

CIRCULAR N° 54, DEL 2 DE OCTUBRE DE 2009

MATERIA: CASTIGO DE ALIMENTOS CUYA COMERCIALIZACIÓN SE HA VUELTO INVIABLE.

I.- INTRODUCCIÓN.

Atendida las características especiales de la industria agroalimentaria y la propia naturaleza de los productos alimenticios, las empresas elaboradoras, importadoras, distribuidoras y comercializadoras de alimentos enfrentan frecuentemente pérdidas en sus inventarios, atendido que por diversos motivos (por ejemplo, mal embalaje, proximidad de la fecha de vencimiento) la comercialización de los alimentos se vuelve inviable y, por lo tanto, ellos no pueden ser ingresados a la cadena de comercialización, por lo que usualmente son destruidos. Asimismo, tratándose de productos agrícolas frescos, si los mismos no son vendidos en el corto plazo, se deterioran y debe disponerse de ellos como basura.

Sin embargo, dichos alimentos que han perdido su valor comercial para la empresa, mientras todavía conservan sus condiciones alimentarias, pueden ser aprovechados por las instituciones sin fines de lucro que distribuyen alimentos en forma gratuita entre personas de escasos recursos, en lugar de disponerse su destrucción. Se logra así un fin socialmente deseado y un aprovechamiento de recursos útiles aunque comercialmente inviables, que de otra forma serían simplemente echados a la basura.

Cabe hacer presente, que la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) permite deducir, en términos generales, los gastos necesarios para producir la renta que cumplan determinados requisitos, entre ellos, que sean debidamente acreditados ante este Servicio. Particularmente se admite, conforme al N°3 del artículo 31, de dicho texto legal, el reconocimiento de las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto.

Ahora bien, el castigo o deducción como pérdida del valor de costo para fines tributarios de aquellos alimentos que han sido destruidos por haber expirado su fecha de vencimiento o porque su comercialización se ha vuelto inviable por defectos en su fabricación, rotulación, envoltura u otros, procederá de conformidad con las reglas generales, ello por tratarse de pérdidas del negocio o empresa, debiendo cumplirse en este caso la norma legal comentada, muy especialmente en cuando a su acreditación fehaciente ante este Servicio. Para tal acreditación, debe aplicarse el procedimiento contemplado en la Circular N°3, de 1992, justificándose de ese modo la deducción como gasto del valor de costo de los productos destruidos, ello sin perjuicio de las normas que dicha instrucción imparte para los efectos del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Sin embargo, además del castigo o deducción como pérdida del valor de costo de productos vencidos o defectuosos que sean destruidos, tratándose de aquellos alimentos cuya fecha de vencimiento no ha expirado, pero que han perdido su valor comercial para la empresa por cuanto su comercialización se ha vuelto inviable, resulta necesario establecer los criterios en virtud de los cuales este Servicio entenderá que se ha acreditado fehacientemente la respectiva pérdida cuando ellos sean entregados a instituciones sin fines de lucro que distribuyen alimentos en forma gratuita entre personas de escasos recursos.

El criterio que a continuación se establece, se funda en la acreditación de dos circunstancias esenciales, a saber; la primera, el hecho de que considerando la cadena de comercialización de que se trate o defectos en su producción, los alimentos respectivos, no obstante no haber expirado su fecha de vencimiento, no podrán comercializarse oportunamente y, la segunda, que se acredite su entrega gratuita a una institución sin fines de lucro para ser consumidos por las personas naturales de escasos recursos beneficiarias de tal institución.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

a) Castigo de alimentos cuya comercialización se ha vuelto inviable para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

i) Aspectos generales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 31, N°3, de la LIR, las empresas elaboradoras, importadoras, distribuidoras y comercializadoras de alimentos, podrán deducir como un gasto necesario para producir su renta líquida imponible de Primera Categoría, las pérdidas que correspondan al castigo con cargo a sus resultados del valor de costo para fines tributarios de los alimentos que habiendo perdido su valor comercial por haberse vuelto inviable su comercialización, sean entregados en forma gratuita a una institución sin fines de lucro que los

ponga a disposición de personas de escasos recursos para su consumo final, ello de acuerdo con las presentes instrucciones.

ii) Acreditación fehaciente de tales pérdidas.

Para los efectos de tener por acreditadas fehacientemente ante este Servicio las pérdidas señaladas, se deberán demostrar los siguientes hechos:

1) Que los alimentos han perdido su valor comercial para la empresa, no obstante lo cual se encuentran aptos para el consumo humano.

Se entenderá que han perdido su valor comercial cuando por circunstancias que puedan ser determinadas objetivamente, su venta a los consumidores finales resulte inviable, como ocurre en el caso de mal embalaje, envases dañados o defectuosos, mala rotulación, o proximidad del vencimiento del alimento atendida la cadena de comercialización de la empresa.

Además, de conformidad a las normas legales y reglamentarias en materia sanitaria, dichos alimentos deben encontrarse en condiciones aptas para su consumo humano.

2) Que tales alimentos hayan sido entregados gratuitamente por la empresa, ya sea directamente o a través de una institución sin fines de lucro intermediaria, a otra institución sin fines de lucro que los ponga a disposición de personas de escasos recursos para su consumo final.

Para estos efectos, tanto las instituciones sin fines de lucro que efectúen la distribución en calidad de intermediarias, como aquellas que reciban los alimentos para su entrega gratuita a personas de escasos recursos, deberán estar inscritas en una nómina que se llevará con tales fines por este Servicio. Mediante Resolución se fijará el procedimiento para la inclusión o exclusión de instituciones de la referida nómina; así como los requisitos que deberán cumplir en cada caso para los efectos de ser incluidas o mantenerse en la nómina, en especial, no desarrollar actividades relacionadas con la compra y venta de alimentos.

Estas entidades deberán otorgar a la empresa respectiva un certificado que dé cuenta de la entrega y recepción de los alimentos a la institución destinataria, indicando la fecha de la entrega, la naturaleza de los alimentos, su cantidad, calidad, guía de despacho y demás antecedentes que exija este Servicio, de conformidad con el modelo que se establezca mediante Resolución. En el caso en que la entrega se efectúe a través de una institución intermediaria, el certificado deberá estar suscrito por los representantes de dicha entidad y de la institución que dispondrá de los alimentos para su entrega a personas de escasos recursos.

La entrega de los alimentos por parte de la empresa o a través de una entidad sin fines de lucro encargada de la distribución, deberá respaldarse con la correspondiente guía de despacho emitida por la empresa, la cual deberá indicar que la entrega no constituye venta, individualizando a la institución que en definitiva recibirá los alimentos incluyendo su número de inscripción en el registro, detallando las características de los alimentos de que se trate, su calidad, cantidad, estado, y demás antecedentes que este Servicio estime necesarios para una adecuada fiscalización mediante Resolución. Cuando los alimentos sean puestos a disposición de distintas instituciones receptoras, deberá emitirse una guía de despacho que respalde la entrega que se haga a cada una de ellas. En la misma guía deberá indicarse si la entrega se realizará en forma directa por la empresa o a través de una entidad sin fines de lucro distribuidora, individualizándola, e indicando expresamente su número de registro en la nómina a que se refiere esta Circular.

3) Que se encuentre debidamente contabilizado, dejándose constancia de todas las operaciones llevadas a cabo en el registro de inventarios de la empresa de conformidad con las instrucciones impartidas al efecto en la Circular N°3, de 1992.

iii) Monto de las pérdidas.

Por su parte, el monto a castigar, corresponderá al valor de costo para fines tributarios de los alimentos de conformidad con las normas que contempla el artículo 30 de la LIR, el que deberá estar debida y oportunamente contabilizado.

b) Castigo de alimentos cuya comercialización se ha vuelto inviable respecto del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

En primer lugar, cabe precisar que el castigo de los alimentos en la forma establecida mediante la presente Circular, no afecta la utilización conforme a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, del IVA Crédito Fiscal relacionado con la adquisición o producción de los alimentos materia de castigo, por lo que podrá ser utilizado normalmente por el contribuyente, ello claro está, en la medida en que se cumplan los requisitos generales en virtud de los cuales se accede al citado crédito. Lo anterior se explica porque la entrega de estos bienes para su disposición en la forma señalada da cuenta de una pérdida patrimonial para la empresa, similar a la que se produce con motivo de la destrucción de las mercancías cuando ha expirado su fecha de vencimiento, de modo tal que los bienes dispuestos de la forma establecida en la presente Circular no se considerarán retirados ni como faltantes de inventario para los efectos de lo dispuesto por la letra d), del artículo 8, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Asimismo, tampoco será necesario en este caso dar aviso alguno a este Servicio respecto de la entrega de bienes conforme a esta Circular.

Por otra parte, el inciso 2º, de la letra d), del artículo 8, de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, dispone que constituye hecho gravado con el IVA toda entrega o distribución gratuita de bienes corporales muebles que los vendedores efectúen con fines promocionales o de propaganda, de modo que cuando la entrega de los alimentos se efectúe con tales fines, no resulta procedente la aplicación de las instrucciones contenidas en la presente Circular, encontrándose dicha entrega afecta a IVA de conformidad con la norma legal antes citada.

III.- VIGENCIA DE LAS INSTRUCCIONES.

Las presentes instrucciones entrarán en vigencia a partir de la fecha de publicación en extracto de esta Circular en el Diario Oficial. En consecuencia, las pérdidas producidas con motivo del castigo de alimentos por vencer o defectuosos que se haya efectuado conforme a las reglas de la presente Circular, se entenderán acreditadas fehacientemente ante este Servicio y podrán ser rebajadas como gasto en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, a partir del año tributario 2010, respecto de los bienes que hayan sido castigados a contar de la citada fecha de publicación.

Saluda a Ud.,

**RICARDO ESCOBAR CALDERON
DIRECTOR**

JARB/ACO/GFD

**DISTRIBUCIÓN:
AL BOLETÍN
A INTERNET
AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO**