



# Tribunal Fiscal

Nº 08859-2-2007

**EXPEDIENTES Nº** : 8104-2004 y 8105-2004  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y otros  
**PROCEDENCIA** : Piura  
**FECHA** : Lima, 20 de setiembre de 2007

**VISTAS** las apelaciones interpuestas por , contra las Resoluciones de Intendencia Nº 0850140000237/SUNAT y Nº 0850140000238/SUNAT, emitidas el 23 de junio de 2004 por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, respecto a la primera en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº 022-03-0006299, Nº 022-03-0006302, Nº 022-03-0006303, Nº 022-03-0006307 a Nº 022-03-0006309, Nº 022-03-0006319 a Nº 022-03-0006327, Nº 022-03-0006329 a Nº 022-03-0006332 y Nº 022-03-0006345, sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 e Impuesto General a las Ventas de setiembre y octubre de 1998, abril a junio de 1999, abril a diciembre de 2000, enero, febrero y abril a junio de 2001, y contra las Resoluciones de Multa Nº 022-02-0010708, Nº 022-02-0010709, Nº 022-02-0010729 a Nº 022-02-0010737, sobre infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario, y respecto a la segunda en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia Nº 022-4-54232/SUNAT, que declaró improcedente la solicitud de devolución del saldo a favor materia del beneficio (SFMB) a junio de 2001.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene lo siguiente:

1. Los reparos al crédito fiscal fueron reconocidos y regularizados mediante declaraciones rectificatorias, pagados y extinguidos en virtud de su acogimiento al RESIT, a excepción del reparo por anotación extemporánea de comprobantes de pago en el Registro de Compras, el cual fue impugnado. Posteriormente, dicho reparo al encontrarse vinculado a la oportunidad de legalización del Registro de Compras fue debidamente regularizado al amparo del Decreto Legislativo Nº 929, tal como lo reconoce la Administración en las resoluciones apeladas.
2. Al haber desaparecido el motivo del reparo, la acotación del mes de noviembre de 1998 carece de sustento, pues tiene derecho a usar como crédito fiscal la suma S/. 46,874.67, que es el resultado de aplicar el porcentaje de prorrata determinado por la Administración (71.73%) sobre el monto del reparo por anotación extemporánea (S/. 65,348.76). Sin embargo, en los anexos de la resolución apelada la Administración indebidamente ha considerado un monto menor (S/. 31,304.00) y ha mantenido la multa respectiva a pesar de haber dejado sin efecto la resolución de determinación que le sirvió de sustento.
3. Las acotaciones de los meses de julio de 2000 a junio de 2001 tienen su origen en el indicado error de la Administración de haber considerado un monto menor, lo que además genera la disminución del Saldo a Favor Materia del Beneficio arrastrado de períodos anteriores en S/. 15,571.00. Asimismo, en función a dicho arrastre la Administración impuso multas por cada período de julio de 2000 a junio de 2001, sin tener en cuenta que aunque existiera una diferencia en el SFMB de períodos anteriores, los reparos u observaciones de un determinado período no debe tener efecto en los períodos posteriores –en lo que a sanciones se refiere–, pues según lo establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 544-1-2002 y Nº 493-3-2001 y la Nota 8 de la Tabla de Sanciones del Código Tributario, en caso de arrastre del saldo a favor no se debe sancionar dos veces por un mismo hecho.
4. La acotación del mes de agosto de 2000 se origina en el reparo al débito fiscal por la suma de S/. 15.00, el cual fue rectificado y acogido al RESIT, por lo que en virtud al numeral 4.2 de la Ley Nº 27681, con el acogimiento al RESIT quedó extinguida cualquier multa, recargo, interés o reajuste, por lo que no procedería acotar por dicho concepto.

*[Firma manuscrita]*



## *Tribunal Fiscal*

Nº 08859-2-2007

5. En el mes de noviembre de 2000 la Administración omitió considerar la compensación del SFMB con el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de octubre de 2000 por S/. 2,492.00, lo que sirvió de base para las acotaciones de noviembre de 2000 a junio de 2001.
6. Adicionalmente, en los períodos acotados existen diferencias mínimas de S/. 1.00, de -S/.1.00 o hasta S/. 16.00 determinadas por la Administración, que al no haber sido debidamente explicadas, resultan nulas.
7. Respecto del reparo efectuado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, señala que se dedica a la comercialización de mangos frescos al exterior, principalmente a Estados Unidos, y al mercado nacional. El mercado internacional es más exigente que el nacional pues exige el ineludible cumplimiento de normas internacionales sobre protección fitosanitaria, por lo que las plantas emparadoras deben cumplir estrictamente los cánones técnicos respectivos y condiciones de calidad total.

La exportación del Perú hacia Estados Unidos está regida por un plan de trabajo suscrito por ambos países que contiene una secuencia técnica para certificar condiciones fitosanitarias que comprende la cosecha, manipulación en el campo, ingreso a la planta en la que la fruta es sometida a procesos de selección, calibración y tratamiento de agua caliente, siendo trasladada al área de empaque y paletizado, como resultado de lo cual se descartan aquellos mangos que no tienen la calidad necesaria para su exportación. Todo el proceso debe realizarse en un plazo breve de 24 a 48 horas, pues pasado ese tiempo la fruta entra en proceso de maduración rápida lo que impedirá su exportación, considerando además que el transporte marítimo dura en promedio once días.

Sin embargo, la Administración reparó el desmedro deducido por el descarte de mangos no aptos para la exportación y vendidos a un menor precio en el mercado nacional, así como reparó la deducción del desmedro por la incineración de mangos descompuestos.

8. El desmedro no aceptado en la parte referida al descarte de mangos se originó en el desconocimiento por parte de la Administración del costo computable de los mangos descartados para la exportación pero vendidos en el mercado nacional, cuando de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, en la enajenación de bienes es necesario deducir todos los costos incurridos por el vendedor en la realización de sus operaciones. En su caso, el costo promedio de los mangos enviados a descarte asciende a S/. 176,057.13, según se verifica en el kárdex proporcionado.

No toda la fruta adquirida puede tener la calidad de exportable, además, debido a la alta temperatura de la zona la fruta entra rápidamente en proceso de maduración. Por tal motivo, se vio obligada a vender en el mercado nacional aquellos mangos que no calificaban para la exportación y se encontraban en estado de maduración, a un precio menor al que hubiese obtenido en el mercado internacional a fin de evitar una pérdida mayor o total, lo que responde a usos comerciales comunes.

Haber obtenido una pérdida resultante de la diferencia entre los ingresos obtenidos y el costo computable de los bienes transferidos, no implica que dicho costo deba ser desconocido. No obstante, en la resolución apelada la Administración si bien reconoce que se tuvo que vender los bienes en el mercado nacional a un precio menor por tratarse de un producto perecible, mantiene el reparo bajo el entendido de que no sería posible deducir un costo si no se encuentra asociado a un ingreso mayor que genere ganancia al contribuyente, lo que significaría que las pérdidas obtenidas en el desarrollo regular de las actividades del negocio no son deducibles.

9. El reparo por desmedro no reconocido referido al desperdicio o incineración de mangos se originó en el incumplimiento del plazo para comunicar a la Administración sobre la destrucción del bien establecido por el inciso c) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08859-2-2007

La comunicación previa a la Administración en realidad es un acto formal y no constitutivo de derecho. La Administración debe tener en cuenta la real situación de las empresas y negocios así como las particulares condiciones del bien que hacen imposible comunicar su destrucción con la antelación establecida en la norma, salvo que se ocasione un perjuicio sumamente grave como malograr el resto de las existencias, lo que no ha sido intención del legislador, por lo tanto, debe permitirse actuar de manera flexible ante situaciones como en el presente caso.

El mango es una fruta que por su naturaleza puede llegar a descomponerse muy rápidamente, más aún en zonas de alta temperatura. El mango incinerado no era apto para el consumo humano por encontrarse en descomposición, pudiendo incluso haber originado la proliferación de insectos y puesto en riesgo la totalidad de la producción. Además, al encontrarse obligada a cumplir con las normas de los organismos fitosanitarios oficiales del Perú y Estados Unidos, SENASA y APHIS - entidades que tienen presencia continua en sus instalaciones durante toda la campaña- cualquier demora en incinerar la fruta en descomposición, le hubiera podido originar multas administrativas al incumplir con normas sanitarias específicas, e inclusive, APHIS podría haberle prohibido la exportación de fruta a los Estados Unidos por no cumplir con las exigencias sanitarias mínimas de dicho país, lo que le hubiera perjudicado gravemente al ser éste su principal mercado. Por las razones expuestas, tuvo que actuar rápidamente y retirar de sus almacenes la fruta en descomposición y trasladarla para su destrucción a la fosa que existía en la planta de procesamiento.

En tal sentido, por consideraciones biológicas y fitosanitarias el descarte de mangos destinado a la destrucción no puede ser previsto con varios días de anticipación, tal como sería necesario según lo dispuesto por el inciso c) del artículo 21º del citado reglamento, por lo que en su caso resulta imposible aplicar dicho plazo.

La destrucción del mango se efectuó en presencia de autoridades judiciales, quienes dieron fe pública de lo acontecido, por lo tanto, la fehaciencia y certeza del hecho no puede ser cuestionado. Lo resuelto por la Administración demuestra falta de criterio y razonabilidad pues exige que los bienes por destruir sean mantenidos en stock por lo menos una semana antes de ser destruidos, lo que sólo resulta lógico tratándose de bienes no perecibles.

10. Mediante la Resolución de Intendencia Nº 0850140000238/SUNAT, materia de apelación, la Administración reconoció parte del Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB) cuya devolución solicitó, por la suma de S/. 772,317.00, sin embargo, impugna la diferencia no aceptada por el monto de S/. 13,095.00, por los argumentos expuestos al cuestionar los valores impugnados, que es materia de la presente apelación contra la Resolución de Intendencia Nº 0850140000237/SUNAT.

Que la Administración señala lo siguiente:

1. Reparó el cálculo de la prorrata del crédito fiscal, así como el crédito fiscal por anotación de facturas en el Registro de Compras legalizado en forma extemporánea.

En cuanto al reparo del cálculo de la prorrata, el recurrente no alegó nada al respecto, por lo que procedió a mantenerlo.

2. En cuanto al segundo reparo, el 13 de noviembre de 2003 mediante Formulario 4860 la recurrente solicitó que al amparo del Decreto Legislativo Nº 929 se le reconociera el crédito fiscal reparado por anotación de facturas en el Registro de Compras legalizado extemporáneamente.

Como consecuencia de dicha solicitud, se verificaron los períodos agosto de 1998 a junio de 2001, no efectuándose durante la fiscalización de dichos períodos reparos por anotación de facturas fuera de los 4 meses siguientes a la fecha de su emisión, y siendo que la recurrente ni su representante legal tenían indicios de presunción de delito tributario, se resolvió que la recurrente cumplía con los requisitos establecidos en el citado decreto legislativo para que se le reconociera el crédito fiscal. Por

*[Firma manuscrita]*



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08859-2-2007

tal motivo, se dejó sin efecto el reparo por legalización extemporánea del Registro de Compras y se recalculó el SFMB correspondiente a la recurrente.

3. En tanto las resoluciones de multa fueron emitidas por un aumento indebido de saldos a favor, al sustentarse en las resoluciones de determinación respecto de las cuales se han levantado algunos de los reparos, se realizó el recálculo respectivo.
4. En cuanto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, la recurrente sólo impugnó el reparo por desmedro no aceptado, el que está referido a dos conceptos: i) descarte de mangos y ii) desperdicio de mangos.
5. En relación al reparo por desmedro referido al descarte de mangos, si bien se aceptó lo alegado por la recurrente en el sentido que tales productos fueron descartados para la exportación pero vendidos en el mercado local, se observó la venta por debajo del costo. El valor de costo del producto descartado fue de S/. 179,029.27, obteniéndose por este producto ingresos sólo por S/. 24,723.50, por lo que al existir un costo que no generó ingresos, dicha diferencia fue reparada en aplicación del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.
6. Respecto al reparo por desmedro referido al desperdicio de mangos, de lo dispuesto por el inciso c) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta queda plenamente establecido que la comunicación a la Administración debe ser previa a la destrucción de las existencias. Sin embargo, la recurrente en la fiscalización y reclamación aceptó que incumplió la citada norma, por lo tanto, se procedió a mantener el reparo. Resulta irrelevante evaluar lo argumentado por la recurrente pues la norma no contempla excepciones de ningún tipo.

Que de lo actuado se tiene lo siguiente:

## **Acumulación**

1. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 149º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, procede la acumulación de los procedimientos contenidos en los Expedientes Nº 8104-2004 y Nº 8105-2004, al guardar conexión entre sí.

## **Antecedentes**

2. El 25 de julio de 2001 mediante Formulario 4949 con Nº de Orden 542689 (folio 1263 del Expediente Nº 8104-2004 y folio 44 del Expediente Nº 8105-2004) la recurrente solicitó la devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB) de agosto de 1998 a junio de 2001 ascendente a S/. 936,710.00.

A fin de resolver la solicitud de devolución presentada, mediante Carta Nº 010021091440-1-SUNAT y Requerimiento Nº 00040930 (folios 1245 y 1270 del Expediente Nº 8104-2004), notificados el 31 de julio de 2001, la Administración inició a la recurrente la fiscalización de los periodos agosto de 1998 a junio de 2001<sup>1</sup>.

Según lo señalado en el Resumen Estadístico de la Fiscalización, en los Resultados de los Requerimientos Nº 00040930, Nº 00003790, Nº 0003793, Nº 0003809, Nº 00020418 y Nº 00020794 y sus respectivos anexos (folios 1103, 1185 a 1193, 1203, 1204, 1211 a 1215, 1232, 1233, 1235 a 1242, 1244 y 1258 a 1260 del Expediente Nº 8104-2004), la recurrente es un exportador dedicado a la venta de espárragos y mangos, exonerada del Impuesto General a las Ventas, y a la venta local de los mismos productos, que se encuentra gravada con dicho impuesto, así como a la venta gravada de

<sup>1</sup> Según lo señalado en el Resumen Estadístico de la Fiscalización, originalmente la fiscalización fue iniciada solo por el período junio de 2001, pero posteriormente fue ampliada al ejercicio 2000, luego al ejercicio 1999 y finalmente también al ejercicio 1998, por cuanto al haber sido la primera vez que solicitó la devolución del SFMB se requería verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias desde el inicio de sus actividades en agosto de 1998 (folios 1106 y 1260 del Expediente Nº 8104-2004).

V. E. S. S.



# Tribunal Fiscal

Nº 08859-2-2007

cajas y servicios de transporte, habiéndose determinado como resultado de la fiscalización efectuada los siguientes reparos:

- Impuesto General a las Ventas<sup>2</sup>

Al crédito fiscal de los meses de octubre a diciembre de 1998, enero a junio, agosto, octubre y diciembre de 1999, enero, marzo, agosto, noviembre y diciembre de 2000 y marzo de 2001, por gastos ajenos al giro del negocio, comprobantes de pago que no cumplen requisitos (por no haber sido autorizados o emitidos por contribuyente con baja de oficio), entre otros (folios 1219 a 1219 del Expediente N° 8104-2004), por un total de S/. 33,244.38<sup>3</sup>.

Al crédito fiscal de los meses de setiembre a diciembre de 1998, enero a diciembre de 1999, enero a julio de 2000 y enero a mayo de 2001 por anotación de comprobantes de pago en Registros de Compras legalizados extemporáneamente por un total de S/. 2'214,915.23.

- Impuesto a la Renta<sup>4</sup>

A la renta neta imponible del ejercicio 2000 por venta de activo fijo ascendente a S/. 36,825.00, por incremento del costo de ventas de insumos agrícolas y espárragos ascendentes a S/. 13,846.00 y S/. 5,933.00, respectivamente, por desmedro no aceptado al no cumplir con los requisitos previstos (descarte y desperdicio de mangos) ascendente a S/. 873,335.00<sup>5</sup>, por gastos que deben ser considerados como activos ascendentes a S/. 79,937.00, por reparos al crédito fiscal por gastos ajenos al giro del negocio y comprobantes de pago sin requisitos por el monto de S/. 31,516.00, por gasto reparado por la Factura N° 001-000360 (provisionado pero pendiente el pago previo respectivo) ascendente a S/. 155,548.00, y por gasto no sustentado con comprobante de pago ascendente a S/. 659,424.00.

Por tal motivo, mediante la Resolución de Intendencia N° 022-4-54232/SUNAT del 8 de noviembre de 2002 (folios 54 y 55 del Expediente N° 8105-2004), la Administración declaró improcedente la solicitud de devolución presentada por la recurrente, al determinarse la inexistencia del Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB) solicitado.

El 11 de noviembre de 2002 la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 022-03-0006299 a N° 022-03-0006345, sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, Impuesto General a las Ventas de setiembre de 1998 a junio de 2001 e Impuesto Extraordinario de Solidaridad de enero a agosto de 2000 y marzo a junio de 2001, así como las Resoluciones de Multa N° 022-02-0010707 a N° 022-02-0010738, sobre infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario. Cabe precisar que los valores por concepto de Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas fueron emitidos en función a los reparos determinados en la fiscalización, mientras que los valores por concepto de Impuesto Extraordinario de Solidaridad fueron emitidos al desconocerse la compensación con el SFMB efectuada por la recurrente (folios 1496 a 1526, 1528 a 1576, 1578 a 1589, 1860 a 1863, del Expediente N° 8104-2004).

El 16 de diciembre de 2002 la recurrente interpuso recursos de reclamación contra las resoluciones de determinación y multa antes citadas, impugnando únicamente los reparos por anotación de

<sup>2</sup> Cabe mencionar que los reparos al crédito fiscal fueron determinados considerando el porcentaje de prorrata establecido por la Administración, lo que resulta aplicable cuando al realizarse operaciones gravadas y no gravadas, no se puede distinguir el destino de todas las adquisiciones.

<sup>3</sup> Según lo señalado por la Administración los reparos al crédito fiscal, con excepción al reparo por anotación de comprobantes de pago en Registros de Compras legalizados extemporáneamente, fueron reconocidos y subsanados por la recurrente mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias respectivas a fin de acogerse al RESIT (Formulario 685 con N° de Orden 03000957 del 30 de mayo de 2002).

<sup>4</sup> Si bien se adicionaron a la renta neta imponible del ejercicio 2000 los reparos por un total de S/. 1'856,364.00, también se dedujo de dicha renta neta el importe de S/. 594,365.00 correspondiente al reparo al crédito fiscal de los meses de enero a marzo de 2000 por anotación en Registros de Compras legalizados extemporáneamente que no debió ser usado como crédito fiscal sino como costo o gasto.

<sup>5</sup> Originalmente el reparo por desmedro de existencias ascendió a S/. 1'189,923.00, pues incluía las observaciones detectadas al desperdicio de espárrago, sin embargo, durante la fiscalización en virtud al sustento parcial presentado por la recurrente fue disminuido a S/. 873,335.00, al haberse levantado la totalidad de las observaciones al espárrago y parte de las observaciones al descarte de mangos.

*[Firma manuscrita]*



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08859-2-2007

comprobantes de pago en Registros de Compras legalizados extemporáneamente y por desmedro no aceptado (folios 1619 a 1666 del Expediente Nº 8104-2004). Asimismo, el 30 del mismo mes y año interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Intendencia Nº 022-4-54232/SUNAT que había denegado su solicitud de devolución (folios 72 a 79 del Expediente Nº 8105-2004).

Mediante Resolución de Intendencia Nº 0850140000237/SUNAT del 23 de junio de 2004 (folios 2074 a 2084 del Expediente Nº 8104-2004), la Administración declaró fundada en parte la reclamación formulada contra los valores impugnados, dejó sin efecto las Resoluciones de Determinación Nº 022-03-0006300, Nº 022-03-0006301, Nº 022-03-0006304 a Nº 022-03-0006306, Nº 022-03-0006310 a Nº 022-03-0006318, Nº 022-03-0006328 y Nº 022-03-0006333 a Nº 022-03-0006344, sobre Impuesto General a las Ventas de noviembre y diciembre de 1998, enero a marzo y julio a diciembre de 1999, enero a marzo de 2000 y marzo de 2001 e Impuesto Extraordinario de Solidaridad de enero a agosto de 2000 y marzo a junio de 2001, así como las Resoluciones de Multa Nº 022-02-0010707, Nº 022-02-0010710 a Nº 022-02-0010728 y Nº 022-02-0010738, y ordenó la modificación de los demás valores impugnados en función a lo determinado en dicha instancia.

Asimismo, mediante Resolución de Intendencia Nº 0850140000238/SUNAT del 23 de junio de 2004 (folios 122 a 124 del Expediente Nº 8105-2004), la Administración declaró fundada en parte la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia Nº 022-4-54232/SUNAT -que declaró improcedente la solicitud de devolución del SFMB a junio de 2001-, en virtud a lo resuelto respecto de la reclamación de los valores mencionados.

Finalmente, la recurrente interpuso recursos de apelación contra las Resoluciones de Intendencia Nº 0850140000237/SUNAT y Nº 0850140000238/SUNAT en la parte que declararon infundadas sus reclamaciones, las que son materia de grado ante esta instancia.

## **Impuesto General a las Ventas**

3. La Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº 022-03-0006302, Nº 022-03-0006303, Nº 022-03-0006307 a Nº 022-03-0006309, Nº 022-03-0006319 a Nº 022-03-0006327, Nº 022-03-0006329 a Nº 022-03-0006332 y Nº 022-03-0006345 (folios 1528 a 1576 del Expediente Nº 8104-2004), por concepto de Impuesto General a las Ventas de los meses de setiembre y octubre de 1998, abril a junio de 1999, abril a diciembre de 2000, enero, febrero y abril a junio de 2001 al efectuarse diversos reparos al crédito fiscal.

Sin embargo, conforme se indicó anteriormente, respecto del Impuesto General a las Ventas, la recurrente sólo impugnó el repara al crédito fiscal por anotación de comprobantes de pago en los Registros de Compras legalizados extemporáneamente. En tal sentido, el pronunciamiento en esta instancia se limitará a dicho aspecto controvertido.

4. Según se consigna en los anexos de las resoluciones de determinación correspondientes y los requerimientos cursados en la fiscalización, sus resultados y anexos respectivos, este repara fue determinado al amparo de lo dispuesto por el inciso c) del artículo 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el acápite 2.1 del numeral 2 del artículo 6º del reglamento de la citada ley, entre otras normas, al detectarse durante la fiscalización que los Registros de Compras de la recurrente habían sido legalizados con posterioridad a las fechas y períodos tributarios a que correspondían los comprobantes de pago u operaciones realizadas.

Como sustento del indicado repara la Administración señaló que la legalización notarial de los libros y registros contables certifica su apertura, pues según las normas sobre la materia deben ser legalizados antes de ser usados, de lo que deduce que las anotaciones de las operaciones de compra se produjeron por lo menos a partir de la fecha de legalización del Registro de Compras, pues afirmar lo contrario implicaría que el notario vulneró las normas correspondientes al legalizar dicho registro después de haber sido usado. En tal sentido, sostiene que la recurrente perdió el derecho a la utilización del crédito fiscal al haber anotado los comprobantes de pago a partir de la fecha que legalizó su Registro de Compras, es decir, fuera del plazo establecido.

*[Firma manuscrita]*



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08859-2-2007

En tal sentido, la Administración precisó que el desconocimiento del crédito fiscal no fue por la legalización extemporánea del Registro de Compras, sino porque cuando la recurrente declaró dicho crédito fiscal, no podía acreditar que lo tenía anotado en dicho registro. Asimismo, menciona que el atraso en la legalización del referido registro no determina la pérdida del crédito fiscal pues el contribuyente puede hacer uso de él a partir del momento en que cumpla con los requisitos legalmente establecidos, es decir, a partir de su anotación respectiva en el plazo establecido.

En virtud a dicho reparo y a otros más, la Administración emitió las resoluciones de determinación y multa que fueron reclamadas por la recurrente y denegó la devolución del SFMB solicitado.

En la etapa de reclamación, con la dación del Decreto Legislativo Nº 929, la recurrente presentó el Formulario 4860 - Comunicación de Legalización del Registro de Compras (folios 1828 a 1832 del Expediente Nº 8104-2004), solicitando su acogimiento a la regularización establecida por la Primera Disposición Transitoria del citado decreto legislativo, reglamentada por el Decreto Supremo Nº 157-2003-EF, y el quiebre o modificación de los valores impugnados.

5. Al respecto, el segundo párrafo de la Primera Disposición Transitoria del Decreto Legislativo Nº 929, publicado el 10 de octubre de 2003, dispuso que los contribuyentes que regularizaran la legalización del Registro de Compras dentro del plazo de 30 días calendario contado a partir del día siguiente de la publicación de dicho decreto legislativo o lo hubieran hecho con anterioridad a la vigencia del mismo decreto, podían utilizar el crédito fiscal correspondiente en el período en el que las compras hubieran sido anotadas, siempre que dicha anotación se encontrara dentro de los cuatro períodos tributarios contados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del documento.

El inciso a) del numeral 2.1 del artículo 2º del Decreto Supremo Nº 157-2003-EF, que aprobó las normas para la aplicación de la Primera Disposición Transitoria del citado decreto legislativo, estableció que tratándose de resoluciones u órdenes de pago emitidas a los deudores tributarios por el desconocimiento del crédito fiscal originado por la falta de legalización del Registro de Compras o por su legalización extemporánea, una vez verificado el cumplimiento de lo señalado en los indicados decretos, legislativo y supremo, la SUNAT dejará sin efecto aquellas que contengan únicamente deuda tributaria originada por dichos conceptos y modificará aquellas que, adicionalmente, contengan deuda tributaria por otros conceptos.

6. Por tal motivo, la Administración en la apelada declaró fundadas en parte las reclamaciones formuladas por la recurrente, dejando sin efecto el reparo por anotación de comprobantes de pago en los Registros de Compras legalizados extemporáneamente al haberse verificado que cumplió con los requisitos establecidos en las normas antes citadas para que se le reconociera el crédito fiscal<sup>6</sup> y que durante la fiscalización no se le efectuó reparo por anotación de las facturas de compra fuera de los cuatro meses siguientes a la fecha de su emisión. Asimismo, en la apelada la Administración dispuso el recálculo del SFMB que le correspondía a la recurrente, que se dejaran sin efecto algunos valores y se modificaran otros de acuerdo al detalle consignado en los anexos respectivos.

Sin embargo, de la comparación de la información contenida en los Anexos Nº 01 a las Resoluciones de Intendencia Nº 0850140000237/SUNAT y Nº 0850140000238/SUNAT con los datos consignados en los anexos de las resoluciones de determinación que no fueron dejadas sin efecto, los Anexos Nº 02 a Nº 05 al Resultado del Requerimiento Nº 00020794 y las Cédulas de Determinación del Crédito Fiscal del Impuesto General a las Ventas, se advierte que la Administración habría incurrido en error al efectuar el recálculo del crédito fiscal que le correspondía a la recurrente, por cuanto no consideró como tal la totalidad del reparo por anotación de comprobantes de pago en Registros de Compras legalizados extemporáneamente, sino sólo una parte, sin señalar los motivos o sustento de dicha actuación, asimismo, no dejó sin efecto o modificó las resoluciones de determinación

<sup>6</sup> Se indica que la recurrente cumplió con legalizar sus Registros de Compras y presentar el Formulario 4860, asimismo, que no tiene indicios de presunción de delito tributario al igual que su representante legal.

*[Firma manuscrita]*



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08859-2-2007

correspondientes a los períodos en los que únicamente se había efectuado el mencionado reparo<sup>7</sup>, como es el caso de las Resoluciones de Determinación Nº 022-03-0006302, Nº 022-03-0006319 a Nº 022-03-0006321, Nº 022-03-0006326, Nº 022-03-0006327, Nº 022-03-0006329, Nº 022-03-0006330 y Nº 022-03-0006345, sin efectuar ninguna explicación que justifique tal omisión.

Adicionalmente, se aprecia que si bien la Administración dispuso la modificación de diversos valores en función al detalle consignado en la resolución apelada, solo cumplió con detallar el recálculo de algunos de ellos, sin indicar explicación alguna sobre dicha omisión.

En tal sentido, procede revocar las resoluciones apeladas en este extremo, a fin de que la Administración deje sin efecto la totalidad de los montos reparados por concepto de anotación de comprobantes de pago en los Registros de Compras legalizados extemporáneamente y los considere como crédito fiscal de la recurrente en el período correspondiente, previa aplicación del porcentaje de prorrata respectivo<sup>8</sup>, en virtud de lo cual además deberá dejar sin efecto o modificar, según el caso, las resoluciones de determinación emitidas por concepto de Impuesto General a las Ventas que fueron mantenidas en la instancia de reclamación.

7. Cabe mencionar que lo alegado por la recurrente respecto al reparo al débito fiscal del mes de agosto de 2000, carece de sustento, pues conforme se indicó precedentemente y se observa de los requerimientos cursados en la fiscalización, sus resultados y anexos respectivos, de la Resolución de Determinación Nº 022-03-0006332 y su Anexo, así como de la Cédula de Determinación del Impuesto General a las Ventas, la Cédula de Determinación de la Base Imponible del Impuesto General a las Ventas (folios 1154 y 1156 del Expediente Nº 8104-2004), la Administración no efectuó reparo alguno al débito fiscal del mes de agosto de 2000.

## **Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB)**

8. El artículo 34º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, según Decreto Legislativo Nº 821 y su Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo Nº 055-99-EF, establece que el monto del impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador conforme lo dispone el reglamento, para lo cual serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII de dicha ley.

El artículo 35º de las citadas normas, disponen que de no ser posible la deducción del saldo a favor del exportador con el impuesto bruto de cargo del sujeto, o su compensación automática con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta, o con cualquier otro tributo del Tesoro Público en los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente, procede su devolución, la que se realizará conforme con lo establecido en la norma reglamentaria pertinente.

Por su parte, el artículo 3º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables aprobado por Decreto Supremo Nº 126-94-EF, señala que el Saldo a Favor por Exportación se deducirá del impuesto bruto del Impuesto General a las Ventas a cargo del sujeto y que de quedar un monto a su favor, éste se denominará Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB), del cual se deducirán las compensaciones efectuadas y de quedar un monto a favor del exportador, éste podrá solicitar su devolución mediante las Notas de Crédito Negociables.

El artículo 4º del citado reglamento, establece que la compensación a que se refiere el artículo 3º tendrá como límite un porcentaje equivalente a la tasa del Impuesto General a las Ventas incluyendo el Impuesto de Promoción Municipal, sobre las exportaciones realizadas en el período, pudiendo, el SFMB que exceda dicho límite ser arrastrado como Saldo a Favor por Exportación a los meses siguientes. Además, el SFMB cuya compensación o devolución no hubiere sido aplicada o solicitada,

<sup>7</sup> Meses de setiembre de 1998, julio, setiembre y noviembre de 1999, febrero y abril a julio de 2000, enero, febrero, abril y mayo de 2001.

<sup>8</sup> Cabe reiterar que el porcentaje de prorrata determinado por la Administración no fue cuestionado por la recurrente sino más bien aceptado expresamente.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 08859-2-2007

a pesar de encontrarse incluido en el límite antes indicado, podrá arrastrarse a los meses siguientes como Saldo a Favor por Exportación, el cual incrementará el límite de las exportaciones realizadas en el período siguiente.

9. Conforme se aprecia de la documentación que obra en autos, la denegatoria de la devolución del SFMB solicitado por la recurrente se sustenta en los reparos al crédito fiscal de los meses de setiembre de 1998 a junio de 2001 determinados como resultado de la fiscalización.

En tal sentido, el recálculo a ser efectuado por la Administración en virtud a lo dispuesto por la presente resolución, en el sentido de dejar sin efecto la totalidad de los montos reparados por anotación de comprobantes de pago en los Registros de Compras legalizados extemporáneamente, influye directamente en la determinación del SFMB que finalmente deberá ser devuelto al recurrente.

Por tal motivo, corresponde igualmente revocar las resoluciones apeladas en este extremo, a fin que la Administración recalculé el importe del SFMB y proceda a la devolución correspondiente.

## **Impuesto a la Renta**

10. La Administración emitió la Resolución de Determinación Nº 022-03-0006299 (folios 1861 a 1863 del Expediente Nº 8104-2004), por concepto de Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2000 al efectuarse diversos reparos a la renta neta imponible.

No obstante, según se señaló anteriormente, respecto del Impuesto a la Renta la recurrente solo impugnó el reparo por desmedro de existencias correspondiente al desperdicio y descarte de mangos. Por consiguiente, el pronunciamiento en esta instancia se limitará a dicho aspecto controvertido.

11. El artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo Nº 054-99-EF, aplicable durante el período acotado, disponía que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducía de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley. Asimismo, el citado artículo enumeraba algunos supuestos de deducción, considerando en su inciso f) a las mermas y a los desmedros de existencias debidamente acreditados.

Por su parte, el inciso c) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF y modificado por el Decreto Supremo Nº 194-99-EF, define 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 irreparable de las existencias que las hace inutilizables para los fines a los que estaban destinadas.

Asimismo, el referido inciso señala que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes, agregando que dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar el acto y podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Teniendo en cuenta las normas citadas, así como las definiciones contenidas en el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas y la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 2, se puede señalar que el término "desmedro" alude a la pérdida de orden cualitativo e irreparable de las existencias (bienes) durante el curso de las actividades ordinarias de la empresa para la producción o destino de tales bienes a su venta o consumo, haciéndolos inutilizables para los fines a los que

*[Firma manuscrita]*



# Tribunal Fiscal

Nº 08859-2-2007

estaban destinados, por lo que según los principios contables la pérdida se efectúa por su valor neto realizable.

En tal sentido, las existencias que han sido dadas de baja en la contabilidad por "desmedro", existen físicamente pero por causas inherentes a su naturaleza o como consecuencia del proceso productivo han sufrido un deterioro o perjuicio en su calidad, por lo que dependiendo del daño sufrido, la empresa puede optar por destruir tales bienes originando una pérdida total e irre recuperable o venderlos a un menor precio, en cuyo caso los ingresos obtenidos disminuirán en algo la pérdida reconocida.

Asimismo, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones Nº 3722-2-2004 y Nº 199-4-2000, se ha dejado establecido que los desmedros no necesariamente se derivan del proceso productivo pues se encuentran referidos a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguir si dichas existencias se encuentran como productos en proceso o productos terminados.

12. Según aparece consignado en el Anexo Nº 02 de la Resolución de Determinación Nº 022-03-0006299, el mencionado reparo en total asciende a S/. 873,335.00. Conforme se aprecia del detalle contenido en el Anexo Nº 06 al Resultado del Requerimiento Nº 00020794 (folio 1185 del Expediente Nº 8104-2004), el indicado reparo está conformado por dos conceptos: (i) Descarte de mangos considerados en los meses de enero y diciembre de 2000 como desmedros por S/. 154,305.67, y (ii) Desperdicio de mangos considerados en los meses de enero a marzo y diciembre de 2000 como desmedros por un total de S/. 719,029.23.

## 12.1 Desmedro por descarte de mangos

En los Anexos Nº 01 y Nº 06 al Resultado del Requerimiento Nº 00020794 (folios 1185 y 1190 del Expediente Nº 8104-2004), la Administración señaló que el monto original del reparo referido al descarte de mangos fue disminuido de S/. 179,029.17 a S/. 154,305.67 en virtud a la documentación y alegatos proporcionados por la recurrente durante la fiscalización, según los cuales tales mangos habían sido destinados a ventas nacionales mediante boletas de venta de enero y diciembre de 2000 por S/. 16,793.00 y S/. 7,930.50, respectivamente, lo que fue aceptado por la Administración disminuyendo parcialmente el total de la observación por descarte de mango.

En el Registro de Inventario - Kárdex de Fruta presentado por la recurrente en la fiscalización (folios 266 a 287 y 309 a 316), aparece el detalle de los ingresos y salidas de mangos durante el año 2000, en unidades físicas y valorizadas en nuevos soles, apreciándose que las salidas de los meses de enero y diciembre de dicho año fueron por concepto de exportaciones, descarte y desperdicio, habiéndose consignado en cada caso el detalle de la fecha de la operación, la cantidad de mangos en kilos y su valorización en nuevos soles en función al costo promedio.

A continuación se resume la determinación del reparo referido al descarte de mangos, la cual ha sido recogida en el Anexo Nº 06 al Resultado del Requerimiento Nº 00020794.

DESCARTE	KILOS	SOLES	SUSTENTO PARCIAL EN LA FISCALIZACIÓN	MONTO FINAL DEL REPARO S/.
Enero	110,000	127,190.25	16,793.00	110,397.25
Diciembre	54,207	51,838.92	7,930.50	43,908.42
Total	164,207	179,029.17	24,723.50	154,305.67

Conforme se aprecia de los papeles de trabajo de fiscalización, de los requerimientos cursados, de sus resultados y de la Resolución de Determinación Nº 022-03-0006299, al analizar la Administración el kárdex de mangos de la recurrente detectó que las salidas de mangos por concepto de "descarte" en los meses de enero y diciembre de 2000 afectaron la renta imponible del ejercicio, por lo que procedió a repararlas por tratarse de desmedros de existencias no aceptados. A fin de sustentar las pérdidas observadas, durante la fiscalización la recurrente indicó que en realidad se trataba de mangos que al no haber superado los procesos de selección ni cumplido con los requisitos

*[Firma manuscrita]*



# Tribunal Fiscal

Nº 08859-2-2007

fitosanitarios exigidos en el mercado internacional, fueron “descartados” para la exportación pero vendidos en el mercado nacional a un precio menor al costo, adjuntando para acreditar sus afirmaciones copia de los comprobantes de pago correspondientes que hacen referencia expresa a la calidad de los bienes vendidos<sup>9</sup> (folios 972 a 1012).

La Administración aceptó el sustento de la recurrente y la documentación presentada, disminuyendo del importe valorizado de la sumatoria de las existencias (S/. 179,029.17), el monto total del precio de venta de aquellas cuya salida fue justificada (S/. 24,723.50). En tal sentido, como resultado de la fiscalización, al amparo del inciso f) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración reparó la diferencia no justificada de la valorización de existencias (S/. 154,305.67) por considerar que correspondía a desmedros no aceptados<sup>10</sup>.

Sin embargo, según se verifica de la resolución apelada, en la instancia de reclamación la Administración modificó el sustentó del reparo materia de análisis, pues de considerar originalmente que se trataba de un desmedro de existencias no aceptado, varió su argumentación por el cuestionamiento del costo computable de las existencias vendidas, así, señaló que *“El valor del Costo de este producto “DESCARTADO” equivale a S/. 179,029.27 (...), sin embargo, por este producto sólo se ha obtenido ingresos por el importe de S/. 24,723.50 (...) En la medida que existe un costo que no ha generado ingresos, esta diferencia debe ser reparada”* (folio 2081 vuelta), por lo tanto, mantiene el reparo. En tal sentido, después de haber aceptado el valor asignado por la recurrente a las existencias observadas, la Administración en la etapa de reclamación cuestiona el valor de venta de tales bienes, es decir, el hecho que la recurrente haya vendido los mangos descartados a un precio menor a su costo computable.

Al respecto, cabe precisar que de acuerdo con el criterio establecido por reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, entre ellas, las Resoluciones Nº 0724-1-1997 y Nº 07164-2-2002, no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto realizable de los bienes a ser transferidos, sino solo una reducción de dicho valor, pudiendo en este último caso comercializarse los bienes por un menor precio, caso en el cual se debe cumplir con acreditar el deterioro de los mismos y las razones que justifiquen su venta a un valor menor al del mercado.

De lo expuesto, se tiene que la recurrente sustentó el desmedro por descarte de mangos con el detalle consignado en el Registro de Inventario - Kárdex de Fruta y los comprobantes de pago de venta de tales bienes que hacen mención expresa a la condición de descarte en que se encontraban, lo que no ha sido cuestionado por la Administración y justificaría la venta de dichos bienes a un valor menor al de su costo. Por lo tanto, no habiendo la Administración acreditado debidamente el reparo materia de análisis e incluso modificado en la etapa de reclamación el sustentó del mismo, procede dejar sin efecto el reparo referido al descarte de mangos.

## 12.2 Desmedro por desperdicio de mangos

En el punto 6 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 00003809 (folios 1213 y 1214 del Expediente Nº 8104-2004), se señaló que el mango es incinerado al perder su calidad y convertirse en un producto irrecuperable que no puede ser comercializado, siendo considerado como desmedro. Asimismo, se precisó que si bien la recurrente realizó la incineración ante la presencia del juez de paz de la zona, no presentó la comunicación a la Administración en el plazo de seis días hábiles anteriores a la fecha de la destrucción, por lo que al no cumplir con los requisitos establecidos por la norma respectiva, se mantuvo la totalidad del reparo.

<sup>9</sup> Consignan las anotaciones “mangos de descarte”, “mangos descartados”, etc.

<sup>10</sup> Cabe mencionar que en la fiscalización la Administración cuantificó las existencias involucradas en términos del valor asignado en el kárdex y en los comprobantes de pago de ventas, sin haber verificado si se trataba de la misma cantidad de bienes o no, lo que resultaba indispensable al haberse utilizado distintas unidades de medida, pues en el kárdex los mangos fueron cuantificados por kilos, mientras que los comprobantes de pago hacen referencia a “jabas”. De allí la Administración determinó el monto final a que ascendió el reparo, sin evidenciar el correlato exacto de la cantidad o unidades físicas de las existencias.



# Tribunal Fiscal

Nº 08859-2-2007

A continuación se detalla la información consignada en el Kárdex de Fruta del ejercicio 2000 presentado por la recurrente, referida al desperdicio de mangos, que ha sido recogida en el Anexo Nº 06 al Resultado del Requerimiento Nº 00020794 (folio 1185 del Expediente Nº 8104-2004).

DESPERDICIO	KILOS	SOLES	MONTO DEL REPARO S/.
Enero	189,856.93	219,529.13	219,529.13
Febrero	131,557.30	129,125.14	129,125.14
Marzo	245,577.81	232,324.62	232,324.62
Diciembre	150,210.47	138,050.34	138,050.34
Total	717,202.51	719,029.23	719,029.23

De acuerdo con lo dispuesto por el inciso c) del artículo 21º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para aceptar la deducción de un desmedro como consecuencia de la destrucción de bienes que han sufrido deterioro o daño, se exige la acreditación de dicha destrucción ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, y además la comunicación previa de tal hecho dentro del plazo establecido, es decir, seis días hábiles anteriores a la realización de la destrucción.

Conforme se aprecia de los requerimientos cursados en la fiscalización, de sus resultados y de la Resolución de Determinación Nº 022-03-0006299, la Administración reparó como desmedro no aceptado la valorización de los mangos que en los meses de enero a marzo y diciembre de 2000 fueron dados de baja en la contabilidad de la recurrente por concepto de desperdicio, sustentándose únicamente en el hecho que no se cumplió con comunicar la destrucción de los bienes dentro del plazo establecido por la citada norma.

En tal sentido, la Administración no cuestiona que efectivamente se hubiera producido la incineración de los mangos considerados como desperdicio, lo que además ha sido debidamente constatado por una autoridad jurisdiccional<sup>11</sup>, sino sólo que la recurrente no hubiera cumplido con la formalidad de comunicarle la ocurrencia de dicho hecho con una anticipación no menor a seis días hábiles de su realización.

Del texto del inciso c) del artículo 21º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se advierte que la exigencia de comunicar previamente a la Administración la destrucción de los bienes tiene por finalidad dar a la Administración la posibilidad de designar a un funcionario para que presencie el acto de destrucción. En tal sentido, resulta fundamental que la comunicación sea realizada oportunamente, habiendo la citada norma establecido expresamente para tal efecto un plazo de seis días hábiles.

En el caso de autos, si bien la recurrente admite no haber comunicado a la Administración la destrucción de los mangos dentro del plazo establecido, a fin de desvirtuar el reparo sostiene que la alta temperatura de la zona generó que los mangos que fueron separados por no encontrarse aptos para el consumo humano maduraran rápidamente, pudiendo originar la proliferación de insectos, por lo que para cumplir con las normas de SENASA y APHIS, organismos fitosanitarios oficiales del Perú y Estados Unidos que tenían presencia continua en sus instalaciones, se vio obligada a proceder de inmediato al retiro de la fruta madura de sus almacenes y trasladarla a la fosa que existía en la planta de procesamiento para su destrucción, por tal motivo y la premura del tiempo sólo pudo contar con la presencia del juez de paz de la jurisdicción para dar fe del acto de destrucción (folios 937 y 964 a 971 del Expediente Nº 8104-2004).

<sup>11</sup> Según consta en las Actas de Diligencia de Inspección Judicial emitidas por el Juez de Paz No Letrado Única Nominación Margen Izquierda - Río Piura del distrito de Tambogrande, provincia y departamento de Piura, y suscritas por un testigo actuario y el administrador de la recurrente (folios 1864 a 1880 del Expediente Nº 8104-2004), con fechas 6, 13, 20, 27 y 31 de enero, 3, 10, 17, 24 y 29 de febrero, 7 y 14 de marzo, 7, 15, 22, 29 y 31 de diciembre de 2000 las mencionadas personas se constituyeron en el local de la recurrente ubicado a la altura del Km. 1 de la carretera Tambogrande, Las Lomas, constatando que existían jabas de mango con exceso de maduración -en cada caso se detalla el peso de las jabas en kilogramos-, que dicha fruta fue depositada en la fosa de la planta de procesamiento y fue incinerada en su totalidad.

*[Firma manuscrita]*



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08859-2-2007

Cabe agregar que tal como se señaló anteriormente, la actividad económica principal de la recurrente es la exportación de espárragos y mangos frescos, especialmente a Estados Unidos, asimismo, según lo ha indicado la recurrente para poder exportar mangos frescos a dicho mercado resulta necesario cumplir rigurosamente con las disposiciones legales y medidas agrosanitarias establecidas por las entidades correspondientes.

Teniendo en cuenta la naturaleza altamente perecible de los bienes destruidos, la forma en que se lleva a cabo el proceso de producción o el giro mismo del negocio, la zona donde se ubica la planta e instalaciones, así como las normas en materia agrosanitaria<sup>12</sup>, se concluye que resultaba razonable que una vez realizada la comunicación a la Administración sobre la destrucción de los desperdicios de mango, la recurrente no hubiera podido esperar los seis días hábiles que señala la norma, sino proceder de inmediato a su destrucción, sin embargo, en el caso de autos la recurrente no cumplió ni siquiera con efectuar dicha comunicación a la Administración con anterioridad al momento en que la destrucción se llevó a cabo.

Efectivamente, tal como se verifica de autos, recién el 21 de febrero de 2002 la recurrente presentó la referida comunicación ante la Administración (folios 964 a 971 del Expediente Nº 8104-2004), es decir, después de iniciada la fiscalización que motivó el reparo materia de análisis. Adicionalmente, cabe mencionar que la destrucción de los desperdicios de mangos se lleva a cabo constantemente y no en forma eventual en el giro del negocio de la recurrente, pues según se aprecia de las Actas de Diligencia de Inspección Judicial emitidas por el Juez de Paz Letrado, la recurrente realizó la destrucción de tales bienes en distintas oportunidades durante el año 2000, por lo que pudo prever un mecanismo para informar oportunamente a la Administración las destrucciones efectuadas.

Por tal motivo, habiendo quedado acreditado que la recurrente no cumplió con comunicar previamente a la Administración la destrucción de los bienes, procede mantener el reparo por desmedro referido al desperdicio de mangos.

13. Teniendo en cuenta que en esta instancia se ha levantado el reparo por desmedro en el extremo referido al descarte de mangos y se ha mantenido en el extremo referido al desperdicio de mangos, procede revocar la Resolución de Intendencia Nº 0850140000237/SUNAT, en cuanto a la Resolución Determinación Nº 022-03-0006299, a fin que la Administración reliquide la deuda establecida en dicho valor.

## **Multas**

14. El artículo 178º del Código Tributario, según texto vigente a la fecha de comisión de las infracciones, establecía que constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria (numeral 1), así como declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario (numeral 2).

Según las Tablas de Infracciones y Sanciones aprobadas por el Decreto Supremo Nº 120-95-EF, y las Leyes Nº 27038 y Nº 27335, aplicables al caso de autos, las mencionadas infracciones se encontraban sancionadas con una multa equivalente al 100% ó 50% del tributo omitido o del monto aumentado indebidamente.

<sup>12</sup> El Reglamento Operativo de las Plantas de Tratamiento Hidrotérmico de Mangos dentro del Programa de Sanidad Vegetal para la Exportación de Mangos hacia los Estados Unidos de Norteamérica aprobado por la Resolución Jefatural Nº 155-95-AG-SENASA, el Reglamento para el Control, Supresión y Erradicación de las Moscas de la Fruta aprobado por el Decreto Supremo Nº 009-2000-AG, entre otras normas.



# Tribunal Fiscal

Nº 08859-2-2007

Cabe mencionar que la Nota 5 de la Tabla I aprobada por la Ley Nº 27038, vigente desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de julio de 2000, disponía que para la determinación del tributo omitido no se debía considerar los saldos a favor de períodos anteriores ni las compensaciones efectuadas. En cambio, la Nota 8 de la Tabla I aprobada por la Ley Nº 27335, vigente desde el 1 de agosto de 2000 hasta el 5 de febrero de 2004, señalaba que si el saldo, crédito a favor u otro concepto similar, cuyo monto servía de base para calcular la sanción, era arrastrado a ejercicios posteriores consignándose el mismo en las subsiguientes declaraciones, no se aplicaría sanción en función a estas últimas.

15. En la instancia de reclamación la Administración mantuvo sólo las Resoluciones de Multa Nº 022-02-0010708, Nº 022-02-0010709, Nº 022-02-0010729 a Nº 022-02-0010737, las que fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario, referidas al Impuesto General a las Ventas de octubre y noviembre de 1998, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2000 y enero a mayo de 2001.
16. En cuanto a las Resoluciones de Multa Nº 022-02-0010708, Nº 022-02-0010729 a Nº 022-02-0010734, Nº 022-02-0010736 y Nº 022-02-0010737, debe indicarse que en esta instancia se revocaron las resoluciones apeladas en el extremo referido al recálculo del Saldo a Favor Materia de Beneficio (SFMB) correspondiente a la recurrente, lo que tiene incidencia en la determinación del importe a que ascienden las sanciones contenidas en las mencionadas resoluciones de multas, por lo tanto, procede también revocar las resoluciones apeladas en el extremo referido a estas resoluciones de multa a fin que la Administración proceda al recálculo respectivo, para lo cual deberá tener en cuenta la improcedencia de arrastrar saldos a favor para la determinación de la sanción según lo establecido por las normas antes citadas.

Respecto a las Resoluciones de Multa Nº 022-02-0010709 y Nº 022-02-0010735, cabe señalar que la Administración mantuvo tales valores a pesar que en la instancia de reclamación dejó sin efecto las resoluciones de determinación en base a las cuales fueron determinadas, por lo tanto, corresponde también revocar la Resolución de Intendencia Nº 0850140000237/SUNAT en el extremo referido a estas resoluciones de multa y dejarlas sin efecto.

Con los vocales Zelaya Vidal y Queuña Díaz, e interviniendo como ponente la vocal Espinoza Bassino.

## RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos contenidos en los Expedientes Nº 8104-2004 y Nº 8105-2004.
2. **REVOCAR** las Resoluciones de Intendencia Nº 0850140000237/SUNAT y Nº 0850140000238/SUNAT del 23 de junio de 2004, a fin que la Administración proceda conforme con lo expuesto en la presente resolución, y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Multa Nº 022-02-0010709 y Nº 022-02-0010735.

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

ZELAYA VIDAL  
VOCAL PRESIDENTA

ESPINOZA BASSINO  
VOCAL

QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL

Velásquez López Raygada  
Secretario Relator  
EB/VLR/SQ/jcs.