

## ESTIMACIÓN POR DESVALORIZACIÓN DE EXISTENCIAS Y LA OPORTUNIDAD EN QUE SE RECONOCE TRIBUTARIAMENTE

CPC Rosa Ortega S.

Fecha de elaboración: 16 de diciembre 2017



Derechos reservados, se encuentra prohibida la reproducción o difusión del presente artículo, bajo cualquier medio –físico o virtual – sin la expresa autorización del Autor.

### 1. Análisis contable

#### 1.1. Regla general de medición

El párrafo 9 de la NIC 2: Inventarios – en adelante NIC 2 establece que:

**Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.**

Bajo esta regla, se aplica el criterio que el valor contable de los activos no debe ser superior al que se espera obtener de ellos al transferirlos.

En concordancia con ello, el párrafo 28 de la NIC 2 prescribe que:

*El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.*

#### 1.2. Valor Neto Realizable (VNR)

El párrafo 6 de la NIC 2 efectúa la definición siguiente:

**Valor neto realizable** es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

En función a ello, el Valor neto realizable se determina bajo la fórmula siguiente:

$$\text{VNR} = \text{Valor estimado de venta} - \text{Costos estimados para terminar su producción} \quad \text{-- Costos estimados necesarios para llevar a cabo la venta}$$

En virtud al párrafo 34 de la NIC 2, la rebaja del valor hasta el valor neto realizable se reconocerá como un gasto en el período en el que ocurra.

### 2. Dinámica del Plan Contable General Empresarial (PCGE)

El PCGE establece como dinámica contable para reconocer la desvalorización de existencias el uso de las cuentas y subcuentas siguientes:

✓ **29 Desvalorización de existencias**

*En esta cuenta se registra el efecto de la valuación de existencias, al considerar la base de costo o valor neto de realización, el menor.*

✓ **69 Costo de Ventas**

695 Gastos por desvalorización de existencias

*Incluye la pérdida de valor de las existencias por: medición a valor de realización, por deterioro, y por diferencias de inventario.*

### 3. Incidencia tributaria

De conformidad con el literal f) artículo 44° TUO LIR, no será aceptable el gasto reconocido contablemente por la rebaja del costo de las existencias hasta el valor neto realizable, ello por cuanto corresponde a la estimación de una pérdida de valor que aún no se ha realizado o concretado.

Sobre el particular, corresponde en consecuencia determinar cuando la pérdida se realizaría o concretaría a efectos que resulte deducible a nivel fiscal. Advertimos, que surgirían dos momentos en los cuales la pérdida se haría efectiva:

#### 3.1. Destrucción de los bienes. A nivel fiscal, se regula bajo la figura del desmedro.

El literal f) del artículo 37° TUO LIR, comprende como un concepto deducible al Desmedro de existencias. En correlato con ello, el numeral 2 del inciso c) artículo 21° reglamento TUO LIR define al Desmedro como:

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

Para efectos de realizar la destrucción de las existencias que han sufrido desmedro, SUNAT aceptará como prueba aquella que se efectúe ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, siempre que se comuniqué previamente a la SUNAT en un plazo no menor de 6 días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo su destrucción

#### 3.2. Enajenación de bienes a valor de mercado

Si bien el valor neto realizable de las existencias puede haber disminuido inclusive por debajo de su costo, ello no impide que puedan ser enajenados o transferidos, considerando claro las circunstancias y condiciones en las cuales se encuentran.

A nivel fiscal, se aplica en este supuesto la regulación general que requiere que el valor de transferencia que se asigne corresponda al Valor de mercado bajo las reglas del artículo 32° TUO LIR.

En consecuencia, en caso el Valor de Mercado resulte inferior al costo computable de las existencias, la pérdida será aceptable para efectos fiscales.

### 4. Caso Práctico: Desvalorización de existencias y su posterior enajenación

#### Enunciado

Una empresa al cierre del ejercicio 2017, efectúa la estimación del valor neto realizable respecto a una línea de productos que comercializa y que a la fecha se considera fuera de tendencia u obsoleta. En función a ello, se determina que el VNR estimado resulta inferior a su Costo, por lo cual corresponde disminuir el importe en libros.

#### Datos:

Costo de las existencias = S/. 80,000

VNR estimado = S/. 50,000

**Supuesto:** En el mes de junio del ejercicio 2018 se concreta la transferencia de dichos bienes, a un valor de S/. 45,000 más IGV. Dicho valor es coincidente con el valor de mercado.

#### Análisis

##### a. Tratamiento Contable

##### a.1. Reconocimiento de la pérdida de valor de las existencias

Dado que el VNR es inferior al costo de la línea de productos, al cierre del ejercicio debe reconocerse la pérdida de valor estimada.

REGISTRO CONTABLE					
CÓDIGO		DENOMINACIÓN		DEBE	HABER
<b>69</b>			<b>COSTO DE VENTAS</b>	30,000.00	
	695		Gastos por desvalorización de existencias		
		6951	Mercaderías		
<b>29</b>			<b>DESVALORIZACIÓN DE EXISTENCIAS</b>		30,000.00
	291		Mercaderías		
		2911	Mercaderías manufacturadas		
			<i>x/17 Por la medición de existencias al VNR</i>		

### a.2. Transferencia de bienes

Se plantea como supuesto que en el ejercicio 2018, se transfieren los bienes a un valor ascendente a S/. 45,000 más IGV.

CÓDIGO		DENOMINACIÓN		DEBE	HABER
<b>12</b>			<b>CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES-TERCEROS</b>	53,100.00	
	121		Facturas, boletas y otros documentos por cobrar		
		1212	Emitidas en cartera		
<b>40</b>			<b>TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR</b>		8,100.00
	401		Gobierno central		
		4011	Impuesto general a las ventas		
		40111	IGV – Cuenta propia		
<b>70</b>			<b>VENTAS</b>		45,000.00
	701		Mercaderías		
		7011	Mercaderías manufacturadas		
			<i>x/18 Por la enajenación de la línea de productos que ha sufrido desvalorización</i>		
CÓDIGO		DENOMINACIÓN		DEBE	HABER
<b>69</b>			<b>COSTO DE VENTAS</b>	50,000.00	
	691		Mercaderías		
		6911	Mercaderías manufacturadas		
<b>29</b>			<b>DESVALORIZACIÓN DE EXISTENCIAS</b>	30,000.00	
	291		Mercaderías		
		2911	Mercaderías manufacturadas		
<b>20</b>			<b>MERCADERÍAS</b>		80,000.00
	201		Mercaderías manufacturadas		
		2011	Mercaderías manufacturadas		
		20111	Costo		
			<i>x/18 Por el costo de ventas de la línea de productos que ha sufrido desvalorización.</i>		

### a.3. Pérdida por desvalorización de existencias

En la oportunidad en que se produce la transferencia de existencias a un valor ascendente a S/. 45,000 se concreta la estimación por desvalorización determinada en el ejercicio 2017 e inclusive se ha producido una disminución adicional en el ejercicio 2018.

En efecto, obsérvese que en el ejercicio 2018, para fines contables el valor ha disminuido en S/. 5,000 adicionales a la estimación realizada en el ejercicio 2017. Razón por la cual, en la oportunidad que se transfieren los bienes se refleja dicha

pérdida por diferencia entre el valor de venta (cta. 70) y su respectivo costo de ventas (cta. 69).

Por tanto, la pérdida por desvalorización de existencias concretada asciende a S/. 35,000.

**b. Tratamiento tributario**

Para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, la pérdida por desvalorización de existencias reconocida contablemente no es aceptable para fines tributarios de conformidad a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 44° TUO LIR. En consecuencia, se debe realizar una adición vía declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

A nivel fiscal, se admitirá la pérdida por desvalorización en el ejercicio 218 bajo el supuesto que se producirá su transferencia a valor de mercado y que resultaría inferior al costo. A nivel práctico se deberá efectuar la deducción respectiva vía declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

**c. Diferencia temporal**

En el ejercicio 2017, en aplicación de la NIC 12: Impuesto a las ganancias, se produce una diferencia de carácter temporal producto de la disminución del valor de existencias a VNR y que será deducible tributariamente en el ejercicio en el cual se concrete.

**EJERCICIO 2017**

Rubros	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia temporal	Tipo	Impuesto a la Renta Diferido
Costo del Activo	80,000	80,000			
Desvalorización	(30,000)	0		Diferencia temporal deducible	
Importe neto	50,000	80,000	(30,000)		8,850

El reconocimiento del Impuesto a la Renta diferido (Activo) se encuentra supeditado al cumplimiento de las condiciones establecidas en el párrafo 24 de la NIC 12.

En el ejercicio 2018, en la oportunidad que se produce la transferencia de los bienes se reversará la diferencia temporal vía su deducción en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta. Debe observarse, que el importe a consignar en el rubro de "Deducciones" del PDT asciende sólo a S/. 30,000.

De esta manera, para fines tributarios en el ejercicio 2018, en la oportunidad de la enajenación se deduce el Costo Computable de las existencias que asciende a S/. 80,000.

**Lo expuesto, se ve confirmado con el criterio vertido por SUNAT a través del Informe N° 092-2017-SUNAT/5D0000:**

**CONCLUSIÓN:**

**Corresponde reconocer como costo computable aquel determinado bajo las disposiciones de los artículos 20° y 21° de la LIR, y sus normas reglamentarias, sin descontar el importe de la provisión por desvalorización de existencias no deducible para la determinación de la renta neta.**