

INFORME N.º 140-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se formula las siguientes consultas en relación con el tratamiento tributario por concepto de impuesto a la renta que es aplicable a las donaciones de alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial y se encuentren aptos para el consumo humano que efectúen los almacenes de alimentos y supermercados, a que se refiere la Ley N.º 30498:

1. ¿Es deducible como gasto el exceso del límite de 1.5% de las ventas netas del ejercicio, al amparo de lo establecido en el inciso x) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta?
2. Si en un ejercicio determinado ya han efectuado donaciones de existencias de alimentos por las que se ha alcanzado el derecho a la deducción a que se refiere el inciso x.1) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, hasta el límite del 1.5% del total de las ventas netas de alimentos del ejercicio, y ya no se continuará donando más alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial, ¿es posible deducir estos últimos como gasto bajo el régimen de desmedros?

BASE LEGAL:

- Ley N.º 30498, Ley que promueve la donación de alimentos y facilita el transporte de donaciones en situaciones de desastres naturales, publicada el 8.8.2016.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, "LIR").
- Reglamento de la LIR, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. Los incisos x) y x.1)⁽¹⁾ del artículo 37º de la LIR señalan que a fin de determinar la renta neta de tercera categoría son deducibles de la renta bruta los siguientes gastos:
 - A. Las donaciones otorgadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv)

¹ Incorporado por la Ley N.º 30498 y modificado por el artículo único de la Ley N.º 30631, publicada esta el 8.8.2017, vigente a partir del 1.1.2018.

culturales; (v) científicos; (vi) artísticos; (vii) literarios; (viii) deportivos; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otros de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte de la SUNAT. La deducción no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas a que se refiere su artículo 50° [inciso x)].

- B. Las donaciones de alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial y se encuentren aptos para el consumo humano, que se realicen a las entidades receptoras de donaciones⁽²⁾, así como los gastos necesarios que se encuentren vinculados con dichas donaciones. La deducción para estos casos no podrá exceder del 1.5% del total de las ventas netas de alimentos del ejercicio que realice el contribuyente, entendiéndose por alimentos para estos efectos a cualquier sustancia comestible apta para el consumo humano [inciso x.1)].

Como se aprecia, los incisos x) y x.1) del artículo 37° de la LIR regulan la deducción de los gastos por concepto de donaciones: el primero referido a las donaciones de bienes en general⁽³⁾ efectuadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los fines que aquel inciso señala, calificadas previamente por la SUNAT; y el otro referido específicamente a las donaciones de alimentos⁽⁴⁾ efectuadas en favor de organizaciones públicas o privadas sin fines de lucro calificadas como entidades receptoras de donaciones por las normas que regulan el impuesto a la renta, cuyo objetivo es recuperar alimentos en buen estado para distribuirlos a personas que necesiten de estos, de forma gratuita, directamente o a través de instituciones caritativas y de ayuda social que cuenten también con la misma calificación por parte de la SUNAT.

Ahora bien, en el caso materia de consulta no resulta aplicable lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37° de la LIR, teniendo en consideración que cuando varias normas regulan un mismo supuesto como en el presente caso, prima la norma especial sobre la norma general.

En efecto, puesto que existe una regulación específica tratándose de las donaciones de alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial y se encuentren aptos para el consumo humano a favor de

² Según el inciso b) del artículo 2° de la Ley N.° 30498, se considera como entidad receptora a la organización pública o privada sin fines de lucro calificada como entidad receptora de donación según las normas que regulan el impuesto a la renta, cuyo objetivo es recuperar alimentos en buen estado evitando su desperdicio o mal uso, para distribuirlos a personas que necesiten de estos, de forma gratuita, directamente o a través de instituciones caritativas y de ayuda social que tengan también la calidad de entidad receptora de donación por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

³ No está circunscrita a un tipo de bien en particular.

⁴ En buen estado que hubieran perdido valor comercial y se encuentren aptos para el consumo humano.

determinadas organizaciones públicas o privadas sin fines de lucro, resulta aplicable dicha regulación específica en aquellos casos en los que se cumple con estos supuestos.

En consecuencia, en relación con el tratamiento tributario por concepto de impuesto a la renta que es aplicable a las donaciones de alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial y se encuentren aptos para el consumo humano que efectúen los almacenes de alimentos y supermercados, a que se refiere la Ley N.º 30498, al exceso del límite de 1.5% de las ventas netas del ejercicio, a que se refiere el inciso x.1) del artículo 37º de la LIR, no le es aplicable lo dispuesto en el inciso x) de dicho artículo, por lo que no es deducible como gasto.

2. En cuanto a la segunda consulta, el inciso a) del artículo 1º de la Ley N.º 30498 señala que dicha norma establece el marco normativo que facilita y promueve, entre otros, la donación de alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial y se encuentren aptos para el consumo humano, a efectos de que, a partir del tercer año de su entrada en vigencia, los almacenes de alimentos y supermercados donen la totalidad de los alimentos que tengan esta condición, quedando prohibida la destrucción de los mismos con la finalidad de contribuir a satisfacer las necesidades alimentarias de la población económicamente más vulnerable.

En concordancia con ello, la quinta disposición complementaria final de la referida ley dispuso que, a partir del tercer año de su entrada en vigencia, los almacenes de alimentos y supermercados estarían prohibidos de desechar o destruir alimentos que tengan las condiciones para poder ser donados, dentro del límite que permite dicha ley.

Adicionalmente, tal como se ha señalado en el numeral precedente, de acuerdo con lo establecido en la LIR, las donaciones de alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial y se encuentren aptos para el consumo humano, que se realicen a las entidades receptoras de donaciones, así como los gastos necesarios que se encuentren vinculados con dichas donaciones, son deducibles de la renta neta de tercera categoría, siendo que dicha deducción no podrá exceder del 1.5% del total de las ventas netas de alimentos del ejercicio que realice el contribuyente.

Así pues, una vez efectuada la donación de alimentos en las condiciones antes señaladas, esta -además de los gastos necesarios vinculados a ella- es deducible como gasto para efecto de la determinación de la renta neta de tercera categoría hasta el límite que señala la LIR.

Ahora bien, en relación con los alimentos a que se refiere la presente consulta, que son las existencias restantes de los almacenes de alimentos y supermercados que en un ejercicio determinado ya hayan efectuado donaciones de alimentos por las que han alcanzado el derecho a la deducción a que se refiere el inciso x.1) del artículo 37º de la LIR, hasta el

límite del 1.5% del total de las ventas netas de alimentos del ejercicio, cabe indicar que el subnumeral 3.1 del numeral 3 del inciso s.1) del artículo 21° del Reglamento de la LIR prevé que se entiende por alimentos a cualquier sustancia comestible, ya sea cruda, procesada, preparada o cocinada, hielo, bebidas e ingredientes que cumplan con todos los requisitos de calidad y que, si bien no pueden ser comercializados en el mercado por razones de apariencia, frescura, madurez, tamaño u otras condiciones equivalentes, se encuentran aptos para el consumo humano al momento de ser transferidos a las entidades y dependencias a que se refiere el numeral 1.1 de dicho inciso.

De otra parte, el inciso f) del artículo 37° de la LIR prevé que también son deducibles como gasto los desmedros de existencias debidamente acreditados; y el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la LIR define como desmedro a la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Agrega este inciso, tratándose de los desmedros de existencias, que la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de estas efectuada ante notario público o juez de paz, a falta de aquel, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes.

Nótese que los alimentos a que se refiere la presente consulta son los que, a pesar de estar en buen estado y encontrarse aptos para el consumo humano, hubieran perdido su valor comercial, y no pueden ser comercializados en el mercado.

Y como quiera que, según la normativa del impuesto a la renta, el desmedro⁽⁵⁾ se refiere a las existencias que se vuelven inutilizables para los fines a los que estaban destinadas, vale decir, que si eran susceptibles de ser comercializadas en el mercado, ya no lo sean, se tiene que los alimentos a que se refiere la presente consulta califican también como desmedro para efectos de la normativa del impuesto a la renta⁽⁶⁾.

En ese sentido, los almacenes de alimentos y supermercados que en un ejercicio determinado ya hayan efectuado donaciones de sus existencias de

⁵ La pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias.

⁶ Cabe indicar que, en relación con los desmedros de bienes, esta Administración Tributaria ha indicado en el Informe N.º 067-2014-SUNAT/4B0000 (disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i067-2014-4B0000.pdf>) que el Tribunal Fiscal ha señalado, en su Resolución N.º 07164-2-2002, que no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto realizable de los bienes a ser transferidos, sino solo una reducción de dicho valor, pudiendo en este último caso comercializarse los bienes por un menor precio. En ese sentido, en la medida que no se acredite que los bienes han sido destruidos ante Notario Público o, en su defecto, ante Juez de Paz, previa comunicación a la SUNAT con no menos de seis días hábiles de anticipación a la fecha de la destrucción, no podrán ser deducidos para determinar la renta neta de tercera categoría.

alimentos por las que han alcanzado el derecho a la deducción a que se refiere el inciso x.1) del artículo 37° de la LIR, hasta el límite del 1.5% del total de las ventas netas de alimentos del ejercicio, y que ya no continúen donando más alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial, a los que se refiere la Ley N.° 30498, podrán deducir estos desmedros como gasto, siempre que se acredite su destrucción ante notario público o juez de paz, a falta de aquel, y se comuniqué previamente a la SUNAT de este acto en un plazo no menor de 6 días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de tales bienes.

CONCLUSIONES:

En relación con el tratamiento tributario por concepto de impuesto a la renta que es aplicable a las donaciones de alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial y se encuentren aptos para el consumo humano que efectúen los almacenes de alimentos y supermercados, a que se refiere la Ley N.° 30498:

- a) Al exceso del límite de 1.5% de las ventas netas del ejercicio, a que se refiere el inciso x.1) del artículo 37° de la LIR, no le es aplicable lo dispuesto en el inciso x) de dicho artículo, por lo que no es deducible como gasto.
- b) Si en un ejercicio determinado ya han efectuado donaciones de sus existencias de alimentos por las que han alcanzado el derecho a la deducción a que se refiere el inciso x.1) del artículo 37° de la LIR, hasta el límite del 1.5% del total de las ventas netas de alimentos del ejercicio, y ya no continúen donando más alimentos en buen estado que hubieran perdido valor comercial, podrán deducir estos últimos como desmedros y, por ende, como gasto, siempre que se acredite su destrucción ante notario público o juez de paz, a falta de aquel, y se comuniqué previamente a la SUNAT de este acto en un plazo no menor de 6 días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de tales bienes.

Lima, 04 OCT. 2019

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

mfc
CT040-2019/CT043-2019

IRENTA - Gastos deducibles