**Tratamiento de Diferencias o Faltantes de Inventarios en Zona Franca.**

**I.- Servicio de Impuestos Internos.**

Sobre el particular, la letra d), del artículo 8° del Decreto Ley N° 825, de 1974, asimila a retiro para uso o consumo propio del contribuyente, los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor o prestador de servicios y cuya salida de la empresa no pudiere justificarse con documentación fehaciente, salvo los casos fortuitos o de fuerza mayor, calificados por el Servicio de Impuestos Internos, u otros que determine el Reglamento.

Del mismo modo, el artículo 10° del D.S. N° 55 de Hacienda, de 1977, Reglamento de la Ley Sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, dispone que: “Podrán tener el carácter de “documentación fehaciente”, a que se refiere la letra d) del artículo 8° de la ley, que justifica la falta de bienes corporales muebles en los inventarios del vendedor, las siguientes:

a) Anotaciones cronológicas efectuadas en el sistema de Inventario Permanente, directamente relacionado con la contabilidad fidedigna que mantenga el vendedor;

b) Denuncias por robos o accidentes de cualquier naturaleza formuladas en Carabineros, Investigaciones y ratificadas en el Juzgado respectivo;

c) Informes de liquidaciones del seguro;

d) Mermas reconocidas por disposiciones legales vigentes y organismos técnicos del Estado”.

El origen del faltante de inventario puede provenir de la salida de la empresa de bienes corporales muebles, que puede ser ocasionado por el propio contribuyente, como ocurre en caso de retiros personales, ventas y traslados, o por la acción de terceros; o bien, por la pérdida de esos bienes por casos fortuitos o fuerza mayor, o por la acción de fenómenos naturales, biológicos, químicos o físicos, casos que prevé la Circular N° 3 del año 1992, es posible justificarlo, de manera indistinta, con alguna de las formas establecidas en el artículo 10° del D.S. N° 55 de Hacienda, de 1977, Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Desde la perspectiva tributaria la Circular 3, de 1992 del S.I.I. analiza el tratamiento de las mermas de mercaderías frente a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la Ley de Impuesto a la Renta. El contribuyente debe llevar un cuidadoso registro de las mermas que se produzcan, así como contar también con los antecedentes necesarios para poder justificarlas ante el requerimiento de la autoridad tributaria. Si dichas mermas no son posibles de justificar, esto tendrá efectos tanto respecto del Impuesto al Valor Agregado como respecto al Impuesto a la Renta.

Conforme a la circular en análisis, se entiende Merma como aquellos faltantes de inventario que tienen su origen en alguno de los siguientes hechos:

Por la salida de mercaderías de la empresa provocada por la acción de terceros, como sucede en los casos de robos y hurtos.

Por la pérdida de esos bienes por efecto de:

Casos fortuitos o fuerza mayor; y

Por acción de fenómenos naturales, biológicos, químicos o físicos. Por ejemplo, las pérdidas de peso en productos, producida por pérdida de humedad, las pérdidas por descomposición, las pérdidas por evaporación, etc.

En términos generales, los faltantes de mercadería respecto de los que no pueda acreditarse una causa específica se encontrarán afectos a impuestos. De esto la importancia de que puedan ser justificados.

i. Justificación en materia de IVA

Conforme al artículo 8º letra (d) de la Ley del IVA, para que las mermas no ocasionen efectos tributarios es necesario que el contribuyente pueda justificar dicho faltante de inventario con "documentación fehaciente".

La Ley no indica lo que debe entenderse por "documentación fehaciente". Sin embargo, el Reglamento de la Ley del IVA en su artículo 10º establece documentos que pueden tener el carácter de "documentación fehaciente". Estos son:

 Anotaciones cronológicas efectuadas en el sistema de Inventario Permanente, directamente relacionado con la contabilidad fidedigna que mantenga el contribuyente;

 Denuncias por robos o accidentes de cualquier naturaleza formuladas en

Carabineros, Policía de Investigaciones y ratificadas en el Juzgado respectivo. En estos casos, el S.I.I. exige al denunciante que acompañe una copia autorizada de la declaración jurada sobre la preexistencia de las cosas sustraídas, que le requirieron funcionarios de Carabineros, de la Policía de Investigaciones o del tribunal que recibió la denuncia por hurto o robo;

 Informes de liquidaciones del seguro;

 Mermas reconocidas por disposiciones legales vigentes y organismos técnicos del Estado.

En todo caso, según establece el Reglamento, es condición necesaria que las cantidades y valores correspondientes a los casos y documentos señalados en las letras a), b) y c) se encuentren contabilizados en las fechas que se produjo la merma o pérdida, de los bienes corporales muebles de que se trate.

ii. Fuerza mayor o caso fortuito

La justificación de las pérdidas provenientes de fuerza mayor o caso fortuito debe ser comunicada al S.I.I. y ser constatadas por un funcionario de dicho Servicio, conforme a lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley del IVA. En estos casos, es el S.I.I. quien calificará estas pérdidas para efectos de rebajarlas de los libros y eximirlas de impuesto.

Al respecto la Circular Nº3 de 1992 del S.I.I., señala que el contribuyente debe dar aviso a la Unidad del S.I.I. correspondiente dentro del plazo de 48 horas de ocurrido el caso fortuito o fuerza mayor.

El caso fortuito o fuerza mayor está definido por la ley como el imprevisto que no es posible resistir.

Ejemplos de casos fortuitos son un terremoto (Circular 23 de 10 de marzo de 2010 donde se Instruye el plazo y procedimiento a través del cual los contribuyentes deben dar aviso al Servicio, en caso de pérdidas de existencias en el inventario, así como respecto de la pérdida o inutilización fortuita de los libros de contabilidad y otros documentos, producto de los efectos de la catástrofe nacional ocurrida el 27 de febrero de 2010.), una inundación, un incendio accidental, etc.

iii. Pérdidas por acción de la naturaleza

En los casos de pérdidas por acción de fenómenos naturales, biológicos, químicos, o físicos que provoquen su inutilización o destrucción, no será obligación del contribuyente dar aviso al S.I.I., debiendo anotar cronológicamente las mermas en el sistema de inventarios. Es el caso de las mermas por descomposición o inutilización de productos perecibles tales como pan, frutas, pasteles, pescados, etc.

iv. Mermas de materia prima durante el proceso productivo

Las mermas de materia prima producidas durante el proceso productivo, son posibles de considerar como parte del costo directo de los bienes o servicios necesarios para producir la renta. Este será el tratamiento, por ejemplo, de las mermas producidas en la faenación de productos, como carnes y pescados.

v. Estimaciones de mermas

Es importante señalar que no se acepta para efectos tributarios la rebaja como gasto de estimaciones o porcentajes históricos de pérdidas de mercaderías. Por ejemplo, si bien es conocido que se producen hurtos de mercaderías en los supermercados, no se acepta rebajar un porcentaje histórico o estimado de dichas pérdidas como merma no afecta a impuesto.

La Ley sólo acepta la rebaja de estimaciones de mermas, para el caso de productos alcohólicos gravados con el impuesto del artículo 42º de la Ley (Impuesto Adicional a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y productos similares), sin embargo, debe tenerse presente que este impuesto no se aplica a las ventas minoristas. Es así como el Reglamento indica porcentajes de mermas aceptadas para los productores, fabricantes, elaboradores y envasadores de bebidas alcohólicas. Conforme a lo anterior, no serán aplicables a los contribuyentes, porcentajes estimados de mermas en productos.

vi. Justificación en materia de Impuesto a la Renta

En materia de Renta, para poder rebajar como gasto las pérdidas o daños de mercaderías, es necesario, conforme al artículo 31 de la Ley de la Renta, acreditar las pérdidas en forma fehaciente. Que los gastos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente significa que el contribuyente deberá probar la naturaleza, efectividad y monto de las mermas o pérdida de mercaderías.

Ni la Ley ni el S.I.I. han establecido expresamente normas para justificar fehacientemente los gastos provocados por mermas. Al igual que en el caso del IVA, no se acepta rebajar como gasto, estimaciones de mermas de mercaderías.

vii. Efectos en materia de IVA de faltantes que no sean justificados

El artículo 8º letra (d) de la Ley del IVA, grava con este impuesto los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor y cuya salida de la empresa no pudiere justificarse con documentación fehaciente. Estos bienes se consideran retirados para el uso o consumo de los contribuyentes o sus trabajadores. El IVA aplicado a estos faltantes de inventario no puede ser utilizado como crédito fiscal.

viii. Efectos en Materia de Impuesto a la Renta de los Faltantes no Justificados

En términos generales, los faltantes de inventarios que no pudieren justificarse, tienen el carácter de gasto rechazado conforme al artículo 33 de la Ley de la Renta.

Por tratarse del retiro de bienes desde la empresa, los faltantes de inventario se afectarían con un impuesto de control de 35% establecido en el inciso tercero del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta. Este impuesto tiene el carácter de único a la renta, por consiguiente, los faltantes de inventario no deben reponerse en la determinación de la renta imponible de Primera Categoría.

**II.- Servicio Nacional de Aduana**.

La tipificación de infracciones a personas naturales o jurídicas que efectúen las gestiones, trámites y demás operaciones indicadas en el inciso 6° de la Ley N° 19.946, socios, representantes y empleados (usuarios de zona franca), determina sanciones definidas en la tabla que fija tramos de faltante de inventario.

**TIPIFICACIÓN INFRACCIONES**

**PERSONAS NATURALES O JURÍDICAS QUE EFECTÚEN LAS GESTIONES, TRÁMITES Y DEMÁS OPERACIONES INDICADAS EN EL INCISO 6° DE LA LEY N° 19.946, SOCIOS, REPRESENTANTES Y EMPLEADOS (USUARIOS DE ZONA FRANCA).**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **FALTANTE DE INVENTARIO US$** | **SANCIONES** |
| **1** | 100 a 499 | Amonestación verbal o escrita |
| **2** | 500 a 3.999 | Multa de 5 a 10 UTM |
| **3** | 4.000 a 19.999 | Multa de 11 a 15 UTM |
| **4** | 20.000 a 59.999 | Multa de 16 a 20 UTM |
| **5** | 60.000 a 99.999 | Multa de 21 a 25 UTM |
| **6** | 100.000 a 199.999 | Suspensión |
| **7** | 200.000 en adelante | Cancelación |
| **8** | Usuario no habido | Cancelación |
| **9** | Otras infracciones distintas a faltante en Inventario | Se aplicará la tabla precedente, conforme a la valorización que se haga de la mercancía involucrada en la infracción. En caso de no ser posible, se podrá aplicar cualquiera de las medidas disciplinarias contempladas en el artículo 202 de la Ordenanza de Aduanas, según sea la gravedad de la falta. |

**III.- Observaciones Asociación Usuarios Zofri A.G.1.**

En la práctica, introduce un nuevo concepto a las “contravenciones aduaneras y sus sanciones” que denomina “sanciones”, cuando hasta ahora, el régimen sancionador sectorial, ha sido regulado expresamente en la Ordenanza de Aduanas, en el libro III, párrafo 2 del Título I. Y las únicas penas correctivas allí reseñadas son de multas, con exclusión, por cierto, de los derechos, impuestos, tasas u otros gravámenes, que no son tales.

No aclara el concepto “cancelación”, enumerados 7 y 8 en la columna sanciones, entendiendo por tal el término de la calidad de usuario de zona franca, creemos que eso atenta contra la libertad para desarrollar cualquier actividad económica o, eventualmente, el derecho constitucional a la libertad de empresa. Las multas, sanciones y tributación del faltante de inventario es la forma económica y tributaria de resolverlo. Tanto el Servicio de Aduana como el S.I.I. lo tienen incorporado en sus facultades sancionatorias y definido el tratamiento de aplicación respectivo, por lo tanto; si el usuario paga el cargo, multa, impuesto o gravamen, no tiene sentido la “cancelación”.

Si bien es cierto, las sanciones económicas no serían significativas, la diferencia o faltante en inventarios es inherente al devenir del negocio, ya sea por hurto, error de entrega, error de ingreso de códigos, error de rebaja de productos, documentos no cumplidos, retiros, uso, consumo, mermas, daños, casos fortuitos o fuerza mayor, etc. El S.I.I. define claramente la forma de probar las diferencias o faltantes de inventario, no así, la DNA, que sólo fija plazos probatorios o de descargos. Es necesario, además, que la DNA determine el procedimiento y la documentación que sirva para acreditar y probar las diferencias o faltantes de inventario, como; documentos contables relacionados con el control de inventarios, clientes, proveedores, caja, denuncias por robos, realizadas ante las autoridades policiales y judiciales correspondientes, cobro de seguros, sus liquidaciones y mermas declaradas ante los organismos técnicos pertinentes y reconocidas en la legislación vigente.

Creemos importante que, además de fijar una tabla valorizada de multas por faltante de inventario, se establezcan rangos de tiempo para determinar el faltante y plazos de prescripción.

Consideramos que el plazo de prescripción se debería establecer desde el ingreso de las mercaderías a la zona franca, no desde que se detecte el faltante porque de ser así (que es el actual criterio) nunca existirá la prescripción y por eso se han formulado denuncias por faltante de mercancías ingresadas hasta hace 30 años.

Asociación Usuarios Zofri A.G.1

Iquique, enero 15 de 2020.