

Determinación del costo directo de la producción fruta, de acuerdo al artículo 30 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la determinación de los costos directos de bienes producidos y vendidos en el año y prometidos vender en ejercicios siguientes, de acuerdo al artículo 30 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un contribuyente agricultor venderá parte de la fruta que producirá dentro del mismo año comercial en que la ha producido (fruta temprana), y la otra parte de la producción que no se alcanzará a cosechar dentro del año comercial la venderá al año siguiente de aquel en que se ha comenzado con la temporada agrícola (producción tardía).

Respecto de esta última operación se reciben anticipos por las futuras ventas, anticipos que son facturados y que, a pesar de ser una verdadera deuda del productor de la fruta que le debe a la exportadora, se deben declarar en el mismo ejercicio en que se perciben, sin tener costos a los que se puedan asociar, pues las ventas se producirán en el año siguiente, cuando se pueda cosechar y entregar la fruta.

Al respecto, consulta si puede aplicarse el sistema de costos efectivos del año por las ventas de frutas realizadas durante el mismo año y una estimación de costos respecto del anticipo de ventas, determinando una utilidad estimada por la fruta que será producida, cosechada y entregada a la exportadora en el año siguiente.

Es decir, si sería procedente utilizar los dos sistemas, esto es, tanto el costo directo de los bienes producidos y vendidos durante el año, como aquellos costos estimados respecto de anticipos recibidos, cuya producción se entregará a la exportadora durante el año siguiente, a medida que se cumplan los requisitos de uno y otro sistema.

II ANÁLISIS

De acuerdo al artículo 30 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta (LIR), tratándose de contribuyentes que desarrollan actividades afectas al impuesto de primera categoría, la renta bruta será determinada deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes que se requieran para la obtención de dicha renta y respecto de bienes producidos o elaborados por el contribuyente, se considerará como costo directo el valor de la materia prima y de la mano de obra.

El inciso tercero del mismo artículo establece que, tratándose de bienes enajenados o prometidos enajenar a la fecha del balance respectivo que no hubieren sido adquiridos, producidos, fabricados o contruidos totalmente por el enajenante, se estimará su costo directo de acuerdo al que el contribuyente haya tenido presente para celebrar el respectivo contrato. En todo caso, prosigue la norma, el valor de la enajenación o promesa deberá arrojar una utilidad estimada de la operación que diga relación con la que se ha obtenido en el mismo ejercicio respecto de las demás operaciones, todo ello sin perjuicio de ajustar la renta bruta definitiva de acuerdo al costo directo real en el ejercicio en que dicho costo se produzca.

Por su parte, la Circular N° 4 de 1977 instruyó sobre la determinación del costo directo de las mercaderías, materias primas e insumos y la aplicación del costo de venta y de inventario de los bienes enajenados antes de producirse.

Al respecto, y en lo que interesa a la presente consulta, los literales b) y c) de la letra D) del Título III de la citada circular instruyen que, para la determinación de la renta líquida imponible, el contribuyente estará obligado a estimar un costo directo de los bienes que enajene o prometa enajenar y a incorporar como ingresos brutos del ejercicio el valor o precio de la enajenación o promesa de enajenación que pacte.

De este modo, el contribuyente deberá considerar un costo directo a la fecha de cierre del ejercicio respecto de la enajenación de la fruta que aún no ha sido producida totalmente a la fecha del cierre del ejercicio.

La misma circular instruye sobre el cálculo del costo directo, cuyo monto estimado deberá, en primer término, corresponder al que el contribuyente haya tenido presente al momento de celebrar el contrato. Luego, se determina que la diferencia entre el valor de la enajenación, o de la promesa de enajenar y el costo directo estimado deberá dar margen u origen a una utilidad que tendrá el carácter de provisoria. Dicho margen deberá ser de una cuantía que diga relación con la obtenida por el contribuyente en el mismo ejercicio respecto de otras operaciones que versen sobre bienes semejantes; no obstante, si durante el ejercicio faltare el marco de referencia, el contribuyente deberá dejar constancia detallada en la contabilidad sobre la forma de determinación de la estimación utilizada. Luego, en el ejercicio siguiente o aquel en que el contribuyente pueda precisar el costo real de los bienes enajenados se deberá regularizar.

De acuerdo a la normativa anterior, se desprende que, para determinar el resultado tributario de la operación, junto con reconocerse el ingreso respectivo, se debe determinar el costo directo de los bienes producidos que se enajenan dentro del año, de acuerdo a las normas generales establecidas en los incisos primero y segundo del artículo 30 de la LIR. Respecto de aquellos bienes enajenados o prometidos enajenar a la fecha del balance, pero que se encuentran en proceso de producción, se aplica el inciso tercero del mismo artículo 30, esto es, corresponde estimar un costo directo y establecer una utilidad a la referida operación.

III CONCLUSION

Para las ventas de frutas realizadas durante el mismo año de su producción, procede la determinación general de costos establecidas en los incisos primero y segundo del artículo 30 de la LIR y respecto del anticipo por las futuras ventas de frutas señaladas en su consulta, junto con reconocer el ingreso respectivo, deberá estimar el costo directo según lo regulado en el inciso tercero del mismo artículo 30.

Luego, se puede utilizar dos sistemas de determinación de costos en un mismo ejercicio, uno para las frutas enajenadas durante el ejercicio comercial y otro para las frutas que se encuentran prometidas de enajenar en el siguiente ejercicio, pero aún no se encuentra cosechada.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2714 del 23-11-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos