EXPEDIENTE N° : 21585-2005
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 16 de diciembre de 2009

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0260140009775/SUNAT emitida el 27 de julio de 2005, por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 024-03-0013302 y la Resolución de Multa N° 024-02-0054084, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que según el análisis del costo de ventas exhibido durante la fiscalización, la recurrente dedujo del inventario inicial de productos terminados el importe de S/. 300 000,00 por concepto de mermas y desmedros, por lo que procedió a solicitarle que sustentara dicha deducción conforme con lo establecido por el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que refiere que la recurrente no cumplió con certificar la destrucción de los bienes en desmedro materia de observación, no exhibió la documentación que acreditara la presentación de la comunicación a la Administración acerca de la destrucción de tales bienes ni presentó el informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente que justificara las mermas, razón por la cual mantiene el reparo efectuado.

Que por su parte, la recurrente sostiene que la emisión de los valores impugnados se originó en una errónea contabilización de sus operaciones (mermas y desmedros en proceso de producción) en el ejercicio 1999, lo que fue rectificado y oportunamente puesto en conocimiento de la Administración.

Que anota que en el registro contable de sus operaciones no incluyó el monto de las mermas y desmedros para determinar el costo total de los productos terminados, y registró erróneamente dicho monto en una cuenta de cargas diferidas, lo que originó una supuesta omisión de ingresos que se arrastra desde el ejercicio 1999 y generó que se determinen omisiones al pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

Que refiere que el giro de su negocio es la fabricación de espuma de poliuretano, obtenida a través de la reacción de sustancias líquidas, polioles y otros aditivos, y que si las cantidades de insumos no se calculan de forma adecuada y cuidadosa, el producto obtenido poseerá características que no lo harán apto para su comercialización, siendo además que no puede ser reprocesado, constituyendo de esa manera una merma o desmedro del proceso productivo y no un producto terminado listo para su almacenamiento y despacho.

Que indica que debido a que el auditor de la Administración desconoce el proceso productivo de las espumas de poliuretano, concluyó erróneamente que la relación de insumos utilizados no guardaba concordancia con la cantidad de productos terminados, dejando de lado en su análisis el hecho que es al final del proceso que se presentan las mermas y desmedros y no durante él, como sucede en otras actividades productivas, lo que lo convierte en un proceso de carácter singular.

Que mediante escrito ampliatorio de 3 de octubre de 2005 la recurrente adjunta un informe técnico relativo al proceso productivo y al escrito de 3 de diciembre de 2005, acompaña un detalle del consumo de insumos del año 2001 firmado por un ingeniero químico.

Que según se advierte de la Resolución de Determinación N° 024-03-0013302 (folios 171 y 172), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la Administración reparó la deducción indebida de mermas y desmedros por un monto de S/. 300 000,00, al no encontrarse acorde con lo establecido por el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con la información que obra en autos, la Administración mediante el Requerimiento N° 00138021 (folio 100), notificado el 24 de julio de 2002, inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente, solicitándole diversa documentación tributaria y contable referida a sus obligaciones del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

Que como parte del referido procedimiento, a través de los Requerimientos N° 00080934 y 00065503, notificados el 12 de agosto y el 4 de octubre de 2002 respectivamente, solicitó a la recurrente que presentara, entre otros documentos, el análisis del costo de ventas y exhibiera los Libros Diario y Mayor, lo cual hizo según se indica en los resultados de los requerimientos en mención (folios 98 y 99).

Que luego, la Administración solicitó a la recurrente a través del Requerimiento N° 00065506 (folio 97), notificado el 15 de octubre de 2002, que sustentara mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado las mermas y desmedros deducidas por S/. 300 000,00 en productos terminados (según análisis del costo de producción exhibido), y señalara la metodología empleada y las pruebas realizadas.

Que al cierre de los Requerimientos N° 00138021 y 00065506, notificados el 23 de octubre de 2002, se consignó que la recurrente no sustentó las observaciones de acuerdo con lo previsto por los numerales 1 y 2 del inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que se reparó la deducción efectuada por concepto de mermas y desmedros por el importe de S/. 300 000,00 (folios 97/reverso y 100/reverso), tal como se recoge en el Anexo N° 01 de la Resolución de Determinación N° 024-03-0013302 (folio 171).

Que según el inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles de la renta bruta, entre otras, las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que al respecto, de conformidad con el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF y sustituido por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37° de la Ley, se entiende por: 1) Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, y 2) Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Que agrega el citado artículo, que cuando la SUNAT 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, indicando que dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, pues en caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que asimismo la norma en referencia 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 (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes, indicando que dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto, estando facultada además para establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Que de las normas glosadas se advierte que la diferencia entre merma y desmedro, consiste principalmente en que la primera constituye una pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, en tanto que el segundo implica una pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinadas, tal como lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 00915-5-2004 y 00898-4-2008 de 20 de febrero de 2004 y 23 de enero de 2008, entre otras. Asimismo, en la primera de las resoluciones indicadas, este Tribunal indicó que contablemente las mermas considerables como normales e inevitables del negocio se integran al costo del bien o servicio producido, mientras que las anormales (evitables) y las que se generan fuera del proceso productivo se registran como gasto.

Que se desprende de las normas citadas, que las causas que originan las mermas pueden estar referidas a la naturaleza inherente de las existencias y/o al proceso productivo de éstas, siendo que en el caso de los desmedros las normas relativas al Impuesto a la Renta no indica expresamente las causas que los originan, de lo que fluye que sea que se trate de mermas o de desmedros, éstos pueden presentarse dentro o fuera de un proceso productivo.

Que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad N° 2, las existencias son activos: a) que se mantienen para su venta en el curso ordinario de los negocios, b) que se verifican en procesos de producción para efectos de dicha venta, o c) que se encuentran en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios, por lo que al definir la norma tributaria que el desmedro es un pérdida cualitativa de existencia, se entiende que dicha pérdida puede producirse tanto en bienes que califiquen como materias primas, que se encuentren en procesos de producción o que constituyan bienes finales.

Que el criterio expuesto ha sido reconocido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06437-5-2005 y 199-4-2000, entre otras, en las que se establece que la merma implica una pérdida en la cantidad del bien y que el desmedro corresponde a una disminución de su calidad, siendo que ambos no necesariamente se derivan de procesos productivos, toda vez que se refieren a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguir si tales existencias se encuentran como productos en proceso o productos terminados. Cabe señalar, que si bien las citadas resoluciones se emitieron al analizar casos a los que no les era aplicable la modificación del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, efectuada por el Decreto Supremo N° 194-99-EF[1] (que define los conceptos de merma y desmedro), el criterio desarrollado en ellas se mantiene vigente, toda vez que conforme a lo señalado en los párrafos anteriores, la referida modificación normativa recoge dicho criterio.

Que según se advierte del análisis del costo de ventas presentado por la recurrente (folio 56), aquélla consignó como inventario inicial S/. 442 560,88, como costo de producción S/. 3 078 904,46 y como Inventario Final - S/. 281 888,28, sin embargo luego de deducir el importe de S/. 300 000,00 por concepto de productos en desmedro/mermas, obtuvo un costo de ventas de S/. 2 939 577,06.

[1] Antes de la modificación efectuada por el Decreto Supremo N° 199-94-EF, el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, sólo señalaba 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 Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél. La SUNAT podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa*".

Que es del caso indicar que de los Resultados del Requerimiento N° 00065506, se advierte que la Administración reparó la deducción efectuada al inventario inicial de productos terminados, sin indicar si se trata de mermas y/o desmedros[2] y sin referir la cuenta que ha sido afectada cuyo reparo correspondería adicionar a la renta imponible por no haber sido debidamente sustentada, siendo que la disminución del costo de ventas que fluye aritméticamente del cuadro que obra a folio 56 y del Resultado del Requerimiento N° 00065506 de folio 97, por sí sola implica que con esa deducción la recurrente obtuvo un menor costo de ventas que fue llevado a resultados.

Que no está acreditado en autos que la recurrente requería hacer la deducción de los productos terminados para considerar las mermas y desmedros originados en el proceso productivo, así como tampoco está acreditado el motivo del reparo de la Administración.

Que de autos se tiene que la Administración sustenta el reparo objeto de autos en el hecho que la recurrente no presentó informe técnico o acreditación notarial conforme con lo dispuesto por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que la autorizara a deducir el monto de S/. 300 000,00 por concepto de "productos en desmedro/merma" del inventario inicial de productos terminados, conforme se aprecia en el folio 56 que refleja el Estado de Ganancias y Pérdidas de 2001; sin embargo, reconoce en el Resumen Estadístico de Fiscalización (folio 103) que no ha podido verificar esta deducción en los libros y documentación contable de la recurrente, advirtiendo además que no tiene claro si la deducción se debería a "productos en desmedro/merma".

Que en tal sentido, independientemente del hecho que la recurrente haya o no sustentado las mermas o desmedros, la Administración no ha acreditado qué cuenta de resultados con incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta se afectó con la mencionada deducción[3], dado que del citado folio 56 sólo fluye que la recurrente determinó un menor costo de ventas[4].

Que en consecuencia, corresponde revocar la apelada en cuanto al reparo bajo análisis, debiéndose por tanto dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 024-03-0013302, que lo contiene. Asimismo, dado que la Resolución de Multa N° 024-02-0054084, emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, aplicó una multa establecida en función al tributo omitido establecido por la resolución de determinación que ha sido dejada sin efecto, procede igualmente que se revoque la apelada en este extremo y se deje sin efecto la resolución de multa impugnada.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Huertas Lizarzaburu y Queuña Díaz, e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

---

[2] Nótese que requirió el informe técnico que sustentara las mermas como el acta notarial que sustentara los desmedros al hacer referencia en el resultado del Requerimiento N° 00065506 al último párrafo del inciso c) del artículo 21° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, en el Resumen Estadístico de Fiscalización (folio 103) en el que se indica *"que el contribuyente en el análisis de costo de ventas deduce del inventario inicial S/. 300 000 correspondiente a productos en desmedros/mermas, lo cual no esta muy claro porque debió figurar en la determinación del costo de producción"*.

[3] De la revisión de la cédula 13-4 (folio 87) comparativa entre los gastos contabilizados según Libro Mayor y el Estado de Ganancias y Pérdidas de la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, se concluye que si bien el costo de ventas autoreparado por la recurrente se refleja en la declaración jurada y en el saldo mostrado en el Libro Mayor (folio 5), debido a que ha sido determinado por diferencia al aplicar la ecuación contable según la cual el costo de ventas es igual al inventario inicial más el costo de producción menos el inventario final, de dicha cédula y de los documentos antes descritos no fluye que la deducción que repara la Administración haya afectado contablemente alguna de las cuentas de la Clase 6 que detalla la Administración, así como tampoco que haya afectado contablemente al inventario inicial al 1 de enero de 2001 ni al inventario al 31 de diciembre de 2001.

[4] El costo de ventas determinado conforme dicho folio es de S/. 2 939 577,26, el cual también figura en Libro Mayor (folio 5), así como ha sido considerado en las declaraciones juradas presentadas respecto del ejercicio 2001, original y rectificatoria (folios 152 y 162).

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0260140009775/SUNAT de 27 de julio de 2005 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 024-03-0013302 y la Resolución de Multa N° 024-02-0054084.

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

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL

Falconí Sinche
Secretario Relator
HL/PS/GM/FJ/gfo.