



Tribunal Fiscal

N° 02203-8-2020

EXPEDIENTE N° : 1621-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 27 de febrero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por _____ con Registro Único de Contribuyente N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 31 de mayo de 2012, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, y la Resolución de Multa N° _____, girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de autos se tiene que mediante Carta N° _____² (foja 869) y Requerimiento N° _____ (fojas 856 a 859)³, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

Que como resultado del citado procedimiento, la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por concepto de: i) Costo de ventas – inventario inicial; ii) Ajuste al costo de ventas; iii) Desmedro no sustentado; iv) Faltante de inventario no sustentado; y v) Servicios de terceros no aceptados como gasto; razón por la que se emitió la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 886 a 889).

Que además, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que motivó la emisión de la Resolución de Multa N° _____ (fojas 884 y 885), vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

Que respecto a los reparos a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por concepto de costo de ventas – inventario inicial, desmedro no sustentado y servicios de terceros no aceptados como gasto, debe indicarse que del recurso de apelación presentado por la recurrente (fojas 999 a 1010) se advierte que aquella no ha desvirtuado dichos reparos, siendo que de la documentación que obra en autos se aprecia que se encuentran arreglados a ley, por lo que corresponde mantenerlos, y en consecuencia, confirmar la resolución apelada en este extremo.

¹ Hoy, Intendencia Lima.

² Vinculada a la Orden de Fiscalización N° _____ (foja 871).

³ Notificados el 24 de enero de 2011 en el domicilio fiscal de la recurrente (conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada que obra a foja 1022), mediante acuse de recibo (fojas 855 y 868), dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con las que se entendieron las diligencias, así como que no exhibió su documento de identidad, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, que disponía que la notificación de los actos administrativos se realizaría por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, debiendo contener el acuse de recibo como mínimo lo siguiente: i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que correspondiera, (iii) Número de documento que se notificaba, (iv) Nombre de quien recibía y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realizaba la notificación.

2 f F 1



Tribunal Fiscal

Nº 02203-8-2020

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si los reparos por faltante de inventario no sustentado y ajuste al costo de ventas, así como la multa detectada por la Administración se encuentran arregladas a ley.

Faltante de inventario no sustentado

• Argumentos de la recurrente

Que la recurrente manifiesta que en el período diciembre de 2008 reconoció un gasto por la suma de S/ 367 146,00 debido al ajuste de inventario por faltante de mercadería, siendo que la Administración solicitó que sustentara dicho ajuste con un informe técnico conforme con lo previsto por el inciso c) del artículo 21° y el inciso f) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que refiere que el aludido ajuste se encuentra debidamente sustentado con el "Informe de Peritaje Contable – Faltante de Inventario 2008" elaborado por la firma auditora _____, el que cumple con todas las exigencias técnicas legales vinculadas a faltante de inventario, siendo que las personas que realizaron dicho informe revisaron las provisiones realizadas por el ajuste de inventarios, los instructivos de la compañía para la toma de inventarios, los informes de inventario al 31 de diciembre de 2008 y el Kárdex físico valorizado.

Que aduce que la Administración desconoce la validez del citado informe debido a que no detalla ni sustenta la relación - línea de productos con los faltantes y su justificación teórica, no cuantifica en cifras y/o porcentajes las causas de estos, no contiene cuadros estadísticos comparativos con datos de ejercicios anteriores respecto de los faltantes por línea de producto y su tendencia casi constante de un año a otro, así como tampoco contiene estadísticas vinculadas respecto de los motivos por los cuales las causas se mantienen en el tiempo.

Que precisa que las exigencias de la Administración carecen de sustento legal puesto que la información que exige no es mandatorio ni relevante para sustentar las diferencias de inventario, siendo que sí ha acreditado los saldos por ingresos y salidas de cada almacén inventariado, encontrándose plenamente identificadas las mercaderías que generan dichas diferencias.

Que sostiene que los faltantes de inventario son ocasionados por actos de terceros pues su modalidad de venta es a través de la exhibición de sus productos, existiendo un riesgo inherente de pequeños hurtos, por lo que es inútil probar judicialmente los hechos delictivos toda vez que el valor material de los productos sustraídos no lo amerita y no se puede identificar el momento ni las personas que incurren en tales hechos.

Que invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06594-5-2005 y 05349-3-2005, a fin de sustentar sus argumentos.

• Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 toda vez que el informe técnico elaborado por la firma auditora _____ presentado por la recurrente a fin de acreditar el ajuste por faltante de inventario, constituye una comparación poco objetiva entre una estadística del _____ de América Latina y el monto total del faltante de inventario de la recurrente, por lo que este no cumple con lo dispuesto por el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 02203-8-2020

• **Análisis**

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 887), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por faltante de inventario no sustentado, por el importe de S/ 367 146,00, fundamentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que en el punto 1.4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 834 y 835), la Administración indicó que la recurrente, en el período diciembre de 2008, efectuó un ajuste de inventario por faltante de mercaderías, reconociendo un gasto de S/ 367 146,00 en la Cuenta N° 66905000 – Egresos de Ajuste de Mercadería (Voucher = MC0967), por lo que solicitó que presentara el informe técnico correspondiente, así como que sustentara por escrito y con documentación original fehaciente los ajustes efectuados, los cuales incidieron en la determinación del gasto consignado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y en la determinación de la renta neta imponible de dicho ejercicio, mediante la presentación de medios probatorios, tales como: i) Documentos, informes, reportes, listados o similares que sustenten cada uno de las observaciones formuladas al Registro de Inventarios Permanente Valorizado; ii) En caso de tratarse de faltantes de inventario deberá sustentarlo de acuerdo con lo señalado en el inciso f) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y iii) Cualquier otra documentación que sustente las observaciones y ajustes realizados en el referido Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que asimismo, la Administración indicó que en caso de no sustentarse fehacientemente, procederá a efectuar los reparos correspondientes, los cuales tendrán incidencia en la determinación del costo de ventas y el gasto del ejercicio, debiendo cumplir con lo solicitado el 9 de agosto de 2011 en su domicilio fiscal⁴.

Que en atención a dicho requerimiento, el 9 de agosto de 2011 la recurrente presentó un escrito (fojas 508 a 518), indicando, entre otros, que en el período de diciembre de 2008 efectuó un ajuste de inventario por faltante de inventario, reconociendo un gasto por el importe de S/ 367 146,00, lo que se sustenta en el "Informe de Peritaje Contable – Faltante de Inventario 2008" elaborado por la firma auditora siendo que las personas encargadas de realizar dicho informe revisaron las provisiones realizadas por el ajuste de inventarios, los instructivos de la compañía para la toma de inventarios, los informes de inventario al 31 de diciembre de 2008 y el Kárdex físico valorizado.

Que asimismo, precisó que la citada auditora, considerando el Benchmark corporativo de empresas similares a su giro, concluyó que: i) La metodología empleada para la toma de inventarios supera el estándar utilizado para dicho fin y cubre los fines del inventario, a pesar de las diferencias detectadas; ii) Las provisiones por los faltantes concuerdan con los respectivos vouchers; iii) Los movimientos de existencias registrados en los Kárdex, verificados con el saldo inicial, demuestran que el saldo final es conforme antes de la toma de inventarios; iv) Los faltantes de inventario corresponden a la comparación de lo contado versus lo que indica el sistema, generando así las diferencias ajustadas que sustentan la provisión por faltante de inventarios; v) Las tiendas de retail se encuentran expuestas al riesgo inherente de faltantes de inventario; vi) Las pérdidas generadas por faltantes de inventario ascendieron a 0,69% de los ingresos netos, lo que se encuentra por debajo del estándar latinoamericano comparando con el Benchmarking; y vii) El informe de provisión por faltantes de inventario cumple con el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁴ Cabe señalar que el 7 y 8 de julio de 2011 la recurrente presentó escritos (fojas 548, 549, 554 y 555), solicitando una prórroga a efectos de cumplir con lo solicitado mediante Requerimiento N° siendo que la Administración mediante Carta N° de 8 de julio de 2011 (foja 689), aceptó dicha prórroga, por lo que aquella debía cumplir con lo solicitado el 9 de agosto de 2011 en las oficinas de la Administración.

3



Tribunal Fiscal

Nº 02203-8-2020

Que en el punto 1.4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 705 a 709), la Administración dejó constancia del escrito y medios de prueba presentados por la recurrente e indicó que el "Informe de Peritaje Contable – Faltante de Inventario 2008" elaborado por la firma auditora y suscrito por el Contador Público Colegiado no sustenta el ajuste por faltante de inventario pues versa sobre la verificación efectuada a la determinación de faltante de inventario basándose en la documentación proporcionada por la recurrente, lo que en su mayoría consiste en una auditoria a los estados financieros exclusivamente del rubro inventarios.

Que asimismo, la Administración señaló que las estadísticas utilizadas por la recurrente provenientes de América Latina, no constituye un método científico para afirmar que las pérdidas generadas por faltante de inventario (0,69% de los ingresos netos de la recurrente) se encuentren por debajo del estándar del mercado latinoamericano (1,60%), debido a que: i) No contiene un estudio detallado de las principales causas y justificación teórica por la que se generan los faltantes de inventario en los almacenes y/o tiendas; ii) No contiene un estudio detallado por línea de producto (bisutería, promociones, accesorios para el cabello, complementos de vestir, hogar, escolar, regalería, anteojos de sol, entre otros) relacionado con los faltantes de inventario y con justificación teórica; iii) No contiene tablas en las cuales se haya cuantificado en cifras y porcentajes la relación causas-faltantes de inventario; iv) No contiene tablas en las cuales se haya cuantificado en cifras y porcentajes la relación de líneas de producto-faltante de inventario; v) No contiene un cuadro estadístico comparativo con datos de ejercicios anteriores en las que se pueda apreciar que los faltantes de inventario por línea de producto mantengan una tendencia casi constante de un año a otro, o que las causas que la producen mantengan tendencia con el transcurrir del tiempo.

Que además, indicó que la referencia de 1,60% de faltante de inventario por robo en tiendas en América Latina representa una cifra global de diversas líneas de productos, siendo los artículos más robados cosmética, perfumes, artículos de belleza, farmacia, autopartes, materiales de hardware, materiales de construcción y artículos de moda, por lo que no resulta objetivo compararlos de manera global con el faltante de inventario de la recurrente.

Que por lo tanto, la Administración concluyó que la recurrente no sustentó la provisión por faltante de inventario de acuerdo con lo establecido por el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por el importe de S/ 367 146,00.

Que el inciso f) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que para aquellos contribuyentes que deben llevar un sistema de contabilidad de costos basados en registros de inventario permanente o los que sin estar obligados opten por llevarlo regularmente, podrán deducir pérdidas por faltantes de inventario, en cualquier fecha dentro del ejercicio, siempre que los inventarios físicos y su valorización hayan sido aprobados por los responsables de su ejecución y además cumplan con lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21° del reglamento.

Que el inciso c) del artículo 21° del aludido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, precisa 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: 1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo; y 2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Que además, el segundo párrafo del mencionado inciso señala 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. Dicho informe deberá

4



Tribunal Fiscal

Nº 02203-8-2020

contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que en este Tribunal mediante Resolución Nº 06077-9-2018, ha señalado que si bien en la práctica contable resulta común que algunos errores sean detectados al efectuar una toma de inventario con motivo del cierre del ejercicio y compararlo con el kárdex o como consecuencia de la elaboración de los análisis de los saldos de las cuentas, motivo por el cual se realizan los denominados "Ajustes y/o Reclasificaciones" en los libros y registros contables, en el caso de la deducción de pérdidas por faltantes de inventarios para que puedan ser sustentadas válidamente para efectos tributarios, se requiere que el contribuyente cuente con un registro de inventario permanente, y el inventario físico y su valorización estén aprobados por los responsables de su ejecución, y que además cumpla con presentar un informe técnico, de acuerdo con las normas antes glosadas.

Que de acuerdo con lo señalado, los faltantes de inventarios pueden ser sustentados válidamente para efectos tributarios en tanto el contribuyente cuente con un sistema de contabilidad de costos basado en registros de inventario permanente, aunque no esté obligado a ello, debiendo el inventario estar aprobado por los responsables de su ejecución, y además cumpla con presentar un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente, y colegiado o por el organismo técnico competente.

Que ahora bien, de autos se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 toda vez que la recurrente no sustentó el ajuste por faltante de inventario con un informe técnico que cumpliera con los requisitos previstos en el inciso c) del artículo 21º y el inciso f) del artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la revisión del "Informe de Peritaje Contable – Faltante de Inventario 2008" elaborado por la firma auditora _____ y suscrito por el Contado Público Colegiado _____ – Matricula Nº _____ (fojas 461 a 490), se aprecia que indica que *"De acuerdo con sus instrucciones, hemos llevado a cabo los procedimientos detallados en nuestra propuesta de servicios profesionales de fecha 22 de julio de 2011, con el fin de asistirlos en la ejecución de una pericia contable respecto a la determinación y cuantificación del faltante de inventario generados al cierre del ejercicio 2008. Nuestro trabajo no constituyó una auditoria de estados financieros, sin embargo, hemos realizado procedimientos de auditoria que cubren el tema de inventarios, los cuales han permitido evidenciar que los procesos y ajustes realizados por la Compañía son correctos y corresponden a la correcta presentación de los saldos de los inventarios al 31 de diciembre de 2008."*

Que ahora bien, a foja 488 se advierte que dicho informe técnico contiene los siguientes rubros: i) Antecedentes; ii) Provisión realizada; iii) Revisión de los instructivos para la toma de inventarios; iv) Revisión del informe de inventario al 31 de diciembre de 2008; v) Revisión de los Kárdex físicos – valorizados; vi) Benchmarking comparativo; y vii) Conclusiones.

Que de la revisión del rubro antecedentes (foja 486), se observa que la citada firma auditora sostiene que: *"a) Verificó el cálculo de la provisión realizada y de la documentación que pudiera sustentar dicha provisión; b) Determinación de los ítems y montos que componen la provisión por pérdidas de inventario realizada; c) Revisión del informe de inventario de existencias al 31 de diciembre de 2008 y de los papeles de trabajo que sustentan dicho informe; d) Revisión del Kárdex físico y valorizados que sustentan las pérdidas de existencias; e) Verificación selectiva de los ítems que conforman la provisión registrada; f) Identificación de la documentación que sustenta los ingresos y egresos de los kárdex seleccionados; y g) Análisis y comparación de los montos provisionados por otras empresas de giro igual o similar al de la recurrente por concepto de faltante de inventario."*

Que conforme se advierte del rubro provisión realizada (fojas 482 a 484), la aludida firma auditora señaló que *"con fecha 31 de diciembre de 2008 la recurrente realizó el registro contable del Voucher Nº*

5



Tribunal Fiscal

Nº 02203-8-2020

por faltantes de inventario, en base a la realización de la toma de inventarios de los puntos de venta de la recurrente". Asimismo, en el citado rubro se consignó el detalle de las diferencias de inventario por cada almacén inventariado que componen la provision (

, apreciándose que solamente consignan el almacén, ajuste por ingreso y salida, total general y que dicha verificación se realizó de la comparación de los archivos de excel proporcionados por la recurrente y el Libro de Inventarios Permanente impreso.

Que asimismo, en el rubro revisión de los instructivos para la toma de inventarios (fojas 477 a 480), se aprecia que se dejó constancia que "hemos revisado los instructivos que la recurrente ha desarrollado para la toma de inventarios, en ese sentido, tenemos los siguientes comentarios: i) La metodología que emplearon para realizar sus inventarios es en sentido horario y de arriba abajo; ii) Hemos verificado los papeles de trabajo que trabajan 2 grupos encargados por cada almacén; iii) Se verificó que de acuerdo a la barrida de ambos equipos se efectuara la descarga de la información en el software de los equipos con sistema PDT (Portable Data Terminal), y se obtiene las diferencias que se observan en los papeles de trabajo además que luego son corregidos; iv) Luego de haber hecho el cruce en el software y culminado el inventario, se inicia el proceso de conciliación con el reporte de existencias del sistema comercial; v) Se analiza la diferencias y se ejecutan los ajustes; vi) Terminado todo el proceso de inventario, los resultados se informan mediante una presentación de power point al subgerente de ventas de las tiendas retail, gerentes de tiendas, supervisores y gerente de finanzas; y vii) Contaron con un cronograma de los meses de octubre, noviembre y diciembre, que realizaron el inventario en el 2008."

Que además, del rubro revisión del informe de inventario al 31 de diciembre de 2008 (fojas 473 a 475), se tiene que la citada firma auditora revisó los informes de inventarios al 31 de diciembre del 2008 respecto de los almacenes

, apreciándose que consignó sobre los mencionados almacenes que "i) Cumple con la hoja pre-inventario; ii) Falto el cumplimiento de la presentación de la hoja pre-inventario iii) Se evidencia cruce de información con los grupos de trabajo Ay B; iv) El cronograma coincide con la fecha que se realizó el inventario; v) Se evidencia la hoja donde se muestra la zonificación de la tienda y el personal a cargo; vi) Falto el documento donde se muestra la zonificación de la tienda y el personal a cargo; vii) Todas las hojas se muestran con visto de corregidas; y viii) Faltó evidenciar en el inventario de niñas el visto de corrección."

Que en el rubro revisión de los kárdex físicos – valorizados (fojas 470 y 471), se observa que la aludida firma auditora señaló que: "i) Como muestra selectiva se tomaron los primeros cinco (5) ítems por almacén que tenían la mayor cantidad de faltantes en soles; ii) Las hojas de Kárdex – Egresos impresas se confrontaron con la información contenida en los archivos de excel de egresos; iii) Verificó que las salidas de dichos Kárdex correspondían a ventas realizadas las cuales fueron verificadas en el sistema de registro comercial, dicho sistema es la base para la elaboración del registro de ventas; iv) Revisó y verificó ajustes que realizaron estén de acuerdo con el Kárdex, tanto de los egresos como ingresos; v) Cruzo información del archivo digital (excel) con los kárdex impresos y verificamos que los 16 libros estaban revisados y firmados por la encargada del proceso de inventarios; y vii) Verificó que para almacén inventariado se encontraron el siguiente número de páginas."

Que asimismo, en el rubro Benchmarking comparativo (fojas 465 a 468), se indicó que "i) Los resultados del 2008 se refieren al periodo de doce (12) meses concluido en junio de 2008 y los resultados del 2009 se refieren al período de doce (12) meses concluido en junio de 2009; ii) Para fines del presente trabajo, se tomó información referente a Latinoamérica, la misma que fue elaborada en base a datos proporcionados por 57 retailers en México, Argentina y Brasil (para la versión 2008) y por 67 retailers en México, Argentina y Brasil (para la versión



Tribunal Fiscal

Nº 02203-8-2020

2009); y iii) La pérdidas por faltantes de inventario reveladas en los citados estudios tienen como origen el robo por parte de clientes, empleados, fraudes a nivel de proveedores y errores administrativos.”

Que de igual manera, precisó que “conforme a los reportes analizados, las pérdidas por faltantes de inventario a nivel Latinoamérica representan más del 1,5% de las ventas durante los años 2008 y 2009. Cabe resaltar que los productos que comercializa la recurrente se encuentran expuestos al público en general en cada uno de los puntos de venta que administra y controla. Asimismo, debido al formato de tienda retail que tiene la recurrente es más susceptible a riesgo inherente y latente de las pérdidas generadas por eventuales hurtos, los cuales no pueden ser detectados en el momento que se realizan sino recién en la toma de inventarios físicos, las pérdidas por faltantes de inventario a nivel Latinoamérica tiene como origen el robo por parte de clientes, empleados, proveedores y errores administrativos”. Agregó que “en base a la categorización de Hoover’s Inc. del mercado mundial, hemos analizado las pérdidas por faltante de inventario en rubros similares a los desarrollados por la recurrente”.

Que finalmente, en el rubro conclusiones (fojas 462 y 463), la referida firma auditora concluyó que: “i) La metodología que empleó la recurrente para la toma de inventarios del año 2008 superó al estándar utilizado para dicho fin y cubrió los fines del inventario, sincerar las unidades físicas a una fecha determinada, a pesar de los faltantes detectados, no inciden en el resultado final del inventario; ii) La sumatoria del detalle de la provisión realizada por faltante de inventario concuerda con el Voucher N° . ascendente a S/ 367 146,00; iii) Los Kárdex valorizados muestran el movimiento de las existencias del año 2008, verificando con los saldos iniciales que el saldo del final es conforme antes de la toma de los inventarios; iv) Verificó en las hojas de trabajo que los faltantes de inventarios correspondían a la comparación de lo contado versus lo que indicaba el sistema, generando así las diferencias ajustadas que sustentan la provision por faltante de inventario ascendente a S/ 367 146,00; v) La recurrente se encuentra expuesta al riesgo inherente de faltante de inventario debido al tamaño de tiendas retail en las cuales desarrolla sus actividades comerciales; vi) Para el año 2008, las pérdidas generadas por faltante de inventario ascendieron a 0,69% de los ingresos netos de la recurrente, comparando con el Benchmarking del mismo año cuyo porcentaje asciende a 1,60%, las pérdidas por faltante de inventario se encuentran muy por debajo del estándar del mercado latinoamericano; y vii) Con la emisión del presente informe técnico, la provision por faltante de inventario realizada por la recurrente cumple con lo dispuesto por el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.”

Que estando a lo expuesto en los considerandos precedentes, la recurrente no sustentó el ajuste por faltante de inventario toda vez que el informe técnico antes analizado no precisa cuáles fueron las existencias ni las cantidades de estas que componen dicho faltante, lo que sumado al hecho que se sustenta en un muestreo de los cinco (5) ítems por almacén que tenían mayor cantidad de faltantes en soles (sin precisarse el tipo de ítem) y que la metodología empleada en dicho muestreo consistió en realizar comparaciones entre el instructivo de inventario, documentos vinculados al inventario y archivos excel del sistema, no ofrece una explicación razonada ni sustentada con documentación sobre el origen de las diferencias halladas, siendo que si bien la recurrente aduce la existencia de un riesgo inherente por actos delictivos por parte de terceros, no se encuentra acreditado en autos tal afirmación.

Que por lo tanto, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el ajuste por faltante de inventario realizado en el período diciembre de 2008 con un informe técnico que cumpliera con los requisitos establecidos en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no hizo conforme con lo analizado anteriormente, sumado al hecho que en el referido informe se indicó que dichos faltantes se generaron, entre otros, por hurtos⁵ y errores administrativos, la recurrente no ha

⁵ El inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que son 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 resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

Nº 02203-8-2020

acreditado que sea inútil ejercitar la acción judicial⁶ ni cuál sería el error administrativo, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, y en consecuencia, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el informe técnico sustenta el ajuste por faltante de inventario, así como que cumple con las exigencias técnicas legales al encontrarse plenamente identificadas las mercaderías que generan dichas diferencias, debe indicarse que dicho argumento carece de sustento, conforme con lo señalado en los considerandos precedentes.

Que acerca que las exigencias de la Administración respecto al informe técnico carecen de sustento legal pues la información que exige no es mandataria ni relevante para sustentar tales diferencias, debe indicarse que la recurrente ni siquiera ha podido identificar y/o individualizar las existencias y cantidades que conforman tales faltantes a fin de sustentar el aludido ajuste, por lo que no resulta atendible lo alegado por aquella en ese sentido.

Que sobre la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06594-5-2005 invocada por la recurrente, cabe señalar que no resulta aplicable al caso de autos toda vez que versa sobre un reparo al gasto por adquisiciones de mercadería pérdida o deteriorada durante el servicio de transporte, lo que cumplía con el principio de causalidad dado que el transportista debía asumir la responsabilidad por la pérdida o deterioro de los bienes que transportaba debido a que era una práctica comercial de la empresa que lo contrataba para prestar el servicio de transporte.

Que respecto a la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05349-3-2005 invocada por la recurrente, debe indicarse que no es aplicable por cuanto se encuentra referida al caso específico del servicio de distribución de agua, en el que atendiendo a su particularidad, existe gran dificultad para detectar las conexiones clandestinas y otros actos de hurto.

Ajuste al costo de ventas

• Argumentos de la recurrente

Que la recurrente manifiesta que en el período diciembre 2008 efectuó un asiento de ajuste por sobrante de inventario con motivo de errores administrativos incurridos, siendo que, a efectos de sustentar dicho ajuste, presentó informes contables elaborados por la firma auditora _____, los que fueron desestimados sin sustento alguno por la Administración.

• Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 toda vez que la recurrente no sustentó, con documentación fehaciente y base legal correspondiente, el motivo por el cual aumentó el costo de ventas en el importe de S/ 70 847,84.

• Análisis

judicial correspondiente. En tal sentido, existen dos posibilidades para que se acepte la deducción: i) Que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso; o ii) Que se acredite que es inútil ejercer la acción judicial correspondiente.

⁶ Cabe señalar que este Tribunal mediante Resoluciones N° 05509-2-2002, 00016-5-2004 y 13133-3-2009, entre otras, ha indicado que la copia de la denuncia policial no es prueba suficiente para acreditar la ocurrencia del hecho y de esta manera sustentar la referida deducción. Asimismo, en las Resoluciones N° 01272-4-2002 y 07228-3-2009, ha establecido que las pérdidas en casos de robo son deducibles recién en el ejercicio en que se acredite que es inútil el inicio de la acción judicial.

8



Tribunal Fiscal

N° 02203-8-2020

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 887), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por no acreditar el ajuste al costo de ventas por sobrante de inventario, por la suma de S/ 70 848,00, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que en los puntos 16 y 17 del Requerimiento N° (fojas 858 y 859), la Administración solicitó a la recurrente que presentara, entre otros, el Libro Diario, Mayor, Registro de Inventarios y Balances, así como el Inventario y/o Sistema de Costos de acuerdo al artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que en el resultado de dicho requerimiento (fojas 850 a 854), aquella dejó constancia que la recurrente cumplió con lo solicitado.

Que en el punto 1.2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 836 y 837), la Administración señaló, entre otros, que del análisis al costo de ventas proporcionado por la recurrente, verificó que aquella registró un ajuste al costo de ventas del ejercicio 2008 por sobrante de inventario en el período diciembre de 2008 por el importe de S/ 70 847,84, por lo que solicitó a la recurrente que sustentara, con documentación fehaciente y base legal correspondiente, el motivo por el que incrementó el costo de ventas a la suma de S/ 70 847,84, caso contrario, procedería a reparar la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, debiendo cumplir con lo solicitado el 9 de agosto de 2011⁷.

Que en atención a dicho requerimiento, el 9 de agosto de 2011 la recurrente presentó un escrito (fojas 508 a 518), indicando, entre otros, que el sobrante observado proviene del ajuste de inventario realizado en el período diciembre de 2008 con motivo de faltantes de inventario. Además, indicó que el sobrante de inventario es mercadería adquirida que fue oportunamente costeada al momento de registrar su ingreso a almacén, sin embargo, debido al volumen y alta rotación de los productos que comercializa y los percances en la atención de las tiendas, se producen diferencias de inventario en los movimientos de almacén.

Que finalmente, precisó que las diferencias técnicas encontradas son razonables en cantidad y plenamente justificables en su actividad comercial, siendo que el porcentaje de diferencias de inventario detectadas es menor en comparación con otras empresas del mismo rubro, conforme lo acredita con el informe técnico elaborado por la firma auditora , adjuntando para tal efecto el aludido informe.

Que en el punto 1.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 710 a 712), la Administración dejó constancia del escrito y medios de prueba presentados por la recurrente e indicó, entre otros, que el "Informe de Peritaje Contable – Faltante de Inventario 2008", elaborado por la firma auditora , no ha tratado el ajuste por costo de ventas y que las estadísticas mundiales de robo en tiendas consignadas en dicho informe no sirven de sustento en el caso de sobrantes de inventarios, por lo que reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

Que según el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1112, la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuvieran en el ejercicio gravable y que cuando tales ingresos provinieran de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que además, el citado artículo precisaba que por costo computable de los bienes enajenados, se entendería el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al

⁷ Ver nota a Pie de Página N° 4.



Tribunal Fiscal

N° 02203-8-2020

patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según correspondía.

Que en las Resoluciones N° 03753-2-2012 y 04004-4-2012, entre otras, este Tribunal ha señalado que, en la práctica contable, el costo de los bienes vendidos se determina aplicando la ecuación contable, inventario inicial más las compras del ejercicio menos el inventario final, por lo que el aumento o disminución en el inventario final afectará el costo de ventas disminuyéndolo o aumentándolo, lo cual afectará, a su vez, la determinación de las ventas netas y por ende el cálculo del impuesto.

Que de autos se aprecia que la Administración reparó la renta neta el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 toda vez que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente el motivo por el cual incrementó el costo de ventas en el importe de S/ 70 847,84.

Que a efectos de sustentar el ajuste al costo de venta, la recurrente adjuntó una presentación en power point denominada "Informe de Peritaje Contable – Faltante de Inventario 2008", elaborada por la firma auditora (fojas 461 a 499), apreciándose que indicado el detalle de almacenes de la recurrente, la relación de personas encargadas de realizar inventarios, cronograma de meses en que se realizaron los inventarios, resúmenes de inventarios al 31 de diciembre de 2008 por almacén, conclusiones arribadas por dicha firma auditora respecto a la revisión de los Kardex físicos valorizados y el Benchmarking comparativo vinculado a las pérdidas por faltantes de inventario a nivel de Latinoamérica.

Que asimismo, la recurrente adjuntó otra presentación en power point denominada "Análisis de la determinación del costo de venta correspondiente al año 2008", elaborada por la indicada firma auditora (fojas 920 a 960), observándose cuadros referidos a los costos incurridos en los periodos de enero a diciembre de 2008 y una muestra de los costos de ventas de determinados productos según almacén, así como las conclusiones arribadas por la anotada firma auditora referida a los factores de riesgo de los puntos de ventas.

Que las presentaciones en power point antes analizadas no sustentan el incremento en el costo de ventas acotado por la Administración toda vez que la recurrente no presentó documentación fehaciente que sustente dicho incremento, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que tales informes sustentan dicho ajuste.

Que estando a lo expuesto, la recurrente no sustentó con documentación fehaciente el incremento del costo de ventas generado con motivo del ajuste al costo de ventas, a pesar que fue expresamente requerida para ello por la propia Administración, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, y en consecuencia, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

Que de la revisión de la Resolución de Multa N° (fojas 884 y 885) se advierte que ha sido emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

Que el artículo 165° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establecía que la infracción sería determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otros, con penas pecuniarias.

Que el numeral 1 del artículo 178° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señalaba que constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados

10



Tribunal Fiscal

Nº 02203-8-2020

y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influían en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generasen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generasen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del anotado código, modificada por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente⁸, la referida infracción se sancionaba con una multa equivalente el 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que sobre el particular, dado que la Resolución de Multa N° _____ se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° _____, los que han sido mantenidos por la presente instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento y, en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación a los argumentos de la recurrente vinculados al inicio del procedimiento de cobranza coactiva, debe indicarse que no corresponde que los cuestionamientos a la cobranza coactiva sean evaluados en el procedimiento contencioso tributario, sino en el mismo procedimiento coactivo que se hubiera iniciado y en caso éste no se siga conforme a ley, cabe formular la queja prevista por el artículo 155° del Código Tributario, debiendo para ello acreditar la existencia de actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido, entre otros, en el Código Tributario o las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

Con los vocales Huertas Lizarzaburu, Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Vásquez Rosales.

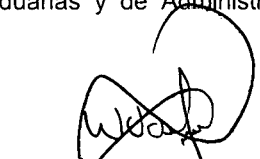
RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° _____ de 31 de mayo de 2012.

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


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL


Rubio Mendoza
Secretaría Relatora
VR/RM/CM/er

⁸ Según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (fojas 1016 a 1030).