



Tribunal Fiscal

N° 06972-4-2004

EXPEDIENTE N° : 4097-2002
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Loreto
FECHA : Lima, 15 de setiembre de 2004

VISTA la apelación interpuesta por : contra la Resolución de Intendencia N° 126-4-00588/SUNAT del 30 de abril de 2002, emitida por la Intendencia Regional Loreto de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 124-03-0000621 sobre Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1999 y la Resolución de Multa N° 124-02-0001336 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que la Administración ha interpretado erróneamente lo dispuesto en el artículo 95° de la Ley del Impuesto a la Renta, efectuando un reparo por ventas omitidas al considerar que las ventas son inferiores al costo de ventas, sin tomar en cuenta la documentación señalada en la Carta N° 02-2002-MPH del 2 de agosto de 2001 y que cumplió con la presentación de las declaraciones juradas mensuales y anuales del período fiscalizado, por lo que al no ser omiso y no habiéndose demostrado la existencia de ventas no declaradas, debe dejarse sin efecto el reparo;

Que afirma que no se ha aplicado correctamente la presunción del porcentaje de utilidad promedio (17.83%) debido a que éste corresponde a empresas distribuidoras mayoristas, en tanto que su actividad la realiza a nivel minorista en calidad de regulador, comercializando las bebidas al mismo precio del mayorista, condición establecida por el propio distribuidor, ganando un 7% de la venta como comisión, lo que ha acreditado con los comprobantes de pago en los que figuran precios iguales de compras y ventas, con lo que demuestra que los productos no eran vendidos a precios superiores a los adquiridos como señala la Administración;

Que agrega que en su caso no se cumple ninguno de los supuestos previstos en el artículo 64° del Código Tributario que facultan a la Administración a aplicar la determinación sobre base presunta, por lo que los valores impugnados no se encuentran de acuerdo a ley, precisando que toda la información solicitada por la Administración mediante Requerimiento N° 00066829 fue presentada oportunamente según se desprende del cierre del mismo;

Que en cuanto al reparo por desmedros, indica que éste realmente constituye una pérdida extraordinaria deducible, habiéndose presentado al auditor las pruebas documentarias del accidente fortuito cuya acta de constatación fue levantada por un Notario Público, siendo un exceso de la Administración el aplicar un reparo no previsto en la legislación tributaria en vía de interpretación, al no estar el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta debidamente reglamentado en el Decreto Supremo N° 122-94-EF, pese a que se invocó lo dispuesto en el último párrafo de la Norma VIII del Código Tributario respecto a que no pueden extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la Ley, por lo que dicho reparo deviene en nulo;

Que alega que la Administración desconoce los hechos consignados en el Acta de Constatación emitida por Notario Público, limitándose a señalar que éste no cumplió con absolver el traslado del requerimiento ni dio a conocer si efectivamente constató el accidente o si sólo consignó la información proporcionada por el contribuyente, lo que no resulta suficiente para negar tales hechos;

f e R M



Tribunal Fiscal

N° 06972-4-2004

Que por su parte, la Administración señala que el hecho descrito como "destrucción de mercadería en mal estado por accidente fortuito" en el acta de constatación notarial remitida por el recurrente como sustento al reparo por desmedros, no constituye una merma porque no se trata de una pérdida física en las existencias por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, y si bien la caída precipitada de las cajas de cervezas y gaseosas ocasionó una pérdida irrecuperable de los bienes haciéndolos inutilizables para el fin al que están destinados podría calificar como desmedro, no lo es debido al carácter imprevisible del hecho, y si se tratase de un hecho ajeno a la voluntad del contribuyente que le imposibilitó el cumplimiento de sus obligaciones, lo que constituiría un acto fortuito, resultaría indispensable tener la certeza que el mencionado hecho se produjo, lo que no se ha acreditado, pues el acta de constatación notarial sólo acredita el hallazgo de los envases rotos mas no el hecho o circunstancia que produjo su rotura;

Que en el presente caso, mediante Requerimiento N° 00066829 (fs. 87) notificado el 28 de mayo de 2001, la Administración inició una fiscalización al recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, como resultado de la cual emitió la Resolución de Determinación N° 124-03-0000621 sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, por reparos por ventas omitidas y cargas excepcionales por desmedros de mercadería, así como la Resolución de Multa N° 124-02-0001336 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por omitir ingresos en la declaración del citado tributo y período;

Que con relación al reparo por ventas omitidas ascendente a S/.25,186.00, se tiene que éste se efectuó al haber detectado la Administración que el recurrente tenía un costo de ventas superior a las ventas declaradas (fs. 61), determinándose dicha suma al aplicar el porcentaje de utilidad promedio de empresas similares (17.83%) al costo de ventas de la recurrente, neto de mermas y desmedros (S/.586,743.00), lo que arrojó la suma de S/.691,359.00 como ventas del ejercicio, el que comparado con las ventas declaradas por el recurrente (S/.666,173.00) da lugar a una diferencia de S/.25,186.00 materia de reparo, teniendo como sustento lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 95° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que en su recurso de reclamación, el recurrente ha señalado como argumento destinado a desvirtuar el reparo por ventas omitidas, que éste ha quedado debidamente sustentado con lo señalado en su Carta N° 02-2001-MPH de fecha 2 de agosto de 2001 presentada como respuesta al Requerimiento N° 00029390 (fs. 57), a la que se remite;

Que no obstante ello, la Administración en la apelada ha señalado que el recurso impugnatorio presentado por el recurrente restringe su argumentación al aspecto relacionado con el ajuste de las mermas y desmedros de la Cuenta 66 Cargas Excepcionales, lo que no resulta correcto, pues como se ha indicado el recurrente se ha remitido a los argumentos expuestos en su Carta N° 002-2001-MPH, en los que pretende desvirtuar el porcentaje promedio de utilidad aplicado por la Administración para determinar el reparo por ventas omitidas, conforme se señaló en los considerandos precedentes;

Que al respecto, el artículo 129° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente, por lo que corresponde declarar la nulidad de la apelada en el extremo referido al reparo por ventas omitidas, a fin que la Administración emita debido pronunciamiento sobre todas las cuestiones planteadas por el recurrente con relación a tal reparo;

f e R H



Tribunal Fiscal

N° 06972-4-2004

Que respecto al reparo a la Cuenta 66 - Cargas Excepcionales por la suma de S/89,995.00 por desmedros no sustentados, cabe mencionar que si bien en la apelada se indica erróneamente que el recurrente no apeló de dicho extremo, se evidencia que ha pretendido referirse al reparo por ventas omitidas, toda vez que como se aprecia de folios 390 a 393 se procede a emitir pronunciamiento;

Que al respecto, es del caso indicar que el recurrente señaló en respuesta al requerimiento cursado en la etapa de reclamación (fs. 377, 381 y 382), que el accidente fortuito como aquél lo califica, se produjo por su inexperiencia en el apilamiento de las cajas y el desnivel que existía en el terreno donde se ubicaban las mismas, habiendo en tales circunstancias ingresado el camión para cargar los productos para atender a los clientes y al retirarlo realizó una maniobra que impactó con lotes de cajas en la parte delantera y trasera del vehículo destruyéndose la totalidad de los productos que se encontraban apilados en el local que utilizaba como depósito, que según señala, no era el más apropiado para realizar su actividad, adjuntando un Acta Notarial como sustento de tal hecho;

Que obra en autos el Acta de Constatación Notarial del 26 de agosto de 1999 (fs. 379 y 380), en la que el Notario José Fernández López, dejó constancia que se constituyó en los almacenes de la empresa del recurrente a fin de proceder a la constatación y dar de baja a la mercadería por accidente fortuito, consistente en 517 cajas de cerveza de litro (de 12 unidades cada una), 28 cajas de cerveza Malta (de 12 unidades cada una), 298 cajas de cerveza mediana (de 12 unidades cada una), 8 cajas de gaseosa Coca Cola (de 24 unidades cada una), y 3 paquetes de Inca Kola No Retornable de ½ litro, la que se encontraba destruida, rota e inservible en razón de haberse producido su caída precipitada en el almacén;

Que al respecto, los incisos d) y f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al período acotado (1999), establecían que eran deducibles de la renta bruta, entre otros, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente, así como las mermas y los desmedros de existencias, debidamente acreditados;

Que por su parte, el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, disponía que para la deducción de los desmedros de existencias a que se refiere el inciso f) del artículo 37° de la Ley, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, señalando que la SUNAT podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa;

Que en ese sentido, en principio corresponde analizar si la ocurrencia acaecida corresponde a una pérdida extraordinaria por caso fortuito o fuerza mayor que constituya gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta, conforme lo alega el recurrente, siendo menester precisar que en la precitada ley no existe una definición de lo que constituye "caso fortuito o fuerza mayor", por lo que corresponde acudir a las normas civiles y a la doctrina para determinar tal definición;

Que al respecto, el artículo 1315° del Código Civil, dispone que caso fortuito o fuerza mayor es la causa no imputable, consistente en un evento extraordinario, imprevisible e irresistible, que impide la ejecución de la obligación o determina su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso;

f e P M



Tribunal Fiscal

N° 06972-4-2004

Que según Felipe Osterling Parodi¹, los casos fortuitos o de fuerza mayor tienen iguales características, sin embargo, teóricamente se considera que el caso fortuito alude a los accidentes naturales -lo que en Derecho Anglosajón se denomina "Act of God" (hecho de Dios)- mientras que la fuerza mayor involucra tanto los actos de terceros como los atribuibles a la autoridad -denominados en el Derecho Anglosajón "Act of Prince" (hecho del Príncipe)-, siendo que ambos consisten en acontecimientos extraordinarios, imprevisibles e irresistibles para el deudor y desde luego, independientes de su voluntad, pues hay necesariamente ausencia de culpa, dado que definitivamente configuran causas no imputables;

Que en cuanto a las características de tales casos, dicho autor indica que "acontecimiento extraordinario es todo aquél que sale de lo común, que no es usual", precisando que lo "imprevisible" se encuentra referido a que los contratantes no tienen motivos atendibles para presumir que el acontecimiento vaya a suceder y se aprecia tomando en consideración todas las circunstancias de la obligación, la rareza, el carácter anormal del evento y las remotas posibilidades de realización, mientras que la "irresistibilidad", supone la imposibilidad de cumplimiento;

Que de otro lado, según la definición señalada en el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas², caso fortuito es el suceso inopinado que no se puede prever ni resistir, estando ante la ecuación de un incumplimiento en que la culpabilidad personal se desvanece ante lo insuperable de los hechos, pudiendo concretarse diciendo que se quiere pero no se puede cumplir, señalando como circunstancias para admitir el caso fortuito: a) que sea independiente de la voluntad humana el hecho que haya dado lugar al acontecimiento inesperado o imprevisto, b) que fuera imposible prever el suceso que motive el caso fortuito, y que en el caso de poder preverse, no haya habido medio de evitarlo; c) que a consecuencia del mismo, el deudor se encuentre en la imposibilidad de satisfacer sus obligaciones; y d) no tener participación en los hechos, ni en la agravación del daño o perjuicio que haya resultado para el acreedor;

Que con respecto a la fuerza mayor, dicho tratadista, señala que es todo acontecimiento que no ha podido preverse o que, previsto no ha podido resistirse y que impide hacer lo que se debía o era posible y lícito, presentándose como un acto de un tercero por el cual no ha de responder el deudor;

Que es del caso señalar que en la Resolución N° 00417-3-2004, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria dictada respecto del reintegro del crédito fiscal por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, este Tribunal señaló que la destrucción de tales bienes obedece a un evento extraordinario, imprevisible e irresistible, siendo que las consecuencias no son imputables a quien sufre este evento, por cuanto resulta una situación totalmente ajena a su control o manejo, motivo por el cual no puede dejar de reconocerse el impacto de su ocurrencia, precisando de otro lado, que contablemente las pérdidas por hecho fortuito o fuerza mayor se registran en la Cuenta 66-Cargas Extraordinarias que según el Plan Contable General se caracterizan por su naturaleza inusual, su ocurrencia infrecuente y su monto significativo, en el punto 88 del Marco Conceptual de las NICS, se incluyen bajo el rubro Gastos a las que resultan de siniestros tales como el fuego o las inundaciones;

Que de lo expuesto puede inferirse que el caso fortuito o fuerza mayor, consistiría en un evento inusual, fuera de lo común, e independiente de la voluntad del deudor (proveniente de la naturaleza o terceros), que resulta ajeno a su control o manejo, no existiendo motivos atendibles de que éste vaya a suceder y que imposibilite el cumplimiento de la obligación por parte del deudor, no obstante configura una ausencia de culpa;

¹ Felipe Osterling Parodi. Las Obligaciones. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 1999.

² CABANELLAS, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Buenos Aires, 1974, Editorial Heliasta S.R.L., 8ª Edición, Tomos II y IV.

f e p h



Tribunal Fiscal

N° 06972-4-2004

Que en tal sentido, la pérdida de la mercadería sufrida por el recurrente (envases de gaseosas y cerveza y sus contenidos) como producto de su caída precipitada del almacén, no constituye un caso fortuito, toda vez que tal situación resultaba previsible por el recurrente, dado lo inapropiado del local donde se encontraba la misma y la inexperiencia de aquél en el apilamiento de cajas y el desnivel de terreno, como lo reconoce el propio contribuyente;

Que por otro lado, procede analizar si la pérdida de la mercadería califica como merma o desmedro, para lo cual es necesario señalar que la legislación tributaria aplicable en el período acotado (agosto de 1999), no definía qué debía entenderse por merma y desmedro, ni cómo debía acreditarse la primera, siendo a partir del 1 de enero de 2000 que entró en vigencia el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, que definió a la merma como la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, y al desmedro, como la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias que las hace inutilizables para los fines a los que están destinados, precisándose que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente debe acreditar las mermas mediante informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por organismo técnico competente, y que el informe debe contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, ya que en caso contrario no se admite la deducción;

Que al respecto, este Tribunal en un caso similar al de autos ha emitido la Resolución N° 03722-2-2004 del 28 de mayo de 2004, en la cual ha establecido que bajo la normatividad citada 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 dichas existencias se encuentran como productos en proceso o productos terminados, haciendo referencia a reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, entre ellas, las Resoluciones N°s 199-4-2000 y 16274, habiendo esta última establecido "Que en el concepto de MERMAS están comprendidas: la pérdida de productos en el proceso de elaboración y de envasado de cerveza, la rotura de botellas llenas dentro del almacén de la Planta y en el manipuleo de embarque del depósito a los medios de transporte, y las pérdidas susceptibles en operaciones que se realizan normalmente, tales como la cerveza envasada que no reúne las condiciones formales para su venta, como igualdad de niveles o contenido, etc, que se suele entregar al personal ó gratuitamente al público";

Que asimismo, en la Resolución N° 03722-2-2004 se estableció que "las mermas además de ocurrir en el proceso productivo pueden producirse por el manipuleo de los bienes" y que se trata de "una pérdida de orden cuantitativo, en la cual el bien se pierde por causas inherentes a su naturaleza, podemos concluir que en el caso de autos, las pérdidas que ocurren por la naturaleza frágil propia de los vidrios comercializados y transportados por la recurrente desde el puerto de embarque hasta su entrega al consumidor final, constituyen mermas";

Que en consecuencia, dado que en el caso de autos el recurrente comercializa bebidas embotelladas en envases de vidrio, que por su naturaleza son frágiles, delicadas, fácilmente quebradizas y tienen un alto riesgo de rotura en su manipuleo y/o comercialización, con el consiguiente riesgo de la rotura como consecuencia del manipuleo de dichos bienes hasta su entrega al consumidor final, la pérdida de las botellas del recurrente constituye una de orden cuantitativo por causas inherentes a la naturaleza de los envases que califica como una merma, acreditada mediante la constancia notarial presentada;

Que no obstante ello, dado que de los actuados no obra documentación alguna vinculada a los porcentajes de mermas que se presentan en empresas del mismo giro, a efecto de verificar si en el caso del recurrente los porcentajes de mermas presentados no exceden los que normalmente se producen, procede revocar la apelada, debiendo la Administración emitir pronunciamiento de acuerdo a lo expuesto en la presente Resolución;

F O P M



Tribunal Fiscal

N° 06972-4-2004

Que en cuanto a la Resolución de Multa N° 124-02-0001336 emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, dado que la sanción en ella contenida se encuentra vinculada a los reparos materia de autos respecto de los cuales la Administración debe emitir pronunciamiento conforme a lo señalado en la presente Resolución, corresponde revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración emita pronunciamiento con relación a dicha sanción;

Con las vocales Flores Talavera, Caller Ferreyros y Zelaya Vidal, a quienes se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera;

RESUELVE:

DECLARAR NULA la Resolución de Intendencia N° 126-4-00588/SUNAT del 30 de abril de 2002, en el extremo referido al reparo por ventas omitidas; y **REVOCARLA** en el extremo referido al reparo a la Cuenta 66 - Cargas Excepcionales, debiendo la Administración, en consecuencia, reliquidar las Resoluciones de Determinación y de Multa materia de impugnación.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


FLORES TALAYERA
VOCAL PRESIDENTE


CALLER FERREYROS
VOCAL


ZELAYA VIDAL
VOCAL


Zúñiga Dulanto
Secretaria Relatora
FT/SG/HV/mgp