



Firmado Digitalmente por
RODRIGUEZ LOPEZ Jenny
Laura FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/12/2021 13:04:01
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

EXPEDIENTE N° : 1407-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima¹
FECHA : Lima, 22 de diciembre de 2021

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N°), contra la Resolución de Intendencia N° de 31 de octubre de 2011, emitida por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT², que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008, Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, y las Resoluciones de Multa N° giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

- Argumentos de la recurrente

Que la recurrente, respecto del reparo a la renta neta por **mermas de existencias** manifiesta que en respuesta al Requerimiento N° presentó dos informes denominados "Informes de Mermas año 2008" correspondientes a sus plantas de producción de Tacna y Juliaca, con sus anexos, sin embargo, tales informes fueron desestimados por la Administración por errores formales, los cuales no implican la inexistencia de mermas. Refiere que en aplicación del principio de verdad material, la Administración tenía la obligación de verificar la inexistencia de mermas en el proceso productivo de fabricación de ladrillos, debió verificar la efectiva realización de las visitas inspectivas que sustentan los informes adoptando todas las medidas probatorias autorizadas por ley que le permitan establecer la verdadera fecha de elaboración de los informes, pudo haber efectuado un cruce de información con el profesional encargado de la elaboración de los informes periciales.

Que manifiesta que a fin de subsanar los errores materiales cometidos presentó un "Informe Técnico de Mermas de Producción", el cual ha sido desestimado por la Administración por haber sido presentado después de haberse conocido los reparos realizados a los anteriores informes; sin embargo, fue presentado dentro del procedimiento de fiscalización por lo que los funcionarios de la SUNAT debieron merituarlo, omisión que implica una flagrante violación al derecho de defensa y debido procedimiento. Indica que se ha cumplido con realizar el informe de mermas por medio del ingeniero Linares Gallardo, y el hecho que el mismo contribuyente haya solicitado realizar las pruebas a una entidad distinta por ser de su especialidad, no resta de ninguna forma fehaciencia a la documentación presentada; que el hecho que el profesional que autoriza los informes periciales no haya participado en las pruebas realizadas por la Universidad Privada de Tacna, no le quita credibilidad a los certificados de laboratorio de Mecánica de Suelos Concretos y pavimentos, ya que quienes certificaron son personas que por su especialidad están en condiciones de emitir informes técnicos sustentatorios.

¹ De la Consulta RUC de la página web de la SUNAT (<https://e-consultaruc.sunat.gob.pe/cl-ti-itmrconsruc/jcrS00Alias>), se aprecia que actualmente la recurrente pertenece al directorio de la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT.

² Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.



Firmado
Digitalmente por
VILLANUEVA
AZNARAN Lily Ana
FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/12/2021
11:08:47 COT
Motivo: Soy el
autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FLORES PINTO Luis Enrique
FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/12/2021 11:12:23
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
RAMIREZ MIO Luis Alberto
FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/12/2021 13:00:55
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

Que sostiene que habiéndose acreditado la existencia real de mermas en el ejercicio fiscalizado, no corresponde el desconocimiento total de las mermas deducidas; que la Administración está sobreponiendo el formalismo como es la formalidad del contenido de los informes sobre mermas al hecho de la existencia de las mermas; que el desconocimiento total de la merma atenta contra el derecho del administrado a deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente; que la Administración debió reconocer como deducción el promedio de merma del sector y no desconocer el total de la merma por un formalismo; por lo que la Administración ha inobservado los principios de presunción de veracidad e informalismo, así como el artículo 75 de la Ley del Procedimiento Administrativo General; invoca la Resolución N° 753-3-99.

Que manifiesta que al desconocer la Administración un gasto real y acreditado, grava el patrimonio de la empresa, atentando contra el derecho a la propiedad y el principio de no confiscatoriedad recogido por los artículos 70 y 74 de la Constitución Política del Perú; invoca las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° correspondiendo que el Tribunal Fiscal efectúe el control difuso de la norma.

Que señala que las Resoluciones de Determinación N° emitidas por el Impuesto General a las Ventas señalan que se efectúan reparos por gastos ajenos al giro del negocio y por aplicación del crédito en operaciones gravadas y no gravadas, sin embargo, en su Anexo N° 2 se indica el repara por deducción de mermas considerándolas como retiro de bienes, lo que no guarda relación con los conceptos por los que se emitieron las resoluciones de determinación, lo que vulnera su derecho de defensa; precisa que el repara por retiro de bienes por mermas no sustentadas con un informe no está contemplado en la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que la Administración no estaba facultada a presumir que el íntegro de las mermas constituye retiro de bienes, habiendo ampliado el supuesto impositivo, vulnerando la Norma VIII del Código Tributario, por lo que tales valores adolecen de nulidad.

Que mediante escrito ampliatorio³ reitera sus argumentos y adjunta el documento denominado "Informe Técnico de mermas en producción" de 25 de noviembre de 2008⁴.

Que mediante escrito de alegatos⁵ señala que en el ejercicio 2008 el proceso productivo era semi manual, dependiendo de la mano del hombre, por lo que existía un alto nivel de merma, la cual era inevitable e incontrolable, no solo por el error humano recurrente, sino porque varias etapas, como el secado, se realizaban de forma natural dependiendo de factores meteorológicos, ineludibles e impredecibles como el aire, el sol y la lluvia, por lo que al tratarse de mermas normales e inevitables dentro del proceso productivo no le es exigible el informe técnico de mermas; invoca la Resolución N° 00869-8-2018. Precisa que presentó los Informes Técnicos de mermas el 20 de abril y 16 de mayo de 2011, en los cuales se utilizó la metodología denominada "Balance de Material", habiendo cuestionado la Administración los términos técnicos de la expedición de los mencionados documentos, y la falta de registro del gasto relativo al pago del Ingeniero Daniel Linares, a pesar que el registro de un gasto no es una obligación sino un derecho. Sostiene que la resolución apelada cuenta con deficiencias en la motivación, e invoca las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° y correspondiendo ser revocada o en su defecto declararse su nulidad.

Que respecto del repara por **gastos registrados con recibos por honorarios no sustentados fehacientemente**, en cuanto al Recibo por Honorarios N° emitido por sostiene que el error no genera derecho, debido a que si bien el documento presentado no contenía la fecha de elaboración y el nombre del proveedor, no puede desconocerse la prestación del servicio, más aún cuando dicha omisión se subsanó posteriormente, y el hecho que tales datos se hayan agregado con posterioridad a la notificación del Resultado del Requerimiento N° obedece a que recién con dicha notificación la empresa advirtió el error cometido. Refiere que si bien el contrato de locación de servicios establece como monto de la contraprestación la suma de US\$ 600,00 dicho documento constituye únicamente un medio para exteriorizar la voluntad de las partes, mas no

³ Fojas 2164 a 2166.

⁴ Fojas 2133 a 2163.

⁵ Fojas 2221 a 2223.



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

necesariamente refleja indubitablemente su voluntad. Manifiesta que en aplicación de los principios de verdad material, impulso de oficio y presunción de veracidad, la Administración tenía la obligación de verificar plenamente los hechos, realizar las verificaciones respectivas, el cruce de información u otro, teniendo la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización, esto es, le correspondía a aquélla verificar que el contrato no se ha realizado para poder recién realizar los reparos correspondientes, conforme con los artículos 59 y 61 del Código Tributario. En cuanto a los Recibos por Honorarios N° emitidos por

indica que

la falta de un documento no implica la inexistencia de un contrato ni la falta de cumplimiento de las obligaciones contenidas en el mismo, por lo que si la Administración observa la falta de documentación sustentatoria del servicio, en mérito a los principios de verdad material y de la carga de la prueba, debió verificar el efectivo cumplimiento del mismo, o que este efectivamente no se ha realizado para poder recién realizar los reparos correspondientes.

- Argumentos de la Administración

Que la Administración señala, respecto del reparo por **mermas de existencias no acreditadas**, que de acuerdo con el Punto 12 del Resultado del Requerimiento N° 1 el Punto 8 del Resultado del Requerimiento N° y el Punto 7 del Resultado del Requerimiento N° , los

informes de mermas de producción del año 2008 presentados por la recurrente no cumplen los requisitos estipulados en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta debido a que no contienen la metodología empleada ni las pruebas realizadas. Refiere que los informes de mermas presentados consignan información sobre la producción y/o producción versus capacidad productiva, proporcionada por la propia recurrente; que el emisor del informe arquitecto únicamente describe brevemente los procesos que comprende la producción y los tipos de merma, para después concluir que de acuerdo a los partes diarios de producción del contribuyente, la merma aproximada de 4.34% para la ciudad de Tacna y 5% para la ciudad de Juliaca, sin señalar la metodología empleada ni las pruebas realizadas. Manifiesta que el Informe Técnico de Tacna y de Juliaca consignan como fecha de elaboración el 9 de diciembre de 2008, sin embargo, el profesional firmante afirma en los mismos haber realizado las visitas inspectivas el 9 de diciembre (Tacna) y el 16 de diciembre de 2008 (Juliaca), por lo que este último habría sido elaborado antes de su visita a dicha ciudad. Manifiesta que el Informe Técnico al 31 de diciembre de 2007 contiene información de un ejercicio diferente al fiscalizado, por lo que no podría sustentar las mermas de 2008.

Que indica que el 16 de mayo de 2011 la recurrente presentó un nuevo documento denominado "Informe Técnico de Mermas de Producción" elaborado por el ingeniero civil de fecha 17 de noviembre de 2008, después que se comunicaron los reparos, habiéndose verificado que la recurrente no ha registrado ningún gasto por los servicios prestados por el referido profesional. Señala que dicho informe consigna información sobre el proceso de fabricación de Tacna, mas no del centro de producción de Juliaca; que según los informes de Laboratorio de Mecánica de Suelos Concretos y Pavimentos, las pruebas fueron realizadas a pedido de la recurrente y no por el emisor del nuevo informe, además en ellos se indica que las pruebas fueron realizadas en presencia del ingeniero

Que refiere que según el informe existen mermas de quemado y mermas de almacén, sin embargo, teniendo en cuenta los cuadros de carga y descarga y de movimiento diario de almacén, las mermas se calculan por diferencia entre las unidades cargadas a hornos y las unidades ingresadas a almacén, las unidades descargadas de hornos y las unidades que han salido de almacén, esto es, que la recurrente le asigna el calificativo de merma a cualquier diferencia que pudiera existir y/o hecho que pudiera incidir respecto de las unidades cargadas a los hornos y las unidades ingresadas a sus almacenes, así como a las diferencias entre las unidades ingresadas a almacén y las unidades que figuran en sus inventarios finales de almacenes. Indica que existe contradicción entre lo manifestado en el informe y lo afirmado por la recurrente en su escrito de 8 de abril de 2011, en el que manifestó que la merma en almacén se origina en su mayoría por el manipuleo de los productos al momento de la distribución realizada mediante las unidades de transporte de carga, durante el traslado por movimientos inadecuados de las unidades de



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

transporte y de los estibadores, y no por las unidades que ingresan y quedan en almacenes. Concluye que la recurrente no ha exhibido la documentación que acredite las mermas registradas.

Que señala que las mermas no acreditadas de acuerdo con las disposiciones previstas en la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen retiro de bienes para el Impuesto General a las Ventas, por lo que se encuentran gravadas con este último impuesto, como operaciones de ventas (retiro de bienes). Precisa que en el Anexo N° 2 de las resoluciones de determinación del citado impuesto, se describe el reparo por retiro de bienes que incrementa la base imponible del IGV, por lo que no se ha vulnerado el debido procedimiento.

Que respecto al reparo por **gastos registrados con recibos por honorarios no sustentados fehacientemente**, en cuanto al emisor señala que la recurrente no ha probado que el Recibo por Honorarios N° se encuentre relacionado con la elaboración del Reglamento de Seguridad e Higiene Minera de la UEA San Jorgito, el cual no contenía fecha de elaboración, firma ni sello de la persona que lo elaboró, información que fue agregada al documento presentado después de notificado el Resultado del Requerimiento N° además que según el contrato exhibido la contraprestación pactada fue de US\$ 600,00 y no de US\$ 1 200,00 como lo consigna el recibo; que respecto del Recibo por Honorarios N° no se presentó documentación adicional; y que el Recibo N° emitido por US\$ 1 500,00 por "Elaboración y sustentación expedientes sobre declaración anual consolidada de las minas de Puquio", que el contrato presentado se indica que la contraprestación pactada es de US\$ 600,00. En cuanto a los emisores señala que la recurrente no exhibió ninguna documentación que acredite la efectiva prestación de los servicios.

- Análisis

Que mediante Carta N° y Requerimiento N°, notificados con arreglo a ley el 7 de abril de 2010 (fojas 1704 a 1708, 1729 y 1730), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008.

Que en el referido procedimiento de fiscalización la Administración emitió los siguientes requerimientos:

Requerimientos

Requerimiento N°	Fecha de notificación del Requerimiento	Fojas	Fecha de notificación del Resultado	Fojas
	07/04/2010	1704 a 1708	26/04/2010	1697 a 1700
	03/02/2011	1688 a 1694	12/05/2011	1681 a 1684
	17/02/2011	1674 a 1680	12/05/2011	1668 a 1671
	18/03/2011	1653 a 1667	12/05/2011	1647 a 1651
	07/04/2011	1643 a 1646	12/05/2011	1637 a 1642
	14/04/2011	1618 a 1636	12/05/2011	1603 a 1615

Que como consecuencia de dicha fiscalización, el 6 de junio de 2011 la Administración emitió los siguientes valores:

Valores emitidos

	Resolución de Determinación N°	Tributo	Período	Fojas	Resolución de Multa N°	Infracción	Fojas
1		Impuesto a la Renta	Ejercicio 2008	1800 a 1810		Numeral 1 del artículo 178 del Código	1765 y 1766
2		Impuesto General a las Ventas	2008-01	1822 a 1831			1778 y 1779
3			2008-02	1821 a 1830			1777 y 1778



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

	Resolución de Determinación N°	Tributo	Periodo	Fojas	Resolución de Multa N°	Infracción	Fojas
4	Tasa adicional del Impuesto a la Renta		2008-03	1820 y 1822 a 1830		Tributario	1776 y 1778
5			2008-04	1819 y 1822 a 1830			1775 y 1778
6			2008-05	1818 y 1822 a 1830			1774 y 1778
7			2008-06	1817 y 1822 a 1830			1773 y 1778
8			2008-07	1816 y 1822 a 1830			1772 y 1778
9			2008-08	1815 y 1822 a 1830			1771 y 1778
10			2008-09	1814 y 1822 a 1830			1770 y 1778
11			2008-10	1813 y 1822 a 1830			1769 y 1778
12			2008-11	1812 y 1822 a 1830			1768 y 1778
13			2008-12	1811 y 1822 a 1830			1767 y 1778
14			2008-01	1791 a 1799			
15			2008-02	1790 a 1798			
16			2008-03	1789 y 1791 a 1799			
17			2008-04	1788 y 1791 a 1799			
18			2008-05	1787 y 1791 a 1799			
19			2008-06	1786 y 1791 a 1799			
20			2008-07	1785 y 1791 a 1799			
21			2008-08	1784 y 1791 a 1799			
22			2008-09	1783 y 1791 a 1799			
23			2008-10	1782 y 1791 a 1799			
24			2008-11	1781 y 1791 a 1799			
25			2008-12	1780 y 1791 a 1799			

Que en tal sentido, la materia de controversia es establecer si los referidos valores se encuentran arreglados a ley.

1. Resolución de Determinación N°

Que según consta en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (fojas 1808 y 1810), la Administración efectuó los siguientes reparos:

- Gastos registrados en la cuenta 66.9 por concepto de mermas de existencias, no acreditadas por el contribuyente.
- Gastos registrados con recibos por honorarios no sustentados fehacientemente.
- Renta ficta por cesión en uso de predio.
- Depreciación de activos fijos cuyo costo no ha sido sustentado con comprobantes de pago y/o cuyo pago no ha sido sustentado con medios de pago autorizado.



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

- Costo y/o gasto de adquisiciones de bienes y/o servicios cuyo pago no ha sido sustentado con medio de pago autorizado.
- Costo de enajenación registrado en la cta. 66.2 de activo fijo no vendido.

Que respecto de los reparos señalados precedentemente, la recurrente solo ha controvertido los dos primeros, esto es, los reparos por Gastos registrados en la cuenta 66.9 por concepto de mermas de existencias, no acreditadas por el contribuyente, y Gastos registrados con recibos por honorarios no sustentados fehacientemente, tanto en reclamación como en apelación, correspondiendo emitir pronunciamiento sobre tales reparos.

1.1 Gastos registrados en la cuenta 66.9 por concepto de mermas de existencias, no acreditadas por el contribuyente.

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (fojas 1801 a 1808), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por la suma de S/ 545 597,00, por Gastos registrados en la cuenta 66.9 por concepto de mermas de existencias, no acreditadas por el contribuyente, señalando como fundamento del reparo el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el inciso c) del artículo 21 de su Reglamento, los Puntos 9, 11 y 12 del Requerimiento N° el Punto 8 del Requerimiento N° el Punto 7 del Requerimiento N° y sus resultados.

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04831-9-2012 se ha establecido que corresponde al contribuyente acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que en la Resolución N° 05582-5-2002 este Tribunal ha señalado que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, éste debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla. Asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se ha indicado que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado.

Que de conformidad con lo dispuesto por el inciso f) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, son deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo, las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo 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, se entiende por merma, la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo. 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 contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que mediante las Resoluciones N° 03722-2-2004 y 06972-4-2004, atendiendo a la definición de merma recogida en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, este Tribunal ha señalado que ésta puede producirse no solo en el proceso productivo, sino también por el manipuleo de bienes, y que involucra una pérdida de orden



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

cuantitativo, en la cual el bien se pierde por causas inherentes a su naturaleza, concluyendo que califica como tal la pérdida que ocurre por la naturaleza frágil propia de las botellas de vidrio que contienen los productos comercializados y transportados desde el lugar de embarque hasta su entrega al consumidor final.

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02874-1-2019 se ha indicado que bajo el concepto de "roturas" se incluyen los productos que por pérdidas de orden cuantitativo corresponden a mermas.

Que de acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 01932-5-2004 y 03582-4-2011, lo que se pretende con el informe técnico es que se determine, entre otros, el origen, la calificación como merma y si se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada, precisando la metodología empleada y pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración a efecto de establecer si se encuentra acreditada la deducción.

Que al respecto, en la Resolución N° 09868-3-2010 este Tribunal ha establecido que a fin de acreditar la merma no basta que el contribuyente presente el informe técnico elaborado por profesional colegiado independiente, sino que en dicho informe debe establecerse la metodología empleada y las pruebas realizadas, de lo contrario la merma no se tendrá por debidamente acreditada. A su vez, en la Resolución N° 01804-1-2006 se ha indicado que el informe técnico de mermas de existencias debe precisar en qué consistió la evaluación realizada, e indicar en forma específica cuáles fueron las condiciones en que ésta fue realizada y en qué oportunidad.

Que en el caso de autos, mediante los Puntos 9, 11 y 12 del **Requerimiento N°** notificado con arreglo a ley el 3 de febrero de 2011 (fojas 1688, 1689 y 1692 a 1694), la Administración solicitó a la recurrente que presentara el análisis y exhibiera la documentación sustentatoria, informes, partes, entre otros, que acrediten los importes cargados y abonados, registrados en el ejercicio 2008 en la Cuenta 66.9 Otras cargas excepcionales; asimismo, que exhibiera el original y presentara copia de los Informes Técnicos, sus Anexos y/o procedimientos utilizados para la determinación de las mermas registradas y deducidas en el ejercicio 2008, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su Reglamento, fijando como fecha para presentar lo solicitado el 9 de febrero de 2011.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito de 9 de febrero de 2011 (fojas 1430 a 1432), la recurrente señaló que presentaba el análisis y exhibía los vouchers de contabilidad por el registro de la rotura y mermas de ladrillos en la Cuenta 66.9 Otras cargas excepcionales, así como los informes técnicos de las roturas y/o mermas de ladrillos en los hornos y depósitos, adjuntando los documentos denominados Informe de Mermas año 2008 de Tacna de 9 de diciembre de 2008 (fojas 1270 a 1303) e Informe de Mermas año 2008 de Fábrica Juliaca de 9 de diciembre de 2008 (fojas 1236 a 1269).

Que los Puntos 9, 11 y 12 del Resultado de Requerimiento N° notificado con arreglo a ley el 12 de mayo de 2011 (fojas 1681 y 1684) la Administración señaló que la recurrente presentó el análisis requerido, exhibió el reporte resumen mensual denominado "Inventario final y roturas productos en proceso" y los informes denominados "Informes de Mermas año 2008" de Tacna y Juliaca, de cuya revisión detectó la observación formulada en el Punto 7 del Requerimiento N°

Que mediante el Punto 8 del **Requerimiento N°** notificado con arreglo a ley el 18 de marzo de 2011 (fojas 1662 y 1666), la Administración solicitó a la recurrente que presentara copia de los Informes Técnicos, sus Anexos y/o procedimientos utilizados para la determinación de las mermas registradas y deducidas en el ejercicio 2008, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y en el inciso c) del artículo 21 de su Reglamento, fijando como fecha para presentar lo solicitado el 30 de marzo de 2011.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito presentado el 30 de marzo de 2011 (fojas 906 y 907), la recurrente señaló que entregaba los informes técnicos, sus anexos y/o procedimientos utilizados para la determinación de las mermas de productos correspondientes al periodo 2008. Adjuntó nuevamente los documentos denominados Informe de Mermas año 2008 de Tacna, de 9 de diciembre de 2008 (fojas 822 a 855), Informe de Mermas año 2008 de Fábrica Juliaca de 9 de diciembre de 2008 (fojas 788 a 821), y



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

además presentó el Informe Técnico de Tacna de 31 de diciembre de 2007 (fojas 773 a 785). Asimismo, con escrito presentado el 8 de abril de 2011 (fojas 770 y 771), la recurrente señaló que en el proceso de producción y distribución existe merma de ladrillos que no tienen uso adicional ni valor comercial, las que se provisionan en forma mensual registrándose en la Cuenta 66.9 Otras cargas excepcionales, habiendo registrado en el año 2008 la suma de S/ 545 597,07, como merma de ladrillos, que adjuntaba el análisis de mermas y roturas del año 2008 (foja 769); que se produjo merma en los hornos en la quema de ladrillos, etapa final del proceso de producción, así como merma en los almacenes o depósitos de producción por el manipuleo de los productos, durante el traslado de los hornos a los almacenes de distribución y al consumidor final durante el traslado en camiones de carga.

Que en el Punto 8 del Resultado de Requerimiento Nº notificado con arreglo a ley el 12 de mayo de 2011 (fojas 1647, 1650 y 1651), la Administración señaló que la recurrente exhibió dos informes denominados "Informes de Mermas año 2008" de Tacna y Juliaca, y el 30 de marzo de 2011 presentó un Informe Técnico de fecha 31 de diciembre de 2007; y que de la revisión de la documentación presentada, determinó observaciones a las mermas registradas en la cuenta 66.9 Otras cargas excepcionales según detalle en el Punto 7 del Requerimiento N°

Que a través del Punto 7 del Requerimiento N° notificado con arreglo a ley el 14 de abril de 2011 (fojas 1628, 1629, 1635 y 1636), la Administración señaló que la recurrente efectuó provisiones mensuales por concepto de Merma-Producción y Merma-Almacén, en la Cuenta 66.9 Otras cargas excepcionales gastos por la suma de S/ 545 597,07; que a efecto de sustentar dicho importe la recurrente presentó dos informes denominados "Informes de Mermas año 2008" de Tacna y Juliaca, los cuales no cumplen con los requisitos estipulados por el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su Reglamento, ya que no contienen la metodología empleada ni las pruebas realizadas; que la información sobre la producción y/o la producción versus capacidad productiva ha sido proporcionada por el mismo contribuyente, que el emisor del informe únicamente se limita a concluir que de acuerdo con los partes diarios de producción del contribuyente la merma aproximada es de 4.34% para la ciudad de Tacna y de 5% para la ciudad de Juliaca. Asimismo, indicó que el 30 de marzo de 2011 la recurrente presentó un Informe Técnico de fecha 31 de diciembre de 2007, que dicho informe contiene información de un ejercicio diferente al fiscalizado, por lo que no podría sustentar las mermas del ejercicio 2008, y que sin perjuicio de ello, dicho informe no describe la metodología empleada ni las pruebas realizadas, no explica cómo se obtuvo las cifras y porcentajes, limitándose a señalar que en el proceso de secado la merma es de aproximadamente del orden de 10 a 12% y que en el proceso de quemado, teniendo en cuenta la producción de ladrillos húmedos y las toneladas que ingresan al horno para quemado, la merma era del 12.5%. Concluyó que las mermas registradas por la recurrente en el ejercicio 2008 no se encuentran debidamente acreditadas, por lo que le solicitó que sustentara documentariamente las mermas registradas por la suma de S/ 545 597,07, fijando como fecha para presentar lo solicitado el 20 de abril de 2011.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito presentado el 20 de abril de 2011 (fojas 502 y 504), la recurrente señaló que había presentado los informes técnicos conforme con el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que adjuntaba el Anexo al informe de Mermas del año 2008 de 18 de diciembre de 2008, emitido por el arquitecto perito evaluador con C.A.P. N° (fojas 453 a 460).

Que en el Punto 7 del Resultado del Requerimiento N° notificado con arreglo a ley el 12 de mayo de 2011 (fojas 1607 a 1609 y 1615), la Administración señaló que el "Anexo al Informe de mermas año 2008" fue presentado el 20 de abril de 2011, con posterioridad a la notificación de los Requerimientos N° mediante los cuales ya le había requerido la presentación de informes y sus anexos, lo cual le resta valor como medio probatorio. Precisó que en el referido "Anexo al Informe de mermas año 2008" el profesional únicamente hace una descripción breve de los procesos que comprende la producción, mas no se aprecia que haya efectuado los procedimientos comparativos (datos históricos) e inspección aleatoria en campo, allí señalados, y no contiene ningún procedimiento y/o prueba que sustente la incidencia del factor climatológico en la generación de la merma en el proceso de secado; que respecto del proceso de quemado, se indica en el anexo que las mermas han sido obtenidas sobre la base de la información proporcionada por la empresa, en base a toneladas cargadas a los hornos, siendo



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

de 4.34% para la planta de Tacna y 5% Juliaca, sin embargo, del cuadro resumen de pérdidas por mermas presentadas por la recurrente éstas se encuentran detalladas en base a unidades de los diferentes productos que fabrica y no en base a toneladas. Agregó que los Informes de mermas de 2008 de Tacna y Juliaca consignan como fecha de elaboración el 9 de diciembre de 2008, sin embargo el profesional que firma, señala que efectuó las visitas inspectivas los días 9 y 16 de diciembre de 2008 en Tacna y Juliaca respectivamente, es decir que el informe de Tacna se elaboró el mismo día de la visita y que el informe de Juliaca se elaboró antes de la visita; que tales informes solo contienen como anexos el panel fotográfico, y los reportes de productos en proceso y/o terminados, los cuales, al contener únicamente información proporcionada por la recurrente no cumplen con los objetivos señalados en el "Anexo al Informe de mermas año 2008", ya que las supuestas visitas a las ciudades de Tacna y Juliaca fueron realizadas el 9 y 16 de diciembre de 2008, por lo que resulta imposible que el emisor de los informes haya podido efectuar los procedimientos comparativos mencionados en el rubro 1 – Objetivos del "Anexo al Informe de mermas año 2008". Indica que según el Cuadro de Análisis de mermas y roturas en el 2008, presentado por la recurrente, el monto de las pérdidas por mermas estaría compuesto por mermas producción por S/ 403 706,75 y mermas almacén por S/ 141 890,32 que suman S/ 545 597,07, sin embargo, en el "Anexo al Informe de mermas año 2008" el profesional concluye que los porcentajes de merma fueron generados solo en el proceso de quemado. La Administración concluyó que la documentación presentada por la recurrente no cumple con los requisitos del inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su Reglamento, por lo que no procedía su deducción para la determinación de la renta neta del ejercicio 2008.

Que posteriormente, la recurrente a través del escrito presentado el 16 de mayo de 2011 (fojas 321 a 323), señaló que presentaba el original del Informe técnico de mermas, que se originaron en el proceso de producción, hornos y depósitos registrados y deducidos en el ejercicio 2008, habiendo adjuntado el documento denominado "Informe Técnico de Mermas en Producción" de 17 de noviembre de 2008 (fojas 183 a 229).

Que al respecto, la Administración en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1801 a 1806), señaló que mediante los Requerimientos N° solicitó a la recurrente la documentación sustentatoria de las mermas registradas, la cual no exhibió ni mencionó que existía un informe técnico de fecha 17 de noviembre de 2008, por lo que el "Informe Técnico de Mermas en Producción" carece de valor como medio probatorio de las mermas registradas. Agregó que la recurrente no registró ningún gasto por los servicios prestados por quien figura como emisor del informe; que tal informe solo contiene información sobre mermas de Tacna y no de Juliaca; que según los Informes de Laboratorio de mecánica de suelos, concretos y pavimento, las pruebas fueron realizadas a pedido de la recurrente y no del emisor del informe, en presencia del ingeniero y no del emisor. Señaló que la forma en que se calculan las mermas de quemado y las mermas en almacén de productos terminados, evidencian que la recurrente asigna el calificativo de merma a cualquier diferencia que pudiera existir y/o hecho que pudiera incidir respecto de las unidades cargadas a los hornos y las unidades ingresadas a sus almacenes, y entre éstas y las unidades que figuran en sus inventarios finales de almacenes. Añadió que existe contradicción entre lo manifestado en dicho informe y lo señalado por la recurrente en su escrito de 8 de abril de 2011, en el que manifestó que la merma en almacén se origina en su mayoría por el manipuleo de los productos al momento de la distribución realizada mediante las unidades de transporte de carga, durante el traslado por movimientos inadecuados de las unidades de transporte y de los estibadores, y no por las unidades que ingresan y quedan en almacenes; y que a pedido del auditor la recurrente imprimió en la fiscalización una muestra del mes de agosto de 2008 de los vales de consumo de roturas y mermas que genera su sistema informático.

Que en la etapa de apelación la recurrente ha presentado el documento denominado "Informe Técnico de mermas en producción" de 25 de noviembre de 2008, que hace referencia a la Planta de Producción de Juliaca⁶.

⁶ Fojas 2133 a 2163.



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

Que al respecto, cabe indicar que de acuerdo con el artículo 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1421⁷, no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

Que toda vez que en la Resolución de Determinación N° _____ se determinó deuda por pagar, y estando a que la recurrente no demostró que la omisión de la presentación del informe presentado en la apelación no se generó por su causa, no acreditó el pago de la deuda ni presentó carta fianza, no corresponde meritar tal prueba en esta instancia, de acuerdo con el artículo 148 del Código Tributario, antes glosado.

Que de lo actuado se aprecia que en la fiscalización la Administración requirió a la recurrente que sustentara documentariamente las mermas registradas en la Cuenta 66.9 Otras cargas excepcionales por la suma de S/ 545 597,07, solicitándole que presentara copia de los Informes Técnicos, sus Anexos y/o procedimientos utilizados para la determinación de las mermas registradas y deducidas en el ejercicio 2008, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y en el inciso c) del artículo 21 de su Reglamento.

Que obra en autos el documento denominado "Análisis de mermas y roturas en 2008" (fojas 769 a 771) en el que la recurrente señaló que la merma se componía de los siguientes montos:

Mes	Merma - Producción		Merma - Almacén		Total
	Tacna S/	Juliacá S/	Tacna S/	Juliacá S/	
2008-01	15 070,58	4 015,76	6 692,52	7 075,00	32 853,86
2008-02	14 249,20	4 088,19	5 701,97	4 007,48	28 046,84
2008-03	23 350,51	5 116,67	8 625,51	1 413,01	38 505,70
2008-04	27 410,39	6 740,56	9 937,60	713,27	44 801,82
2008-05	14 713,70	5 025,61	10 962,44	720,11	31 421,86
2008-06	45 365,90	3 812,22	13 605,42	587,31	63 370,85
2008-07	30 171,28	4 757,70	6 997,16	747,78	42 673,92
2008-08	92 235,02	4 556,97	15 054,11	641,58	112 487,68
2008-09	21 975,58	2 606,45	8 139,15	2 414,45	35 135,63
2008-10	17 863,24	2 946,55	9 468,15	675,06	30 953,00
2008-11	23 726,61	3 631,71	11 678,51	253,28	39 290,11
2008-12	24 973,44	5 302,91	12 283,64	3 495,81	46 055,80
Total	351 105,45	52 601,30	119 146,18	22 744,14	545 597,07

Que a efecto de sustentar las referidas mermas la recurrente presentó los siguientes informes y/o anexos:

⁷ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

- 1) Informe de Mermas año 2008, Tacna, de 9 de diciembre de 2008 (fojas 1270 a 1303)
- 2) Informe de Mermas año 2008, Fábrica Juliaca, de 9 de diciembre de 2008 (fojas 1236 a 1269).
- 3) Informe Técnico, Tacna, de 31 de diciembre de 2007 (fojas 773 a 785).
- 4) Anexo al informe de Mermas año 2008, Tacna y Juliaca, de 18 de diciembre de 2008 (fojas 453 a 460).
- 5) Informe Técnico de Mermas en Producción, Tacna, de 17 de noviembre de 2008 (fojas 183 a 229).

Que de acuerdo con el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se entiende por merma, la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo; y 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 contener por lo menos la **metodología empleada y las pruebas realizadas**; en caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que cuando la referida norma exige que el informe sea elaborado por un profesional independiente, competente y colegiado, que contenga la metodología empleada y las pruebas realizadas, debe entenderse que a efecto de poder deducirse las mermas de la renta neta, se requiere que un tercero ajeno a la empresa, con criterio independiente, verifique que las mermas se han producido por razones inherentes a la naturaleza del bien o del proceso productivo, para lo cual se requiere que ese profesional por sí mismo efectúe o disponga las comprobaciones o pruebas necesarias, así como que explique y evidencie la metodología empleada así como las pruebas efectuadas en el desarrollo de su labor, de tal modo que el informe que emita dicho profesional contenga la información que acredite fehacientemente que las mermas a deducir efectivamente se han producido debido a la naturaleza de las existencias o del proceso productivo.

- 1) Informe de Mermas año 2008, Tacna, de 9 de diciembre de 2008 (fojas 1270 a 1303)

Que del Informe de Mermas año 2008, Tacna, de 9 de diciembre de 2008, se aprecia que fue elaborado por el arquitecto identificado como perito valuador.

Que en cuanto a si el referido informe contiene la metodología empleada y pruebas realizadas, se aprecia que no detalla la metodología utilizada, y hace referencia a los reportes de producción proporcionados por la recurrente: A Productos en proceso de enero a diciembre de 2008, B Productos terminados de enero a diciembre de 2008, C Cuadro acumulado de productos en proceso de enero a diciembre de 2008, D Cuadro acumulado de productos terminado de enero a diciembre de 2008 y E Cuadro de Productos Terminados, concluyendo que se han producido 86 833 toneladas de las cuales se ha determinado de acuerdo a los partes diarios de producción 3 771 toneladas de merma, esto es, 4.34%; e indica que se adjuntan los reportes de producción, fotografías y que se efectuó la visita inspectiva el 9 de diciembre de 2008.

Que en el referido informe no se indica ni evidencia cuáles fueron las pruebas realizadas por el perito, observándose que la merma ha sido calculada solo sobre la base de la información proporcionada por la recurrente de fecha 3 de diciembre de 2008 (fojas 1272 a 1299); asimismo, las fotografías (fojas 1270 a 1272) no indican la fecha en que se tomaron, y no se ha explicado la labor realizada y el procedimiento seguido en la visita inspectiva, lo cual, para fines tributarios no es suficiente para acreditar que dicho profesional ha constatado por sí mismo que los importes deducidos como mermas por la empresa a través de su anotación en la Cuenta 66.9 Otras cargas excepcionales, corresponden a mermas que efectivamente se han producido debido a la naturaleza de las existencias o del proceso productivo, por lo que el informe bajo análisis no reúne los requisitos previstos por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

- 2) Informe de Mermas año 2008, Fábrica Juliaca, de 9 de diciembre de 2008 (fojas 1236 a 1269).

Que del Informe de Mermas año 2008, Fábrica Juliaca, de 9 de diciembre de 2008, se aprecia que fue elaborado por el arquitecto identificado como perito valuador.



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

Que en cuanto a si el referido informe contiene la metodología empleada y pruebas realizadas, se aprecia que no detalla la metodología utilizada, y hace referencia a los reportes de producción proporcionados por la recurrente: A Productos en proceso de enero a diciembre de 2008, B Productos terminados de enero a diciembre de 2008, C Cuadro acumulado de productos en proceso de enero a diciembre de 2008, D Cuadro acumulado de productos terminado de enero a diciembre de 2008 y E Cuadro de Productos Terminados, concluyendo que se han producido 13 707 toneladas de las cuales se ha determinado de acuerdo a los partes diarios de producción 741,5 toneladas de merma, esto es, 5%; e indica que se adjuntan los reportes de producción, fotografías y que se efectuó la visita inspectiva el 16 de diciembre de 2008.

Que en el referido informe no se indica ni evidencia cuáles fueron las pruebas realizadas por el perito, observándose que la merma ha sido calculada solo sobre la base de la información proporcionada por la recurrente de fecha 15 de diciembre de 2008 (fojas 1240 a 1266); asimismo, las fotografías (fojas 1235 a 1239) no indican la fecha en que se tomaron, y no se ha explicado la labor realizada y el procedimiento seguido en la visita inspectiva, lo cual, para fines tributarios no es suficiente para acreditar que dicho profesional ha constatado por sí mismo que los importes deducidos como mermas por la empresa a través de su anotación en la Cuenta 66.9 Otras cargas excepcionales, corresponden a mermas que efectivamente se han producido debido a la naturaleza de las existencias o del proceso productivo, por lo que el informe bajo análisis no reúne los requisitos previstos por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

3) Informe Técnico, Tacna, de 31 de diciembre de 2007 (fojas 773 a 785).

Que del Informe Técnico, Tacna, de 31 de diciembre de 2007, se aprecia que fue elaborado por el ingeniero J. Celso Espinoza Torres, identificado como perito en el CONATA, y describe los tipos de merma en el proceso de producción del año 2007, se indica que en el proceso de quemado se produjo una merma de 12.5%, debido a que en el año 2007 se produjeron 100 872 13 707 toneladas de ladrillos de las cuales terminaron su proceso de secado 88 291, material que ingresó a los hornos.

Que el referido informe efectúa una descripción del proceso productivo del ejercicio 2007, por lo que no permite sustentar las mermas registradas en el ejercicio 2008, siendo además que no se indica ni evidencia cuáles fueron las pruebas realizadas por el perito, observándose que la merma ha sido calculada sobre la base de la información proporcionada por la recurrente, por lo que el informe bajo análisis no permite sustentar la merma registrada en el año 2008, al no cumplirse con los requisitos previstos por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

4) Anexo al informe de Mermas año 2008, Tacna y Juliaca, de 18 de diciembre de 2008 (fojas 453 a 460).

Que del Anexo al informe de Mermas año 2008, Tacna y Juliaca, de 18 de diciembre de 2008, se aprecia que fue elaborado por el arquitecto identificado como perito valuador, el cual señaló que el análisis del proceso de fabricación de ladrillos de arcilla en las Plantas de Tacna y Juliaca, de la recurrente, consistió en evaluar los volúmenes de producción, materiales utilizados y determinar las mermas habidas en cada uno de los procesos productivos (húmedo, secado y quemado), aplicando en todos los casos procedimientos comparativos (datos históricos) e inspección aleatoria en campos.

Que el referido Anexo describe el proceso productivo, y señala que de conformidad a las inspecciones realizadas a las plantas de producción de Tana y Juliaca los días 9 y 16 de diciembre de 2008, determinó que se producía merma en el proceso de quemado, concluyendo que de la información proporcionada por la recurrente, cuyos cuadros se anexan al informe, se determinó que las mermas eran de 4.34% para la Planta de Tacna y 5% para la Planta de Juliaca.

Que en el mencionado Anexo se indica que se han aplicado procedimientos comparativos (datos históricos) e inspección aleatoria en campo, sin embargo, no se detalla ni evidencia cuáles fueron las pruebas realizadas por el perito, señalándose que la merma ha sido calculada solo sobre la base de la información proporcionada por la recurrente, no se ha explicado la labor realizada y el procedimiento seguido en las dos visitas inspectivas, lo cual, para fines tributarios no es suficiente para acreditar que dicho profesional ha



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

constatado por sí mismo que los importes deducidos como mermas por la empresa a través de su anotación en la Cuenta 66.9 Otras cargas excepcionales, corresponden a mermas que efectivamente se han producido debido a la naturaleza de las existencias o del proceso productivo, por lo que el informe bajo análisis no reúne los requisitos previstos por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

5) Informe Técnico de Mermas en Producción, Tacna, de 17 de noviembre de 2008 (fojas 183 a 229).

Que del Informe Técnico de Mermas en Producción, Tacna, de 17 de noviembre de 2008, se aprecia que fue elaborado por el ingeniero civil identificado con CIP N° el cual señaló que el análisis del proceso de fabricación de ladrillos de arcilla en la Planta de Tacna de la recurrente, consistió en evaluar los volúmenes de producción, materiales utilizados y determinar las mermas habidas en cada uno de los procesos productivos (húmedo, secado y quemado), aplicando en todos los casos inspecciones en su planta de producción en los meses de enero, febrero, julio, agosto, setiembre, octubre y noviembre de 2008.

Que el referido Informe describe el proceso productivo, y señala que en las visitas para labores de campo efectuadas en los meses de enero, febrero, julio, agosto, setiembre, octubre y noviembre de 2008 se observó que se producía merma en el proceso de quemado, así como mermas en almacén de productos terminados detectadas en una segunda selección luego de la descarga de hornos, por lo que las consideraba mermas del proceso de producción.

Que el mencionado Informe señala que para la determinación de las mermas en el proceso productivo aplicó la metodología del "balance de materiales y de productos", indicando que consistía en cuantificar la cantidad en toneladas de materiales utilizadas al inicio y al final del proceso diario de producción "húmedo", las unidades en proceso depositadas en las pampas de secado natural, las que continuaban en el proceso de quemado, y las que se descargaban de los hornos aptos para su venta. Indica que en el proceso de quemado se produjeron mermas por lo que se efectuaron ensayos de compresión en los laboratorios de la Universidad Privada de Tacna; e indicó los días en que efectuó trabajo de campo en la planta de producción y en el almacén de productos terminados, señalando que verificó mediante conteo las cantidades de producto cargada y descargada de horno, y del inventario final de los productos aptos para la venta. Señaló que de las pruebas muestrales realizadas el promedio de mermas proveniente de la descarga de hornos es de 3.81% mientras que el promedio de las mermas del almacén es de 1.47% siendo el total de 5.28%; que el promedio de mermas calculado con la información obtenida de la empresa de enero a octubre de 2008 es de 4.15%, ratio que se ubicaba por debajo de las pruebas muestrales, por lo que concluyó que era razonable.

Que adjuntó los Anexos: a) Carga a hornos I y II, b) Descarga de hornos I y II, c) Movimiento diario de almacén, d) Resumen mensual de producción y mermas – enero a octubre, y, e) 13 Certificados expedidos por la Universidad Privada de Tacna.

Que de lo expuesto se tiene que en el mencionado Informe se indica que para la determinación de las mermas en el proceso productivo aplicó la metodología del "balance de materiales y de productos"; indica que realizó visitas de campo en los meses de enero, febrero, julio, agosto, setiembre, octubre y noviembre de 2008 y que se observó que se producía merma en el proceso de quemado y en almacén de productos terminados detectadas en una segunda selección luego de la descarga de hornos.

Que ahora bien, en cuanto a las pruebas realizadas que sustentan los promedios de mermas señalados en el informe, el perito se refiere a las pruebas de conteo de los bienes en las fechas que indica realizó el trabajo de campo, y los ensayos de compresión en los laboratorios de la Universidad Privada de Tacna, adjuntando certificados de laboratorio expedidos por la Universidad Privada de Tacna.

Que de los certificados de laboratorio expedidos por el Laboratorio de Mecánica de Suelos, Concretos y Pavimentos de la Universidad Privada de Tacna (fojas 183 a 195), se aprecia que la recurrente figura como solicitante, las muestras fueron proporcionadas por la recurrente, que de acuerdo a la resistencia obtenida los ladrillos eran clasificados, y que la compresión de los ladrillos se realizó en presencia del ingeniero



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

En ese sentido, las conclusiones a las que arriba el perito se sustentan en pruebas que no han sido dispuestas o efectuadas por el propio perito, las cuales tampoco se realizaron en su presencia.

Que cabe indicar que respecto de las pruebas de conteo el perito adjuntó cuadros denominados a) Carga a hornos I y II, b) Descarga de hornos I y II, c) Movimiento diario de almacén, d) Resumen mensual de producción y mermas – enero a octubre (fojas 196 a 218), las que no permiten acreditar las mermas, toda vez que éstas a su vez se respaldarían en los certificados de laboratorio expedidos por la Universidad Privada de Tacna, las cuales no fueron pruebas dispuestas o efectuadas por el perito. Asimismo, la Administración señaló en la resolución de determinación impugnada que la recurrente no registró ningún gasto por los servicios prestados por esto es, la prestación de sus servicios como perito en el ejercicio 2008 no se encuentra acreditada documentariamente, lo que no ha sido desvirtuado por la recurrente.

Que en consecuencia, el Informe Técnico de Mermas en Producción, Tacna, de 17 de noviembre de 2008, elaborado por el ingeniero civil no evidencia las pruebas realizadas por el perito, lo cual, para fines tributarios no es suficiente para acreditar que dicho profesional ha constatado por sí mismo que los importes deducidos como mermas por la empresa a través de su anotación en la Cuenta 66.9 Otras cargas excepcionales, corresponden a mermas que efectivamente se han producido debido a la naturaleza de las existencias o del proceso productivo, por lo que el informe bajo análisis no reúne los requisitos previstos por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que cabe agregar que los informes y anexo presentados por la recurrente no hacen referencia a la merma en los almacenes o depósitos de producción por el manipuleo de los productos, durante el traslado de los hornos a los almacenes de distribución y al consumidor final durante el traslado en camiones de carga, a la que hizo mención la recurrente en su escrito de 8 de abril de 2011, señalado precedentemente.

Que al no haber sustentado la recurrente la deducción de las mermas registradas por la suma de S/ 545 597,07, como establece el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y en el inciso c) del artículo 21 de su Reglamento, el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que en respuesta al Requerimiento N° presentó dos informes denominados "Informes de Mermas año 2008" correspondientes a sus plantas de producción de Tacna y Juliaca, con sus anexos, sin embargo, tales informes fueron desestimados por la Administración por errores formales, los cuales no implican la inexistencia de mermas; cabe indicar que de acuerdo con lo expuesto precedentemente, el reparo bajo análisis no se ha efectuado por errores formales, sino por no acreditar las mermas conforme lo ha previsto la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, por lo que su alegato no resulta atendible.

Que sobre lo manifestado por la recurrente acerca que en aplicación del principio de verdad material, la Administración tenía la obligación de verificar la inexistencia de mermas en el proceso productivo de fabricación de ladrillos, debió verificar la efectiva realización de las visitas inspectivas que sustentan los informes adoptando todas las medidas probatorias autorizadas por ley que le permitan establecer la verdadera fecha de elaboración de los informes, y pudo haber efectuado un cruce de información con el profesional encargado de la elaboración de los informes periciales; cabe señalar que la carga de la prueba de sustentar los conceptos declarados recae en la recurrente, quien a efecto de sustentar la deducción de mermas, debía cumplir con lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, lo que no hizo, por lo que su alegato no resulta amparable.

Que sobre lo manifestado por la recurrente en el sentido que a fin de subsanar los errores materiales cometidos presentó un "Informe Técnico de Mermas de Producción", el cual ha sido desestimado por la Administración por haber sido presentado después de haberse conocido los reparos realizados a los anteriores informes; sin embargo, fue presentado dentro del procedimiento de fiscalización por lo que los funcionarios de la SUNAT debieron merituarlo, omisión que implica una flagrante violación al derecho de defensa y debido procedimiento; cabe señalar que tal como se ha expuesto, la Administración meritó el



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

referido informe en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° procedimiento de fiscalización, por lo que su alegato carece de sustento.

dentro del

Que acerca de lo indicado por la recurrente respecto a que se ha cumplido con realizar el informe de mermas por medio del ingeniero y el hecho que el mismo contribuyente haya solicitado realizar las pruebas a una entidad distinta por ser de su especialidad, no resta de ninguna forma fehaciencia a la documentación presentada; que el hecho que el profesional que autoriza los informes periciales no haya participado en las pruebas realizadas por la Universidad Privada de Tacna, no le quita credibilidad a los certificados del Laboratorio de Mecánica de Suelos, Concretos y Pavimentos de la Universidad Privada de Tacna, ya que quienes certificaron son personas que por su especialidad están en condiciones de emitir informes técnicos sustentatorios; cabe indicar que tal como se ha concluido en esta instancia, el Informe Técnico de Mermas en Producción, Tacna, de 17 de noviembre de 2008, elaborado por el ingeniero civil no evidencia las pruebas realizadas por el perito, por lo que no reúne los requisitos previstos por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no siendo amparable lo alegado por la recurrente.

Que respecto de lo manifestado por la recurrente acerca que habiéndose acreditado la existencia real de mermas en el ejercicio fiscalizado, no corresponde el desconocimiento total de las mermas deducidas, que la Administración está sobreponiendo el formalismo como es la formalidad del contenido de los informes sobre mermas al hecho de la existencia de las mermas, que el desconocimiento total de la merma atenta contra el derecho del administrado a deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, y que la Administración debió reconocer como deducción el promedio de merma del sector y no desconocer el total de la merma por un formalismo; cabe señalar que a efecto de deducir las mermas la recurrente debió cumplir con lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, lo que no hizo, por lo que sus alegatos no resultan amparables.

Que sobre lo manifestado por la recurrente acerca que la Administración ha inobservado los principios de presunción de veracidad e informalismo, así como el artículo 75 de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁸; cabe señalar que tal como se ha concluido en esta instancia, el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, habiendo merituado la Administración todos los informes y anexo presentado por la recurrente, no apreciándose vulneración a los principios invocados.

Que en cuanto al principio de causalidad al que hace referencia la Resolución N° 753-3-99, invocada por la recurrente, cabe señalar que dicho principio ha sido tomado en cuenta, así como la normatividad del Impuesto a la Renta y su Reglamento respecto de la deducción de mermas.

Que sobre lo manifestado por la recurrente acerca que al desconocer la Administración un gasto real y acreditado, grava el patrimonio de la empresa, atentando contra el derecho a la propiedad y el principio de no confiscatoriedad recogido por los artículos 70 y 74 de la Constitución Política del Perú, las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N°

y que correspondiendo que el Tribunal Fiscal efectúe el control difuso de la norma; cabe mencionar que el Tribunal Constitucional mediante sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 recaída en el Expediente N° dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa, por lo que el control de constitucionalidad de las normas corresponde únicamente al Tribunal Constitucional y al Poder Judicial, no siendo competentes los Tribunales Administrativos, como el Tribunal Fiscal, para emitir pronunciamiento sobre el particular.

Que sobre lo alegado por la recurrente acerca que en el ejercicio 2008 el proceso productivo era semi manual, dependiendo de la mano del hombre, por lo que existía un alto nivel de merma, la cual era inevitable

⁸ Según el artículo 75 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, son deberes de las autoridades respecto del procedimiento administrativo y de sus partícipes, entre otros, actuar dentro del ámbito de su competencia y conforme a los fines para los que les fueron conferidas sus atribuciones, y, desempeñar sus funciones siguiendo los principios del procedimiento administrativo previstos en el Título Preliminar de esta Ley.



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

e incontrolable, no solo por el error humano recurrente, sino porque varias etapas, como el secado, se realizaban de forma natural dependiendo de factores meteorológicos, ineludibles e impredecibles como el aire, el sol y la lluvia, por lo que al tratarse de mermas normales e inevitables dentro del proceso productivo no le es exigible el informe técnico de mermas; cabe señalar que en el presente caso, tal como la empresa señaló en su escrito de 8 de abril de 2011, la merma deducida se habría originado tanto en el proceso de quemado del proceso productivo así como en el traslado de los productos a clientes, entre otros, la cual fue registrada como gasto en la Cuenta 66.9 Otras cargas excepcionales, habiéndose concluido que el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que no resulta atendible lo alegado por la recurrente, no siendo aplicable la Resolución N° 00869-8-2018 al tratarse de un caso distinto al de autos.

Que sobre lo señalado por la recurrente acerca que presentó los Informes Técnicos de mermas el 20 de abril y 16 de mayo de 2011, en los cuales se utilizó la metodología denominada "Balance de Material", habiendo cuestionado la Administración los términos técnicos de la expedición de los mencionados documentos, y la falta de registro del gasto relativo al pago del Ingeniero Daniel Linares, a pesar que el registro de un gasto no es una obligación sino un derecho; cabe indicar que tal como se ha expuesto precedentemente, en las fechas mencionadas la recurrente presentó el Anexo al informe de Mermas año 2008, Tacna y Juliaca, de 18 de diciembre de 2008 (fojas 453 a 460), y el Informe Técnico de Mermas en Producción, Tacna, de 17 de noviembre de 2008 (fojas 183 a 229), los cuales han sido materia de análisis en esta instancia, concluyéndose que no reúnen los requisitos previstos por el inciso f) del artículo 37 y el inciso c) del artículo 21 de su Reglamento, no siendo amparable lo alegado por la recurrente.

1.2 Gastos registrados con recibos por honorarios no sustentados fehacientemente.

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1800 a 1810) se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible por gastos registrados con recibos por honorarios no sustentados fehacientemente, por la suma de S/ 55 742,00, señalando como sustento el primer y último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el Punto 2 del Requerimiento N°

Que la resolución apelada (fojas 2029 a 2030) levantó el reparo respecto de dos proveedores por la suma de S/ 15 875,60, por lo que son materia de controversia los reparos por la suma de S/ 39 866,40 (S/ 55 742,00 – S/ 15 875,60), correspondiente a los siguientes recibos:

Recibos por honorarios no sustentados fehacientemente

Recibo por Honorarios N°	Fecha	Emisor	Concepto del recibo	S/	Foja
	23/07/2008		Elaboración de demandas administrativas	4 455,00	610
	02/09/2008		Cancelación de honorarios profesionales según contrato por los meses abril, mayo, junio, julio y agosto de 2008	5 000,00	609
	24/03/2008		Elaboración perfil proyecto inversión – abono inicial 40%	7 456,01	608
	05/06/2008		Elaboración perfil proyecto inversión – abono 2da. Cuota 30%	5 632,00	607
	23/06/2008		Elaboración perfil proyecto inversión – abono 3ra. Cuota 30%	5 626,00	606
	24/06/2008		Servicios profesionales meses de abril, mayo y junio de 2008	5 293,80	666
	10/09/2008		Elaboración y sentencias de expedientes sobre Declaración Anual consolidada Minas de Puquio	2 677,50	665
	20/12/2008		Servicios profesionales varios en minas de Ladrillera – diciembre 2008	3 726,00	664
Total				39 866,40	



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé que para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que en las Resoluciones Nº 00120-5-2002, 06276-4-2002 y 03708-1-2004 este Tribunal ha indicado que los contribuyentes deben mantener un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, no resultando suficiente para tal efecto la presentación de los comprobantes de pago o su registro contable.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 5203-4-2008 y N° 11490-8-2015, ha señalado que los contratos no constituyen prueba suficiente que permita establecer la fehaciencia de las operaciones objeto de cuestionamiento por parte de la Administración, sino que, para tal efecto, el deudor tributario debe proporcionar elementos de prueba complementarios.

Que adicionalmente, este Tribunal en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 010579-3-2009 ha indicado que un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que éste se haya realizado, asimismo, solo evidencia un acuerdo de voluntades para su adquisición, pero no que se haya efectuado.

Que por su parte, en las Resoluciones Nº 06368-1-2003 y 05640-5-2006 este Tribunal ha señalado que los medios probatorios deben ser valorados en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁹ y el artículo 197 del Código Procesal Civil.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que si un repara se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a éste y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quién corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que de otro lado, en las Resoluciones N° 04100-4-2007 y 00233-3-2010, entre otras, este Tribunal ha establecido que a fin de determinar la realidad de las operaciones, la Administración puede llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes de pago, cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que conforme con el criterio recogido en las Resoluciones N° 256-3-99 y 238-2-98, si en la verificación y cruce de información los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostrarán la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente; y, en este sentido, en la Resolución N° 06440-5-2005, se ha señalado que el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores de la recurrente no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal de ésta. No obstante, en la Resolución N° 02289-4-2003 se ha indicado que tal criterio no es aplicable, cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que de acuerdo con los criterios anotados, a efectos de analizar la realidad o no de una o varias operaciones de compra, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a sus existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y que la Administración puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar elementos de pruebas que considere

⁹ Normas recogidas en los artículos 171 y 172 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, y los artículos 173 y 174 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

necesarios con la finalidad de acreditar su existencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° notificado con arreglo a ley el 7 de abril de 2011 (fojas 1643 a 1646), la Administración solicitó a la recurrente que respecto de los proveedores

exhibiera los informes, evaluaciones y demás documentación emitida por los proveedores que acrediten la prestación del servicio; asimismo, que exhibiera la documentación interna, administrativa y cualquier otra adicional que acredite la realización del servicio por parte del proveedor así como la recepción del servicio por parte de la recurrente, entre otros.

Que en respuesta la recurrente presentó escrito de 13 de abril de 2011 (fojas 712 a 715), en el que señaló que es abogado, que ejerce su actividad en Tacna, y presentó los Recibos por Honorarios N° que es abogado ejerciendo su actividad en Lima, y presentó el Recibo por Honorarios N° por asesoría de los meses de abril a agosto de 2008; que es contador, que realizó un estudio sobre los servicios de salud en Tacna, pero por razones de inversión y técnica no se llegó a ejecutar el proyecto, que exhibe los Recibos por Honorarios N° y el estudio relacionado con los servicios de salud en Tacna. Asimismo, indicó que es ingeniero de minas, y fue contratado para realizar asesorías de las minas de Puquio, ubicadas en el paraje de cerro Puquio y Quebrada seca, distrito Inclán, provincia y departamento de Tacna, que adjuntó copias de los Recibos por Honorarios N° de la declaración anual consolidada 2008, el Informe de la UEA San Jorgito: Análisis de las arcillas de Puquio, el estudio del Proyecto minero San Jorgito botadero La Ñañita y el Reglamento de seguridad e higiene minera.

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1637 a 1640) la Administración señaló que respecto de los proveedores

la recurrente no exhibió documentos que acrediten que dichas personas le hayan prestado servicios; que respecto de Infante Pilco Johnny, la recurrente presentó un documento denominado "Los servicios de salud en Tacna", el cual no contiene la firma ni sello que acredite que ha sido elaborado por aquél, además que consigna como pie de página el rótulo de una empresa y no del emisor del recibo. En cuanto a la recurrente adjuntó los documentos denominados "UEA San Jorgito: Análisis de las arcillas de Puquio" y "Declaración anual consolidada 2008", de fechas 20 de febrero y 24 de junio de 2009, los cuales corresponden a períodos posteriores a los meses consignados en los recibos por honorarios observados; que el documento "Proyecto minero San Jorgito botadero La Ñañita", no contiene la firma ni sello de la persona que lo elaboró; que el "Reglamento de seguridad e higiene minera" no consigna fecha de elaboración ni contiene la firma y sello de la persona que lo elaboró; que respecto del Recibo por Honorarios N° emitido por la "Elaboración y sustentación de expedientes sobre declaración anual consolidado de las minas de Puquio", la recurrente adjunta la "Declaración anual consolidada 2008" de fecha 30 de junio de 2009, sin embargo el recibo fue emitido el 10 de setiembre de 2008; que el Recibo por Honorarios N° señala como servicio prestado "Servicios profesionales meses abril, mayo y junio 2008", no habiendo exhibido ningún documento que acredite la prestación de servicios en tales períodos. Concluyó que la documentación exhibida no sustenta que los emisores de los recibos por honorarios observados hayan prestado los servicios señalados en los mismos, por lo que la recurrente no acredita la realización del gasto registrado, esto es, la fehaciencia de la operación, por lo que reparó tales gastos.

Que posteriormente, la recurrente a través del escrito presentado el 16 de mayo de 2011 (fojas 321 a 323), señaló que el contrato de locación de servicio suscrito con el 2 de enero de 2005 y vigente hasta diciembre de 2008 sustenta el contrato del profesional para realizar asesorías en las minas de Puquio, habiendo emitido el Recibo por Honorarios N° (fojas 244 y 245); el servicio de declaración anual consolidada 2007 de la empresa presentada el 17 de julio de 2008 fue cobrada mediante el Recibo por Honorarios N° (fojas 246 a 257); el servicio del Reglamento de Seguridad e Higiene Minera para U.E.A. San Jorgito, fue cobrado mediante el Recibo por Honorarios N° (fojas 258 a 283).



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

Que al respecto, la Administración en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1801 a 1806), indicó que la recurrente no presentó documentación que acredite la prestación de los servicios consignados en el Recibo por Honorarios N° que si bien el servicio de declaración anual consolidada 2007 de la empresa figuraba en el contrato solo se había pactado US\$ 600,00 por lo que mantenía el reparo dado que el recibo había sido emitido por US\$ 1 200,00 habiendo reparado la diferencia; asimismo, indicó que el Reglamento de Seguridad e Higiene Minera para U.E.A. San Jorgito recién había sido suscrito por por lo que mantuvo el reparo respecto del Recibo N°

Que a continuación se analizarán las pruebas presentadas por la recurrente para sustentar los gastos materia de reparo.

Que en el caso de presentar los Recibos por Honorarios N° la recurrente se limitó a la materia de reparo, los cuales por sí solos no acreditan la efectiva prestación de los servicios, señalados en los recibos, los que habrían consistido en la elaboración de demandas administrativas y honorarios profesionales según contrato por los meses abril, mayo, junio, julio y agosto de 2008, no habiendo exhibido documentación que permita corroborar cuáles fueron los servicios contratados y su efectiva realización, por lo que al encontrarse el reparo arreglado a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que a efecto de acreditar las operaciones consignadas en las Recibos por Honorarios N° emitidos por la recurrente presentó dichos recibos, los cuales por si solos no acreditan la efectiva prestación de los servicios. Asimismo, presentó el documento denominado "Los servicios de Salud en Tacna" (fojas 540 a 605), el cual no se encuentra suscrito por el referido proveedor, haciendo referencia en el pie de página a una empresa.

Que cabe indicar que los conceptos por los que se emitieron los recibos hacen referencia a la elaboración del perfil de un proyecto inversión, sin embargo, el documento presentado denominado "Los servicios de Salud en Tacna" no permite verificar cuál fue el servicio contratado y su efectiva realización, por lo que el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que la recurrente a efecto de acreditar las operaciones contenidas en las Recibos por Honorarios N° emitidos por por concepto de: servicios profesionales meses de abril, mayo y junio de 2008, elaboración y sentencias de expedientes sobre Declaración Anual consolidada Minas de Puquio, y servicios profesionales varios en minas de Ladrillera – diciembre 2008; presentó copia de los recibos por honorarios reparados, y los documentos denominados "UEA San Jorgito: Análisis de las arcillas de Puquio", "Declaración anual consolidada 2008", "Proyecto minero San Jorgito botadero La Ñañita", "Reglamento de seguridad e higiene minera", y "Elaboración y sustentación de expedientes sobre declaración anual consolidado de las minas de Puquio".

Que tal como se ha indicado, los recibos por honorarios por sí solos no acreditan la efectiva prestación de los servicios. Ahora bien, el documento "UEA San Jorgito: Análisis de las arcillas de puquio" (fojas 647 a 657), indica que fue emitido el 20 de febrero de 2009, hace referencia a análisis de laboratorio efectuado el 14 de febrero de 2009, y no está suscrito por su emisor, no pudiendo establecerse su vinculación con los recibos materia de reparo. El documento denominado "Declaración anual consolidada 2008" (fojas 659 a 663) fue presentada el 24 de junio de 2009, y no se indica que haya sido elaborada el proveedor observado. El documento denominado "Proyecto Minero San Jorgito botadero la Ñañita" (fojas 643 a 646) no se



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

encuentra suscrito por la persona que lo elaboró. El "Reglamento de seguridad e higiene minera" (fojas 618 a 642), no consigna fecha de elaboración ni está suscrito por la persona que lo elaboró.

Que el contrato de locación de servicios celebrado entre la recurrente y el 2 de enero de 2005 (fojas 244 y 245), señala en su cláusula cuarta que aquél se comprometía a brindar servicios profesionales relacionados a la asesoría de las minas de Puquio y Toquepala, la declaración anual consolidada, entre otros, indicando en su cláusula nueve que la vigencia del contrato era del 1 de enero de 2005 a 31 de enero de 2008; sin embargo, dicho contrato si bien evidencia un acuerdo de voluntades, no acredita la realización de los servicios consignados en los recibos materia de reparo, máxime si éstos serían posteriores a la vigencia del contrato.

Que respecto de la declaración anual consolidada 2007 de la empresa, presentada el 17 de julio de 2008 (fojas 246 a 257), si bien se indica como responsable de absolver consultas sobre dicha declaración a tal documento por sí solo no evidencia que aquél haya efectuado los servicios de elaboración y sentencias de expedientes sobre Declaración Anual consolidada Minas de Puquio, consignados en el Recibo por Honorarios N° dado que la recurrente no ha presentado documentación sobre estos servicios.

Que la recurrente no ha presentado documentación adicional, como podrían ser los informes, evaluaciones y demás documentación emitida por los proveedores que acrediten la prestación del servicio, asimismo, la documentación interna, administrativa y cualquier otra adicional que acredite la realización del servicio por parte del proveedor así como la recepción del servicio por parte de la recurrente, tales como contratos vigentes en los períodos en los que se habrían prestado los servicios, coordinaciones realizadas, entre otros, a pesar que dicha documentación le fue solicitada mediante el Punto 2 del Requerimiento N°

Que en tal sentido, la documentación antes mencionada no permite verificar en qué consistieron los servicios contratados ni su efectiva realización, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente sobre el Recibo por Honorarios N° emitido por en cuanto a que el error no genera derecho, que si bien el documento presentado no contenía la fecha de elaboración y el nombre del proveedor, no puede desconocerse la prestación del servicio, más aún cuando dicha omisión se subsanó posteriormente, que el hecho que tales datos se hayan agregado con posterioridad a la notificación del Resultado del Requerimiento N° obedece a que recién con dicha notificación la empresa advirtió el error cometido, y que si bien el contrato de locación de servicios establece como monto de la contraprestación la suma de US\$ 600,00 dicho documento constituye únicamente un medio para exteriorizar la voluntad de las partes, mas no necesariamente refleja indubitablemente su voluntad; al respecto, cabe indicar que a efecto de acreditar la efectiva realización de los servicios, la recurrente debía presentar documentación fehaciente, habiéndose concluido en esta instancia, de una evaluación conjunta de la documentación presentada por la recurrente, que no acreditó la realización de los servicios consignados en los recibos por honorarios emitidos por por lo que lo alegado por la recurrente no enerva el reparo bajo análisis.

Que respecto de lo manifestado por la recurrente acerca que en aplicación de los principios de verdad material, impulso de oficio y presunción de veracidad, la Administración tenía la obligación de verificar plenamente los hechos, realizar las verificaciones respectivas, el cruce de información u otro, teniendo la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización, y le correspondía a aquélla verificar que el contrato no se ha realizado para poder recién realizar los reparos correspondientes, conforme con los artículos 59 y 61 del Código Tributario; cabe señalar que la carga de la prueba de la sustentación de la efectiva realización de las operaciones recae en el contribuyente, a quien la Administración solicitó a la recurrente mediante el Punto 2 del Requerimiento N° que presentase diversa documentación que acredite la realización del servicio por parte del proveedor así como la recepción del servicio por parte de la recurrente, lo que no hizo, por lo que no resulta amparable su alegato.

Que sobre lo manifestado por la recurrente acerca de los Recibos por Honorarios N° emitidos por en el sentido que la falta



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

de un documento no implica la inexistencia de un contrato ni la falta de cumplimiento de las obligaciones contenidas en el mismo, por lo que si la Administración observa la falta de documentación sustentatoria del servicio, en mérito a los principios de verdad material y de la carga de la prueba, debió verificar el efectivo cumplimiento del mismo, o que este efectivamente no se ha realizado para poder recién realizar los reparos correspondientes; al respecto, cabe señalar que tal como se ha indicado, la carga de la prueba de la sustentación de la efectiva realización de las operaciones recae en el contribuyente, por lo que no resulta atendible su alegato.

2. Resoluciones de Determinación N°

Que según consta en las Resoluciones de Determinación N° emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008 (fojas 1814 a 1831), la Administración efectuó reparos a la base imponible por retiro de bienes por mermas no acreditadas, y por predio cedido; así como reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a noviembre de 2008 por activos fijos sin medio de pago, compras sin medio de pago, gastos personales y prorrata del crédito fiscal.

Que respecto de los reparos anteriormente mencionados la recurrente solo ha controvertido el primero, esto es, el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008 por Mermas no acreditadas, correspondiendo emitir pronunciamiento sobre tal reparo.

Mermas no acreditadas

Que del Anexo N° 2 de las Resoluciones de Determinación N° emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008 (fojas 1811 a 1831), se aprecia que la Administración efectuó reparo a la base imponible por retiro de bienes por mermas no acreditadas, por la suma de S/ 545 597,07, señalando como sustento del reparo el artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el numeral 3 del artículo 2 de su Reglamento, el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el inciso c) del artículo 21 de su Reglamento, los Puntos 9, 11 y 12 del Requerimiento N° el Punto 8 del Requerimiento N° el Punto 7 del Requerimiento N° y sus resultados.

Que el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que el Impuesto General a las Ventas grava la venta en el país de bienes muebles.

Que conforme con lo dispuesto por el numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de la citada ley, modificado por la Ley N° 27039, se entiende por venta el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por esta ley y su reglamento, tales como los siguientes:

- El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa.
- La entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado.
- El retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble.
- El retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el reglamento.
- El retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas.
- Bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros.



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

- El retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante Ley.
- El retiro de bienes producto de la transferencia por subrogación a las empresas de seguros de los bienes siniestrados que hayan sido recuperados.

Que el segundo párrafo del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 064-2000-EF, establece que no se considera venta, los retiros que se efectúen como consecuencia de mermas o desmedros debidamente acreditados conforme a las disposiciones del Impuesto a la Renta.

Que en el caso analizado, se observa que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas, al considerar como retiro de bienes a los importes contabilizados como mermas en los meses de enero a diciembre de 2008, en la Cuenta 66.9 Otras cargas excepcionales, por la suma de S/ 545 597,07.

Que en las Resoluciones N° 09601-5-2004 y 02733-5-2006, este Tribunal ha establecido que el retiro de bienes a que hace referencia el artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas se identifica con la transferencia de propiedad a título gratuito, la apropiación o el consumo de bienes con destino distinto al desarrollo de la actividad gravada, esto es, de situaciones en las que el bien desaparece por autoconsumo o pasa a poder de terceros, incluyendo a los socios, propietario o titular, sin que se haya originado un ingreso que, de haber correspondido a una enajenación onerosa del bien que fue transferido o apropiado o del producto final en el que pudiese haber sido incorporado el bien consumido, hubiese dado lugar al gravamen con el anotado impuesto, y que por tal motivo, para considerar como operación gravada con el Impuesto General a las Ventas la transferencia, apropiación o consumo susceptibles de ser calificados como retiro de bienes, debe verificarse su ocurrencia.

Que al respecto, resulta pertinente señalar que, en la Resolución N° 03557-10-2016, este Tribunal ha establecido que a fin de determinar ingresos omitidos por Impuesto General a las Ventas por retiro de bienes, la Administración debe verificar si efectivamente ocurrió la transferencia de propiedad, apropiación o autoconsumo de los bienes materia del reparo, es decir, si hubo una salida de los bienes en cuestión y si tales operaciones se realizaron a título gratuito.

Que como se ha expuesto, la recurrente anotó en la Cuenta 66.9 Otras cargas excepcionales, mermas en los meses de enero a diciembre de 2008, por la suma de S/ 545 597,07, y si bien la Administración reparó las citadas mermas debido a que no se encuentra sustentado en un informe técnico que reúna los requisitos establecidos por el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su Reglamento, es decir, por no cumplir con un requisito para su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, de autos no se advierte que se encuentra acreditado que las anotaciones registradas como mermas correspondan a salidas de bienes, que califiquen como transferencias gratuitas, apropiación o consumo no necesario, y que por lo tanto califiquen como retiros de bienes sujetos al Impuesto General a las Ventas; por lo que, al no encontrarse debidamente sustentado el reparo a la base imponible de enero a diciembre de 2008, corresponde levantarla y revocar la apelada en este extremo, debiendo reliquidar tales valores.

Que estando al sentido del fallo en este extremo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de lo alegado por la recurrente respecto de este reparo.

3. Resoluciones de Determinación N°

Que según consta en el Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° emitidas por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008 (foja 1798), la Administración aplicó la tasa adicional sobre los siguientes conceptos:



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

- Gastos registrados en la cuenta 66.9 por concepto de mermas de existencias, no acreditadas por el contribuyente.
- Gastos registrados con recibos por honorarios no sustentados fehacientemente.
- Gastos personales registrados por el contribuyente

Que respecto de los reparos señalados precedentemente, la recurrente solo ha controvertido los dos primeros, esto es, los reparos por Gastos registrados en la cuenta 66.9 por concepto de mermas de existencias, no acreditadas por el contribuyente, y Gastos registrados con recibos por honorarios no sustentados fehacientemente, tanto en reclamación como en apelación, correspondiendo emitir pronunciamiento sobre tales reparos.

Que de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por Decreto Legislativo N° 970¹⁰, para efecto del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la Tercera Categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, agregando que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 55 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979¹¹, según texto vigente para el caso de autos, establecía que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de Tercera Categoría domiciliados en el país, se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro coma uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A, la cual deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. En caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha del devengo del gasto, el impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquél en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que por su parte, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que a efecto del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

- Gastos registrados en la cuenta 66.9 por concepto de mermas de existencias, no acreditadas por el contribuyente.

Que conforme con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 05525-4-2008, la referida Tasa Adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario¹², indicando que debe tenerse en cuenta que la Tasa Adicional fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, que no hayan sufrido la retención del 4,1% sobre los denominados "dividendos presuntos".

¹⁰ Vigente desde el 1 de enero de 2007.

¹¹ Vigente desde el 1 de enero de 2008.

¹² Continúa señalando la citada resolución: "así por ejemplo no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos como multas e intereses moratorios, los honorarios de los Directores no socios que exceden del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen con los requisitos de ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos."



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

Que teniendo en cuenta el criterio antes expuesto, no correspondía que la Administración aplicara la Tasa Adicional del 4,1% en aplicación del inciso g) del artículo 24º-A de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, al reparo a las mermas no sustentadas, toda vez que éstos no corresponden a una erogación realizada por la recurrente no sujeta a posterior control tributario que pudiera calificarse como disposición indirecta, pues aquella es solo el resultado de una incorrecta determinación del Impuesto a la Renta, no constituyendo desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, por lo que en este extremo corresponde revocar la apelada. Similar criterio fue establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07929-2-2017 y 04755-1-2018.

- Gastos registrados con recibos por honorarios no sustentados fehacientemente.

Que la Administración aplicó la tasa adicional del Impuesto a la Renta a los recibos por honorarios no sustentados fehacientemente por la suma de S/ 39 866,40, siendo que de acuerdo con lo expuesto en el acápite 1.2 de la presente resolución, la recurrente no sustentó la fehaciencia de las operaciones consignadas en dicho recibos, los que constituyen una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que resultaba correcto que la Administración aplique la tasa adicional, en consecuencia, procede confirmar la resolución de intendencia apelada en este extremo.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde que la Administración reliquide los valores bajo análisis.

4. Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 Código Tributario, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008 (fojas 1906 a 1920).

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953 señala que constituyen infracciones relacionadas 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 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 la Resolución de Multa N° se sustenta en la determinación efectuada mediante la Resolución de Determinación N° , la que ha sido mantenida en esta instancia, por lo que procede emitir similar pronunciamiento respecto a la anotada resolución de multa, correspondiendo, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que por su parte, las Resoluciones de Multa N° se sustentan en la determinación efectuada mediante las Resoluciones de Determinación N° cuyo reparo a la base imponible por retiro de bienes ha sido levantado en esta instancia, por lo que procede emitir similar pronunciamiento respecto a las anotadas resoluciones de multa, correspondiendo, en consecuencia, revocar la resolución apelada en dicho extremo, debiendo reliquidar tales valores.

Que sobre lo afirmado por la recurrente acerca que la resolución apelada cuenta con deficiencias en la motivación, correspondiendo ser revocada o en su defecto declararse su nulidad, cabe señalar que de la revisión de la resolución apelada se aprecia que se encuentra debidamente motivada, habiendo emitido pronunciamiento sobre todos los aspectos cuestionados por la recurrente, por lo que no resultan aplicables las sentencias invocadas, no siendo atendible lo alegado por la recurrente.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 2225).



Tribunal Fiscal

Nº 11410-5-2021

Con los vocales Flores Pinto y Ramírez Mío, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Aznarán.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 31 de octubre de 2011, respecto de las Resoluciones de Determinación N° emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2008, y sus multas vinculadas, en cuanto al reparo a la base imponible por retiro de bienes, debiendo proceder conforme con lo señalado en la presente resolución.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 31 de octubre de 2011, respecto de las Resoluciones de Determinación N° emitidas por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, en cuanto al reparo a las mermas no sustentadas, debiendo proceder conforme con lo señalado en la presente resolución.
3. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 31 de octubre de 2011, en lo demás que contiene.

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

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

FLORES PINTO
VOCAL

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

Rodriguez López
Secretaria Relatora
VA/RL/VC/mbq.

NOTA: documento firmado digitalmente