
INFORMES SUNAT: CONSULTAS INSTITUCIONALES SOBRE MERMAS Y DESMEDRO DE EXISTENCIAS

Mediante el **INFORME N.º 000094-2023-SUNAT/7T0000**, SUNAT resolvió la consulta si la definición de merma incluye aquella originada en el proceso de comercialización, además, si esta es deducible para efectos de la determinación del impuesto a la renta.

Asimismo, mediante el **INFORME N.º 000095-2023-SUNAT/7T0000**, SUNAT resolvió las consultas en relación a la deducción de los gastos por desmedros de existencias, dispuesto por el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto a cuando se considera el gasto y cuál es el valor de las existencias que debe considerarse como gasto por desmedros para efectos de la determinación del impuesto a la renta.

A continuación, mencionamos los aspectos más relevantes de cada uno de ellos:

I. INFORME N.º 000094-2023-SUNAT/7T0000 - MERMAS

El artículo 37 de la LIR establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se **deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente**, así como los **vinculados con la generación de ganancias de capital**, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley; en consecuencia, conforme a su inciso **f)**, **son deducibles, entre otros, las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados**. Por su parte, el numeral 1 del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR define a la “merma” como la **pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo**.

El segundo párrafo del citado inciso agrega que cuando la SUNAT lo requiera, el **contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico** emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente para que sea admitida.

Como se aprecia de las normas citadas, a fin de establecer la renta neta de tercera **categoría se deducir á de la renta bruta las mermas –pérdidas físicas del volumen, peso o cantidad de las existencias**, que tienen su origen en causas inherentes: i) a la naturaleza de las existencias o, ii) al proceso productivo ; en la medida que se cumpla con lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR .

Ahora bien, dado que ni la LIR ni su reglamento han definido a las “existencias”, es necesario recurrir, de manera supletoria, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), el cual indica que las existencias son materias primas, bienes que se encuentran en proceso de producción o bienes finales.

En ese orden de ideas, **a fin de determinar si la merma originada en la comercialización está incluida en la definición de merma contenida en el numeral 1 del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR**, es necesario dilucidar si la pérdida cuantitativa está necesariamente unida: i) al proceso productivo; o, ii) a la naturaleza de las existencias (materias primas, bienes en proceso de producción y bienes finales).

Con relación a las mermas ocasionadas por causas inherentes al proceso productivo, se puede afirmar que el proceso productivo de bienes es un conjunto de fases sucesivas de transformación -que involucra la utilización de materiales, conocimientos y habilidades, orientadas a elaborar o fabricar bienes. Nótese que el proceso productivo culmina con la obtención de bienes finales, razón por la cual, es claro que este proceso no comprende la comercialización de tales bienes.

Por otro lado, respecto a las mermas ocasionadas por la propia naturaleza de las existencias; es decir, que tienen origen en causas inherentes. En ese sentido, cabe precisar la definición de “inherente”: “que por su naturaleza está de tal manera unido a algo, que no se puede separar de ello”; por lo que, a la luz de las normas citadas, se puede afirmar que **las mermas son pérdidas cuantitativas que están necesariamente unidas a la naturaleza de las existencias o al proceso productivo.**

Siendo ello así, es claro que las **mermas originadas en la comercialización de bienes no son ocasionadas por causas inherentes al proceso productivo**, toda vez que la comercialización no forma parte de dicho proceso. En lo que concierne **a las mermas ocasionadas por causas inherentes a la naturaleza de las existencias**, como se desprende de lo antes señalado, **la merma que recae sobre bienes finales es la pérdida cuantitativa de existencias ocurrida después del proceso productivo, por ejemplo, en su comercialización.**

- **CONCLUSIÓN**

La definición de merma establecida en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR incluye a la merma que se origina en el proceso de comercialización en tanto sea inherente a la naturaleza de los bienes finales, la cual será deducible para efectos de la determinación del impuesto a la renta en la medida que se cumpla con lo dispuesto en el segundo párrafo del citado inciso.

II. INFORME N.º 000095-2023-SUNAT/7T0000 - DEDUCCIÓN DE DESMEDRO DE EXISTENCIAS

El inciso f) del artículo 37 de la LIR dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría **se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles, entre otros, los desmedros de existencias debidamente acreditados.**

Por su parte, el numeral 2 del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, define al “desmedro” como la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados. Asimismo, el segundo párrafo del referido inciso señala que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que el acto de destrucción se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de dos (2) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes.

El Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia ha señalado que en el desmedro los bienes físicos existen, pero han sufrido deterioro o perjuicio y de acuerdo al daño sufrido la empresa puede optar por venderlos por un menor precio o destruirlos originando una pérdida; por dicha razón, para que proceda la deducción como gasto, el legislador exige la acreditación de la destrucción de los bienes, ya que no todo desmedro conlleva a la destrucción.

Asimismo, respecto a las rentas de tercera categoría, en el primer párrafo de su inciso a) del artículo 57 de la LIR, dispone que las rentas se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que devenguen. Por su parte, el tercer párrafo del referido artículo establece que las reglas para la imputación de rentas también serán de aplicación para la imputación de gastos, con excepción de lo dispuesto en sus párrafos siguientes.

Sobre el particular, esta Administración Tributaria ha señalado que la LIR contempla el devengo como criterio de imputación de los gastos de la tercera categoría, estableciendo que estos se devengan cuando: i) Se han producido los hechos sustanciales para la generación del gasto. ii) La obligación de pagarlo no esté sujeta a una condición suspensiva iii) La determinación de la contraprestación o parte de esta no dependa de un hecho o evento futuro.

Ahora bien, habida cuenta que como se ha señalado anteriormente, una condición esencial para que proceda la deducción de gastos por desmedros de existencias es la acreditación de la destrucción de estas, resulta claro que el hecho sustancial (suceso imprescindible) que marca **el devengo de dichos gastos es la acreditación de la destrucción de las existencias en desmedro**, conforme a las disposiciones del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR. En consecuencia, para efectos del impuesto a la renta, **el gasto por desmedros de existencias se considera devengado en el ejercicio en el que se acredite la destrucción de estas conforme a las disposiciones establecidas por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.**

Por otro lado, en relación a la segunda consulta, se señala **que para la deducción del gasto por desmedro de existencias, su valorización debe realizarse en el ejercicio en el que se produzca su destrucción, siempre que dicho acto sea acreditado en la forma, plazo y condiciones establecidos** en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR. Así pues, para efectos del impuesto a la renta, el valor de las existencias que debe considerarse como

gasto por desmedros es el costo de adquisición o producción de estas valuado de acuerdo con el método adoptado conforme con lo previsto en el artículo 62 de la LIR; determinación que corresponde al ejercicio en el que se produce la destrucción de las existencias, siempre que dicho acto sea acreditado en la forma, plazo y condiciones establecidos en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

CONCLUSIONES:

Con relación a la deducción de los gastos por desmedros de existencias, dispuesto por el inciso f) del artículo 37 de la LIR, se tiene que :

1. En el supuesto de que la destrucción de las existencias, a la que se refiere el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, se realice en un ejercicio posterior al de la contabilización de su baja de acuerdo con las normas contables , se considera devengado el gasto para la determinación del impuesto a la renta en el ejercicio en el que se acredite la destrucción de estas conforme a las disposiciones establecidas por el referido inciso c).

2. El valor de las existencias que debe considerarse como gasto por desmedros es el costo de adquisición o producción de estas valuado de acuerdo con el método adoptado conforme con lo previsto en el artículo 62 de la LIR, determinación que corresponde al ejercicio en el que se produce la destrucción de las existencias, siempre que dicho acto sea acreditado en la forma, plazo y condiciones establecidos en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

En caso de requerir mayor información, contactarnos al siguiente correo: alertalegal@sni.org.pe

Puede visualizar el **INFORME N.º 000094-2023-SUNAT/7T0000** , en el siguiente [enlace](#).

Puede visualizar el **INFORME N.º 000095-2023-SUNAT/7T0000**, en el siguiente [enlace](#).

Puede visualizar el **TUO de la Ley de Impuesto a la Renta**, en el siguiente [enlace](#).

Puede visualizar el **Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta**, en el siguiente [enlace](#).