



# Tribunal Fiscal

Nº 03620-5-2005

**EXPEDIENTE Nº** : 5938-03  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Arequipa  
**FECHA** : Lima, 10 de junio de 2005

**VISTA** la apelación interpuesta por **S.A.** contra la Resolución de Intendencia Nº 055-014-0000027/SUNAT, emitida con fecha 29 de agosto de 2003 por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 052-03-0002204, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 y contra la Resolución de Multa Nº 052-02-0002712, girada por la infracción tipificada en el numeral 2) del artículo 178º del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el reparo al gasto efectuado por la Administración no se ajusta a ley, pues el fertilizante (úrea agrícola y fosfato diamónico) que importó de Rusia y Estados Unidos es soluble en agua y se expande a granel por lo que los faltantes de 0.79%, 0.56% y 1.5% entre las cantidades embarcadas en los puertos de origen y las desembarcadas en el puerto de destino constituyen una merma, cuyo origen es el aire, la exposición al clima y al viento.

Que agrega que la forma como es cargado el fertilizante en las naves que lo transportaron fue a través de mangas especiales que se sitúan en la parte superior de las bodegas de los barcos las cuales dejan caer el fertilizante, produciéndose una pérdida en los tramos en que el fertilizante se encuentra literalmente en el aire, expuesto al clima y al viento, pérdida que es corroborada con los informes que fueron realizados por la empresa Preventores Asociados Ajustadores y Peritos de Seguros S.A. para Seguros Fénix Royal & Sunalliance, siendo cubierta sólo la pérdida del fertilizante fosfato diamónico por encontrarse por encima de la franquicia deducible.

Que la Administración señala que si bien es cierto que las mermas son deducibles de la renta bruta de tercera categoría, están condicionadas a su acreditación mediante informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado, debiendo contener dicho informe por lo menos una metodología empleada y las pruebas realizadas, situación que no se produce en el caso de autos ya que los Informes N.ºs. 9088.2000, F7157.2000 y 7469.2000 de fechas 25 y 27 de setiembre y 20 de noviembre de 2000, emitidos por la empresa Preventores Asociados Ajustadores y Peritos de Seguros S.A. se limitan a certificar las cantidades de úrea y fosfato diamónico desembarcadas en el terminal portuario Matarani por las naves Anastasia, Hiona y Stamatina P sin establecer la causa que motivo los faltantes de 173.172, 167.651 y 124.212 toneladas métricas de los referidos fertilizantes.

Que es objeto de controversia determinar si el reparo a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 por concepto de mermas no sustentadas vinculadas a la importación de fertilizantes (úrea y fosfato diamónico), se encuentra conforme a ley.

Que mediante Requerimiento Nº 00056268, notificado el 16 de setiembre de 2002, la Administración solicitó a la recurrente sustentar conforme a las normas del Impuesto a la Renta los gastos registrados como mermas y faltantes de peso en el mes de noviembre de 2000 y registrados en la Cuenta 66 8 101 (Gastos Extraordinarios).

Que en respuesta al referido requerimiento, mediante escrito de fecha 11 de octubre de 2002, la recurrente señala que los informes de Preventores Asociados S.A., especialistas en la supervisión y

c x f 1



# Tribunal Fiscal

Nº 03620-5-2005

verificación de las descargas, aforos, estadías, salidas e inspecciones de las diferentes mercancías importadas o por exportar sustentan las mermas en los fertilizantes a granel importados en el año 2000. Asimismo, indica que en las importaciones de productos a granel que utilizan el transporte marítimo pueden presentarse mermas o sobrantes de mercancías para lo cual existe un método internacional aceptado que permite precisar la cantidad de carga embarcada y/o descargada de un buque.

Que al respecto, el inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF<sup>1</sup>, considera como deducibles de la renta bruta a las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo y las mermas y desmedros debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas.

Que asimismo el literal c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF señala que merma es la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo y cuando la Administración lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener, por lo menos, la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que corren en autos los Informes N°s. 9088.2000, F 7157.2000 y 7469.2000 realizados por Preventores Asociados S.A. para la empresa de Seguros Fénix Royal y Sunalliance (aseguradora de la recurrente), en los cuales se describe la supervisión, traslado y recepción de los fertilizantes úrea perlada y fosfato diamónico, transportados por las naves Anastasia, Hiona y Stamatina P desde Rusia y Estados Unidos al puerto de Matarani.

Que en el caso de la Factura N° 5606 de 3 de setiembre de 2000, se importó fosfato diamónico a granel del proveedor Conagra International Fertilizer Co., determinándose una diferencia de 155.871 toneladas métricas entre la cantidad manifestada y la descargada, y una diferencia de 167.651 entre la cantidad manifestada y la recibida. Se señala además que el monto deducible es de 105.99 toneladas y la pérdida que correspondía asumir por el seguro es de 61.661 toneladas valorizadas en US\$ 10 482,37.

Que tratándose de la Factura N° 5523 de 14 de julio de 2000, se importó úrea para uso agrícola a granel del proveedor Conagra International Fertilizer Co., determinándose una diferencia de 116.462 toneladas métricas entre la cantidad manifestada y la descargada y una diferencia de 124.212 entre lo manifestado y lo recibido.

Que la Factura N° 02100819 de 4 de octubre de 2000, contiene úrea importada a granel del proveedor Transammonia AG. Se detectó un faltante de 163.030 toneladas métricas entre la cantidad manifestada y la descargada y un faltante de 173.172 toneladas métricas entre la cantidad manifestada y la recibida, lo que es equivalente a US\$ 24 070,91, monto comprendido dentro de la franquicia deducible.

Que sólo en el caso del fosfato diamónico, el faltante es mayor al 1% (1.5%), esto es, mayor a la franquicia deducible, por lo que dio lugar a que la recurrente realice el reclamo a la compañía de seguros, la que estaba obligada a cubrirlo.

Que el artículo 13° de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 809, texto legal aplicable para el caso de autos, señala que los derechos arancelarios y demás impuestos se aplican sobre la mercancía declarada y, en caso de reconocimiento físico, sobre la mercancía encontrada, siempre que ésta sea menor a la declarada; si es mayor a la declarada, la diferencia caerá en comiso.

<sup>1</sup> Norma aplicable al caso de autos.

C<sup>1</sup> Bas H *ge*<sup>2</sup>



# Tribunal Fiscal

Nº 03620-5-2005

Que el artículo 35° de la citada ley establece que las compañías transportadoras son responsables de las mercancías hasta su entrega a los almacenes aduaneros, debiendo ser entregadas y recepcionadas al término de la descarga y como constancia se confecciona una lista de bultos o mercancías faltantes o sobrantes, la que junto con la respectiva nota de tarja<sup>2</sup> son suscritas por el transportista y el almacenista.

Que según lo dispuesto por el artículo 36° de la misma ley, ADUANAS podrá aceptar un margen de tolerancia de hasta el porcentaje que fije el reglamento respecto de la carga de gran volumen o a granel, consignada en el manifiesto de carga, lo que no constituirá infracción sancionable.

Que el artículo 40° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 121-96-EF, señala que ADUANAS, para efecto de la conformidad del manifiesto, aceptará automáticamente un margen de tolerancia de hasta cinco por ciento (5%) respecto de la carga de gran volumen o a granel, no considerándose tal hecho como una infracción administrativa.

Que al respecto, el numeral 5) de la parte B.5 de la Resolución N° 541-2003/SUNAT que aprueba los procedimientos de manifiesto de carga, devolución de bultos sobrantes y bultos desembarcados por error y rectificación de errores de manifiesto, recoge lo señalado en la ley y el reglamento, reiterando que cuando se trate de carga de gran volumen o a granel (más de 1000 kilos en la vía marítima) se aceptará un margen de tolerancia máxima, menor a 5%, de diferencia entre el peso recibido y el peso declarado en el manifiesto de carga no requiriéndose a este efecto de solicitud de rectificación. Dicha diferencia no dará lugar a la aplicación de sanciones.

Que por otro lado, para los despachos totales o parciales de las mercancías que se encuentran en depósito, según lo indicado en el artículo 98° del reglamento, se tendrá en cuenta el peso registrado al momento de la recepción por el depositario, quien asumirá la responsabilidad frente al Fisco en relación al adeudo, por las diferencias que pudieran presentarse en función a la variación del peso registrado a la salida de las mercancías; sin embargo tratándose de carga a granel no será responsable por la pérdida de peso por efecto de influencia climatológica, evaporación o volatilidad, siempre y cuando la pérdida del peso no exceda del dos por ciento (2%) del peso registrado al ingreso de la mercancía al depósito.

Que las normas que regulan la importación de mercancías arriba indicadas, tal como fluye de su lectura, han establecido para estos casos, un porcentaje razonable de mermas producidas durante el transporte y descarga hasta la entrega en el depósito o almacén aduanero, el cual es recogido por la propia Administración en sus procedimientos para el manifiesto de carga. Tal regulación considera las pérdidas de peso que normalmente pueden ocurrir con el manipuleo que se produce a lo largo del transporte internacional y su descarga hasta la llegada al almacén.

Que la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de las mermas debidamente acreditadas, lo que ocurre en este caso, pues tales mermas se encuentran dentro de los límites que ya han sido establecidos por las leyes y normas reglamentarias que regulan la importación de mercancías.

Que si bien el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta faculta a la Administración para que requiera al contribuyente que acredite las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, ello no puede ser interpretado en forma aislada como lo ha hecho la Administración. Tal facultad debe aplicarse razonablemente, esto es, cuando no haya una merma acreditada, no se tenga certeza del porcentaje

<sup>2</sup> De acuerdo a la definición contenida en la ley es el documento que formulan conjuntamente el transportista con el almacenista, durante la verificación de lo consignado en el conocimiento de embarque en relación con las existencias físicas, registrando las observaciones pertinentes.

C<sup>1</sup> RA H TE



# Tribunal Fiscal

Nº 03620-5-2005

aplicable para la actividad por no contar con elementos para ello, entre otros, no así, cuando existen normas específicas que reconocen un porcentaje razonable de mermas.

Que sin perjuicio de ello, la deducción como gasto de las mermas en la importación de los fertilizantes realizada por la recurrente no alcanza a la parte cubierta por el seguro, por lo que la Administración deberá redeterminar el reparo al Impuesto a la Renta contenido en la Resolución de Determinación N°. 052-03-0002204 considerando deducible sólo el monto no cubierto por el seguro.

Que finalmente con relación a la Resolución de Multa N° 052-02-0002712, girada por la infracción prevista por el numeral 2) del artículo 178° del Código Tributario dado que se encuentra vinculada al reparo contenido en la Resolución de Determinación N° 052-03-0002204, debe estar a lo resuelto para esta última.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Pinto de Aliaga, e interviniendo como ponente la vocal Olano Silva.

## RESUELVE:

**REVOCAR EN PARTE** la Resolución de Intendencia N° 055-014-0000027/SUNAT de 29 de agosto de 2003, en el extremo referido al reparo por mermas no sustentadas en la parte no cubierta por el seguro contenido en la Resolución de Determinación N° 052-03-0002204 y su multa vinculada y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

  
**CHAU QUISPE**  
**VOCAL PRESIDENTA**

  
**OLANO SILVA**  
**VOCAL**

  
**PINTO DE ALIAGA**  
**VOCAL**

  
**Ezeta Carpio**  
Secretario Relator  
OS/EC/EM/njt.