

# Tratamiento Contable y Tributario de las Mermas y Desmedros

**Pamela Sarah Zuta Cuentas**

Estudiante de sexto ciclo de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP, Bachiller en economía.  
pamela.zuta@pucp.edu.pe

## 1. INTRODUCCIÓN

En las empresas, es normal que dentro del proceso productivo y/o comercial se sufran pérdidas de cantidad (peso/unidad/volumen) de los insumos y de los productos o que, incluso, ciertos insumos o productos se vuelvan inservibles. A estas pérdidas, se les conoce como mermas y desmedros. La diferencia sustancial entre las mermas y desmedros es que las primeras hacen referencia a pérdidas de tipo cuantitativo mientras que las segundas se refieren a pérdidas de tipo cualitativo. Existen diferencias entre el tratamiento contable y el tratamiento tributario para el registro de las mermas y desmedros. Contablemente, estas pérdidas pueden ser consideradas costos o gastos, mientras que, tributariamente, solo pueden ser consideradas gastos deducibles siempre que cumplan los requisitos y acreditación exigidos por la LIR y su respectivo reglamento.

## 2. MERMAS Y DESMEDROS

### **Definición contable**

Considerando que la norma no define estos conceptos, se acude al diccionario de la Real Academia Española (RAE). Según esta, las definiciones para mermas y desmedros son las siguientes:

**Merma:** porción de algo que se consume naturalmente o se sustrae.

**Desmedro:** efecto de desmedrar, deteriorar o pasar a un peor estado o condición

Dado que las mermas y desmedros están relacionadas a materiales, suministros y productos, es necesario revisar el contexto contable de los inventarios.

En la Norma Internacional de Contabilidad 2 (NIC 2), Inventarios, oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad, de acuerdo a la Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, se considera que son inventarios los elementos con las siguientes características:

- los activos mantenidos para ser vendidos en el curso normal de la operación
- los activos en proceso de producción con vistas a esa venta
- los activos en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios
- además, i) los bienes comprados y almacenados para su reventa, ii) los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros, iii) los productos terminados o en curso de fabricación y, finalmente, iv) al costo de los servicios en el caso de prestadores de servicios.

De acuerdo con la NIC 2, los costos de los inventarios comprenden aquellos derivados de su adquisición y transformación así como otros costos en los que se incurren para darles su condición y ubicación actuales. Tal como se señala en la NIC, estos otros costos pueden ser costos indirectos no derivados de la producción o costos del diseño de productos.

Asimismo, se menciona que se excluye del costo de inventarios a las cantidades anormales de desperdicio de materiales y otros costos de producción, los cuales deben ser reconocidos como gastos del periodo en el que se devenguen. Por lo tanto, se puede deducir que hay un reconocimiento tácito de cantidades normales de desperdicio de materiales y otros que sí formarían parte de los costos de inventarios.

Finalmente, de acuerdo a lo expuesto y en base a las definiciones del artículo de Aguilar (2009), se pueden definir y clasificar a las mermas de la siguiente manera:

1. Mermas normales: pérdidas cuantitativas que surgen en el proceso productivo y comercial y que guardan relación directa con las actividades ordinarias y las características del bien o de los procesos.
2. Mermas anormales: pérdidas cuantitativas que exceden los montos considerados normales; por lo general surgen de la negligencia o manipuleo, entre otros.

De igual manera, se pueden definir y clasificar a los desmedros de la siguiente manera:

1. Desmedros normales: pérdidas cualitativas que surgen en el proceso productivo y comercial y que tienen una relación directa con las actividades ordinarias y las características del bien.
2. Desmedros anormales: pérdidas cualitativas que exceden los montos considerados normales.

#### **Definición tributaria**

El Artículo N°21 del RLIR establece los conceptos de mermas y desmedros de la siguiente manera:

1. Merma: pérdida física en el volumen, peso o cantidad de los inventarios ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo
2. Desmedro: pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, por lo que estas se vuelven inutilizables para los fines a los que estaban destinadas.

Por ello, se concluye que las mermas son pérdidas cuantitativas mientras que los desmedros son pérdidas cualitativas.

Ejemplos:

Algunos ejemplos de mermas y desmedros son los siguientes:

- La pérdida de peso o muerte de animales (mermas)
- La pérdida de peso, volumen o cantidad de mercaderías, insumos o productos terminados, por ejemplo, la evaporación de la gasolina y el alcohol (mermas)
- La expiración de tarjetas de débito o crédito por otros formatos modernos con chip o la obsolescencia de computadoras por el avance de la tecnología y las nuevas necesidades en la empresa (desmedros)
- Los alimentos, bebidas, medicinas y otros productos vencidos (desmedros)

### **3. TRATAMIENTO CONTABLE**

El tratamiento contable de las pérdidas por mermas y desmedros depende de la normalidad de las mismas dentro de los procesos productivos y comerciales. Las pérdidas normales son reconocidas como costos mientras que las pérdidas anormales son reconocidas como gastos.

### **4. TRATAMIENTO TRIBUTARIO**

De acuerdo con el Artículo N°37 de la LIR, para establecer la renta neta, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados a la generación de las ganancias de capital, siempre que la deducción no este prohibida por la ley; es decir, se debe cumplir con el Principio de Causalidad.

En el inciso f) la ley del Impuesto a la Renta, se establecen como deducibles las depreciaciones por desgaste y obsolescencia de los bienes del activo fijo, así como las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

De acuerdo con el Artículo N°21 del RLIR, la acreditación se trata de la siguiente manera:

Mermas: estas se acreditarán mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. En este, se debe presentar por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción. Cabe destacar que la norma no indica en qué momento se debe realizar el informe técnico; sin embargo, es necesario que la empresa sea prudente y lo tenga con anticipación.

Desmedros: la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante notario público o juez de paz, siempre que se comunique previamente en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en la que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. La Sunat 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

Por otro lado, dentro de la Ley del Impuesto General a las Ventas (LIGV) y del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas (RLIGV)

*Se **excluye** del costo de inventarios a las **cantidades anormales** de desperdicio de materiales y otros costos de producción, los cuales deben **ser reconocidos** como gastos del periodo en el que se **devenguen**.*

existe información importante sobre la relación de las pérdidas en los inventarios.

El Artículo N°18 del LIGV señala que se otorga derecho al crédito fiscal a la adquisición de los bienes, prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que cumplan con los requisitos señalados por dicha ley. Por otro lado, el Artículo N°6 del RLIGV señala dentro de las adquisiciones que otorgan derecho a crédito fiscal a los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios utilizados para la producción o prestación de servicios así como los bienes adquiridos para ser vendidos y los bienes de activo fijo como inmuebles, maquinarias y equipos, entre otros señalados por dicho reglamento. Por último, de acuerdo al Artículo N°22 del LIGV, en caso de desaparición, destrucción o pérdida se pierde el crédito fiscal; sin embargo, el mismo artículo indica que las mermas y desmedros, debidamente acreditados, pierden la obligación de reintegro del crédito fiscal.

**5. CASO PRÁCTICO**

**SANITAS S.A.**

Sanitas S.A. con RUC N°2010045200120 es una empresa dedicada a la producción y venta al por mayor de botellas de alcohol etílico de 96 grados. Su actividad se basa en la compra al por mayor de alcohol de 96 grados con el objetivo de envasarlo en botellas de vidrio con capacidad de 1 litro y, luego, venderlas a farmacias y hospitales.

Sanitas S.A. cuenta con un ingeniero industrial competente quien realiza, entre otras labores, el seguimiento del proceso de producción y la realización de informes del mismo. Por lo tanto, Sanitas cuenta con un informe técnico en el que se especifican las cantidades de mermas normales del insumo alcohol (5%) dentro del proceso productivo. Por otro lado, el encargado de logística y el ingeniero acuerdan en un informe que se espera no vender el 10% de los productos terminados antes del 15 de junio de 2017, fecha de su vencimiento, de acuerdo al historial de ventas pasado.

Asimismo, la empresa cuenta con un informe técnico realizado por un técnico independiente, competente y colegiado quien calcula como mermas normales en el proceso productivo la pérdida del 5% de alcohol.

El 01 de enero de 2016 la empresa compró 100 000 botellas de plástico a su proveedor Plástica SA a un valor de 20 000 soles más IGV y 100 000 litros de alcohol a su proveedor Alcoholic S.A. a un valor de 90 000 más IGV.

*En la ley del Impuesto a la Renta, se establecen como deducibles las depreciaciones por desgaste y obsolescencia de los bienes del activo fijo, así como las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.*

El 01 de febrero la empresa utiliza 50 000 litros de alcohol comprados para realizar el proceso de envasado y obtener 50 000 productos terminados. Al finalizar el mes, el encargado de logística hace el inventario y ha constatado que faltan 3 000 litros de alcohol.

Al finalizar el mes de diciembre de 2017, se constata que, efectivamente, se vencieron 6 000 productos terminados; es decir, ya no se podrán vender 6 000 botellas de alcohol de 96 grados.

El contador de la empresa, de acuerdo a sus conocimientos y experiencia, realiza las siguientes operaciones:

**Al final de febrero de 2016**

- Determina el valor de los siguientes insumos: alcohol (0.90 x litro) y envase (0.20 x unidad).
- Merma normal (5% \* 50 000 litros de alcohol utilizados en el proceso productivo): 2 500 litros, y cuyo valor es 2 250 soles (2 500 \* 0.90).
- Merma efectiva: 3 000 litros. Por lo tanto, son mermas normales 2 500 litros de alcohol y son mermas anormales 500 litros de alcohol. En términos contables, el valor de las mermas normales es igual a 2 250 soles y el valor de las mermas anormales es igual a 450 soles.
- El registro de las mermas normales se realiza de la siguiente manera:

21	PRODUCTOS TERMINADOS	2 250	
	211 Productos manufacturados		
24	MATERIAS PRIMAS Y AUXILIARES		2 250
	241 Alcohol		

- El registro de las mermas anormales se realiza de la siguiente manera:

65	OTROS GASTOS DE GESTIÓN	450	
	659 Otros gastos de gestión		
24	MATERIAS PRIMAS Y AUXILIARES		450
	241 Alcohol		

- Por otro lado, el contador tiene en cuenta que cuando las 50 000 botellas de alcohol de un litro producidas sean vendidas el siguiente mes, el costo de venta total de ellas incrementará en 2 250 soles.
- En este caso, el costo unitario de cada producto terminado sería de 1.145, que se deriva de todos los costos involucrados en el proceso productivo incluyendo las mermas normales ( $50\ 000 \times 0.9 + 50\ 000 \times 0.2 + 2250$ ).

Tributariamente, en este caso, las mermas normales acreditadas por el profesional independiente y que ascienden a 2 250 soles son deducibles de la renta bruta con el fin de calcular el impuesto a la renta mas no los 450 soles de mermas anormales, pues no están sustentadas de acuerdo al Artículo N°21 del RLIR.

#### **Al final de diciembre de 2016**

- Como se estima que se tendrá un desmedro por vencimiento de productos (5 000 botellas de alcohol de 96 grados) antes de ser vendidos, el contador realiza la estimación por desvalorización de productos terminados a un valor de 5 725 soles ( $5\ 000 \times 1.145$ )
- Realiza la estimación por desvalorización de existencias de la siguiente manera:

69	COSTO DE VENTAS	5 725	
	695 Desvalorización de existencias		
29	DESVALORIZACIÓN DE EXISTENCIAS		5 725
	292 Productos terminados		

#### **Al final de julio de 2017**

- Llegado el momento, el contador sabe que debe cumplir con la normativa contable pero también con la normativa tributaria.
- El contador, con el fin de deducir los gastos por desmedros, comunica la destrucción de los productos terminados vencidos a la Sunat con seis días de anticipación, tal como lo señala el RLIR, y la administración envía un funcionario a presenciar dicho acto.
- Contablemente, la destrucción de productos terminados origina los siguientes registros para los desmedros normales:

29	DESVALORIZACIÓN DE EXISTENCIAS	5 725	
	292 Productos terminados		
21	PRODUCTOS TERMINADOS		5 725
	221 Productos manufacturados		

- Contablemente, la destrucción de productos terminados origina los siguientes registros para los desmedros anormales:

***Tributariamente, no existen diferencias entre desmedros normales y anormales; en cambio, estas sí existen desde una perspectiva contable.***

65	OTROS GASTOS DE GESTIÓN	1 145	
	659 Otros gastos de Gestión		
21	PRODUCTOS TERMINADOS		1 145
	221 Productos manufacturados		

Tributariamente, no existen diferencias entre desmedros normales y anormales; en cambio, estas sí existen desde una perspectiva contable. En este caso, como la destrucción de los productos terminados y vencidos se avisó con seis días de anticipación y se realizó frente a un funcionario de la Sunat, el valor de los desmedros por 6 870 soles ( $5\ 725 + 1\ 145$ ) son reconocidos como gastos deducibles de la renta bruta para fines del cálculo del impuesto a la renta.

## **6. CASOS DEL TRIBUNAL FISCAL**

En el último año, el Tribunal Fiscal ha sido firme en el respeto de la acreditación de las mermas y desmedros de acuerdo al Artículo N°21 del RLIR, como se puede apreciar a través de sus resoluciones N°02421-2 2016<sup>1</sup>, N°04194-3 2016<sup>2</sup> y N°04268-2 2016<sup>3</sup>.

La RTF N°04268-2 2016 resulta ser un caso muy ilustrativo, ya que, en este, se puede apreciar cómo no se reconocen como mermas y desmedros las diferencias en los inventarios deducidos por la recurrente, debido a que no se presentaron los informes técnicos tal como son requeridos por el Artículo N°21 del RLIR. Si bien se presentó un informe sobre las mermas realizado por un ingeniero, este informe carecía de metodología y pruebas realizadas. En el caso de los desmedros, no se aceptó el reconocimiento de tales, debido a que no se comunicó a la Administración Tributaria la fecha en la que se destruirían.

...el Tribunal Fiscal ha sido firme en el respeto de la acreditación de las mermas y desmedros de acuerdo al Artículo N°21 del RLIR.

<sup>1</sup> RTF N°02421-2-2016 (10.03.2016)

<sup>2</sup> RTF N°04194-3 2016(03.05.2016)

<sup>3</sup> RTF N°04268-22016(04.05.2016)

## 7. CONCLUSIONES

- Las mermas son pérdidas de tipo cuantitativo inherentes a la naturaleza del bien o producto y surgen como parte del proceso de producción y comercialización. Los desmedros son pérdidas de tipo cualitativo y pueden surgir dentro del proceso productivo y comercial.
- Las mermas y desmedros son pérdidas tratadas de manera distinta por las normas contables y por las normas tributarias.
- Contablemente, las mermas y desmedros se registran como costos cuando se consideran normales y se registran como gastos cuando se consideran anormales.
- Tributariamente, las mermas y desmedros son deducibles de la renta bruta siempre que cumplan con los requisitos y la acreditación fehaciente considerada en el Artículo N°21 del RLIR. De acuerdo a lo señalado en la resolución de casos por parte del Tribunal Fiscal, el reconocimiento de gastos deducibles por mermas y desmedros tiene que cumplir con “todas” las especificaciones señaladas por la normativa tributaria; de lo contrario, no se podrán deducir para efectos del impuesto a la renta.

### Bibliografía

- AGUILAR, Henry  
2009 “Tratamiento tributario de las mermas y desmedros”. *Revista Actualidad Empresarial*. Lima, primera quincena de mayo. Consulta: 07 de junio de 2017  
[http://aempresarial.com/web/revitem/1\\_12179\\_08664.pdf](http://aempresarial.com/web/revitem/1_12179_08664.pdf)
- ESTUDIO CABALLERO BUSTAMANTE  
*Naturaleza y acreditación de las mermas*. Consulta: 07 de junio de 2017  
[www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2012/Naturaleza-y-acreditacion-de-las-mermas.pdf](http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2012/Naturaleza-y-acreditacion-de-las-mermas.pdf)
- FERRER, Alejandro  
2010 “Mermas y desmedros. Criterios contables y tributarios”. *Revista Actualidad Empresarial*. Lima, número 2016, primera quincena de octubre. Consulta: 07 de junio de 2017  
[http://aempresarial.com/web/revitem/5\\_11555\\_24429.pdf](http://aempresarial.com/web/revitem/5_11555_24429.pdf)
- HUAPAYA, Pablo  
2011 “¿Cuál es el tratamiento tributario de las mermas y desmedros de existencias?” *Revista Actualidad Empresarial*. Lima, Número 227, segunda quincena de marzo. Consulta: 07 de junio de 2017  
[http://aempresarial.com/web/revitem/1\\_12179\\_08664.pdf](http://aempresarial.com/web/revitem/1_12179_08664.pdf)
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (MEF)  
Norma Internacional de Contabilidad 2, Inventarios. Consulta: 10 de junio de 2017  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/contapubl/con\\_nor\\_co/vigentes/nic/2\\_NIC.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/contapubl/con_nor_co/vigentes/nic/2_NIC.pdf)
- SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (Sunat)  
1994 *Texto Único Ordenado del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta* Consulta: 05 de junio de 2017  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/>
- SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (Sunat)  
1999 *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV)*. Consulta: 05 de junio de 2017.  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/>
- SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (Sunat)  
2016 *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta*. Consulta: 05 de junio de 2017.  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/>