



# *Tribunal Fiscal*

Nº 03199-1-2010

EXPEDIENTE N° : 10257-2005  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 25 de marzo de 2010

Vista la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0250140002491/SUNAT de 11 de febrero de 2005, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0003654 a 024-003-0003666 giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, y contra las Resoluciones de Multa N° 024-002-0012787 a 024-002-0012800 giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° y numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

## **CONSIDERANDO:**

Que la recurrente sostiene que durante la fiscalización no se tomó en cuenta el informe que presentó con el fin de sustentar la merma aplicada en la determinación de sus obligaciones tributarias, y recién en la apelada la Administración utilizó dicho informe con el fin de compararlo con uno solicitado por ésta, advirtiéndose discrepancias entre ambos, por lo que presenta un nuevo informe dando respuesta a las observaciones realizadas por el perito contratado por la Administración, lo que implica que no se ha tomado en cuenta la totalidad de los argumentos formulados en su reclamación, por lo que corresponde que este Tribunal rectifique la apelada y declare su nulidad.

Que por su parte, la Administración señala que al haberse detectado diferencias de inventario de los libros y registros contables y de los inventarios inicial y final de gas licuado de petróleo, según el detalle consignado en los Anexos N° 01 al 05 del Requerimiento N° 00158590, se configuró la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario, y también se configuró el supuesto establecido en el numeral 8 del mismo artículo ya que la recurrente contaba con el Registro de Inventarios Permanentes en Unidades Físicas legalizado con posterioridad a lo establecido en las normas sobre la materia.

Que indica que las diferencias de inventario detectadas se explican porque la recurrente utilizó un porcentaje de deducción de mermas ascendente a 8%, el que no fue aceptado en la fiscalización debido a que los informes presentados no cumplían con determinar la metodología estadística ni las pruebas instrumentales que sustentaban las mermas, y que en la instancia de reclamación sobre la base de un informe elaborado para el efecto, reconoció una merma del 1,47%, procediendo a reliquidar la deuda acotada y multas relacionadas.

Que agrega que las resoluciones de multa se encuentran arregladas a ley, y con relación a la Resolución de Multa N° 024-002-0012800 sostiene que se ha configurado la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, por no haberse presentado la documentación requerida.

Que se aprecia de autos (fojas 394 y 401) que mediante Carta N° 04002374740-01 SUNAT y Requerimiento N° 00220250, la Administración inició a la recurrente procedimiento de fiscalización de sus obligaciones tributarias, solicitándole diversa documentación tributaria y contable.

Que como resultado del referido procedimiento, la Administración efectuó reparo sobre base presunta con incidencia en el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001 y en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, por ventas omitidas por diferencias de inventarios según libros y documentos contables, emitiendo como consecuencia de ello las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0003654 a 024-003-0003666 (fojas 568 a 594) y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0012787 a 024-002-



# *Tribunal Fiscal*

Nº 03199-1-2010

0012799 por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario vinculadas al citado reparo (fojas 595 a 608).

Que asimismo, emitió la Resolución de Multa Nº 024-002-0012800 (foja 609) por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, por no haber exhibido la recurrente inventarios físicos inicial y final de envases, embalajes y suministros.

## **Reparo por ventas omitidas por diferencia de inventario**

Que de acuerdo al artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la Administración se encuentra facultada a determinar la obligación tributaria sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de ésta.

Que este Tribunal ha establecido en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones Nº 143-2-2000 y 444-3-2003, que para determinar una deuda tributaria sobre base presunta conforme a lo previsto en el citado código tributario se requiere en primer lugar la comprobación de uno de los supuestos previstos en el artículo 64° del mismo código y, en segundo lugar, la debida aplicación del procedimiento de presunción expresamente contemplado en la norma.

Que conforme se verifica en el Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 00158590 (foja 388) y se señala en la apelada (foja 767), la Administración considera que la recurrente ha incurrido en las causales previstas en los numerales 8 y 2 del artículo 64° del Código Tributario, debido a que exhibió un "Registro de Inventarios Permanentes de enero a diciembre de 2001 legalizado el 20 de febrero de 2004, es decir, después de iniciar las operaciones del ejercicio 2001 (...)", así como porque detectó diferencias de inventario.

Que de acuerdo a los citados numerales 8 y 2 del artículo 64° del Código Tributario, la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos sobre base presunta, cuando los libros y/o registros contables, manuales o computarizados, no se encuentren legalizados de acuerdo a las normas legales; o cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluyera los requisitos y datos exigidos, o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que de acuerdo a la Única Disposición Transitoria de la Resolución de Superintendencia Nº 132-2001/SUNAT, quienes a la fecha de entrada en vigencia de la citada resolución (25 de noviembre de 2001) no hubieren cumplido con legalizar sus libros y registros contables, deberán cumplir con hacerlo dentro de los plazos máximos de atraso previstos en la Resolución de Superintendencia Nº 078-98/SUNAT, los mismos que se computarán a partir del día hábil del mes siguiente a la publicación de la referida resolución (3 de diciembre de 2001).

Que conforme al numeral 5 del artículo 1° de la citada Resolución de Superintendencia Nº 078-98/SUNAT, el Registro de Inventario Permanente en Unidades no podrá tener un atraso mayor de diez (10) días hábiles.

Que según se verifica de autos (foja 388) no obstante que la recurrente contó con ingresos y/o salidas de existencias en el mes de enero de 2001, recién legalizó su Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas el 20 de febrero de 2004, esto es, fuera del plazo previsto en las normas sobre la materia, por lo que se encuentra acreditada en el presente caso la causal establecida en el mencionado numeral 8 del artículo 64° del Código Tributario, encontrándose la Administración facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta.

Que en cuanto al numeral 2 del artículo 64° del citado Código Tributario, este Tribunal en diversas resoluciones tales como las Nº 05697-4-2002, 02565-3-2003 y 03090-2-2004, ha establecido que las diferencias de inventario resultantes de las verificaciones efectuadas con los libros y registros contables del contribuyente y su documentación respectiva, configura la causal prevista en el numeral 2 del artículo



# *Tribunal Fiscal*

Nº 03199-1-2010

64° del referido código, lo que se explica por el hecho que los libros y registros contables deben reflejar fielmente las operaciones de la empresa y brindar información fehaciente y confiable, por lo que cuando se determina una diferencia de inventarios, partiendo de la propia documentación contable del deudor, la información que contengan dichos libros y registros pierde credibilidad y por tanto la determinación de la obligación tributaria que se haya efectuado en base a ellos ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud.

Que ahora bien, de acuerdo al artículo 69° del Código Tributario en mención, la diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior, y en el de sobrantes de inventario, bienes cuyas compras y ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior, determinándose el monto de las ventas omitidas, en el caso de faltantes, multiplicando el número de unidades faltantes por el valor de venta promedio del año inmediato anterior, y para determinar éste último se tomará en cuenta el valor de venta unitario que figure en el último comprobante de venta de cada mes, y el monto de ventas omitidas, en el caso de sobrantes, se determinará aplicando un coeficiente al costo del sobrante determinado y para determinar el costo del sobrante se multiplicará las unidades sobrantes por el valor de compra promedio.

Que el séptimo párrafo de dicho artículo prevé que cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con los libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al periodo requerido en que se encuentran tales diferencias, y que las ventas omitidas se determinarán multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del periodo requerido, siendo que para determinar el valor de venta promedio del periodo requerido se tomará en cuenta el valor de venta que figure en el último comprobante de pago emitido por el contribuyente en cada mes correspondiente a dicho periodo.

Que refiere también el mencionado artículo que para efectos del Impuesto General a las Ventas, las ventas omitidas incrementarán la base imponible en la misma proporción a las ventas declaradas o registradas en cada uno de los meses del año calendario respectivo, que el impuesto bruto determinado en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal, y que para efecto del Impuesto a la Renta las ventas omitidas se considerarán renta neta.

Que como se advierte, el citado artículo 69° del Código Tributario establece dos procedimientos alternativos para que la Administración determine un inventario, uno denominado "inventario físico" que corresponde a la toma de inventario de bienes a una fecha determinada, cuyo resultado debe compararse con los saldos de bienes que figuran en los libros y registros del contribuyente, y otro denominado "inventario contable" cuando la determinación se obtiene de la verificación de los libros y registros contables y documentación respectiva, la cual igualmente debe compararse con los referidos saldos.

Que se aprecia de autos que mediante Requerimiento Nº 00158585 (foja 390), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera los inventarios físicos en detalle de las existencias inicial y final del ejercicio 2001 de, entre otros, Gas Licuado de Petróleo (GLP), así como el Registro de Inventarios Permanentes en Unidades Físicas o Kardex, y que proporcionara la metodología utilizada para definir las mermas de dicho producto.

Que conforme consta en el resultado del referido requerimiento (foja 390/vuelta), la recurrente cumplió con exhibir lo solicitado y presentó un informe técnico de fecha 20 de febrero de 2004 sobre la metodología para definir las mermas de GLP.

Que mediante Requerimiento Nº 00158590 y Anexos Nº 01 a 05 (fojas 374 a 389), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de sus libros, registros, comprobantes de pago y documentación respectiva determinó diferencias de inventarios respecto del producto GLP durante el ejercicio 2001, de acuerdo con el siguiente detalle, solicitándole sustentar tal observación:



# Tribunal Fiscal

Nº 03199-1-2010

Periodo	Inventario Inicial Kgs. A)	Compras Kgs. B)	Ventas Kgs. C)	Inventario Final según SUNAT (D)=(A+B-C)	Inventario Final según contribuyente (E)	Diferencia (F)=(D-E)
Enero	0	154 400,00	141 882,00	12 518,00		
Febrero	12 518,00	142 090,00	131 597,00	23 011,00		
Marzo	23 011,00	151 340,00	139 860,00	34 491,00		
Abril	34 491,00	120 730,00	111 755,00	43 466,00		
Mayo	43 466,00	143 090,00	134 270,00	52 286,00		
Junio	52 286,00	157 190,00	144 185,00	65 291,00		
Julio	65 291,00	161 900,00	154 100,00	73 091,00		
Agosto	73 091,00	150 240,00	138 978,00	84 353,00		
Setiembre	84 353,00	149 090,00	143 244,00	9199,00		
Octubre	90 199,00	173 710,00	160 839,00	13 070,00		
Noviembre	103 070,00	168 750,00	156 205,00	115 615,00		
Diciembre	115 615,00	138 270,00	128 180,00	125 705,00	0,00	125 705,00

Que en los resultados del Requerimiento Nº 00158590 (foja 389/vuelta), se dejó constancia que la recurrente presentó un Informe Técnico de Trazabilidad de Merma de fecha 8 de marzo de 2004.

Que conforme se verifica del resultado del Requerimiento Nº 00220250 (foja 394/vuelta), la Administración determinó ingresos omitidos por diferencias de inventarios (producto GLP) según libros y documentos contables, sin considerar porcentaje de merma alguno, toda vez que a criterio de ésta los informes presentados por la recurrente consignaban datos estadísticos de corte histórico y no incluían las pruebas instrumentales, conforme se indica en el Informe Adicional de Fiscalización (fojas 433 a 435).

Que se verifica de autos que tanto el inventario inicial al 1 de enero de 2001 como el inventario final al 31 de diciembre de 2001 del producto GLP según libros y registros contables de la recurrente -como es el caso, del Registro de Inventarios y Balances y del Registro Permanente en Unidades Físicas (fojas 286 a 292) es cero (0).

Que de otro lado, se verifica de autos (fojas 378 a 383) que las compras consideradas por la Administración corresponden a adquisiciones de GLP a Petro Perú S.A. efectuadas por la recurrente durante el ejercicio 2001, según comprobantes de pago detallados en el Anexo Nº 02 al Requerimiento Nº 00158590, asimismo, las ventas consideradas por aquélla corresponden a ventas de GLP realizadas durante el ejercicio 2001 según comprobantes de pago detallados en el Anexo Nº 03 al Requerimiento Nº 00158590; operaciones que no han sido cuestionadas por la recurrente.

Que si bien el procedimiento utilizado por la Administración se encontraría arreglado a ley, dado el tipo de producto, como es el gas licuado de petróleo (GLP) -el cual se evapora y, en consecuencia, es natural la existencia de mermas en su manipulación-, correspondía considerar un porcentaje por éstas.

Que de acuerdo al inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, constituyen gasto deducible, entre otros, las mermas de existencias debidamente acreditadas

Que por su parte, el inciso c) del artículo 21° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por el artículo 10° del Decreto Supremo Nº 194-99-EF, establece que se entenderá por merma la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, precisándose 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, debiendo contener dicho informe por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, siendo que en caso contrario no se admitirá la deducción.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 03199-1-2010

Que en el informe de 24 de febrero de 2004 presentado por la recurrente, elaborado por el Ingeniero Víctor Hernández García (fojas 274 a 284), se concluye que las pérdidas producidas en el proceso de comercialización del GLP ascienden en total a 8%, según el siguiente detalle: i) Pérdida en el abastecimiento: 1%, ii) Pérdida durante la operación de trasiego: 1,5%, iii) Pérdida por falta de compresor de GLP: 2,5%, iv) Pérdida durante el envasado: 0,5%, iv) Pérdidas por reclamos debido a fugas en las válvulas y los cilindros: 1%, y v) Pérdidas por el mantenimiento de líneas y tanque estacionario: 1,5%.

Que asimismo, obra en autos el informe de 8 de marzo de 2004 elaborado por Sucerte Ingenieros S.A. (fojas 214 a 263), presentado por la recurrente a fin de complementar el informe anterior, en el que se sostiene que el porcentaje de pérdidas que se producen debido a factores fisicoquímicos, así como en los procesos de abastecimiento, recepción, envasado, comercialización y mantenimiento en la planta envasadora de la recurrente, corresponde al 7,44375%, detallándose la metodología empleada para su elaboración, las bases empleadas para el cálculo de las pérdidas, las normas técnicas utilizadas y el origen o naturaleza de las pérdidas, adjuntándose las constancias de inspección y fotografías destinadas a acreditar los trabajos de campo efectuados.

Que en el mencionado informe se señala como porcentajes de pérdida los siguientes: i) Pérdida en el abastecimiento: 0,600011%, ii) Pérdida por falta de compresor para GLP: 4,09763%, iii) Pérdida por despresurización de mangueras de trasiego y líneas: 0,70245%, iv) Pérdida en el proceso de envasado: 0,5%, v) Pérdida en la comercialización: 0,92721%, y vi) Pérdida por mediciones, mantenimiento de líneas y tanque estacionario: 0,61645%.

Que de otro lado, en la etapa de reclamación, la Administración solicitó la elaboración de un Informe Técnico a efecto de emitir opinión, encargando dicha labor al Ingeniero - Perito Tasador Luciano Bozzo Peretti (fojas 714 a 720), quien luego de analizar los porcentajes de merma señalados por Sucerte Ingenieros S.A. (segundo informe técnico presentado por la recurrente) concluyó que la merma de la planta envasadora ascendía en total a 1,47%, indicando los siguientes errores advertidos en el informe elaborado por la citada empresa: i) En cuanto a la pérdida en el abastecimiento, no se especificó si el camión tanque contaba con un rotagage, ni se mencionó la tabla de cuantificación del tanque, tampoco aparecen estadísticas de compras ni de ventas para poder registrar las pérdidas, además el cálculo de la transformación de kilos a galones en tanque estacionario tiene una serie de errores que determina que todos los demás cálculos sean equivocados, por ello la merma en tal etapa en lugar de 0,600011% debe ser cero (0); ii) Respecto a la pérdida por falta de compresor para GLP, expresó que aplicando la fórmula general para el cálculo de la presión volumétrica "Ecuación de Gases Ideales" el resultado arroja una pérdida de 0,87% y no de 4,09763%; iii) Con relación a la pérdida por despresurización, manifestó que con un líquido que se evapora rápidamente (como el GLP) es necesario contar con una manguera con una válvula a la entrada y otra a la salida para controlar las emanaciones al ambiente, por lo que la merma se realiza una sola vez y no en cada viaje, en consecuencia la merma en este rubro debe ser cero(0); iv) Sobre la pérdida en el proceso de envasado, aceptó la pérdida promedio ascendente a 0,5% determinada por Sucerte Ingenieros S.A.; v) Respecto a la pérdida en la comercialización, argumentó que al no haberse aclarado a qué se refería ni indicado la base para llegar a tal porcentaje de pérdida, éste no podía reconocerse por lo que debe ser cero (0); y vi) En cuanto a la pérdida por purga del tanque estacionario señaló como porcentaje el 0,1% alegando que ni bien comienza a salir el gas se cierra de inmediato la válvula, por lo que la pérdida es muy pequeña.

Que toda vez que el primer informe presentado por la recurrente (24 de febrero de 2004) no contaba con la metodología empleada para su elaboración, las bases empleadas para el cálculo de las pérdidas, las normas técnicas utilizadas y el origen o naturaleza de las pérdidas, lo que es reconocido por la propia recurrente con la presentación del informe de 8 de marzo de 2004 (fojas 214 a 263), el cual si contiene dicho detalle e información requerida por la normatividad antes referida, y siendo que éste último fue presentado junto con las constancias de inspección y fotografías destinadas a acreditar los trabajos de campo realizados, resulta correcto considerarlo como el informe sustentatorio de las mermas producidas ofrecido por la recurrente.

*[Firmas manuscritas]*



# *Tribunal Fiscal*

Nº 03199-1-2010

Que por otro lado, se aprecia que el informe presentado por la Administración en diversos aspectos se centra en evaluar el informe de trazabilidad de merma presentado por la recurrente a partir de los propios elementos y constataciones efectuadas por la empresa Sucerte Ingenieros S.A., no apreciándose de autos que se haya cumplido con realizar todas las pruebas que el caso requería, lo que inclusive es reconocido en la parte final de dicho informe (foja 714) cuando indica en el cuarto punto correspondiente a las "Observaciones Finales" que: "(...) Para poder hacer una contraprueba se tendría que efectuar una inspección ocular (...)", lo que no se verifica que se hubiere realizado en el presente caso.

Que estando a lo expuesto y toda vez que de los informes técnicos antes detallados se aprecia la existencia de discrepancias y diferencias considerables, y teniendo en cuenta que estas observaciones son de naturaleza eminentemente técnica, a efecto del mejor esclarecimiento del asunto a resolver, este Tribunal al amparo del primer párrafo del artículo 126° del Código Tributario - según el cual para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios-, así como del numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444<sup>1</sup> -que define el principio de verdad material como aquél que obliga a la autoridad administrativa competente a verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas-, estima necesario disponer de oficio la evaluación de los informes presentados por la Administración y por la recurrente, por perito especializado, y determine el porcentaje de merma respectivo en mérito a las evaluaciones y verificaciones que sean necesarias, debiendo emitirse un informe que deberá ser remitido a este Tribunal a fin de emitir pronunciamiento sobre el asunto materia de controversia.

Que a tal efecto, se deberá tener en cuenta el numeral 176.2 de artículo 176° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que señala que la Administración debe abstenerse de contratar peritos por su parte, y que deberá solicitar informes técnicos a las entidades técnicas aptas para dicho fin, preferentemente entre las facultades de las universidades públicas.

Que asimismo, con el fin de que la entidad técnica o el perito respectivo pueda llevar adelante la elaboración del informe solicitado, la recurrente deberá prestar toda la colaboración que el desarrollo de la prueba solicitada exija, facilitando la documentación e información que se le requiera, en virtud de lo establecido en el numeral 1.8 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, así como en los artículos 57° y 169° de la misma ley<sup>2</sup>.

Que resulta de aplicación al presente caso, lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 126° del Código Tributario, según el párrafo incorporado por el artículo 32° del Decreto Legislativo Nº 981, en el sentido que si la Administración en cumplimiento del mandato del Tribunal Fiscal solicita peritajes a otras

<sup>1</sup> Aplicable por disposición de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, conforme a la cual en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen, agregando que supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

<sup>2</sup> Numeral 1.8 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General: "La autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los participantes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procesal."

Numeral 57.2 del artículo 57° de la Ley del Procedimiento Administrativo General: "En los procedimientos investigatorios, los administrados están obligados a facilitar la información y documentos que conocieron y fueron razonablemente adecuados a los objetivos de la actuación para alcanzar la verdad material, conforme a lo dispuesto en el capítulo sobre la instrucción."

Numeral 169.1 del artículo 169° de la Ley del Procedimiento Administrativo General: "La autoridad puede exigir a los administrados la comunicación de informaciones, la presentación de documentos o bienes, el sometimiento a inspecciones de sus bienes, así como su colaboración para la práctica de otros medios de prueba. Para el efecto se cursa el requerimiento mencionando la fecha, plazo, forma y condiciones para su cumplimiento."



# *Tribunal Fiscal*

Nº 03199-1-2010

entidades técnicas o cuando el Tribunal Fiscal disponga la realización de peritajes, el costo de la pericia será asumido en montos iguales por ésta y el apelante.

## **Resoluciones de multa**

Que las Resoluciones de Multa Nº 024-002-0012787 a 024-002-0012799 emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario, se sustentan en el reparo por diferencias de inventarios que originan las resoluciones de determinación antes mencionadas, por lo que procede emitir similar pronunciamiento en este extremo.

Que en lo que respecta a la Resolución de Multa Nº 024-002-0012800, se aprecia de autos (foja 609) que ésta fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario, debido a que la recurrente no exhibió inventarios físicos inicial y final de envases, embalajes y suministros al vencimiento del plazo otorgado con Requerimiento Nº 00220250.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 177º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, no exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta solicite.

Que en el punto 8 del Requerimiento Nº 00220250 (foja 394), notificado el 27 de enero de 2004, la Administración solicitó a la recurrente que presentara, entre otros, los inventarios físicos de existencias dentro del cuarto día hábil de notificado dicho requerimiento.

Que mediante el Requerimiento Nº 00158585, notificado el 18 de febrero de 2004, la Administración comunicó a la recurrente que habiendo vencido el 11 de febrero de 2004, el plazo para la exhibición de la información solicitada con Requerimiento Nº 00220250, le reiteraba lo requerido a efecto que cumpliera con presentar lo requerido, estableciendo como nueva fecha de presentación el 24 de febrero de 2004 (foja 390).

Que en el resultado del Requerimiento Nº 00158585 (foja 390/vuelta), notificado el 25 de febrero de 2004, la Administración indicó que al vencimiento del plazo otorgado la recurrente cumplió con exhibir los inventarios inicial y final de envases, embalajes y de suministros requeridos, los cuales no fueron exhibidos al vencimiento del anterior Requerimiento Nº 00220250 el 11 de febrero de 2004, por lo que se tipificaba la sanción indicada en el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario.

Que se aprecia que el Requerimiento Nº 00220250 fue cerrado recién el 10 de marzo de 2004 (foja 394 vuelta), consignándose en sus resultados que la recurrente cumplió con presentar los inventarios inicial y final de envases, embalajes y de suministros requeridos con oportunidad del Requerimiento Nº 00158585.

Que este Tribunal mediante Resolución Nº 04794-1-2005 de 2 de agosto de 2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha señalado que: *"La infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario, se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir en su domicilio fiscal la documentación solicitada por la Administración Tributaria al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto; sin embargo, se entenderá prorrogado el plazo señalado cuando dentro de la misma fiscalización se cursen nuevos requerimientos solicitándose la misma información, sin que se haya procedido al cierre del requerimiento inicial"*.

Que en tal sentido, en concordancia con el citado criterio de este Tribunal, la Administración prorrogó el plazo inicialmente otorgado a la recurrente para la exhibición de los inventarios físicos solicitados mediante el punto 8 del Requerimiento Nº 00220250, toda vez que con anterioridad al cierre de éste reiteró la solicitud de exhibición de los mencionados documentos a través del Requerimiento Nº 00158585 en el cual se otorgó como nuevo plazo el 24 de febrero de 2004, habiendo cumplido la recurrente con exhibir lo solicitado, conforme ha dejado consignado la propia Administración en los resultados de tales requerimientos.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 03199-1-2010

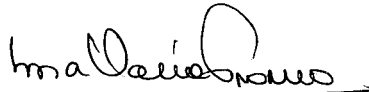
Que en consecuencia, dado que la Administración prorrogó el plazo otorgado inicialmente, habiendo cumplido la recurrente con la exhibición de lo requerido, no se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario, por lo que procede revocar la apelada en este extremo, debiendo dejarse sin efecto la Resolución de Multa Nº 024-002-0012800.

Con la vocal Cogorno Prestinoni y con el voto discrepante de la vocal Pinto de Aliaga, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco.


## **RESUELVE:**

1. **DISPONER** la realización de una pericia técnica sobre los porcentajes de mermas de Gas Licuado de Petróleo (GLP) en las actividades de envasado y comercialización que realiza la recurrente, conforme a lo señalado en la presente resolución, debiendo la Administración proceder a efectuar las acciones necesarias para el efecto y remitir a este Tribunal el informe técnico respectivo, para emitir pronunciamiento sobre este extremo del asunto materia de controversia.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0250140002491/SUNAT de 11 de febrero de 2005, en el extremo referido a la Resolución de Multa Nº 024-002-0012800, dejándose sin efecto dicho valor.

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

  
**COGORNO PRESTINONI**  
**VOCAL PRESIDENTA**

  
**MARQUEZ PACHECO**  
**VOCAL**

  
**Velásquez López Raygada**  
**Secretario Relator**  
**MP/BV/rmh**





# *Tribunal Fiscal*

Nº 03199-1-2010

## **VOTO DISCREPANTE DE LA VOCAL PINTO DE ALIAGA:**

Que el séptimo párrafo del artículo 69º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, aplicable al caso de autos, disponía que cuando la Administración determinar diferencias de inventario que resultara de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirían ventas omitidas, en cuyo caso serían atribuidas al período requerido en que se encontraran tales diferencias, asimismo, que las ventas omitidas se determinarían multiplicando el número de unidades que constituyen la diferencia hallada por el valor de venta promedio del período requerido y que para determinar dicho valor de venta promedio, se tomaría en cuenta el valor de venta que figurara en el último comprobante de pago emitido por el contribuyente en cada mes correspondiente a dicho período.

Que el citado artículo señalaba que para efectos del Impuesto General a las Ventas, las ventas omitidas incrementarían la base imponible en la misma proporción a las ventas declaradas o registradas en cada uno de los meses del año calendario respectivo y que para efecto del Impuesto a la Renta las ventas omitidas se considerarían renta neta.

Que de otro lado, de acuerdo con el inciso c) del artículo 21º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 194-99-EF, la merma constituye una pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, y 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, agregándose que dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, y que en caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 04524-4-2007, 9624-4-2004 y 05119-4-2003, dada la naturaleza altamente volátil de los bienes materia de inventario (combustibles), resulta razonable la existencia de mermas en tales productos, por lo que la Administración debe verificar los porcentajes de merma aceptables de dicha actividad, lo que deberá encontrarse sustentado en la documentación e información técnica respectiva.

Que conforme se observa de las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0003654 a 024-003-0003666 (fojas 568 a 594), fueron emitidas por reparos a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001, al determinarse sobre base presunta ingresos omitidos por diferencias de inventario documentario de acuerdo con los numerales 2 y 8 del artículo 64º y el artículo 69º del Código Tributario.

Que mediante Requerimiento Nº 00158585 (foja 390), notificado el 18 de febrero de 2004, la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera los inventarios físicos detallados de las existencias inicial y final del ejercicio 2001 de Gas Licuado de Petróleo (GLP), entre otros bienes, así como el Registro de Inventarios Permanentes en Unidades Físicas o Kárdex, y que proporcionara la metodología utilizada para definir las mermas de dicho producto, lo que fue cumplido según se señaló en el resultado del citado requerimiento (foja 390/vuelta), cerrado el 25 de febrero de 2004.

Que en el punto 1 del Requerimiento Nº 00158590 y de su Anexo Nº 01 (fojas 384 a 389), notificado el 3 de marzo de 2004, se indicó que el Registro de Inventarios Permanentes correspondientes a operaciones de enero a diciembre de 2001, fue legalizado al 20 de febrero de 2004, y que el informe presentado fue realizado el 20 de febrero de 2004 y no contenía la metodología utilizada para definir las mermas de GLP con la debida sustentación técnica y legal, por lo que tales hechos configuraron la causal de presunción prevista en el numeral 8 del artículo 64º del Código Tributario.

Que asimismo, se señaló que en aplicación del artículo 69º del citado código y de la revisión de sus libros y registros contables, se determinaron diferencias de inventarios respecto de GLP del ejercicio 2001, detalladas en el Anexo Nº 04, y se le solicitó que desvirtuara y sustentara dichas observaciones con medios probatorios fehacientes.

f



# *Tribunal Fiscal*

Nº 03199-1-2010

Que conforme se dejó constancia en el punto 1 del resultado del citado requerimiento (foja 389/vuelta), cerrado el 9 de marzo de 2004, la recurrente presentó un informe técnico de trazabilidad de merma de 8 de marzo de 2004.

Que finalmente, mediante el Anexo Nº 01 al resultado del Requerimiento Nº 00220250 (foja 393), cerrado el 10 de marzo de 2004, se determinaron ingresos omitidos por diferencias de inventarios del producto GLP, según libros y documentos contables, con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001, detallados en los Anexos Nº 02 y Nº 03.

Que de acuerdo con el detalle consignado en el Anexo Nº 04 al Requerimiento Nº 00158590 (foja 376), para determinar las diferencias de inventarios respecto del producto GLP, la Administración partió del inventario inicial al 1 de enero de 2001 consignado en el Libro de Inventarios y Balances y el Registro Permanente en Unidades Físicas, agregó las compras efectuadas y restó las ventas realizadas, según comprobantes de pago respectivos, y finalmente, el resultado obtenido fue comparado con el inventario final al 31 de diciembre de 2001 registrado por la recurrente en su contabilidad, lo que dio origen a faltantes de inventarios que sirvieron de base para calcular los ingresos omitidos materia de acotación.

Que sin embargo, del procedimiento descrito, se advierte que en la fiscalización la Administración no consideró suma alguna por concepto de mermas ocasionadas por causas inherentes a la naturaleza del GLP, a pesar que para acreditar su deducción la recurrente presentó dos informes técnicos de 20 de febrero y 8 de marzo de 2004.

Que asimismo, conforme se aprecia de lo actuado en la fiscalización, la Administración no meritó el último informe técnico presentado por la recurrente ni le comunicó las observaciones formuladas al respecto a fin que tomara conocimiento de ellas y las desvirtuara, sino que recién al resolver la reclamación mediante la resolución apelada (fojas 764 y 767), señaló que ambos informes consignaban datos estadísticos de corte histórico y no cumplían con determinar la metodología aplicada ni las pruebas instrumentales que sustentaban las mermas, por lo que sobre la base de otro informe técnico elaborado en dicha ocasión, reconoció un porcentaje de merma menor al consignado en los informes presentados por la recurrente.

Que en tal sentido y de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las resoluciones antes citadas, dado el tipo y naturaleza volátil del producto materia de inventario, como es el GLP, correspondía considerar un porcentaje de mermas en su manipulación, lo que no hizo la Administración en su oportunidad sino mediante la resolución apelada, en la que además señaló los motivos para desconocer los informes técnicos presentados por la recurrente durante la fiscalización, lo que significó privarla de una instancia en el procedimiento contencioso tributario.

Que teniendo en cuenta lo expuesto y a fin de salvaguardar el derecho de defensa de la recurrente, corresponde remitir los actuados a la Administración, a fin que le otorgue trámite de reclamación al escrito presentado como apelación y emita nuevo pronunciamiento sobre el porcentaje de merma que en forma razonable resulta aplicable al presente caso, considerando los argumentos y medios probatorios presentados por la recurrente en dicho escrito.

Que en consecuencia, mi voto es en el sentido que se remitan los actuados a la Administración a fin que proceda de acuerdo con lo expuesto.

PINTO DE ALIAGA  
VOCAL

Velásquez López Raygada  
Secretario Relator  
PdeA/rmh