# Tribunal Fiscal

**N° 03582-4-2011**

| | | |
|---|---|---|
| **EXPEDIENTE N°** | : | 14441-2009 |
| **INTERESADO** | : | |
| **ASUNTO** | : | Impuesto a la Renta y multa |
| **PROCEDENCIA** | : | Lima |
| **FECHA** | : | Lima, 4 de marzo de 2011 |

**VISTA** la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008620 de 28 de setiembre de 2009, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0017935 y la Resolución de Multa N° 012-002-0015191, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

**CONSIDERANDO:**

Que la Administración señala que reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por mermas de inventarios no sustentadas, debido a que la recurrente no cumplió con presentar el informe técnico que sustentara dichas mermas, de conformidad con el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, y que si bien la recurrente presentó la documentación emitida por la empresa certificadora SGS para acreditar la contabilización de las mermas de inventario, ésta se encuentra referida a reportes de inspección realizados con motivo de la descarga de los productos importados por aquélla, estableciendo así una diferencia entre lo señalado en el Bill of Lading y lo recibido en los depósitos del puerto del Callao, más no que la diferencia obtenida corresponda a una merma de inventario.

Que agrega que el informe técnico de 21 de enero de 2009, emitido por el ingeniero René Dancuart Fernández, así como la evaluación de las certificaciones efectuadas por la pérdida de existencias ocurridas al momento de ser transportadas desde el puerto de origen y el puerto del Callao, fueron preparadas con la finalidad de hacer frente a las observaciones determinadas en la etapa de fiscalización, más no para acreditar si las pérdidas sufridas en el año 2007 correspondían o no a mermas sufridas en el transporte de bienes, aunado al hecho que el referido informe no cuenta con la metodología empleada para determinar las mermas, los alcances de la evaluación realizada y las condiciones en que ésta fue realizada, tampoco sustentaría la deducción de las citadas mermas.

Que precisa que la Resolución de Multa N° 012-002-0015191 ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sobre la base del reparo que originó la Resolución de Determinación N° 012-003-0017935, por lo que la mantiene.

Que la recurrente sostiene que las mermas pueden ser generadas en la comercialización o en el proceso productivo y que deberán acreditarse mediante un informe técnico siempre que se trate de mermas ocurridas en el proceso de comercialización, no en el proceso productivo, toda vez que la norma exige el informe en el capítulo de determinación de la renta neta y no de la renta bruta.

Que indica que las mermas ocurridas en el transporte de "solventes" constituyen mermas en el proceso productivo, y no dentro de alguna etapa del ciclo de comercialización, que se registran en el momento de su venta, en la cuenta "costo de ventas", constituyendo gasto contable y deducible para efectos tributarios sin necesidad de ser acreditados con un informe técnico.

Que en el presente caso, como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente con Requerimiento N° 0121080000200, notificado el 2 de setiembre de 2008, de fojas 587 a 589, se emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0017935 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que de la referida resolución de determinación y de sus Anexos N° 1 a 4, de fojas 721 a 729, se aprecia que ha sido emitida por reparo a deducciones por mermas, al no haber la recurrente acreditado documentariamente tal naturaleza, de acuerdo con lo establecido en el Anexo N° 1 a los Resultados de los Requerimientos N° 0122080001862 y 0122090000022.

Que el inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señalaba que son 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 21° del reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por 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 (i) 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 (ii) Desmedro, la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Que agrega el citado inciso c) del artículo 21°, 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.

Que asimismo, este Tribunal mediante Resolución N° 03722-2-2004, atendiendo a la definición de merma establecida en las Resoluciones N° 00675-2-2001 y 02684-4-2003[1], que ha sido recogida en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF antes citado, ha establecido que las mermas y desmedros además de ocurrir en el proceso productivo pueden producirse por el manipuleo de los bienes y que se trata de una pérdida de orden cuantitativo, por causas inherentes a su naturaleza.

Que de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución N° 01932-5-2004, lo que se pretende con el referido informe técnico es que se determine, entre otros, el origen, la calificación como merma y si se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada, precisando la metodología empleada y pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración a efecto de establecer si se encuentra acreditada la deducción.

Que de lo expuesto, se concluye que la merma implica una pérdida física, ya sea en el volumen, peso o cantidad, de las existencias, cuya causa puede deberse a la naturaleza de las existencias y/o al proceso productivo de ésta, lo cual indica que la merma puede presentarse dentro o fuera de un proceso productivo, correspondiendo su acreditación mediante un informe técnico cuando la SUNAT así lo requiera en cualquiera de dichos casos, por cuanto la norma no hace distingo alguno.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122080001862, de fojas 299 y 300, la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de su kardex valorizado proporcionado en

[1] En los períodos analizados en dichas resoluciones, no existía una definición normativa de lo que debía entenderse como merma y desmedro en la legislación del Impuesto a la Renta, habiendo este Tribunal considerado que la primera implicaba una pérdida en la cantidad del bien, mientras que la segunda correspondía a una disminución de su calidad, lo que ha sido reconocido en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, por lo que el criterio desarrollado en ellas resulta aplicable.

medios magnéticos, había determinado la existencia de salidas de los inventarios de alcoholes y demás materiales (ADM), bajo la descripción de salida por merma, detallados en el Anexo N° 1.2 del citado requerimiento, de foja 285, por lo que le solicitó que explicara por escrito, el origen de cada una de las anotaciones en su registro contable, adjuntando para ello la documentación que sustentara conforme a lo establecido en el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el inciso c) del artículo 21° del reglamento de la referida ley, el derecho a la deducción para determinar la renta neta imponible.

Que en respuesta a lo solicitado en el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122080001862, la recurrente presentó el escrito que obra a fojas 263 y 264, en el que señaló que en la importación de materia prima referida a alcoholes (Isobutílico, Isopropilico y Amílico) que utiliza para la fabricación de sus productos, realiza una serie de procedimientos, tales como, i) el descargo de los almacenes de su proveedor a tanques cisternas, conteniendo agua al inicio y al final del descargue, para el transporte al buque; ii) descargo de los tanques cisternas a los contenedores del buque, conteniendo agua al inicio y al final del descargue, para transportar el producto desde el punto de partida hasta el puerto del Callao, iii) descargo de los contenedores del buque a los almacenes de control aduanero, conteniendo agua al inicio y al final del descargue, iv) descargo de los almacenes de control aduanero a camiones cisternas, a fin de transportarlos a sus almacenes y v) descargo de los camiones cisternas a sus tanques de almacenamiento, para la utilización en la fabricación de sus productos, siendo que como consecuencia de dichos procedimientos, se generan pérdidas en la carga y recepción de los mencionados bienes, así como en la manipulación, cubicación, evaporación, etc.

Que según se aprecia del punto 2 del Anexo N° 1 – Resultados del Requerimiento N° 0122080001862, de fojas 275 a 278, la Administración dejó constancia que las pérdidas registradas por la recurrente correspondían a una pérdida en la cantidad de unidades, no obstante, la naturaleza de dichas pérdidas no habían sido fundamentadas a efecto de definir si se trataban de pérdidas normales (inevitables) o anormales (evitables), por lo que para que fuera deducible para la determinación del Impuesto a la Renta, lo registrado como merma, debía encontrase acreditado con el informe técnico respectivo, de conformidad con lo previsto en el inciso c) del artículo 21° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no habiéndose cumplido con presentar el mencionado informe técnico, en consecuencia, no resultaba gasto deducible.

Que del Informe de Mermas, realizado por el ingeniero René Dancuart Fernández, de fojas 139 a 144, presentado por la recurrente a fin de sustentar la deducción de mermas materia de observación, se aprecia que no se ha dejado constancia de las pruebas realizadas para acreditar que la disminución de los referidos productos se produjo por causas inherentes a su naturaleza y manipuleo durante el transporte, como alega, limitándose a indicar en el punto 1.4 que dicho informe se elaboró sobre la base de los datos tomados por una empresa certificadora de calificación internacional, como lo sería la empresa SGS.

Que asimismo, el referido informe no presenta metodología alguna, pues si bien en el punto 2, se señala lo siguiente: *"el método utilizado...es de tipo directo, tomados por la certificadora, en el puerto de embarque de origen hasta la entrega de los almacenes del puerto de desembarque en el Callao"*, ello sólo acredita que la empresa SGS habría certificado pérdidas ocurridas en la importación de materias primas, sin embargo, en el referido informe no se acredita que éstas correspondan a causas inherentes a su naturaleza y manipuleo durante el transporte.

Que en el tal sentido, si bien la recurrente señala que acreditó las mermas de alcohol materia de observación con la presentación del informe técnico emitido por el ingeniero René Dancuart Fernández, de fojas 139 a 144, dicho informe no presenta metodología, ni acredita con pruebas realizadas el motivo de disminución de los productos, por lo que al no cumplir lo dispuesto en el inciso c) del artículo 21° del

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, tales mermas no se encuentran debidamente acreditadas, y por ende, dicho reparo se encuentra arreglado a ley, procediendo confirmar la apelada en ese extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que la acreditación de mermas mediante un informe técnico sólo correspondería cuando éstas se hubieran producido en el proceso de comercialización, más no así en el proceso productivo, cabe señalar que de lo previsto en el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el inciso c) del artículo 21° del reglamento de la citada ley, se tiene que las causas que originan las mermas pueden estar referidas a la naturaleza inherente de las existencias y/o al proceso productivo de éstas, de lo que fluye que éstas pueden presentarse dentro o fuera de un proceso productivo, criterio que ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 13565-3-2009, por lo que carece de sustento lo alegado al respecto.

Que por su parte, dado que la Resolución de Multa N° 012-002-0015191, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se encuentra vinculada al reparo que dio lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0017935, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la anotada resolución de multa, en consecuencia, procede confirmar la apelada en este extremo.

Con los vocales Flores Talavera, Guarníz Cabell y Castañeda Altamirano, interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.

**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140008620 de 28 de setiembre de 2009.

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

**FLORES TALAVERA**
**VOCAL PRESIDENTE**

**GUARNÍZ CABELL**
**VOCAL**

**CASTAÑEDA ALTAMIRANO**
**VOCAL**

**Sánchez Gómez**
**Secretaria Relatora**
CA/MH/mgp