

EXPEDIENTE N° : 4660-96
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 7 de marzo del 2000

VISTA la apelación interpuesta por **S.A.** absorbente de S.A. contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-05674 del 5 de junio de 1996, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación contra la Resolución de Determinación N° 012-3-3662 y las Resoluciones de Multa N°s 012-2-05854, 012-2-05855, 012-2-05856, 012-2-05857, 012-2-05858, 012-2-05859 y 012-2-05860, sobre Impuesto General a las Ventas de marzo a noviembre de 1994 y por la infracción de declarar cifras o datos falsos con respecto a dicho tributo y período.

CONSIDERANDO:

Que en el presente expediente la recurrente discute los reparos efectuados al débito fiscal por concepto de adelantos de clientes, y los reparos al crédito fiscal por destrucción de bienes;

Que en los resultados del Requerimiento N° 004924, emitido durante la fiscalización, el auditor consigna que la recurrente no acreditó la facturación, declaración ni el pago del Impuesto por adelantos recibidos de clientes por un monto de S/. 18,023.38 y que se determinó diferimiento de ingresos, originados también en dichos adelantos por un monto de S/. 16,550.64;

Que la recurrente sostiene que del análisis de su contabilidad ha determinado que solamente la suma de S/. 76.42 puede considerarse como adelantos de clientes que no fueran gravados, y señala haber abonado el pago exigido para merituar las pruebas no presentadas, acompañando fotocopia de la boleta de pago N° 00301756 por S/. 5,049.00;

Que conforme al artículo 141° del Código Tributario, corresponde que la Administración verifique si dicho pago cubre el monto reclamado actualizado hasta la fecha de pago, meritúe la prueba presentada y emita nuevo pronunciamiento;

Que de otro lado, la Administración ha reparado el crédito fiscal por no haberse reintegrado aquel que corresponde a los productos que fueron destruidos por no superar el control de calidad, al considerar que la destrucción de tales bienes no califica como merma;

Que el numeral 4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF disponía que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hubiera utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal; determinaba la pérdida del crédito, debiendo reintegrarse el mismo en el mes en que tales hechos se produjeran;

Que conforme al mismo artículo estaban exceptuadas de dicho reintegro las mermas debidamente acreditadas de conformidad con el Impuesto a la Renta, así como los bienes del activo fijo que se encontraran totalmente depreciados;

Que el inciso f) del artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774 señala que son deducibles de la renta bruta de tercera categoría las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados;

Que el artículo 55° del Reglamento del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 068-92-EF establecía que para la deducción de los desmedros de existencias a que se refería la Ley, la SUNAT aceptaría como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, norma recogida por el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de La Ley de Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, publicado el 21 de setiembre de 1994;



V
 8
 SUP
 KA

- 2 -

Que de los indicados dispositivos se infiere que las mermas y desmedros no necesariamente se derivan del proceso productivo, toda vez que se refieren a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguir si las mismas se encuentran como productos en proceso o productos terminados, criterio recogido por este Tribunal en sus Resoluciones N°s. 16274 de 16 de diciembre de 1980 y 16905 de 28 de diciembre de 1981;

Que de lo expuesto se concluye que la distinción entre merma y desmedro esbozada por la Administración, basada en la etapa del proceso productivo en que se encontraba el bien y seguida por la recurrente, carece de sustento en la legislación y jurisprudencia del Tribunal Fiscal;

Que según el Diccionario de la Lengua Española cuando nos referimos a una "merma" aludimos a una pérdida en cantidad y cuando hablamos de "desmedro" a una disminución de la calidad;

Que en virtud de lo expuesto los bienes que no pasaron el control de calidad de la recurrente no se encuentran comprendidos en la excepción prevista en el segundo párrafo del numeral 4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que no califican como merma, por lo que la recurrente se encuentra obligada a reintegrar el crédito fiscal y debe mantenerse este reparo;

Que las Resoluciones de Multa impugnadas fueron emitidas como consecuencia de las omisiones establecidas por la Administración Tributaria en la Resolución de Determinación N° 012-3-03662, por el monto del tributo supuestamente omitido por la recurrente en su declaración, por lo que debiendo la Administración pronunciarse sobre el reclamo formulado por la recurrente respecto de dicha resolución de determinación, procede también que se pronuncie sobre las sanciones sujetándose a lo que resuelva sobre el tributo;

De conformidad con el dictamen del vocal Lozano Byrne, cuyos fundamentos se reproduce;


Con los vocales Flores Talavera, León Pinedo y Lozano Byrne.

RESUELVE :

Declarar **NULA E INSUBSISTENTE** la Resolución de Intendencia N° 015-4-05674, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento de conformidad con el criterio expuesto.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


FLORES TALAVERA
Vocal Presidente


LEÓN PINEDO
Vocal


LOZANO BYRNE
Vocal


Corrales Dextre
Secretaria Relatora
LB/CD/cmm



EXPEDIENTE N° : 4660-96
DICTAMEN N° : 66 – Vocal Lozano Byrne
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 7 de marzo del 2000

Señor:

S.A. absorbente de **S.A.** interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-05674 del 5 de junio de 1996, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación contra la Resolución de Determinación N° 012-3662 y las Resoluciones de Multa N°s 012-2-05854, 012-2-05855, 012-2-05856, 012-2-05857, 012-2-05858, 012-2-05859 y 012-2-05860, sobre Impuesto General a las Ventas de marzo a noviembre de 1994 y por la infracción de declarar cifras o datos falsos con respecto a dicho tributo y período.

ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE

En cuanto al reparo a la base imponible por concepto de adelanto de clientes y diferimiento de ingresos señala que de acuerdo al análisis que se ha presentado en el Anexo I del recurso de reclamación, solamente puede considerarse como adelantos de clientes que no fueron gravados la suma de S/. 76.42; por lo que a fin de que sean meritadas las facturas que sustentan dicho análisis, que no fueron presentadas en la fiscalización, ha pagado el monto impugnado.

Con relación al reparo al crédito fiscal por destrucción de bienes indica lo siguiente:

El punto en discrepancia con la Administración reside en que, para esta, los productos que no pasan el control de calidad y se desechan constituyen desmedros, mientras que para la recurrente constituyen mermas, en razón a que se trata de un proceso productivo destinado a elaborar sanitarios diseñados específicamente para un fin determinado y que deben cumplir una serie de requisitos para tal fin. En este sentido, los productos fallados al haber sufrido durante el proceso de manufactura (en los hornos) roturas, resquebrajaduras, malformaciones, son inservibles y no se pueden considerar como producto terminado, por lo que una vez detectada la falla son destruidos. Estas pérdidas por productos que no cumplen el control de calidad se producen diariamente durante el proceso de producción, no resultando un hecho eventual, impredecible o extraordinario sino, inherente al proceso mismo.

Esta discusión no es legal ni contable, sino técnica, razón por la cual deberá ser un perito quien dirima si la destrucción de los bienes que no pasan el control de calidad y producción forma parte del proceso productivo, para lo cual adjunta un informe de la firma Price Waterhouse, señalando que según la normatividad contable, la acumulación de costos se efectúa hasta la terminación de la transformación del activo, la cual se logra al poner este en condición de disponible para la venta. Asimismo, el Comité de la Industria del Vidrio, Cerámica, Refractarios y Afines de la Sociedad Nacional de Industrias indica que la destrucción de los productos defectuosos es parte de su proceso productivo, en consecuencia son mermas de producción.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN

En cuanto a los adelantos de clientes y diferimiento de ingresos indica:

De acuerdo con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el nacimiento de la obligación tributaria en el caso de pagos recibidos anticipadamente, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria por el monto percibido. Según los Resultados del Requerimiento N° 004924, el contribuyente no acreditó la facturación, declaración ni el pago del Impuesto por los adelantos recibidos de clientes por la suma de S/. 18,023.38, asimismo se acreditó diferimiento de ingresos. Agrega que si bien con la reclamación el contribuyente, presenta un análisis del diferimiento, sin determinar reparos, la fecha de emisión de las facturas coincide con lo establecido por el auditor. Además, en el análisis antes mencionado sustenta el reparo por adelantos de clientes con facturas que no han sido presentadas en la etapa de fiscalización, por lo que en aplicación del artículo 134° del Código Tributario procedió a mantener los reparos.

R.T.F. N° 199-4-2000



Con relación a los reparos al crédito fiscal por destrucción de bienes:

Según el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 775, Ley del Impuesto General a las Ventas, sólo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta y se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto. Si los bienes son destruidos antes de venderse, no se está cumpliendo con lo dispuesto en la norma, ya que la operación gravada no se llega a realizar, tal como ocurre en el caso de autos. En tal sentido, la norma reglamentaria establecida en el numeral 4 del artículo 6° del Decreto Supremo N° 029-94-EF, sobre el reintegro del crédito fiscal en el caso de destrucción de bienes, es congruente con lo enunciado en el artículo 18° de la Ley.

Cabe anotar que la norma preceptúa como excepción cuando se producen mermas debidamente acreditadas conforme a la Ley del Impuesto a la Renta, las que consisten en pérdidas derivadas del propio proceso de producción tales como los desechos derivados de la pérdida del volumen o peso del bien ya sea por cambio de temperatura, evaporación, derrame u otros factores ocurridos en el ciclo de elaboración. En cambio, los desmedros, no considerados en la excepción, corresponden a los bienes que con posterioridad sufren pérdidas de orden cualitativo, esto es no se adecuan a las normas y especificaciones requeridas en el proceso de comercialización (control de calidad). La destrucción de las piezas falladas que no pasan el control de calidad forma parte del sistema de control interno de la recurrente, y no del proceso productivo.

ANÁLISIS.

En el presente expediente, la recurrente discute los reparos efectuados al débito fiscal por concepto de adelantos de clientes y los reparos al crédito fiscal por destrucción de bienes.

En cuanto a los reparos al débito fiscal por concepto de adelantos de clientes:

La discrepancia reside en el monto de los anticipos de clientes cuya facturación, declaración y pago del Impuesto correspondiente, según la Administración, no han sido acreditados por la recurrente o han sido facturados, declarados y pagados en un período posterior al que correspondía.

En el Informe General de la fiscalización se señala que se verificaron las cuentas 16 (Cuentas por cobrar), 123 (Letras por cobrar) y 122 (Anticipos recibidos) y que por esta última se detectó diferimiento de ingresos y cobranzas no facturadas, la cual se detalló en los resultados del Requerimiento N° 004924. Mediante este documento, se solicitó a la recurrente, entre otros conceptos, que acreditase " con documentación fehaciente la facturación, declaración y pago del Impuesto General a las Ventas correspondiente por los adelantos de efectivo percibidos de acuerdo al detalle expuesto en el anexo I " de dicho Requerimiento. En sus Resultados, se consigna que el contribuyente no acreditó la facturación, declaración ni el pago del Impuesto por adelantos recibidos de clientes por un monto de S/. 18,023.38 y que se determinó diferimiento de ingresos por un monto de S/. 16,550.64, habiendo sido esto "reconocido por el contribuyente".

En las páginas 3 y 4 de los Resultados del indicado Requerimiento, se detalla los ingresos por anticipos de cada período no facturados y los diferidos, los que, en la Cédula de determinación final de la base imponible (fs. 16), han sido adicionados y deducidos, según el caso, de la base imponible establecida por el contribuyente. En el detalle de los anticipos, así como en el dorso del Requerimiento N° 004924, se aprecia la firma del Gerente Administrativo Financiero de la recurrente.

En la etapa de reclamación, la recurrente sostiene que del análisis de su contabilidad, han determinado que solamente la suma de S/. 76.42 puede considerarse como adelantos de clientes que no fueran gravados, según el Anexo que adjunta. Señala además que en los cuadros del reconstituido anexo, las facturas emitidas corresponden a los mismos clientes a que se referían las planillas de cobranza consideradas por la Administración para los reparos.

De la comparación del Anexo del recurso de reclamación y del detalle contenido en los Resultados del Requerimiento se puede apreciar que en el primero la recurrente ha ofrecido facturas emitidas en cada uno de los períodos que no se han considerado en el segundo. De ello se puede concluir que la recurrente no presentó dichas facturas en la etapa de reclamación.

R.T.F. N° 199-4-2000



Al respecto, el artículo 141° del Código Tributario dispone que no se admitirá como medio probatorio el que, habiendo sido requerido por la Administración en el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado a la fecha de pago. Asimismo, según el artículo 148° del citado cuerpo legal no se puede admitir como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal, la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia, no haya sido presentada salvo que se verifiquen las excepciones que señala el artículo 141°.

En el caso de autos, la recurrente señala en su recurso de apelación que cumple con acreditar el pago exigido para merituar las pruebas no presentadas y acompaña fotocopia de la boleta de pago N° 00301756, en la que se consigna la cancelación de S/. 5,049.00, por concepto del Impuesto General a las Ventas correspondiente al período de junio a noviembre de 1994, consignándose la Resolución N° 012-3-03662, que es materia de la alzada.

Al haber cumplido la recurrente con el pago de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 141° del Código Tributario, corresponde que la Administración verifique si dicho abono corresponde al monto reclamado actualizado hasta la fecha de pago, méritue la prueba presentada y, en este extremo, emita nuevo pronunciamiento.

Con respecto al reparo al crédito fiscal:

Existe discrepancia en cuanto a la aplicación del numeral 4 del artículo 6° del Reglamento del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, sobre el reintegro del crédito fiscal por desaparición, destrucción o pérdida de bienes. Según la recurrente, los productos defectuosos que son destruidos constituyen mermas de producción y, en consecuencia, se encuentran exceptuados del reintegro del crédito fiscal establecido en dicha norma. La Administración considera que dichos productos no son mermas, por lo que no están comprendidos dentro de la excepción a que se refiere el segundo párrafo de la norma citada.

El artículo 18° de la Ley de Impuesto General a las Ventas vigente en el período acotado, aprobada por Decreto Legislativo N° 775, establecía que sólo otorgaban derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que fueran permitidos como gasto o costo de la empresa y que se destinaran a operaciones por las que se debía pagar el impuesto.

Por otro lado, el numeral 4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF disponía que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hubiera utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal; determinaba la pérdida del crédito, debiendo reintegrarse el mismo en el mes en que tales hechos se produjeran.

Agregaba que se exceptuaba de lo dispuesto en el párrafo anterior a las mermas debidamente acreditadas de conformidad con el Impuesto a la Renta, así como los bienes del activo fijo que se encontraran totalmente depreciados.

En tal sentido, es importante establecer si las unidades que no pasan el control de calidad y son destruidas por el fabricante se consideran mermas o desmedros.

En la apelada, la Administración recoge definiciones tanto para mermas como para desmedros. Las mermas consisten en pérdidas derivadas del propio proceso de producción tales como los desechos derivados de la pérdida del volumen o peso del bien ya sea por cambio de temperatura, evaporación, derrame u otros factores ocurridos en el ciclo de elaboración. En cambio, los desmedros corresponden a los bienes que con posterioridad sufren pérdidas de orden cualitativo, esto es no se adecuan a las normas y especificaciones requeridas en el proceso de comercialización (control de calidad). La destrucción de las piezas falladas que no pasan el control de calidad forma parte del sistema de control interno de la recurrente, y no del proceso productivo.

R.T.F. N° 199-4-2000



La recurrente simplemente recoge las definiciones de la Administración, pero señala que el control de calidad se produce durante el proceso productivo, por lo que las unidades que no pasan dicho control deben ser consideradas como merma.

Sobre el particular, el inciso f) del artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, señalaba que eran deducibles de la renta bruta de tercera categoría las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

De otro lado, el artículo 55° del Reglamento del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 068-92-EF establecía que para la deducción de los desmedros de existencias a que se refería la Ley, la SUNAT aceptaría como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, norma recogida por el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de La Ley de Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, publicado el 21 de setiembre de 1994.

Del análisis del texto de los indicados dispositivos, se infiere que las mermas y desmedros no necesariamente se derivan del proceso productivo, toda vez que se refieren a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguir si las mismas se encuentran como productos en proceso o productos terminados. Este criterio ha sido recogido por anteriores Resoluciones del Tribunal Fiscal.

Así, según el Dictamen que sustenta la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16274 de 16 de diciembre de 1980, dentro del concepto de mermas están comprendidos: la pérdida de productos en el proceso de elaboración y envasado, la rotura de botellas llenas dentro del almacén de la planta y el manipuleo de embarque del depósito a los medios de transporte, y las pérdidas susceptibles en operaciones que se realizan normalmente, tales como el producto envasado que no reúne las condiciones formales para su venta, como igualdad de niveles o contenido, etc, que se suele entregar gratuitamente al personal o al público.

Posteriormente, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16905 de 28 de diciembre de 1981 aclaró que la deducción de 3 % para pérdidas y mermas prevista en la Ley N° 2121 solamente era aplicable a las operaciones de almacén y carga, independientemente del coeficiente de pérdida industrial.

Cabe señalar, que el segundo y tercer párrafos del artículo 5° de la Ley N° 2121, sobre el Impuesto a los Alcoholes establecían:

" Las oficinas de la Recaudación controlarán la producción y elaboración de artículos afectos a impuestos, conforme a las reglas que dicte el Poder Ejecutivo y harán efectivo el impuesto sobre las diferencias no comprobadas, debiendo descontarse las pérdidas producidas por casos fortuitos comprobados judicialmente con citación de la Recaudación.

La Recaudación concederá desde el tres hasta el cinco por ciento anual para las pérdidas y mermas en los alcoholes, teniendo en cuenta las condiciones especiales de cada oficina o depósito en relación a la calidad de los envases usados y a las operaciones más o menos susceptibles de pérdida que se realicen normalmente y el diez por ciento también anual para los vinos."

Estando a lo expuesto, se concluye que la distinción entre merma y desmedro esbozada por la Administración, y seguida por la recurrente, carece de sustento en la legislación y jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

De otro lado, el Diccionario de la Lengua Española¹ considera como "merma":

"Acción y efecto de mermar/Porción que se consume naturalmente o se sustrae o sisa de una cosa".

R.T.F. N° 199-4-2000

¹ Vigésima Primera Edición Madrid, 1992.



Asimismo define al verbo "mermar":

"Bajar o disminuir una cosa o consumirse una parte de ella/Hacer que algo disminuya o quitar a una parte de cierta cantidad que le corresponde MERMAR la paga, la ración."

Adicionalmente atribuye al vocablo "Desmedro" el significado de "Acción o efecto de desmedrar o desmedrarse" y a "Desmedrar" como "deteriorar/decaer, ir a menos".

De estos conceptos, se extrae que cuando nos referimos a una "merma" aludimos a una pérdida en cantidad y cuando nos referimos a un "desmedro" a una disminución de la calidad.

De esta manera, de sufrir la mercancía un desmedro, la empresa puede optar por venderla a un precio más bajo que el normal, tal como lo ha considerado la Resolución del Tribunal Fiscal N° 724-1-97, o destruirla, para lo cual debe cumplir con acreditar ello de conformidad con la legislación del Impuesto a la Renta.

Esta condición se explica precisamente porque el hecho que un bien sufra un desmedro no conlleva naturalmente a su destrucción, sino que ésta es resultado de una opción adoptada por la empresa y el Fisco requiere de un elemento de certeza para comprobarla.

En virtud de lo expuesto, los bienes que no pasaron el control de calidad de la recurrente no se encuentran comprendidos en la excepción prevista en el segundo párrafo del numeral 4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que ella se encuentra obligada a reintegrar el crédito fiscal y debe mantenerse este reparo.

Sin embargo, la Administración deberá emitir un nuevo pronunciamiento después de haber meritado la documentación presentada por la recurrente respecto del primer reparo discutido.

Finalmente, cabe señalar que las Resoluciones de Multa materia de autos fueron emitidas como consecuencia de las omisiones establecidas por la Administración Tributaria en la Resolución de Determinación sobre la cual se emite pronunciamiento.


Dado que la recurrente no ha desvirtuado la infracción y que la cuantía de la multa se determina sobre la base el Impuesto General a las Ventas de mayo a noviembre de 1994, sobre el cual en cumplimiento de lo resuelto por el Tribunal Fiscal la Administración debe emitir un nuevo pronunciamiento, el caso de autos debe sujetarse a lo dispuesto en este último.

CONCLUSION:

Por lo expuesto, soy de opinión que se declare nula e insubsistente la Resolución de Intendencia N° 015-4-05674, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento de conformidad con el criterio expuesto.

Salvo mejor parecer.



TRIBUNAL FISCAL

OSWALDO LOZANO BYRNE
Vocal Informante

TR/LB/cmm

R.T.F. N° 199-4-2000