



## INFORME N.º 000095-2023-SUNAT/7T0000

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

**LUGAR** : Lima, 28 de agosto de 2023

### **MATERIA:**

Con relación a la deducción de los gastos por desmedros de existencias, dispuesto por el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se realizan las siguientes consultas:

1. En el supuesto de que la destrucción de las existencias, a la que se refiere el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se realice en un ejercicio posterior al de la contabilización de su baja de acuerdo con las normas contables<sup>(1)</sup>, ¿cuándo se considera devengado el gasto para efectos de la determinación del impuesto a la renta?
2. ¿Cuál es valor de las existencias que debe considerarse como gasto por desmedros 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).

<sup>1</sup> Considerando lo dispuesto por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.º 2, cuya última versión fue aprobada mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N.º 002-2023-EF/30, publicada el 5.7.2023. Según la cual, para efectos contables el reconocimiento del gasto por desmedro de existencias se produce cuando esta pérdida ocurre, momento en el cual se da de baja al activo con lo cual dichos bienes salen de la esfera patrimonial del contribuyente.



## ANÁLISIS:

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

Por su parte, el numeral 2 del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, define al “desmedro” como la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Asimismo, el segundo párrafo del referido inciso señala que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que el acto de destrucción se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de dos (2) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes.

Agrega el citado inciso c) que cuando el costo de las existencias a destruir sumado al costo de las existencias destruidas con anterioridad en el mismo ejercicio sea de hasta de diez (10) UIT, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias sustentada en un informe que debe contener la información que se detalla en el referido inciso, siempre que el acto de destrucción se comunique previamente a la SUNAT en el plazo señalado en el párrafo anterior.

Añade que a efecto de que la SUNAT acepte como prueba la destrucción de las existencias sustentada en el referido informe, este debe ser presentado a dicha superintendencia en la forma, plazo y condiciones que esta establezca.

En cuanto a la deducción del gasto por desmedro de existencias esta Administración Tributaria ha señalado, en el informe N.º 017-2021-SUNAT/7T0000<sup>(2)</sup>, que para que esta proceda es necesaria la acreditación correspondiente de la destrucción de tales existencias conforme a la normativa del impuesto a la renta; destrucción que supone la imposibilidad de la posterior disposición de tales existencias y la irreversibilidad de la pérdida tributaria originada por la destrucción.

En igual sentido, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia<sup>(3)</sup> ha señalado que en el desmedro los bienes físicos existen, pero han sufrido deterioro o perjuicio y de acuerdo al daño sufrido la empresa puede optar por venderlos por un menor precio o destruirlos originando una pérdida; por dicha razón, para que

<sup>2</sup> Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2021/informe-oficios/i017-2021-7T0000.pdf>

<sup>3</sup> Entre otras, en las Resoluciones Ns.º 01399-3-2021, 08859-2-2007, 07164-2-2002, 03722-2-2004 y 0724-1-97 (disponibles en su página web institucional).



proceda la deducción como gasto, el legislador exige la acreditación de la destrucción de los bienes, condición que se explica porque el hecho que un bien sufra un desmedro, no conlleva naturalmente a su destrucción, en tanto la empresa puede tener la posibilidad de utilizarlo o venderlo.

Nótese que, para efectos del impuesto a la renta, una condición esencial para que proceda la deducción del gasto por desmedro de existencias es la acreditación de la destrucción de estas según el procedimiento establecido por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

2. Por otro lado, conforme al artículo 57 de la LIR, a los efectos de dicha ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Asimismo, respecto a las rentas de tercera categoría, en el primer párrafo de su inciso a) dispone que las rentas se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que devenguen.

Por su parte, el tercer párrafo del referido artículo establece que las reglas para la imputación de rentas también serán de aplicación para la imputación de gastos, con excepción de lo dispuesto en sus párrafos siguientes.

De otro lado, el cuarto párrafo señala que tratándose de gastos de tercera categoría se imputan en el ejercicio gravable en que se produzcan los hechos sustanciales para su generación, siempre que la obligación de pagarlos no esté sujeta a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se paguen, y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

Añade el quinto párrafo del citado artículo que, no obstante, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, los gastos de tercera categoría se devengan cuando dicho hecho o evento ocurra.

Sobre el particular, esta Administración Tributaria<sup>(4)</sup> ha señalado que la LIR contempla el devengo como criterio de imputación de los gastos de la tercera categoría, estableciendo que estos se devengan cuando:

- Se han producido los hechos sustanciales para la generación del gasto.
- La obligación de pagarlo no esté sujeta a una condición suspensiva y
- La determinación de la contraprestación o parte de esta no dependa de un hecho o evento futuro.

Ahora bien, siendo que, en el supuesto materia de la primera consulta, no existe una obligación de pago sujeta a una condición suspensiva ni la determinación

<sup>4</sup> En los informes Ns.° 032-2020-SUNAT/7T0000 y 034-2020-SUNAT/7T0000, disponibles en los siguientes links: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i032-2020-7T0000.pdf> <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i034-2020-7T0000.pdf>.



de una contraprestación que dependa de un hecho o evento futuro, corresponde analizar si se han producido los hechos sustanciales para la generación del gasto.

Al respecto, cabe mencionar que ni la LIR, ni su Reglamento definen qué debe entenderse por “hechos sustanciales”. No obstante, conforme a la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1425<sup>(5)</sup>, el referido decreto adopta una definición jurídica del devengo.

Así pues, para establecer el “hecho sustancial” del gasto por desmedro de existencias corresponde remitirse a elementos jurídicos.

Siendo ello así, en la doctrina<sup>(6)</sup> del derecho civil se señala que un hecho será jurídico cuando surjan de él consecuencias jurídicas; es decir, cuando a partir de la verificación de su ocurrencia surtan efectos jurídicos predeterminados por la propia norma.

Asimismo, el Diccionario Jurídico Elemental<sup>(7)</sup> define el “hecho jurídico” como el fenómeno, suceso o situación que da lugar al nacimiento, adquisición, modificación, conservación, transmisión o extinción de los derechos u obligaciones.

Adicionalmente, el referido diccionario define “sustancial” como fundamental, imprescindible e importante.

En ese sentido, se puede afirmar que el “hecho sustancial” es el suceso imprescindible que da lugar, entre otros, al nacimiento de derechos u obligaciones predeterminados por la norma.

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

En consecuencia, para efectos del impuesto a la renta, el gasto por desmedros de existencias se considera devengado en el ejercicio en el que se acredite la destrucción de estas conforme a las disposiciones establecidas por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

<sup>5</sup> Publicado el 13.9.2018. Mediante el cual se modificó, entre otros, el artículo 57 de la LIR.

<sup>6</sup> CASTILLO FREYRE, Mario y MOLINA AGUI, Giannina. Acto Jurídico. Gaceta Jurídica. Lima, 2022. Pág.14.

<sup>7</sup> CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. Diccionario jurídico elemental. Editorial Heliasta. Buenos Aires, 1993.



3. Con relación a la segunda consulta, como se desprende del punto 1 del presente informe, el desmedro de existencias se devenga en el ejercicio en el que se acredita la destrucción de éstas, habida cuenta que dicho acto es el que imposibilita su posterior disposición y produce certeza en cuanto a la irreversibilidad de la pérdida tributaria; siendo en dicho ejercicio en el que corresponde valorizar las mencionadas existencias.

Sobre la valorización de las existencias, el primer párrafo del artículo 62 de la LIR señala que los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que los mismos se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio:

- a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS).
- b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL).
- c) Identificación específica.
- d) Inventario al detalle o por menor.
- e) Existencias básicas.

Por su parte, el artículo 20 de la LIR dispone que el costo de adquisición es la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

Asimismo, el referido artículo define el costo de producción como el costo incurrido en la producción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación.

A mayor abundamiento, en la exposición de motivos del Decreto Supremo N.º 086-2020-EF<sup>(8)</sup>, al referirse a la modificación del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, introducida respecto al costo de las existencias que no superen las diez (10) UIT en un ejercicio, se señala que el costo de las existencias es el de adquisición o producción, valuado de acuerdo con el método adoptado conforme con lo previsto en el artículo 62 de la LIR<sup>(9)</sup>. En la referida exposición de motivos se precisa que la UIT a considerar es la vigente en el ejercicio en el que se realiza el acto de destrucción de las existencias.

<sup>8</sup> Decreto Supremo que modifica el Reglamento de la LIR, publicado el 21.4.2020.

<sup>9</sup> En igual sentido, conforme a lo dispuesto por el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N.º 243-2013-SUNAT, publicada el 13.8.2013, mediante la cual se establece un procedimiento alternativo para la acreditación de desmedros de productos alimenticios perecibles, para su deducción en la determinación del impuesto a la renta, el reporte de desmedros de los productos alimenticios perecibles, debe contener, entre otros, la valorización de dichos productos de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62 de la LIR.



En tal orden de ideas se puede señalar que, para la deducción del gasto por desmedro de existencias, su valorización debe realizarse en el ejercicio en el que se produzca su destrucción, siempre que dicho acto sea acreditado en la forma, plazo y condiciones establecidos en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

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

## CONCLUSIONES:

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

1. En el supuesto de que la destrucción de las existencias, a la que se refiere el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, se realice en un ejercicio posterior al de la contabilización de su baja de acuerdo con las normas contables<sup>(10)</sup>, se considera devengado el gasto para la determinación del impuesto a la renta en el ejercicio en el que se acredite la destrucción de estas conforme a las disposiciones establecidas por el referido inciso c).
2. El valor de las existencias que debe considerarse como gasto por desmedros es el costo de adquisición o producción de estas valuado de acuerdo con el método adoptado conforme con lo previsto en el artículo 62 de la LIR, determinación que corresponde al ejercicio en el que se produce la destrucción de las existencias, siempre que dicho acto sea acreditado en la forma, plazo y condiciones establecidos en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

mgb

CT00281-2023

CT00282-2023

Renta: Devengo y valor deducible de los gastos por desmedros de existencias.

<sup>10</sup> Considerando lo dispuesto por la NIC N.º 2.

