



Firmado Digitalmente por:  
GUILLERMO CESAR SOLANO  
MENDOZA  
INTENDENTE NACIONAL  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICO  
TRIBUTARIA  
Fecha y hora: 17/08/2023 14:31

## INFORME N.º 000094-2023-SUNAT/7T0000

**ASUNTO** : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias

**LUGAR** : Lima, 17 de agosto de 2023

### **MATERIA:**

Se consulta si la definición de merma establecida en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta incluye a la merma que se origina en el proceso de comercialización y, por tanto, es deducible para efectos de la determinación del impuesto a la renta.

### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LIR).

### **ANÁLISIS:**

1. El artículo 37 de la LIR establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley; en consecuencia, conforme a su inciso f), son deducibles, entre otros, las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Por su parte, el numeral 1 del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR define a la “merma” como la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

El segundo párrafo del citado inciso agrega que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 17/08/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>  
CVD: 0082 8234 7209 8252



PERCY MANUEL DIAZ  
SANCHEZ  
GERENTE  
17/08/2023 14:29:02

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.

Como se aprecia de las normas citadas, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta las mermas –pérdidas físicas del volumen, peso o cantidad de las existencias [pérdidas de orden cuantitativo<sup>(1)</sup>]–, que tienen su origen en causas inherentes: i) a la naturaleza de las existencias o, ii) al proceso productivo; en la medida que se cumpla con lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

Al respecto, cabe indicar que, según el Diccionario de la Real Academia Española, una de las acepciones del término “inherente” es “*que por su naturaleza está de tal manera unido a algo, que no se puede separar de ello*”; por lo que, a la luz de las normas citadas, se puede afirmar que las mermas son pérdidas cuantitativas que están necesariamente unidas a la naturaleza de las existencias o al proceso productivo.

Ahora bien, dado que ni la LIR ni su reglamento han definido a las “existencias”, es necesario recurrir, de manera supletoria<sup>(2)</sup>, a las NIC<sup>(3)</sup>, específicamente a la NIC 2 Inventarios (que en versiones anteriores utilizaba la terminología “Existencias”), en cuyo párrafo 6 establece que los inventarios (anteriormente denominados existencias) son activos: (a) mantenidos para ser vendidos en el curso normal de la operación; (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o, (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción; por lo que, se entiende que las existencias pueden ser

<sup>1</sup> Como ha señalado el Tribunal Fiscal, entre otras, en las Resoluciones N.ºs 00898-4-2008, 03321-4-2010, 06498-1-2011, 04475-10-2012, disponibles en los siguientes enlaces:  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2008/4/2008\\_4\\_00898.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/4/2008_4_00898.pdf)  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2010/4/2010\\_4\\_03321.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/4/2010_4_03321.pdf)  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2011/1/2011\\_1\\_06498.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/1/2011_1_06498.pdf)  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2012/10/2012\\_10\\_04475.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/10/2012_10_04475.pdf)

<sup>2</sup> De conformidad con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

De otro lado, según lo dispuesto en el artículo 223 de la Ley N.º 26887, Ley General de Sociedades (publicada 9.12.1997, y normas modificatorias), los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país; habiéndose precisado en la Resolución N.º 013-98-EF/93.01 (publicada el 23.7.1998), que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del artículo 223 de la Ley General de Sociedades comprende, sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante, NIC), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

<sup>3</sup> Cuyas versiones 2023 fueron aprobadas mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N.º 002-2023-EF/30, publicada el 5.7.2023.



materias primas, bienes que se encuentran en proceso de producción o bienes finales.

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

2. Con relación a las mermas ocasionadas por causas inherentes al proceso productivo, cabe indicar que el “proceso productivo” es definido como la “producción de bienes y servicios que consiste básicamente en un proceso de transformación que sigue unos planes organizados de actuación y según el cual las entradas de factores de producción, como materiales, conocimientos y habilidades, se convierten en los productos deseados mediante la aplicación de mano de obra, de una determinada tecnología y de la aportación necesaria de capital”<sup>(4)</sup> (subrayado nuestro).

Adicionalmente, el Diccionario de la Real Academia Española define al “proceso” como el “conjunto de las fases sucesivas de un fenómeno natural o de una operación artificial”; “productivo” como “que tiene virtud de producir”; y, “producir” como “fabricar, elaborar cosas útiles” o “crear cosas o servicios con valor económico”.

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

Siendo ello así, es claro que las mermas originadas en la comercialización de bienes no son ocasionadas por causas inherentes al proceso productivo, toda vez que la comercialización no forma parte de dicho proceso.

3. En lo que concierne a las mermas ocasionadas por causas inherentes a la naturaleza de las existencias, como se desprende de lo antes señalado, la merma que recae sobre bienes finales<sup>(5)</sup> es la pérdida cuantitativa de existencias ocurrida después del proceso productivo, por ejemplo, en su comercialización.

<sup>4</sup> Diccionario de Economía y Finanzas – Arthur Andersen. Espasa Calpe. Madrid, 1999; p. 523.

<sup>5</sup> Distinta a la que recae sobre materias primas o bienes en proceso de producción.



Adicionalmente, cabe tener en cuenta que, según el criterio expuesto en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal<sup>(6)</sup>, la merma de bienes no necesariamente se deriva del proceso productivo sino también de la comercialización, toda vez que la pérdida cuantitativa puede recaer tanto sobre bienes en proceso como sobre bienes terminados.

En ese sentido, toda vez que es posible que los bienes finales o terminados sufran pérdidas cuantitativas durante su comercialización, calificarán como mermas dichas pérdidas en tanto sean inherentes a la naturaleza de las existencias (bienes finales o terminados).

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

## CONCLUSIÓN:

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

abc

CT0280-2023

IMPUESTO A LA RENTA – Deducibilidad de mermas originadas en la comercialización.

<sup>6</sup> Entre otras, las Resoluciones N.ºs 199-4-2000, 3722-2-2004, 06437-5-2005, 00898-4-2008, 013565-3-2009, 06498-1-2011, 3582-4-2011, disponibles en los siguientes enlaces:

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2000/4/2000\\_4\\_0199.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/4/2000_4_0199.pdf)  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/2/2004\\_2\\_03722.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_03722.pdf)  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2005/5/2005\\_5\\_06437.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/5/2005_5_06437.pdf)  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2008/4/2008\\_4\\_00898.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/4/2008_4_00898.pdf)  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2009/3/2009\\_3\\_13565.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/3/2009_3_13565.pdf)  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2011/1/2011\\_1\\_06498.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/1/2011_1_06498.pdf)  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2011/4/2011\\_4\\_03582.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/4/2011_4_03582.pdf)

