



# Tribunal Fiscal

Nº 02201-1-2010

EXPEDIENTE Nº : 13486-2005  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 1 de marzo de 2010

Vista la apelación parcial interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia

Nº 0250140003168/SUNAT de 30 de junio de 2005, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Determinación Nº 022-003-0007373 y la Resolución de Multa Nº 002-002-0011603, giradas por disminución del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la Administración manifiesta que reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, al no haber sustentado la recurrente la “provisión por desvalorización de existencias” como desmedro, por un importe de S/. 615 219,59, toda vez que calificó las pérdidas ocurridas durante el proceso de comercialización como mermas y no desmedros como correspondía.

Que en la apelada se indica que la merma es la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de existencias ocasionada por causas inherentes a su naturaleza y al proceso productivo y en el desmedro los bienes físicos existen pero han sufrido un deterioro pudiendo la empresa optar por venderlos a un menor precio o destruirlos y que las mermas se acreditan mediante un informe técnico mientras que en el caso del desmedro se aceptará como prueba, la destrucción de las existencias efectuadas ante un notario Público o Juez de Paz.

Que afirma que en el caso de los vidrios que comercializa la recurrente, las pérdidas que ocurren por la naturaleza del bien son mermas, pero que en el corte del vidrio para su comercialización quedan pedazos, lo que no implica su destrucción, ya que se podrían comercializar a un menor valor o destruirlos, por lo que se trata de desmedros, cuya destrucción debió ser acreditada mediante el acta notarial.

Que agrega que en el corte del vidrio no hay destrucción, pues para fines de su comercialización se deben reunir ciertas características, tales como, dimensiones, tamaño y forma, de modo que los pedazos de vidrio a los que la recurrente se refiere debieron tratarse como desmedro, por lo que al no haber sustentado la “provisión por desvalorización de existencias” como desmedro, con la comunicación previa para la destrucción de tales bienes, ni el acta o documento emitido por Notario Público u otro documento que la acreditara, procedió a mantener el referido reparo contenido en la Resolución de Determinación Nº 022-03-0007373.

Que aduce que la Resolución de Multa Nº 002-002-0011603, ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, sobre la base del reparo que originó la Resolución de Determinación Nº 022-003-0007373, por lo que la mantiene.

Que la recurrente señala que adquiere de los fabricantes o importadores planchas grandes de vidrio, las que al momento en que sus clientes lo solicitan, son cortadas mediante instrumentos manuales, de acuerdo con las dimensiones requeridas, siendo que al efectuarse dicho corte se produce una merma, toda vez que por la naturaleza del mencionado producto es normal que éste se pueda



# Tribunal Fiscal

Nº 02201-1-2010

quebrar al momento de su manipulación, y que por las mismas dimensiones del corte queden partes inutilizables por su tamaño, las que no pueden ser comercialmente aprovechables.




Que agrega que la definición de mermas para bienes como el vidrio, no se limita exclusivamente al proceso productivo sino que también se puede producir en la comercialización de éstos, dado que la merma implica una disminución en la cantidad del bien como la evaporación o desaparición de insumos, materia prima o bienes intermedios como consecuencia de los procesos antes referidos o por causas inherentes a su naturaleza, en tanto que el desmedro, constituye una disminución en la calidad del bien como productos dañados o defectuosos, e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 16274 y 03722-2-2004.

Que indica que la Administración no ha valorado adecuadamente los informes técnicos presentados en el procedimiento de fiscalización, al sostener que por la evaluación del proceso productivo del vidrio no habría destrucción del bien, no obrando en el expediente algún informe técnico que contrarreste lo señalado en el que la empresa presentara para acreditar que se trata de mermas y que la Administración tampoco ha tomado en cuenta que se trata de una empresa comercializadora y no de un fabricante.

Que el inciso f) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, aplicable al caso de autos, señalaba que eran deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que de conformidad con el inciso c) del artículo 21º del reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 194-99-EF, vigente en el período materia de análisis, 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, la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo y por (2) Desmedro, la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados, siendo 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, que dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas y que en caso contrario, no se admitirá la deducción y 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, siendo que dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto o establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Que mediante el punto 5 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 00023211 (fojas 390 y 391), la Administración comunicó a la recurrente que en el período de diciembre de 2001 contabilizó como provisión del ejercicio la desvalorización de existencias por el importe de S/. 615 219,56, por lo que le solicitó que exhibiera en original el informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente y el comprobante de pago que acreditara el gasto realizado por dicho informe, así como el original de la comunicación previa efectuada a la SUNAT, del acta o documento emitido por Notario Público u otro documento interno o externo emitido por ésta, en virtud a lo establecido por el inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta y por el inciso c) del artículo 21º de su reglamento. Asimismo le requirió que explicara las circunstancias en las que se produjo la citada desvalorización.

①    2



# Tribunal Fiscal

Nº 02201-1-2010

Que en respuesta a lo solicitado en el punto 5 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 00023211, en relación con la Cuenta 68, Sub Cuenta 68501 – Desvalorización de Existencias, la recurrente presentó el Escrito Nº 005863 de 3 de febrero de 2003 (fojas 342 a 345), en el que señaló que adjuntaba copia de dos informes técnicos emitidos por el perito Ingeniera Azucena García Tapia, miembro del Cuerpo Técnico de Tasaciones, en los que se indicó la metodología empleada y las pruebas realizadas para el cálculo del volumen por mermas en las ventas realizadas en los períodos de agosto a diciembre de 2001, estableciéndose que el porcentaje de éstas ascendía a 15,2%, así como acompañó el recibo por los honorarios respectivos emitido por la citada profesional.

Que asimismo, indicó que la desvalorización de existencias que entendió como mermas, se produjo en las circunstancias detalladas en los referidos informes técnicos, que su actividad comercial consiste en adquirir diversos tipos de vidrios por planchas grandes, las que dentro del proceso de venta son sometidas de acuerdo a las dimensiones solicitadas por sus clientes, a cortes manuales, lo que origina pérdidas físicas que califican como merma, habiendo sido contabilizadas con estricta observancia del porcentaje establecido en tales informes, por lo que no exhibe el original de la comunicación previa efectuada a la SUNAT, del acta o documento emitido por Notario Público u otro documento interno o externo emitido por ella, debido a que no cuenta con tales documentos.

Que la Administración dejó constancia en el punto 5 del Anexo Nº 01 al resultado del Requerimiento Nº 00023211 (fojas 378 y 379), que de la evaluación del proceso de corte de vidrio que la recurrente realiza, observó que en sus existencias (láminas de vidrio) se produce una pérdida de orden cualitativo e irreparable de las mismas, lo que las hace inutilizables para los fines a los que están destinadas, como es, la comercialización, por lo que si bien ésta ha considerado como merma la pérdida cualitativa de sus existencias, y por ello ha exhibido el original de un informe técnico emitido por un profesional independiente, éstas debieron ser contabilizadas como desmedro, en tal sentido, al no haber sustentado la provisión por desvalorización de existencias como desmedro con la presentación de la comunicación previa efectuada a la SUNAT ni el acta o documento emitido por Notario Público para la destrucción de sus mercancías, adicionó el importe de S/. 615 219,59 a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

Que en el caso de autos la recurrente sostuvo, en su reclamación y apelación, entre otros, que adquiere productos a fabricantes e importadores en planchas grandes de vidrio, las que, cuando el cliente lo solicita, son cortadas con instrumentos manuales, de acuerdo con las dimensiones requeridas, quedando partes que no son comercialmente aprovechables, siendo estos retazos inservibles porcentualmente del orden del 11,63%, los que califican como merma.

Que de autos se aprecia que la recurrente se dedica, entre otros, a “comercializar” vidrios de diferentes tipos y espesores (cristales, espejos, vidrios delgados, gruesos, catedral, entre otros, a través de la compra de planchas de vidrio de diferentes dimensiones, las que luego son cortadas a las dimensiones requeridas por sus clientes<sup>1</sup>, es decir, su giro no involucra exclusivamente la compra y venta de planchas de vidrio sin modificación alguna, sino que las somete a un proceso de corte.

Que en la apelada se señala que la recurrente comercializa bienes de naturaleza frágil, delicada y fácilmente quebradizos, con gran riesgo de rotura en su manipuleo, que las pérdidas que ocurren por la naturaleza del bien (vidrio) son mermas, que el desmedro no implica la destrucción del bien, sino su pérdida de valor como consecuencia del ciclo productivo o de comercialización y que al analizar lo que considera el “proceso productivo” de la recurrente, en el corte del vidrio, concluye que en este no habría destrucción del bien sino que los pedazos resultantes del corte pierden valor, no siendo posible su

<sup>1</sup> Según el Comprobante de Información Registrada y el Resumen Estadístico de la Fiscalización (fojas 4, 5 y 407 a 410), la actividad principal de la recurrente es la comercialización de vidrio y perfiles de aluminio.

CA M Solab Q<sup>3</sup>



# Tribunal Fiscal

Nº 02201-1-2010

comercialización para el propósito original, pero que podrían venderse a un menor precio<sup>2</sup>, por lo que estas calificarían como desmedros, las que, por no haberse destruido en cumplimiento del procedimiento establecido en el inciso c) del artículo 21º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no podía ser deducidas como gasto.

Que de lo expuesto se concluye que la actividad productiva de la recurrente no es cuestionada por la Administración, no obstante, entre otros: i) Considera que en el proceso de corte de una plancha de vidrio no se produce una destrucción de esta, sino una pérdida en su valor, ya que de la misma resultan pedazos comercializables a menor precio que los originalmente pensados (piezas de vidrio), y ii) Dado que lo que se produce es una pérdida de valor, y no una destrucción del bien, deduce que lo que se genera califica como desmedro, no como merma, y por ende para ser deducidas como gasto de Impuesto a la Renta, debieron ser destruidas ante Notario. De esta manera, la Administración asocia la merma con la destrucción "total" de un bien, producida por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, y al desmedro sólo con la pérdida en su valor, reflejada, en este caso, en los pedazos resultantes de los cortes efectuados por la recurrente a las planchas y/o piezas de vidrio que comercializa.

Que al respecto cabe señalar que en el caso de autos no se cuestiona que la actividad que realiza la recurrente (corte del vidrio) implica un proceso productivo, no obstante, como se ha señalado, la Administración identifica a la merma con la destrucción de un bien (cuando considera que es merma la destrucción del vidrio durante el manipuleo o proceso productivo), y concluye que si no hay destrucción "total" del vidrio, sino que restan pedazos que podría ser comercializados, se está ante un desmedro, y que por ende para ser deducidos, debieron ser destruidos según lo establece el reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta.

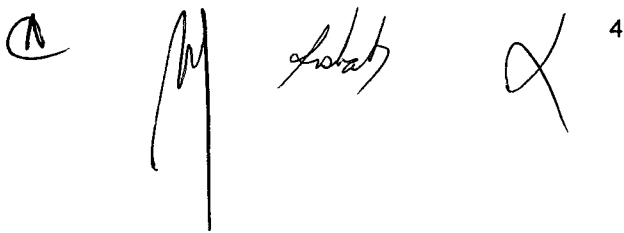
Que no obstante lo expuesto, este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Nº 724-1-97, 07164-2-2002, 199-4-2000, 6972-4-2004 y 3722-2-2004, entre otras, ha señalado que la merma no implica necesariamente la destrucción "total" de un bien como lo está interpretado la Administración, por lo que no resulta arreglado a ley relacionar directamente al desmedro con la existencia de restos físicos (pedazos) de ciertos productos y/o materia prima (con cierto valor comercial), como resultado de un proceso de manufactura, lo que resulta aplicable en el presente caso, en el que se producen desechos (pedazos) por el proceso de corte efectuado por la recurrente.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, se verifica de autos que las pérdidas de orden cuantitativo sufridas por la recurrente (desechos), califican como merma, y dado que se encuentra acreditado el porcentaje a las que éstas ascendieron con la presentación de los informes técnicos respectivos efectuados por profesional independiente, competente y colegiado, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso c) del artículo 21º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, el cual no ha sido cuestionado por la Administración, procede levantar dicho reparo.

Que por su parte, la Resolución de Multa Nº 002-002-0011603 (foja 536), girada por la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, tiene como sustento la Resolución de Determinación Nº 022-003-0007373, emitida por disminución del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, por lo que toda vez que se ha dejado sin efecto la determinación contendía en la citada resolución de determinación, corresponde también revocar la apelada en el extremo referido a la anotada resolución de multa.

Con las vocales Márquez Pacheco, Barrantes Takata, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como vocal ponente la vocal Cogorno Prestinoni.

<sup>2</sup> La Administración señala expresamente que: "en el proceso del corte del vidrio (analizado) no hay destrucción del bien o material (vidrio), por consiguiente se trata de un desmedro".

 4



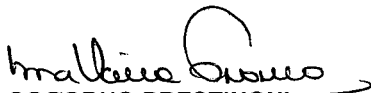
# Tribunal Fiscal

Nº 02201-1-2010

**RESUELVE:**


**REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0250140003168/SUNAT de 30 de junio de 2005, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación Nº 022-003-0007373 y la Resolución de Multa Nº 002-002-0011603.

**REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y REMÍTASE** a la SUNAT, para sus efectos.

  
COGORNO-PRESTINONI  
VOCAL PRESIDENTA

  
MÁRQUEZ PACHECO  
VOCAL

  
BARRANTES TAKATA  
VOCAL

  
Castañeda Altamirano  
Secretario Relator  
CP/VLR/79/rmh