

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 2, N°2 – CÓDIGO CIVIL, ART. 1823 – OFICIO N° 115, DE 2018. (ORD. N° 912, DE 13.05.2020)

Devengo de ingresos en el caso de obligaciones sujetas a condición en la exportación de semillas.

Se ha solicitado a este Servicio confirmar criterios sobre el devengo de ingresos en el caso de obligaciones sujetas a condición en la exportación de semillas.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, una sociedad se dedica al desarrollo y producción de semillas (en adelante, la “sociedad”). El proceso de producción implica el cultivo de semillas vegetales madres, posteriormente cosechadas, multiplicadas y vendidas al exterior. Al momento de acordar dicha venta, se incluye en el contrato un nivel de calidad y pureza determinado del producto, comprometiéndose a dar cumplimiento al estándar que se estipule.

Indica que la exportación de las semillas se hizo durante muchos años como una “venta a firme”¹, para lo cual, al momento del embarque, se emite una factura de exportación por la totalidad del valor del producto.

Sin embargo, señala que los contratos firmados y la realidad del negocio no se condicen con una “venta a firme”, pues su valor está sujeto a la condición que las semillas superen las pruebas de calidad y pureza que el cliente hace una vez recibido el producto. Agrega que es común que las semillas pierdan calidad y pureza como consecuencia del viaje, considerando cambios de temperatura, intervención de terceros y otros factores que puedan afectarlas.

Conforme a la condición indicada, ante una controversia sobre el cumplimiento de los estándares de calidad y/o pureza establecidos en el contrato, se llevará a cabo una revisión de las semillas. En caso determinarse que efectivamente no cumplen el estándar acordado, de acuerdo al contrato, la sociedad podrá, otorgar un descuento en el precio o recibir el pago únicamente por las semillas que sí cumplieron el estándar. En este sentido, indica que lo que en la práctica ocurre es que todo o una parte del pago del precio queda pendiente hasta que se realizan las pruebas de calidad.

A propósito de estas operaciones, la sociedad habría reconocido como un ingreso tributable la totalidad del valor consignado en la factura de exportación, por lo cual estima que se ha pagado indebidamente el Impuesto de Primera Categoría (en adelante, “IDPC”).

Luego de exponer un análisis sobre las normas de reconocimiento de ingresos para la actividad que desarrolla, conforme a los artículos 2 N°s 1 y 2, 15 y 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), indica que se deberá determinar si las sumas facturadas con motivo del contrato son ingresos devengados.

Concluye que la sociedad no tendría título o derecho sobre las sumas, pues deberá restituir aquellas sumas que se hubiesen pagado que correspondan a la o las semillas que no hayan superado las pruebas de calidad y pureza en el lugar de destino, por lo que la renta se devengará únicamente al realizar las pruebas de calidad en el lugar de destino, respecto del producto que se apruebe.

Como consecuencia, entiende que al haber reconocido como devengadas las sumas contenidas en las facturas de exportación, habría pagado IDPC en exceso, pudiendo solicitar, conforme al artículo 126 del Código Tributario, la restitución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas.

Para estos efectos, las peticiones de devolución deberán presentarse dentro del plazo de tres años contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento.

Conforme a lo indicado, el consultante solicita confirmar los siguientes criterios:

- 1) Que, aun habiendo emitido una factura, el monto que consigna no es un ingreso devengado;
- 2) Que la sociedad no debe reconocer el valor de la factura como un ingreso afecto a IDPC;
- 3) Que el ingreso se devenga cuando se verifica que la o las semillas hayan cumplido satisfactoriamente con el control de calidad y pureza, y

¹ El consultante la define como aquella en que el exportador y el importador acuerdan un precio de la mercancía que es inalterable y definitivo.

- 4) Que el contribuyente tendría derecho a solicitar la devolución de las sumas indebidamente pagadas, dentro de los plazos de prescripción.

II ANÁLISIS

Conforme al artículo 2 N° 2 de la LIR es renta devengada aquella sobre la cual existe título o derecho, independiente de la posibilidad de exigir el cumplimiento de la obligación.

Al respecto, una condición suspensiva efectivamente impide la adquisición de un derecho, no encontrándose, por tanto, devengada la renta supeditada a la ocurrencia de un hecho futuro e incierto².

En el caso analizado y revisados los antecedentes acompañados, la obligación de pago se encontraría supeditada a la verificación de calidad y pureza que el cliente hace una vez recibido el producto.

Lo anterior se encuentra reconocido, por ejemplo, en el artículo 1823 del Código Civil, regulando la venta a prueba o al gusto, disponiendo que bajo dicha modalidad “se entiende no haber contrato mientras el comprador no declara que le agrada la cosa de que se trata”. Por su parte, el artículo 132 del Código de Comercio dispone que la compraventa mercantil a prueba “implica la condición suspensiva de si la cosa fuere sana y de regular calidad”, características que sólo pueden determinarse una vez efectuados los análisis correspondientes.

En materia de Impuesto al Valor Agregado, este Servicio ha reconocido ese efecto, resolviendo que, por ejemplo, no existe obligación de emitir documentación tributaria por los anticipos que un contribuyente entregue a los productores, a cuenta del precio, en forma previa al perfeccionamiento de la venta respectiva, cuando ésta ha sido pactada a prueba o gusto³.

Luego, el precio ingresará al patrimonio del consultante una vez cumplida la condición y determinado su monto definitivo, toda vez que el exportador deberá restituir cualquier pago realizado por el cliente por semillas que hayan incumplido las pruebas de calidad, constituyendo los anticipos un pasivo para el contribuyente durante el tiempo intermedio.

Lo anterior, por cierto, sujeto a comprobación por las instancias de fiscalización.

III CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo analizado, se informa que:

- 1) Aun cuando se haya emitido la correspondiente factura, el ingreso que representa el precio de las semillas no se encuentra determinado sino hasta la verificación de la calidad de dicho producto, al tenor de lo pactado por las partes;
- 2) La sociedad no debe reconocer el valor de la factura como un ingreso afecto a IDPC, ya que dicho valor no representa en el caso consultado un ingreso devengado.
- 3) La verificación de la calidad de las semillas determina el devengamiento del ingreso, debiendo, en dicha oportunidad, reconocerse el precio definitivo como un ingreso afecto a IDPC, considerándose para efectos del cálculo de los pagos provisionales mensuales.
- 4) Lo anterior, con todo, sujeto a la comprobación por las instancias de fiscalización respectivas, incluyendo la posibilidad, si es el caso, de solicitar devolución conforme a las reglas generales,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 912, de 13.05.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

² Artículo 1479 del Código Civil.

³ Oficio N° 1115 de 2018