

## Nueva opción para no ofrecer en donación los medicamentos y otros bienes que hubieran perdido su valor por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente antes de proceder a su destrucción

Autor: C.P.C. Edgar Rubén Guerra Contreras - Socio

En relación con los requisitos establecidos en el artículo 31 fracción XXII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los artículos 87, 88 y 88-B del reglamento de dicho ordenamiento legal a través de la regla 3.4.41 de la tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2007 y que entró en vigor el 1 de enero de 2007, se señala que los contribuyentes podrán optar por no ofrecer en donación y proceder a la destrucción de ciertos medicamentos mencionados en dicha regla, así como de ciertos insumos, que se mencionan con detalle más adelante en este artículo.

La publicación de esta regla viene a solucionar un problema que se presenta en las empresas que comercializan y producen productos farmacéuticos, las cuales en muchos casos no tienen la posibilidad de cumplir las reglas aplicables para que proceda la deducción de los inventarios que pierden su valor por deterioro y otras causas no imputables a éstas: caducidad, falta de calidad para el uso en humanos, contaminación por agentes externos que no garantizan su uso en seres humanos, etc.

En párrafos siguientes se analizan las dificultades que se tienen para el cumplimiento de los requisitos previstos en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de cumplir los requisitos aplicables para que proceda la deducción de los inventarios que han perdido su valor para las empresas; consecuentemente, resulta importante y oportuna la publicación de la regla 3.4.41 sujeta a estudio. Es importante porque en muchas ocasiones los productos que pierden su valor por causas no imputables a las empresas son altos en su valor, y oportuna ya que las empresas están trabajando en determinar su resultado fiscal de 2007.

En efecto, el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece el requisito de las deducciones para los contribuyentes de dicho gravamen, en su fracción XXII señala que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente, hubieran perdido su valor se deduzcan de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; cuando se cumplan los requisitos establecidos al efecto en el reglamento de la ley de la materia.

Asimismo, el segundo párrafo de la fracción XXII de referencia señala que los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, siempre que antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, 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, cumpliendo los requisitos que para tales fines señala el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Por no ser materia de este análisis no se abordan los requisitos que deben reunir las entidades autorizadas para recibir este tipo de donativos.

## **Requisitos previstos por el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta**

### **Para mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados en general**

El artículo 87 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece los requisitos aplicables a mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados en general, que hubieran perdido su valor por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente, en el sentido de que los productos en cuestión deben ofrecerse en donación, antes de proceder a su destrucción, a través de presentar un aviso en la página de Internet del SAT (cuando menos 30 días hábiles) antes de la fecha en la que se pretende efectuar su destrucción; asimismo, se señala que se debe informar al SAT a través de su página de Internet a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectúe la donación de los bienes, cierta información relacionada con la donación o destrucción de inventarios correspondientes. La obligación de informar al SAT, a través de su página de Internet, entró en vigor 90 días siguientes a partir de la entrada en vigor del Decreto que incorporó dichos requisitos en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de diciembre de 2006, según el cual en su artículo tercero transitorio señala que esta obligación inicia sus efectos a los 90 días (hábiles) siguientes a partir de su entrada en vigor del Decreto correspondiente; por lo que, esta obligación inicia su vigencia a partir de 7 de mayo de 2007, considerando el periodo de vacaciones del SAT de diciembre de 2006 y enero de 2007, así como los días inhábiles de 2007.

Los otros requisitos aplicables a este tipo de inventarios son: sólo puede efectuarse una destrucción por cada ejercicio, en el día y horas hábiles y lugar indicado en el aviso, así como registrar contablemente la destrucción o donación de las mercancías en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio en el que se efectúa.

### **Para bienes perecederos o con fecha de caducidad**

En el caso de bienes perecederos, con fecha de caducidad o cuando por sus actividades los contribuyentes tengan necesidad de realizar destrucciones en forma periódica, los contribuyentes antes de proceder a la destrucción de dichos inventarios deben ofrecerlos en donación, pero el aviso que se presente en la página de Internet del SAT, se debe hacer cuando menos 15 días (hábiles) antes de la fecha prevista para la primera destrucción del ejercicio de que se trate, conforme al calendario de destrucciones periódicas que se presenten para esos efectos. Cuando los bienes tengan fecha de caducidad, el aviso se tiene que presentar 5 días (hábiles) antes de la fecha de caducidad. En el caso de medicamentos, el aviso se debe presentar a más tardar 6 meses antes de la fecha de caducidad.

El aviso que se presente sobre los bienes ofrecidos en donación debe contener cierta información sobre éstos, como: la fecha de caducidad, las condiciones especiales que se requieren para la conservación de dichos bienes y el tipo de población a la cual esté enfocado el producto; asimismo, se señala que los contribuyentes que ofrezcan en donación los bienes perecederos o con fecha de caducidad deben informar al SAT, a través de su página de Internet, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en donde se efectúe la donación de los bienes, informando sobre las instituciones que recibieron los bienes, así como de los bienes entregados en donación. Esta obligación de informar por medio de la página del SAT, también entró en vigor, conforme al artículo tercero transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 4 de diciembre de 2006, a los 90 días siguientes a partir de la entrada en vigor de dicho Decreto, es decir el 7 de mayo de 2007.

## Problemática en medicamentos y otros insumos para la salud

En el caso de medicamentos, como se mencionó, el aviso para ofrecer en donación los bienes que han perdido su valor para los fines del contribuyente, debe presentarse a más tardar seis meses antes de la fecha de caducidad, sin prever excepciones. Dicho requisito en la práctica es muy difícil de cumplir, por diversas situaciones como puede ser el caso de devoluciones de productos (medicinas) que el contribuyente reciba de sus clientes con una fecha muy próxima a la fecha de caducidad (menor a seis meses). Si los productos farmacéuticos que se reciben se someten a pruebas y estudios, de los cuales se concluye que no se pueden comercializar por cuestiones de calidad y poner en riesgo la salud de las personas, en una fecha menor a seis meses a su fecha de caducidad, no se podrían cumplir las reglas aplicables; o bien otra situación es cuando entró en vigor la regla que señala el requisito de seis meses para ofrecer en donación los medicamentos, en el sentido de que el aviso para ofrecerlos en donación se presente seis meses antes de la fecha de caducidad, la cual entró en vigor el 5 de diciembre de 2006 y que a esa fecha los contribuyentes hubieran tenido productos con fecha de caducidad menor a seis meses, y que en fecha posterior se hubiera decidido que dichos bienes dejaron de ser útiles para los fines del contribuyente, no hubiera sido posible cumplir dicho requisito por no existir en las reglas aplicables un mecanismo de transición.

Estas situaciones, sólo son algunos casos, pero en la práctica puede haber muchos más, que hacen difícil que se cumplan las reglas previstas en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para poder deducir los inventarios de los medicamentos que han perdido su valor por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente, es por ello que resulta de interés para las empresas, principalmente las que manejan productos farmacéuticos la regla 3.4.41 incorporada en la tercera resolución de modificaciones a la Resolución de la Miscelánea Fiscal para el 2007, que se publicó el 31 de diciembre de 2007 en Diario Oficial de la Federación y que entró en vigor el 1 de enero de 2008.

La regla 3.4.41 señala lo siguiente:

*“Para los efectos de los artículos 31, fracción XXII, segundo párrafo de la Ley del ISR y 87, 88 y 88-B del Reglamento de la Ley del ISR, los contribuyentes podrán optar por no ofrecer en donación y proceder a la destrucción de los medicamentos a que se refiere el artículo 226, fracciones I, II, III, IV y V de la Ley General de Salud y los insumos señalados en el artículo 83, clases II y III del Reglamento de Insumos para la Salud.”*

El artículo 226 de la Ley General de Salud, señala lo siguiente:

“Los medicamentos, para su venta y suministro al público, se consideran:

- I. Medicamentos que sólo pueden adquirirse sin receta o permiso especial, expedido por la Secretaría de Salud, de acuerdo con los términos señalados en el Capítulo V de este Título;
- II. Medicamentos que requieren para su adquisición receta médica que deberá retenerse en la farmacia que la surta y ser registrada en los libros de control que al efecto se lleven, de acuerdo con los términos señalados en el capítulo VI de este título. El médico tratante podrá prescribir dos presentaciones del mismo producto como máximo, especificando su contenido. Esta prescripción tendrá vigencia de treinta días a partir de la fecha de elaboración de la misma.
- III. Medicamentos que solamente pueden adquirirse con receta médica que se podrá surtir hasta tres veces, la cual debe sellarse y registrarse cada vez en los libros de control que al efecto se lleven. Esta prescripción se deberá retener por el establecimiento que la

surta en la tercera ocasión; el médico tratante determinará, el número de presentaciones del mismo producto y contenido de las mismas que se puedan adquirir en cada ocasión.

Se podrá otorgar por prescripción médica, en casos excepcionales, autorización a los pacientes para adquirir anticonvulsivos directamente en los laboratorios correspondientes, cuando se requiera en cantidad superior a la que se pueda surtir en farmacias;

- IV. Medicamentos que para adquirirse requieren receta médica, pero que pueden resurtirse tantas veces como lo indique el médico que prescriba;
- V. Medicamentos sin receta, autorizados para su venta exclusivamente en farmacias...”

Únicamente quedan fuera de la facilidad a la que hace referencia la regla 3.4.41 de la Miscelánea Fiscal, los medicamentos señalados en la fracción sexta del artículo 226 de la Ley General de Salud, mismos que se refieren a los medicamentos que para adquirirse no necesitan receta médica y que pueden expendirse en otros establecimientos que no sean farmacias, los cuales son conocidos como medicinas OTC (over the counter) pero con la característica de que puedan venderse no sólo en farmacias sino en otros establecimientos, pues existen otros medicamentos que pueden venderse sin receta OTC autorizados para su venta exclusivamente en farmacias, que son a los que se refiere la fracción V del artículo 226 de la Ley General de Salud. Para efectos de aplicar el alcance de la regla, se sugiere que las empresas verifiquen el registro sanitario del producto, mismo que indica el tipo de medicamento conforme al artículo 226 de la Ley General de Salud.

En cuanto a los insumos señalados en el artículo 83, clases II y III del Reglamento de Insumos para la Salud se refieren a los equipos médicos, prótesis, órtesis, ayudas funcionales, agentes de diagnósticos, insumos de uso odontológico, material quirúrgico, de curación, productos higiénicos y otros dispositivos de uso médico. La clasificación a la que se refiere el artículo 83 del Reglamento de Insumos para la Salud, es de acuerdo con el riesgo que implica para su uso, siendo:

“Clase II. Aquellos insumos conocidos en la práctica médica y que pueden tener variaciones en el material con el que están elaborados o en su concentración y, generalmente, se introducen al organismo permaneciendo menos de treinta días, y

Clase III. Aquellos insumos nuevos o recientemente aceptados en la práctica médica, o bien se introducen al organismo y permanecen en él, por más de treinta días.”

También para determinar el alcance de los insumos que fueron comprendidos en la regla 3.4.41 se sugiere verificar el registro sanitario del insumo, para verificar su clasificación conforme al artículo 83 del Reglamento de Insumos para la Salud.

Por otro lado, una reflexión que puede hacerse es sí la facilidad de la regla 3.4.41 aplica a inventarios que se hubieran destruido sin ofrecerse en donación o de haberse ofrecido en donación no hubieran sido con fecha anterior a los seis meses antes de su caducidad durante el 2007, antes de la entrada en vigor de la regla miscelánea 3.4.41.

Al respecto, debe tomarse en cuenta que conforme al artículo 33 fracción I inciso g) del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, publicarán anualmente las resoluciones dictadas que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; indicando que se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. En consecuencia, por tratarse de una regla publicada en una

resolución de vigencia anual debiera aplicarse por todo el año a que se refiere, es decir por el 2007.

### **Conclusión**

La publicación de la regla 3.4.41 en la tercera resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, el pasado 31 de diciembre de ese año, resulta ser oportuna y viene a solucionar una situación que se presenta en muchas empresas que comercializan y producen productos farmacéuticos, en donde resulta muy complicado cumplir las reglas previstas en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta para efectos de poder deducir de los inventarios en existencia, a aquellos que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubieran perdido su valor; por ello, es importante que se analice su aplicación por parte de las empresas involucradas para determinar su resultado fiscal de 2007; asimismo, por tratarse de una regla miscelánea sería deseable que en un futuro se incorpore en el texto del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta para permanencia y seguridad jurídica de los contribuyentes, ya que al encontrarse en una regla miscelánea puede ser modificada o eliminada en cualquier momento.