

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-846

**RADICADO VIRTUAL No.
000S2022905048**

Bogotá, D.C. **28/06/2022**

Tema: Impuesto sobre la renta
Descriptores: Costo fiscal activos biológicos – crías
Fuentes formales: Artículos 21-1, 66, 92, 93 y 94 del Estatuto Tributario

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Por medio del radicado de la referencia, el peticionario consulta por qué valor se reportan en la declaración del impuesto sobre la renta las crías de animales que están clasificados como activos biológicos, ya que según los estándares de contabilidad vigentes dichas crías deben ser reconocidas por su valor razonable menos la estimación de los costos de su venta. En ese sentido, el peticionario indica textualmente:

1. *“De acuerdo con los artículos 21-1, 28, 93 y 94 del Estatuto Tributario la medición a valor razonable no es aceptada fiscalmente sino al costo; en este orden de ideas por qué valor se declararía estas crías”.*
2. *“O no se declararían por estar medidas al valor razonable menos los costos estimados de venta y además que su costo es cero ya que no se ha pagado por ellas”.*
3. *“Si el planteamiento anterior es correcto, en el caso de utilizar ese activo biológico como propiedad planta y equipo (hacer una reclasificación) se conserva este tratamiento o si habría lugar a reconocer un aumento del patrimonio por las crías”.*
4. *“O se debería hacer una valoración con personal experto que determine su valor y se reconocerá contablemente por ese valor menos los costos estimados de venta y fiscalmente sin descontar esos costos”.*

Subdirección de Normativa y Doctrina

Teniendo en cuenta lo planteado por el peticionario, este Despacho abordará lo consultado desde el punto de vista de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, así:

Para efectos de la valoración de los activos y del patrimonio, entre otras cosas, se debe atender lo dispuesto en el artículo 21-1 del Estatuto Tributario, de acuerdo con el cual, para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios *“aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia”*, salvo que la ley tributaria disponga expresamente un tratamiento diferente, como es el caso de los activos biológicos.

Al respecto, es de advertir que el artículo 92 *ibídem* clasifica los activos biológicos en productores y consumibles:

*“ARTÍCULO 92. **ACTIVOS BIOLÓGICOS.** Los activos biológicos, plantas o animales, se dividen en:*

*1. **Productores** porque cumplen con las siguientes características:*

a) Se utiliza en la producción o suministro de productos agrícolas o pecuarios;

b) Se espera que produzca durante más de un período;

c) Existe una probabilidad remota de que sea vendida como producto agropecuario excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

*2. **Consumibles** porque proceden de activos biológicos productores o cuyo ciclo de producción sea inferior a un año y su vocación es ser:*

a) Enajenados en el giro ordinario de los negocios, o

b) Consumidos por el mismo contribuyente, lo cual comprende el proceso de transformación posterior”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

En línea con lo anterior y, como se precisa en el Oficio 000607 de abril 30 de 2018, tratándose de los activos biológicos productores el artículo 93 *ibídem* *“trae 4 reglas: Señala que tales activos se tratarán como propiedad, planta y equipo y serán susceptibles de depreciación teniendo en cuenta las limitaciones previstas por el estatuto para su procedencia; en relación con el costo fiscal establece que será el valor de adquisición más todos los costos devengados hasta que el activo esté en disposición de producir por primera vez; contempla únicamente el método de línea recta como método reconocido para efectos fiscales (...) determinando cuotas iguales durante la vida útil del activo y por último, dispone que los activos biológicos sean medidos al valor razonable, pero éste no tendrá efectos fiscales sino hasta el momento de enajenación del activo biológico”* (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 94 *ibídem* se refiere al tratamiento de los activos biológicos consumibles en los siguientes términos:

“Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad tratarán los activos biológicos consumibles como inventarios de conformidad con las reglas previstas en este estatuto para los inventarios, dicho tratamiento corresponderá a su costo fiscal.

Subdirección de Normativa y Doctrina

PARÁGRAFO. Todas las mediciones a valor razonable de los activos biológicos consumibles no tendrán efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento de la enajenación del activo biológico". (Subrayado y negrilla fuera de texto).

De modo que el petionario, en su caso particular, deberá determinar -como primera medida- si las crías, objeto de consulta, corresponden a activos biológicos productores o consumibles, advirtiéndose que se clasifican en este segundo concepto aquellas crías que *"proceden de activos biológicos productores"* y que, a la par, están destinadas a ser enajenadas en el giro ordinario de los negocios o consumidas por el propio contribuyente, tal y como se indica en el numeral 2 del citado artículo 92.

Si a las crías se les debe dar el tratamiento de activos biológicos consumibles, su costo fiscal -acorde con lo señalado en el mencionado artículo 94- estará sujeto a lo establecido en el literal a) del artículo 66 del Estatuto Tributario, sobre inventarios, el cual dispone que éste *"comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para colocarlos en su lugar de expendio, utilización o beneficio de acuerdo a la técnica contable"* (subrayado fuera de texto).

En el caso de las crías que proceden de animales productores, es evidente que no existe un valor de adquisición, al no existir previamente una operación de compra; sin embargo, es de destacar que la norma también hace alusión a los costos derivados de los procesos de transformación y otros costos, conceptos aplicables -en principio- a los procesos productivos como los aquí analizados.

En efecto, examinada la NIC 2, se encuentra:

"10 *El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.*

(...)

Costos de transformación

12 *Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.*

(...)

Otros costos

15 *Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por*

Subdirección de Normativa y Doctrina

ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.

(...)" (Subrayado fuera de texto).

Por la particularidad propia de los activos biológicos que nacen en hacienda, como son los consultados, considera este Despacho que, si bien éstos no cuentan con un precio de adquisición, ello no impide, para efectos de la determinación de su costo fiscal, aplicar en lo pertinente los costos de transformación u otros costos atribuibles a la producción de las crías.

Si, posteriormente, estos activos fuesen destinados como activos biológicos productores, ello exigiría una reclasificación de los mismos, lo cual, en todo caso, implicaría tomar los costos de transformación u otros costos atribuibles como costo inicial, sin perjuicio de los aplicables en razón a su naturaleza de propiedad, planta y equipo, hasta alcanzar el punto o condiciones para la reproducción, como se precisa en el numeral 2 del artículo 93 del Estatuto Tributario.

Cabe mencionar finalmente que el instructivo del Formulario 110 precisa frente a la casilla 39, relativa a "Inventarios": *El valor a incluir en esta casilla corresponde al costo fiscal que tenían en el último día del año gravable los bienes que se adquirieron o se produjeron con el fin de comercializarlos, las materias primas, los bienes en proceso de producción, así como las piezas de repuesto y el equipo auxiliar clasificados como inventarios, productos en tránsito, los provenientes de recursos naturales y de activos biológicos. (...)*" (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, frente a la casilla 41 "Activos biológicos", se especifica: *"Incluya en esta casilla el valor patrimonial del saldo en el último día del año gravable, del valor de animales vivos, así como las plantas productoras y los cultivos consumibles- Los artículos 92 a 95 E.T. señalan el tratamiento fiscal aplicable para este grupo de activos".* (Subrayado fuera de texto).

Diligenciar una u otra casilla exige efectuar el análisis correspondiente, según la situación de hecho que se verifique en el caso concreto.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"Doctrina", dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101, Bogotá, D.C.

Proyectó: Aida Patricia Burbano Mora
Revisó: Alfredo Ramírez Castañeda