

San José, 31 de julio del 2018  
DGT-843-2018

Señor  
Alvaro Coto Keith  
Presidente  
Cámara Nacional de Productores de Leche  
S. D.

Notificaciones:  
[crnotificaciones@deloitte.com](mailto:crnotificaciones@deloitte.com)

**Asunto: Consulta sobre emisión de comprobantes electrónicos para los productores de leche.**

Estimado señor:

Mediante misiva presentada ante esta Dirección General en fecha 19 de junio de 2018, se consulta a este Despacho, sobre la aplicación de la resolución DGT-R-48-2016, referente a la emisión de comprobantes electrónicos, para los productores de leche, con base en lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en adelante RLISR, Decreto Ejecutivo N° 18445-H de 09 de setiembre de 1988 y sus reformas; al respecto esta Dirección General le manifiesta:

**I. CONSULTA:** Solicitan se emita criterio sobre lo siguiente:

Señala el consultante que su actividad económica personal es la producción de leche y que también actúa a nombre de la Cámara Nacional de Productores de Leche, en su calidad de Presidente con facultades de apoderado generalísimo sin límite de suma. Señala que en tal carácter le corresponde velar por el cumplimiento de los estatutos de la organización.

Agrega que en el país existen cerca de 28.000 productores de leche, según las encuestas del Censo Agropecuario del INEC del año 2014, la mayoría pequeños empresarios que tienen dicha actividad como medio de subsistencia, desarrollada en zonas rurales y que está protegida y respaldada por el ordenamiento jurídico costarricense en materia agrícola. Es un sector de la población sumamente importante y de gran impacto económico para el país.

Hace mención al oficio publicado el 06 de junio de 2018, en donde esta Dirección General contesta unas dudas sometidas a consideración, por parte de la Dirección de Servicio al Contribuyente, relacionadas con el artículo 11 del RLISR.

Continúa manifestando que es claro que los sujetos establecidos en el artículo 11 del Reglamento mencionado, están eximidos de emitir comprobantes electrónicos, en virtud de la normativa vigente, ya que el citado numeral expresa: *“Todos los comprobantes de compras de mercancías y servicios deben estar debidamente autorizados por la Administración Tributaria, salvo los extendidos en los siguientes casos y actividades por:*

**6): “Las personas físicas que intervengan en la producción de productos agrícolas.”**

Es decir, la norma reglamentaria establece una exclusión a la producción agrícola ejecutada por personas físicas, en cuanto a la obligación de emitir comprobantes autorizados.

Se preguntan que lo elemental es: “¿Qué se debe entender por producción agrícola? ¿Podemos entender la producción de leche como parte de esta exclusión?”

Acto seguido citan normativa internacional, como la de la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (FAO), que constituye el máximo órgano mundial en materia agrícola y alimentaria, la cual ha manifestado:

*“Una explotación agraria es una unidad económica de producción agrícola sometida a una gerencia única. Comprende todo el ganado contenido en ella y toda la tierra dedicada total o parcialmente a la producción agropecuaria, independientemente del tamaño, título o forma jurídica. La gerencia única puede ser ejercida por una persona; por un hogar; por dos o más personas u hogares conjuntamente; por un clan o una tribu; por una persona jurídica, como una empresa o una colectividad agropecuaria; una cooperativa o un organismo oficial.”*

Explica que a nivel mundial los conceptos agrícola y agropecuario son concebidos bajo una sola dimensión y que a nivel nacional, en las áreas rurales, la parcela se utiliza para producir el pasto que alimenta a las reses, al mismo tiempo que se pueden sembrar algunos productos.

Procede a definir, según el concepto de la FAO, lo que se entiende por productor:

*“... persona civil o jurídica que adopta las principales decisiones acerca de la utilización de los recursos disponibles y ejerce el control administrativo sobre las operaciones de la explotación agropecuaria. ...”*

Asimismo, cita lo indicado por la ONU, en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU), relacionada con el tema de la Agricultura, Ganadería, Silvicultura y Pesca, citando lo que tal clasificación comprende.

Agrega que la producción de leche, sigue la misma lógica descrita, siendo una actividad agropecuaria que la norma reglamentaria engloba en su exclusión; otra interpretación supondría una grosera diferenciación en desapego a la lógica jurídica y los criterios que han emitido los Tribunales, algunos de los cuales cita. Para mayor abundamiento, menciona la Ley de Fomento a la Producción Agropecuaria FODEA y Orgánica del MAG.

En síntesis, indican que cuando en el ordenamiento jurídico costarricense se encuentran referencias al sector agrícola-agrario, se debe entender que se refiere tanto a la producción de vegetales como a la producción ganadera, en el tanto son actividades que comparten elementos comunes. Por lo que se puede concluir que la intención de excluir del cumplimiento de la obligación formal correspondiente a comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, en caso de venta de mercancías y servicios, es aplicable al productor agropecuario, siendo que de acuerdo a la

normativa nacional e internacional y antecedentes judiciales, en todos los casos se han equiparado los conceptos **“agrícola”** y **“agropecuario”**.

## II. CRITERIO DE LA DIRECCION GENERAL.

Una vez analizada la consulta formulada, es importante tener presente que el fundamento jurídico de la resolución DGT-R-48-2016 de las 8:00 horas del 7 de octubre de 2016 y de la resolución DGT-R-012-2018 de las 08:00 horas del día 19 de febrero de 2018, que fija la obligación de emitir comprobantes electrónicos y fija las fechas en que los obligados tributarios están obligados a emitirlos, es lo establecido en la Ley de Lucha Contra el Fraude Fiscal N° 9416, publicada en la Gaceta N° 313 del 20 de diciembre 2016, que establece en su artículo 2°:

*“**Todos los obligados tributarios deberán contar con los medios electrónicos para registrar sus transacciones y emitir comprobantes de conformidad con los requisitos y el desarrollo que se establezca reglamentariamente. Estos medios electrónicos incluyen, entre otros, la factura electrónica como un instrumento idóneo y necesario para la emisión de comprobantes de sus transacciones de compra y venta, registros contables y otros medios requeridos para el control tributario.**” (El subrayado y resaltado en negrita no pertenece al original)*

Por su parte, en acatamiento a tal obligación, esta Dirección General estableció mediante la resolución N° DGT-R-48-2016 de cita, el uso de comprobantes electrónicos como único método válido para respaldar los ingresos, costos y gastos necesarios. Señala dicha resolución en el artículo 2°:

*“**Artículo 2°- Autorización para el uso de comprobantes electrónicos.**  
Se autoriza el uso de la factura electrónica, tiquete electrónico, nota de crédito electrónica y nota de débito electrónica, como comprobantes para el respaldo de ingresos, costos y gastos, siempre que cumplan con los requisitos y características que se detallan en la presente resolución.”*

Ahora bien, debido a que el consultante desea tener claridad en cuanto a si los productores de leche, personas físicas, deben emitir comprobantes electrónicos, se hace necesario hacer referencia al concepto de **actividad agrícola y producto agrícola** desde el punto de vista del tratamiento tributario. Dicho tratamiento es sustentado en el criterio institucional DGT-CI-14-11 de 24 de setiembre de 2011, en el cual se da una interpretación del artículo 27 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

*“(...)  
4° Para ello es necesario referir a las definiciones que de este tema se indican en las Normas Internacionales de Información Financiera, específicamente en la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 Agricultura (NIC 41).  
“**Actividad agrícola es la gestión, por parte de una entidad, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos,***

*ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.*

***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.*

***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.”*

Una vez aclarada la posición de la Dirección General sobre lo que debe entenderse como **producto agrícola** y **actividad agrícola**, se procederá a analizar propiamente el tema medular de la consulta presentada por el contribuyente.

El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone en el artículo 11:

***“ARTICULO 11.- Renta Neta.** La renta neta se determina deduciendo de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes permitidos por ley. Cuando los gastos, costos y erogaciones se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas y exentas, se debe deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas. Cuando el contribuyente no pueda justificar debidamente una proporción diferente, deberá deducir la suma que resulte de aplicar el porcentaje obtenido al relacionar las rentas gravadas con las rentas totales.*

***Los costos, gastos y erogaciones deben estar respaldados por comprobantes fehacientes. La Dirección queda ampliamente facultada para calificarlos y aceptar su deducción total o parcial; asimismo, se reserva el derecho de rechazar las partidas no justificadas.***

*Los comprobantes deberán cumplir con las siguientes condiciones: (...)*

*Todos los comprobantes de compras de mercancías y servicios deben estar debidamente autorizados por la Administración Tributaria, **salvo los extendidos en los siguientes casos y actividades por: (...)***

**6. Las personas físicas que intervengan en la producción de productos agrícolas.”** *El subrayado y resaltado en negrita no pertenece al original).*

Bajo esa tesitura, los productores, de **productos agrícolas**, **personas físicas**, gozan de una excepción establecida en el Reglamento de cita, que los excluye de la obligación de emitir comprobantes electrónicos autorizados, por la venta de los productos propios de la actividad que realizan. Sin embargo, si además de la venta de leche, se dedican a alguna actividad gravada, por la que estén obligados a emitir comprobantes autorizados, en ese caso, deben emitir comprobantes electrónicos autorizados, por **todas** las actividades que realicen.

En relación con lo anterior, la Sección II del Tribunal Contencioso Administrativo estableció:

*“La factura constituye el medio por el que el contribuyente o declarante debe probar las ventas realizadas, siendo que **corresponde a la Administración Tributaria, autorizar de manera previa la utilización de documentos o comprobantes que reemplacen las facturas, cuando la modalidad de la comercialización, el uso de tecnología o la actividad del contribuyente así lo requiera o de autorizar sistemas especiales, siempre que las condiciones de la facturación y el control interno contable de los contribuyentes sean confiables.**” (El resaltado no es del original) (Sentencia N° 00109 de las 11:55 horas del 20 de octubre de 2011).*

Asimismo, es importante no perder de vista que el numeral 11 del RLIR, reitera que para efectos de la deducción de la renta bruta, los costos y gastos deben estar respaldados por comprobantes fehacientes, es decir, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, con excepción de los casos y actividades que taxativamente señala dicho artículo y el último párrafo de ese numeral, faculta a la Administración Tributaria para evaluar los casos relacionados con la autorización de facturas, no previstos por la Ley, considerando el interés fiscal. <sup>1</sup>

### III. CONCLUSION.

Los productores de leche, **personas físicas**, no están obligados a emitir comprobantes electrónicos autorizados, por la venta de leche; siempre y cuando no se dediquen a otra actividad lucrativa, en la que si estén obligados a emitir comprobantes electrónicos autorizados, pues en tal caso, deberán emitir comprobantes por todas las actividades lucrativas que realicen.

Los comprobantes que servirán de respaldo a los registros contables, si deben estar respaldados por medio de comprobantes electrónicos, en el tanto, las compras realizadas para respaldar tales gastos sean adquiridas a través de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta o del Impuesto General sobre las Ventas, que estén obligados a emitir comprobantes electrónicos autorizados.

Cordialmente,



Carlos Vargas Durán  
Director General de Tributación



Francisco Fonseca Montero  
Director Tributación Internacional y Técnica Tributaria



M. Benavides/ACalderón

C: archivo, consecutivo.

<sup>1</sup> Ver oficio N° DGT-490-09 del 18 de agosto de 2009.

