cuarto del artículo 31 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, se le indica que, el obligado tributario debe llevar un registro en cuentas contables separadas, para distinguir los costos y gastos capitalizables (incurridos en el establecimiento o renovación del cultivo), de mantenimiento o atención a la finca, así como cualquier otro gasto no capitalizable, ello con la finalidad de asociar todos aquellos costos y gastos de la cosecha con los ingresos obtenidos por esta y darle el tratamiento fiscal correspondiente; es por lo antes indicado que de acuerdo al desarrollo propio de su actividad productiva, debe distinguir y mantener separados los costos y gastos propiamente de los cultivos y del mantenimiento de la finca; por lo que lo que debe lograr es asociar todos aquellos costos y gastos de la cosecha con los ingresos obtenidos por esta.

En cuanto a su tercera consulta, si debe entenderse por costos y gastos de renovación aquellos que suceden al sembrar una plantación nueva, lo que usualmente sucede al terminar el ciclo productivo de aproximadamente 36 meses, se le indica que la distinción de costos que se debe realizar es en aquellos que atañen propiamente al establecimiento o renovación del cultivo y por ende atribuibles a la cosecha. Si bien en el informe técnico aportado se indica que: “El proceso de renovación del cultivo consiste en sembrar una plantación nueva en un



lote o sección donde se haya hecho previamente una preparación de suelos. La renovación del cultivo se hace después que termina un ciclo productivo de 36 meses, e inicia con la quema de los residuos de cosecha, preparación de suelos y la siembra de semilla.”, esta Dirección General, señala que un área en renovación se refiere a la “Plantación donde el cultivo cumplió su ciclo de producción y se procede a renovar, o sea, a destruir la plantación vieja y sembrar una nueva”.[1], es por ello, que se reitera que es relevante la distinción de costos que se debe realizar es en aquellos que atañen propiamente al establecimiento o renovación del cultivo, es decir todos aquellos costos y gastos atribuibles a la cosecha.

Respecto a su cuarta consulta, si debe entenderse que los costos y gastos por mantenimiento son los que inician una vez que ha concluido la siembra de semillas e incluyen todas las etapas productivas hasta las segundas cosechas, esta Dirección General considera que al ser mantenimiento de la finca, esto incluye, por ejemplo, limpieza, manejo rutinario, control fitosanitario, poda y labores de mantenimiento de la producción[2], esto debido a que la finalidad de los costos y gastos de mantenimiento o atención a la finca obedece a mantener la capacidad productiva existente del cultivo, no establecerlo ni renovarlo, por eso es que son gastos rutinarios, recurrentes y necesarios para mantener la producción, que permiten sostener el rendimiento normal de la plantación.

De esta forma queda atendida la consulta planteada. 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,

*Mario Ramos Martínez
Director General de Tributación*



Elaborado por: Julia Villarreal González

Revisado por: Sylvia Calvo Sáenz

VB °: Mario Artavia Rodríguez

C: Expediente

Consecutivo DGT

DGT Sede Central

Avenida 10 entre calles 36 y 42. San José, Costa Rica.

Tel.: (506) 2547-4068 - Fax: (506) 2290-2338

Direcciongeneral-DGT@hacienda.go.cr

[1] Manual Técnico para el manejo de rastrojos en el cultivo de la piña, emitido por el Ministerio de Agricultura y Ganadería de Costa Rica: <https://www.mag.go.cr/bibliotecavirtual/Q70-10493.pdf>

[2] Manual de buenas prácticas agrícolas para la producción sostenible del cultivo de la piña, emitido por el Ministerio de Agricultura y Ganadería: <https://www.sfe.go.cr/Publicaciones/Manual%20BPA%20para%20el%20cultivo%20de%20la%20piña%C3%B1a%20SFE%202019.pdf>