



# Tribunal Fiscal

N° 09579-4-2004

**EXPEDIENTE N°** : 2132-2002  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta  
**PROCEDENCIA** : Arequipa  
**FECHA** : Lima, 7 de diciembre de 2004

**VISTA** la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 055-4-03725/SUNAT del 14 de marzo de 2002, en el extremo que declara improcedente el recurso de reclamación formulado contra la Resolución de Determinación N° 052-03-0001435 sobre Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1998, y las Órdenes de Pago N°s 051-01-0018461 y 051-01-0024843 sobre pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2000 y pago de Regularización del ejercicio 1998.

## **CONSIDERANDO:**

Que la recurrente sostiene que pese a que mediante su escrito de reclamo efectuó los descargos respecto de cada uno de los reparos realizados durante el proceso de fiscalización, específicamente del referido a desmedros de existencias, habiendo demostrado la Administración un desconocimiento de los procedimientos de la actividad avícola, la apelada se ha limitado a mantener el mal trabajo realizado en dicha etapa;

Que en cuanto al reparo por diferencias entre gastos comprobados y las rentas totales declaradas, señala que el movimiento de caja de todo un año de una empresa de regular magnitud, no se puede resumir en extractar datos globales y pretender reparar una cifra sin sustento lo que demuestra la falta de experiencia y desconocimiento del auditor sobre el tema, siendo que respecto de los otros reparos, se ratifica en sus argumentos expuestos en su escrito de reclamo, los que no han sido evaluados en la apelada;

Que agrega que inducida por la auditora procedió a efectuar una primera declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, con fecha 30 de noviembre de 2000, presentando posteriormente una segunda declaración rectificatoria el 26 de marzo de 2001, sin embargo para la emisión del valor impugnado se ha considerado tan sólo la primera rectificatoria, no obstante que la segunda fue presentada antes de la emisión del referido valor, apreciándose una clara intención de obtener una supuesta mayor producción para justificar un año de trabajo en la fiscalización, partiéndose de una renta neta imponible falsa;

Que por otro lado, refiere que resulta contraproducente el cobro de la Orden de Pago N° 051-01-0024843 sobre regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, dado que la resolución de determinación reclamada también ha sido emitida por el mismo concepto y período, no obstante mediante declaración rectificatoria del 29 de marzo de 2001, ha demostrado tener un saldo a su favor, por lo que dicho valor ha sido emitido sin cumplir con lo establecido en el artículo 78° del Código Tributario;

Que con relación a la Orden de Pago N° 051-01-0018461 afirma que para su emisión se consideró el coeficiente obtenido con la primera rectificatoria presentada, no habiéndose considerado la segunda, que variaba el coeficiente del pago a cuenta del mes de enero del año 2000, no obstante, haberse presentado con anterioridad a la emisión de la referida orden de pago;

Que por su parte, la Administración sostiene que la recurrente en la primera declaración rectificatoria presentada el 30 de noviembre de 2000, reconoció los reparos efectuados por ingresos por servicio de teléfono, gastos sin documentación sustentatoria, materiales de construcción no destinados a los



# Tribunal Fiscal

N° 09579-4-2004

respectivos activos fijos y costo de ventas no sustentado, determinando una mayor obligación tributaria surtiendo por tanto efectos con su presentación, no obstante con fecha 29 de marzo de 2001 presentó una segunda declaración rectificatoria, en la cual disminuyó la renta neta declarada, por lo que en aplicación del artículo 88° del Código Tributario, procedió a emitir la Resolución de Determinación N° 052-03-0001435 antes de vencido el plazo de sesenta (60) días, en función a la primera declaración rectificatoria;

Que con relación al reparo por costo de desmedro de existencias, afirma que según el resultado del Requerimiento N° 00032026, la recurrente no contaba con informes técnicos sobre el desenvolvimiento de la producción ni informes técnicos sobre estándares de producción, habiendo ésta presentado un informe genérico, no contando con documentación sustentatoria adicional que lo ampare, siendo que los parámetros utilizados por el auditor para sustentar los desmedros en las granjas productoras de pollo en la etapa de saca, se ajustan a la realidad de la recurrente;

Que refiere que mediante Requerimiento N° 00050917 y su correspondiente resultado, el concepto de mortalidad en los galpones R10 y R11 (granja Ramal) es mayor en el mes de enero que en el mes de febrero, situación que demuestra que la mortalidad no es considerada al final del proceso productivo sino al final de cada mes;

Que en cuanto al reparo por diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, señala que en la etapa de fiscalización la recurrente presentó un análisis de ingresos y gastos de dinero, en el que se detectó egresos sin sustento, asimismo, de la revisión de los libros y registros contables se estableció una diferencia entre los ingresos debidamente sustentados y los egresos determinados por la suma de S/.266, 778.45;

Que respecto a los reparos por ingresos consignados en el Registro de Ventas y no considerados en la renta imponible e ingresos no declarados registrados en el Libro Mayor, señala que la recurrente no ha desvirtuado los citados reparos en su reclamación, por lo que procedió a confirmarlos;

Que en el presente caso se tiene que mediante Requerimiento N° 000017427 del 28 de diciembre de 1999 (folio 1005), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de enero a diciembre de 1998, solicitándole para tal efecto diversa documentación tributaria y contable por tales períodos;

Que producto de la referida fiscalización la Administración efectuó a la recurrente reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998 por: a) ingresos por servicio de teléfono, b) gastos sin documentación sustentatoria, c) materiales de construcción no destinados a los respectivos activos fijos, d) diferencias en el costo de ventas no sustentadas, e) ingresos omitidos de declarar según el Libro Mayor, f) diferencias de ingresos registrados en el Libro Mayor y en el Registro de Ventas, g) reparos al costo por desmedro de existencias no sustentadas y h) diferencias entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, este último sobre base presunta, razón por la cual emitió la Resolución de Determinación N° 052-03-0001435 (folios 1150 a 1158);

Que cabe señalar que los reparos referidos a ingresos por servicio de teléfono (S/.11,568.00), gastos sin documentación sustentatoria (S/.5,249.00), materiales de construcción no destinados a los respectivos activos fijos (S/.39,943.00) y costo de ventas no sustentado (S/.247,907.00), fueron reconocidos por la recurrente en el curso de la fiscalización, presentando con fecha 30 de noviembre de 2000 una primera declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998 (folios 1120 a 1126), en la que incluyó dichos reparos como adiciones para determinar la renta neta, obteniendo una renta neta imponible de S/.396,631.00, un impuesto a la renta de S/.118,989.00 y un saldo a favor del fisco de S/.84,234.00;



# Tribunal Fiscal

N° 09579-4-2004

Que es en virtud de la referida declaración rectificatoria que los reparos señalados en el considerando precedente, fueron incluidos por la Administración en el rubro "Adiciones para determinar la renta neta imponible" de la Resolución de Determinación materia de impugnación (folio 1157);

Que si bien posteriormente mediante la presentación de una segunda declaración rectificatoria de fecha 29 de marzo de 2001 (folios 1127 a 1130), la recurrente modificó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de S/.396,631.00 - declarado con ocasión de la primera rectificatoria - a S/.108,781.00, determinando por consiguiente un saldo a favor del contribuyente, no obstante siendo que los reparos han sido efectuados como resultado de la labor de fiscalización de la Administración y se encuentran contenidos en la Resolución de Determinación impugnada, no corresponde merituar la segunda declaración rectificatoria presentada, más aún si la recurrente no sustenta de modo alguno la modificación efectuada;

Que ahora bien, con relación al reparo por ingresos por servicio de teléfono, según se verifica del Resultado del Requerimiento N° 00017427 (folio 1003), la Administración detectó que la recurrente anotaba en el Registro de Ventas ingresos percibidos por servicios prestados con relación a teléfonos monederos que no gravaba para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, según reconoció ella misma en el análisis de ingresos presentado (folio 610), por lo que reparó tal concepto por la suma de S/.11,568.24 según se verifica del Anexo N° 2 adjunto al referido requerimiento (folio 1001);

Que el artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, dispone que constituyen rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería, de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, entre otros;

Que en tal sentido, siendo que la propia recurrente reconoció en el análisis presentado durante la etapa de fiscalización los ingresos por servicios telefónicos que no gravó con el impuesto, y encontrándose el referido reparo arreglado a ley, procede mantenerlo y confirmar la apelada en tal extremo;

Que con relación al reparo por gastos sin documentación sustentatoria se verifica del Resultado del Requerimiento N° 00050906 (folio 991), que la Administración detectó que los gastos anotados por la suma de S/.5,249.00 en la Cuenta 63 asiento 19 del folio 246 del Libro Mayor no contaban con documentación sustentatoria;

Que en tal sentido, siendo que los gastos incurridos para la generación de la renta gravada deben encontrarse respaldados con los respectivos comprobantes de pago y/o documentación sustentatoria, conforme se desprende de lo establecido en el artículo 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, y estando a que la recurrente no desvirtuó dicho reparo durante la fiscalización, ni en la instancia de reclamación o apelación, procede mantenerlo y confirmar la apelada en tal extremo;

Que en cuanto al reparo por materiales de construcción no destinados a los activos fijos ascendente a S/.39,943.00, se tiene que de la revisión de la documentación proporcionada por la recurrente con ocasión del Requerimiento N° 00017427 (folios 1005 y 1003), la Administración detectó registros de compras de materiales de construcción que no son aplicadas a sus activos;

Que según se aprecia a folios 608 a 611, la recurrente proporcionó un listado de compras de materiales efectuadas mes por mes, indicando el destino de las mismas, así como el detalle de otras compras que considera deben ser materia de reparo para efecto del Impuesto a la Renta al no estar destinadas a activos fijos, por lo que la Administración procedió a reparar éstas últimas adquisiciones según se verifica en el Anexo N° 3 del Resultado del citado Requerimiento (folios 1000 y 1003);



# Tribunal Fiscal

N° 09579-4-2004

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que a efecto de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, siempre que la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley;

Que estando a que la recurrente reconoció que las adquisiciones observadas materia de reparo no se encuentran destinadas a refaccionar sus activos, no habiendo posteriormente expuesto argumento alguno ni en la etapa de reclamación o apelación a fin de desvirtuar el referido reparo, y siendo que éste se encuentra arreglado a ley, procede mantenerlo y confirmar la apelada en tal extremo;

Que con relación al reparo al costo de ventas no sustentado por la suma de S/.247,907.00, se tiene que mediante Anexo al Requerimiento N° 00050906 (folios 992 y 993), la Administración solicitó a la recurrente sustentar las diferencias en la determinación del costo de ventas por la suma de S/.975,624.44, importe que corresponde, principalmente, a las diferencias en los rubros de existencias por recibir y compras (Cuenta 28 – Existencias por Recibir y Cuenta 60 – Compras);

Que según se señala en los Resultados del referido Requerimiento (folio 991 y 990) y se aprecia de autos, la recurrente mediante escrito del 5 de octubre de 2000 (folio 586), proporcionó los asientos contables de costos y los análisis de las cuentas de balance a dos dígitos, asimismo, adjuntó cuadros referidos a la determinación del costo de ventas, así como análisis de la Cuenta 28 – Existencias por recibir (folios 579 al 585), de cuya revisión así como de los Registros y Libros Contables, la Administración mantuvo como reparo al costo de ventas la suma de S/.247,906.85;

Que el referido reparo ha sido determinado respecto del costo de ventas de los productos terminados por la suma de S/.196,422.52, a la cual se le agregó la diferencia entre los gastos administrativos y de ventas considerados en el estado de ganancias y pérdidas y el importe que afectó el resultado del ejercicio proveniente de la diferencia entre los gastos considerados en el Libro Mayor y el gasto enviado al costo, que asciende a S/.51,484.33, obteniéndose así el reparo total de S/.247,906.85 (S/.196,422.52 + S/.51,484.33);

Que siendo que la recurrente no ha expuesto argumento alguno a fin de desvirtuar dicho reparo en la etapa de fiscalización ni en la de reclamación o apelación y siendo que el mismo ha sido determinado en base a la información proporcionada por la propia recurrente y de la obtenida de sus libros contables, lo que se encuentra arreglado a ley, corresponde confirmar la apelada en tal extremo;

Que respecto al reparo por ingresos omitidos de declarar según Libro Mayor ascendente a S/.823.72, se tiene que mediante Requerimiento N° 00050914 (folio 988), la Administración solicitó a la recurrente que sustente las diferencias detectadas entre el total de ingresos (Clase 7) anotados en el Libro Mayor (S/.12'306,020.72) y el total de ingresos consignado en la declaración jurada anual (S/.12'305,197.00), que arrojan la suma de S/.823.72, apreciándose de los Resultados del referido requerimiento (folio 983), que la recurrente no sustentó lo indicado, en tal sentido, estando a que aquélla no acreditó de forma alguna en la etapa de fiscalización o en la instancia de reclamación o apelación las citadas diferencias, las que se encuentran arregladas a ley, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en tal extremo;

Que con relación al reparo por diferencias entre los ingresos registrados en las cuentas del Libro Mayor y en el Registro de Ventas ascendente a S/.949.75, se aprecia de autos que el mismo proviene de la diferencia detectada por la Administración entre los montos que figuran como ingresos del mes de noviembre de 1998 en las cuentas del Libro Mayor (clase 7) ascendentes a S/.957,350.73 y los importes anotados en el Registro de Ventas por el mismo mes ascendentes a S/.958,300.48 (folio 986);



# Tribunal Fiscal

N° 09579-4-2004

Que mediante Resolución N° 731-5-2001 este Tribunal ha señalado que el Libro Mayor refleja las operaciones en virtud de su naturaleza contable financiera, más allá de las obligaciones vinculadas a la determinación de un impuesto especial, "por lo que no es válido concluir sin una constatación adicional que las diferencias existentes entre los ingresos anotados en el Libro Mayor y el Registro de Ventas correspondan a operaciones que debían estar gravadas con el Impuesto General a las Ventas";

Que si bien la Administración mediante el Anexo N° 3 del Requerimiento N° 00050914 (folios 988 y 986), solicitó a la recurrente sustente las mencionadas diferencias lo cual ésta no cumplió, no obstante se aprecia que la referida diferencia detectada respecto del mes de noviembre de 1998, se encuentra a su vez comprendida dentro de las diferencias detectadas entre lo anotado en el Libro Mayor y lo consignado en la declaración jurada anual, reparo que ha sido confirmado en esta instancia conforme lo señalado en los considerandos precedentes, por lo que al existir una duplicidad de acotación en cuanto a dicho importe, procede dejar sin efecto el reparo y revocarse la apelada en tal extremo;

Que respecto al reparo al costo por desmedro de existencias, se tiene que conforme se verifica del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° 052-03-0001435 (folios 1151 a 1157), la Administración reparó el costo correspondiente a desmedros de existencias por mortalidad y descarte<sup>1</sup> de aves, al no haber sido debidamente acreditado conforme a lo establecido por el inciso f) artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21° de su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF;

Que mediante Requerimiento N° 00050916 (folio 980), la Administración solicitó a la recurrente proporcione el informe en el que se indique la cantidad diaria de aves muertas y de descarte de las granjas Ramal, San José y Mollendo, productoras de pollo según lo consignado en los cuadros exhibidos por ésta con ocasión del Requerimiento N° 00032018 (folio 999), denominados "Costos de Producción Granja";

Que según se señala en los Resultados del referido Requerimiento (folio 979), la recurrente presentó un escrito de fecha 11 de diciembre de 2000 (folio 519), en el que señaló que no resultaba posible un informe diario de la mortalidad de las aves, toda vez que su control es por cada lote de producción, proporcionando datos por semana, así para el caso de "pollo carne" señaló un índice de mortalidad y descarte del 2.20% en la primera semana (por infalitis y colibacilosis), del 2% en la segunda semana, del 2.60% en la tercera y cuarta semanas (problemas metabólicos, astitis, intoxicaciones, reacciones post vacunales, colibacilosis) y del 2% de la quinta a la séptima semanas (por intoxicaciones, harina de pescado, micotoxinas y coccidiosis), no obstante no presentó documentación alguna que sustente su afirmación;

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° 00050917 (folio 978), la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito y con la documentación original correspondiente, los desmedros determinados en las granjas productoras de pollo en la etapa de saca según detalle del Anexo N° 5 (folios 971 y 972), el desmedro en las granjas generadas en el ciclo de producción de acuerdo con el Anexo N° 6 (folios 969 y 970) y el desmedro por pollos bebé (folio 966);

Que mediante escrito de fecha 26 de diciembre de 2000 (folio 517), la recurrente señaló que el desmedro de "pollo carne" determinado en las granjas productoras según Anexos N°s 5 y 6, se debe a la fatiga por calor, por ser zona contaminada con mucho riesgo de mortandad, por disminución de aditivos en el alimento en la etapa de saca, quedando el pollo desprotegido en razón a que el costo del alimento es muy alto, señalando en cuanto al análisis de pollitos bebé de segunda y de descarte, que se trata de un control

<sup>1</sup> Según definición señalada por la propia recurrente a folio 571, pollo de descarte es el pollo con malformaciones y débil.



# Tribunal Fiscal

N° 09579-4-2004

interno que es manejado en la planta de incubación en Mollendo, por lo que no había podido ser ubicado, agregando mediante escrito de fecha 30 de enero de 2001 (folio 491) que los porcentajes de mortalidad del "pollo carne" proporcionados mediante carta del 11 de diciembre de 2000, se encuentran sustentados en el Informe Técnico N° 005-98;

Que posteriormente, mediante escritos de fechas 16 de febrero y 15 de marzo de 2001 (folios 472 a 489), la recurrente señaló que la Administración no había tenido en cuenta la mortalidad de los pollos según la edad de saca de los mismos, puesto que el auditor consideró que los pollos viven solamente 42 días por lo que el exceso fue reparado por éste, no obstante, afirma que el período de vida normal de un pollo varía de 42 a 60 días, dependiendo de la clase de producto final que se desea, así el "pollo parrillero" o "a la brasa" es sacado a los 45 días en promedio, mientras que el "pollo carne" es sacado a los 50 días promedio, adjuntando en tal oportunidad los Informes N°s 005-98 y 009-98;

Que asimismo, agrega que el descarte de pollo se efectúa por la selección de aves en los galpones, toda vez que algunos pollos no tienen las condiciones naturales para su normal desarrollo, por lo que mueren o no logran la producción óptima que se espera, o también se efectúa por la selección de pollos afectados prematuramente por enfermedades que interrumpen el normal crecimiento del ave impidiendo que finalice eficientemente su período de crianza, apuntando de otro lado, que en el caso de los pollitos bebé de segunda y descarte, éstos fueron ahogados por no estar aptos para ser criados y que dicha pérdida representaba un bajo porcentaje del total de pollitos nacidos y clasificados como de primera;

Que según se aprecia de los Resultados del Requerimiento N° 00050917 antes citado (folio 957), la Administración efectuó el reparo al costo correspondiente a desmedros de existencias por mortalidad, por descarte de pollos, y por pollitos bebé considerados como de segunda y de descarte, según se detalla en los Anexos N°s 6, 7, 8 y 9 adjuntos al referido Requerimiento (folios 940 a 950), por no encontrarse sustentados conforme a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21° de su Reglamento, por la suma total de S/.289,451.49;

Que según se aprecia del valor impugnado y de la documentación que obra en el expediente, el reparo materia de análisis se compone de tres conceptos: a) determinación final de desmedro en las granjas productoras de pollo en la etapa de saca, b) determinación final de desmedros por descarte en las granjas durante el ciclo de producción, y c) desmedros por pollitos bebé de segunda y de descarte;

<b>Costo reparado por desmedros no sustentados</b>	<b>Unidades</b>	<b>Importe S/.</b>
Mortalidad en las granjas productoras de pollo - etapa de saca	30,156	213, 543.15
Descarte en las granjas durante el ciclo de producción	24,038	59, 925.58
Pollitos bebé de segunda y de descarte	46,857	15, 982.76
<b>Total reparo</b>		<b>289, 451.49</b>

Que de acuerdo con lo establecido por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Legislativo N° 774, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley;

Que el inciso f) del precitado artículo establece que son conceptos deducibles, entre otros, las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes;



# Tribunal Fiscal

N° 09579-4-2004

Que por su parte, el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley, señala 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 efectuadas ante un Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, siendo que aquélla podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa;

Que estando a las normas expuestas, corresponde analizar previamente si los reparos efectuados a la recurrente constituyen mermas o desmedros;

Que de acuerdo al Diccionario de Lengua Española "merma" es la *acción y efecto de mermar*, definiéndose "mermar" como *bajar o disminuir algo o consumirse una parte de ello*, siendo "desmedro" la *acción o efecto de desmedrar*, definiéndose "desmedrar" como *deteriorar, decaer, ir a menos*;

Que es en tal sentido, que este Tribunal en diversas Resoluciones tales como las N°s 07164-2-2002, 01154-5-2003, 02684-4-2003, 06259-3-2003 y 3722-2-2004, ha dejado establecido que la merma implica una disminución en la cantidad del bien, como la evaporación o desaparición de insumos, materias primas o bienes intermedios como consecuencia del proceso productivo o de comercialización o por causas inherentes a su naturaleza, en tanto que el desmedro implica una disminución en la calidad del bien, como productos dañados o defectuosos dentro del proceso;

Que asimismo, de acuerdo al criterio establecido por Resoluciones tales como las N°s 0724-1-97, 07164-2-2002 y 03722-2-2004, no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto realizable de los bienes a ser transferidos, sino sólo una reducción de dicho valor, pudiendo en este último caso comercializarse los bienes por un menor precio, siendo por dicha razón que el legislador exige la acreditación de la destrucción de los bienes ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, toda vez que el hecho que un bien sufra un desmedro no conlleva naturalmente a su destrucción, en tanto la empresa puede tener la posibilidad de utilizarlo o venderlo;

Que estando a las definiciones antes señaladas, corresponde considerar las pérdidas por mortalidad en las granjas productoras de pollo en la etapa de saca como mermas, toda vez que implican una pérdida de orden cuantitativo del número de aves como consecuencia del proceso productivo de la recurrente (pollos vivos a pollos beneficiados), inherentes a dicha actividad;

Que de otro lado, de acuerdo a lo señalado por la propia recurrente, el descarte de aves implica una selección que se efectúa en los galpones respecto de aquellas que no tienen las condiciones naturales para su normal desarrollo, sea porque se encuentran enfermas, nacen débiles o de tamaño inferior al normal, lo que motiva su separación del resto de los animales sanos (folio 486), lo que puede desembocar en la muerte del animal o en un producto final de bajo peso, en tal sentido toda vez que en principio un ave de descarte implica una disminución en su calidad para la obtención de un producto final óptimo (pollo carne - pollo brasa), resulta pertinente considerar los descartes de aves en las granjas durante el proceso de producción como desmedros;

Que similar situación se suscita con los pollitos bebé de segunda y de descarte, toda vez que según se infiere de lo señalado por la recurrente en su escrito de fecha 16 de febrero de 2001 (folio 485), aquéllos no garantizan una crianza eficiente y rentable como sí lo hacen los pollitos bebé de primera, razón por la cual son ahogados, en tal sentido, toda vez que se trata de una disminución en la calidad de las existencias corresponde considerarlos también como desmedros;



## Tribunal Fiscal

N° 09579-4-2004

Que en tal sentido, estando a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosado, correspondía que la recurrente acreditase los desmedros de aves mediante su destrucción efectuada ante un Notario Público o Juez de Paz a falta de éste, mientras que en el caso de las mermas, si bien no existía norma expresa en el período acotado que estableciera el procedimiento a seguir para su sustentación, ello no significaba que la recurrente no se encontrara obligada a sustentarlas, conforme se ha dejado establecido en la Resolución N° 02312-5-2004, y se encuentra corroborado con lo señalado por el propio inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, que señala que las mermas deben encontrarse debidamente acreditadas;

Que ahora bien, conforme se indicó en los considerandos precedentes, la Administración obtuvo información en cuanto a la cantidad de aves muertas y de descarte, de los cuadros denominados Costos de Producción proporcionados por la propia recurrente en la etapa de fiscalización (folios 413 a 426), por cada mes y por cada granja, de los que se aprecia una sección en la que se muestra el control de la existencia de aves por galpón, fecha de carga, edad, y "mermas" por conceptos de mortalidad y descarte;

Que si bien de los cuadros de producción exhibidos por la recurrente se observan las mermas por mortalidad de aves, éstas no han sido acreditadas debidamente por la recurrente, conforme exige el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosado, toda vez que si bien resulta razonable que en el proceso productivo de la recurrente éstas se produzcan, aquella sólo se ha limitado a expresar porcentajes de mortalidad sin presentar documentación sustentatoria no obstante haber sido requerida para ello;

Que es del caso señalar que los Informes Técnicos N°s 005-98 y 009-98 (folios 470 y 471) elaborados por el veterinario de la recurrente en setiembre y diciembre de 1998, y ofrecidos en la etapa de fiscalización, si bien hacen alusión a pérdidas de "pollos carne" por mortalidad del 30% de una población de 120,000 pollos, así como una exacerbación de la morbilidad y mortalidad en los núcleos de producción de San José Ramal y Mollendo del 35%, no obstante no señalan número específico ni edades de las aves o sólo sugieren acciones relacionadas con la vacunación de los animales, apreciándose que además dichos porcentajes difieren de los señalados por la recurrente en el escrito de fecha 11 de diciembre de 2000, la cual adujo una pérdida total de 8.80% en todo el ciclo de producción (folio 519), por lo que tales Informes no resultan ser documentos sustentatorios de los porcentajes de mortalidad alegada por la recurrente, así tampoco constituyen documentos con los que se acredite debidamente el porcentaje de mermas sufridas conforme a lo establecido en el precitado artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que la Administración para efecto de determinar la merma de aves por mortalidad, de los cuadros de producción proporcionados por la recurrente, considera a las aves que superaban los 42 días de edad, pues según sostiene es a partir de dicha fecha que el pollo está apto para ser beneficiado, aplicando el porcentaje de merma del 2% señalado por la recurrente en su escrito del 11 de diciembre de 2000 (folio 519) que corresponde a la quinta a sexta semana de edad, reparando el costo por el exceso;

Que no obstante, la Administración no ha motivado adecuadamente ni sustentado técnicamente que la edad de 42 días es la edad que efectivamente corresponde considerar para el período de vida normal de un pollo, adicionalmente se aprecia que aquélla no ha tenido en cuenta el destino final del producto, no obstante haber reconocido en el Informe Final de Fiscalización que obra en autos (folios 1033 a 1040) que la recurrente produce "pollos carne" y que su crianza es de aproximadamente de 53 días, así tampoco ha sustentado el porcentaje de merma aplicado;

Que al respecto cabe señalar que en Resoluciones tales como las N°s 02488-4-2003 y 00399-4-2003, se ha establecido que en el caso de determinación de mermas no basta que la Administración deje de lado la información proporcionada por la recurrente, sino que resulta necesario que la referida determinación



# Tribunal Fiscal

N° 09579-4-2004

se encuentre motivada y sustentada en documentación y/o información técnica correspondiente;

Que en tal sentido, corresponde revocar el reparo al costo por mermas por mortalidad en las granjas productoras en la etapa de saca, debiendo la Administración proceder a efectuar una nueva determinación teniendo en consideración lo antes expuesto;

Que en cuanto a los reparos por desmedros por descarte de aves en las granjas durante el ciclo de producción y por pollitos bebe de segunda y de descarte, la recurrente no ha señalado en cuanto a los primeros el destino final de dichas aves, esto es, su muerte o si fueron vendidos como producto de inferior calidad, señalando sólo respecto de los segundos (pollos bebé de descarte) que éstos fueron ahogados por no encontrarse aptos para ser criados (folio 472);

Que estando a que la recurrente no ha acreditado los desmedros por descarte de aves durante el proceso productivo y por pollitos bebe de segunda y descarte mediante su destrucción ante Notario Público o Juez de Paz, requisito exigido por el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para su aceptación, procede mantener el reparo en tal extremo;

Que respecto al reparo por diferencias entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas ascendente a S/.266,778.45, se aprecia del valor impugnado que éste se encuentra sustentado en lo dispuesto en el artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 59° de su Reglamento (folio 1157);

Que al respecto, mediante Requerimiento N° 00050914 (folio 988), la Administración solicitó a la recurrente que sustentase por escrito y con la documentación original correspondiente, los egresos sin sustento señalados en el Anexo N° 1 adjunto al mismo (folio 989), determinados de la verificación del análisis proporcionado por la recurrente y de los libros contables (folios 542 al 548).

Que del Anexo N° 1 de los Resultados del referido Requerimiento (folios 981 a 983), se aprecia que la Administración determinó diferencias entre los ingresos debidamente sustentados y los egresos determinados, destacando ingresos sin sustento por S/.266,778.45, siendo que un extracto de dicho anexo puede observarse a continuación:

## **Análisis de ingresos y egresos de dinero \***

<b>SALDO INICIAL</b>		S/.47 753,02
<b>INGRESOS:</b>		17 835 879,50
Ventas	14 378 470,16	
Ingresos diversos	600,34	
Cobranzas ejercicios anteriores	555 826,01	
Aporte de socios	958 000,00	
Préstamo de terceros	953 225,00	
Pagarés	989 757,99	
<b>EGRESOS:</b>		18 122 038,34
Sobregiros	30 772,23	
Remuneraciones	89 462,84	
Proveedores	9 796 897,28	
Recargo y moras	6 547,59	

M K Q HL



# Tribunal Fiscal

N° 09579-4-2004

Tributos	64 783,00
Beneficios sociales	2 232,91
Gastos de ventas	2 751,97
Costos de producción	1 460,00
Gastos financieros	147 245,00
Devolución de capital adicional	1 315 600,00
Cartas de crédito y pagarés	6 664 285,52
<b>SALDO FINAL, según SUNAT</b>	<b>-238 405,82</b>
<b>SALDO FINAL, según Contribuyente</b>	<b>28 372,63</b>
<b>Ingresos sin sustento materia de reparo</b>	<b><u>S/.266 778,45</u></b>

\* Según papeles de trabajo se señala que dicha diferencia fue determinada en función a los análisis proporcionados por el contribuyente, libro mayor, registro de ventas, libro de inventarios y balances.

Que de conformidad con lo establecido en el artículo 63° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma y sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación;

Que el artículo 64° del Código Tributario antes mencionado, establece las causales que facultan la utilización de los procedimientos de determinación sobre base presunta, señalándose en los numerales 2 y 3 del referido artículo, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario, o cuando el deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, no lo haga dentro del término señalado por la Administración;

Que al respecto, cabe señalar que la diferencia negativa en el movimiento de caja detectada por la Administración, resta fehaciencia a su contabilidad y por lo tanto a las determinaciones tributarias efectuadas por ésta, siendo que además la recurrente no cumplió con exhibir y/o presentar los extractos bancarios de los meses de setiembre a diciembre del Banco CONTINENTAL moneda nacional, de los meses de junio, agosto, octubre a diciembre del Banco CONTINENTAL en moneda extranjera, y de los meses de abril, julio, setiembre y octubre del Banco EXTEBANDES, tal como se observa del resultado del Requerimiento N° 00032018 (folio 998), por lo que la Administración se encontraba facultada a determinar la obligación sobre base presunta, criterio establecido por este Tribunal en reiteradas resoluciones, tales como la Resolución N° 4184-2-2003 del 22 de julio de 2003 y la Resolución N° 5654-3-2003 del 2 de octubre de 2003;

Que ahora bien, el artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, dispone que la SUNAT procederá a determinar de oficio el impuesto, de acuerdo con el Código Tributario, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, de conformidad con el artículo 52° de dicha norma, según el cual se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta neta no declarada por éstos;



# Tribunal Fiscal

N° 09579-4-2004

Que asimismo, el artículo 94° de la referida Ley señala que se presume que la diferencia existente entre los gastos comprobados de las personas naturales y las rentas totales declaradas, constituye renta no declarada por éstos, salvo prueba en contrario;

Que por su parte, el artículo 59° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que tratándose de incrementos patrimoniales no justificados a que se refieren los artículos 52° y 92° de la Ley, cuando el contribuyente en un ejercicio gravable no justifique los incrementos patrimoniales o la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, la SUNAT determinará la renta imponible mediante acotación de oficio, para lo cual adicionará a la renta neta declarada, el incremento patrimonial no justificado o la referida diferencia;

Que según se verifica de autos y se aprecia en el cuadro detallado en considerandos anteriores, el reparo materia de análisis ha sido efectuado por la Administración en base a diferencias entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, procedimiento regulado en el artículo 94° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 59° de su Reglamento;

Que dicho procedimiento, no obstante, sólo resulta de aplicación para la determinación de renta sobre base presunta de personas naturales, según se desprende de lo establecido en el precitado artículo 94° y conforme ha sido establecido por este Tribunal en las Resoluciones N°s 937-2-2001, 5654-3-2003, 6373-2-2002, 02190-3-2003 y 05995-3-2004, entre otras, que señalan que la aplicación del mencionado artículo 94° de la Ley del Impuesto a la Renta referido a incrementos patrimoniales no justificados sólo alcanza a las rentas de las personas naturales como tales, lo que implica que en ningún caso deba considerarse como renta de tercera categoría;

Que en tal sentido, el procedimiento de determinación sobre base presunta en base a la diferencia entre los gastos comprobados y las rentas totales declaradas utilizado por la Administración en el caso de autos, no resulta de aplicación para la determinación del incremento patrimonial no justificado de la recurrente al tratarse de una empresa que genera rentas de tercera categoría y no de una persona natural, por lo que corresponde revocar la apelada en tal extremo, debiendo la Administración utilizar para la determinación sobre base presunta cualquiera de los procedimientos regulados en el Código Tributario o en leyes especiales y emitir nuevo pronunciamiento;

Que respecto a la Orden de Pago N° 051-01-0024843 (folio 1075), cabe señalar que aquélla ha sido emitida por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, como consecuencia de la presentación de la primera declaración rectificatoria presentada por la recurrente el 30 de noviembre de 2000, en la que, conforme se indicó en los considerandos precedentes, incluyó como adiciones para determinar la renta neta, los reparos por ingresos por servicio de teléfono, gastos sin documentación sustentatoria, materiales de construcción no destinados a los respectivos activos fijos y costo de ventas no sustentados, los que han sido mantenidos en esta instancia, habiéndose deducido el importe de la misma de la Resolución de Determinación N° 052-03-0001435, por lo que al encontrarse arreglada a ley, corresponde confirmar la apelada en tal extremo;

Que con relación a la Orden de Pago N° 051-01-0018461 (folio 1095), cabe señalar que aquélla ha sido emitida por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del mes de enero de 2000, aplicándose a la base imponible declarada por la recurrente el coeficiente de 0.0096;



# Tribunal Fiscal

N° 09579-4-2004

Que el referido coeficiente ha sido calculado tomando en consideración el Impuesto a la Renta declarado por la recurrente en la primera declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998 presentada el 30 de noviembre de 2000 (S/.118,989.00), en la que, conforme se indicó en los considerandos precedentes, incluyó como adiciones para determinar la renta neta, los reparos por ingresos por servicio de teléfono, gastos sin documentación sustentatoria, materiales de construcción no destinados a los respectivos activos fijos y costo de ventas no sustentados y los ingresos netos declarados por dicho ejercicio (S/.12'305,197.00);

Que toda vez que los referidos reparos han sido confirmados en esta instancia y siendo que la Administración en aplicación de lo dispuesto en el artículo 34° del Código Tributario, ha modificado el importe de la deuda tributaria contenida en la mencionada orden de pago, exigiendo solamente el pago de los intereses moratorios respectivos, lo que se encuentra arreglado a ley, corresponde confirmar la apelada en dicho extremo;

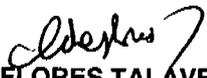
Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que sus argumentos expuestos en su recurso de reclamación no han sido evaluados por la Administración en la apelada, cabe señalar que el mismo carece de sustento, toda vez que se aprecia de autos que la Administración emite pronunciamiento sobre todos los aspectos sobre los que versa el expediente, incluyendo los planteados por la recurrente;

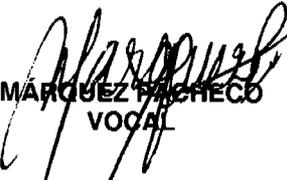
Con las vocales Flores Talavera, Márquez Pacheco y Caller Ferreyros, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco;

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 055-4-03725/SUNAT del 14 de marzo de 2002, en el extremo referido a reparos por diferencias entre los ingresos registrados en el Libro Mayor y en el Registro de Ventas, al costo por mermas por mortalidad en las granjas productoras de pollo en la etapa de saca y por diferencias en los gastos comprobados y las rentas totales declaradas, debiendo la Administración, con relación a estos dos últimos, emitir nuevo pronunciamiento de acuerdo a lo expuesto en la presente Resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

  
FLORES TALAVERA  
VOCAL PRESIDENTE

  
MÁRQUEZ PACHECO  
VOCAL

  
CALLER FERREYROS  
VOCAL

  
Zúñiga Dulanto  
Secretaria Relatora  
MP/SG/mgp