

## **INFORME N.º 064-2014-SUNAT/5D0000**

### **MATERIA:**

Se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Califican como desmedro las roturas de las existencias de un hotel en tanto implican una pérdida en la calidad de dichos bienes que impide que puedan seguir siendo utilizados para los fines a los que estaban destinados?
2. En caso que la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa, ¿cuál sería el procedimiento alternativo o complementario a que alude el inciso c) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que la SUNAT aceptaría a efectos que dicho hotel pueda deducir los desmedros por deterioro y roturas de tales existencias que se producen diariamente durante su uso (muchas de ellas con residuos de comida, debido a lo cual, por motivo de salubridad, son desechadas inmediatamente)?
3. ¿Puede deducir el gasto una empresa del sector hotelero cuyas pérdidas de existencias responden a hurtos de dichos bienes que de modo frecuente se realizan al ponerlos a disposición, cuando la empresa brinda el servicio de hospedaje, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta; o solo sería deducible por aplicación del principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta en vista que tratándose de existencias de un hotel no nos encontraríamos frente a pérdidas “extraordinarias”?

### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF<sup>(1)</sup> (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF<sup>(2)</sup> (en adelante, el Reglamento).

---

<sup>1</sup> Publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias.

<sup>2</sup> Publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.

## ANÁLISIS:

1. En lo que concierne a la primera consulta, conforme a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 el citado TUO, en consecuencia son deducibles, entre otros, las mermas y desmedros de existencias<sup>(3)</sup> debidamente acreditados.

Por su parte, el inciso c) del artículo 21° del Reglamento establece que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta 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.

Como se aprecia de la norma citada, lo que caracteriza al desmedro es que se trata de una pérdida cualitativa y no física de las existencias, que es, además, irrecuperable, y que las hace inutilizables para los fines a los que estaban destinados; siendo deducibles para la determinación de la renta neta de tercera categoría, siempre que estén debidamente acreditados.

En ese sentido, 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.

---

<sup>3</sup> La legislación del Impuesto a la Renta no ha definido lo que debe entenderse por “existencias”, por lo que siendo este un concepto contable, cabe señalar que conforme a lo dispuesto en el inciso c) del párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad N.º 2 - Inventarios (NIC 2), los inventarios son activos en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

Cabe anotar que si bien la NIC 2 vigente usa la terminología “inventarios”, se entiende que se refiere a las “existencias”, habida cuenta que en versiones anteriores de la referida NIC se utilizaba la denominación “existencias”, a las cuales se definía en los mismos términos que la NIC 2 vigente define a los “inventarios”.

2. En lo que se refiere a la segunda consulta, el último párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento dispone que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquel, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. 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.

Como se aprecia, el Reglamento ha establecido, en general, el procedimiento que los contribuyentes deben seguir a fin de acreditar los desmedros de existencias. Adicionalmente, ha previsto la posibilidad de que la SUNAT apruebe procedimientos alternativos o complementarios tratándose de bienes que requieran un tratamiento especial, en razón de su naturaleza o de la actividad realizada por la empresa.

Ahora bien, a la fecha no existe norma jurídica alguna emitida por la SUNAT que haya aprobado un procedimiento específico que sea de aplicación al supuesto planteado en la consulta, por lo que resulta de aplicación a este el procedimiento general establecido en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento<sup>(4)</sup>.

En consecuencia, a fin de acreditar los desmedros por deterioro o rotura de existencias utilizadas para la prestación del servicio de hospedaje, se requiere que los contribuyentes procedan a destruir dichos bienes ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique 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 bienes; siendo facultad de la SUNAT designar a un funcionario para presenciar dicho acto.

3. En relación con la tercera consulta, cabe señalar que el inciso d) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la

---

<sup>4</sup> Cabe indicar que el único procedimiento de acreditación de desmedros aprobado por la SUNAT es el dispuesto en la Resolución de Superintendencia N.° 243-2013/SUNAT (publicada el 13.8.2013), el cual es de aplicación a los productos alimenticios perecibles expendidos por los establecimientos de autoservicio (en los que el comprador tiene a su alcance los productos que requiere, incluso los precios, para que pueda tomar por sí mismo, aquellos que quiera adquirir sin la intervención del vendedor).

deducción no esté expresamente prohibida por el citado TUO, en consecuencia son deducibles, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial.

Como se aprecia, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirán de la renta bruta, las pérdidas extraordinarias sufridas por:

- a) Caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada.

Al respecto, cabe tener en cuenta que conforme al criterio expuesto en el Oficio N.º 343-2003-2B0000<sup>(5)</sup> este tipo de pérdidas “(...) *son deducibles para la determinación de la renta neta; debiéndose entender como la causa de las referidas pérdidas a todo evento extraordinario, imprevisible e irresistible y no imputable al contribuyente que soporta dicho detrimento en su patrimonio*”. Agrega que, “(...) la calificación de extraordinario, imprevisible e irresistible respecto de un evento sólo puede efectuarse en cada caso concreto” (el subrayado es nuestro).

- b) Delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en tanto i) no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros, y ii) se pruebe judicialmente el hecho delictuoso o se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial.

Sobre el particular, cabe señalar que las pérdidas de bienes que se originen en la comisión de delitos califican como pérdidas extraordinarias por cuanto son distintas<sup>(6)</sup> de las pérdidas ordinarias, que son las de carácter normal o habitual en las que suelen incurrir las empresas para el desarrollo de sus actividades<sup>(7)(8)</sup>.

---

<sup>5</sup> Disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/>

<sup>6</sup> El prefijo “extra” significa “fuera de” (Diccionario de la Real Academia Española: <http://lema.rae.es/drae/?val=extra>).

<sup>7</sup> “Dentro de las pérdidas habituales en las cuales suelen incurrir las empresas para desarrollar sus actividades, se encuentran las que se relacionan con el activo fijo (por ejemplo, depreciaciones u obsolescencia) y con las existencias (como las mermas y los desmedros).

(...)

En efecto, en nuestro país a las empresas se les aplica la teoría del flujo de riqueza la misma que considera renta gravable todo enriquecimiento proveniente de operaciones con terceros. En tal

Ahora bien, la evaluación respecto a si el ejercicio de la acción judicial para acreditar el delito es inútil o no se realizará en cada caso concreto, teniendo en consideración las circunstancias particulares de la situación de que se trate.

En igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 17950-1-2012, según la cual “(...) *en cada caso concreto, la Administración deberá evaluar los medios de prueba presentados a fin de acreditar la inutilidad de la acción judicial; de conformidad con el sistema de libre valoración de la prueba*”.

En consecuencia, las pérdidas de existencias de empresas del sector hotelero ocasionadas por el hurto de estas que se realiza de modo frecuente cuando son puestas a disposición por dichas empresas al brindar sus servicios, serán deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta solo en la medida que se cumplan las condiciones a que se refiere el inciso d) del artículo 37º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>(9)</sup>.

## CONCLUSIONES:

1. 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.

---

sentido, dentro de esta teoría se encuentran gravados los ingresos habituales u ordinarios en que incurre la empresa. Consecuentemente, si los ingresos o beneficios ordinarios del giro del negocio se encuentran gravados con el impuesto resulta totalmente coherente que cuando ocurran pérdidas que sean también ordinarias al negocio del contribuyente, éstas resulten también deducibles”.

(ORTEGA SALAVARRÍA, Rosa y PACHERRES RACUAY, Ana. NIIFs. Principales diferencias entre la doctrina contable y la regulación tributaria. Ediciones Caballero Bustamante S.A.C., Lima, 2008. Págs. 142, 145 y 146).

<sup>8</sup> Por esta misma razón, siendo que las pérdidas materia del presente análisis se originan en el hurto de las existencias de empresas del sector hotelero, y toda vez que este hecho no es uno que sea necesario para el desarrollo de sus actividades, no serían deducibles al amparo del principio de causalidad previsto en el encabezado del primer párrafo del artículo 37º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>9</sup> Cabe indicar que en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00915-5-2004 se ha opinado en el mismo sentido respecto de un supuesto similar, al señalarse que las pérdidas por consumos clandestinos a lo largo de todas las redes de distribución de agua diseminadas en toda la zona urbana, “(...) *no califican como mermas pues no se originan ni en la naturaleza del bien ni en su proceso productivo sino más bien en la conducta de terceros (...). No obstante, se tratan de pérdidas extraordinarias que calificarían como un gasto deducible conforme lo prevé el inciso d) del artículo 37º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (...)*”(el subrayado es nuestro).

2. 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 la consulta anterior, por lo que resulta de aplicación a este el procedimiento general establecido en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento.
3. Las pérdidas de existencias de empresas del sector hotelero ocasionadas por el hurto de estas que se realiza de modo frecuente cuando son puestas a disposición por dichas empresas al brindar sus servicios, serán deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta solo en la medida que se cumplan las condiciones a que se refiere el inciso d) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Lima, 24 de setiembre de 2014

Original firmado por:

**FELIPE EDUARDO IANNAZONE SILVA**  
Intendente Nacional(e)  
Intendencia Nacional Jurídica  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE  
DESARROLLO ESTRATEGICO

abc

A0685-D14

Impuesto a la Renta - Deducción de desmedros y pérdidas extraordinarias de bienes utilizados por hoteles.