

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



EL TRATAMIENTO DE LAS MERMAS Y DESMEDROS EN EL IMPUESTO A LA RENTA: PRINCIPALES PROBLEMAS Y PROPUESTAS DE SOLUCIÓN

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Lourdes Patricia Ynca Córdova

Flor de Liz Gonzales De La Rosa Toro

Asesores

Dra. Carla Mares Ruiz

Mg. Roberto Casanova-Regis Albi

Lima – Perú

Julio de 2017





**EL TRATAMIENTO DE LAS MERMAS Y
DESMEDROS EN EL IMPUESTO A LA
RENTA: PRINCIPALES PROBLEMAS Y
PROPUESTAS DE SOLUCIÓN**

GLOSARIO

LIR: Ley del Impuesto a La Renta

RLIR: Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

NIC: Norma Internacional de Contabilidad

NIIF: Norma Internacional de Información Financiera

PCGA: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

D S: Decreto Supremo

RTF: Resolución del tribunal Fiscal

R S: Resolución de Superintendencia

SUNAT: Superintendencia de Administración Tributaria

LGA: Ley General de Aduanas

TUO: Texto Único Ordenado

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERU-MARCO TEÓRICO.....	3
1.1 Definición de ingresos	4
1.2 Definición de Renta Bruta	5
1.3 Definición de Renta Neta	5
1.4 Definición de Costo	5
1.5 Definición de gasto	6
1.6 Importancia de la distinción entre costo y gasto.....	6
1.7 Deducibilidad de las mermas y desmedros en el Impuesto a la Renta ...	7
CAPÍTULO II: TRATAMIENTO TRIBUTARIO-CONTABLE DE MERMAS Y DESMEDROS	10
2.1 Definición de merma:	10
2.2 Clasificación de las mermas	11
2.2.1 Merma Normal:	12
2.2.2 Merma anormal:	12
2.3 Definición de desmedro.....	12
2.4 Origen de las mermas y desmedros	13
2.4.1. Proceso productivo:	14
2.4.2. Proceso de comercialización	15
2.5 Tratamiento de las mermas y desmedros.....	15
2.5.1 Tratamiento contable de las mermas:	16
2.5.2. Tratamiento tributario de las mermas:.....	17

2.5.3. Tratamiento contable de los desmedros:	18
2.5.4 Tratamiento tributario de los desmedros:	20
CAPÍTULO III: PROBLEMÁTICA EN LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS ORIGINADOS POR LAS MERMAS Y DESMEDROS	22
3.1 Problemática actual.....	22
3.1.1 Análisis de lo dispuesto en el Artículo 37° inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta y vulneración del Principio de Reserva de Ley. ...	23
3.1.2 Concepto de merma recogido en el Reglamento del Impuesto a la Renta	28
3.1.3 Requisitos exigidos para la deducibilidad del gasto	31
3.1.3.2 Profesional independiente:	34
3.1.3.3 Profesional competente:	35
3.1.3.4 Presencia del Notario.....	35
3.2 Criterios de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal respecto a la deducibilidad	38
3.3 Propuesta de solución: Proyecto de Ley	42
CONCLUSIONES	46

INDICE DE TABLAS

Tabla 3.1. Datos – primer caso	36
Tabla 3.2. Datos – segundo caso	37



INDICE DE FIGURAS

Figura 1.1. Determinación de la Renta Neta.....	11
Figura 2.1. Ciclo del proceso productivo.....	22
Figura 2.2. Valorización de las mermas	25
Figura 2.3. Contabilización de las mermas.....	25
Figura 2.4. Asiento de desvalorización de existencias	27
Figura 2.5. Asiento de baja de existencias en desmedro.....	28
Figura 3.1. Estado de Resultados - primer caso.....	37
Figura 3.2. Estado de Resultados - segundo caso.....	38



INTRODUCCIÓN

La legislación peruana en materia tributaria define a la Renta Neta como el resultado de deducir de la Renta Bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente productora mientras que la deducción no se encuentre expresamente prohibida por la Ley. De acuerdo a esta premisa podemos entender que la deducibilidad de los gastos estará condicionada a la relación que estos tengan con la necesidad en que se deba incurrir en ellos a fin de permitir el funcionamiento y continuidad de las actividades generadoras de Renta.

A partir de ello, encontramos en el Artículo 37° de Ley del Impuesto a la Renta los principales gastos deducibles donde se incluyen a los gastos generados por pérdidas en el inventario entendiéndose como tales a las mermas y desmedros.

En el presente trabajo se describirá la problemática existente que deben afrontar las compañías al verse imposibilitadas de hacer efectiva la deducción de estos gastos a pesar de que se encuentran directamente relacionadas al mantenimiento de la fuente productora de Renta y como resultado de este análisis se planteará soluciones que permitan la deducibilidad de los mismos.

El capítulo I tiene como objetivo definir el marco teórico que delimitará los conceptos incluidos dentro del cálculo de la base imponible del Impuesto a la Renta, así como también se analizará los Principios a considerar para la deducción de los gastos.

En el capítulo II se desarrollará los conceptos de los gastos de mermas y desmedros, así como también su clasificación, el origen y el tratamiento contable y tributario de las mermas y desmedros con el fin de tener una mayor comprensión del tratamiento diferenciado en ambos casos.

En el capítulo III se analizará la problemática actual relacionada a la acreditación del gasto, a lo que se enfrentan actualmente las compañías, al querer acreditar el gasto de mermas y desmedros, esto debido a que muchas veces no se ajusta a la realidad.

Analizaremos como primer punto la remisión al reglamento y la vulneración del Principio de Reserva de Ley, la correcta clasificación de las mermas y los requisitos

formales exigidos por el Reglamento del Impuesto a la Renta, también se analizará los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Constitucional, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

Por último, tenemos como propuesta de solución un proyecto de ley que modifique la norma actual, tomando en cuenta los puntos analizados dentro del trabajo de investigación.



CAPÍTULO I: DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERU-MARCO TEÓRICO

El Impuesto a la Renta en el Perú grava las ganancias o ingresos de las personas naturales o jurídicas; este ámbito de aplicación está definido dentro del Artículo 1° de la LIR, dentro del cual , para efectos de este trabajo de investigación resaltaremos lo indicado en el inciso a) , en el cual se define lo siguiente:

Artículo 1°.- El Impuesto a la Renta grava:

- a) Las Rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

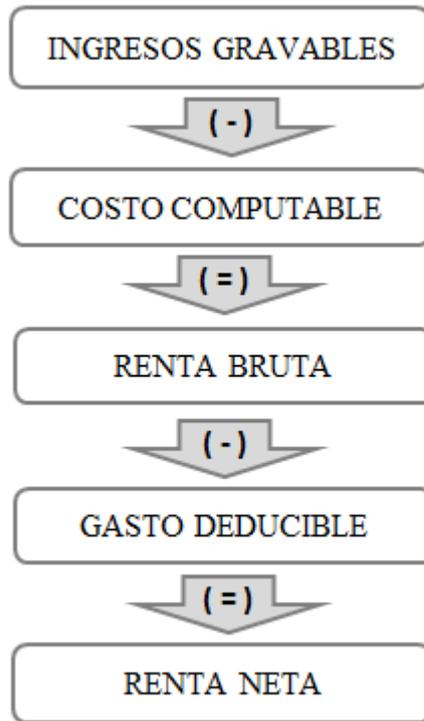
En el presente capítulo nos enfocaremos al estudio de la Renta que proviene de la aplicación conjunta del capital y el trabajo, la cual se conoce como Renta Empresarial.

A fin de determinar la Renta Empresarial, denominada en nuestro país como Renta de Tercera Categoría, la empresa elabora Estados Financieros que atiende a la necesidad de evaluar los resultados originados periódicamente, estos se elaboran de acuerdo al marco conceptual de información financiera, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Principios Contables ; los mismos que en muchos casos difieren de la información mostrada a la Administración Tributaria debido a que las normas en materia tributaria establecen alteraciones al tratamiento contable de los ingresos, gastos y costos.

Por ese motivo es importante conocer los elementos que forman parte de la ecuación contable de la cual se determina la base imponible para la afectación del Impuesto a la Renta (Renta neta).

Figura 1.1.

Determinación de la Renta Neta



Fuente: De Velasco Jorge, 2014, Implicancias tributarias en la aplicación de las normas contables.

1.1 Definición de Ingresos

Según la NIC 18¹, los ingresos constituyen la entrada bruta de beneficios económicos durante el ejercicio, que tienen el origen en el desarrollo de actividades ordinarias de la empresa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento del patrimonio neto, que no está relacionado con aportaciones de los propietarios de dicho patrimonio. *

Dentro del concepto de ingresos es importante diferenciar los ingresos brutos de los ingresos netos debido a que son estos últimos de los que se determinará posteriormente la Renta bruta.

El Artículo 85° de la LIR al respecto señala: “(...) se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza (...)”

¹ La cual fue sustituida por la NIIF 15, de aplicación obligatoria a partir del 1 de enero del 2017.

1.2 Definición de Renta Bruta

La LIR define en su Artículo 20° a la Renta bruta como:

El conjunto de ingresos afectos al Impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la Renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

En la misma dirección García Mullin (1978) indica:

En consecuencia, en tal caso la Renta bruta no equivaldrá al ingreso bruto, sino que será preciso deducir el costo tributario del bien vendido (es decir, el costo calculado de modo especial, no necesariamente, coincidente con el concepto de comercial) de modo entonces que el concepto de Renta bruta será el resultado de deducir, del ingreso bruto el costo tributario de los bienes enajenados. (p.116-117)

1.3 Definición de Renta Neta

El Artículo 37° de la LIR indica que la Renta Neta es el resultado de deducir de la Renta Bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente productora mientras que no se encuentre expresamente prohibida por la Ley.

1.4 Definición de Costo

Según Eric Kohler define el costo como: La erogación o desembolso de efectivo, en otros bienes, en acciones de capital o en servicios, o la obligación de incurrir en ellos; identificados como mercancías o servicios adquiridos o cualquier pérdida incurrida, y medidos en función de dinero pagado o por pagar, o el valor de mercado de otros bienes, acciones de capital o servicios proporcionados a cambio.

De la misma, manera, Barfield, Raiborn y Kinney señalan que el costo refleja la medida monetaria de los recursos que se usan para lograr un objetivo tal como la adquisición de un producto o servicio. (Como se citó en Abanto Martha, 2013, p. 9 - 10)

Así también Patricia Gonzales (2014) indica que al hablar de costos estamos considerando una inmovilización de recursos en algo por el que esperamos un beneficio

en el futuro; aquí, la palabra crítica es futuro, del que se espera aparezca el margen que justifica esta inversión. (¿Costo o gasto?, párr. 2).

1.5 Definición de Gasto

Según Abanto Martha (2013):

El marco conceptual para la información financiera señala que los gastos son decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos que dan como resultados decrementos en el patrimonio y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

Así también, Erik Kohler define al gasto como: el costo expirado, es decir, cualquier partida o clase de costo de una actividad (o pérdida sufrida en su realización); erogación presente o pasada sufragando el costo de una operación presente, o representando un costo irrecuperable o una pérdida. Agrega que es cualquier erogación cuyos beneficios no se extienden más allá del periodo presente. (p. 62)

Carrasco Buleje al respecto señala: un gasto es el conjunto de desembolsos pecuniarios, o de valores y bienes equivalentes, realizados en el ejercicio desempeño de una actividad periódica permanente. (Alva, Mario 2010)

1.6 Importancia de la distinción entre costo y gasto

Según la definición de costo y gasto analizados en párrafos anteriores podemos verificar que la diferencia entre dichos conceptos es que de la primera se espera un recupero de la inversión al momento de la venta del bien o servicio mientras que en la segunda la erogación afectará directamente al resultado del ejercicio en el que se efectuó, si bien el costo también puede darse en el mismo ejercicio, su afectación a los resultados estará condicionado a la venta del bien o servicio relacionado a dicho costo.

Si bien el análisis de ambos conceptos está relacionado a términos contables cabe resaltar que tributariamente no existe tales definiciones por lo que se hace uso de normas supletorias lo que conlleva en algunos casos a diferencias en el tratamiento de los conceptos antes indicado para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta, situación que sí ha sido contemplado en la norma tributaria.

Así tenemos que el Artículo 33° del Reglamento de la LIR indica que: la contabilización de operaciones bajo Principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la Renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de Las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

1.7 Deducibilidad de las mermas y desmedros en el Impuesto a la Renta

A fin de determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría, los contribuyentes generadores de este tipo de Renta deben seguir ciertos Principios y criterios que delimitarán la correcta deducción de sus gastos además de tener en consideración, los límites y requisitos que la LIR y su Reglamento exigen.

Así, podemos encontrar que el art 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

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.

Como se puede observar este enunciado hace referencia al Principio de casualidad, vinculando los gastos a la necesidad de que se deba incurrir en ellos a fin de permitir el funcionamiento y continuidad de las actividades empresariales.

Al respecto, García Mullin (1978) señala:

En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en Principio regidas por el Principio de Causalidad, o sea que solo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la Renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad (p. 122)

Agrega el citado autor:” Más específicamente la relación de Causalidad se establece con la generación de Renta gravada (...)”

Así mismo, sobre este, Fernández Origgi (2002) indica:

(...) son deducibles para efectos tributarios los gastos necesarios y normales de acuerdo al giro del negocio, considerándose como tales no sólo a los típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales, sino también aquellos que, directa o indirectamente, tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa (p. 42-44).

Tal como se puede apreciar, la definición transcrita requiere que para la deducción de un gasto este sea necesario y normal. Lo que también es recogido en la ley del Impuesto a la Renta en su Artículo 37°. Así el último párrafo de dicho Artículo indica lo siguiente:

Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la Renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este Artículo, entre otros.

Como se puede observar, este párrafo recoge 3 criterios que se deben seguir para determinar la calidad de necesarios de los gastos, esto es los criterios que delimitan el Principio de Causalidad, por tanto, corresponde hacer una breve descripción de los mismos:

i. Normalidad

Este criterio evalúa de manera cualitativa al gasto. Se puede señalar respecto a dicho criterio que todo gasto a fin de que cumpla con el Principio de Causalidad se debe dar dentro del giro normal del negocio y debe estar directamente relacionado con las operaciones que se realizan para la generación de Renta gravada.

El Tribunal Fiscal ha recogido este criterio en la RTF N° 3964-1-2006 donde señala que para verificar que un gasto sigue la Causalidad hay que averiguar el “*modus operandi*” de la empresa, ello quiere decir que los gastos que se realicen deben estar relacionados directamente con las actividades de la empresa.

ii. Razonabilidad

Este criterio evalúa de manera cuantitativa al gasto. Para que el gasto sea razonable deberá ser proporcional con el nivel de los ingresos. Este criterio limita a la empresa en la deducción de gastos, porque señala que debe haber una relación razonable entre los ingresos y el desembolso de los gastos.

Dicho criterio se expuso en la RTF N° 5525-4-2008 que señala que los gastos deben cumplir con el criterio de razonabilidad con los ingresos del contribuyente, en dicha RTF señala que la compra de combustible debe guardar relación con las horas trabajadas por la maquinaria que utilizo dicho combustible.

iii. Generalidad

El diccionario de la Real Academia define la palabra generalidad como: “Mayoría, muchedumbre o casi totalidad de los individuos u objetos que componen una clase o un todo sin determinación a persona o cosa particular.

En la Ley del Impuesto a la Renta se establece que el presente criterio debe ser cumplido cuando el gasto se encuentre vinculado con servicios de salud, gastos recreativos, culturales, aguinaldos, bonificaciones, etc.; es decir el beneficio debe ser de carácter “general” para todos los trabajadores teniendo en cuenta su posición dentro de la estructura organizacional de la empresa y las funciones que realiza deben ser similares.

Es por ello que el Tribunal Fiscal mediante RTF N° 2230-2-2003 señala que se cumple con el requisito de generalidad, cuando los gastos que son otorgados a los trabajadores se encuentran en condiciones similares y se entregan en base a los siguientes criterios como: nivel, jerarquía, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica, etc.

De lo antes mencionado se puede determinar que la deducibilidad de los gastos estará condicionada al cumplimiento del Principio de Causalidad, así como de los criterios recogidos en la norma.

Adicionalmente a los lineamientos antes descritos, en la Ley del Impuesto a la Renta, podemos encontrar la descripción de una serie de gastos, en los cuales incurren las empresas, dentro del desarrollo normal de sus operaciones. Dentro de estos gastos descritos se encuentra el originado por las mermas y desmedros de existencias, conceptos que analizaremos a fin de poder identificar el tratamiento tributario que la normatividad señala.

CAPÍTULO II: TRATAMIENTO TRIBUTARIO- CONTABLE DE MERMAS Y DESMEDROS

En este capítulo analizaremos las definiciones de las mermas y desmedros, los procesos en las que están comprendidas, así como también el impacto que estos conceptos tienen dentro de la determinación del Impuesto a la Renta

También revisaremos el tratamiento contable que se le da a las mermas y desmedros con el fin de hacer una comparación con el tratamiento tributario de los mismos y tomarlo como referencia para el planteamiento de una posible solución.

2.1 Definición de merma:

La Real Academia Española, define la palabra merma como: “la pérdida o baja de un bien o parte del mismo que se produce naturalmente o que se sustrae; asimismo, significa bajar o disminuir algo o consumir una parte de ello”.

A su vez Guillermo Cabanellas (2001) define la merma como: “la disminución, pérdida o baja de una cosa, por causa natural; como evaporación, filtración, vertimiento” (p. 399).

En el artículo 21 del RLIR se 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.

Si bien en la definición establecida en el reglamento no mencionan las mermas ocasionadas en el proceso comercial, este sí ha sido recogido en varias resoluciones emitidas por el tribunal fiscal.

Así, podemos encontrar algunos pronunciamientos de dicha entidad:

- **RTF N° 16274** (16.12.1980), precisa que: “(...) en el concepto de mermas están comprendidas: la pérdida de productos en el proceso de elaboración y envasado, la rotura de botellas llenas dentro del almacén de la planta y en el manipuleo de

embarque del depósito a los medios de transporte, y las pérdidas susceptibles en operaciones que se realizan normalmente, tales como envasado que no reúne las condiciones formales para su venta, como igualdad de niveles de contenido, etc., que se suele entregar gratuitamente al personal o al público

- **RTF N° 12248-1-2009** (18.11.2009) señala que la merma es: “(...) la evaporación o desaparición de insumos, materias primas o bienes intermedios durante el proceso productivo o de comercialización, lo que significa que el material desaparece”.

De las definiciones antes expuestas se puede concluir que la merma es: la pérdida física, baja o disminución de un bien por causas naturales, producida en el proceso de producción o comercialización.

2.2 Clasificación de las mermas

Dentro de la norma tributaria no existe una clasificación de las mermas; el reglamento de la LIR solo establece un concepto y los requisitos para su deducibilidad. Por lo tanto, se hace necesario remitirnos a doctrina contable, dentro del cual podemos hacer referencia a la NIC 2 Inventarios, que si bien no desarrolla específicamente una clasificación de la merma si establece una diferenciación respecto a su reconocimiento, así podemos encontrar en el párrafo 16:

Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:

- (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción (...)

Del párrafo anterior podemos deducir que existe cantidad de desperdicios (mermas) normales y anormales, y es este último el que será reconocido como gasto; por lo tanto, incluiremos el primero como parte del costo.

En el mismo sentido, Henry Aguilar Espinoza (2009): hace la distinción de las mermas de acuerdo a la naturaleza del bien y a las etapas del proceso productivo o de comercialización, así establece las siguientes clases (p. 9):

2.2.1 Merma normal:

Son aquellas mermas inevitables que tienen una relación directa con el proceso productivo o de comercialización y que dependen principalmente de las características del bien o material utilizado.

Para este tipo de merma las empresas industriales fijan porcentajes de pérdidas de las materias primas o suministros que se consumen en la producción de sus productos, y serán aplicadas al costo de los mismos en proporción al volumen de producción, es decir, la pérdida por esta clase de mermas será asumida por el Costo de Producción.

2.2.2 Merma anormal:

Son aquellas mermas que se producen en el proceso de producción o comercialización cuyos valores exceden los montos estimados considerados normales, generalmente se producen por negligencia en el manipuleo, utilización o en la conservación de los bienes.

Estas pérdidas no formarán parte del costo de los productos elaborados, estas pérdidas deben ser asumidas como gastos de la empresa.

De los conceptos desarrollados consideramos que es importante tener clara la diferenciación de las mismas ya que, como se analizó en el primer capítulo, existe un tratamiento diferenciado para el costo y el gasto lo que afectara la determinación de Impuesto a la Renta de un ejercicio gravable.

2.3 Definición de desmedro

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, la palabra desmedro significa “acción y efecto de desmedrar” y el verbo desmedrar es sinónimo de deteriorar que significa:

Decaer, estropear, menoscabar, poner en inferior condición algo, empeorar o degenerar”. El segundo sinónimo de desmedrar es “decaer”, en el sentido de ir a menos y tiene como significado lo siguiente: “Dicho de una persona o de una cosa: Ir a menos, perder alguna parte de las condiciones o propiedades que constituían su fuerza, bondad, importancia o valor.

El reglamento de la LIR lo define como: la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Debemos tener en cuenta que está pérdida en calidad puede darse por obsolescencia, cambio tecnológico, cuestión de moda u otros.

En la RTF N° 9579-4-2004 se hace mención de diversas resoluciones tales como: 07164-2-2002, 01154-5-2003, 02584-4-2003, 06259-3-2003 y 3722-2-2004 en las cuales definen al desmedro como: “la disminución en la calidad del bien, como productos dañados o defectuosos dentro del proceso”.

También se hace mención a las RTF N° 0724-1-97, 07164-2-2002 y 3722-2-2004 en donde se establece que no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto realizable a ser transferido, sino sólo la reducción de dicho valor pudiendo en este último caso comercializarse los bienes por un menor precio, siendo por dicha razón que el legislador exige la acreditación de la destrucción de los bienes ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquel, toda vez que el hecho de que el bien sufra un desmedro no conlleva naturalmente a su destrucción, en tanto la empresa puede tener la posibilidad de utilizarlo o venderlo.

Con lo antes expuesto podemos definir al desmedro como el deterioro o pérdida de alguna parte de las condiciones o propiedades que constituían la importancia o valor de un bien, es decir una pérdida cualitativa, impidiendo de esta forma su uso ya sea por obsoleto, cambio tecnológico, cuestión de moda u otros.

2.4 Origen de las mermas y desmedros

Las mermas y desmedros se pueden generar en los diferentes procesos de la empresa tales como: el proceso productivo, comercial o almacenamiento y están relacionados a la naturaleza del bien y a las características propias del ciclo de producción o comercialización. (Henry Aguilar, 2009)

Para entender los procesos antes mencionados, realizaremos una breve descripción de los mismos.

2.4.1. Proceso productivo:

Enrique Nicolás Cartier (2013) define el proceso productivo como:

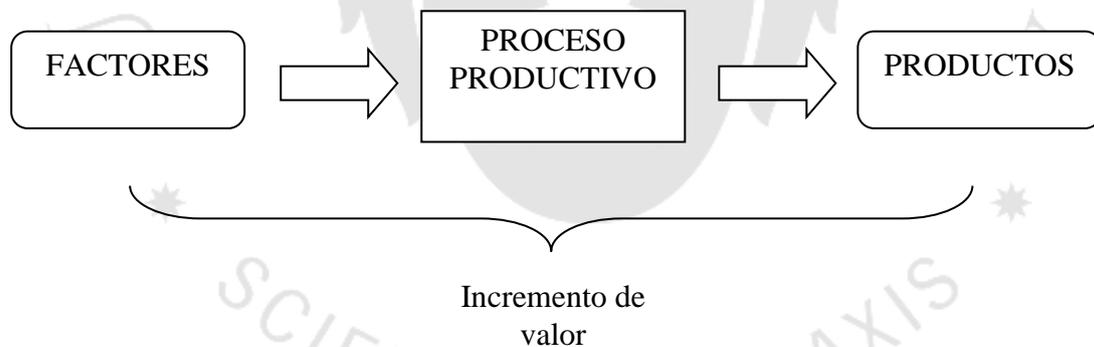
Un sistema de acciones dinámicamente interrelacionadas orientado a la transformación de ciertos elementos “entrados”, denominados factores, en ciertos elementos “salidos”, denominados productos, con el objetivo primario de incrementar su valor, concepto referido a la “capacidad para satisfacer necesidades”.

Así también señala el autor que: los elementos esenciales de todo proceso productivo son:

- Los factores o recursos: en general, toda clase de bienes o servicios económicos empleados con fines productivos;
- Las acciones: ámbito en el que se combinan los factores en el marco de determinadas pautas operativas, y
- Los resultados o productos: en general, todo bien o servicio obtenido de un proceso productivo

Figura 2.1.

Ciclo del proceso productivo



Fuente: Nicolás Cartier, Enrique, 2013, ¿Cómo enseñar a determinar costos? Un problema no resuelto.

Del mismo modo, Eduardo Bueno Campos (2010) da un concepto amplio del proceso productivo y lo define como:

Conjunto de procesos, procedimientos, métodos o técnicas que permiten la obtención de bienes y servicios, gracias a la aplicación sistemática de unas decisiones que tienen como función incrementar el valor de dichos productos para poder satisfacer unas necesidades. (p. 105)

2.4.2. Proceso de comercialización

Se puede definir al proceso de comercialización como el conjunto de actividades orientadas a la satisfacción de necesidades a través del proceso de intercambio, esto es, como hacer llegar el producto final a manos de los consumidores.

Eduardo Bueno Campos, menciona también que la función comercial o labor directiva de marketing se basa en tres ámbitos principales:

- Análisis del entorno del sistema de comercialización. Estructura y comportamiento del mercado, competidores, administradores, canales de distribución, agentes públicos y sociales y factores del entorno genérico. Variables externas que influyen en la demanda global.
- Formulación de decisiones y estrategias comerciales. Estrategias de marketing-mix o que combinan las variables comerciales conocidas: producto, precio, distribución y promoción. Variables internas que permitirán cumplir los objetivos pretendidos.
- Planificación, organización y control de la actividad comercial: conjunto de funciones, técnicas, procedimientos y acciones conocidas del sistema de dirección

En el transcurso de este proceso, podemos ver que el producto pasa por ciertas etapas que implica que puede sufrir ciertos cambios, como por ejemplo en el transporte hacia los canales de distribución o mayoristas, en el almacenamiento o en la exhibición pueden deteriorarse, perder alguna de sus características o extraviarse.

2.5 Tratamiento de las mermas y desmedros

Para asegurar la validez técnica del proceso contable y su expresión final traducida en los estados financieros, la contabilidad se rige a través de ciertos principios y normas, que son un conjunto de conceptos básicos y reglas que constituyen una guía de acción.

De este conjunto de conceptos básicos y reglas podemos mencionar a: Los Principios de Contabilidad generalmente aceptados (PCGA) y las Normas internacionales de contabilidad (NIC).

Es dentro de las NIC'S, donde podemos encontrar una relacionada específicamente al tratamiento que se le da a los inventarios, nos estamos refiriendo a la NIC 2, que si bien no incluye literalmente los términos de: “mermas” y “desmedros”, si regula el tratamiento que se deben dar en caso de ocurrencia de estos hechos.

El Artículo 37° de la LIR hace mención a los gastos deducibles, dentro de los cuales menciona a las mermas y desmedros señalando que estas deben estar debidamente acreditadas, pero no señala la forma de realizar dicha acreditación.

Es el Artículo 21° del Reglamento de La LIR el que dispone la forma de acreditar dichos gastos.

2.5.1 Tratamiento contable de las mermas:

Tomando como referencia el párrafo 14 de la NIC 2, se establece que la valorización de los productos fabricados simultáneamente, se distribuirán al costo total del principal esto quiere decir que el costo del subproducto se incluirá en el costo de los productos finales. Así, si el valor del subproducto (desechos) es cero, el costo de los mismos será distribuido dentro del costo del producto puesto a la venta.

Este es el tratamiento que será aplicable a la merma normal.

Asimismo, el párrafo 16 de dicha NIC, indica el tratamiento que se le daría a las mermas anormales, ya que establece que estos estarán excluidos del costo de los inventarios y por tanto serán reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren.

Así podemos reflejar dichos tratamientos en el siguiente ejemplo:

Caso práctico 1:

- Una empresa que produce calzado, tiene un costo de producción de 50,000 nuevos soles para 2,000 unidades de calzado (estimado), al final del mes en el proceso de producción pierde diversos materiales como materias primas y suministros, por lo cual su producción final fue de 1,900 unidades. La empresa tenía establecido como una pérdida normal el 3% (merma normal) del total producido, monto que será asumido por el Costo de Producción, las pérdidas adicionales (merma anormal) al 3% no serán consideradas como parte del costo de producción, será asumido como gasto de la empresa.

Solución:

Se debe asumir que la empresa esperaba producir 2,000 unidades menos el 3%, lo que da un total de 1,940 unidades. Pero cuya producción final según dato fue de 1900 unidades.

Merma Normal: 2,000 Unid x 3% = 60 Unid.

Merma Anormal: 2,000 Unid - 60 Unid - 1,900 Unid = 40 Unid.

Figura 2.2.

Valorización de las mermas

Costo de Producción Total:	S/. 50,000.00
Costo Unitario (S/. 50,000 / 1,940)	S/. 25.77

Costo de Producto Terminados (1,900 x S/. 25.77)	S/. 48,969.07
Costo de Merma Anormal (40 x S/. 25.77)	S/. 1,030.93

Este tratamiento se reflejará en el siguiente asiento contable:

Figura 2.3.

Contabilización de las mermas

----- X -----	
21 Productos Terminados	S/.48,969.07
211 Calzado	
65 Cargas Excepcionales	S/.1,030.93
6592 Memas Anormales	
71 Produccion Almacenada	S/.50,000.00
711 Variación de Productos Terminados	

2.5.2. Tratamiento tributario de las mermas:

Según el artículo 21 inciso c) del RLIR, señala sobre las mermas lo siguiente:

Se deberá acreditar dichos gastos mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico

competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

2.5.3. Tratamiento contable de los desmedros:

El art. 21 del RLIR establece que los desmedros son la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de los bienes que los convierten en inutilizables para los fines que estaban destinados.

El tratamiento contable de esta pérdida de valor está establecido dentro de la NIC 2 –Existencias, la cual determina como regla de medición de los inventarios que los mismos se deben valorar al “costo” o “valor neto realizable”, el que sea menor; por lo tanto, al producirse desmedros en las existencias las compañías deben rebajar el saldo hasta que el costo sea igual al valor neto realizable.

El valor neto realizable es el importe neto que la entidad espera obtener de la venta de los inventarios en el curso normal de las operaciones.

De lo indicado anteriormente se puede establecer que si existe una pérdida en el valor que la empresa espera obtener de la venta de un producto esto se debe reflejar en la valorización de los inventarios por lo cual tendrá que generarse un ajuste en el importe contabilizado.

Este ajuste, por cualquier rebaja del valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, según el párrafo 34, se reconocerá como gasto en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. *

Para comprender este tratamiento, tomemos el siguiente ejemplo:

Caso práctico 2:

Una empresa comercializadora de alimentos enlatados, luego de una toma de inventarios en el mes de agosto, ha determinado que tiene 100 latas (Valor total 800 nuevos soles) cuya fecha apta para consumo está vencida.

Solución:

Al respecto, el párrafo 9 de la NIC 2 establece que las existencias se valoran al costo o al valor neto de realizable,

En el caso planteado se observa que el valor neto realizable es cero, dado que por su naturaleza y estar vencido, no se podrá comercializar ni obtener importe alguno. Por lo cual la empresa no podrá recuperar el costo de los bienes vencidos (800 nuevos soles).

Conforme a lo expuesto y según el párrafo 34 de la NIC 2, el importe de cualquier rebaja de valor hasta alcanzar el valor neto realizable, se reconoce en el ejercicio en que ocurra la rebaja, por lo cual se deberá efectuar en agosto el siguiente asiento para reflejar la pérdida de valor del producto sin dar de baja el mismo, toda vez que aún se mantiene ocupando un lugar en el almacén, aunque separado del resto de productos.

De la solución planteada, se generará los siguientes asientos contables:

Figura 2.4.

Asiento desvalorización de existencia

----- X -----	
69 Costo de Ventas	S/.800.00
66951 Desvalorización de Mercaderías	
29 Desvalorización de existencias	S/.800.00
291 Mercaderías	

Para fines de Impuesto a la Renta, la situación de los productos califica como un desmedro, por lo que para acreditar el gasto se debe proceder con la destrucción del mismo, cuando esto se produzca, se podrá dar de baja a las existencias, como a continuación se muestra:

Figura 2.5.

Asiento de baja de existencias en desmedro

----- X -----	
29 Desvalorización de Existencias	S/. 800.00
291 Mercaderías	
20 Mercaderías	
201 Mercaderías	S/. 800.00
Ago 2014 - Por la destrucción de los bienes.	

2.5.4 Tratamiento tributario de los desmedros:

Según el artículo 21, inciso c) del RLIR, los desmedros se acreditarán:

Con la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Del desarrollo de este capítulo podemos concluir que para que los gastos sean deducibles se debe cumplir con el Principio de Causalidad y de los criterios de: normalidad, razonabilidad y generalidad los cuales son recogidos por la Ley del Impuesto a la Renta.

Adicionalmente se establece una relación de gastos que se consideran cumplen con este Principio, de esta relación nos enfocamos a los originados por mermas y desmedros, conceptos que han sido desarrollados a fin de establecer una clara concepción de la naturaleza de los mismos.

Por lo que hemos podido observar dentro de este capítulo, existen características de las mermas que no han sido mencionadas en El Reglamento de La Ley del Impuesto a la Renta, como es el caso de su clasificación y los procesos en las que estas se producen. Asimismo, pudimos verificar que contablemente esta se reconoce dentro del costo del producto final, así como también como gasto del periodo, esta diferencia dependiendo de la clasificación que se le dé a la merma ya sea: normal o anormal.

También pudimos verificar en el caso de los desmedros, contablemente se debe provisionar la desvalorización de las existencias con el fin de llevar las existencias a su valor razonable.



CAPÍTULO III: PROBLEMÁTICA EN LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS ORIGINADOS POR LAS MERMAS Y DESMEDROS

En este capítulo se analizará cada uno de los problemas relacionados a la deducibilidad de los gastos originados por las mermas y desmedros.

Comenzaremos con la revisión de las normas pertinentes y los requisitos y características de los medios probatorios.

Con la revisión de los problemas específicos se dará un mayor alcance a la realidad a la que se ven enfrentadas las empresas dentro de las fiscalizaciones por parte de SUNAT, originadas por la falta de claridad de la norma, la que no contempla las particularidades de las operaciones según el rubro de cada empresa.

3.1 Problemática actual

La Ley del Impuesto a la Renta señala cuales son los gastos que pueden ser deducibles para la determinación de la Renta neta de tercera categoría, dentro de estos gastos se encuentran las mermas y desmedros, para la deducción de los mencionados gastos se requiere que se cumplan con ciertos requisitos que establece el Reglamento del Impuesto a la Renta, el incumplimiento de estos requisitos puede generar problemas para su deducción.

Es por ello que procederemos analizar lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento y asimismo proponer algunas modificaciones a la norma para que haya un correcto tratamiento de las mermas y desmedros.

3.1.1 Análisis de lo dispuesto en el Artículo 37° inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta y vulneración del Principio de Reserva de Ley.

Si analizamos cómo se regula los gastos por mermas y desmedros en nuestra legislación, debemos enfocarnos en dos instrumentos legales. El primero de ellos, en orden de jerarquía jurídica, es la Ley del Impuesto a la Renta e inmediatamente, en un nivel inferior, su Reglamento.

Citando la Ley, nos remitimos al inciso f) del Artículo 37° en donde se señala lo siguiente:

Artículo 37°.- (...) en consecuencia son deducibles:

(...)

f) Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes. (...)

Ahora bien, partiendo del primer párrafo del Artículo 37°, podemos observar que el legislador establece pautas para la determinación de la Renta Neta Imponible, indicando que para su determinación los gastos serán deducibles de la Renta Bruta siempre que se cumplan con el Principio de Causalidad.

Dentro de los conceptos deducibles, incluidos en este artículo, ubicamos en el inciso f) a los gastos provenientes de pérdidas originadas en los inventarios, entendiéndose como tales a las mermas y a los desmedros.

Adicionalmente, el legislador establece como condición para la deducibilidad de las mermas y los desmedros, que estas sean “acreditadas” añadiendo que para ello se deberá tomar en cuenta lo establecido en “los artículos siguientes”. He aquí donde nos formulamos la pregunta: *¿A qué artículos quiso referirse el legislador?*

Del análisis de la norma antes mencionada entendemos que el legislador al señalar “los artículos siguientes” hace referencia al mismo cuerpo legal, es decir a la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, no se encuentra mayor regulación para este tipo de gasto dentro del texto de la Ley, siendo el Artículo 21° inciso c) del RLIR, el que establece los procedimientos a seguir para la acreditación en los casos de mermas y desmedros, estableciendo lo siguiente:

(...)

Artículo 21°.- RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA

Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones: (...)

(...)

c) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuestas en el inciso f) del Artículo 37° de la Ley, se entiende por:

1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

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. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

En este punto cabe hacernos la siguiente pregunta: *¿Tiene el Reglamento facultades para determinar si una deducción es permitida o no?*

Para responder esta interrogante, como punto de partida, debemos analizar si la regulación contenida en el reglamento vulnera o no el Principio de Reserva de Ley, a efectos de lo cual, procederemos a revisar dicho Principio y las implicancias de su inobservancia.

El Artículo 74° de la Constitución Política del Perú establece que:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Líneas adelante en este mismo artículo se agrega:

(...) El estado, al ejercer su potestad tributaria, debe respetar los Principios de reserva de la ley...

De lo expresado anteriormente se puede observar que La Constitución recoge el Principio de Reserva de Ley y que otorga potestad tributaria tanto al Poder Legislativo como también al Poder Ejecutivo, señalando que para el primero la potestad tributaria se ejerce mediante leyes en estricto y para el segundo la potestad será mediante decretos legislativos.

De esta manera vemos que el legislador protege a los contribuyentes sobre la emisión de normas relacionadas con la emisión de tributos.

Ahora bien, el Tribunal Constitucional mediante la Sentencia N ° 2762-2002-AA/TC Fundamento N° 9 señala que la Reserva de Ley en materia tributaria debe ser analizada según dos planos uno horizontal y otro vertical y lo expresa mediante el siguiente texto:

(...) Este Tribunal, sin embargo, advierte que estas exigencias deben ser analizadas en cada caso concreto y dependiendo de la naturaleza del tributo, pues el contenido material de la reserva de ley requerirá una concretización singular en atención a la naturaleza y objeto de cada cobro tributario. Esta determinación o intensidad de la reserva se logra cuando se parte de un análisis de la reserva de ley tanto en su extensión horizontal como vertical.

Según César Gamba (2014), en cuanto al primer plano es horizontal porque se enfoca en los elementos del tributo y en cuanto al segundo plano es vertical porque lo que se busca es desarrollar la profundidad de los elementos del tributo. (p.218)

Es en este punto que la reserva de ley admite remisiones al reglamento, siempre que se establezcan de manera clara los parámetros en la Ley, dicho criterio se puede observar en la Sentencia N ° 2302-2003-AA/TC Fundamento N° 35 como se muestra a continuación:

(...) Ahora bien, respecto a los alcances de este Principio, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley.

Es por ello que la Ley no debe hacer remisiones en blanco al reglamento del Impuesto a la Renta porque estaría vulnerando el Principio de Reserva de Ley dicho criterio esta expresado en la Sentencia N ° 02302-2003-AA/TC Fundamento N° 35 que señala lo siguiente:

(...) El grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

Por otro lado, el Código Tributario, en el inciso a) de la Norma IV, del Título Preliminar indica lo siguiente:

NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°;

Entonces, si la Constitución y el Código Tributario recogen el Principio de Reserva de Ley, que dispone que los principales elementos del tributo deben ser establecidos por Ley o Decreto Legislativo en caso delegación, ¿Porque el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta condiciona la deducibilidad de las mermas y desmedros al cumplimiento de formalidades?

Si nos remitimos al Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, observamos que la finalidad del legislador fue establecer pautas para la determinación de la base imponible mediante la exposición de los conceptos deducibles, lo cual guarda coherencia con el Principio de Reserva de Ley.

Dicho artículo menciona también, específicamente en su inciso f), que las mermas y desmedros serán deducibles siempre que se encuentren debidamente acreditadas, sin embargo, no se hace ninguna remisión a la norma Reglamentaria a

efectos de determinar los procedimientos que implican dicha acreditación, por el contrario, indica que las normas reguladoras se encontrarán en los artículos siguientes de la misma Ley.

Entonces, si el Reglamento está delimitando las pautas para el cálculo de la base imponible del tributo, consideramos que ello vulnera el Principio de Reserva de Ley, toda vez que, como se ha señalado anteriormente, no existe una remisión expresa y pese a ello es el Reglamento quien determina que gastos cumplen con el Principio de Causalidad y cuales no resultan deducibles bajo el argumento del incumplimiento de ciertas formalidades, que en algunos casos resultan imposibles de cumplir.

Este hecho resulta evidente en el tercer párrafo del inciso c) del Artículo 21° del Reglamento en donde se determina que, si el deudor tributario no cuenta con el informe que acredite las mermas, no se admitirá su deducción, llegando a alterar lo que la Ley definió, toda vez que ésta determina que el gasto será deducible en la medida que sea causal y no prohibido. De igual manera, en el cuarto párrafo del mismo artículo, de manera tácita se condiciona la deducción del gasto por desmedro a la efectividad de la prueba, la misma que está referida a la destrucción de los bienes ante la presencia de un notario.

En concordancia con lo antes expuesto, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado de la misma forma en la Sentencia N°2762-2002-AA/TC, en el Fundamento N° 8 en el que indica lo siguiente:

Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente. Respecto a los elementos esenciales que deben integrar la materia reservada, se señala que son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir, “[...] los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa (Sergio F. de la Garza. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa S.A, 1976. Pág. 271).

Por lo tanto, teniendo en cuenta lo expresado en los párrafos anteriores, se puede concluir que el Reglamento está vulnerando el Principio de Reserva de Ley, esto debido

a que distorsiona el cálculo de la base imponible, en el caso del Impuesto a la Renta, altera el cálculo de la Renta Neta, hecho que además resulta una clara violación al Principio de Causalidad y a los criterios de normalidad y razonabilidad.

3.1.2 Concepto de merma recogido en el Reglamento del Impuesto a la Renta

La LIR no contiene una definición de merma, sino que solo se limita a mencionarlo dentro de los conceptos deducibles, siendo el reglamento quien desarrolla dicho concepto pese a que no existe en la ley una remisión expresa que le atribuya dicha potestad.

Así podemos encontrar que el Artículo 21° inciso c) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta define este concepto de la siguiente manera:

- 1. Merma:** Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

Si bien el Reglamento ha desarrollado el concepto de merma, no ha precisado las clases de mermas, lo que si se encuentra diferenciado en la NIC 2. Por lo tanto, no se hace mención a la merma normal, que es la que según vimos en el Capítulo II, se incluye en el costo del producto, o a la merma anormal, que es la que para efectos contables se carga al gasto del periodo.

Al no existir dicha clasificación en la norma tributaria, se puede entender que esta solo regula el tratamiento de la merma anormal ya que el concepto de merma que aparece en el reglamento de la LIR se ubica en un artículo relacionado a la deducibilidad de los gastos y no de los costos.

La falta precisión de las clases de merma origina una distorsión al momento de calcular la base imponible del Impuesto a la Renta, debido a que debemos tener en cuenta que la parte de merma llevada al costo del producto solo se reconocerá si los bienes o servicios relacionados se venden caso contrario no se deducirán de la base imponible.

Para ilustrar dicha diferencia analizaremos el siguiente caso Práctico:

Caso práctico:

Una empresa de calzado, tuvo una producción de 1,500 unidades en el 2016, el costo unitario del producto terminado fue de 60 soles dentro del cual está incluido el costo de la merma normal de 4 soles por unidad. El precio de venta unitario de los calzados es de 100 soles. Adicionalmente en dicho periodo genero gastos por concepto de merma anormal (fuera de la estimación) un importe de 1,500 soles y otros gastos por 33,500 soles.

Con la información indicada se elabora el estado de situación al 31.12.2016, así tenemos los siguientes resultados:

a) En el caso que se venda toda la producción:

Tabla 3.1.

Datos - primer caso

	Unidades	Unitario	Total
Unidades	1,500		
Costo de la merma		4	6,000
Otros Costos		56	84,000
		60	90,000
Precio		100	150,000

Figura 3.1.

Estado de Resultados – primer caso

ESTADO DE RESULTADOS

Según Normas Contables

Ingresos	150,000
Costo de la merma	-6,000
Costos	-84,000
Renta Bruta	60,000
Gastos	-33,500
Gatos por merma	-1,500
Renta Neta	25,000
Impto a la renta	7,000

Según normas tributarias

Ingresos	150,000
Costo de la merma	0
Costos	-84,000
Renta Bruta	66,000
Gastos	-33,500
Gatos por merma	-7,500
Renta Neta	25,000
Impto a la renta	7,000

Diferencia en Pago de Impuesto = 0.00

b) En el caso que se venda parte de la producción

Tabla 3.2.

Datos - segundo caso

	Unitario	Total
Unidades	1,100	
Costo de la merma	4	4,400
Otros Costos	<u>56</u>	<u>61,600</u>
	60	66,000
Precio	100	110,000

Figura 3.2

Estado de Resultados – segundo caso

<u>ESTADO DE RESULTADOS</u>			
<u>Según Normas Contables</u>		<u>Según normas tributarias</u>	
Ingresos	110,000	Ingresos	110,000
Costo de la merma	-4,400	Costo de la merma	0
Costos	-61,600	Costos	-61,600
Renta Bruta	<u>44,000</u>	Renta Bruta	<u>48,400</u>
Gastos	-33,500	Gastos	-33,500
Gastos por merma	-1,500	Gastos por merma	-7,500
Renta Neta	<u>9,000</u>	Renta Neta	<u>7,400</u>
Impto a la renta	<u>2,520</u>	Impto a la renta	<u>2,072</u>

$$\text{Diferencia en Pago de Impuesto} = \boxed{448.00}$$

Como se puede observar en la primera situación no se visualiza una diferencia en el cálculo del Impuesto a la Renta debido a que nos encontramos en la situación en la que se venden todos los bienes producidos, la diferencia entre calculo contable y tributario solo se observa en el orden de los conceptos dentro del estado de situación.

En la segunda situación sí se puede notar el efecto de las diferentes formas de tratamiento que se le da a las mermas, debido a que no todos los productos se venden en el mismo periodo de producción por lo que el costo se difiere en el tratamiento contable lo que origina una mayor base imponible a diferencia del tratamiento tributario que sí permitirá la deducción de la totalidad de la merma llevándolo al gasto de periodo, lo que conlleva a un menor pago de Impuesto a la Renta.

Adicionalmente a la omisión de las clases de mermas podemos observar que dentro del concepto recogido en el Reglamento no se incluye a las mermas originadas en el proceso comercial, lo que sí es mencionado en diversas jurisprudencias.

Así, por ejemplo, podemos observar la siguiente definición:

RTF N° 12248-1-2009 (18.11.2009) señala que la merma es: “(...) la evaporación o desaparición de insumos, materias primas o bienes intermedios durante el proceso productivo o de comercialización, lo que significa que el material desaparece” (...)

RTF N° 3722-2-2004 (...)

De otro lado cabe indicar que, del análisis de la legislación antes reseñada, se infiere que las mermas y desmedros no se derivan necesariamente del proceso productivo, toda vez que se refieren a bienes, insumos y existencias en general sin distinguir si dichas existencias se encuentran como productos en proceso o productos terminados (...)

Por lo expuesto, se concluye que las mermas además de ocurrir en el proceso productivo pueden producirse por el manipuleo de los bienes.

Del análisis de este punto, consideramos que la norma debe recoger un concepto más adecuado de merma, que permita acercarse a la realidad y así permitir una mayor claridad sobre los tratamientos que se debe seguir en cada situación, para ello debe contemplar además de la clasificación, todos los procesos en las cuales se generan estos tipos de gastos.

3.1.3 Requisitos exigidos para la deducibilidad del gasto

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala cuales son los requisitos que se deben cumplir para la deducción de gastos de mermas y desmedros, dentro de ellos encontramos el informe técnico como requisito necesario para deducir las mermas y

también menciona que para la deducción de desmedros debe hacerse una comunicación a la Administración Tributaria y que esta destrucción debe realizarse ante la presencia del Notario Público.

Ahora bien, procederemos a analizar los requisitos exigidos.

3.1.3.1 Informe Técnico

A efectos de la deducción de las mermas, el Reglamento del Impuesto a la Renta en su Artículo 21° inciso c) establece lo siguiente:

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. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción

Ahora bien, cual fue la intención del legislador al indicar: “Cuando la SUNAT, lo requiera”, quiere decir que ¿existirán casos en los que no será obligatorio?, ¿existe otro medio probatorio con el cual se puede sustentar dicho gasto?

En relación a esta interrogante citaremos diversas normas que regulan el tratamiento de las mermas por sector económico específico, dentro de ellas tenemos las siguientes:

El Decreto Supremo N° 064-2000-EF en su Primera Disposición Transitoria y Final señala lo siguiente:

(...)

a) Las pérdidas de electricidad que se produzcan desde las barras en que el distribuidor retira la energía eléctrica hasta el usuario final, que generen una diferencia entre la electricidad adquirida y la vendida, se consideran como mermas.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo precedente se entenderá por “barras” aquellos puntos del sistema eléctrico preparados para entregar y/o retirar energía eléctrica.

A requerimiento de SUNAT, para efecto de la acreditación de la merma a que se refiere la presente disposición, bastará la presentación del informe técnico emitido por la Dirección General de Electricidad del Ministerio de Energía y Minas.

Como se puede apreciar, la norma citada reconoce como merma las pérdidas de electricidad producidas en el momento en el que distribuidor retira la energía hasta el usuario final, mediante barras, agrega también dicha norma específica, que para la deducción de dicha merma solo basta el informe técnico emitido por la Dirección General de Electricidad del Ministerio de Energía y Minas.

Mediante RTF N° 03620-5-2005, el Tribunal Fiscal se pronuncia de la siguiente forma:

Que las normas que regulan la importación de mercancías arriba indicadas, tal como fluye de su lectura, han establecido para estos casos, un porcentaje razonable de mermas producidas durante el transporte y descarga (...) el cual es recogido por la propia Administración en sus procedimientos para el manifiesto de carga. Tal regulación considera las pérdidas de peso que normalmente pueden ocurrir con el manipuleo que se produce a lo largo del transporte internacional y su descarga hasta la llegada al almacén.

Que la ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de las mermas debidamente acreditadas, lo que ocurre en este caso, pues tales mermas se encuentran dentro de los límites que ya han sido establecidos por las leyes y normas reglamentarias que regulan la importación de mercancías.

Como se puede apreciar en el caso expuesto, se determinó que no existía la obligatoriedad de presentar el informe técnico en vista que la acreditación se daba en base en leyes y normas reglamentarias que regulan la importación de mercancías.

Respecto a ello la Ley General de Aduanas Decreto Legislativo N° 809 en su Artículo 36° señala lo siguiente:

Artículo 36°.- ADUANAS, podrá aceptar un margen de tolerancia de hasta el porcentaje que fije el reglamento respecto de la carga de gran volumen o a granel, consignada en el manifiesto de carga, para el sólo efecto que este hecho no constituya infracción sancionable.

Agrega también el reglamento de la Ley General de Aduanas Decreto Supremo N° 121-96-EF en su Artículo 40° lo siguiente:

Artículo 40°.- ADUANAS, sólo para efecto de la conformidad del manifiesto, aceptará automáticamente un margen de tolerancia de hasta cinco por ciento (5%), respecto de la carga de gran volumen o a granel, no considerándose tal hecho como una infracción administrativa.

Dicha opinión emitida por el Tribunal Fiscal podría tomarse en consideración para otros casos similares en donde haya otras normas legales que permitan la deducción del gasto y a través de ello buscar otros medios que sirvan para acreditar los gastos de mermas.

Ahora bien, continuando con otros puntos de este título pasaremos a analizar las características que se exige al profesional que emita el informe técnico.

3.1.3.2 Profesional independiente:

La real academia española define la palabra independiente como: *Que no tiene dependencia, que no depende de otro. Dicho de una persona: Que sostiene sus derechos u opiniones sin admitir intervención ajena.*

De esta descripción se entiende que debe ser una persona que no guarde ningún tipo de relación con la compañía o que no se vea influenciada por esta.

Si bien el Reglamento exige esta característica, cabe llevarlo a la realidad y podremos observar que la mayoría de empresas industriales cuentan con un área específica en analizar cada uno de los procesos a los que se someten las existencias, así como estimar el impacto, en el caso de pérdida en cada una de las fases.

Por ende, para el cumplimiento de los requisitos interpuesto por el Reglamento, las empresas tendrán que incurrir en gastos adicionales pues tendrán que contratar a personal externo quienes deberán elaborar un informe sobre procesos que no manejan de primera mano lo que además demandara un tiempo adicional para que se familiaricen con todos los procesos de la compañía.

En relación a esta característica podemos mencionar el Informe N° 136-2010-SUNAT/2B0000 en el cual se precisa que no es necesario que el técnico que evalúe las revaluaciones o bajas de activos sea un profesional independiente, ya que se centran en que reúna las condiciones que califican a un perito valuador. Entonces, lo que toma relevancia es la competencia y conocimiento sobre la valuación de activos más que si está relacionado con la empresa o no.

Por lo antes indicado se puede concluir en que más que la relación de dependencia con la empresa lo que debe prevalecer, sobre el profesional que realice el informe técnico, es el conocimiento, la pericia y la competencia en el campo que analizará.

3.1.3.3 Profesional competente:

La real academia española, define el término competente de la siguiente forma:” *que tiene competencia*”, término definido a su vez como: “Pericia, aptitud, idoneidad para hacer algo o intervenir en un asunto determinado”.

Entonces al establecer, el reglamento, que debe ser un profesional competente el que debe elaborar el informe técnico, se entiende que debe ser una persona con el conocimiento del rubro a analizar, con la experiencia y el conocimiento previo del proceso que origina la merma, pero esto muchas veces cae en la calificación subjetiva de las partes, es decir para la empresa una persona puede ser competente en el análisis de sus procesos y SUNAT puede determinar lo contrario.

Por tanto, consideramos que debe realizarse una mayor precisión a lo que se entiende por profesional competente delimitando las características del mismo a fin de evitar discrepancias con SUNAT.

3.13.4 Presencia del Notario

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, exige que para la acreditación de los desmedros se destruya los bienes ante notario público y que este hecho se comunique a SUNAT con 6 días de anticipación.

Ahora bien, de lo exigido por la norma vale preguntarnos ¿Si los bienes no pueden ser destruidos por su propia naturaleza? ¿Si la destrucción no puede ser presenciada porque puede poner en riesgo la integridad de una persona?, como se podría acreditar estos hechos si no se han establecidos procedimientos alternativos, ¿Cómo podrían las empresas sustentar los gastos por desmedros en estos casos?

De las preguntas antes planteadas vale referirnos a la resolución N° 07164-2-2002 del Tribunal Fiscal:

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. Razón por la cual, de darse el supuesto de destrucción de los bienes como consecuencia de haberse producido un desmedro, debe exigirse su acreditación ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta.

Este sería el criterio para exigir el cumplimiento de la destrucción ante notario, pero ¿Qué sucede en los casos que planteamos?

Existe en la actualidad una serie de normas que regulan el tratamiento de ciertos productos, así podemos mencionar a manera de ejemplo la Ley N° 27314, Ley General de Residuos Sólidos que en su Artículo 24° indica:

Artículo 24°.- Envases de sustancias o productos peligrosos

Los envases que han sido utilizados para el almacenamiento o comercialización de sustancias o productos peligrosos y los productos usados o vencidos que puedan causar daños a la salud o al ambiente son considerados residuos peligrosos y deben ser manejados como tales, salvo que sean sometidos a un tratamiento que elimine sus características de peligrosidad, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 22° de la presente Ley y sus normas reglamentarias. Los fabricantes, o en su defecto, los importadores o distribuidores de los mismos son responsables de su recuperación cuando sea técnica y económicamente factible o de su manejo directo o indirecto, con observación de las exigencias sanitarias y ambientales establecidas en esta Ley y las normas reglamentarias vigentes o que se expidan para este efecto.

Entonces podemos observar de esta norma que lo que se busca es cuidar el medio ambiente por lo que no es lógico incinerar o destruir bienes que podrían perjudicar la salud de las personas, por tanto, la misma ley pena la negligencia y establece el uso de entidades especializadas en el manejo de estos productos.

Ello lo podemos observar en la Ley antes mencionada en el Artículo 23° tal como se señala a continuación:

Artículo 23°.- Responsabilidad por residuos sólidos peligrosos frente a daños

23.1 El que causa un daño durante el manejo de residuos sólidos peligrosos está obligado a repararlo, de conformidad con el Artículo 1970° del Código Civil.

23.2 Los generadores de residuos sólidos peligrosos podrán contratar una empresa prestadora de servicios de residuos sólidos debidamente registrada ante el Ministerio de Salud,

En concordancia al caso antes indicado la Administración Tributaria se ha pronunciado mediante la Resolución de Superintendencia N° 243-2013/SUNAT donde regula el procedimiento alternativo para la deducción de desmedros por productos alimenticios perecibles, ello es, debido a que las normas que regulan el funcionamiento de Autoservicios de Alimentos y Bebidas establece la eliminación de alimentos perecederos en mal estado con el fin de evitar la contaminación de alimentos.

Dicha R.S. señala que la deducción por desmedro, de los Productos Alimenticios Perecibles no sujetos a devolución ni a cambio, se podrá sustentar con el reporte de desmedros de los productos alimenticios perecibles. Dicho procedimiento que podría establecerse de manera similar en otros casos.

Entonces si existe una Ley que regula el tratamiento en ciertos casos, porque no tomarlo como referencia ya que el incumplimiento de estas leyes específicas no concuerda con lo dispuesto por el Reglamento, entonces el cumplimiento de una Ley no permitiría el cumplimiento de la otra ya que sería imposible destruir un producto que podría dañar el medio ambiente

En cuanto al plazo mínimo de seis días hábiles para presentar la comunicación a SUNAT resulta en algunos casos insuficiente, ya que existen bienes que por su naturaleza no pueden mantenerse en las condiciones de desmedro por este período siendo necesaria su destrucción inmediata, tal es el caso de frutas en descomposición o de animales beneficiados.

Si bien la norma plantea la posibilidad de utilizar métodos alternativos o complementarios a los indicados no precisa las situaciones en las cuales se pueda hacer uso de los mismos.

Del análisis de este punto podemos observar que los medios probatorios que exige el Reglamento no se ajusta a la realidad de muchas empresas en vista que restringe la aplicación de pruebas distintas a las mencionadas en dichas normas, perjudicando de manera directa las operaciones empresariales ya que el desconocimiento de estos gastos originara una mayor carga fiscal y la distorsión de la base imponible por lo que es necesario se ajuste las normas relacionadas para permitir

la adecuación de los distintos tratamientos y ponerlos en concordancia a las demás leyes relacionadas.

3.2 Criterios de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal respecto a la deducibilidad

En las siguientes líneas mencionaremos diversos pronunciamientos emitidos por la Administración Tributaria y por el Tribunal Fiscal relacionados con la deducción de gastos por mermas y desmedros.

Informe: N° 064-2014-SUNAT/5D0000

Criterio: Rotura de existencias de un hotel califica como desmedro.

Para efectos del Impuesto a la Renta, las roturas de las existencias de un hotel que impliquen solo una pérdida en la calidad de dichos bienes que impide que puedan seguir siendo utilizados para los fines a los que estaban destinados, califican como desmedros.

A la fecha no existe norma jurídica alguna emitida por la SUNAT que haya aprobado un procedimiento específico que sea de aplicación al supuesto a que se refiere el numeral anterior, por lo que resulta de aplicación a este el procedimiento general establecido en el inciso c) del Artículo 21° del Reglamento.

Informe: N° 009-2006-SUNAT/2B0000

Criterio: Pérdidas sufridas en productos a granel califican como merma.

Tratándose de operaciones de importación de productos a granel transportados al país por vía marítima, en las cuales existen diferencias entre la cantidad del producto comprado y embarcado en el exterior y recibido en el país, considerando que dicha diferencia detectada al momento del desembarque corresponde a condiciones de humedad propias del traslado se tiene que:

La pérdida física sufrida en productos a granel, que corresponda a condiciones del traslado que afectan los bienes por las características de estos como ocurre con la humedad propia del transporte por vía marítima, califica como merma.

Informe: N° 129-2005-SUNAT/2B0000

Criterio: Merma por pérdidas de electricidad no es aplicable para efectos del Impuesto a la Renta.

El concepto de merma para efecto del IGV, precisado en el inciso a) de la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 064-2000-EF, referido a las pérdidas de electricidad, no es aplicable para efectos del Impuesto a la Renta, el cual tiene un concepto específico de merma.

Informe: N° 200-2016- SUNAT/5D0000

Criterio: La putrefacción de productos perecibles durante el proceso de producción califica como desmedro.

Para efectos del Impuesto a la Renta, la putrefacción de frutas y/o verduras, ocurrida durante el proceso de producción, en tanto que implica una pérdida de la calidad de dichos bienes que impide que puedan ser utilizados para los fines a que estaban destinados, califica como desmedro.

Las empresas productoras de frutas y/o verduras que son proveedoras de autoservicios, así como exportadoras de estos bienes, no pueden utilizar el procedimiento alternativo regulado en la Resolución de Superintendencia N° 243-2013 /SUNAT para acreditar el desmedro de dichos bienes.

Informe: N° 290-2003-SUNAT/2B0000

Criterio: Son deducibles los costos de los bienes enajenados cuando están en desmedro

Para que proceda la deducción de los desmedros deben ser acreditados con la destrucción de los bienes, según el procedimiento establecido en el inciso c) del Artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. A la fecha, no existe norma jurídica alguna que haya aprobado un procedimiento distinto al señalado.

Tratándose de bienes que, habiendo sufrido una pérdida cualitativa e irre recuperable, haciéndolos inutilizables para los fines a los que estaban destinados, son enajenados por

el contribuyente, en aplicación del Artículo 20° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el costo de estos bienes podrá ser deducido.

RTF N° 03620-5-2005

Fecha: 10.06.2005

Criterio: Merma reconocida por norma específica.

(...) “las normas que regulan la importación de mercancías arriba indicadas, tal como fluye de su lectura, han establecido para estos casos un porcentaje de mermas producidas durante el transporte y la descarga hasta la entrega en el depósito o almacén aduanero, el cual es recogido por la propia Administración en sus procedimientos de manifiesto de carga. Tal regulación considera las pérdidas de peso que normalmente pueden ocurrir en el manipuleo que se produce a lo largo del transporte internacional y su descarga hasta la llegada al almacén.”

Que, si bien el Reglamento del Impuesto a la Renta faculta a la Administración para que requiera al contribuyente que acredite las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, ello no puede ser interpretado en forma aislada como lo ha hecho la Administración. Tal facultad debe aplicarse razonablemente, esto es, cuando no haya una merma acreditada, no se tenga certeza del porcentaje aplicable para la actividad por no contar con elementos para ello, entre otros, no así, cuando existen normas específicas que reconocen un porcentaje razonable de mermas.”

RTF N° 02201-1-2010

Fecha: 01.03.2010

Criterio: Merma que no implica destrucción total es reconocida como gasto.

(...) “este Tribunal en diversas resoluciones tales como las N° 724-1-97, 07164-2-2002, 199-4-2000, entre otras, ha señalado que la merma no implica necesariamente la destrucción “total” de un bien como lo está interpretando la Administración, por lo que no resulta arreglado a ley relacionar directamente al desmedro con la existencia de restos físicos (pedazos) de ciertos productos y/o materia prima (con cierto valor

comercial), como resultado de un proceso de manufactura, lo que resulta aplicable en el presente caso, en el que se producen desechos (pedazos) por el proceso de corte efectuado por la recurrente.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, se verifica de autos que las pérdidas de orden cuantitativo sufridas por la recurrente (desechos), califican como merma, y dado que se encuentra acreditado el porcentaje a las que éstas ascendieron con la presentación de los informes técnicos respectivos efectuados por profesional independiente, competente y colegiado, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso c) del Artículo 21° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, el cual no ha sido cuestionado por la Administración, procede levantar dicho reparo.”

RTF N° 09999-8-2011

Fecha: 10.06.2011

Criterio: La destrucción de medicamentos malogrados o vencidos es reconocida como desmedros.

(...) “Que según las normas y criterios expuestos, se tiene que la destrucción de productos o medicamentos que no cumplen determinadas condiciones, bien se trate de productos malogrados o con fechas vencidas de fabricación, son reconocidas como desmedro de existencias que constituyen un gasto necesario y vinculado a la actividad gravado, que además es inherente a la naturaleza de estos bienes, de sus condiciones de comercialización, y que deriva del cumplimiento de una norma legal.

Que en tal sentido, este desmedro se encuentra comprendido en el inciso f) del Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, que considera gastos deducibles para efecto de la determinación de la Renta neta, a los desmedros de existencias debidamente acreditados, y siempre que se cumpla con el procedimiento y condiciones que establece el inciso c) del Artículo 21° de su reglamento.

Que en el presente caso, y de manera preliminar debe indicarse que la recurrente acreditó la destrucción de los medicamentos vencidos ante Notario Público.”

RTF N° 09579-4-2004

Fecha: 07.12.2004

Criterio: Pérdidas por mortalidad en las granjas productoras de pollo califican como merma.

(...) “Que estando a las definiciones antes señaladas, corresponde considerar las pérdidas por mortalidad en las granjas productoras de pollo en la etapa de saca como mermas, toda vez que implican una pérdida de orden cuantitativo del número de aves como consecuencia del proceso productivo de la recurrente (pollos vivos a pollos beneficiados), inherentes a dicha actividad.”

RTF N° 0199-4-2000

Fecha: 07.03.2000

Criterio: Diferencia entre el concepto de merma y desmedro.

(...) De estos conceptos, se extrae que cuando nos referimos a una “merma” aludimos a una pérdida en cantidad y cuando nos referimos a un “desmedro” a una disminución de la calidad.

De esta manera, de sufrir la mercadería un desmedro, la empresa puede optar por venderla a un precio más bajo que el normal, tal como lo ha considerado la Resolución del Tribunal Fiscal N° 724-1-97, o destruirla, para lo cual debe cumplir con acreditar ello de conformidad con la legislación del Impuesto a la Renta.

Esta condición se explica precisamente porque el hecho que un bien sufra un desmedro no conlleva naturalmente a su destrucción, sino que ésta es resultado de una opción adoptada por la empresa y el Fisco requiere de un elemento de certeza para comprobarla.”

3.3 Propuesta de solución: Proyecto de Ley

LEY QUE MODIFICA EL INCISO F) DEL ARTÍCULO 37 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA Y EL INCISO C) DEL ARTÍCULO 21 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

Artículo 1.- Definiciones

1. Ley: Al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias.
2. Reglamento: Al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 122-94-EF y normas modificatorias.

Artículo 2.- Modificación del inciso f) del Artículo 37° de la Ley

Modifíquense el inciso f) del Artículo 37° de la Ley en los términos siguientes:

“Artículo 37°. - 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, son deducibles:

(...)

f) Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, conforme a lo que establezca el reglamento, el cual podrá establecer entre otros informes técnicos, actas notariales y otros documentos regulados por normas específicas del sector.

Para la aplicación de este artículo se debe entender por:

1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo y de comercialización.

Dentro de este concepto debemos diferenciar la merma normal de la anormal, y que, de conformidad con lo dispuesto en las normas contables, la merma normal será la que se estima dentro de las operaciones normales del negocio y forma

parte del costo, mientras que la merma anormal se produce fuera de esta estimación y forman parte del gasto.

2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.”

Artículo 3°.- Modificación del inciso c) del Artículo 21 del Reglamento

Modifíquese el inciso c) del Artículo 21° del reglamento en los términos siguientes:

“Artículo 21°.- RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA

Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones:

(...)

- c) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuestas en el inciso f) del Artículo 37° de la Ley, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

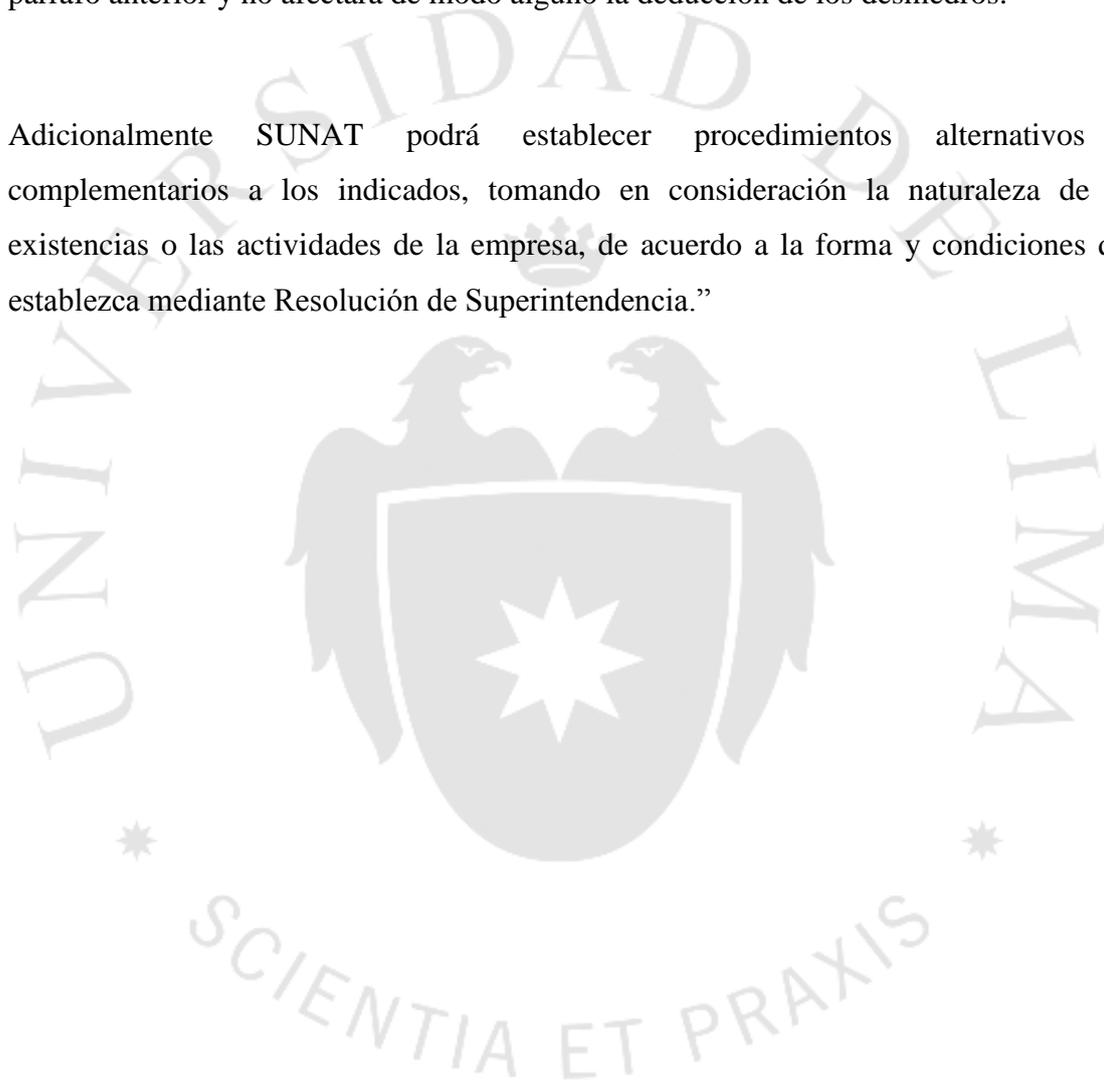
El contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, 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. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto.

En el caso de existir norma específica que regule la disposición física, la conservación, el almacenamiento y la imposibilidad de la destrucción de los bienes en desmedro, se tendrá en consideración dicha norma en forma complementaria a lo dispuesto en el párrafo anterior y no afectará de modo alguno la deducción de los desmedros.

Adicionalmente SUNAT podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o las actividades de la empresa, de acuerdo a la forma y condiciones que establezca mediante Resolución de Superintendencia.”



CONCLUSIONES

Habiendo desarrollado un análisis conceptual, jurisprudencial y doctrinal respecto al tema materia del presente trabajo se puede arribar a las siguientes conclusiones.

- De acuerdo a lo señalado en el inciso f) del artículo 37 de la LIR, se verifica que no existe una remisión directa al reglamento para la deducibilidad del gasto por mermas y desmedros, ello estaría vulnerando el principio de Reserva de Ley, ya que este principio regula que los elementos esenciales del tributo deben ser establecidos por Ley, y de manera excepcional puede admitir una remisión al reglamento siempre y cuando se establezcan de manera clara los parámetros en la Ley, caso contrario se generaría una distorsión del cálculo de la base imponible lo cual, como se mencionó en líneas anteriores, debe ser delimitado por la propia Ley.
 - Dentro del concepto de merma, recogido en el RLIR, no se hace la distinción entre la merma que forma parte del costo y la que forma parte del gasto (merma normal y anormal respectivamente), lo cual debería ser especificado ya que existe un tratamiento diferenciado para los costos y los gastos dentro del cálculo de la Renta Neta, lo que afectaría el cálculo real del Impuesto a la Renta, el cual podría sufrir alteraciones debido al diferimiento de la merma que forma parte del costo de los bienes o servicios no vendidos (los costos se reconocen cuando se vende el producto que los origina).
- Así también debemos considerar dentro del concepto de merma los que se originan dentro de proceso comercial, proceso que actualmente no está incluido en el RLIR pero que si ha sido considerado y forma parte de criterios recogidos en diversas jurisprudencias.
- En el caso de existir normas específicas que regulan el tratamiento de las mermas y desmedros para un sector económico en especial debe complementarse la norma específica a la general para que en conjunto se llegue a una armonía en aplicación de ambas normas sin que una trasgreda a la otra y así poder llevar a la realidad el tratamiento mermas y desmedros según la naturaleza del bien.

- Cuando sea exigible el informe técnico, debe darse la opción de que esta sea preparada por un personal de la compañía, esto debido a que generalmente son las personas que directamente intervienen dentro del proceso las que tienen mayor conocimiento y pericia de dichos tratamientos, en concordancia a lo aplicado en el caso de bajas del activo fijo en el cual el informe de obsolescencia puede prepararlo un personal de la empresa.



REFERENCIAS

- Abanto Bromley, M. (2013). *El gasto, el costo y el costo computable: análisis contable y tributario*. Lima: Gaceta Jurídica
- Aguilar Espinoza, H. (1.^a quincena mayo, 2019). Tratamiento tributario de las mermas y desmedros. *Revista Asesor Empresarial*.
- Alva Matteucci, M (25 de mayo del 2017). El Principio de Causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el Impuesto a la Renta. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/01/05/el-principio-de-causalidad-y-su-implicancia-en-el-sustento-de-los-gastos-en-el-impuesto-a-la-renta/>
- Bueno Campos, E. (2010). *Introducción a la organización de empresas*. Madrid, España: Centro de Estudios Financieros.
- Cabanellas de Torres, G. (27^a ed. Tomo 5). (2001). *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. Buenos Aires, Argentina: Heliasta.
- Diferencia entre costo y gasto. (28 de abril del 2017). Recuperado de <http://clubdecontadores.com/diferencia-entre-costo-y-gasto/>
- Diferencia entre costos y gastos. (18 de marzo del 2014). Recuperado de <https://contabilidaddecostosunivia.wordpress.com/2014/03/18/diferencia-entre-costos-y-gastos/>
- Diferencia entre costo y gasto. (02 de mayo del 2017). Recuperado de http://www.academia.edu/9199930/Diferencia_entre_costo_y_gasto
- Diccionario de la Real academia de la Lengua Española. Recuperado de <http://www.rae.es/>
- Fernández Oraggi, I. (2002). ¿Qué es deducible a efectos del Impuesto a la Renta?, aplicación del Principio de Causalidad para la deducción de gastos con efectos fiscales. Tomo 104. *Revista Actualidad Jurídica*,
- García Mullin, J.R. (1978). *Manual del Impuesto a la Renta*. Buenos Aires, Argentina: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (C.I.E.T.).
- Gamba Valega, C. (2014). I Foro Internacional de Tributación y contabilidad, Reserva de ley y normas contables, breves apuntes para una polémica.
- Gonzales P. (14 de abril del 2014). ¿Costo o gasto? Recuperado de <http://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2014/04/14/costo-gasto-finanzas/>

- Mermas. (25 de abril del 2017). Recuperado de <http://www.solocontabilidad.com/costos-por-procesos/mermas>
- Nicolás Cartier, E. (Noviembre, 2003). “¿Cómo enseñar a determinar costos? un problema no resuelto”. I Congreso de la Asociación Uruguaya de Costos (AURCO).
- Velasco, J (25 de mayo del 2017). Implicancias tributarias en la aplicación de las normas contables. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/files/De_Velazco_25-02-2014_XIIJorIFA.pdf
- Constitución Política del Perú (10 de abril del 2017). Recuperado de <http://www4.congreso.gob.pe/ntley/Imagenes/Constitu/Cons1993.pdf>
- Ley N° 27314, Ley General de Residuos Sólidos (21 de julio de 2000) Recuperado de MINSA: http://www.minsa.gob.pe/dgsp/observatorio/documentos/infecciones/LEY27314_Residuos%20S%C3%B3lidos.pdf
- Normas internacionales de contabilidad 2 inventarios (25 de abril del 2017) Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/2_NIC.pdf
- Norma Internacional de Contabilidad 18 Ingresos de Actividades Ordinarias (25 de abril del 2017) Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/18_NIC.pdf
- Norma Internacional de Información Financiera 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (25 de abril del 2017) https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF15_2014_v12112014.pdf
- Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. (8 de diciembre de 2004). Recuperado de SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/>
- Decreto Supremo N° 122-97-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. (19 de setiembre de 1994). Recuperado de SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/reglamento.html>
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (22 de junio de 2013). Recuperado de SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/#>
- Decreto Supremo N° 064-2000-EF, Modifica apéndices del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, su Reglamento, y emiten disposiciones complementarias. (30 de junio de 2000). Recuperado de SUNAT: http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/conexas/ds064_00dtf.htm

Decreto Supremo N° 121-96-EF, Reglamento de la Ley General de Aduanas. (24 de diciembre de 1996). Recuperado de SUNAT: <http://www.aduanet.gob.pe/aduanas/informag/regley.htm>

Decreto Legislativo N° 809, Ley General de Aduanas. (19 de abril 1996). Recuperado de SUNAT: <http://www.aduanet.gob.pe/aduanas/informag/leygen.htm>

Resolución de Superintendencia N° 243-2013/SUNAT, Establecen procedimiento alternativo para la acreditación de desmedros de productos alimenticios perecibles, para su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta. (13 de agosto del 2013). Recuperado de SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2013/243-2013.pdf>

Sentencia N° 2762-2002-AA/TC. (2004). Tribunal Constitucional. Recuperado de: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02762-2002-AA.html>

Sentencia N° 2302-2003-AA/TC. (2005). Tribunal Constitucional. Recuperado de: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.html>

Sentencia N° 0042-2004-AI/TC. (2005). Tribunal Constitucional. Recuperado de: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.html>

RTF N° 3964-1-2006. Tribunal Fiscal. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/A/2006_A_03694.pdf

RTF N° 5525-4-2008. Tribunal Fiscal. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/4/2008_4_05525.pdf

RTF N° 2230-2-2003. Tribunal Fiscal. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/2/2003_2_02230.pdf

RTF N° 16274-0-1980. Tribunal Fiscal. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1980/0/1980-016274-0.PDF

RTF N° 9579-4-2004. Tribunal Fiscal. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/4/2004_4_09579.pdf

RTF N° 07164-2-2002. Tribunal Fiscal. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/2/2002_2_07164.pdf

RTF N° 3722-2-2004. Tribunal Fiscal. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_03722.pdf

RTF N° 12248-1-2009. Tribunal Fiscal. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/1/2009_1_12248.pdf

RTF N° 03620-5-2005. Tribunal Fiscal. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/5/2005_5_03620.pdf

RTF N° 02201-1-2010. Tribunal Fiscal. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/1/2010_1_02201.pdf

RTF N° 09999-8-2011. Tribunal Fiscal. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/8/2011_8_09999.pdf

RTF N° 0199-4-2000. Tribunal Fiscal. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/4/2000_4_0199.pdf

Informe: 136-2010-SUNAT/2B0000. Sunat. Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i136-2010.pdf>

Informe: N° 009-2006-SUNAT/2B0000. Sunat. Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i0092006.htm>

Informe: N° 129-2005-SUNAT/2B0000. Sunat. Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i1292005.htm>

Informe: N° 290-2003-SUNAT/2B0000. Sunat. Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i2902003.htm>

Informe: N° 064-2014-SUNAT/5D0000. Sunat. Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i064-2014-5D0000.pdf>

Informe: N° 200-2016- SUNAT/5D0000. Sunat. Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i200-2016.pdf>

BIBLIOGRAFÍA

- Alva Matteucci, M. (2.a quincena agosto, 2013). Lo que debe conocer acerca de los desmedros: tome en cuenta la publicación de la Resolución de Superintendencia N° 243-2013/SUNAT. Revista Actualidad Empresarial.
- Andrade Espinoza, S. (2010). *Manual de contabilidad de costos*. (2ª ed.) Lima.
- Bahamonde Quinteros, M. (Enero 2012). ¿Cuándo una aparente pérdida extraordinaria de las existencias es merma o desmedro? *Contadores & empresas* (173).
- Baldeón Güere, N. (febrero 2009). *Aplicación práctica del Impuesto a la Renta. Personas jurídicas y naturales*. (1ª ed.). Gaceta Jurídica.
- Cossío Carrasco, V. (mayo, 2010). *Errores frecuentes en la deducción de gastos de una empresa*. (1ª ed.). Gaceta Jurídica.
- Durán Rojo, L. (2015). *Impuesto a la Renta*. Lima: AELE, 2015.
- Gamba Valega, C. (2006). *La capacidad contributiva, en Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público, Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moiler*. Lima, Perú: Palestra Editores.
- Huaita Condorchua, C. (Setiembre 2015). Efectos contables de las mermas y desmedros. *Contadores & Empresas* (261).
- Huapaya Garriazo, P.J. (2.a quincena marzo, 2011). ¿Cuál es el tratamiento tributario de las mermas y desmedros de existencias? Revista Actualidad Empresarial, N° 227.
- Illanes Alvarez, J. F. (febrero, 2013). *Estrategias para la formulación de estados financieros, cierre contable y tributario con aplicación NIIF y normas tributarias*. (1ª ed.). Lima, Perú: Autor.
- Luján Alburqueque, L. (agosto, 2008). Reparos frecuentes efectuados por la SUNAT en el IGV y el Impuesto a la Renta. (1ª ed.) Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Montenegro, B. (1ª quincena noviembre, 2011). Mermas y desmedros como gastos deducibles. *Informativo Vera Paredes*.
- Palao Taboada, C. (2005). "El Principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: Aplicación a los Impuestos directos e indirectos". Lima, Perú: Vectigalia.
- Picón Gonzales, J. L. (2014). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial, ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la Sunat, o lo perdí yo...* (4.ª ed.) Lima, Perú: Dogma.

Santa Cruz Ramos, A. y Coca Solorzano L.A. (2007). *Contabilización de costos de importación y exportación*. Lima: Pacífico

