

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 21 Y ART. 31 INCISO CUARTO
N° 3 – CIRCULAR N° 53 DE 2020
(ORD. N° 2630 DE 18.11.2020).**

Tratamiento tributario de la destrucción voluntaria de alimentos aptos para el consumo humano y en condiciones de ser entregados gratuitamente.

Se ha solicitado a este Servicio confirmar que, conforme al nuevo texto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la destrucción voluntaria de alimentos aptos para el consumo humano y en condiciones de ser entregados gratuitamente se afecta con el impuesto único establecido en el inciso primero del artículo 21 del citado cuerpo legal.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la Ley N° 21.210 introdujo una serie de modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), entre ellas, al N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR.

De acuerdo a las modificaciones incorporadas al artículo 31, inciso cuarto, N° 3, de la LIR, prosigue su presentación, los contribuyentes de la primera categoría podrán deducir como gasto el costo tributario de los alimentos destinados al consumo humano cuya comercialización se ha vuelto inviable (por diversos factores) pero que conservan sus condiciones para su consumo en aquellas situaciones que son entregados gratuitamente a instituciones sin fines de lucro bajo los requisitos y condiciones que estipula dicha disposición, y en la forma que determine este Servicio mediante Resolución.

Asimismo, la nueva normativa dispone que, en conformidad con lo dispuesto en la Ley N° 20.920, no se aceptará como gasto y se afectará con el impuesto único establecido en el inciso primero del artículo 21 LIR, la destrucción voluntaria de materias primas, insumos o bienes procesados o terminados que puedan ser entregados gratuitamente en los términos de lo indicado anteriormente.

Luego, solicita confirmar que, conforme al nuevo texto del artículo 31 de la LIR, la destrucción voluntaria de alimentos que se encuentran aptos para el consumo humano y en condiciones de ser entregados gratuitamente, en los términos indicados anteriormente, se afectará con el impuesto único establecido en el inciso primero del artículo 21 LIR.

II ANÁLISIS

Como se expone en su presentación, la Ley N° 21.210, en lo que interesa, incorporó¹ los nuevos párrafos segundo a cuarto en el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, que fundamentalmente se refieren a:

- a) Ciertos bienes² de uso o consumo cuya comercialización se ha vuelto inviable pero que conservan sus condiciones para el consumo o uso, entregados gratuitamente a instituciones sin fines de lucro para su distribución gratuita, consumo o utilización entre personas naturales de escasos recursos (párrafo segundo).
- b) Especialidades farmacéuticas y otros productos farmacéuticos entregados gratuitamente a los establecimientos asistenciales públicos o privados, para ser dispensados en la misma condición de gratuidad a los pacientes (párrafo tercero).
- c) En conformidad con lo dispuesto en la Ley N° 20.920, que establece marco para la gestión de residuos, la responsabilidad extendida del productor y fomento al reciclaje, no se aceptará como gasto y se afectará con el impuesto único establecido en el inciso primero del artículo 21, la destrucción voluntaria de materias primas, insumos o bienes procesados o terminados que puedan ser entregados gratuitamente en los términos de los párrafos anteriores (párrafo cuarto).

Al respecto, y de acuerdo al apartado 3.3. de la Circular N° 53 de 2020, que imparte instrucciones sobre la materia, la regla que sanciona la “destrucción voluntaria” de bienes con la tributación de impuesto único dispuesta en el artículo 21 sólo aplica al caso establecido en el párrafo cuarto del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31. Esto es, sólo en caso de “materias primas, insumos o bienes procesados o terminados”, que:

¹ En virtud del artículo segundo, N° 13, letra b), número iii., de la Ley N° 21.210.

² Alimentos destinados al consumo humano, alimentos para mascotas, productos de higiene y aseo personal, y productos de aseo y limpieza, libros, artículos escolares, ropa, juguetes, materiales de construcción, entre otros.

- (i) Estén sujetos a las disposiciones de la Ley N° 20.920³;
- (ii) Estén en condiciones de ser entregados gratuitamente en los términos de los párrafos segundo y tercero del mismo N° 3 (“puedan” ser entregados); y, no obstante, lo anterior,
- (iii) El contribuyente destruye en forma voluntaria, en lugar de entregarlos gratuitamente.

En consecuencia, prosigue la circular, cumpliendo las instrucciones administrativas para su deducción como gasto⁴, la destrucción de bienes de uso o consumo cuya comercialización se ha vuelto inviable (párrafo segundo) y especialidades farmacéuticas y otros productos farmacéuticos (párrafo tercero), no se sanciona con el impuesto único del artículo 21 en la medida que dichos bienes o productos no califiquen como materias primas, insumos o bienes procesados o terminados conforme a la Ley N° 20.920 a que alude el párrafo cuarto del N° 3 del artículo 31.

Luego, a partir del párrafo precedentemente transcrito y respecto de lo consultado, se concluye que se sanciona con el impuesto único del artículo 21 la destrucción voluntaria de los alimentos destinados al consumo humano a que se refiere el párrafo segundo del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR cuando dichos alimentos califiquen como materias primas, insumos o bienes procesados o terminados conforme a la Ley N° 20.920 a que alude el párrafo cuarto del N° 3 del artículo 31.

Al respecto, se debe tener presente que, de acuerdo al N° 25) del artículo 3° de la Ley N° 20.920, se define “residuo” como sustancia u objeto que su generador desecha o tiene la intención u obligación de desechar de acuerdo a la normativa vigente.

Por otra parte, tras establecer el inciso primero del artículo 4° de la citada ley que todo residuo potencialmente valorizable debe ser destinado a tal fin evitando su eliminación, el inciso segundo del mismo artículo 4° dispone que, para tal efecto el Ministerio del Medio Ambiente, considerando el principio de gradualismo y cuando sea pertinente, deberá establecer mediante decreto supremo los instrumentos que enumera, destinados a prevenir la generación de residuos y, o promover su valorización, entre los cuales la letra f) del citado artículo 4° menciona los mecanismos para prevenir la generación de residuos, incluyendo medidas para evitar que productos “aptos para el uso o consumo”, según lo determine el decreto supremo respectivo, se conviertan en residuos⁵.

Luego, a partir de la definición amplia de “residuos” que emplea la Ley N° 20.920, que no se limita a los denominados productos prioritarios que la propia ley define en su artículo 10, y la obligación de adoptar medidas para evitar que productos “aptos para el uso o consumo” se conviertan en residuos, se sigue que los alimentos (que conservan sus condiciones para el consumo o uso), pueden calificar como aquellas materias primas, insumos o bienes procesados o terminados conforme a la Ley N° 20.920 a las que alude el párrafo cuarto del N° 3 del artículo 31, cuya destrucción voluntaria se sanciona con el impuesto único del artículo 21 de la LIR.

Cabe señalar que, por lo demás, ese fue el propósito manifestado durante la tramitación de la Ley N° 21.210⁶.

Ahora bien, como precisa el apartado 3.3.1.4. de la Circular N° 53 de 2020, para promover la entrega de gratuita de alimentos – que califiquen como materias primas, insumos o bienes procesados o terminados a que se refiere la Ley N° 20.920 – en igualdad de condiciones frente a su destrucción voluntaria, es necesario que la entrega gratuita de los alimentos sea realizable, sin imponer una carga mayor que afecte el negocio ni incurrir en costos sustancialmente diferentes a los que impondría su destrucción.

³ Ver artículos 10 y 11 de la Ley N° 20.920.

⁴ Circular N° 3 de 1992

⁵ Un reglamento, continua el precepto legal, “establecerá el procedimiento para la elaboración de los decretos supremos que establezcan los instrumentos anteriores. Este procedimiento deberá contener a lo menos las siguientes etapas:

- a) Un análisis general del impacto económico y social.
- b) Una consulta a organismos públicos competentes y privados, incluyendo a los recicladores de base.
- c) Una etapa de consulta pública, la que tendrá una duración mínima de treinta días hábiles.

La propuesta de decreto supremo que regule alguno de los instrumentos señalados en las letras anteriores deberá ser sometida al pronunciamiento del Consejo de Ministros para la Sustentabilidad, de conformidad a lo establecido en los artículos 71 y siguientes de la ley N° 19.300. Tal decreto será reclamable en los términos establecidos en el artículo 16.//La Superintendencia será competente para fiscalizar el cumplimiento de dichos instrumentos e imponer sanciones, en conformidad a su ley orgánica.”

⁶ Reporte del Diputado informante de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, Honorable Señor Guillermo Ramírez. Historia de la Ley N° 21.210, Biblioteca del Congreso Nacional, versión digital, página 932. “En materia de gastos especiales, dado que hoy se permite la donación de especies como alimentos, pañales y artículos de aseo a través de una circular del servicio, el proyecto incorpora dicha modalidad, pero con la diferencia de que si antes los bienes debían destruirse, hoy ello no solo no se exige, sino que se castiga para efectos de promover su donación.”

De este modo, el contribuyente no se encuentra obligado a entregar gratuitamente materias primas, insumos o bienes procesados o terminados que, por ejemplo, pueden ocasionarle algún tipo de responsabilidad (por ejemplo, aquellos que sencillamente no son aptos para el uso o consumo), o cuya entrega gratuita suponga incurrir en gastos o costos excesivos en comparación con el valor de los productos.

En los casos del párrafo anterior, siguiendo los criterios de la citada circular, no se verifica una destrucción “voluntaria” de los alimentos porque el contribuyente se ve impedido de entregarlos gratuitamente, de modo que el contribuyente no es sancionado con el impuesto único del inciso primero del artículo 21, pudiendo rebajar como gasto la pérdida generada por la referida destrucción (no voluntaria) cumpliendo con los requisitos establecidos en la Circular N° 3 de 1992.

Este Servicio, mediante resolución, regulará los criterios para aplicar los párrafos segundo a cuarto del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31, considerando variables tales como tamaño del contribuyente, tipo de productos, responsabilidad asociada, ubicación geográfica del contribuyente y de las instituciones sin fines de lucro beneficiarias, costes asociados, etc.

III CONCLUSION

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) Los alimentos que conservan sus condiciones para el consumo o uso pueden calificar como de aquellas materias primas, insumos o bienes procesados o terminados conforme a la Ley N° 20.920 a que alude el párrafo cuarto del N° 3 del artículo 31 de la LIR, cuya destrucción voluntaria se sanciona con el impuesto único del artículo 21 de la LIR.
- 2) La entrega gratuita de alimentos – que califiquen como materias primas, insumos o bienes procesados o terminados a que se refiere la Ley N° 20.920 – debe ser realizable, sin imponer una carga mayor que afecte el negocio ni incurrir en costos sustancialmente diferentes a los que impondría su destrucción.
- 3) No se verifica una destrucción “voluntaria” de alimentos cuando el contribuyente se ve impedido de entregarlos gratuitamente porque, por ejemplo, no son aptos para el consumo humano o porque su entrega supondría incurrir en costos excesivos en comparación con el valor de los productos.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2630 del 18-11-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos