



Tribunal Fiscal

N° 10971-2-2019

EXPEDIENTES N° : 2200-2017 y 2201-2017
INTERESADO :

ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Loreto
FECHA : Lima, 27 de noviembre de 2019

VISTAS las apelaciones interpuestas por _____ con R.U.C. N° _____ contra las Resoluciones de Intendencia N° _____ emitidas el 27 de diciembre de 2016 por la Intendencia Regional Loreto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° _____ y las Resoluciones de Multa N° _____, giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 y 2011 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el artículo 160° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede la acumulación de los procedimientos contenidos en los Expedientes N° 2200-2017 y N° 2201-2017, al guardar conexión entre sí.

Que la Administración señala que como resultado de las fiscalizaciones efectuadas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 y 2011 reparó la deducción de gastos por pérdidas extraordinarias cargadas a resultados del ejercicio al no considerar las disposiciones establecidas en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que la recurrente indica que procedía la deducción de las pérdidas extraordinarias por hurto clandestino de energía eléctrica acontecidas en los ejercicios 2010 y 2011 al encontrarse acreditada la inutilidad de ejercer la acción judicial, según las denuncias policiales presentadas el 31 de diciembre de 2010 y 2011 y los Partes N° 205-2011-V-DIRTEPOL-RPL-DIVINCRI-AJ-GC y N° 23-2012-V-DIRTEPOL-RPL-DIVINCRI-AJ-GC de 21 de marzo de 2011 y 13 de febrero de 2012 que concluyen que no es posible identificar ni ubicar a los autores del presunto hurto de energía eléctrica.

Que alega que la norma aplicable es el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta que permite la deducción de las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados por su carácter especial y regulado por el mismo Estado a través de OSINERGMIN¹ y no el inciso d) del artículo 37° de la referida ley que regula las pérdidas extraordinarias.

Que manifiesta que la Administración se refiere única y exclusivamente al inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que resulta errado, pues no tuvo en cuenta el cambio de normativa en el sector eléctrico al publicarse la Resolución OSINERGMIN N° 181-2009-OS/CD de 14 de octubre de 2009 que fija los valores agregados de distribución, cargos fijos y parámetros del cálculo tarifario a que se refieren los artículos 43° y 44° de la Ley de Concesiones Eléctricas indicando que dentro del precio o tarifa eléctrica existe porcentajes de pérdidas no técnicas, las que incluyen el hurto de energía y pérdidas técnicas que deben ser reconocidos año a año y que se llaman pérdidas extraordinarias.

Que indica que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 17950-1-2012, N° 19590-2-2011, N° 06690-2-2010, N° 13133-3-2009 y N° 03852-4-2008 invocadas por la Administración no son de observancia obligatoria, por lo que no resultan aplicables ya que con ellas pretende justificar sus observaciones, pero cuando el contribuyente utiliza dichos criterios no le da valor ni los acepta.

¹ Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería.

1



Tribunal Fiscal

Nº 10971-2-2019

Que sostiene que a pesar que las referidas Resoluciones del Tribunal Fiscal no le revestían de legalidad y convicción a la Administración, esta, sin una motivación coherente, estableció que los Partes N° 205-2011-V-DIRTEPOL-RPL-DIVINCRI-AJ-GC y N° 23-2012-V-DIRTEPOL-RPL-DIVINCRI-AJ-GC eran la prueba para determinar el reparo, que es el que concluye que no es posible identificar y ubicar a los autores del presunto hurto de energía eléctrica, lo que no es tan cierto, pues este solo recoge su manifestación y que establece que la energía sustraída es 17 550 700,88KWH y 42,9GWH ascendiendo a S/ 9 689 741,45 y S/ 12 395 600,00 por los años 2010 y 2011 respectivamente, cifras equivocadas pues aquella reportó pérdidas totales mayores, sin efectuar cruces adicionales estableciendo una base presunta sin considerar que el Impuesto a la Renta se determina sobre base cierta.

Que señala que la Administración no se pronunció en las apeladas respecto a la naturaleza de la actividad realizada por ella ni sobre la regulación del sector, específicamente respecto a que en virtud a su legislación y al sector que pertenece se debe considerar como costo o como mermas propias de la venta de electricidad las pérdidas de energía, siendo que en aquellas no motiva su decisión de no tomar en cuenta lo señalado al respecto, lo que es abusivo y no arreglado a derecho.

Que la Administración no cotejó los hechos materia de la causa, no hizo cruce de información con el organismo regulador OSINERGMIN, al cual reporta mensualmente la pérdida de energía tanto en el sistema de generación como en el de distribución, siendo que por los años 2010 y 2011 reportó en todos los meses pérdidas técnicas y no técnicas con diversas cartas, ni tampoco aplicó la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, ni los cambios legislativos regulatorios del sector que consideraba dentro de la estructura tarifaria ingresos por pérdidas técnicas y no técnicas, por lo que para reconocer un ingreso necesariamente se debe reconocer el gasto en virtud del devengado.

Que sostiene que la Administración no tuvo en cuenta lo indicado en la sentencia de casación emitida en el Expediente N° 4392-2013 y su precedente vinculante, que las pérdidas no técnicas en el sector eléctrico son parte del costo o proceso productivo de generación de energía eléctrica, política contable que es aplicada por ella al considerarlas en su estructura de costo o tarifario cobrado al usuario del servicio, lo que se encuentra acorde con la NIC N° 2 - Existencias y avalado por OSINERGMIN en su Informe N° 0433-2009-GART que fija las tarifas de distribución eléctrica para el periodo noviembre de 2009 a octubre de 2013, agrega que, en el tarifario propuesto, las pérdidas no técnicas están por encima del 2%, siendo que en su caso estas se encuentran por debajo del rango aceptado por OSINERGMIN que es lo que la ley exige en el artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que para el propio OSINERGMIN, las pérdidas no técnicas son consideradas propias del ciclo de negocio eléctrico, es decir, propio de su operatividad y, por tanto, costo del proceso y que estas, en su caso, se encuentran por debajo del rango permitido por dicho organismo, por lo que no existe monto que deba adicionarse o sea desconocido por la Administración, siendo además que no necesitaba contar con informe técnico independiente por encontrarse por debajo del referido rango.

Que no ha ocasionado ningún perjuicio tributario y/o económico al Estado Peruano al considerar las pérdidas no técnicas como parte del costo de generación de energía eléctrica, pues estas han sido consideradas en los recibos emitidos a sus usuarios, por lo que el efecto se ha neutralizado y recuperado en los pagos efectuados por estos, que la Administración no ha considerado que las pérdidas han sido declaradas en forma mensual y han sido consideradas en los ingresos brutos anuales de los ejercicios 2010 y 2011, para lo cual presenta el tarifario correspondiente y la estructura de ingresos declarados y pagados la propia Administración.

Que señaló que la Administración está incumpliendo con lo establecido en la Ley del Impuesto al Renta, al excederse del principio de realidad económica, verdad material, razonabilidad y principio constitucional de legalidad y reserva de ley, que no ha considerado que a partir del ejercicio 2009 las pérdidas técnicas y no técnicas son recuperables a través de la estructura tarifaria, por lo que al tener ingresos no puede pretender desconocer los gastos (mermas), lo que no se ajusta al principio de devengado, siendo que además no aplicó los principios del procedimiento administrativo, como el debido procedimiento, razonabilidad, verdad material, ni utilizó otros procedimientos para determinar la supuesta deuda

   2 



Tribunal Fiscal

N° 10971-2-2019

tributaria, aplicando conceptos distintos a los vigentes y pretendiendo desconocer gastos que generan ingresos, por lo que solicita la nulidad de los valores.

Que en el presente caso se tiene que producto de las fiscalizaciones iniciadas a la recurrente con Cartas y Requerimientos N°

(folios 822 a 824 y del Expediente N° 2201-2017 y folios 890 a 892 del Expediente N° 2200-2017), la Administración formuló reparos al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 y 2011 por pérdidas extraordinarias cargadas a resultados del ejercicio al no considerar las disposiciones establecidas en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y, adicionalmente, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores recurridos (folios 920 a 922, 924 y 925 del Expediente N° 2201-2017 y folios 848 a 850, 852 y 853 del Expediente N° 2200-2017).

Resoluciones de Determinación N° del ejercicio 2010 y 2011

– Impuesto a la Renta

Que el inciso d) del artículo 37° de la citada Ley del Impuesto a la Renta señalaba que son gastos deducibles las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no estén cubiertas por indemnizaciones o seguros, siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Que por su parte, el inciso f) del artículo 37° antes citado, preveía que también son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditadas.

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 y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, señala que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, se entiende por: (i) Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, y (ii) Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Que de acuerdo con la definición recogida en la norma antes glosada, las pérdidas por consumos clandestinos no constituyen mermas, puesto que no son imputables ni a la naturaleza ni al proceso de producción sino que son consecuencia de la actuación de terceros, de conformidad con lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 04194-3-2016.

Que asimismo, mediante la Resolución N° 17950-1-2012, se ha señalado que en el caso de las pérdidas comerciales por hurto de energía, su deducción se encontrará supeditada al cumplimiento de la condición establecida en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; esto es, que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente y que a fin de determinar la deducibilidad de pérdidas comerciales por energía, debía meritarse todos los elementos de prueba aportados al procedimiento a fin de generar convicción de certeza en el juzgador.

Que en las Resoluciones N° 613-4-2000 y N° 272-4-2002, este Tribunal ha establecido que ante los casos de robo, no cabe la deducción si el delito no ha sido probado judicialmente, ni la recurrente ha acreditado que sea inútil ejercer la acción judicial.

Que en relación al segundo supuesto cabe señalar que en las Resoluciones N° 03783-5-2006 y N° 01272-4-2002, se ha dejado establecido que las pérdidas por robo son deducibles recién en el ejercicio en que se acredite que iniciar la acción judicial es inútil, encontrándose implícito en dicho criterio que ello es siempre y cuando se acredite que hubo robo, así como la cuantificación de este ya que de otro modo

3



Tribunal Fiscal

Nº 10971-2-2019

no será posible acreditar la legalidad de la deducción, ni determinar que suma será deducible como gasto en el Impuesto a la Renta.

Que en los Anexos N° 2 de las Resoluciones de Determinación N° (folio 935 del Expediente N° 2200-2017 y folio 864 del Expediente N° 2201-2017) se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 y 2011 por pérdidas extraordinarias cargadas a resultados del ejercicio, sin considerar las disposiciones establecidas en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante Requerimientos N° _____ (folio 874 del Expediente N° 2200-2017 y folio 815 del Expediente N° 2201-2017), la Administración señaló que la recurrente reportó el hurto de energía eléctrica acontecido en los ejercicios 2010 y 2011 por un valor total de S/ 9 689 741,95 y S/ 12 395 600,00, respectivamente, los que fueron considerados como pérdida no técnica o comercial y que fueron cargados a resultados en dichos ejercicios sin cumplir con lo establecido en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, solicitándole presentase sus descargos para desvirtuarlo, adjuntando la documentación fehaciente o los medios probatorios que estimara conveniente e invocó el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 15749-2-2011 y N° 1272-4-2002.

Que con escrito de 22 de setiembre de 2014, en respuesta al Requerimiento N° _____ (folios 752 a 757 del Expediente N° 2201-2017), la recurrente indicó que las resoluciones señaladas no son jurisprudencia de observancia obligatoria, por lo que el agente fiscalizador no puede invocarlas válidamente por razones de equidad pues aquella tampoco lo puede hacer al no tener tal atributo, agrega que conforme al inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 064-2000-EF, califican a las pérdidas de electricidad como mermas y solo condiciona su acreditación al Informe Técnico de la Dirección General de Electricidad del Ministerio de Energía y Minas y que la regla que contiene el referido decreto debe ser aplicada por integración analógica de la ley sin vulnerar la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, pues se trata de precisar la verdadera naturaleza de merma de energía eléctrica cuando hay pérdida en su venta, por lo que solicita que dicha deducción sea tratada como merma en la venta de energía eléctrica, la que está sustentada dentro de los rangos que señala OSINERGMIN según la documentación que adjunta, descartando la deducción sustentada en un acto delictivo.

Que asimismo, indicó que no se puede desconocer dicha pérdida aduciendo invalidez o cualquier otro argumento, al haberse sustentado debidamente la pérdida cuantitativa, que incluso las normas contables, específicamente la NIC N° 2, la admiten, al señalar que la merma es una pérdida en la cantidad de energía eléctrica como su caso y que se ha verificado en el proceso productivo, invoca el criterio de las Resoluciones N° 3620-5-2005 y N° 9624-4-2004 respecto de los rangos de mermas razonables.

Que por su parte, en respuesta al Requerimiento N° _____, mediante escrito 13 de octubre de 2014 (folios 806 a 814 del Expediente N° 2200-2017), la recurrente señaló que la Administración pretende desconocer el gasto por pérdida extraordinaria por acto delictivo de terceros (hurto de energía eléctrica), indicando que lo que se ha presentado como sustento no se ajusta a lo señalado en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y que no es posible considerar como delito cometido en su perjuicio ya que no ha sido probado judicialmente el hecho delictivo ni se ha acreditado que es inútil ejercer la acción judicial pertinente.

Que no resulta clara la posición del agente fiscalizador ya que de un lado niega la posibilidad de que se admita la prueba de la denuncia del hecho delictivo y, por tanto, excluye la posibilidad de considerarlo como gasto, pero de otro lado señala que la prueba es válida para el ejercicio 2012 y no para el 2011, lo que evidencia una contradicción y una motivación indebida, pues vulnera el derecho de probanza que es consustancial al derecho de defensa.

4

4



Tribunal Fiscal

Nº 10971-2-2019

Que manifestó que reportó a la DIVINCRI² Iquitos, mediante denuncia policial fechada el 31 de diciembre de 2011, la pérdida de energía eléctrica ocurrida desde el 1 de enero al 31 de diciembre, esto es, dentro del propio ejercicio 2011, habiéndose emitido el parte policial por la PNP³ en febrero de 2012; agregó que en su caso no solo hizo la denuncia policial sino que la propia policía inició las investigaciones afirmando que no era posible ubicar de dónde provenía la pérdida de energía eléctrica, por lo que sugirió archivar la denuncia al no existir elementos de juicio que permitieran continuar con las observaciones, el cual califica como documento público y como tal acreditó la imposibilidad de identificar a los autores del delito, así como la inutilidad de ejercer la acción judicial correspondiente, invocando las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1549-2-2011, N° 5509-2002 y N° 016-5-2004.

Que indicó que el Parte N° del 13 de febrero de 2012, abarcó el hurto producido desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2011 y que se elaboró respecto a la denuncia del 31 de diciembre de 2011, dando el resultado de la investigación y que no le parece razonable el criterio del Tribunal consignado en la Resolución N° 1272-4-2002, invocado por la Administración, ya que en la denuncia y en el parte aparecen que el hecho delictuoso se produjo en el ejercicio 2011 y más aún cuando se trata de delitos continuados o de tracto sucesivo en los que no es posible hacer un corte en determinada fecha durante el ejercicio si no se tiene que esperar al cierre del mismo para su correspondiente denuncia policial, por lo que la imposibilidad de identificar a los autores del delito, evidenciando lo inútil de la acción judicial, se produce inmediatamente, no siéndole aplicable el criterio expuesto en la Resolución N° 1272-4-2012.

Que señaló que alternativamente invocó la deducción de la pérdida de energía eléctrica como merma de conformidad con la NIC N° 2 y el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta que permite la deducción de las mermas y desmedros debidamente acreditados, siendo que la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 064-2000-EF ha calificado como merma a las pérdidas de electricidad que se produzcan desde las barras en que el distribuidor retira la energía eléctrica hasta el usuario final, que generen una diferencia entre la electricidad adquirida y la vendida y que a requerimiento de la SUNAT, para efecto de acreditación de la misma, bastaba la presentación del informe técnico emitido por la Dirección General de Electricidad del Ministerio de Energía y Minas, por lo que la legislación tributaria califica a las pérdidas de electricidad como mermas y solo condiciona su acreditación mediante el referido informe técnico, por lo que en aplicación de la integración analógica de la ley, sin vulnerar la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, debe aplicarse dicha norma, pues se trata de precisar la verdadera naturaleza de merma cuando hay pérdida en la venta de dicha energía.

Que asimismo, solicitó que la deducción sea tratada como merma en la venta de energía eléctrica sustentada dentro de los rangos que señala el OSINERGMIN que adjunta, por lo que debe descartarse la deducción sustentada en un acto delictivo, lo que no puede ser desconocido por la Administración aduciendo invalidez o cualquier otro argumento, al haberse sustentado debidamente una pérdida cuantitativa, que incluso las normas contables, específicamente la NIC N° 2, lo admiten al señalar que la merma es una pérdida en la cantidad de energía eléctrica como su caso y que se ha verificado en el proceso productivo, invoca el criterio expuesto en las Resoluciones N° 3620-5-2005 y N° 9624-4-2004 respecto de los rangos de mermas razonables.

Que indicó que recusa la pretensión de la Administración de desconocer la merma en la pérdida de energía eléctrica basada en un criterio formal y que estando a su naturaleza esta califica como merma técnica, la que debe ser materia de deducción y que el no aceptar tal hecho sería injusto y alejado de la equidad pues no se trata de solicitar el reconocimiento de una deducción por criterio antojadizo sino sobre una base técnica soportada por OSINERGMIN y que adjunta el informe técnico por mermas y los reportes de mermas cuyos porcentajes están por debajo de lo aceptado por dicho organismo.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folios 811 y 812 del Expediente N° 2201-2017), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente e indicó que esta busca

² División de Investigación Criminal

³ Policía Nacional del Perú.

5



Tribunal Fiscal

N° 10971-2-2019

calificar sus pérdidas por hurtos de energía como mermas propias de la venta de electricidad, sin embargo, incurre en error, pues confunde la materia reparada pues los argumentos planteados y los informe técnicos adjuntados solo acreditan las mermas, mas no así las pérdidas extraordinarias por delitos cometidos en su perjuicio, asimismo, señaló que las pérdidas de energía se clasifican en dos categorías en función de su naturaleza: 1) Las pérdidas técnicas que son las producidas por el paso de la corriente eléctrica a través de los conductores, transformadores y otros equipos que son instalados para transportar, transformar o medir la energía eléctrica (mermas) y 2) Las pérdidas comerciales que son por hurto de energía eléctrica, fraude en la manipulación de equipos de medición y otros y que cada una tiene un tratamiento diferenciado pues para las primeras le aplica el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y a las segundas lo establecido en el inciso d) de dicho artículo.

Que agregó que en la fiscalización no se han cuestionado las pérdidas técnicas reportadas en el ejercicio 2010, las que se encuentran debidamente acreditadas con el informe técnico, sino las pérdidas por hurto de energía vinculadas con la denuncia por S/ 9 689 741,95, las que por su naturaleza califica como pérdidas no técnicas o comerciales reguladas por el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo origen se encuentra en delitos cometidos en su perjuicio, lo que implicó accionar los mecanismos legales procesales para determinar a los responsables penales, ya sea con la probanza judicial del hecho delictuoso denunciado o la determinación de la inoficiosidad de la acción judicial del hecho delictuoso, siendo que mediante el Parte N° de 21 de marzo de 2011, la DIVINCRI-AJ concluyó que no era posible identificar y ubicar a los autores del presunto hurto de energía eléctrica por S/ 9 689 741,95 por lo que se sugirió el archivamiento del caso.

Que precisó que toda vez que tal documento se materializó en el 2011, la citada pérdida debió cargarse a resultados en este último ejercicio y no en el ejercicio 2010, lo que constituye una diferencia temporal que la recurrente podrá deducir en el ejercicio 2011.

Que asimismo, en el Resultado del Requerimiento N° (folios 869 a 871 del Expediente N° 2200-2017), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente e indicó lo mismo respecto a que las pérdidas de energía se clasificaban en dos categorías en función de su naturaleza: pérdidas técnica y pérdidas a las que se les aplica el tratamiento tributario diferenciado antes mencionado.

Que señaló respecto del ejercicio 2011 que toda vez que las pérdidas sufridas por la recurrente tenían su origen en delitos cometidos en su perjuicio ello implicó accionar los mecanismos legales procesales para determinar a los responsables penales, ya sea con la probanza judicial del hecho delictuoso denunciado o la determinación de la inoficiosidad de la acción judicial del hecho delictuoso, siendo que a través del Parte N° de 13 de octubre de 2012, la DIVINCRI-AJ se concluyó que no era posible identificar y ubicar a los autores del presunto hurto de energía eléctrica por S/ 12 395 600,00, por lo que se sugirió el archivamiento del caso. Agregó que tal documento se materializó en el 2012, por lo que la citada pérdida debió cargarse a resultados del ejercicio en este último ejercicio y no en el ejercicio 2011.

Que finalmente indica que la recurrente incurrió en error de apreciación para sustentar el levantamiento del reparo, toda vez que confundió la materia reparada, ello en la medida que los argumentos planteados y los informes términos que adjuntó solo acreditaron el concepto de mermas (pérdidas técnicas), mas no así las pérdidas extraordinarias por delitos cometidos en su perjuicio (pérdidas comerciales), por lo que se confirmaron los reparos por pérdidas por hurto de energía eléctrica al no haber cumplido con los requisitos establecidos en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme a los criterios del Tribunal Fiscal antes indicados, se tiene que las pérdidas por consumos clandestinos o hurtos de energía eléctrica no pueden calificar como mermas, por lo que su deducción se debe realizar bajo los parámetros y reglas de las pérdidas extraordinarias, conforme lo dispone el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo verificarse si cumplen con los requisitos para su deducción atendiendo a las características propias de la actividad, por lo que lo alegado en el

6



Tribunal Fiscal

N° 10971-2-2019

sentido que las pérdidas por robos o hurtos clandestinos califican o deben ser tratadas como mermas para efectos del Impuesto a la Renta carece de sustento alguno.

Que asimismo, en el caso específico de las pérdidas no técnicas o comerciales, entre ellas las provenientes de robos y/o hurtos cometidos contra un contribuyente, primero debe acreditar la existencia del robo y/o hurto, no simplemente alegarse, debiendo acreditar además la cuantía de este, luego de ello, si no fuera posible iniciar o continuar acciones judiciales contra los presuntos responsables, debe demostrarse que es inútil ejercer o continuar la citada acción a través de los elementos de prueba aportados al procedimiento.

Pérdidas por robo y/o hurto de energía del ejercicio 2010

Que en autos se advierte la denuncia efectuada mediante Carta de 30 de diciembre de 2010 (folio 704 del Expediente N° 2201-2017) dirigida por el Jefe de Control de Pérdidas y Calidad de Servicio de la recurrente al Jefe DIVINCRI Iquitos de la Policía Nacional del Perú reportando las pérdidas de energía aproximada en su agravio, acontecido durante el ejercicio 2010, para lo cual adjuntó un cuadro anual de pérdidas de energía aproximada en los distritos de Iquitos por 12 959 966,28 Kwh que representaba el importe de S/ 7 155 197,38 y San Juan por 4 590 734,60 Kwh que representaba el importe de S/ 2 534 544,57, asimismo, precisó que no ha podido detectar ni identificar a los presuntos autores del delito, por lo que solicitó que iniciaran las investigaciones correspondientes a fin de identificar a los responsables de la comisión del delito.

Que en el Parte N° de 21 de marzo de 2011 (folios 701 a 703 del Expediente N° 2201-2017), la DIVINCRI da cuenta del resultado de las investigaciones con relación a la denuncia presentada por la recurrente, señala las diligencias practicadas e indica que en la manifestación del Jefe de Control de Pérdidas y Calidad de Servicio, este se ratifica en su denuncia, agregando que mediante informe técnico determinó que por la cantidad de clientes que tenía la recurrente y debido a lo extenso de sus redes eléctricas en la ciudad hasta la fecha no ha sido factible poder precisar o detectar el lugar de donde proviene la fuga y pérdida de energía eléctrica por presunto hurto clandestino por 17 550 700,88 Kwh por un monto de S/ 9 689 741,45⁴, concluyendo que de las investigaciones practicadas no había sido posible ubicar a los que serían sus autores según denuncia presentada el 30 de diciembre de 2010, por lo que se sugiere archivar el caso al no existir elementos de juicio que permitan continuar las investigaciones.

Que al respecto cabe indicar que tanto en la denuncia presentada por la recurrente como en el parte policial aludido se advierte que nos encontramos ante un caso en que la recurrente se limita a denunciar la existencia de pérdidas de una cantidad aproximada de energía acontecida en dicho ejercicio, sin demostrar la existencia de pérdida, ni determinar a qué correspondería esa pérdida, es decir, no solo no se demuestra la supuesta pérdida de energía, sino que la propia recurrente no sabe qué cantidad de energía se habría "perdido, ni mucho menos identifica cual es el origen específico de la pérdida que alega existió en dicho año, limitándose a presumir, no solo la existencia de la pérdida, sino su cuantía, así como que esta correspondería a un hurto y/o robo de energía.

Que en virtud a lo expuesto, resulta claro que en autos no solo no está acreditado, sino que ni siquiera se ha alegado ante la Policía Nacional del Perú que existió un robo y/o hurto de energía en perjuicio de la recurrente en el año 2010 y mucho menos su cuantificación⁵.

Que si bien obra en autos el Certificado de Evaluación N° de 18 de mayo de 2011 presentado por la recurrente (folios 933 a 960 del Expediente N° 2201-2017) que se refiere a un Estudio de Estimación de Mermas 2010 de su empresa, en donde se advierte en el Rubro III Definiciones que las pérdidas equivalen a la diferencia entre la energía comprada y la energía vendida y pueden clasificarse

⁴ El que no se advierte en autos.

⁵ En el documento elaborado por "Equidad Contabilidad y Tributación" respecto del Impuesto a la Renta del año 2010 de la recurrente (folios 625 a 633) se indica que las pérdidas de energía total asciende a S/ 3 461 000,00, monto distinto al señalado por la recurrente en su denuncia policial.

//

7



Tribunal Fiscal

N° 10971-2-2019

como pérdidas técnicas que representan la energía que se pierde durante el proceso de transmisión dentro de la red y la distribución y no técnicas que representan el resto de las pérdidas de electricidad y son ocasionadas por el hurto de electricidad, errores técnicos y administrativos, así como un documento denominado "Informe de Pérdidas de Energías Reales y Reconocidas por OSINERGMIN" (folio 728 del Expediente N° 2201-2017), cabe señalar que el primero es una estimación, ni siquiera una confirmación, sobre la existencia de mermas en el 2010, producidas por múltiples fuentes, entre ellas, errores técnicos, administrativos, entre otros, en función a un promedio del período muestreado, conformado por tres meses del 2010 (folio 750 del Expediente N° 2201-2017), es decir, no solo es una dudosa prueba de la existencia de mermas, cuando estamos frente, según la recurrente, a robo o y/o hurto de energía, sino que no indica cual es el origen de las pérdidas que estima y, en el segundo, no solo no se aprecia quien habría elaborado tal documento, sino que en este se señala que existen pérdidas de energía de distribución en Kwh y en porcentajes, no que se hayan producido robos y/o hurtos de energía.

Que en virtud a lo expuesto, la recurrente no acreditó el cumplimiento de los requisitos legales antes indicados.

Pérdidas por robo y/o hurto de energía del ejercicio 2011

Que obra en autos el Parte N° de 13 de febrero de 2012 (folios 767 a 769 del Expediente N° 2200-2017), en el que se da cuenta del resultado de las investigaciones con relación a la denuncia presentada por la recurrente el 31 de diciembre de 2011, por la presunta pérdida y/o por hurto clandestino de energía de 42.9 GWH valorizado en S/ 12 395 600,00 ocurrido en el ejercicio 2011, que viene a ser, según indica la denunciante, la perdida no técnica ocurrida en el ejercicio 2011 de acuerdo con el cuadro adjunto de pérdidas comerciales del año 2011, agregando que se presume que ha sido cometido por los clientes mediante conexiones clandestinas a la red eléctrica.

Que en dicho parte se señala las diligencias practicadas indicando que en la manifestación del Sr.

quien se ratifica de su denuncia, señaló que habiendo culminado el ejercicio 2011 y conforme al Informe Sustentatorio de las Pérdidas Comerciales⁶ de dicho ejercicio por la presunta pérdida y/o hurto clandestino (pérdida no técnica), personas ajenas a la recurrente o clientes realizan conexiones clandestinas produciéndose aquéllas, mientras que el Sr. Jefe de Control de Pérdida y Calidad de Servicio de la recurrente, se ratificó en el referido informe, indicando a su vez que no era posible precisar o detectar el lugar de donde provenía la pérdida de energía eléctrica pues tienen su origen en diferentes troncales de redes presumiendo que provenían de manipulaciones de instalaciones eléctricas clandestinas y medidores, así como de errores en la toma de lectura, por lo que concluye que no era posible continuar las investigaciones al no ser factible precisar quien o quienes son los presuntos autores del delito penal denunciado, ya que en las investigaciones practicadas no había sido posible establecer la existencia del ilícito penal denunciado y no era posible determinar el origen de la pérdida y/o hurto clandestino de energía eléctrica por 42,9 GWH por un monto de S/ 12 395 600,00 según denuncia presentada el 31 de diciembre de 2011, por lo que sugiere archivar el caso al no existir elementos de juicio que permitan continuar las investigaciones.

Que en las manifestaciones de (folios 764 a 766 del Expediente N° 2200-2017), se advierte que el primero indicó que realizó el informe sustentatorio de las pérdidas comerciales del año 2011 y que no era posible precisar los inmuebles o lugares donde se estaría suscitando la pérdida o hurto de energía pues existían innumerables redes y matrices de energía en la ciudad y el segundo señaló que se ratificaba en la denuncia presentada y que de conformidad con el cuadro de resumen de pérdidas de energía eléctrica de 42,9 GWH por S/ 12 396 600,00 durante el ejercicio 2011 se presumía que había existido hurto de manera clandestina por personas ajenas a la empresa y/o clientes que realizan condiciones clandestinas a la red eléctrica, razón por la cual formuló la referida denuncia.

⁶ El que no se advierte en autos.

 =  8 



Tribunal Fiscal

Nº 10971-2-2019

Que al igual que en el año 2010, tanto en la denuncia presentada por la recurrente como en el parte policial aludido se advierte que nos encontramos ante un caso en que la recurrente se limita a denunciar la existencia de pérdidas de una cantidad aproximada de energía acontecida en dicho ejercicio, sin demostrar la existencia de pérdida, ni determinar a qué correspondería esa pérdida, es decir, no solo no se demuestra la supuesta pérdida de energía, sino que la propia recurrente no sabe qué cantidad de energía se habría "perdido, ni mucho menos identifica cual es el origen específico de la pérdida que alega existió en dicho año, limitándose a presumir, no solo la existencia de la pérdida, sino su cuantía, así como que esta correspondería a un hurto y/o robo de energía.

Que en efecto, tanto de la denuncia presentada, en las manifestaciones tomadas como en el parte policial se aprecia que nos encontramos ante un caso de alegación de "pérdidas" de energía aproximada acontecida en dicho ejercicio, sin demostrar la existencia de esa pérdida, ni mucho menos su origen, presumiéndose que correspondería a hurto de energía, por lo tanto no está acreditado que nos encontremos ante un caso de robo y/o hurto de energía, ni su cuantificación.

Que si bien obra en autos el Estudio de Mermas de agosto de 2012 emitido por (folios 772 a 789 del Expediente Nº 2200-2017) en donde como resultado de evaluación de las mermas de energía de la recurrente confirma y valida los resultados de las pérdidas obtenidas durante el ejercicio 2011 comprobando que se encuentran dentro de los rangos y límites del periodo en evaluación, así como un documento denominado "Informe de Pérdidas de Energías Reales y Reconocidas por OSINERGMIN", se señala pérdidas de energía de distribución en Kwh y en porcentajes (folio 790 del Expediente Nº 2200-2017), cabe señalar que el primero es una estimación, ni siquiera una confirmación, sobre la existencia de mermas en el 2011, producidas por múltiples fuentes, entre ellas, errores técnicos, administrativos, entre otros, en función a un promedio del periodo muestreado, conformado por tres meses del 2010, es decir, no solo es una dudosa prueba de la existencia de mermas, cuando estamos frente, según la recurrente, a robo y/o hurto de energía, sino que no indica cual es el origen de las pérdidas que estima y, en el segundo, no solo no se aprecia quien habría elaborado tal documento, sino que en este se señala que existen pérdidas de energía de distribución en Kwh y en porcentajes, no que se hayan producido robos y/o hurtos de energía.

Que en relación a la documentación presentada en apelación, cabe mencionar que, mediante Acuerdo de Sala Plena Nº 2019-28 de 12 de agosto de 2019, este Tribunal ha establecido que tratándose de medios probatorios extemporáneos ofrecidos en recursos de apelación presentados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo Nº 1421 y que siguen pendientes de resolver serán analizados por este Colegiado, por lo que dado que la Resolución de Determinación Nº 122-003-0001520 emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010⁷, no consigna monto a pagar, corresponde merituar en la presente instancia la documentación presentada por la recurrente en su apelación (folios 1152 y 1214 a 1381 del Expediente Nº 2201-2017).

Que si bien se advierte que en el cuadro "Balance de Energía Mensual Anual y Acumulada (MWh)" se consigna en el rubro 7 "Pérdidas de Distribución en MT y BT" por cada mes, diferenciando las pérdidas en pérdidas físicas y comerciales y en el cuadro "Venta y Facturación" se detallan los ingresos por cada concepto tarifario, el primero no acredita la existencia de algún tipo de pérdida, ni que esta corresponda al robo y/o hurto de energía, ni que las pérdidas indicadas en él correspondan a los montos observados

⁷ Cabe señalar que no se meritúa las pruebas presentadas por la recurrente vinculadas con la Resolución de Determinación Nº emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (folios 1251 y 1300 a 1486 del Expediente Nº 2200-2017) toda vez que aquella no ha acreditado que la omisión a su presentación en la fiscalización no se generó por su causa o que hubiera efectuado la cancelación del monto impugnado o presentado carta fianza actualizada, por las pruebas no presentadas y/o exhibidas.

Asimismo, cabe indicar que la Resolución de Consejo Directivo OSINERGMIN Nº 181-2009-OS/CD sobre fijación de valores agregados de distribución, entre otros, (folios 1153 a 1213), el Informe Nº sobre fijación de tarifas de distribución eléctrica (1009 a 1075) y los formatos de información estadística del sistema de distribución presentados a OSINERGMIN referidos a venta y facturación mensual de energía eléctrica a clientes (folios 990 a 1008), resultan irrelevantes para desvirtuar el reparo por pérdida de energía por robo y/o hurto al tratar de procedimiento para fijación de tarifas y sobre facturación por venta de energía.



Tribunal Fiscal

Nº 10971-2-2019

por la Administración, sino a montos menores, además, las pérdidas comprenden otros conceptos adicionales al robo y/o hurto (folio 1375) y, respecto al segundo, cabe precisar que resulta irrelevante para el presente análisis determinar si las pérdidas forman parte de la tarifa conforme alega la recurrente, ya que el recibir mayores ingresos por la venta de energía eléctrica no suministrada, no supone que se tenga el derecho a deducir como pérdida el robo y/o hurto de dicha energía, siendo importante precisar que de permitirse ello, sin acreditarse previamente el delito, si se produciría un perjuicio al fisco al reducirse indebidamente la renta neta de la recurrente, siendo que además esta no ha acreditado a que correspondería la diferencia que fuera cargada a gasto en dicho ejercicio como alega y que correspondiera, según afirma, a pérdidas por robo y/hurto, por lo que tales documentos no acreditan la deducción efectuada.

Que lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no tomó en cuenta la Resolución OSINERGMIN N° 181-2009-OS/CD de 14 de octubre de 2009 que fija los valores agregados de distribución, cargos fijos y parámetros del cálculo tarifario y que considera dentro del cálculo del precio o tarifa eléctrica porcentajes de pérdidas no técnicas, las que incluyen el hurto de energía, no resulta atendible, toda vez que de conformidad con el artículo 147° del Código Tributario, al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, aquélla no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, no obstante a título ilustrativo, cabe mencionar que conforme se ha indicado precedentemente, los parámetros del cálculo tarifario resultan irrelevantes para acreditar y cuantificar en el caso materia de análisis el robo y/o hurto de energía.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto que la norma aplicable es el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta que permite la deducción de las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados por su carácter especial y regulado por el mismo estado a través de OSINERGMIN y no el inciso d) del artículo 37° de la referida ley que regula las pérdidas extraordinarias, no resulta atendible toda vez que conforme a lo antes expuesto, las pérdidas por hurto y/o robo de energía no constituyen mermas, ni pueden ser tratadas como tales para efectos del Impuesto a la Renta, puesto que no son imputables ni a la naturaleza ni al proceso de producción sino que son consecuencia de la actuación de terceros, siendo que su deducción se encontrará supeditada siempre al cumplimiento de la condición establecida en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta,

Que en cuanto a que los partes policiales solo recogen su manifestación y que establece cifras equivocadas respecto a la energía sustraída pues aquella reportó pérdidas totales mayores y que no efectuó cruces adicionales con OSINERGMIN, no resulta atendible, toda vez que es la propia recurrente que presentó dicha documentación como sustento de las supuestas pérdidas por robo y/o hurto sufridas en los ejercicios 2010 y 2011, las cuales fueron merituidas en autos, conforme a lo antes expuesto, siendo importante precisar que a quien le corresponde la carga de probar que cada sol deducido como gasto corresponde al robo y/o hurto de energía es a la recurrente, no a la Administración realizar cruces de información para suplir la insuficiencia probatoria que corresponde a la recurrente.

Que respecto a que la Administración no se pronunció en las apeladas respecto a la naturaleza de la actividad realizada por ella ni sobre la regulación del sector, debiéndose considerar como costo o como mermas propias de la venta de electricidad conforme el Decreto Supremo N° 064-2000-EF, entre otros, no resulta atendible por cuanto ello no ha sido deducido en reclamos sino en fiscalización dejándose constancia en los Resultados de los Requerimientos N° _____, que la Administración no cuestiona las pérdidas técnicas a las que se le aplican el tratamiento de mermas sino únicamente las pérdidas por robo y/o hurto que la recurrente alega, lo que también señaló en las apeladas, debiendo agregar que el inciso a) de la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 064-2000-EF invocada por la recurrente regula que la diferencia entre la electricidad adquirida y la vendida, generada por las pérdidas de energía producidas desde las barras en que el distribuidor retira la electricidad hasta el usuario final, califica como merma, para efectos del Impuesto General a las Ventas, mas no para el Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 10971-2-2019

Que respecto a que las pérdidas no técnicas en el Sector Eléctrico son parte del costo o proceso productivo de generación de energía eléctrica, así como la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad N° 2, cabe indicar que las normas que determinan que, como y cuanto se deduce como gasto para efectos del Impuesto a la Renta, son las normas establecidas en la ley y reglamento de ese impuesto, no las reglas o parámetros fijados por las normas sectoriales o normas internacionales de contabilidad, por lo que lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que no resulta atendible la aplicación del criterio establecido mediante la sentencia de casación emitida en el Expediente N° 4392-2013, por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Superior de Justicia, por cuanto de acuerdo con el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, pues solo resulta vinculante para los órganos jurisdiccionales que se pronuncien en los procesos contenciosos administrativos que se tramiten y no para los órganos administrativos, como se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 17044-8-2010, N° 07965-4-2014, N° 05030-10-2015 y N° 02569-11-2015, entre otras.

Que respecto a que la Administración no aplicó los principios del procedimiento administrativo como el debido procedimiento, razonabilidad, verdad material, ni utilizó otros procedimientos para determinar la supuesta deuda tributaria, por lo que alega la nulidad de los valores, cabe indicar que ello resulta irrelevante para la materia de discusión en autos ya que la materia en discusión es si existió robo y/o hurto de energía, siendo de parte de la recurrente la carga de probar lo que alega, verificándose que la Administración aplicó correctamente todas las normas y principios procedimentales relevantes, siendo importante precisar que el principio de verdad material no implica que la carga de la prueba que corresponde a un administrado como la recurrente deba ser trasladada a la Administración, así como que esta última no tiene obligación alguna, ni puede utilizar procedimientos de determinación de la obligación tributaria distintos a los que la ley fija, por lo que lo alegado por la recurrente carece de fundamentos.

Resoluciones de Multa N° numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

- **Infracción tipificada por el**

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, contempla que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, 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

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, modificada por Decreto Legislativo N° 953, la sanción aplicable a la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, es una multa equivalente al 50% del tributo omitido ó 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente.

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 924 y 925 del Expediente N° 2201-2017 y folios 852 y 853 del Expediente N° 2200-2017), giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, han sido calculadas en función al aumento indebido del saldo a favor y al tributo omitido establecidos en las Resoluciones de Determinación N° emitidas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 y 2011 (folios 920 a 922 del Expediente N° 2201-2017 y folios 842 a 850 del Expediente N° 2200-2017), las que han sido mantenidas en esta instancia, por lo que corresponde también mantener las citadas multas.

4

11



Tribunal Fiscal

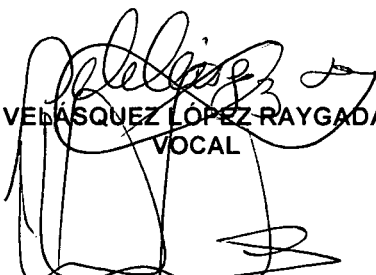
N° 10971-2-2019

Con los vocales Velásquez López Raygada y Vásquez Rosales, a quien se llamó para completar Sala e interviniendo como ponente la vocal Terry Ramos.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N° 2200-2017 y N° 2201-2017.
2. **CONFIRMAR** las Resoluciones de Intendencia N° de 27 de diciembre de 2016.

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



VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL



TERRY RAMOS
VOCAL



VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

Charca Huascupe
Secretario Relator
TR/CH/CF/injt.