



Septiembre 2016 Comisión Fiscal

**C.P.C. y M.I. Javier
Pérez López
Presidente Consejo
Directivo**

“DEDUCCION POR DESTRUCCION DE INVENTARIOS”

**C.P.C. y M. I. Oliver
Murillo y García
Vicepresidente
General**

ANTECEDENTES

La deducción de inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados, materiales auxiliares de producción, entre otros, que sufran deterioro u obsolescencia, se incorporó a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) mediante reforma a dicha ley, publicada el 1 de diciembre de 2004, mediante la adición de la fracción XXII al entonces artículo 31 de la ley vigente en ese periodo, toda vez que en esa misma reforma se adicionó el Capítulo II, Sección III, del Título II, denominado Del Costo de lo Vendido que comprende los artículos 45-A a 45-I, por lo que a partir del 1ro. de enero de 2005 dejaron de ser deducibles en materia de Impuesto Sobre la Renta (ISR) lo que hasta el ejercicio de 2004 se podía deducir, es decir lo que señalaba la fracción II del artículo 29, las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores, toda vez que se reformó dicha fracción para señalar como deducible “El costo de lo vendido”.

**C.P.C. y M.I. Rubén
Plascencia Arreola
Vicepresidente de
Calidad**

**C.P.C. y M. I. Felipe
de Jesús Arias Rivas
Vicepresidente de
Asuntos Fiscales**

MARCO JURÍDICO

**“Por una contaduría
Pública con Excelencia
y Nacionalista”**

Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)
Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR)
Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)
Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RLIVA)
Código Fiscal de la Federación (CFF)
Resolución Miscelánea Fiscal (RMF)
Ley General de Salud



ccpudg@ccpudg.org.m

INTRODUCCIÓN

Las empresas que utilizan inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados, materiales auxiliares de producción, entre otros, están propensas a que las existencias sufran deterioro u obsolescencia por el manejo y/o por el paso del tiempo y en consecuencia se conviertan en productos inservibles para la operación del negocio o su comercialización, por tal motivo los empresarios requieren del SAT que se les reconozca dichas pérdidas para la base del ISR.

DESARROLLO:

Se reconoce en las deducciones autorizadas para efectos del ISR las mercancías que dejaron de ser útiles, la LISR contempla la posibilidad de que el contribuyente deduzca el valor de la mercancía que por su deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubieran perdido su valor, siempre que se cumpla con una serie de requisitos establecidos en el reglamento de la propia Ley, como es:

El artículo 27 fracción XX de la LISR, establece que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el RLISR.

Ahora bien el párrafo segundo de esta disposición, establece que los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, siempre que tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud, antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a la LISR, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos.

Es de mencionar que por disposición expresa en el párrafo tercero de esta disposición, no se podrán ofrecer en donación aquellos bienes que en términos de otro ordenamiento jurídico, relacionado con el manejo, cuidado o tratamiento de dichos bienes, prohíba expresamente su venta, suministro, uso o establezca otro destino para los mismos, es por ello que la disposición final de ciertos bienes se encuentra regulado en materia de salud, de protección al medio ambiente o bien de armas de fuego y explosivos, por lo que debe remitirse a la normatividad aplicable para cumplir con los requisitos que las mismas contemplan.

Ley General de Salud

Por ejemplo, uno de los ordenamientos jurídicos que regula y controla el manejo de ciertos alimentos y medicamentos es la Ley General de Salud, que establece que las instituciones que tengan por objeto recibir la donación de alimentos y el suministro o distribución de los mismos con la finalidad de satisfacer las necesidades de nutrición y alimentación de los sectores más desprotegidos del país, quedan sujetas a control sanitario y a cumplir con lo establecido en esta Ley y demás disposiciones aplicables, tal es el caso entre otros de medicamentos de uso restringido o peligrosos para la salud por su caducidad o composición química en cuyo caso deberán irremediablemente destruirse.

Deducción o destrucción

Del análisis del primer párrafo de la fracción XX del Artículo 27 de la LISR se advierte que se deducirá el inventario que hubiera sufrido deterioro por causas no imputables al contribuyente, en el ejercicio que esto ocurra, es decir, para proceder a la deducción de dicho inventario basta con darlo de baja del inventario y deducirlo en el ejercicio que suceda, con esto se traduce que no necesariamente debe destruirse la mercancía en el periodo que pretenda deducirse lo cual puede hacerlo con posterioridad sin que ello le quite el derecho de la deducción.

Destrucción de bienes básicos para la subsistencia

La LISR y el CFF establecen que antes de destruir los bienes que han perdido su valor estos deberán de ofrecerse en donación, para tal efecto el:

Artículo 108 RLISR establece que tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud, antes de proceder a su destrucción por haber perdido su valor, los contribuyentes deberán ofrecerlos en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles.

Artículo 32-F CFF establece que los contribuyentes pueden destruir mercancías que hayan perdido su valor por deterioro u otras causas, para poder ejercer ese derecho, tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud cuyo costo de adquisición o producción lo hubieran deducido para los efectos de ISR, están obligados en forma previa a la destrucción, a ofrecerlas en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles que estén dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos.

Para cumplir con las regulaciones establecidas en los artículos 108 de la RLISR y 32-F del CFF deben cumplirse los requisitos siguientes:

- a) Presentar un aviso a través de la página de Internet del SAT (<https://siat.sat.gob.mx/app/destruccion/index.jsp>) cuando menos quince días antes de la fecha prevista para la primera destrucción.
- b) Cuando los bienes estén sujetos a una fecha de caducidad, los contribuyentes deberán presentar el aviso a que se refiere esta fracción, a más tardar cinco días antes de la fecha de caducidad. En el caso de medicamentos, el aviso a que se refiere este párrafo, deberá presentarse a más tardar seis meses antes de la fecha de caducidad.
- c) En el caso de productos perecederos en los que se dificulte su almacenamiento o conservación, así como de productos sujetos a caducidad, los contribuyentes en el aviso, deberán informar:
 - Fecha de caducidad, así como el plazo adicional a partir de dicha fecha, en el que el bien de que se trate pueda ser consumido o usado sin que sea perjudicial para la salud.
 - Las condiciones especiales que en su caso, se requieran para la conservación del bien.
 - El tipo de población o regiones hacia las cuales están enfocados sus productos.

Cuando las donatarias hubieran mostrado interés en recibir en donación determinadas mercancías publicadas en el portal del SAT y no los recojan dentro del plazo señalado en el convenio celebrado, el contribuyente podrá destruirlos.

Destrucción de las demás mercancías

Se podrá proceder a su destrucción en base a lo estipulado en el Artículo 107 RLISR, que establece que los contribuyentes deberán efectuar la destrucción de mercancías, materia primas, productos semiterminados y terminados, que hubieran perdido su valor por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente, y para tal efecto deberán:

- Presentar aviso de destrucción de mercancías cuando menos treinta días antes de la fecha en la que se pretenda destruir.
- Cumplir con los requisitos publicados en el Anexo 1 de la RMF para 2016 en el que se señale los datos de la mercancía a destruir, fecha, hora y lugar de la misma y demás requisitos que establezca el SAT mediante reglas de carácter general.

Destrucciones periódicas

En el caso de que el contribuyente se vea en la obligación de realizar destrucciones periódicas por las características de los materiales y mercancías que maneja, el artículo 125 del RLISR establece que, tratándose de productos perecederos, los contribuyentes podrán realizar destrucciones periódicas en forma semanal, quincenal, mensual o en periodos menores, para lo cual deberán de cumplir con lo establecido en la Regla 3.3.1.14. de la RMF 2016 publicada el 23 de diciembre de 2015 que establece que, los contribuyentes personas físicas y morales que deban destruir u ofrecer en donación mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que hubieran perdido su valor, y dejaron de ser útiles o termina su fecha de caducidad, en lugar de presentar el calendario de destrucción a que se refiere dicho artículo, presentaran aviso de mercancía que se ofrece en donación o aviso de destrucción de mercancía, a que se refiere la ficha de tramite 39/ISR "informe de aviso de donación y destrucción de mercancías que hubiere perdido su valor por deterioro u otras causas" publicada en el anexo 1 de la RMF 2016 conforme a lo siguiente:

FICHA 38/ISR Aviso múltiple para; **(i)** Destrucción de mercancías que han perdido su valor, **(ii)** Donación de mercancías que han perdido su valor, **(iii)** Bienes de activo fijo e inversiones que dejaron de ser útiles, **(iv)** donación de productos perecederos sujetos a fecha de caducidad y **(v)** Convenios con donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles del ISR.

FICHA 39/ISR Informe de avisos de donación y destrucción de mercancía que hubiere perdido su valor por deterioro u otras causas.

FICHA 40/ISR Consulta de seguimiento para el contribuyente respecto de los avisos de donación y destrucción de mercancía que hubiere perdido su valor por deterioro u otras causas.

Periodo de presentación de avisos de destrucción

Estos avisos los deben presentar personas físicas y morales que deban destruir u ofrecer en donación mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que hubieran perdido su valor, dejaron de ser útiles o termina su fecha de caducidad, así como aquellas que donan en forma periódica bienes que hubieran perdido su valor por deterioro u otras causas, a través de la celebración de convenios con personas autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a la LISR, en el portal del SAT y deberán obtener un acuse de recibo, este debe presentarse; **(i)** 30 días antes de que se pretenda destruir, **(ii)** Tratándose de productos perecederos o destrucciones periódicas se presenta 15 días antes, **(iii)** tratándose de mercancías con fecha de caducidad se presentan 6 meses antes de la fecha de caducidad.

El SAT, en base a la información proporcionada por los contribuyentes, deberá publicar en su página de Internet una relación de los convenios con los contribuyentes, así como de los bienes donados y de los destruidos.

Acta de destrucción o decomiso

En el caso de bienes perecederos que sean destruidos o decomisados por las autoridades sanitarias, se deberá conservar durante cinco años copia del acta de destrucción o decomiso que al efecto se levante, misma que compruebe el registro contable respectivo y la deducción autorizada para efectos de LISR.

Información anual al SAT

Derivado de la donación o destrucción de las mercancías que han dejado de ser útiles, los contribuyentes deberán informar a través de la página de internet del SAT, en el mes de febrero de cada año, aquellos bienes que fueron entregados en donación en el ejercicio inmediato anterior, con motivo de dichos convenios, así como de aquéllos que, en su caso, fueron destruidos en ese mismo ejercicio.

Ley del Impuesto al Valor Agregado

La LIVA establece que se causara IVA por los faltantes de inventarios al presumir (salvo prueba en contrario) que estos fueron enajenados y no facturados, para lo cual el:

Artículo 8 primer párrafo señala que para los efectos de la LIVA, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el artículo 14 del CFF, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas.

Sin embargo el RLIVA en el Artículo 25 establece que no se consideraran faltantes de bienes de inventarios de las empresas, aquellos que se originen por caso fortuito o fuerza mayor, así como, las mermas y la destrucción de mercancías, cuando sean deducibles para los efectos de la LISR.

Límite para otorgar donativos deducibles

En el caso de que no se destruyan y se donen las mercancías que han perdido su valor útil, estas donaciones no se contemplan para determinar el límite del 7 % sobre la utilidad obtenida o ingresos acumulables en el ejercicio anterior que señalan los artículos 27 fracción I último párrafo y 151 fracción III de la LISR, disposiciones respaldadas en la tesis aislada 1ª. XX/2011 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicada el mes de febrero de 2011 que determina:

RENTA. LAS PERSONAS QUE DEDUCEN DONATIVOS EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 176, FRACCIÓN III DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO SE ENCUENTRAN EN CONDICIONES, COMPARABLES CON QUIENES DEBEN OTORGAR EN DONACIÓN DETERMINADAS MERCANCÍAS, SEGÚN EL ARTÍCULO 32-F DEL CFF.

CONCLUSIÓN

Para evitar créditos de las autoridades fiscales cuando se deduzca para efectos de ISR mercancías obsoletas o inservibles para la producción o comercialización, es recomendable que se cumplan cabalmente con los requisitos que establecen las diferentes disposiciones fiscales y de otros ordenamientos al respecto, documentando los procesos seguidos para la donación o destrucción y de esta forma tener los elementos probatorios para desvirtuar los hechos que pudieran generar un crédito fiscal en caso de una revisión.

ACLARACIÓN

El contenido del presente estudio, corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos "Universidad de Guadalajara", A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:

PRESIDENTE:	C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS
VICEPRESIDENTE:	C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA
SECRETARIO:	C.P.C. Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ
	C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO OLIVER MURILLO Y GARCÍA
	C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO
	C.P.C. MA. DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ
	Doctor en Fiscal JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN
	L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO
	C.P.C. Y ABOGADO JUAN VILLASEÑOR GUDIÑO.

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>