

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

MH-DGT-RES-000-2025.- “Criterios interpretativos sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera respecto a la normativa tributaria”- San José a las 00 horas del 00 de 000 de dos mil veinticinco.

Considerando:

I.-Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante Código Tributario, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, faculta a la Administración Tributaria a dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

II.-Que el artículo 128 del Código Tributario establece la obligación que tienen los contribuyentes de llevar los registros financieros, contables y de cualquier otra índole, cumpliendo con los principios de registro e información establecidos en las normas reglamentarias o, en su defecto, con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera, en adelante NIIF, adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en adelante CCPCR, siempre que éstas últimas no supongan oposiciones a las leyes tributarias y en caso de conflicto entre ellas, para fines impositivos, prevalecerá lo dispuesto en la normativa tributaria.

III. –Que el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1998, reformado mediante la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, N°9635, establece los requisitos y condiciones en cuanto a los registros en los libros contables, así como los sistemas especiales que deberán llevar los obligados tributarios que permitan realizar los ajustes para determinar la renta imponible gravable.

IV.-Que en el artículo 82 del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo N° 38277-H del 7 de marzo del 2014 o el que lo sustituya, estipula que los registros contables del obligado tributario constituyen elemento de prueba, siempre y cuando se lleven en debida forma, reflejando fielmente su situación financiera, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera aprobadas por el CCPCR y además que la Administración Tributaria puede desvirtuar el contenido de la contabilidad mediante otros elementos de prueba externos a esta.

V.-Que en el artículo 86 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en adelante RLISR, Decreto Ejecutivo N°43198-H del 22 de julio de 2021, también dispone que el sistema contable del declarante debe ajustarse a las NIIF aprobadas y adoptadas por el CCPCR y a las que ese colegio llegare a aprobar y adoptar en el futuro.

VI.- Que la Junta Directiva del CCPCR, en el acta de la sesión N° 27-2001 de 27 de agosto de 2001, publicada en La Gaceta N° 167 del 31 de agosto de 2001, adoptó en forma total las Normas Internacionales de Contabilidad, en adelante NIC, y mediante las circulares 06-2005 del 14 de noviembre de 2005, 03-2014 del 13 de octubre de 2014, de la sesión N.° 28-2014 y 06-2014 del 11 de diciembre de 2014, según el Acuerdo N.° 727-2014 SO28, se ratificó la adopción de las NIC, conocidas como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el propósito de fomentar la calidad, comparabilidad, transparencia y la eficiencia en la preparación de los estados financieros de las empresas.

VII.- Que la Junta Directiva del CCPCR, en el acta de la sesión N° SO-12-2022, Acuerdo N° 262-6-2022 de fecha 7 de junio de 2022, publicado en La Gaceta N° 128 del 6 de julio del 2022, ratificó que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica ha adoptado, de forma plena, desde el 31 de agosto de 2001, el conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus respectivas interpretaciones, como principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, por tanto emite la CIRCULAR N° 06-2022-R, adicionalmente en el por tanto quinto.

VIII.- Que la Junta Directiva del CCPCR, en el acta de la sesión N° SO-14-2018, Acuerdo N° 297-2018 de fecha 16 de agosto de 2018, publicado en La Gaceta N° 196 del 24 de octubre de 2018, ratificó que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica adoptó la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, denominadas “NIIF para las PYMES” emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC), (IASB, por sus siglas al inglés), como principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, por tanto, emite la CIRCULAR N° 21-2018 Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, adicionalmente en el por tanto cuarto.

IX.-Que mediante Resolución DGT-RES-029-2018 del quince de junio de 2018, se establecieron los criterios interpretativos sobre la aplicación de las normas internacionales de información financiera respecto a la normativa tributaria y por la trascendencia que tiene en la determinación de la renta imponible, es indispensable que la Administración Tributaria actualice la Resolución N° DGT-R-029-2018, emitiendo su criterio interpretativo respecto de la aplicación de las NIIF, aprobadas y adoptadas por el CCPCR.

X.-Que, con la finalidad de brindar la necesaria seguridad jurídica a los contribuyentes, los criterios que se emiten en la presente resolución constituyen desarrollos e interpretaciones de

las normas legales y reglamentarias, que en modo alguno las sustituyen o modifican, pretendiéndose únicamente la armonización de estas disposiciones hasta donde ellas lo permitan, con las Normas Internacionales de Información Financiera Full o PYMES.

XI.- Que, para los efectos de la presente resolución, no se incluyen las NIIF SP (Sector Público) y las NIIF S1, S2 (Normas Internacionales de sostenibilidad y clima).

XII.-Que, en el caso del Impuesto Diferido normado por la NIC-12 de las Normas Internacionales de Información Financiera Plenas o Sección 29 de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), el contribuyente deberá aplicarlo en todo lo que la norma contable establezca, siempre y cuando no se oponga a ninguna norma tributaria.

XIII.- Que, de conformidad con lo establecido en el artículo 12 del Decreto Ejecutivo N°37045-MP-MEIC del 22 de febrero de 2012 y su reforma, denominado “Reglamento a la Ley de Protección al Ciudadano de Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos”, esta regulación no crea trámites adicionales para el administrado, procedimientos ni requisitos, por cuanto lo que propone es definir los criterios interpretativos sobre la aplicación de las normas internacionales de información financiera respecto a la normativa tributaria, por lo que no se requiere del control previo de la Dirección de Mejora Regulatoria del Ministerio de Economía, Industria y Comercio.

XIV.- Que en acatamiento del artículo 174 del Código Tributario, el proyecto de la presente resolución se publicó en el sitio web:

<https://www.hacienda.go.cr/ProyectosConsultaPublica.html>, a efectos que las entidades representativas de carácter general, corporativo o de intereses difusos, tuvieran conocimiento del proyecto y pudieran oponer sus observaciones, en el plazo de diez días hábiles siguientes a la publicación del primer aviso en el Diario Oficial. El aviso fue publicado en La Gaceta número 000 del 000 de noviembre de 0000 y en La Gaceta 000 del 00 de noviembre de 20XX, por lo que a la fecha de emisión de esta resolución se recibieron y atendieron las observaciones a los proyectos indicados, siendo que la presente corresponde a la versión final aprobada. **Por tanto,**

El Director General de Tributación emite la siguiente resolución general denominada:

“CRITERIOS INTERPRETATIVOS SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA RESPECTO A LA NORMATIVA TRIBUTARIA”

CAPITULO I

GENERALIDADES

Artículo 1-Alcance

La presente resolución atenderá tanto la interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera Plenas (NIIF Full) y Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF PYMES), para el tratamiento fiscal.

Artículo 2- Sobre la aplicación contable de las Normas Internacionales de Información Financiera.

En Costa Rica, las entidades económicas (empresas u obligados tributarios), clasificadas como Grandes Contribuyentes deberán llevar su contabilidad en apego a las Normas Internacionales de Información Financiera plenas. Los demás contribuyentes podrán optar por llevar su contabilidad bajo las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES o Plenas, de acuerdo con las necesidades de información propias o de sus entes rectores.

Artículo 3-Información que se requiere en procesos de control tributario.

Cuando exista un proceso de fiscalización, la Administración presentará formalmente mediante requerimientos bien fundamentadas, la forma como debe expresarse la información de carácter contable financiero. El incumplimiento total o parcial de la presentación en tiempo forma de esta información requerida, estará sujeta a las sanciones y multas tipificadas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 4-Glosario.

Para la presente resolución, se utiliza la siguiente nomenclatura:

- a) Dirección General de Tributación (DGT),
- b) Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica: (CCPCR),
- c) Norma Internacional de Contabilidad (NIC),
- d) Norma Internacional de Información financiera completas: (NIIF),
- e) Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES),
- f) Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC)
- g) Comité Permanente de Interpretaciones (CPC),

- h) Ministerio de Economía Industria y Comercio (MEIC),
- i) Pequeña y Mediana Empresa (PYME),
- j) Ministerio Agricultura y Ganadería (MAG),
- k) Pequeños y Medianos Productores Agropecuarios (PYMPA),
- l) Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR),
- m) Impuesto sobre las Utilidades (ISU),
- n) Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital (RCGPC),
- o) Impuesto sobre renta al salario, jubilaciones, pensiones y otros (IRSJP),
- p) Impuesto sobre las remesas al exterior (IRE),
- q) De la retención y pago del impuesto (RPI),
- r) Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR),
- s) Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado (LIVA),
- t) Reglamento de la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado (RLIVA),
- u) Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT),
- v) Reglamento del Procedimiento Tributarios (RPT),

CAPÍTULO II

Normas Internacionales de Información Financiera (Completas)

Artículo 5-Integración de la norma contable.

En concordancia con lo establecido por el CCPCR, las NIIF completas comprenden tanto las NIC como las NIIF que se vayan incorporando y el CINIF.

Artículo 6—Generalidades.

Para efectos tributarios no se acepta como base de medición en los estados financieros el valor neto realizable o el valor de mercado como técnica de actualización, a excepción de la valoración para transacciones entre empresas vinculadas para efectos de precios de transferencia y el diferencial cambiario, según las regulaciones vigentes emitidas por la DGT.

Artículo 7-Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera.

- a) Las NIIF aprobadas y adoptadas por el CCPCR, para efectos de aplicación en los sistemas contables de las empresas, no implica cambios en la interpretación de la norma fiscal, tomando como referencia los criterios interpretativos en la presente resolución.
- b) Los documentos físicos y electrónicos de respaldo de los ajustes realizados de la información de la contabilidad para efectos de la conciliación fiscal deberán formar parte de los registros contables respectivos. Esto, como evidencia del origen de la transacción y en aplicación de la NIC 12.
- c) Dependiendo de la actividad comercial que desarrolle el obligado tributario en el territorio nacional, las cuentas de balance deberán registrarse con la finalidad de revelar sus derechos y obligaciones. Lo anterior conforme lo establece el procedimiento técnico instituido por la NIC 12.

Artículo 8- Presentación de estados financieros.

- a) Norma de aplicación: NIC 1 y NIIF 10 y la que las sustituye.
- b) Tratamiento Fiscal:

1. La Administración Tributaria reconoce y acepta la información presentada en los estados financieros de los contribuyentes con base a NIIF. Sin embargo, el obligado tributario en aplicación del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta deberá realizar una conciliación fiscal. Esto en concordancia con la NIC 12.

Cuando exista un proceso de fiscalización, la Administración presentará formalmente mediante requerimientos bien fundamentados, la forma como debe expresarse la información de carácter contable financiero. El incumplimiento total o parcial de la presentación en tiempo forma de esta información requerida, estará sujeta a las sanciones y multas tipificadas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 9-Inversiones.

- a) Norma de Aplicación: NIC 32 y NIIF 9
- b) Tratamiento Fiscal:

1. En la cédula del ISU, la ganancia en la venta de activos financieros se considera como ingreso gravable real, demostrable y mediante documentos fehacientes aceptados por la Administración Tributaria.

2. En la cédula del impuesto RCGPC, en la venta de activos financieros, se considera como ganancia real y demostrable mediante documentos fehacientes aceptados por la Administración Tributaria, debiendo aplicarse el procedimiento de cálculo establecido por el legislador; sea esta por la LISR o por la norma reglamentaria, sean estas, el reglamento vigente o por la resolución vigente de las RCGPC, según sea la realidad que presente el contribuyente.
3. En la cédula del ISU, la pérdida en la venta de activos financieros se considera como una deducción a la base imponible, siempre y cuando sea real, demostrable y soportada mediante documentos fehacientes aceptados por la Administración Tributaria.
4. En la cédula del impuesto RCGPC, en la venta de activos financieros, se considera como pérdida real y demostrable mediante documentos fehacientes aceptados por la Administración Tributaria, debiendo aplicarse el procedimiento de cálculo establecido por el legislador; sea esta por la LISR o por la norma reglamentaria, sean estas, el reglamento vigente o por la resolución vigente de las RCGPC, según sea la realidad que presente el contribuyente.
5. En la cédula del ISU, el tratamiento fiscal referente a los instrumentos financieros se aplica el principio de devengo, a menos que la Administración Tributaria autorice el sistema de percibido.
6. Las deducciones clasificadas como gastos no deducibles comprenden: los derechos de llave, explotación de marcas de fabricación o comercial, procedimientos de fabricación, derechos de propiedad intelectual, derechos de fórmulas de otros activos intangibles similares.

Artículo 10-Inventarios.

Conforme lo establece la NIC 2, se entenderá por inventarios al conjunto de bienes que son propiedad del contribuyente, ya sea que se tengan para ser vendidos en el curso normal de operación, en el proceso de producción o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

a) Norma de aplicación: NIC 2.

b) Tratamiento fiscal:

1. Valuación de inventarios:

La valuación de inventarios se realizará de conformidad con el RLISR vigente.

2. Destrucción robo o hurto de mercancías:

Cuando los faltantes de mercancías sean producto de robos, hurtos o destrucciones, dicha circunstancia deberá constatarse mediante documentos fidedignos y válidos. Dichos documentos podrán tener evidencia audiovisual, informes técnicos y cualquier otra prueba para que puedan ser justificados satisfactoriamente ante la Administración Tributaria y la misma pueda determinar su validez. Lo anterior emitidos por los profesionales con fe pública en su ámbito de competencia. Se considerarán tales faltantes como no usados ni consumidos por el contribuyente, aceptando la pérdida respectiva.

En estos casos, se debe aportar las pruebas idóneas, entre las cuales es necesaria la certificación de un contador público autorizado e independiente, para determinar el valor contable de la mercadería faltante.

Por lo anterior, si los faltantes de inventario están debidamente justificados, no se podrá considerar como venta o autoconsumo y por lo tanto no generan débito fiscal para efectos del Impuesto sobre el Valor Agregado.

3. Autoconsumo:

En el caso del autoconsumo, el obligado tributario deberá aplicar lo que se regula en la LIVA.

4. Faltantes injustificados:

En el caso de faltantes injustificados, aplican los mismos principios de validación de prueba indicados en el apartado 2 del presente artículo.

5. Mercancías usadas:

El obligado tributario deberá aplicar lo regulado por la LIVA, tanto en régimen tradicional como en el régimen especial de mercancías usadas.

6. Descuentos usuales y generales:

En estos casos, el obligado tributario deberá aplicar lo regulado en la LIVA y en el RLIVA.

7. Promociones o regalías en inventarios dispuestos para la venta:

La base imponible para efectos del IVA para las promociones, cuando se venden artículos en la modalidad de dos por uno o docenas comerciales (13 artículos por el precio de 12), regalías de artículos por la compra de otro artículo de mayor valor u otra modalidad similar, es la

sumatoria del precio de venta de cada uno de los artículos, aun cuando las transmisiones se realicen en forma parcialmente gratuita; o cuando su pago sea total o parcial en especie. Esto, según lo establecido en la LIVA.

Artículo 11-Propiedad, planta y equipo.

a) Normas de aplicación: La NIC 16: Propiedad, Planta y Equipo y la NIC 36: Deterioro de valor.

b) Tratamiento fiscal: Los bienes a los que se refiere el presente apartado son aquellos activos fijos tangibles que se tienen con el fin de ser usados en la generación de rentas gravables en el giro normal de su actividad habitual y no para ser vendidos como giro normal de operaciones.

1.Estos activos deberán registrarse con apego al principio de costo histórico que comprenderá el monto efectivamente pagado o por pagar de los activos, más otros costos necesarios para ponerlo en uso o explotación. Asimismo, en el caso de permutas de activos, el costo vendrá determinado por el valor neto en libros de los bienes propios entregados, más el efectivo o equivalentes que complementarán la transacción o menos el monto que sea recibido a cambio. En el caso que el activo sea financiado por medio de préstamo, los gastos financieros asociados a este deberán capitalizarse hasta el momento en que ya esté disponible para su uso.

2.Los activos fijos se depreciarán sobre bases sistemáticas, considerándose, además, las disposiciones que expresamente establezca el RLISR. A pesar de que la NIC y las NIIF (vigentes), aceptan otros métodos de depreciación, para los fines del impuesto sobre las utilidades sólo son aceptables los métodos de línea recta y de suma de los dígitos, aplicados de conformidad con los años estimados de vida útil establecidos en el anexo del RLISR, sin perjuicio de otras depreciaciones autorizadas por la Dirección General de Tributación en casos específicos, o las depreciaciones aceleradas a petición de parte que se llegaren a autorizar mediante resolución general amparada a las facultades concedidas por el artículo 8 denominado “Gastos deducibles” de la LISR. Las depreciaciones que no sean aplicadas en un período específico del impuesto sobre las utilidades no podrán deducirse en otro período distinto.

3.Por lo tanto, para gozar del beneficio fiscal por el gasto de depreciación se debe cumplir con los requisitos sine qua non (esencial), establecidos en el artículo 8 de la LISR y su reglamento vigente; específicamente con respecto a poseer la titularidad del bien, así como registrar dicho bien en la partida contable en el rubro de propiedad planta y equipo.

4. De conformidad con la LISR, no procede la deducción del gasto por depreciación por revaluación de activos, aun cuando la norma internacional establezca como técnicamente correcto, la revaluación de activos fijos para efectos financieros.

5. Cuando el obligado tributario adquiera la propiedad de un bien mueble e inmueble, independientemente del contrato comercial que haya dado origen a la titularidad del bien, el adquirente no podrá variar el método de depreciación aplicado por el antiguo propietario hasta tanto no presente la solicitud ante la autoridad tributaria competente de un nuevo método de depreciación para esos activos recientemente adquiridos, según lo dispone el anexo vigente del RLISR.

6. No es deducible la pérdida originada por deterioro en el valor de los activos, por cambios en el valor de mercado. La disminución del valor de mercado de un activo debe considerarse como un deterioro del activo, según la NIC 16 y NIC 36. Sin embargo, para la determinación de la obligación tributaria, a pesar de que el bien o activo sea utilizado en la generación directa de rentas gravables, este gasto deberá considerarse como gastos no deducibles de conformidad con lo que se establece en el RLISR, por corresponder a estimaciones realizadas para cuantificar su deterioro.

7. Asimismo, de conformidad con el principio de devengo, las transacciones o hechos económicos se registrarán en la partida de propiedad, planta y equipo cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran. Los gastos por concepto de depreciación se deberán de registrar de conformidad a la fecha de su registro.

8. De conformidad con lo establecido en la LISR, serán gravables las utilidades o deducibles las pérdidas, producto de la enajenación a cualquier título de activos fijos depreciables, se hayan aplicado o no depreciaciones sobre los mismos. A los efectos de determinar el valor en libros de los activos enajenados, no formarán parte del cálculo las revaluaciones practicadas; tampoco las disminuciones al valor en libros por el deterioro.

9. Por lo tanto, para calcular el monto a pagar del impuesto deben considerarse tanto el valor por el que fue adquirido el bien como el valor por el que está siendo transmitido. El impuesto será el que resulte de aplicar la tarifa y el procedimiento establecido en la cédula de RCGPC.

Además, se debe considerar en relación con la LIVA lo considerado en la transmisión de bienes de capital y el traslado al adquirente de los créditos pendientes a aplicarse correspondientes al IVA.

10. Considérese que lo referente a depreciación, agotamiento y amortización se encuentra detallado en el RLISR, en el cual se determinan las condiciones para considerar como mejoras las obras establecidas en los activos fijos.

11. En aquellos activos de propiedad, planta y equipo que estén bajo custodia de administración o que ya formen parte del patrimonio del contribuyente y los mismos sufran o requieran de mejoras, que sean necesarias y que garanticen la utilización del activo en

forma óptima durante su vida útil, los mismos deberán capitalizarse y para mantener esta condición, tales reparaciones deberán de analizarse si ellas aumentan o mantienen las expectativas de la vida útil que originalmente pretendían darle al adquirente de tales activos. Adicionalmente deben registrarse en cuentas separadas para identificar el origen de los incrementos realizados.

12. Asimismo, las mejoras que se realicen a activos existentes que no aumenten o mantengan su vida útil, se deben registrar como gastos deducibles, debido a que no constituyen activos diferentes a los ya existentes. Lo anterior siempre y cuando, no aumenten la vida útil de los activos, sino que se limiten a incrementar la calidad del activo; por lo tanto, deben considerarse como gastos de mantenimiento si son necesarios para producir ingresos gravables.

13. Cuando el costo de un activo sea inferior al 25% de un salario base, el contribuyente podrá aplicarlo como gasto deducible, según lo dispone el anexo del RLISR, en concordancia con la resolución emitida para ese efecto.

14. Para efectos tributarios, en concordancia con lo establecido con el RLIVA, se va a considerar como bienes de capital, también conocidos como bienes de inversión, todos aquellos bienes (tangibles e intangibles) incorporados en la producción y fabricación; pero que no están incorporados como componentes o materia prima dentro de estos.

15. En relación con los créditos fiscales del IVA para los bienes denominados bienes de capital, se debe aplicar la amortización del monto del crédito fiscal pagado sobre esos activos de bienes de capital, siguiendo las reglas establecidas por la LIVA. En ese sentido, se debe crear una cuenta de balance, en la cual se registre individualmente para cada uno de los bienes adquiridos, los montos de las aplicaciones mensuales que amorticen el saldo inicial del IVA registrado.

Artículo 12-Contratos de construcción.

a) Norma de aplicación: NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

b) Tratamiento Fiscal:

Empresas de construcción y similares.

1.El RLISR establece dos métodos para el tratamiento fiscal de sus operaciones cuando producto de su actividad abarquen dos o más períodos fiscales.

2.Empresas de construcción y similares contenidos en el Reglamento de la LISR.

3.El obligado tributario cuenta con dos métodos para autoliquidar la obligación tributaria; a saber:

a) Asignar a cada período fiscal, como renta neta, la suma que resulte de aplicar sobre los importes efectivamente percibidos, el porcentaje de ganancia calculado para toda la obra.

Si hubiere evidente variación del cálculo efectuado, el porcentaje puede ser modificado por la parte correspondiente a los períodos fiscales posteriores. En todo caso, los porcentajes referidos pueden ser modificados por la DGT cuando esta compruebe que no se ajustan a la realidad; y;

b) Asignar a cada período fiscal el resultado neto que sea consecuencia de deducir del importe de la obra contratada, la parte que fue realmente ejecutada en el período, los costos efectivamente realizados y los gastos ocurridos en el mismo período fiscal. Cuando fuere difícil la determinación del resultado en la forma indicada, la utilidad obtenida por la parte construida se puede establecer mediante un procedimiento análogo al señalado en el inciso anterior. En este caso, la DGT puede también ejercer las facultades señaladas en el RLISR.

La diferencia que se obtenga entre el resultado neto al final de toda la obra y el establecido mediante cualquiera de los procedimientos indicados, debe incidir en el período fiscal en que la obra se concluya, aun cuando no se haya percibido su importe, sin perjuicio de prorratar equitativamente en los períodos no prescritos. Elegido uno de los métodos mencionados, el mismo debe ser aplicado por el obligado tributario a todas las obras o trabajos que realice y sólo puede ser cambiado con la previa autorización de la DGT, la que establecerá a partir de cual período se debe efectuar el cambio. Respecto al registro de los ingresos, la NIIF 15 indica que se debe registrar de acuerdo con los ingresos percibidos. Lo anterior podría generar una diferencia temporaria hasta la liquidación del contrato de construcción.

c) El hecho generador del IVA estará dado por la venta registrada en la emisión del comprobante electrónico autorizado, la entrega del bien o el acto que se realice primero.

d) Cuando ocurran pagos anticipados en la transferencia de bienes o que esta se realice por etapas, por avance de obras o por trabajos y en general, aquellos que adopten la forma de tracto sucesivo, el hecho generador se producirá al cumplirse las condiciones para considerar vencido cada período, fase, etapa o momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante electrónico.

Artículo 13-Activos Biológicos.

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 y con lo cual el activo biológico cesa su proceso vital o es eliminado para iniciar un nuevo proceso de siembra, se pueden deducir dichos costos. Lo anterior, dentro del período fiscal en que se paguen o diferirlos para ser deducidos en el año

en que se obtengan los ingresos provenientes de la cosecha, esto de conformidad con el RLISR.

2. Si los ingresos de una cosecha son obtenidos en dos períodos fiscales, el contribuyente podrá deducir sus costos de producción al momento de percibir los ingresos generados de la comercialización del activo biológico producido y para ello deberá capitalizar los costos y gastos efectuados durante el período de producción.

3. Para aquellos obligados tributarios 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 amortizados en varios períodos fiscales, para lo cual es procedente aplicar el modelo de depreciación o agotamiento, para cada producto agrícola señalado en el RLISR y en el Anexo 2 "Métodos y Porcentajes de Depreciación".

Artículo 14.-Activos intangibles.

a) Norma de aplicación: NIC 38.

b) Tratamiento Fiscal:

1. El activo intangible tiene que registrarse como parte de los activos de la empresa.

2. Para efectos de la determinación de la base imponible del ISU, los costos de investigación y desarrollo no se deben cargar como gasto deducible en el período de su realización, sino que se deben capitalizar hasta que producto de la investigación realizada surja una patente de invención y su amortización se realizará en total apego a lo establecido en cuanto a la vigencia en el registro de la propiedad intelectual.

3. Se considera gasto deducible la amortización del valor de la patente de invención adquirida por el obligado tributario. Lo anterior de acuerdo con la disposición que el legislador haya determinado en la ley del impuesto sobre la renta. La transferencia del dominio del intangible será gravada con el IVA en el momento que se haga la transferencia del dominio o se emita el comprobante electrónico, lo que suceda primero.

4. El adquirente del bien intangible deberá seguir aplicando las cuotas pendientes de amortización que tenía el derecho el antiguo tenedor. Lo anterior, para efectos de un adecuado registro del agotamiento en el valor del bien intangible.

5. En relación con los créditos fiscales del IVA, los bienes denominados bienes de capital (de naturaleza intangible), cuando proceda se debe aplicar la amortización del monto del crédito fiscal pagado sobre esos activos de bienes de capital, siguiendo las reglas establecidas por la LIVA. En ese sentido, se debe crear una cuenta de balance, en la cual se registre

individualmente para cada uno de los bienes adquiridos, los montos de las aplicaciones mensuales que amorticen el saldo inicial del IVA registrado.

Artículo 15.-Propiedades de inversión.

a) Norma de aplicación: NIC 40.

b) Tratamiento fiscal:)

Se entenderá por Propiedad de Inversión, aquellas propiedades (terreno o un edificio -o parte de un edificio- o ambos), mantenidas (por el dueño o por el arrendamiento como un activo por derecho de uso) para obtener rentas o apreciación del capital o con ambos fines y no para:

a) Su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, o bien para fines administrativos; o

b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las erogaciones incurridas por la construcción, adquisición y mantenimiento de activos para la apreciación de capital según lo establece la NIC 40, serán desembolsos capitalizables. Lo anterior al momento de la disposición, ya sea por venta, enajenación, o cualquier otra forma de transferencia de dominio, la ganancia obtenida es gravable, o la pérdida es deducible, cuando el bien se deba depreciar o exista habitualidad.

Artículo 16.-Combinaciones de negocios.

a) Norma de aplicación: NIIF 3

b) Tratamiento fiscal:

Si existe un financiamiento para la adquisición de acciones, el gasto financiero obtenido producto de dicho financiamiento no será deducible de la renta bruta. Esto debido a que el dividendo que se obtiene se considerará un ingreso no gravable en el impuesto a las utilidades para los contribuyentes domiciliados en Costa Rica, ya que el dividendo recibido será un dividendo neto, es decir; el mismo ya pagó el impuesto correspondiente en la cédula RCGPC.

Para aquellos dividendos de acciones recibidos de empresas no domiciliadas en Costa Rica, tales montos deberán integrarse a la renta bruta del contribuyente y estarán afectos al impuesto sobre la renta.

Si se obtiene un financiamiento para la adquisición de acciones, el gasto financiero producto de dicho financiamiento será deducible de la renta bruta, cuando exista habitualidad en el negocio de compra y venta de acciones.

Asimismo, en una combinación de negocios si se produce una plusvalía o una ganancia por compra en términos muy ventajosos, no será deducible ni gravable.

Artículo 17.-Contrato de seguros.

a) Norma de aplicación: NIIF 17.

b) Tratamiento fiscal:

Se aplicará en concordancia con lo establecido en lo que se refiere a gastos deducibles de la LISR y su reglamento.

Artículo 18.-Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.

a) Norma de aplicación: NIIF 5

b) Tratamiento fiscal:

1. Si el contribuyente posee activos en esa condición, no podrá cargar gastos relacionados al mantenimiento del activo, ya que la cédula del impuesto aplicable al momento de la venta será la cédula de impuestos a RCGPC.

2. Los ingresos que se perciben van a ser netos para el contribuyente, una vez que realice la venta de ese activo a un tercero, aplicando el procedimiento establecido en la cédula de impuestos a RCGPC.

Artículo 19.-Pagos basados en acciones.

a) Norma de aplicación NIIF 2.

b) Tratamiento fiscal:

La entrega de acciones de la empresa a un empleado o directivo, serán consideradas rentas percibidas por el trabajo personal dependiente al empleado o directivo y formarán parte de la base imponible del impuesto respectivo. El hecho generador ocurre cuando se emite la acción a favor del beneficiario.

En el caso de que la sociedad accionaria posea sus acciones registradas en bolsa de valores, el valor facial de la acción o las acciones formará parte de la base imponible del impuesto al trabajo personal dependiente. Lo anterior para el período impositivo en que fue emitida la acción a favor del beneficiario.

Si la sociedad accionaria no mantiene sus acciones registradas en la bolsa de valores, deberá realizar el procedimiento estándar generalmente aceptado o directriz emitida por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Lo anterior para determinar tanto la base imponible en el impuesto por el trabajo personal dependiente, como para el registro del incremento en su patrimonio.

Artículo 20.-Exploración y evaluación de recursos minerales.

a) Norma de aplicación NIIF 6

b) Tratamiento fiscal:

1. Toda erogación será capitalizable hasta el momento en que el activo esté listo para su explotación.
2. Las provisiones que se registren por concepto de contingencias o como consecuencia de haber llevado a cabo actividades de exploración y evaluación de recursos minerales, no se consideran como gastos deducibles hasta el momento en que dichas provisiones sean efectivamente aplicadas.
3. El gasto por el deterioro del valor del activo, no es un gasto deducible, como se indicó en el artículo 8 anterior, en aplicación al principio de costo histórico.

Artículo 21.-Arrendamientos.

a) Normas de aplicación NIIF 16.

b) Tratamiento fiscal:

El tratamiento fiscal de los arrendamientos se regula mediante el Decreto Ejecutivo vigente.

Artículo 22.-Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

a) Norma de aplicación: NIIF 15.

b) Tratamiento fiscal:

1. Con respecto a los ingresos, para efectos tributarios se considera el concepto de renta bruta y neta, establecido en la LISR. No se debe considerar como renta bruta únicamente el margen de intermediación que se obtiene de la actividad económica.
2. Con respecto a los contratos de construcción, remítase al artículo 12 de la presente resolución.

Artículo 23.-Costo por préstamos.

a) Normas de aplicación NIC 23.

b) Tratamiento fiscal:

Los gastos financieros generados en la obtención de capitales o recursos dinerarios para la adquisición o mejora de activos se deberán capitalizar. Por lo tanto, se consideran no

deducibles del impuesto sobre la renta, hasta que los mismos estén disponibles para su uso o venta.

CAPÍTULO III

Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades (NIIF para las PYMES)

Artículo 24-Integración de la norma contable.

a). Norma de aplicación: Secciones 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 9.

b) Tratamiento Fiscal:

Para todos los efectos, en concordancia con lo establecido por el CCPCR, las NIIF para PYMES comprenden todas las secciones vigentes.

Artículo 25—Generalidades.

a). Norma de aplicación: Sección 2 “Conceptos y principios fundamentales” y sección 30 “Conversión de moneda extranjera”

b) Tratamiento Fiscal:

Para efectos tributarios no se acepta como base de medición en los estados financieros el valor neto razonable o el valor de mercado como técnica de actualización, a excepción de la valoración para transacciones entre empresas vinculadas para efectos de precios de transferencia y el diferencial cambiario, según los criterios vigentes emitidos por la DGT.

Artículo 26- Presentación de estados financieros.

a). Norma de aplicación: Secciones 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 9

b) Tratamiento Fiscal:

La Administración Tributaria reconoce y acepta la información presentada en los estados financieros de los contribuyentes con base a NIIF para las PYMES.

Cuando exista un proceso de control tributario, de requerirse, la Administración presentará formalmente mediante resoluciones fundamentadas, la forma como debe expresarse la información de carácter financiero.

Sin embargo, cuando exista un proceso de fiscalización, la Administración presentará formalmente mediante requerimientos bien fundamentados, la forma como debe expresarse la información de carácter financiero contable.

El incumplimiento total o parcial de la presentación en tiempo forma de esta información requerida, estará sujeta a las sanciones y multas tipificadas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 27-Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades (NIIF para PYMES).

a). Norma de aplicación: Sección 35 Transición a las NIIF para las PYMES

b) Tratamiento Fiscal:

1. Las NIIF para Pymes aprobadas y adoptadas por el CCPCR, para efectos de aplicación en los sistemas contables de las empresas, no implica cambios en la interpretación de la norma fiscal, tomando como referencia los criterios interpretativos en la presente resolución.
2. Los documentos de respaldo de los ajustes realizados de la información contable para efectos de la conciliación fiscal, deberán formar parte de los registros contables respectivos. Esto como evidencia del origen de la transacción y en aplicación de la sección 29.
3. Dependiendo de la actividad comercial que desarrolle el obligado tributario en el territorio nacional, las cuentas de balance deberán registrarse con la finalidad de revelar sus derechos y obligaciones. Lo anterior conforme lo establece el procedimiento técnico instituido por la sección 29.

Artículo 28-Inversiones.

a) Norma de Aplicación: Sección 11 “Instrumentos financieros básicos”, sección 12 “Otros temas relacionados con los instrumentos financieros”, sección 14 “Inversiones en Asociadas” y sección 15 Inversiones en negocios conjuntos.

b) Tratamiento Fiscal:

1. En la cédula del ISU, la ganancia en la venta de activos financieros se considera como ingreso gravable real, demostrable y mediante documentos fehacientes aceptados por la Administración Tributaria.

2. En la cédula del impuesto RCGPC, en la venta de activos financieros, se considera como ganancia real y demostrable mediante documentos fehacientes aceptados por la Administración Tributaria, debiendo aplicarse el procedimiento de cálculo establecido por el legislador; sea esta por la LISR o por la norma reglamentaria, sean estas, el reglamento vigente o por la resolución vigente de las RCGPC, según sea la realidad que presente el contribuyente.
3. En la cédula del ISU, la pérdida en la venta de activos financieros se considera como ingreso gravable real, demostrable y mediante documentos fehacientes aceptados por la Administración Tributaria.
4. En la cédula del impuesto RCGPC, en la venta de activos financieros, se considera como pérdida real y demostrable mediante documentos fehacientes aceptados por la Administración Tributaria, debiendo aplicarse el procedimiento de cálculo establecido por el legislador; sea esta por la LISR o por la norma reglamentaria, sean estas, el reglamento vigente o por la resolución vigente de las RCGPC, según sea la realidad que presente el contribuyente.
5. En la cédula del ISU, el tratamiento fiscal referente a los instrumentos financieros se aplica el principio de devengo, a menos que la Administración Tributaria autorice el sistema de percibido.
6. Las deducciones clasificadas como gastos no deducibles comprenden: los derechos de llave, explotación de marcas de fabricación o comercial, procedimientos de fabricación, derechos de propiedad intelectual, derechos de fórmulas de otros activos intangibles similares.

Artículo 29-Inventarios.

Conforme lo establece la sección 13 “Inventarios”, se entenderá por inventarios al conjunto de bienes que son propiedad del contribuyente, ya sea que se tengan para ser vendidos en el curso normal de operación, en el proceso de producción o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

- a) Norma de aplicación: Sección 13 “Inventarios”
- b) Tratamiento fiscal:

1. Valuación de inventarios:

La valuación de inventarios se realizará de conformidad con el RLISR vigente.

2. Destrucción robo o hurto de mercancías:

Cuando los faltantes de mercancías sean producto de robos, hurtos o destrucciones, dicha circunstancia deberá constatarse mediante documentos fidedignos y válidos. Dichos documentos podrán tener evidencia audiovisual, informes técnicos y cualquier otra prueba para que puedan ser justificados satisfactoriamente ante la Administración Tributaria y la misma pueda determinar su validez. Lo anterior emitidos por los profesionales con fe pública en su ámbito de competencia. Se considerarán tales faltantes como no usados ni consumidos por el contribuyente, aceptando la pérdida respectiva.

En estos casos, se debe aportar las pruebas idóneas, entre las cuales es necesaria la certificación de un contador público autorizado independiente para determinar el valor contable de la mercadería faltante.

Por lo anterior, si los faltantes de inventario están debidamente justificados, no se podrá considerar como autoconsumo y no se consideran débito para efectos del Impuesto sobre el Valor Agregado.

3. Autoconsumo.

En el caso del autoconsumo, el obligado tributario deberá aplicar lo que se regula en la LIVA.

4. Faltantes injustificados:

En el caso de faltantes injustificados, aplica los mismos principios de validación de prueba indicados en el apartado 2 de la presente resolución.

5. Mercancías usadas

El obligado tributario deberá aplicar lo regulado por la LIVA, tanto en régimen tradicional como en el régimen especial de mercancías usadas.

6. Descuentos usuales y generales:

Según lo dispone en la LIVA y en el RLIVA.

La base imponible para efectos del IVA para las promociones, cuando se venden artículos en la modalidad de dos por uno o docenas comerciales (13 artículos por el precio de 12) u otra modalidad similar, es la sumatoria del precio de venta de cada uno de los artículos, aun cuando las transmisiones se realicen en forma parcialmente gratuita; o cuando su pago sea total o parcial en especie.

Artículo 30- Propiedad, planta y equipo.

a) Normas de aplicación: Sección 17 “Propiedad, Planta y Equipo” y la sección 27 “Deterioro de valor”.

b) Tratamiento fiscal: Los bienes a los que se refiere el presente apartado son aquellos activos fijos tangibles que se tienen con el fin de ser usados en la generación de rentas gravables y no para ser vendidos como giro normal de su actividad lucrativa.

1. Los activos propiedad de los contribuyentes deberán registrarse con apego al principio de costo histórico que comprenderá el monto efectivamente pagado o por pagar de los activos, más otros costos necesarios para ponerlo en uso o explotación. Asimismo, en el caso de permutas de activos, el costo vendrá determinado por el valor neto en libros de los bienes propios entregados, más el efectivo o equivalentes que complementarán la transacción o menos el monto que sea recibido a cambio. En el caso que el activo sea financiado por medio de préstamo, los gastos financieros asociados a este deberán capitalizarse hasta el momento en que ya esté disponible para su uso.

2. Los activos fijos se depreciarán sobre bases sistemáticas, considerándose, además, las disposiciones que expresamente establezca el RLISR. Aunque la NIIF PYMES aceptan otros métodos de depreciación, para los fines del impuesto sobre las utilidades sólo son aceptables los métodos de línea recta y de suma de los dígitos, aplicados de conformidad con los años estimados de vida útil establecidos en el anexos del reglamento, sin perjuicio de otras depreciaciones autorizadas por la Dirección General de Tributación en casos específicos, o las depreciaciones aceleradas que se llegaren a autorizar mediante resolución general amparada a las facultades concedidas por el inciso f) del artículo 8 de la LISR. Las depreciaciones que no sean aplicadas en un período específico del ISU no podrán deducirse en otro período distinto.

Por lo tanto, para gozar del beneficio fiscal por el gasto de depreciación se debe cumplir con el requisito sine qua non (esencial), establecido en el artículo 8, inciso f) de la ley supra citada, específicamente con respecto a poseer la titularidad del bien; así como registrar en la partida contable de la partida propiedad planta y equipo.

3. De conformidad con la LISR, no procede la deducción del gasto por depreciación por revaluación de activos, aun cuando la norma internacional establezca como técnicamente correcto, la revaluación de activos fijos para efectos financieros.

4. Cuando el contribuyente adquiera la propiedad de un bien mueble e inmueble, independientemente del contrato comercial que haya dado origen a la titularidad del bien, el adquirente no podrá variar el método de depreciación aplicado por el antiguo propietario hasta tanto no presente la solicitud ante la administración tributaria, un nuevo método de depreciación para esos activos recientemente adquiridos, según lo dispone el anexo vigente del reglamento a la ley del impuesto sobre la renta.

5. No es deducible la pérdida originada por deterioro en el valor de los activos, por cambios en el valor de mercado. La disminución del valor de mercado de un activo debe considerarse

como un deterioro del activo, según la NIC 16 y NIC 36. Sin embargo, para la determinación de la obligación tributaria, a pesar de que el bien o activo sea utilizado en la generación directa de rentas gravables, este gasto deberá considerarse como gastos no deducibles de conformidad con lo que se establece en el RLISR, por corresponder a estimaciones realizadas para cuantificar su deterioro.

6. En aplicación con el principio de devengo, las transacciones o hechos económicos se registrarán en la partida de propiedad, planta y equipo cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran. Los gastos por concepto de depreciación se deberán de registrar con independencia de la fecha de su registro o pago.

7. De conformidad con lo establecido en la LISR, serán gravables las utilidades o deducibles las pérdidas, producto de la enajenación a cualquier título de activos fijos depreciables, se hayan aplicado o no depreciaciones sobre los mismos. A los efectos de determinar el valor en libros de los activos enajenados, no formarán parte del cálculo las revaluaciones practicadas; tampoco las disminuciones al valor en libros por el deterioro.

Por lo tanto, para calcular el monto a pagar del impuesto deben considerarse tanto el valor por el que fue adquirido el bien como el valor por el que está siendo transmitido. El impuesto será el que resulte de aplicar la tarifa vigente de la normativa tributaria al monto que se obtiene cuando se resta el valor de la transmisión o venta, el valor en libros del bien.

Además, se debe considerar en relación con la LIVA lo considerado en la transmisión de bienes de capital y el traslado al adquirente de los créditos pendientes a aplicarse correspondientes al IVA.

8. En cuanto a la depreciación, agotamiento y amortización se encuentra detallado en el RLISR, en el cual se determinan las condiciones para considerar como mejoras las obras establecidas en los activos fijos.

9. En aquellos activos de propiedad, planta y equipo que estén bajo custodia de administración o que ya formen parte del patrimonio del contribuyente y los mismos sufran o requieran de reparaciones profundas, que sean necesarias y que garanticen la utilización del activo en forma óptima su vida útil, los mismos deberán capitalizarse y para mantener esta condición tales reparaciones deberán de analizarse si ellas aumentan o mantienen las expectativas de la vida útil que originalmente pretendían darle al adquirente de tales activos. Adicionalmente deben registrarse en cuentas separadas para identificar el origen de los incrementos realizados.

10. Asimismo, las mejoras que se realicen a activos existentes que no aumenten o mantengan su vida útil, se deben registrar como gastos deducibles, debido a que no constituyen activos diferentes a los ya existentes. Lo anterior siempre y cuando, no aumenten la vida útil de los activos, sino que se limiten a incrementar la calidad del activo; por lo tanto, debe considerarse como gastos de mantenimiento si son necesarios para producir ingresos gravables.

11. Cuando el costo de un activo sea inferior al 25% de un salario base, el contribuyente podrá aplicarlo como gasto deducible, según lo dispone el anexo del RLISR, en concordancia con la resolución emitida para ese efecto.

12. Cuando el costo de un activo sea inferior al 25% de un salario base, el contribuyente podrá aplicarlo como gasto deducible, según lo dispone el anexo del RLISR, en concordancia con la resolución emitida para ese efecto.

13. En ese sentido, para efectos tributarios, se va a considerar como bienes de capital, también conocidos como bienes de inversión, todos aquellos bienes (tangibles e intangible), en la producción y fabricación de otra producción, pero no que están incorporados como componentes o materia prima dentro de estos, así como la prestación de servicios.

14. En relación con los créditos fiscales del IVA, los bienes denominados bienes de capital, se debe aplicar la amortización del monto del crédito fiscal pagado sobre esos activos de bienes de capital, siguiendo las reglas establecidas por la LIVA. En ese sentido, se debe crear una cuenta de balance, en la cual se registre individualmente para cada uno de los bienes adquiridos, los montos de las aplicaciones mensuales que amorticen el saldo inicial del IVA registrado.

15. En aquellos activos de propiedad, planta y equipo que estén bajo custodia de administración o que ya formen parte del patrimonio del contribuyente y los mismos sufran o requieran de reparaciones profundas, que sean necesarias y que garanticen la utilización del activo en forma óptima su vida útil, los mismos deberán capitalizarse y para mantener esta condición tales reparaciones deberán de analizarse si ellas aumentan o mantienen las expectativas de la vida útil que originalmente pretendían darle al adquirente de tales activos. Adicionalmente deben registrarse en cuentas separadas para identificar el origen de los incrementos realizados.

Artículo 31-Actividades especiales.

a) Norma de aplicación: Sección 27 Deterioro del valor de los activos. (derivada de la interpretación de la sección 34 llamada Activos Biológicos).

b) Tratamiento Fiscal:

1. Respecto de aquellos activos biológicos, 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, 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 podrá deducir sus costos de producción al momento de percibir los ingresos generados de la

comercialización del activo biológico producido y para ello deberá capitalizar los costos y gastos efectuados durante el período de producción.

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.

Artículo 32.-Activos intangibles distintos de la plusvalía.

a) Norma de aplicación: Sección 18 "Activos Intangibles distintos de la plusvalía"

b) Tratamiento Fiscal:

1. El activo intangible tiene que registrarse como parte de los activos de la empresa
2. Para efectos de la determinación de la base imponible del impuesto a las utilidades, los costos de investigación y desarrollo no son deducibles, sino que deben capitalizarse. Si como resultado de los gastos de investigación y desarrollo debidamente documentados, surge una patente de invención, la misma debe ser amortizada, en el término de vigencia que establezca el Registro de la Propiedad Intelectual.
3. Lo pagado por la compra de activos intangibles tales como derechos de llave, marcas de fábrica o de comercio, procedimientos de fabricación, derechos de propiedad intelectual, de fórmulas de otros activos intangibles similares, no son gastos deducibles
4. Se considera gasto deducible la amortización del valor de la patente de invención adquirida por el contribuyente. Lo anterior de acuerdo con la disposición que el legislador haya determinado en la ley del impuesto sobre la renta.
5. Tomar en cuenta la transferencia de dominio de un bien intangible para ser gravado con el impuesto al valor agregado.

El adquirente al ser un bien intangible, el legislador no hace distingo entre bienes intangibles o tangibles. Por consiguiente, deberá seguir las reglas en el caso del adquirente en el caso de la amortización de las cuotas pendientes para los períodos que tuviera derecho de aplicarse la amortización.

6. En relación con los créditos fiscales del IVA, los bienes denominados bienes de capital (de naturaleza intangible), se debe aplicar la amortización del monto del crédito fiscal pagado sobre esos activos de bienes de capital, siguiendo las reglas establecidas por la LIVA. En ese sentido, se debe crear una cuenta de balance, en la cual se registre individualmente para cada

uno de los bienes adquiridos, los montos de las aplicaciones mensuales que amorticen el saldo inicial del IVA registrado.

Artículo 33.-Propiedades de inversión.

a) Norma de aplicación: Sección 16 “Propiedades de Inversión”

b) Tratamiento fiscal:

Se entenderá por Propiedad de Inversión, aquellas propiedades (terreno o un edificio -o parte de un edificio- o ambos), mantenidas (por el dueño o por el arrendamiento como un activo por derecho de uso) para obtener rentas o apreciación del capital o con ambos fines y no para:

a) Su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, o bien para fines administrativos; o

b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las erogaciones incurridas por la construcción, adquisición y mantenimiento de activos para la apreciación de capital según lo establece la sección 16, serán desembolsos capitalizables. Lo anterior al momento de la disposición, ya sea por venta, enajenación, o cualquier otra forma de transferencia de dominio, la ganancia obtenida es gravable, o la pérdida es deducible, cuando el bien se deba depreciar o exista habitualidad.

Artículo 34.-Combinaciones de negocios y plusvalía.

a) Norma de aplicación: Sección 19 “Combinaciones de negocios y plusvalía”

b) Tratamiento fiscal:

1.Si existe un financiamiento para la adquisición de acciones, el gasto financiero obtenido producto de dicho financiamiento será deducible de la renta bruta. Esto debido a que el dividendo que se obtiene se considerará un ingreso gravable en el impuesto a las utilidades.

2.Si se obtiene un financiamiento para la adquisición de acciones, el gasto financiero producto de dicho financiamiento será deducible de la renta bruta, cuando exista habitualidad en el negocio de compra y venta de acciones.

3.Asimismo, en una combinación de negocios si se produce una plusvalía o una ganancia por compra en términos muy ventajosos, no será deducible ni gravable.

Artículo 35.-Pagos basados en acciones.

a) Norma de aplicación Sección 26

b) Tratamiento fiscal:

La entrega de acciones de la empresa a un empleado o directivo, serán consideradas rentas percibidas por el trabajo personal dependiente al empleado y formarán parte de la base imponible del impuesto respectivo. El hecho generador ocurre cuando se emite la acción a favor del beneficiario.

En el caso de que la sociedad accionaria posea sus acciones registradas en bolsa de valores, el valor de la o las acciones formará parte de la base imponible del impuesto al trabajo personal dependiente. Lo anterior para el período impositivo en que fue entregada la acción.

Si la sociedad accionaria no mantiene sus acciones registradas en la bolsa de valores, deberá realizar el procedimiento estándar generalmente aceptado o directriz emitida por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Lo anterior para determinar tanto la base imponible en el impuesto por el trabajo personal dependiente, como para el registro del incremento en su patrimonio.

Artículo 36.-Arrendamientos.

a) Normas de aplicación Sección 20 “Arrendamientos”

b) Tratamiento fiscal:

El tratamiento fiscal de los arrendamientos se regula mediante el Decreto Ejecutivo vigente.

Artículo 37.-Ingresos de actividades ordinarias.

a) Norma de aplicación: Sección 23” Ingreso de actividades ordinarias”

b) Tratamiento fiscal:

1. Con respecto a los ingresos, para efectos tributarios se considera el concepto de renta bruta y neta, establecido en la LISR. No se debe considerar como renta bruta únicamente el margen de intermediación que se obtiene de la actividad económica.

2. Con respecto a los contratos de construcción, refiérase al artículo 8 anterior.

Artículo 38.-Costo por préstamos.

a) Normas de aplicación: Sección 25 “Costo por préstamos”

b) Tratamiento fiscal:

Los gastos financieros generados en la obtención de capitales o recursos financieros para la adquisición, construcción o mejora de activos se deberán capitalizar. Por lo tanto, se consideran no deducibles del impuesto sobre la renta, hasta que los mismos estén disponibles para su uso o venta.

Artículo 39.- Derogatoria.

La presente resolución, deja sin efecto la Resolución DGT-R-029-2018 de las ocho horas cinco minutos del quince de junio de dos mil dieciocho.

Artículo 40.- Vigencia.

Rige a partir de su publicación.

Publíquese. —1 vez. Mario Ramos Martínez, Director General de Tributación. Autoridad Tributaria Competente.