



# Tribunal Fiscal

Nº 01295-2-2018

EXPEDIENTE N° : 5317-2010  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 16 de febrero de 2018

**VISTA** la apelación interpuesta por , con R.U.C. N° , contra la Resolución de Intendencia N° 0250140011371/SUNAT de 17 de diciembre de 2009 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0007217 a N° 022-003-0007241 y Resoluciones de Multa N° 022-002-0007240 a N° 022-002-0007246 y N° 022-002-0007248 a N° 022-002-0007257, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2005, intereses por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2005 y la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario e inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940.

## CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización efectuada a la recurrente reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, por diferencia entre lo anotado en el Registro de Compras y lo declarado, así como por no haber acreditado el depósito de las detracciones o haberlo realizado fuera del plazo establecido.

Que asimismo, reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por no haber acreditado el depósito de detracciones, por gastos de terceros y cuya documentación sustentatoria no cumplía con los requisitos y características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago y por mermas de existencias no sustentadas, además, modificó el coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2005 y detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940.

Que agrega que la recurrente no impugnó los reparos Impuesto General a las Ventas de abril, junio y julio de 2005 por diferencia entre lo anotado en el Registro de Compras y lo declarado y a la base imponible del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio por gastos de terceros y cuya documentación sustentatoria no cumplía con los requisitos y características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que la recurrente sostiene que reitera los argumentos expuestos en su reclamación, esto es, que por no efectuar las detracciones o realizarlas en forma extemporánea la Administración lo sancionó al amparo del inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940 y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, asimismo reparó el gasto y crédito fiscal, lo que vulnera los principios de proporcionalidad y no confiscatoriedad reconocidos por la Constitución Política del Perú, pues el daño causado al Estado se reduce a una falta administrativa y las sanciones aplicadas tienen fines recaudatorios.

Que alega que se han vulnerado los principios de no concurrencia de infracciones y de proporcionalidad establecidos en el artículo 171° del Código Tributario, así como el de razonabilidad, señalado en la Ley General de Procedimientos Administrativos.

Que afirma que resulta arbitrario que la Administración le desconozca el gasto por mermas por considerar que los informes técnicos presentados no cumplen con la formalidad de consignar la metodología empleada para sustentar su porcentaje, cuando su deber era buscar la verdad, lo que se evidencia al no haberse realizado la inspección física de las instalaciones y establecimientos anexos sino solo llevarse a cabo en su domicilio fiscal, vulnerándose el principio de verdad material.

b      α      1      9



# Tribunal Fiscal

Nº 01295-2-2018

Que aduce que la apelada adolece de nulidad al no haberse actuado la inspección ofrecida en su reclamación a fin que se constatará en sus plantas de acopio la existencia de mermas de aceite, asimismo, solicita se valore el informe ampliatorio presentado extemporáneamente pues complementa el informe presentado en etapa de fiscalización y no se aplique el artículo 141º del Código Tributario, debido a que atenta contra el derecho a la legítima defensa.

Que como consecuencia de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta Nº 070021198460-01 SUNAT y Requerimiento Nº 0221070000955, de fojas 4231, 4232 y 4244, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, por diferencias entre lo anotado en el Registro de Compras y lo declarado, así como por no haber acreditado el depósito de las detracciones o haberlas realizado fuera del plazo establecido, asimismo, reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 debido a que no acreditó el depósito de las detracciones, gastos de terceros y cuya documentación sustentatoria no cumplía con los requisitos y características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, así como por mermas de existencias no sustentadas, además, observó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero e intereses por los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2005, por modificación del coeficiente a aplicar para su liquidación y detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario y numeral 12.2 del artículo 12º del Decreto Legislativo Nº 940, lo que originó la emisión de los valores recurridos, de fojas 4339 a 4399.

## **Resoluciones de Determinación Nº 022-003-0007217 a Nº 022-003-0007228 – Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005**

### *Diferencias entre lo anotado en el Registro de Compras y lo declarado*

Que conforme se aprecia de los Anexos Nº 2 y Nº 3 de las Resoluciones de Determinación 022-003-0007220, Nº 022-003-0007222 y Nº 022-003-0007223, de fojas 4396 y 4397, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de abril, junio y julio de 2005, por diferencia entre lo anotado en el Registro de Compras y lo declarado, respecto del cual la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuarlo y al encontrarse arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

### *No acreditar el depósito de las detracciones o haberlas realizado fuera del plazo establecido*

Que el numeral 2.2 del artículo 2º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 940, aprobado por Decreto Supremo Nº 155-2004-EF, referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central – SPOT, dispone que la generación de fondos para el pago de deudas tributarias se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al SPOT, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de La Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8º de la indicada ley.

Que el inciso a) del artículo 3º del citado decreto supremo, señala que se entenderá por operaciones sujetas al SPOT, la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, indicándose en el inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5º de la norma en mención, que son sujetos obligados a realizar el depósito, entre otros, el adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción, tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3º.

Que de acuerdo con el inciso a) del numeral 5.2 del aludido artículo, modificado por Decreto Legislativo Nº 1110, el monto del depósito correspondiente será detrído del importe de la operación e ingresado en la cuenta bancaria que para tal efecto abrirá el Banco de La Nación a nombre del proveedor, prestador del servicio o quien ejecute el contrato de construcción.

f

2

2

7



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01295-2-2018

Que según el inciso a) del numeral 7.1 del artículo 7º del anotado decreto supremo, tratándose de las operaciones de venta de bienes muebles, el depósito deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos: con anterioridad al traslado del bien fuera del centro de producción, con posterioridad a la recepción del bien por parte del adquirente, dentro del plazo que señale la SUNAT, con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT y hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor.

Que de acuerdo con el inciso b) del citado numeral 7.1, tratándose de prestación de servicios, el depósito deberá efectuarse en su integridad en cualquiera de los siguientes momentos: con anterioridad a la prestación del servicio, dentro del plazo señalado por la SUNAT, hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio y, con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que señale la SUNAT.

Que el numeral 1 de la primera disposición final de la referida ley, dispone que en las operaciones sujetas al SPOT, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encarguen la construcción, obligados a efectuar la detracción, podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18º, 19º, 23º, 34º y 35º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución de dicho impuesto, a partir del período en que se acredite el depósito establecido en el artículo 2º.

Que según el referido numeral 1, modificado por Ley Nº 28605, en las operaciones sujetas al SPOT, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encarguen la construcción, obligados a efectuar la detracción, podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18º, 19º, 23º, 34º y 35º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución de dicho impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7º, en caso contrario, el derecho se ejercerá a partir del período en que se acredita el depósito.

Que el inciso a) del numeral 7.1 del artículo 7º de la Resolución de Superintendencia Nº 183-2004/SUNAT, que aprueba las normas reglamentarias del Decreto Legislativo Nº 940, antes de la modificación dispuesta por la Resolución de Superintendencia Nº 249-2012/SUNAT, indicaba que tratándose de los bienes señalados en el Anexo Nº 2, la venta gravada con el Impuesto General a las Ventas se encontraba sujeta al SPOT y que, según los numerales 11 y 12 de dicho anexo comprendían al aceite de pescado y harina, polvo y "pellets" de pescado, crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos.

Que el inciso a) del numeral 11.1 del artículo 11º de la anotada resolución de superintendencia prevé que el depósito se realizará, en la venta gravada con el Impuesto General a las Ventas, hasta la fecha de pago parcial o total al proveedor o dentro del quinto día hábil del mes siguiente a aquel en que se efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el adquirente.

Que según el artículo 14º y el inciso a) del artículo 16º de la referida resolución de superintendencia, antes de la modificación dispuesta por la Resolución de Superintendencia Nº 293-2010/SUNAT, el monto del depósito resultaba de aplicar los porcentajes que se indicaban para cada uno de los servicios sujetos al SPOT en el Anexo Nº 3, sobre el importe de la operación y que el depósito debía de realizarse hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio o dentro del quinto día hábil del mes siguiente a aquel en que se efectuaba la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurriera primero.

Que los numerales 1, 3, 4 y 5 del Anexo Nº 3 de la citada resolución de superintendencia, se tiene que se encuentra incluido en la aplicación del SPOT, la intermediación laboral y tercerización, mantenimiento y reparación de bienes muebles, movimiento de carga y otros servicios empresariales.

6

8

3

9



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01295-2-2018

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 13086-8-2012, el derecho al crédito fiscal se ejercerá a partir del período en que se acredite el depósito de la detracción por el monto que deba efectuarse conforme con las normas aplicables a tal efecto.

Que de lo expuesto se concluye que para tener derecho a la utilización del crédito fiscal debe acreditarse, entre otros, que se ha efectuado la cancelación de la detracción por la operación realizada, que se encuentre sujeta al SPOT.

Que conforme lo señalado en los Anexos N° 2 y N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0007217 a N° 022-003-0007225 y N° 022-003-0007227 y N° 022-003-0007228, de fojas 4396 a 4398, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a setiembre y noviembre y diciembre de 2005, al haber verificado que los depósitos de las detracciones correspondientes a las operaciones contenidas en las Facturas

, fueron realizados el 5 de febrero, 5, 8, 20 y 22 de abril, 3 de mayo, 2, 3, 7 y 10 de junio, 1, 2, 4, 11, 15 y 26 de julio, 2, 17 de agosto, 23 y 29 de setiembre, 28 de octubre, 1 y 19 de diciembre de 2005, así como al verificar que se omitió realizar el depósito correspondiente a las operaciones contenidas en las Facturas N°

según lo detallado en los Anexos N° 3 y 11 al Resultado de Requerimiento N° 0222070007783 y el punto 1.1 al Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0222080001788, de fojas 3973, 3981 a 3989 y 4012 a 4017, por lo que no correspondía la utilización del crédito fiscal en tales períodos.

Que las Facturas

emitidas por la adquisición de aceite de pescado y harina de pescado, reparación de bienes muebles, movimiento de carga, intermediación y tercerización y otros servicios empresariales, sujetos al Régimen de Detracciones, fueron anotadas en su Registro de Compras en los períodos de enero a setiembre y noviembre y diciembre de 2005, sin embargo, los depósitos de las detracciones fueron realizados el 15 de febrero, 5, 8, 20 y 22 de abril, 3 de mayo, 2, 3, 7 y 10 de junio, 1, 2, 4, 11, 15 y 26 de julio, 2, 17 de agosto, 23 y 29 de setiembre, 28 de octubre, 1 y 19 de diciembre de 2005, según lo detallado en los Anexos N° 02 y N° 03 al Resultado de Requerimiento N° 0222070007783, de fojas 4012 a 4017 y 4021 a 4047, es decir, vencido el plazo previsto en el inciso a) del numeral 11.1 del artículo 11° e inciso a) del artículo 16° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, pues se efectuaron luego del quinto día hábil de enero a setiembre y noviembre y diciembre de 2005.

Que de acuerdo con lo expuesto, dado que la recurrente estaba obligada a efectuar en el plazo de ley los depósitos de las detracciones correspondientes a la operaciones sustentadas en las facturas observadas a efecto de ejercer su derecho al crédito fiscal, no correspondía que lo ejerciera en la oportunidad en que

6 X V



# Tribunal Fiscal

Nº 01295-2-2018

lo hizo, de conformidad con el numeral 1 de la primera disposición final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940.

Que si bien en el período de octubre de 2005 no se observó el crédito fiscal, se le adicionó el importe de S/. 6 482,00, correspondiente al crédito fiscal tomado indebidamente en agosto y setiembre de 2005 por el depósito de detracciones efectuados el 28 de octubre de 2005, de foja 4007, lo que se encuentra arreglado a ley.

Que de otro lado, las Facturas fueron emitidas por la adquisición de aceite de pescado y servicio de supervisión en construcción, según lo detallado en el punto 1.1 al Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0222080001788 y Anexo N° 11 al Resultado de Requerimiento N° 0222070007783, de fojas 3973 y 3981 a 3989, operaciones sujetas a detracción, por lo que en su calidad de adquirente del bien y usuaria del referido servicio, estaba obligada a efectuar los depósitos de las detracciones por las operaciones a que se refieren las mencionadas facturas.

Que dado que la recurrente no acreditó haber efectuado la detracción, con la constancia de depósito respectiva, no correspondía que ejerciera el derecho al crédito fiscal.

Que en tal sentido, procede mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

## **Resolución de Determinación N° 022-003-0007229 – Impuesto a la Renta del ejercicio 2005**

*Gastos de terceros y cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago*

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 2 y N° 4 del mencionado valor, de fojas 4380 y 4382, la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por gastos de terceros y cuya documentación sustentatoria no cumplía con los requisitos y características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, respecto del cual la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuarlo y al encontrarse arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

### *No acreditar el depósito de las detracciones*

Que el numeral 2 de la primera disposición final del Decreto Legislativo N° 940, señala que en las operaciones sujetas al SPOT, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encargan la construcción, obligados a efectuar la detracción, podrán deducir los gastos y/o costos en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la cual no se considerará válida en caso se incumpla con efectuar el depósito respectivo con anterioridad a cualquier notificación de la SUNAT respecto a las operaciones involucradas en el SPOT, aun cuando se acredite o verifique la veracidad de éstas.

Que de los Anexos N° 2 y N° 4 del citado valor, de foja 4380 y 4382, se advierte que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 debido a que la recurrente omitió realizar el depósito de las detracciones correspondientes a las operaciones contenidas en las Facturas

así como de las operaciones contenidas en las Facturas N° según el punto 3 al Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° 0222070007783 y punto 1.1 del punto 1 al Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° 0222080001788, de fojas 3972, 3973 y 4065.

Que dado que la recurrente no acreditó haber efectuado los depósitos de las detracciones por las operaciones a que se refieren las Facturas N° antes analizadas, no correspondía que dedujera como gasto la suma contenidas en ellas, de acuerdo con el numeral 2 de la primera disposición final del Decreto Legislativo N° 940.

Que de otro lado, las Facturas

fueron emitidas por la adquisición de aceite de pescado, según lo detallado en el Anexo N° 05 al

f

2

4



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01295-2-2018

Resultado de Requerimiento N° 0222070007783, de fojas 4001 a 4004, operación que se encuentra sujeta a detracción, por lo que esta, en calidad de adquirente del bien, se encontraba obligada a efectuar los depósitos de las detracciones por las operaciones a que se refieren los mencionados comprobantes, en consecuencia, de acuerdo con el numeral 2 de la primera disposición final del Decreto Legislativo N° 940, al no haberse acreditado la realización de las detracciones con las constancias respectivas, la recurrente no tenía derecho a deducir como gasto las operaciones contienen en tales facturas.

Que en tal sentido, procede mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

## *Mermas de existencias no sustentadas*

Que el inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, prevé que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que 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, establece que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37° de la ley, se entiende por merma la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, 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, el que deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción.

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, precisándose la metodología empleada y pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración.

Que de otro lado, el artículo 141° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que requerido por la Administración durante el procedimiento de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta 9 meses, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 04843-2-2016, al amparo de lo establecido por el artículo 141° del Código Tributario, no procede que la Administración merite la documentación presentada por el contribuyente en la instancia de reclamación, si no acredita que su falta de exhibición durante la fiscalización obedeció a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas.

Que mediante el punto 9 al Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0222070007783, notificado el 3 de enero de 2008, de fojas 4168 y 4169, la Administración señaló a la recurrente que de la revisión realizada al Registro Permanente de Aceite y Harina de Pescado así como de la información y documentación exhibida, relacionada a los movimientos de existencias, observó el registro de salidas de mercancía, según lo detallado en el Anexo N° 10, de fojas 4082 y 4083, por lo que le solicitó que exhibiera las guías de remisión que acreditaran su salida así como los informes técnicos respectivos que sustentaran la deducción a la renta neta por mermas, de acuerdo con el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y numeral 3 del artículo 21° de su reglamento.

Que en respuesta, mediante escritos ingresados el 7, 13 y 28 de febrero de 2008, de fojas 1160, 1161, 1368, 1369 y 3566, la recurrente manifestó, entre otros, que el diferencial entre el total de mermas

b

2

6

9



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01295-2-2018

acumuladas en el 2005 y el total de mermas obtenidas por mejoramiento en la calidad de aceite comprendía las mermas de operación, pues en cumplimiento de sus operaciones estas se generaban por la carga y descarga de bienes y movilización, asimismo, adjuntó, entre otros, los documentos denominados "Informe Técnico Almacenamiento, Manipuleo, Transporte y Mermas de Aceites Crudos de Pescado" e "Informe Técnico Mermas en la Harina de Pescado", emitidos por

Que en el punto 9 al Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° 0222070007783, notificado el 24 de marzo de 2008, de fojas 4055 a 4059, la Administración dejó constancia de lo señalado y adjuntado por la recurrente e indicó que no sustentó las salidas de existencias de aceite de pescado y harina de pescado por mermas anotadas en el Registro Permanente de Aceite y Harina de Pescado así como por servicios de neutralizado de aceite de pescado y semirefinado de aceite de pescado, por un monto de S/. 1 029,246,00, según lo detallado en su Anexo N° 7, de fojas 3996 a 3998, y que los documentos denominados "Informe Técnico Almacenamiento, Manipuleo, Transporte y Mermas de Aceites Crudos de Pescado" e "Informe Técnico Mermas en la Harina de Pescado" no consignaban la metodología empleada ni las pruebas realizadas para la determinación de las mermas deducidas, por el contrario, señalaban que el parámetro de mermas se obtenía por conclusión empírica de muchos años de experiencia en la supervisión de calidades de aceite de pescado y harina de pescado de exportación para diferentes clientes extranjeros y embarque de los contratos de diferentes exportadores nacionales, por lo que procedió a adicionar a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 dicho importe, de acuerdo con el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso c) del artículo 21° de su reglamento.

Que de conformidad con el artículo 75° del Código Tributario, mediante el punto 1 al Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0222080001788, notificado el 24 de marzo de 2008, de fojas 3977 y 3978, la Administración solicitó a la recurrente que presentara por escrito sus descargos a las observaciones formuladas en el Resultado de Requerimiento N° 0222070007783.

Que en respuesta, mediante escrito ingresado el 28 de marzo de 2008, de fojas 3593 y 3594, la recurrente precisó que el cálculo exacto o matemático de las mermas no podía ser determinado ya que desde su adquisición hasta su venta ocurrían sucesos que las ocasionaban y que era una empresa calificada a nivel internacional y conocedora de todo el proceso por lo que los informes elaborados por esta garantizaban la razonabilidad de las mermas de operación.

Que en el numeral 1.3 del punto 1 al Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° 0222080001788, notificado el 2 de abril de 2008, de fojas 3970 a 3973, la Administración señaló que la recurrente no sustentó documentaria ni fehacientemente la deducción por mermas.

Que según se aprecia del Resumen Estadístico de Fiscalización, de fojas 4473 a 4480, la recurrente tiene como actividad económica venta por mayor de otros productos.

Que la recurrente para sustentar las mermas de aceite de pescado y harina de pescado presentó los documentos denominados "Informe Técnico Mermas en la Harina de Pescado" e "Informe Técnico Almacenamiento, Manipuleo, Transporte y Mermas de Aceites Crudos de Pescado" de 11 y 19 de julio de 2005, respectivamente, emitidos por

Que en los citados informes, de fojas 1364 a 1366 y 1703 y 1704, se indicó que las mermas de aceite de pescado y harina de pescado se originaban por manipuleo, diferencia de balanza y por calidad, precisándose que el parámetro de las mermas era alrededor de 2% y 1%, respectivamente, sin embargo, no se advierte la metodología empleada ni las pruebas realizadas para concluir con tal opinión profesional, sino que señala que debido a que no era posible medir con exactitud su volumen se obtuvieron dichos parámetros por conclusión empírica de muchos años de experiencia en la supervisión de calidades de aceite de exportación para diferentes clientes extranjeros y embarque de contratos de diferentes exportadores nacionales, por tanto tales informes no sustentan las mermas registradas por la recurrente.

7



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01295-2-2018

Que en consecuencia, las mermas anotadas en el ejercicio 2005 por la recurrente no se encuentran debidamente acreditadas según lo dispuesto por el inciso c) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en ese sentido el reparo materia de análisis se encuentra conforme a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que de otro lado, de conformidad con el artículo 141º del Código Tributario, no procedía que la Administración meritara la documentación presentada por la recurrente en la instancia de reclamación, esto es, informes técnicos y fotografías, de fojas 4270 a 4330, toda vez que no acreditó que su falta de presentación durante la fiscalización hubiera obedecido a una causa que no le fuera imputable, ni efectuó el pago o presentó carta fianza de la deuda tributaria vinculada a dichas pruebas, por lo que lo alegado al respecto por la recurrente, no resulta atendible.

Que lo señalado por la recurrente respecto a la vulneración del principio de verdad material, carece de sustento, por cuanto su aplicación no la exime de la carga de la prueba que le corresponde y por lo tanto acreditar las mermas mediante un informe técnico que reúna los requisitos establecido por el inciso c) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que lo afirmado por la recurrente en el sentido a que la Administración debió realizar la inspección física de sus instalaciones y establecimientos anexos, no es atendible, ya que, si bien según el artículo 125º del Código Tributario, esta constituye un medio probatorio admisible, los contribuyentes no están facultados para ofrecerla como prueba para que esta sea actuada por aquella.

## **Resoluciones de Determinación Nº 022-003-0007230 a Nº 024-003-0007231 y Nº 022-003-0007236 – Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero e intereses por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta julio de 2005**

Que las aludidas resoluciones de determinación, de fojas 4367, 4376 a 4379, fueron giradas por el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de enero, febrero y julio de 2005, advirtiéndose de su Anexo Nº 1, de fojas 4366, 4376 y 4378, que para tal efecto la Administración consideró la determinación del impuesto resultante consignado por la recurrente en las declaraciones juradas de dichos impuesto y períodos, de fojas 3718 y 3719.

Que en tal sentido, dado que las citadas resoluciones de determinación recogen la determinación de la obligación tributaria contenida en las declaraciones juradas presentadas por la recurrente, limitándose a poner fin al procedimiento de fiscalización, sin efectuar reparo alguno, se encuentran emitidas conforme a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

## **Resoluciones de Determinación Nº 022-003-0007232 a Nº 022-003-0007235 y Nº 022-003-0007237 a Nº 022-003-0007241 – Intereses por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio y agosto a diciembre de 2005**

### *Coeficiente*

Que de los Anexos Nº 1 a las citadas resoluciones de determinación, de fojas 4356, 4358, 4360, 4362, 4368, 4368, 4370, 4372 y 4374, se advierte que la Administración recalculó el coeficiente de 0,52%, que obtuvo como resultado de dividir el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, determinado en la declaración jurada de dicho ejercicio, presentada mediante PDT Nº de 1 de febrero de 2006, de fojas 3740 a 3745, que ascendía a S/. 511 373,00, entre los ingresos netos declarados en esta, ascendentes a S/. 100 145 632,00 (Casillas ) y lo aplicó a los ingresos netos obtenidos en los meses de marzo a diciembre de 2005, considerando los pagos efectuados el 2 y 30 de setiembre, 3 de octubre, 3 de noviembre y 2 de diciembre de 2005 y 4 de enero de 2006 con la presentación de las declaraciones juradas de agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005 y los realizados el 13 de noviembre y 11 de diciembre de 2006, mediante Boletas de Pago – Formulario , de fojas 4610 a 4616, así como la compensación del saldo a favor materia de beneficio efectuada en mayo y junio de 2005.

b

X

g





# *Tribunal Fiscal*

Nº 01295-2-2018

Que la recurrente no ha formulado argumento alguno para desvirtuar la mencionada observación y toda vez que se ha verificado que se encuentra arreglada a ley, corresponde mantenerla y confirmar la apelada en este extremo.

## **Resoluciones de Multa Nº 022-002-0007240 a Nº 022-002-0007246 - Numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario**

Que según el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares, la que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o del saldo, crédito y otro concepto similar determinado indebidamente, según la Tablas I de Infracciones y Sanciones del mencionado código.

Que dado que las anotadas resoluciones de multa, de fojas 4349 a 4355, han sido calculadas en función al 50% de los tributos omitidos, establecidos en las Resoluciones Determinación Nº 022-003-0007217, Nº 022-003-0007219, Nº 022-003-0007221, Nº 022-003-0007222, Nº 022-003-0007227, Nº 022-003-0007228 y Nº 022-003-0007229, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, mayo, junio, noviembre y diciembre de 2005 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, al haberse concluido que estas deben mantenerse, corresponde igualmente mantener aquellas y confirmar la apelada en este extremo.

## **Resoluciones de Multa Nº 022-002-0007248 a Nº 022-002-0007257 - Inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12º del Decreto Legislativo Nº 940**

Que de acuerdo con el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 940, constituye infracción el hecho que el sujeto obligado no efectúe el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias en el momento establecido, la que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 100% del importe no depositado.

Que el Anexo del Reglamento del Régimen de Gradualidad vinculado al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 254-2004/SUNAT, establece que si se subsana la referida infracción desde el sexto hasta el décimo quinto día hábil siguiente a la fecha o plazo previsto para efectuar el depósito corresponderá una reducción del 70% de la sanción correspondiente, no obstante, si la subsanación ocurre después del décimo quinto día hábil siguiente a la fecha o plazo previsto para efectuar el depósito y antes de que surta efecto cualquier notificación en la que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción, la reducción de la sanción será solo del 50%.

Que las citadas resoluciones de multa, de fojas 4339 a 4348, se giraron por no efectuar el depósito de las detracciones en los plazos previstos por las operaciones consignadas en las Facturas

según lo



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01295-2-2018

indicado en el Anexo Nº 2.1 al Resultado de Requerimiento Nº 0222070007783 y Anexo Nº 2 al Resultado de Requerimiento Nº 0222080001788, de fojas 3963 a 3667 y 4018 a 4020.

Que toda vez que la recurrente se encontraba obligada a efectuar el depósito de las detracciones correspondientes a las operaciones consignadas en las Facturas

lo que no hizo, conforme a lo antes expuesto, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12º del Decreto Legislativo Nº 940.

Que de otro lado, las Facturas

detalladas en el Anexo Nº 2 al Resultado de Requerimiento Nº 0222070007783, de fojas 4021 a 4047, fueron emitidas por la adquisición de aceite de pescado, harina de pescado, movimiento de carga, intermediación y tercerización, así como por otros servicios empresariales, operaciones sujetas a detracción de conformidad con las normas antes glosadas, por lo que esta, en calidad de adquirente del bien, se encontraba obligada a efectuar los depósitos de las detracciones por las operaciones a que se refieren las mencionadas facturas, lo que no hizo o realizó fuera del plazo establecido, según lo indicado en el anotado Anexo Nº 2.1 al Resultado de Requerimiento Nº 0222070007783, de fojas 4018 a 4020, en tal sentido, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12º del Decreto Legislativo Nº 940.

Que dado que el monto de las multas impuestas equivale al 100% de los importes no depositados y se aplicaron rebajas de 50% y 70%, según lo detallado en el Anexo Nº 2.1 al Resultado de Requerimiento Nº 0222070007783, de acuerdo con lo señalado por el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12º del Decreto Legislativo Nº 940 y Anexo del Reglamento del Régimen de Gradualidad vinculado al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, procede confirmar la resolución apelada también en este extremo.

Que finalmente, este Tribunal ha establecido en la Resolución Nº 21908-4-2011, entre otras, que la exigencia del principio invocado por la recurrente, esto es, la proporcionalidad, se presenta al momento de definirse las sanciones a nivel normativo y cuando su determinación específica depende de la autoridad encargada de su aplicación, lo que no resulta aplicable en materia tributaria dado que la determinación de la sanción a imponerse está específicamente establecida por el Código Tributario y graduada en función a la omisión determinada por la Administración Tributaria.

Que si bien la recurrente sostiene que existe concurrencia de infracciones entre la establecida en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 940 y la prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, ello no resulta atendible, pues la primera infracción se configura por la omisión de efectuar el íntegro del depósito de las detracciones en el momento previsto, conducta que es distinta a la que configura a la segunda, que se encuentra vinculada a la declaración de la obligación tributaria, por lo que no se verifica que el mismo hecho derive la comisión de dos infracciones sancionables.

Que finalmente, la aplicación del principio de razonabilidad, invocada por la recurrente, no resulta amparable, por cuanto al estar contenido en el artículo 230º de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, modificado por Decreto Legislativo Nº 1272, no resulta de aplicación para la Administración ni para este Tribunal, los que solo se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168º y 17º del Código Tributario, de conformidad con la quinta



# *Tribunal Fiscal*

**N° 01295-2-2018**

disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 1311, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se advierte de la constancia respectiva, de foja 4611.

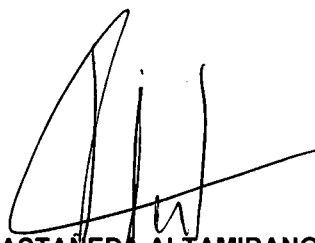
Con los vocales Castañeda Altamirano y Velásquez López Raygada con su voto singular en parte, e interviniendo como ponente la vocal Pinto de Aliaga.

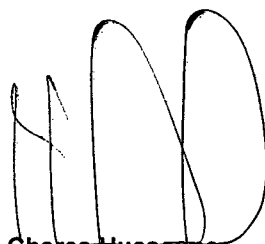
**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0250140011371/SUNAT de 17 de diciembre de 2009.

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

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

  
**CASTAÑEDA ALTAMIRANO**  
**VOCAL**

  
**Charca Huasupe**  
**Secretario Relator**  
**PdeA/CH/EM/njt.**



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01295-2-2018

## **VOTO SINGULAR EN PARTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA:**

Que en relación al reparo por deducción indebida de mermas, tal como se indicó en el voto mayoritario, los documentos denominados "Informe Técnico Mermas en la Harina de Pescado" e "Informe Técnico Almacenamiento, Manipuleo, Transporte y Mermas de Aceites Crudos de Pescado" de 11 y 19 de julio de 2005, respectivamente, emitidos por SGS del Perú S.A.C. (folios 1364 a 1366 y 1703 y 1704), presentados en etapa de fiscalización, no detallan la metodología empleada ni las pruebas realizadas para concluir que aquellas se originaban por manipuleo, diferencia de balanza y por calidad y que el parámetro era alrededor de 2% y 1%, sino que señalan que debido a que no era posible medir con exactitud su volumen se obtuvieron dichos parámetros por conclusión empírica de muchos años de experiencia en la supervisión de calidades de aceite de exportación para diferentes clientes extranjeros y embarque de contratos de diferentes exportadores nacionales.

Que sobre el particular resulta necesario precisar que a efectos de la cuantificar las mermas en un proceso productivo el informe que las sustente debe basarse en hechos verificados y no en suposiciones o presunciones, ya que lo que se busca con él es establecer cuál es el específico monto de merma que ocurre en un particular proceso productivo y en un específico periodo de tiempo.

Que en efecto, con la finalidad de tener certeza que las mermas deducidas correspondan a las que en efecto se tuvo en el periodo que se pretende su deducción, el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, prevé como requisitos para su acreditación, un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado por el organismo técnico competente y que contenga por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, por el/los profesional(les) contratados para su elaboración, de lo que se infiere claramente que la merma no podrían sustentarse en una conclusión basada en la experiencia acumulada en muchos años en la supervisión de calidades de aceite de exportación para diferentes clientes extranjeros y/o embarque de contratos de diferentes exportadores nacionales, como se pretende en el presente caso, ya que ello no otorga certeza alguna sobre la existencia y magnitud de las mermas que en efecto tuvo la empresa, específicamente en el ejercicio 2005, pues cada situación es particular, incluso en el caso que se tratara de una misma empresa, el resultado de una evaluación para establecer las mermas de un determinado periodo pueden ser distintas a las de otros periodos por diversos factores, lo que conllevaría a conclusiones distintas, por lo que estas no podrían sustentarse en "experiencia acumulada", en pruebas obtenidas en terceras empresas o en pruebas realizadas en la misma empresa en periodos distintos a los que se pretende acreditar.

Que por lo expuesto, resulta claro que el informe que sustenta la deducción de mermas en un determinado ejercicio, debe sustentarse en pruebas realizadas durante el proceso productivo del periodo en que se pretende deducir, esto es, al momento en que ocurren, pues el resultado obtenido en un específico periodo de tiempo, debe corresponder al periodo por el que se pretende la deducción de la merma, además, el informe que debe ser elaborado con anterioridad al vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual respectiva y no en ejercicios siguientes, según el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones Nº 015231-10-2011, Nº 06390-2-2016 y Nº 03669-2-2017, ya que de no contar con él en ese momento, generaría que los contribuyentes dedujeran mermas respecto de la que no tienen certeza en cuanto a su existencia y magnitud.

Que finalmente, si bien la recurrente, a efecto de sustentar las mermas materia de reparo, en etapa de reclamación adjuntó un nuevo informe denominado "Informe Técnico Nº 3796/08" (folios 4270 a 4330), en el que habría detallado la metodología empleada y pruebas realizadas para llegar a las conclusiones que este detalla y en virtud del artículo 141° del Código Tributario, no fueron meritadas por la Administración, lo que fue confirmado por esta instancia, según se indicó en el voto mayoritario, aún en el caso en que éste hubiera sido meritado, no sustentaría las mermas registradas por aquella en el ejercicio 2005, pues fue elaborado el 25 de julio de 2008, esto es, con posterioridad a la presentación de la declaración jurada del ejercicio 2005 y en base a pruebas realizadas en ejercicios posteriores al fiscalizado y no en las

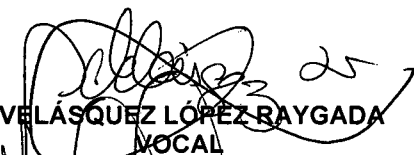


# *Tribunal Fiscal*

Nº 01295-2-2018

obtenidas en el ejercicio materia de fiscalización, por lo que soy de la opinión que se confirme la apelada en este extremo por lo expuesto en el voto en mayoría además de por lo expuesto en el presente voto.

Que los demás extremos, estoy de acuerdo con el voto en mayoría.

  
VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA  
VOCAL

Charca Huasupe  
Secretario Relator  
VLR/CH/njt.