

Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

EXPEDIENTE N° : 10573-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 4 de abril de 2023

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 29 de mayo de 2015, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____ giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2010 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante la Carta N° _____ y el Requerimiento N° _____, notificados el 3 de enero de 2013¹, de fojas 7791, 7792 y 7799, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, como resultado del cual se emitieron los siguientes valores de acuerdo con el siguiente detalle:

- **Resolución de Determinación N°** _____, de fojas 7966 a 8015, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta por: i. Gastos contabilizados en la Cuenta 639210 – Servicios Aduaneros no sustentados; y, ii. Desmedros sin considerar los requisitos tributarios para su deducción, al ser considerados indebidamente como mermas por la recurrente.
- **Resoluciones de Determinación N°** _____, de fojas 8016 a 8029, por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, por reliquidación del saldo a favor de ejercicios anteriores.
- **Resolución de Multa N°** _____, de fojas 8030 y 8031, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si los reparos efectuados y la sanción de multa impugnada se encuentran arreglados a ley.

¹ Mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente (conforme con su Comprobante de Información Registrada, de fojas 8173 a 8176), consignándose el nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia en cada caso, conforme con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, que establece que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo debe contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

I. MEDIOS PROBATORIOS

Que la recurrente solicita que en virtud del principio de verdad material, se admitan y valoren los documentos presentados con el escrito ingresado bajo Expediente N° _____ los que fueron ofrecidos dentro del procedimiento de fiscalización antes de notificados los valores, no obstante, no fueron valorados durante dicha etapa, debido a que fueron proporcionados después del vencimiento del plazo otorgado en el Requerimiento N° _____, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario. Al respecto, sostiene que si bien dichos medios probatorios fueron presentados fuera del plazo establecido en el mencionado artículo, ello solo implica que los mismos no sean merituados en la etapa de fiscalización, mas no así durante la reclamación. Añade que la Administración incurre en error al aplicar la restricción establecida en el artículo 141 del Código Tributario, ya que dicha norma está reservada para aquella documentación que no fue presentada durante el procedimiento de fiscalización, siendo que, en ningún momento, proporcionó medios probatorios nuevos durante la etapa de reclamación; por lo que la actuación de la Administración resulta arbitraria e ilegal y afecta sus derechos de defensa y al debido procedimiento administrativo.

Que añade que la Administración hace una interpretación errónea y restrictiva del artículo 75 del Código Tributario, siendo que, el vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento emitido al amparo del citado artículo, no supone en modo alguno el término del procedimiento de fiscalización, el cual solo concluirá con la notificación de las resoluciones de determinación, órdenes de pago o resoluciones de multa, según corresponda; por lo que la documentación presentada mediante el escrito ingresado con el Expediente N° _____ debe considerarse proporcionada dentro del procedimiento de fiscalización.

Que por su parte, la Administración señala que los documentos presentados mediante Expediente N° _____, que según la recurrente sustentarían los gastos registrados en la Cuenta 639210 por concepto de servicios aduaneros, fueron solicitados en el procedimiento de fiscalización, no habiendo sido actuados en este, en aplicación del artículo 75 del Código Tributario, y no corresponde que sean admitidos como medios probatorios en instancia de reclamación, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 141 del Código Tributario y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11160-8-2014, debido a que la recurrente no cumplió con acreditar que la no presentación de dicha documentación se debió a causas no imputables a ella.

Que al respecto, se debe señalar que el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, no obstante, previamente a la emisión de dichas resoluciones, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, y que en estos casos, dentro del plazo que establezca en dicha comunicación, que no podrá ser menor a 3 días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso; siendo que la documentación que se presente ante la Administración luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el procedimiento de fiscalización o verificación.

Que el primer párrafo del artículo 141 del citado código, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1263², establecía que no se admitiría como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto actualizado.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11160-8-2014, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de octubre de 2014, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció el siguiente criterio:

² Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 10 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

“En los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que la Administración Tributaria admita los medios probatorios presentados en la instancia de reclamación que, a pesar de haber sido requeridos, no fueron presentados en el procedimiento de verificación o fiscalización, corresponde exigir al deudor tributario el cumplimiento de lo previsto por el artículo 141° del Código Tributario.

Asimismo, en los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que el Tribunal Fiscal admita los medios probatorios presentados en instancia de apelación, que habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria, no fueron presentados en la etapa de reclamación, corresponde exigir al deudor el cumplimiento de lo previsto por el artículo 148° del Código Tributario.

A efecto de admitir medios probatorios en etapa de reclamación o de apelación que habiendo sido requeridos por la Administración en la etapa respectiva, no fueron presentados durante la fiscalización o verificación o en instancia de reclamación, según corresponda, únicamente puede exigirse al deudor tributario que acredite que la omisión no se generó por su causa”.

Que el artículo 141 del mismo código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421³, establece que no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o 20 días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo antes señalado 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 reclamado vinculado con las pruebas presentadas, la presentación de carta fianza, o que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que de otro lado, el primer párrafo del artículo 148 del anotado código, modificado por el citado Decreto Legislativo N° 1421, dispone que 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 12 meses, o 18 meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o 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 mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-28 de 12 de agosto de 2019, que contiene “Criterios referidos a la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario cuando no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado”, se estableció que tratándose de actos administrativos en los que no se determine importe a pagar, los medios probatorios

³ Publicado en el diario oficial “El Peruano” el 13 de setiembre de 2018.



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

que fueron requeridos en etapa de fiscalización que no fueron presentados por el sujeto fiscalizado, que posteriormente fueron ofrecidos en etapa de reclamación, pero no fueron evaluados por la Administración conforme con lo previsto por el artículo 141 del Código Tributario antes de la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 1421, y que posteriormente fueron ofrecidos en etapa de apelación, serán analizados por el Tribunal Fiscal⁴.

Que al respecto, mediante el Requerimiento N° _____, de fojas 7688 a 7691, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente los resultados y conclusiones del procedimiento de fiscalización, y le otorgó como plazo hasta el 1 de agosto de 2014, a fin que presentara por escrito sus descargos a las observaciones formuladas mediante los Resultados de los Requerimientos N° _____.

Que vencido el indicado plazo otorgado por la Administración, el 24 de octubre de 2014, la recurrente presentó el escrito, ingresado con el Expediente N° _____ que obra a fojas 7390, 7391, 7604 y 7605, mediante el cual presentó diversa documentación vinculada a la observación por gastos contabilizados en la Cuenta _____ – Servicios Aduaneros no sustentados, de fojas 6765 a 6999 y 7001 a 7389.

Que posteriormente, la Administración procedió a emitir, entre otras, la Resolución de Determinación N° _____, de fojas 7966 a 8015, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por, entre otras, la mencionada observación, así como la Resolución de Multa N° _____ siendo que contra los referidos valores, el 4 de diciembre de 2014, la recurrente formuló el recurso de reclamación que obra a fojas 7937 a 7939, siendo que, mediante el escrito presentado el 14 de enero de 2015, de fojas 8094 a 8097, solicitó que se admita la documentación proporcionada mediante el escrito de 24 de octubre de 2014 ingresado con el Expediente N° _____, antes mencionado.

Que mediante la resolución apelada materia de autos, de fojas 8124 vuelta y 8125, la Administración señaló que no correspondía que la documentación presentada por la recurrente mediante el escrito de 24 de octubre de 2014 fuera actuada durante el procedimiento de fiscalización, al amparo de lo establecido por el artículo 75 del Código Tributario. Asimismo, refirió que tampoco correspondía que dicha documentación fuera valorada en instancia de reclamación, de conformidad con lo establecido por el artículo 141 del Código Tributario y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11160-8-2014.

Que de lo expuesto se tiene que habiendo la recurrente proporcionado documentación mediante escrito de 24 de octubre de 2014, con posterioridad al plazo otorgado por la Administración (el 1 de agosto de 2014), en aplicación del último párrafo del artículo 75 del Código Tributario, resultaba arreglado a ley que esta no fuera merituada en el procedimiento de fiscalización, conforme con el criterio vertido en un caso similar en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04517-8-2017; asimismo, no procedía que dicha documentación fuera merituada en etapa de reclamación, al no haberse acreditado que la omisión a su presentación en el procedimiento de fiscalización no se generó por su causa, en tanto que la aludida resolución de determinación no estableció deuda por pagar, de conformidad con lo señalado por el artículo 141 del Código Tributario vigente en tal oportunidad, en concordancia con la Resolución N° _____ antes citada.

Que si bien la recurrente cuestiona la aplicación del artículo 141 en mención, pues indica que presentó la indicada documentación durante el procedimiento de fiscalización, ello no lo hizo oportunamente de acuerdo con lo previsto por el artículo 75 del Código Tributario y, por tanto, existía limitación para su evaluación, por lo que resulta aplicable dicha norma en etapa de reclamación, siendo que para que la indicada prueba se analizara en esa instancia debía acreditarse el supuesto de excepción mencionado, conforme con lo señalado precedentemente, lo que no ocurrió en autos. Por tanto, de lo actuado no se advierte arbitrariedad e ilegalidad alguna por parte de la Administración, ni afectación a los derechos invocados por la recurrente, por lo que no resulta amparable lo argumentado sobre el particular.

⁴ El referido criterio resulta obligatorio para todos los vocales de este Tribunal conforme con el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

⁵ La cual no contiene deuda a pagar, sino saldo a favor.



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

Que no obstante, toda vez que la anotada resolución de determinación no contiene deuda a pagar, al haberse determinado saldo a favor, y a que la recurrente hace referencia a los referidos medios probatorios en instancia de apelación, vinculados a la determinación contenida en el mencionado valor, procede que este Tribunal los analice al resolver el caso de autos, de conformidad con lo dispuesto en la citada Acta de Reunión de Sala Plena.

II. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

i. Gastos contabilizados en la Cuenta – Servicios Aduaneros no sustentados

Que la recurrente sostiene que los gastos considerados en la cuenta corresponden a la provisión de los servicios aduaneros que se realizan en base a las facturas exportadas del mes y cuyo cálculo se sustenta en todos los gastos aduaneros que se realizarán para la exportación, a lo que precisa que dicha provisión es extornada cuando el agente de aduana envía la documentación de tales gastos y se realiza su contabilización; siendo que el reconocimiento de los gastos observados guardan relación con la generación de rentas gravadas, de conformidad con lo establecido por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no acreditó fehacientemente la provisión registrada en la Cuenta por el monto de S/ 189 458,00, pues no presentó documento alguno que permitiera establecer que dicho importe correspondía al pago que debía efectuar por la prestación de servicios aduaneros.

Que mediante el Anexo N° 1.1 y el punto 1 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° de fojas 8005 a 8008 y 8013, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por el concepto de gastos registrados en la cuenta - Servicios Aduaneros no sustentados, por la suma de S/ 189 458,00, amparándose en los Resultados de los Requerimientos N° y citando como base legal al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 7771, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente, entre otros, los gastos detallados en el Anexo N° 2 al mismo requerimiento, de fojas 7763 a 7770, entre los que se encontraban aquellos anotados en la Cuenta, de foja 7765, debiendo presentar para tal efecto los comprobantes de pago, guías de remisión, orden o requerimiento del servicio debidamente autorizado, contratos con adendas y modificaciones de corresponder, informes elaborados y debidamente firmados por los responsables del servicio, cancelación utilizando medios de pago, comunicación comercial, liquidaciones, resultados obtenidos y/u otra documentación que sustentara la realización de dichos servicios, entre otros.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 7758 y 7759, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó parcialmente la documentación requerida, sin embargo, respecto de las provisiones realizadas en la Cuenta - Servicios Aduaneros, detalladas en dicho requerimiento, de foja 7759, no presentó documentación sustentatoria ni acreditó la efectiva prestación del servicio realizado, entre otro, por tal motivo procedió a observar tales gastos, por la suma total de S/ 189 457,70, de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que posteriormente, a través del Requerimiento N° de fojas 7689 a 7691, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N°, a efecto que esta presentara sus descargos respectivos, de foja 7688.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 1 de agosto de 2014, de fojas 7621 y 7622, la recurrente manifestó que los gastos considerados en la Cuenta correspondían a la provisión de los servicios aduaneros que se efectuaba en base a las facturas exportadas del mes, cuyo cálculo se sustentaba en todos aquellos gastos realizados para la exportación, a lo que precisó que tal provisión era extornada cuando el agente de aduana enviaba toda la documentación respecto a los gastos aduaneros y



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

se procedía a su contabilización, por lo que las referidas erogaciones cumplieran con el principio de causalidad.

Que en el Punto 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 7645 y 7646, la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente y señaló que esta presentó los voucher con los asientos por los servicios de aduanas, el cálculo con el cual estimaba los gastos por los servicios aduaneros y el diario de las ventas de las facturas de exportación, no obstante, tales documentos no permitían acreditar la fehaciencia de las operaciones ni la efectiva prestación del servicio, por lo que se mantuvo la observación materia de análisis.

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé 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 este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° entre otras, que a fin de tener derecho a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que ahora bien, en las Resoluciones N° este Tribunal ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, entre otros.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° se ha establecido que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones N° , entre otras, ha indicado que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este 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 quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que a su vez, de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° , a efecto de analizar la realidad o fehaciencia de una o varias operaciones, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae principalmente en el contribuyente que alega su existencia y la Administración, puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad o fehaciencia de sus operaciones, aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que de la norma citada y criterios expuestos se tiene que para sustentar válidamente la deducción de gastos para efecto del Impuesto a la Renta, estos deben corresponder a operaciones fehacientes, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que estando a lo expuesto, se aprecia que la controversia consiste en dilucidar si las provisiones contabilizadas por la recurrente en la Cuenta — Servicios Aduaneros por el importe de S/ 189 457,70 se encuentran debidamente sustentadas.



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

Que en el caso de autos, según se aprecia del Comprobante de Información Registrada, de foja 8176, así como del Informe General de Fiscalización, de foja 7811, la recurrente tiene como actividad principal la fabricación y producción de productos de cerámica.

Que del Resultado del Requerimiento N° de foja 7646, se advierte que los gastos registrados en la Cuenta 639210 – Servicios Aduaneros observados por la Administración, son los detallados a continuación:

CUENTA CONTABLE	FECHA OPERACIÓN	GLOSA	REPARO S/
639210	31/03/2010	Prov. F/6426, 27, 38, 40, 49, 50, 57, 62, 65 G.	38 697,45
639210	31/03/2010	Aduana USA Marzo-2010	31 661,55
639210	31/03/2010	Prov. F/6459, 67, 86, 87 G. Aduana Chile Marzo-2010	6 387,70
639210	30/04/2010	Prov. Gastos Aduana Chile Abril-2010	25 866,36
639210	30/04/2010	Prov. Gastos Aduana Chile Abril-2010	23 876,64
639210	31/05/2010	Prov. Gastos Aduana USA Mayo-2010	24 344,49
639210	31/05/2010	Prov. Gastos Aduana USA Mayo-2010	22 471,83
639210	31/05/2010	Prov. Gastos Aduana Chile Mayo-2010	16 151,68
TOTAL			189 457,70

Que la recurrente, a efecto de sustentar la fehaciencia de las operaciones observadas, durante los procedimientos de fiscalización y reclamación presentó la documentación que obra a fojas 3249 a 3282, 6765 a 6999 y 7001 a 7389, correspondiendo a esta instancia analizarla.

Que en ese sentido, se observan, a fojas 3263, 3274 y 3283, los asientos contables (Voucher General) registrados del 31 de marzo, 30 de abril y 31 de mayo de 2010, con cargo a la Cuenta 639210, reconociéndose la provisión reparada en dicha cuenta de gastos por S/ 38 697,45, S/ 31 661,55, S/ 6 387,70, S/ 25 866,36, S/ 23 876,64, S/ 24 344,49, S/ 22 471,83 y S/ 16 151,68, respectivamente.

Que en cuanto a tales gastos, cabe indicar que la recurrente señala que estos fueron extornados, detallando en el cuadro de análisis de gastos de aduanas del ejercicio 2010, de fojas 7382, 7386 y 7388, que dichos extornos se dieron con los asientos contables del 30 de abril, 31 de mayo, 30 de junio, 19 de agosto, 31 de agosto y 30 de noviembre de 2010, los que obran a fojas 6852, 6858, 6943, 6946, 7189, 7195, 7203, 7205, 7206, 7332, 7333, 7364, 7365 y 7366, apreciándose en ellos diversos abonos a la Cuenta por las sumas de S/ 2 003,97, S/ 2 170,97, S/ 7 613,35, S/ 8 247,79, S/ 1 019,52, S/ 1 132,80, S/ 1 227,20, S/ 932,16, S/ 1 009,84, S/ 1 132,80, S/ 1 227,20, S/ 1 104,48, S/ 1 144,00, S/ 1 143,48, S/ 1 153,88, S/ 1 123,72, S/ 944,16, S/ 1 022,84, S/ 1 044,48, S/ 1 131,52, S/ 1 004,16, S/ 1 087,84, S/ 1 006,56, S/ 1 090,44, S/ 1 037,28, S/ 1 065,12, S/ 1 055,52, S/ 1 056,00, S/ 1 049,76, S/ 1 137,24, S/ 1 069,92, S/ 1 159,08, S/ 1 044,00, S/ 1 131,00, S/ 1 004,16, S/ 1 087,84, S/ 1 000,80, S/ 1 084,20, S/ 2 627,19, S/ 2 846,13, S/ 927,69, S/ 891,31, S/ 873,12, S/ 945,88, S/ 873,12, S/ 945,88, S/ 873,12, S/ 945,88, S/ 873,12, S/ 945,88, S/ 873,12, S/ 945,88, S/ 873,12, S/ 945,88, S/ 6 111,84, S/ 6 621,16, S/ 9 906,72, S/ 10 732,28, S/ 24 121,35, S/ 29 481,65, S/ 7 540,20, S/ 9 215,80, S/ 4 407,75, S/ 5 387,25, S/ 818,55 y S/ 1 000,45, respectivamente.

Que no obstante, de la revisión de los mencionados asientos, que sustentarian los extornos a los que hace referencia la recurrente, se observa que en su glosa se alude a operaciones distintas a las que corresponden a los asientos de provisión observados, asimismo, se aprecian abonos y cargos por importes distintos a los que se efectuaron en los asientos de provisión, motivo por el cual, no es posible establecer con certeza que las provisiones observadas, anotadas en la Cuenta – Servicios Aduaneros, hayan sido efectivamente extornadas, y si bien la recurrente sostiene que las operaciones acotadas corresponden a servicios aduaneros que se efectuaban en base a las facturas “exportadas” y que estas eran extornadas cuando el agente de aduana enviaba toda la documentación, no explica ni sustenta en modo alguno los motivos por los cuales se habrían realizado dichos extornos por importes distintos a los asientos de provisión⁶, no siendo posible correlacionarlos.

⁶ Similar criterio se ha desarrollado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05586-4-2021.



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

Que por otro lado, es del caso señalar que de conformidad con el criterio jurisprudencial antes glosado, la contabilización de las operaciones observadas, no basta para acreditar su fehaciencia, sino que debe contarse con los elementos probatorios adicionales e idóneos que demuestren su efectiva realización.

Que a fojas 6768, 6780, 6793, 6803, 6821, 6843, 6867, 6886, 6894, 6908, 6919, 6926, 6949, 6960, 6973, 6993, 7006, 7015, 7025, 7043, 7054, 7067, 7080, 7094, 7108, 7122, 7133, 7147, 7161, 7171, 7181, 7211, 7222, 7232, 7242, 7252, 7261, 7268, 7277, 7288, 7298, 7305, 7311, 7317, 7324, 7339, 7346 y 7353, se advierten los documentos denominados "presupuesto" que habría emitido Agentes de Aduanas a la recurrente, por concepto de gastos de despacho (embarque, conducción, gremios, estibadores, cuadrillas, atención de despacho y entrega de contenedor), respecto de la exportación de artículos de cerámica para uso sanitario, cuyas facturas de venta emitidas por la recurrente respecto de algunas operaciones obran a fojas 6791, 6792, 6819, 6820, 6918, 7005, 7251, 7260, 7286, 7287, y las respectivas Declaraciones Única de Aduanas, a fojas 6765 a 6767, 6777 a 6779, 6790, 6802, 6811 a 6813, 6831 a 6835, 6838 a 6842, 6866, 6885, 6893, 6906, 6907, 6917, 6925, 6948, 6959, 6968 a 6972, 6983, 6984, 6987 a 6989, 6992, 7004, 7014, 7024, 7036 a 7039, 7042, 7051 a 7053, 7066, 7073 a 7076, 7079, 7088 a 7090, 7093, 7102 a 7104, 7107, 7116 a 7118, 7121, 7130 a 7132, 7141 a 7143, 7146, 7156 a 7160, 7170, 7180, 7209, 7210, 7220, 7221, 7231, 7240, 7241, 7250, 7259, 7267, 7276, 7285, 7297, 7304, 7323, 7345, 7351 y 7352, en las que se consigna como exportador a la recurrente y declarante a

Que asimismo, obran a fojas 6776, 6789, 6800, 6810, 6815, 6830, 6837, 6850, 6874, 6892, 6900, 6915, 6924, 6932, 6958, 6967, 6980, 6982, 6986, 6991, 7003, 7013, 7023, 7035, 7041, 7050, 7065, 7072, 7078, 7087, 7092, 7101, 7106, 7115, 7120, 7129, 7140, 7145, 7155, 7168, 7178, 7188, 7219, 7230, 7239, 7249, 7258, 7266, 7275, 7284, 7296, 7303, 7310, 7316, 7322, 7331, 7343, 7350 y 7363, las liquidaciones de cobranza emitidas por a la recurrente, en las que se alude al mismo número o dato de referencia que el consignado en las mencionadas proformas, y se aprecia, bajo el rubro "Comprobante de Pago a Reemsolsar", el detalle de diversas facturas y notas de crédito emitidas por dicha empresa y diversos proveedores a la recurrente, y la respectiva liquidación, en la que se observa el descuento bajo el concepto "a cuenta" de determinados montos que coinciden con el consignado en dichas proformas, estableciéndose el importe del saldo total por cobrar o devolver.

Que así, se aprecian a fojas 6769 a 6774, 6781 a 6787, 6794 a 6798, 6801, 6804 a 6808, 6814, 6822 a 6828, 6836, 6844 a 6848, 6860 a 6864, 6868 a 6872, 6875 a 6878, 6880 a 6883, 6887 a 6890, 6895 a 6898, 6901 a 6904, 6909 a 6913, 6916, 6920 a 6922, 6927 a 6930, 6933 a 6936, 6938 a 6940, 6950 a 6956, 6961 a 6965, 6974 a 6978, 6981, 6985, 6990, 6994 a 6999, 7001, 7007 a 7011, 7016 a 7021, 7026 a 7033, 7040, 7044 a 7048, 7055 a 7063, 7068 a 7070, 7077, 7081 a 7085, 7091, 7095 a 7099, 7105, 7109 a 7113, 7123 a 7127, 7134 a 7138, 7144, 7148 a 7153, 7162 a 7166, 7169, 7172 a 7176, 7179, 7182 a 7186, 7212 a 7217, 7223 a 7228, 7233 a 7237, 7243 a 7247, 7253 a 7256, 7262 a 7264, 7269 a 7273, 7278 a 7282, 7289 a 7294, 7299 a 7301, 7306 a 7308, 7312 a 7314, 7318 a 7320, 7325 a 7329, 7336 a 7338, 7340, 7341, 7347 a 7349 y 7354 a 7361, aquellos comprobantes de pago emitidos por diversos proveedores a la recurrente, con sus respectivas constancias de depósito de detracciones, por servicios tales como agenciamiento, trámite documentario, trámite documentario de exportación, estiba, movilización de contenedores, pesaje, descarga/embarque de carga, tracción, almacenaje, manipuleo, administración de contenedores, gastos administrativos, manipuleo, precinto de seguridad, entre otros. A su vez, obran a fojas 6775, 6788, 6799, 6809, 6829, 6849, 6865, 6873, 6879, 6884, 6891, 6899, 6905, 6914, 6923, 6931, 6937, 6941, 6957, 6966, 6979, 7002, 7012, 7022, 7034, 7049, 7064, 7071, 7086, 7100, 7114, 7128, 7139, 7154, 7167, 7177, 7187, 7218, 7229, 7238, 7248, 7257, 7265, 7274, 7283, 7295, 7302, 7309, 7315, 7321, 7330, 7342, 7344, y 7362, las facturas emitidas por a la recurrente, por concepto de otros gastos, cuadrilla y gastos logísticos de entrega, en relación con los regímenes de exportación definitiva y orden de embarcación provisional, según las indicadas declaraciones única de aduanas.

Que ahora bien, de la revisión de los documentos antes descritos, se aprecia que estos corresponden a comprobantes de pago emitidos por diversos servicios vinculados con la exportación de los productos comercializados por la recurrente, y liquidaciones para su cobranza a la recurrente, de los que no es posible determinar que aquellos correspondan a los gastos provisionados materia de reparo, ni a los extornos que la recurrente refiere haber realizado, siendo que los importes de los mencionados comprobantes de pago,



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

liquidaciones de cobranza y presupuestos emitidos por , no coinciden con los montos provisionados y/o extornados, no habiendo explicado la recurrente cómo tales documentos se relacionan con las operaciones observadas, por lo que no es posible vincular con certeza tales documentos con las provisiones reparadas; debiéndose, además, señalar que, conforme con la jurisprudencia antes glosada, la presentación de comprobantes de pago no resulta suficiente a efecto de acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en aquellos y, por tanto, la realización de los servicios correspondientes a la Cuenta 639210, siendo que las constancias de pago de detracciones correspondientes a algunos de ellos, únicamente acredita el cumplimiento de dicha obligación de carácter administrativo.

Que asimismo, es del caso indicar que en los mencionados presupuestos se detallan los conceptos e importes que conformarían los gastos de despacho a cobrar a la recurrente por , que conforme se precisa en aquellos están sujetos a variación, y en las liquidaciones de cobranza se aprecia el cálculo del saldo total a cobrar a la recurrente considerando los importes de los comprobantes de pago girados por los diversos proveedores, los que si bien guardan relación entre sí; tales documentos solo acreditarían los montos presupuestados por los servicios que se brindarían a la recurrente y la liquidación de los que serían materia de cobro en virtud de los comprobantes de pago emitidos, mas no permiten sustentar que se hubieran realizado los servicios descritos en aquellos por dichos proveedores; a lo que cabe añadir que si bien figuran en autos las mencionadas declaraciones única de aduanas, estas solo sustentarían las operaciones de exportación realizadas por la recurrente respecto de los productos que comercializa, mas no la efectiva realización de las prestaciones que corresponderían a los servicios facturados.

Que de otro lado, si bien, a fojas 3249 a 3260, 3264 a 3272, 3275 a 3280 y 7368 a 7378, obran el Registro de Ventas y los documentos denominados "Diario de Ventas", en estos se encuentran anotadas las facturas por las operaciones de exportación realizadas por la recurrente, así como el detalle de cada factura por cliente y productos comercializados, sin embargo, tales registros no permiten acreditar la realización de operaciones que sustentan los gastos provisionados en la Cuenta 639210.

Que en cuanto a los documentos denominados "Provisión gastos de Aduana mes de marzo 2010", "Provisión gastos de Aduana mes de abril 2010" y "Provisión gastos de Aduana mes de mayo 2010", de fojas 3261, 3273 y 3281, es del caso indicar que aquellos son únicamente reportes elaborados por la recurrente que contienen el detalle de las facturas de exportación, nombre del cliente y los importes por contenedor, carga, manipuleo, gastos administrativos y otros; no obstante, no se advierte documentación adicional que permita acreditar la efectiva prestación de los servicios que sustentan los gastos reparados.

Que en ese sentido, de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada por la recurrente, no se advierte que hubiese aportado medios probatorios que de manera suficiente acrediten la efectiva realización de las operaciones correspondientes a los gastos reparados, por lo que corresponde mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que tales gastos guardan relación con la generación de rentas gravadas, de conformidad con lo establecido por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, debe indicarse que conforme con la conclusión arribada por esta instancia, se mantiene el reparo bajo análisis al no haberse acreditado la realización de las operaciones que los sustentan, conforme con lo señalado precedentemente.

ii. Desmedros sin considerar los requisitos tributarios para su deducción, al ser considerados indebidamente como mermas por el contribuyente

Que la recurrente sostiene que las piezas clasificadas con los códigos descritos en el Cuadro N° 1 del Resultado del Requerimiento N° , materia del presente reparo, no podrían, bajo ninguna circunstancia, comercializarse a precios menores que las unidades terminadas, toda vez que carecen de funcionalidad y no cuentan con un mercado en el que se puedan ofrecer, ya que nadie adquiriría un sanitario con defectos; en esa medida, dichos bienes no califican como desmedros, no resultando correcto lo afirmado por la Administración, en el sentido que las piezas materia de reparo solo presentaban defectos de forma que no afectaban su estructura física, calidad, naturaleza o a su proceso productivo, por lo que sería posible que estas puedan ser comercializadas. Añade, que con lo dispuesto en el inciso c) del artículo



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador ha procurado asegurar el interés fiscal al disponer que en el caso de la deducción de desmedros de existencias, sea indispensable que se acredite documentariamente su destrucción, de modo que tales bienes no puedan ser utilizados por los contribuyentes o comercializados posteriormente, y que según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03722-2-2004 en el caso de los desmedros existe la posibilidad que los bienes puedan ser comercializados a un menor valor; a lo que reitera que en su caso los bienes con los defectos descritos en sus informes no pueden ser vendidos en el mercado ya que ningún cliente adquiriría aparatos sanitarios con dichas características.

Que señala que en el informe sobre el proceso de fabricación de sanitarios presentado se explica el proceso de fabricación de aparatos sanitarios, detallando las acciones y procedimientos en cada una de las etapas, así como los distintos defectos que se producen en la fabricación de aquellos, siendo que, los defectos identificados en las etapas de colado (FG, LL, FV, LPH, FE, FF y FS), secado, pulido (FL), esmaltado (EE, ER, EC y EF), carga (CS) y cocción (DFE, QC, QP, QI, QT, QH y DCU), implican la inmediata pérdida física de la existencia, ya que no existe un mercado en el que dichos bienes defectuosos puedan ser comercializados, ni siquiera como un sub producto, lo que también ocurre con los retazos o pedazos que se generan con el corte de piezas de vidrio para su comercialización; por ello, deben ser considerados como mermas del proceso productivo. Añade, a modo de ejemplo, que los productos que presentan el defecto identificado con la sigla "FG", corresponden a aquellos bienes que presentan un cuerpo extraño que daña la continuidad de la superficie esmaltada, originado por un desprendimiento de yeso durante la operación de llenado en colado, sin posibilidad de resane; en esa medida, salvo que se rompa el producto, dicho cuerpo extraño no puede ser retirado, y de romperse, queda inservible, constituyendo por ello una merma y no un desmedro, debido a que no existe un mercado para aparatos sanitarios que presenten un defecto como el expuesto. Asimismo, refiere que los bienes con los defectos identificados con las siglas "FV" y "EC" que corresponden a roturas ocasionadas por deficiencia en la conformación de la estructura interna de la pieza o por la incorrecta manipulación en el barnizado sin posibilidad de resane, ocasionan la inutilización definitiva de dichos bienes ya que se convierten en desechos, en consecuencia, carecen de todo valor no pudiendo ser comercializados posteriormente ni utilizados para fines distintos.

Que manifiesta que de acuerdo con el criterio vertido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02201-1-2010, 07164-2-2002, 6972-4-2004 y 04967-1-2010, entre otras, la merma no implica necesariamente la destrucción total del bien, por lo que no resulta arreglado a ley relacionar directamente al desmedro con la existencia de restos físicos de ciertos productos, como resultado de un proceso de manufactura; siendo que resulta común que la pérdida que se produzca como consecuencia de la naturaleza frágil, propia de los bienes fabricados, que los hace susceptibles de ser destruidos fácilmente o ser reducidos a pedazos u a objetos inservibles, sea calificada como merma, y no como desmedro. Al respecto, añade que su posición se encuentra avalada en la Resolución N° , mediante la cual el Tribunal Fiscal analizó un caso que trata sobre la naturaleza frágil del vidrio, lo que resulta similar a sus productos al tratarse de cerámicos y que al sufrir una rotura, rajadura o coloración extraña, pierden íntegramente su valor debido a que se convierten en objetos inservibles que ningún consumidor razonable compraría, aun cuando el precio sea rebajado considerablemente, toda vez que el producto deja de cumplir el fin para el cual fue producido; habiendo concluido que corresponden a mermas. Agrega que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11915-3-2007, se admite la existencia de mermas por pérdidas generadas por productos elaborados que presentan defectos que impiden someterlos a la venta.

Que afirma que las unidades observadas califican como mermas al cumplir con las condiciones que prevé el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, tales como: i) son pérdidas físicas ocasionadas por causas inherentes a la naturaleza (frágil) del producto, ii) son pérdidas ocasionadas por causas inherentes al proceso productivo en el que se exponen a los productos en proceso a altos niveles de temperaturas (superior a los 1200°C), y iii) no se requiere que se trate de una destrucción total o desaparición del bien siendo suficiente que se configure una afectación física significativa. Añade que no resulta aplicable a su caso el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7445-3-2008.

Que por su parte, la Administración señala que las pérdidas de orden cualitativo sufridas en las existencias conformantes por productos sanitarios, contabilizadas por la recurrente como mermas, constituyen desmedros, por lo que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta correspondía que aquella



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

sustentase dicho gasto conforme lo previsto en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que al no haberse acreditado los desmedros en virtud a lo establecido por dicha norma, correspondía mantener el reparo efectuado. Cita, al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 199-4-2000, emitida en un caso similar referido a la misma recurrente.

Que de acuerdo con el punto 2 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° de fojas 7882 a 7921, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por desmedros sin considerar los requisitos tributarios para su deducción, al ser considerados indebidamente como mermas por la recurrente, por la suma de S/ 1 688 557,00, señalando como base legal al inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su reglamento, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° y

Que al respecto, mediante el inciso c) del punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 7753, la Administración solicitó a la recurrente que indicara la aplicación de las mermas estimadas por S/ 15 227 579,00 según Informe Técnico presentado, para lo cual debía presentar registros y asientos contables, así como el detalle de la descripción del bien, cantidad, valores en soles de los productos terminados, mercaderías vendidas y productos en proceso, los cuales debían estar respaldados con sus libros contables y registros contables.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante los escritos de fojas 3306 a 3310, 7697 y 7705, señaló que proporcionaba el informe técnico en los que se muestra el comportamiento de las mermas. Asimismo, indicó que las causas que originan las mermas pueden estar referidas a la naturaleza inherente de las existencias y/o al proceso productivo de estas, mientras que en el caso de los desmedros, el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no indica expresamente las causas que los originan, exigiendo solo que se trate de una pérdida o disminución de carácter cualitativo, en ningún caso física, ya sea vinculada a la naturaleza del bien y/o del proceso productivo. Refirió que en relación con las mermas, aquellas están vinculadas a la naturaleza frágil del material o producto que se procesa o comercializa, la misma que puede hacer que tanto en las etapas de producción como en las posteriores que corresponden al transporte y comercialización, se generen pérdidas físicas.

Que añadió de acuerdo con el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su reglamento, así como con los criterios establecidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 2201-1-2010 y 11915-3-2007, las pérdidas en existencias deben cumplir con los siguientes parámetros para calificar como mermas: deben ser de carácter cuantitativo, su origen debe responder a la naturaleza del bien y/o el proceso productivo, en el caso de bienes o materiales de naturaleza frágil (vidrio y similares) las roturas y similares pérdidas de carácter físico califican como mermas, y no se requiere que se trate de una destrucción total o desaparición del bien, siendo suficiente que se configure una pérdida física parcial para que esta califique como merma.

Que explicó que en la etapa de "operación de cocción" del proceso de producción es en la que se producen las pérdidas sobre las cuales la Administración solicita presentar el sustento, ya sea por la naturaleza frágil de los bienes (cerámico de arcilla o "barbotina") como por la altas temperaturas a las que son sometidos, ya que el cerámico alcanza temperaturas superiores a los 1200 grados centígrados, lo que ocasiona la destrucción total o parcial de algunas piezas; siendo que una vez culminada aquella etapa se realiza la "clasificación y control" con el objetivo de eliminar las pérdidas físicas ("roturas" o "quebras de vidrio") como desmonte.

Que agregó que a las piezas que no sufrieron daños totales o parciales físicos en la operación de "cocción", se aplican criterios o estándares de calidad y se determinan dos procesos resultantes: "estándar" y "comercial", los que ingresan al proceso de comercialización. Al respecto, anotó que la calificación de estándar se refiere a la perfección que la pieza ha alcanzado en el proceso de producción de acuerdo con los estándares de calidad que maneja, y la calificación de comercial alude a aquellas piezas que presentan imperfecciones no estructurales y no perceptibles a simple vista, las cuales si bien no han logrado el nivel de perfección "estándar", se encuentran aptas para la comercialización en el mercado al mismo precio. Asimismo, refirió que aplicó esta diferenciación ("estándar" y "comercial") únicamente con el objetivo de



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

incentivar a los obreros a producir en mayor medida productos "estándar", incentivo reflejado en su remuneración variable.

Que manifestó que en el "Informe técnico de mermas Ejercicio 2010" si bien se hace mención a la aplicación de un control de calidad, este consiste en la identificación y extracción de pérdidas de carácter físico (roturas totales o parciales), por un lado, y respecto de las piezas que no han sufrido pérdidas físicas, se aplican criterios de calidad y se clasifican en productos "estándar" y "comercial", conforme lo pudo verificar el auditor en su visita realizada a sus instalaciones.

Que argumentó que a diferencia de los casos en que las pérdidas califican como desmedros, en su caso no tuvo la posibilidad de optar entre vender o destruir las roturas u otras pérdidas físicas ("quebras en vidrio"), ya que la única vía que le quedaba era su eliminación, al no ser dichas pérdidas aptas para su comercialización o su reinserción en el proceso de producción. Adicionalmente, señaló que produce bienes que por su naturaleza son frágiles, delicados y pueden quebrarse fácilmente, teniendo un mayor riesgo de rotura que otros bienes elaborados con madera, hierro, entre otros, y que el trabajo con altas temperaturas y la fragilidad del material utilizado influyen en las pérdidas físicas, así como por razones de geometría en algunos modelos se generaron tensiones superficiales que trajeron como consecuencia un mayor porcentaje de roturas en dichas piezas, siendo que otro factor de producción relevante es el nivel de experiencia de los obreros quienes requieren de un plazo de entrenamiento, entre seis meses a un año, para alcanzar determinados niveles mínimos que eviten pérdidas materiales.

Que finalmente, indicó que consideró como desmedros los productos que sufrieron un daño posterior a su entrada al almacén, incluso aquellas pérdidas físicas causadas por manipuleo, a pesar que estas últimas tendrían la naturaleza de merma, para lo cual cuenta con el sustento necesario para su deducción, de acuerdo con lo señalado en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y que el reconocimiento de las mermas en el ejercicio 2010 fue correcto por cuanto tenían la condición de pérdidas físicas originadas por la naturaleza frágil del material utilizado y por las altas temperaturas que se aplican en el proceso de producción de productos cerámicos sanitarios.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 7715 a 7727, la Administración dejó constancia de los escritos y de los medios probatorios presentados por la recurrente, e indicó que de acuerdo con lo detallado en los Anexos N° 3, 4 y 5 al citado resultado de requerimiento, de fojas 7710 a 7712, el valor de mermas de productos en proceso de las Plantas 1 y 2 de la recurrente (San Martín de Porres y Carmen de la Legua, Callao), correspondientes al proceso de "Clasificación y Control" ascendía a S/ 12 258 699,41.

Que al respecto, indicó que la merma implica una disminución en la cantidad del bien, como la evaporación, desaparición de insumos, materias primas, o bienes intermedios como consecuencia del proceso productivo o de comercialización o por causas inherentes a su naturaleza, en tanto que desmedro implica una disminución en la calidad del bien como productos dañados o defectuosos dentro del proceso, siendo que no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto realizable de los bienes a ser transferidos, citando a tal efecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 199-4-2000.

Que indicó que en el informe de mermas proporcionado por la recurrente se identificaron las etapas del proceso donde ocurrieron los defectos de los productos, y que el proceso de "clasificación y control" efectuado en las plantas productivas implica una selección de los productos, según su calidad, en "extra", "comercial" y "tercera", siendo que las dos primeras clasificaciones son consideradas como producto terminado en buen estado, y la clasificación denominada "tercera" se desecha; siendo entonces los productos clasificados como tercera aquellos cuya calidad se encuentra disminuida por presentar defectos, y sobre los cuales la recurrente toma la decisión de romperlos, correspondiendo, en ese sentido, considerarlos como desmedros.

Que en cuanto a los criterios jurisprudenciales invocados por la recurrente, refirió que no constituían resoluciones de observancia obligatoria y que además trataban de situaciones distintas al presente caso, y añadió que el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 199-4-2000 referida a una apelación interpuesta por la propia recurrente por el Impuesto General a las Ventas de marzo a noviembre de 1994 ha confirmado el criterio de: "Que en virtud de lo expuesto los bienes que no pasaron el control de calidad de la recurrente



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

no se encuentran comprendidos en la excepción prevista en el segundo párrafo del numeral 4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que no califican como merma, por lo que la recurrente se encuentra obligada a reintegrar el crédito fiscal y debe mantenerse este reparo”.

Que añadió que lo manifestado por la recurrente no se condice con lo señalado en el propio informe proporcionado por aquella, ya que por un lado indicó que culminada la etapa de “operación de cocción” realizaba la “clasificación y control” con el objetivo de eliminar las pérdidas físicas (“roturas” o “quebras de vidrio”) como desmonte, no obstante, en el “Informe técnico de mermas Ejercicio 2010”, se señala respecto a las pérdidas ocurridas en la etapa de “cocción”, por la naturaleza frágil del bien y por la temperatura a la que es sometido, que en las áreas de “carga de horno” y “vidriado en horno” no se consideran estas mermas, debido a la poca representatividad de su valor monetario respecto del total reportado por el período 2009.

Que por otro lado, mencionó que según el Anexo N° 3 – Estimación del costo de la merma de quiebra de vidrio para la Planta 1 – San Martín de Porres, algunos productos presentaban un porcentaje de merma mayor al 50% debido a que eran modelos nuevos clasificados como de lujo, siendo que de presentarse algún defecto que lo descalificara de su calidad de “comercial”, automáticamente eran considerados como rotura no resanable; en esa medida, de la clasificación “extra”, “comercial” y “tercera”, solo se consideraba producto terminado al tipo “extra”, descartándose los productos “comercial” y “tercera”.

Que concluyó que la recurrente no cumplió con acreditar los desmedros de existencias, con arreglo a lo dispuesto por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; mediante su destrucción ante Notario Público o Juez de Paz y la comunicación a la Administración, por lo que procedió a observar el importe de S/ 12 258 699,41 correspondiente al proceso “clasificado de piezas”, que ha sido considerado indebidamente como merma, cuya incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 ascendía a S/ 10 809 585,03, según se detalla en el Anexo N° 6 adjunto al citado resultado, de foja 7709.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____, de foja 7688, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación formulada mediante el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° _____, antes descrita, adjuntando la documentación respectiva.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante el escrito de fojas 7606 a 7621, la recurrente reiteró sus argumentos planteados en sus escritos anteriores y agregó que el concepto observado correspondía a mermas ocasionadas en el proceso productivo para la fabricación de productos sanitarios (inodoros, lavatorios, entre otros), originadas por las características físicas del material utilizado para su fabricación y por las altas temperaturas aplicadas en el proceso productivo; y que la categoría “tercera”, calificada por la Administración como desmedro de existencias, correspondía a casos de roturas y por lo tanto el tratamiento que se le dio de mermas de existencias era correcto.

Que indicó que mediante el Resultado del Requerimiento N° _____ la Administración concluye, destacando algunas afirmaciones del informe técnico de mermas extraídas de forma descontextualizada, que los productos clasificados como “tercera” calificaban como desmedros; sin embargo, leídas correctamente se llega a una conclusión distinta; así se tiene que, en la “Tabla 3 -Puntos de merma (Planta 1 – San Martín de Porres)” se señala que la merma producida tiene la definición de “piezas defectuosas - tercera: quiebra en vidrio”, definiéndose a la “quiebra en vidrio” como “piezas que explotan en el horno” y que son advertidas en la etapa de clasificación.

Que refirió que mediante el informe complementario al informe técnico de mermas, remitido el 18 de noviembre de 2013, se precisó que en la etapa de “clasificación de productos” se separaban las piezas con daños físicos o rotas que posteriormente se eliminaban considerándose como “quiebra en vidrio”, constituyendo pérdidas físicas como consecuencia del proceso productivo y del tipo de materiales debido a las altas temperaturas de los hornos (1200°C) y a la fragilidad de las piezas por ser de superficie vidriada, y además se agregó que existían imperfecciones estéticas de los productos que se detectan y que se clasifican según criterios cualitativos como productos comerciales y se procede a su venta.



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

Que añadió que considerando que el propio informe técnico ha reconocido que las mermas evidenciadas en la etapa de clasificación son las "roturas" o "quebras en vidrios", dichas pérdidas han sido calificadas correctamente de manera técnica como mermas en el proceso productivo, por lo que no existiría razón alguna para cuestionar dicha calificación, en especial cuando la propia documentación de producción determina, entre otros, el origen y calificación de dicha merma, requisitos exigidos por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta cuando se solicita la presentación de un informe técnico.

Que manifestó que los documentos denominados "Clasificación consolidada resumida" muestran el resumen anual según plantas de producción y el consolidado del resultado del proceso productivo, luego del pase de los productos terminados al almacén y del desechado de las "quebras en vidrios" o roturas, documentos que se ven respaldados por los "Reportes de defectos" detallados diariamente y por el "Manual de nomenclatura de roturas" elaborados por el área de producción, en los que se evidencian de forma precisa el origen de las roturas o "quebras en vidrios" cuestionadas por la Administración.

Que señaló que considera indebido que la Administración rechace la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 19915-3-2007 relativa a las mermas por roturas de botellas de vidrio, ya que es precisamente esta resolución la que destaca que las mermas también se originan por la naturaleza frágil de determinados bienes como es el caso de los cerámicos; y que inclusive la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02201-1-2010 es de mayor amplitud toda vez que se consideró como mermas a los "retazos" de vidrios a pesar de que estos eran comercializables.

Que en cuanto a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 199-4-2000, indicó que con posterioridad a dicha resolución el citado Tribunal emitió resoluciones que han precisado el alcance de los conceptos de mermas y desmedros como las Resoluciones N° _____ por lo que solicitó que la Administración revalúe su posición contemplada en el Resultado del Requerimiento N° _____ y levante la observación.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 7629 a 7645, la Administración dejó constancia del escrito y de los medios probatorios presentados por la recurrente, y señaló que del "Reporte de Defectos" se distinguen cinco niveles de calidad EST (estándar), COM (comercial), RES (resane), ROT (rotura) y EVA (evaluación), no obstante, en el reporte "Clasificación Consolidada Resumida" solo se consideran tres niveles de calidad: Estándar, Comercial y Rotura; siendo que dicha diferencia se sustenta con la carpeta "Flujo de Inventarios" en la que se observa que las piezas clasificadas con los códigos RES (resane) y EVA (evaluación) son evaluadas y reprocesadas, siendo posteriormente clasificadas en las categorías Comercial y Rotura, según los defectos hayan sido solucionados o no. Añadió que el "Informe Técnico de Mermas" describe que en el proceso "Clasificado y Control" las piezas se catalogaban en extra, comercial y tercera; sin embargo de la documentación presentada, la clasificación correspondía a Estándar, Comercial y Rotura.

Que indicó que en el proceso "Clasificado y Control", los productos con la categoría tercera o rotura tenían un control de tipo de defecto, identificándose la etapa del proceso en que ocurrió; siendo que, en los reportes denominados "Nomenclatura de Roturas" y "Reporte de Defectos 2010" se detallan las piezas clasificadas bajo las siguientes nomenclaturas, cuyos defectos se produjeron en los procesos de colaje, pulido, barnizado, y horneado y quema, respectivamente:

- FF: Perforaciones mal realizadas u obstruidas.
- FG: Cuerpo extraño que daña la continuidad de la superficie esmaltada.
- FS: Defecto funcional.
- LL: Rotura ocasionada por una protuberancia de pasta.
- LPH: Rotura ocasionada por aire atrapado en el cuerpo de la pieza.
- DCO: Manchas ocasionadas por un mal sellado del logo.
- EE: Superficie llamada "piel de naranja" que compromete las características higiénicas de la superficie de la pieza, ocasionada por un exceso en la capa de esmalte, sin posibilidad de resane.
- EF: Superficie con capa insuficiente de esmalte que distorsiona el color.
- EL: Contaminación de esmalte de otro color.
- ER: Rotura ocasionada por un exceso de espesor de esmalte.



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

- CS: Suciedad o mancha de otro color por la falta de limpieza.
- QD: Deformación por quema no te permite instalación.
- QE: Decoloración total o parcial de la superficie de la pieza causada por un exceso de temperatura focalizado (llamazo), sin posibilidad de resane.
- QH: Superficie llamada "piel de naranja" que compromete las características higiénicas de superficie de la pieza, ocasionado por un ciclo rápido del horno, sin posibilidad de resane.
- DCU: Manchas típicas de color cobrizo originado en la coacción, sin posibilidad de resane.

Que al respecto, indicó que de conformidad con el detalle descrito en el Anexo N° 5 al citado resultado de foja 7623, las piezas clasificadas con códigos de defectos DCO, EE, EF, EL, CS, QD, QE, QH y DCU, por un importe de S/ 466 863,65 correspondían a defectos de color o manchas que afectaban la estética del producto; las piezas clasificadas con los códigos de defectos FF y FS, por la suma de S/ 95 194,75, correspondían a problemas en su instalación y en la salida correcta del agua, sin afectar la estructura física del producto; y las piezas clasificadas con los códigos de defectos FG, LL y LPH, por el monto de S/ 1 352 838,97, correspondían a defectos de orden cualitativo que no fueron detectados en la inspección de las etapas de colaje, pulido y barnizado y continuaron con el proceso productivo, aun cuando ya no eran aptos para pasar por dicho proceso, en vista que contenían componentes extraños que dañaban la calidad del producto como pedazos de yeso, poros sobresalientes y exceso de esmalte, obteniéndose productos con grietas, huecos y rajaduras, que se evidenciaban a la salida del horno, y los cuales no pudieron ser considerados productos finales debido a que eran inutilizables para su uso. En ese sentido, concluyó que las existencias sufrieron pérdidas de orden cualitativo e irreparable, que las hicieron inutilizables para los fines a los que estaban destinadas, calificando aquellas como desmedros; las que si bien han sido destruidas por no cumplir con los estándares de calidad, la recurrente no consideró el procedimiento establecido en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que la deducción de tales conceptos está condicionada a la acreditación de dicha destrucción ante Notario Público o Juez de Paz y la comunicación a la Administración dentro del plazo establecido; lo que no ocurrió en el caso de autos, por lo que procedió a reparar el costo correspondiente a dichas piezas.

Que agregó que las "Guías sobre medio ambiente, salud y seguridad para la fabricación de baldosas cerámicas y artefactos sanitarios" del Banco Mundial, constituía un documento de referencia técnica que contenía, entre otros, recomendaciones para el manejo de residuos sólidos de procesos industriales como la fabricación de productos cerámicos; por lo que no se puede afirmar que dicho documento permite calificar a los residuos sólidos como mermas, en vista que la propia legislación del Impuesto a la Renta define los conceptos de mermas y desmedros, más aún considerando el hecho que si un bien sufre un desmedro no conlleva naturalmente a su destrucción, sino que es la empresa la que decide realizarla. Invocó las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 199-4-2000, 7445-3-2008, 898-4-2008, 9579-4-2004 y 2684-4-2003.

Que en ese sentido, concluyó que la recurrente no cumplió con acreditar los desmedros de existencias, con arreglo a lo dispuesto por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que procedió a observar el importe de S/ 1 914 897,37 que ha sido considerado indebidamente como merma, cuya incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 asciende a S/ 1 688 556,50, según se detalla en los cuadros que obran a fojas 7629 y 7630.

Que el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, indica que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de la anotada ley, se entiende por: 1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo; y 2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irreparable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados. Agrega el citado inciso que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

organismo técnico competente, siendo que dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción; y que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante notario público o juez de paz, a falta de aquel, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevara a cabo la destrucción de los referidos bienes.

Que al respecto, es del caso señalar que en cuanto a la definición de desmedros, en la Resolución N° , este Tribunal ha establecido que el desmedro corresponde a los productos dañados o defectuosos, lo que significa que en la merma el material desaparece, mientras que, en el desmedro hay deterioro o daño físico. Asimismo, en las Resoluciones N° , entre otras, ha señalado que la merma implica una pérdida en la cantidad del bien y que el desmedro corresponde a una disminución de su calidad, siendo que ambos no necesariamente se derivan de procesos productivos, toda vez que se refieren a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguir si tales existencias se encuentran como productos en proceso o productos terminados.

Que a su vez, en las Resoluciones N° , entre otras, ha indicado que la merma implica una disminución en la cantidad del bien, como la evaporación o desaparición de insumos, materias primas o bienes intermedios como consecuencia del proceso productivo o de comercialización o por causas inherentes a su naturaleza, en tanto que el desmedro implica una disminución en la calidad del bien, como productos dañados o defectuosos dentro del proceso.

Que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 (Versión 2003), los inventarios son activos: a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o, c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios; por lo que al definir la norma tributaria que el desmedro es una pérdida cualitativa de existencia, se entiende que dicha pérdida puede producirse tanto en bienes que califiquen como materias primas, que se encuentren en procesos de producción o que constituyan bienes finales, conforme ha señalado este Tribunal en la Resolución N° .

Que de las normas legales y criterios jurisprudenciales glosados, se establece que los desmedros representan una pérdida de orden cualitativo como consecuencia de una disminución en su calidad, cuya destrucción debe ser comunicada a la Administración y efectuada ante la presencia de un notario público o juez de paz, para efecto de aceptar su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta, como dispone el inciso f) del artículo 37 de la ley que regula dicho impuesto.

Que ahora bien, del punto 3 del Resultado del Requerimiento N° , el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° y el punto 2 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 1 688 556,50, vinculado a las piezas (existencias) que durante el proceso productivo, en las etapas de colaje, pulido, barnizado (esmalado) y horneado y quema, presentaban los defectos que están identificados con las siglas FF, FG, FS, LL, LPH, DCO, EE, EF, EL, ER, CS, QD, QE, QH y DCU, detallados en los Anexos N° 3, 4 y 5 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 7623 a 7625; siendo que tales conceptos fueron considerados por la recurrente como mermas, las cuales fueron eliminadas como desmonte y estarían acreditadas con el respectivo informe; no obstante, la Administración consideró que corresponden a desmedros cuya destrucción se debió acreditar considerando lo establecido en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; no existiendo controversia respecto del importe del referido reparo y su vinculación con las existencias identificadas con la mencionadas siglas.

Que en ese sentido, corresponde determinar si los bienes identificados con los defectos con las siglas FF, FG, FS, LL, LPH, DCO, EE, EF, EL, ER, CS, QD, QE, QH y DCU producidos durante el proceso productivo, en las etapas de colaje, pulido, barnizado (esmalado) y horneado y quema, corresponden ser calificados como mermas o desmedros, y en este último caso, si se encuentran acreditados conforme con lo establecido por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 02565-4-2023

Que previamente, es del caso mencionar que, según lo establecido en el Informe General de Fiscalización, el Resumen Estadístico de Fiscalización y el Comprobante de Información Registrada que obran a fojas 7811, 7822 y 7947, la recurrente se dedica a la fabricación, producción y comercialización de bienes de cerámica, entre ellos sanitarios de loza de cerámica, siendo sus principales productos: bidets, inodoros, lavamanos, lavatorios, ovalín, pedestales, sanitarios y urinarios.

Que a efecto de sustentar que los conceptos antes descritos corresponden a mermas, la recurrente proporcionó el "Informe Técnico de Mermas - Ejercicio 2010", emitido el 25 de marzo de 2011 por _____, suscrito por el Ingeniero Industrial _____, de fojas 6235 a 6308 y 3816 a 3889, mediante el cual la citada empresa da cuenta que la gerencia de la recurrente le confió el desarrollo de un estudio para verificar la proporción de mermas generadas en sus procesos productivos, señalando asimismo, que el objetivo del referido informe fue el de *"validar los porcentajes de mermas de existencias en el proceso de producción de las plantas de San Martín de Porres y Carmen de la Legua, Callao"* en el ejercicio 2010, y que este contenía la *"metodología, pruebas, rangos de mermas y descripción de los procesos productivos"*.

Que en el acápite IV - Resumen de los procesos productivos del mencionado informe, se señala que para la elaboración de sanitarios cerámicos se requiere de 3 productos iniciales: moldes, esmaltes y barbotina, y que: i) los moldes, se elaboran sobre la base de una mezcla de yeso y agua que al verterse en las matrices y solidificarse se producen los moldes necesarios para la operación de colaje, ii) el esmalte, se prepara en molinos donde los insumos se muelen y homogenizan para luego tamizarlos y trasladarlos al área de esmaltado, y iii) la barbotina, se combina sobre la base de arcillas y otras materias primas, siendo que primero los insumos se homogenizan, se muelen, se tamizan y posteriormente se ajustan de acuerdo a los requerimientos del colaje; a lo que se agrega que la operación de "colaje" consiste en vaciar la barbotina en moldes, se espera que estos extraigan parte de la humedad de la barbotina y luego se desmoldan las piezas, las que pasan por un secador donde se reduce la humedad al mínimo y se pulen con el fin de retirar las imperfecciones; luego, las piezas se esmaltan con el esmalte previamente preparado, se seca el esmalte por exposición al medio ambiente y se limpia antes de cargarse en los hornos, siendo que por exposición a altas temperaturas la pieza esmaltada es sometida a reacciones físico químicas, las cuales al final producen el vidriado de la superficie y el incremento del módulo de ruptura, posteriormente pasan por un control de calidad, de acuerdo con los parámetros, y aquellos que no cumplan se descartan.

Que asimismo, según el Gráfico 1 – Proceso Productivo: Revestimiento Cerámico, que obra en el citado informe, una vez concluida la preparación de los esmaltes (que a su vez pasa por el proceso de molienda y tamiz/ferro filtro), moldes (que a su vez pasa por el proceso de colaje y secado) y la barbotina (que a su vez pasa por el proceso de almacenamiento en cancha y preparación de barbotina), se inicia el proceso de: colaje, secado, pulido, barnizado, carga de hornos, vidriado en hornos y clasificado de piezas.

Que en el Anexo 1- Descripción de los procesos productivos del citado informe, que obra a fojas 3837 a 3843 y 6256 a 6262, se describen los procesos productivos que se desarrollan en la Planta 1 – San Martín de Porres y la Planta 2 – Carmen de la Legua, Callao. Así, se describe que en la Planta 1 se presentan los siguientes procesos productivos: 1. Almacenaje en cancha, 2. Preparación de moldes, 3. Preparación de barbotina, 4. Preparación de esmaltes, 5. Operación de colaje, 6. Operación de secado, 7. Operación de pulido, 8. Operación de esmaltado, 9. Operación de cocción y 10. Clasificación y control. Asimismo, se detalla que en la Planta 2 se fabrican sanitarios y accesorios cuyo proceso productivo está conformado por: 1. Recepción de barbotina, 2. Preparación de esmaltes, 3. Sala de ajuste, 4. Operación de colaje, 5. Operación de secado, 6. Operación de pulido, 7. Proceso de esmaltado, 8. Accesorios, 9. Operación de cocción y 10. Clasificado y control.

Que respecto a la *"operación de colaje"* se señala que dicho proceso corresponde a una actividad artesanal que depende de la habilidad del operario y que consiste en el llenado de los moldes de yeso con la barbotina, los que absorben parte del agua de la pasta y dan forma a los sanitarios, precisándose que el material que no llega a secarse por este método, se desprende fácilmente y se recupera. Asimismo, se detalla que las piezas solidificadas se desmoldan y las revisan los operarios para comprobar que no tienen fallas, para tal efecto, retiran el material excedente y corrigen los defectos ocurridos en el desmolde; siendo que en esta etapa existen pérdidas de material por rajaduras o quiebre de piezas, por recortes, pasta que cae en las



Tribunal Fiscal

Nº 02565-4-2023

canaletas, entre otras causas, no obstante, dicha pasta se recupera a través de un proceso de ajuste; por lo que, finalmente, las piezas se colocan en coches para llevarlas al área de pre-secado, donde reposan hasta alcanzar la humedad necesaria para su ingreso en el secador. Por otro lado, se añade que durante el transporte, las piezas pueden sufrir golpes ocasionando quíñes y provocando su descarte, y en el pre-secado se pueden ocasionar roturas por defectos en la evaporación.

Que en el mencionado anexo se señala que la *"operación de secado"* consiste en reducir el porcentaje de humedad de las piezas al mínimo, para lograr el soporte necesario para la aplicación del esmalte. Asimismo, se describe que en la *"operación de pulido"* se realiza una inspección para buscar fisuras o roturas como consecuencia del secado, las que se descartan del proceso, y el material vuelve a ser ajustado para reutilizarlo como barbotina, siendo que las piezas buenas se pulen con distintos tipos de esponja, dependiendo de la rugosidad del producto o las imperfecciones que presente, y pasan por un extractor de polvos antes de pasar a la zona de esmaltado; por otro lado, se detalla que las pérdidas de los productos por manipuleo también se contabilizan y el material puede ser reutilizado para elaborar barbotina.

Que asimismo, se señala que en la *"operación de esmaltado"* se esmaltan las piezas en cámaras con caída de agua para recuperar el esmalte, y que se presentan pérdidas de esmalte al adherirse al área de trabajo y a la ropa del operario, siendo que con el esmalte seco las piezas se lijan en ciertas partes para prevenir roturas en el horno, así como para eliminar cualquier defecto final, y el material que se pierde es irre recuperable.

Que se menciona, a su vez, que en la *"operación de cocción"* un mix de piezas se carga en góndolas y antes de entrar al pre horno se inyecta aire comprimido para eliminar partículas de polvo o material sobre las piezas, de forma tal que se previenen imperfecciones que se detectarían a la salida del horno. Se agrega que en la zona del quemadero se pueden alcanzar temperaturas superiores a los 1 200 grados centígrados para conseguir el vidriado y de esta manera formarse el cerámico como producto terminado.

Que por la etapa de *"clasificación y control"* o *"clasificado y control"*, se indica que cada pieza, incluida la tapa si la hubiera, se revisa y se clasifica de acuerdo a su calidad en: extra, comercial o tercera, siendo que las dos primeras se consideran producto terminado en buen estado y va al almacén de productos terminados previo empaque en cajas y ordenados sobre palets, y la pieza calificada como tercera se desecha por no poderse reprocesar. Asimismo, se detalla que para cada pieza se registra el personal que realizó el colado, el pulido, el esmaltado, y la clasificación, se controlan los defectos en las piezas y se registran identificando la etapa del proceso donde ocurrió.

Que por su parte en el acápite V - Metodología empleada para el estudio del citado informe, se señala, respecto de la Planta 1 y 2, que *"De acuerdo a lo coordinado con Corporación Cerámica, en el caso de las operaciones de Pulido, Carga de Horno y Vidriado en Horno, no se consideran estas mermas para el presente informe, debido a la poca representatividad de su valor monetario respecto del total reportado en el periodo 2009"*. Asimismo, se detalla que durante la *"operación de colaje"*, parte de la barbotina se pierde a través de recortes, rebabas, piezas con fisuras, por lo que deben ser descartadas, siendo que dicha barbotina se recupera para hacer una nueva pasta a la que se le denomina "scrap"; no obstante ello, existe una cantidad de material que cae al piso, adhiriéndose a las herramientas de trabajo, por lo que al contaminarse no puede reprocesarse, la misma que es considerada merma.

Que asimismo, se indica que durante la *"operación de esmaltado"*, son consideradas como mermas el esmalte adherido al piso de la cabina de esmaltado, uniforme del operario, instrumentos de trabajo, tuberías, entre otros.

Que en relación con la etapa de *"clasificado de piezas"*, se indica que en el clasificado de piezas y accesorios, se sigue un procedimiento de revisión con el fin de garantizar que los aprobados cumplan con los parámetros de calidad de la empresa, por lo que aquellos que tienen defectos, que presentan rajaduras o defectos de malformación, son rechazados y se procede a romperlos, los cuales son considerados como merma, ya que, el material no es utilizado nuevamente para la preparación de barbotina.

Que en ese sentido, según el informe antes descrito el proceso productivo de la recurrente está compuesto por diversas etapas, entre ellas las denominadas operación de colaje, operación de pulido, operación de



Tribunal Fiscal

Nº 02565-4-2023

esmaltado (barnizado) y operación de cocción (horneado y quema o vidriado en Horno), en las cuales, se habrían producido los defectos de piezas materia de reparo, no obstante, dicho informe no abarca las pérdidas, consideradas por la recurrente como mermas, sufridas durante la operación de pulido y la operación de cocción (horneado y quema o vidriado en Horno), siendo que respecto de las pérdidas sufridas durante la operación de colaje y operación de esmaltado (barnizado) en aquel se detalla que en dichas etapas del proceso productivo, únicamente se consideran como mermas a la barbotina que cae al piso y se adhiere a las herramientas de trabajo, así como al esmalte adherido al piso de la cabina de esmaltado, al uniforme del operario, a los instrumentos de trabajo, a las tuberías, entre otros, no apreciándose que se haga referencia alguna a defectos que habrían sufrido determinadas piezas, las mismas que fueron consideradas como mermas por la recurrente. Asimismo, si bien en el anotado informe se detalla que en la etapa de “clasificado” se identifica a las piezas que presentan rajaduras o defectos de malformación, las cuales son rechazadas y se procede a romperlas, considerándose como mermas, en dicho informe no se identifica los defectos que las citadas piezas contendrían a efecto de ser consideradas como tales, debiendo advertirse, asimismo, que en el referido informe también se hace referencia a que en la etapa de “clasificación y control” o “clasificado y control”, aquellas piezas clasificadas como tercera son desechadas, previamente haberse identificado la etapa del proceso en que se produjo el defecto.

Que en el documento denominado Informe Complementario al Informe Técnico de Mermas - Ejercicio 2010, de 14 de noviembre de 2013, emitido por _____, de fojas 3232 y 3233, se señala que el mismo es emitido a modo de precisión respecto del procedimiento que realiza la recurrente para tratar las mermas de los productos en proceso en su fase final de “clasificación de productos”, indicando que para efecto de determinar las mermas se recurre a criterios físicos como a criterios cualitativos; siendo que los criterios técnicos de revisión sirven para separar las piezas con rajaduras o rotas, las que constituyen pérdidas físicas como consecuencia del proceso productivo y del tipo de materiales, y que dichas situaciones en los productos en proceso se deben a las altas temperaturas de los hornos y a la fragilidad de las piezas por ser todas de superficie vidriada. Se agrega que existen imperfecciones estéticas de los productos que se detectan y clasifican según criterios cualitativos como productos comerciales procediéndose a su venta, y que según lo informado por la recurrente en su revisión, comercialmente ella no distingue dichos productos y no influyen en las mermas registradas; y se concluye que en la etapa de “clasificación de productos”, las roturas u otras imperfecciones corresponden a las pérdidas físicas ocasionadas en la etapa previa de cocción y que son detectadas y extraídas en la etapa de clasificación.

Que al respecto, si bien con los referidos informes la recurrente pretende sustentar que las piezas materia del presente reparo, que presentaban diversos defectos y que fueron desechadas por aquella, corresponden al concepto de mermas, es del caso indicar, que los citados informes emitidos por _____, tuvieron por objeto únicamente validar los porcentajes de mermas de existencias en el proceso de producción de las plantas de San Martín de Porres y Carmen de la Legua, Callao, en el ejercicio 2010, esto es, verificar y aprobar los porcentajes de las mermas que previamente la recurrente calificó como tales, no apreciándose que en dichos informes se haya realizado una evaluación respecto a la naturaleza y procedencia de tales conceptos, siendo que los mencionados informes fueron desarrollados sobre la base de lo previamente considerado por la recurrente como mermas, a efecto de evaluar la razonabilidad de los porcentajes dentro de su proceso productivo; razón por la cual, dentro del acápite VII. Resultados del “Informe Técnico de Mermas - Ejercicio 2010”, de fojas 6264 a 6271, la referida empresa presentó los promedios y rangos de mermas del estudio de las referidas plantas, habiéndose incluso indicado que el método para estimar las supuestas “mermas” producidas en la etapa de clasificación de piezas, por roturas o piezas defectuosas, fue el “cualitativo”, a diferencia de aquellas mermas tales como el esmalte perdido en el barnizado, desechos de barbotina contaminada, entre otros, cuya estimación de límites fue realizada utilizando los métodos cualitativos y estadísticos.

Que por otro lado, nótese que en ambos informes, se señala que las piezas cuyos defectos fueron detectados en la etapa de “clasificación y control”, se produjeron en etapas previas al mismo, habiendo la recurrente procedido a romperlos, esto es, destruirlos.

Que ahora bien, en los documentos denominados “Reporte de Defectos Planta 1” y “Reporte de Defectos Planta 2”, de fojas 1 a 3222, se describen los defectos que se originan según los productos sanitarios que se fabrican, clasificándolos con los códigos, entre otros, FF, FG, FS, LL, LPH, DCO, EE, EF, EL, ER, CS,



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

QD, QE, QH y DCU, que son materia de observación, identificando las etapas del proceso productivo donde ocurrieron. En ese sentido, se advierte que las piezas clasificadas con los códigos de defectos FF, FG y FS corresponden al proceso de "colaje", las piezas con los códigos LL y LPH al proceso de "pulido", las piezas con los códigos DCO, EE, EF, EL y ER al proceso de "barnizado", las piezas con el código CS al proceso de "carga de horno", las piezas con los códigos QD, QE y QH al proceso de "Quema" (vidriado en hornos) y las piezas con el código DCU a otras causas. Asimismo, se distinguen cinco niveles de calidad según los productos sanitarios que se fabrican, así se tienen los códigos EST (estándar), COM (comercial), RES (resane), ROT (rotura) y EVA (evaluación).

Que del documento denominado "Clasificación Consolidada Resumida", de fojas 3244 a 3248, se observa que distinguen tres niveles de calidad, así se tienen los rubros Estándar, Comercial y Rotura; y además se aprecia el rubro APT que es el resultado de sumar las cantidades de los rubros Estándar y Comercial.

Que ahora bien, en el documento denominado "Nomenclaturas de Roturas", de fojas 3223 a 3231, se muestra la nomenclatura de los códigos por defectos, su descripción y, en algunos casos, una ayuda visual, de lo que se da cuenta también en el Resultado del Requerimiento N° , de fojas 7635 y 7636; información que se detalla a continuación:

- FF: Perforaciones mal realizadas u obstruidas que no permiten el funcionamiento y/o instalación del sanitario.
- FG: Cuerpo extraño que daña la continuidad de la superficie esmaltada originado por un desprendimiento de yeso durante la operación de llenado en colado sin posibilidad de resane.
- FS: Defecto funcional (falta de sifonaje, mala orientación de perforaciones, salpicaduras, etc.)
- LL: Rotura ocasionada por una protuberancia de pasta que daña la continuidad de la superficie esmaltada, originada por una mala operación de limpieza antes del esmaltado.
- LPH: Rotura ocasionada por aire atrapado en el cuerpo de la pieza y que compromete la estructura exterior.
- DCO: Manchas ocasionadas por un mal sellado del logo. Sin posibilidad de resane.
- EE: Superficie llamada "piel de naranja" que compromete las características higiénicas de la superficie de la pieza ocasionada por un exceso en la capa de esmalte. Sin posibilidad de resane.
- EF: Superficie con capa insuficiente de esmalte que distorsiona el color. Sin posibilidad de resane.
- EL: Contaminación de esmalte de otro color. Sin posibilidad de resane.
- ER: Rotura ocasionada por un exceso de espesor de esmalte durante la aplicación del mismo.
- CS: Suciedad o mancha de otro color por la falta de limpieza del operador durante su manipulación. Sin posibilidad de resane.
- QD: Deformación por quema que no permite instalación.
- QE: Decoloración total o parcial de la superficie de la pieza causada por un exceso de temperatura focalizado (llamazo). Sin posibilidad de resane.
- QH: Superficie llamada "piel de naranja" que compromete las características higiénicas de superficie de la pieza, ocasionada por un ciclo rápido del horno. Sin posibilidad de resane.
- DCU: Manchas típicas de color cobrizo originado en la coacción. Sin posibilidad de resane.

Que por su parte, en el documento denominado "Proceso de fabricación de sanitarios", de fojas 6182 a 6190, se señala que el proceso de "colado" (colaje), consta de 10 actividades: habilitación del molde, preparación del molde y cerrado, llenado, tiempo de espesor, drene, endurecimiento, apertura del molde y perforaciones, curaciones, desmolde y acabado, siendo que en la actividad de preparación del molde es en la que se originan los siguientes defectos:

- **FG:** que se produce cuando una partícula de yeso desprendida durante la preparación del molde se quedó adentro del mismo, por lo que al formar parte de la pared conformada de la pasta no permitirá su identificación en inspección y provocará una rotura en la pared, no permitiendo el uso del producto, siendo que en las fotografías incorporadas al citado documento, se muestran inodoros (piezas crudas) que contienen un pedazo de yeso incrustado en su superficie.
- **LL:** que se origina cuando la partícula de la propia pasta, proveniente de una colada anterior (ya que el molde se utiliza más de una vez al día), no fue correctamente eliminada, formando parte de la pared



Tribunal Fiscal

Nº 02565-4-2023

conformada pero como un agente contaminante, el mismo que si bien es probable que sea detectado en la inspección, en algunas ocasiones está oculto por debajo de la superficie de la pieza, lo que no permite su retiro, generando que sea esmaltada e ingrese al horno, teniendo como consecuencia el desprendimiento de la zona afectada y, por consiguiente, una rotura. En las fotografías que se acompañan se aprecian incrustaciones de pasta seca y rotura en piezas de inodoro (piezas crudas).

Que en el mencionado documento se detalla, a su vez, que dentro de la actividad de llenado, en el proceso de colado, se produce el defecto denominado **LPH**, producido a causa del flujo turbulento con el que ingresa la pasta al molde, lo que ocasiona la formación de burbujas o cámaras de aire que por su ubicación y dimensión no pueden ser detectadas en las etapas de inspección, las mismas que al ser sometidas a altas temperaturas en el horno, generan una rotura que perjudicará la estructura de la pieza, ya que dichas burbujas o cámaras de aire buscarían un desfogue. En las fotografías que se acompañan se aprecian superficies de cerámica con burbujas de aire.

Que asimismo, se describe que en la actividad de apertura del molde, se producen los defectos denominados **FF** y **FS**, al ejecutarse deficientemente las perforaciones de las piezas quedando rebabas internas, las cuales al no ser detectadas provocan que la pieza tenga problemas de funcionamiento o instalación (defecto **FF**); o por una mala orientación problemas funcionales que descalificarán a las piezas sobre todo los productos que deberían ser inodoros debido a salpicaduras o falta de funcionamiento (defecto **FS**).

Que por otro lado, se señala que dentro del proceso de "esmaltado", mediante el cual el esmalte debe aplicarse de manera homogénea en toda la superficie de la pieza para evitar diferencias en la apariencia del producto que puede comprometer su estética y su estructura, se producen los siguientes defectos:

- **EE**: que se origina cuando la aplicación del esmalte es exagerada.
- **ER**: se produce cuando una superficie es muy cargada de esmalte en un lugar específico, lo que compromete la estructura de la pieza en la cocción debido a tensiones superficiales que detonan en una rotura.
- **EF**: cuando la aplicación del esmalte es insuficiente.

Que se refiere que en el proceso de carga de horno, que consiste en colocar en forma ordenada y limpia las piezas esmaltadas en las vagonetas de los hornos para ingresar a la cocción, se produce el defecto **CS**, que se origina cuando existe más de un color en simultáneo, lo que ocasiona manchas de otro color en las piezas.

Que se detalla que dentro del proceso de cocción, el horno como equipo también puede sufrir alteraciones que comprometen sus resultados, pudiendo producir los siguiente defectos:

- **QH**: que se origina por una alteración de un quemador focalizando el defecto en un determinado lugar, como la distorsión de la superficie de un lavatorio, según fotografía que se adjunta.
- **DCU**: que se ocasiona por una alteración en la cantidad de aire de la combustión de un quemador, apreciándose en la fotografía adjunta manchas de color en una pieza.

Que finalmente, del documento denominado "Guías sobre medio ambiente, salud y seguridad para la fabricación de baldosas cerámicas y artefactos sanitarios" de la Corporación Financiera Internacional del Grupo del Banco Mundial, de fojas 3235 a 3243, se aprecia que es un documento de referencia técnica que contiene recomendaciones para el manejo de residuos sólidos de procesos industriales como la fabricación de productos cerámicos.

Que en ese sentido, de la documentación evaluada, se aprecia que las piezas (existencias) clasificadas con los códigos de defectos **FF**, **FG**, **FS**, **LL**, **LPH**, **DCO**, **EE**, **EF**, **EL**, **ER**, **CS**, **QD**, **QE**, **QH** y **DCU**, constituyen productos sanitarios con defectos, tales como roturas, perforaciones mal realizadas, alteraciones en la superficie, manchas, exceso, insuficiencia y contaminación de esmalte que distorsiona el color, deformación por quema y decoloración, originados en las actividades de los procesos de "colado" (colaje), "pulido", "esmaltado", "carga de horno" y "cocción", que no fueron considerados como productos finales por la recurrente, debido a que durante su proceso productivo sufrieron pérdidas de orden cualitativo e irreparable que los hicieron inutilizables para los fines a los que estaban destinados, conforme se advierte



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

del detalle y descripción de los indicados defectos según la documentación presentada por la propia recurrente, que evidencian que estos constituían deterioros o daños físicos en las piezas detectados por aquella en la última etapa de su proceso productivo; por lo que estas pérdidas calificaban como desmedros, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, y a efecto que se admitiera su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta, debían acreditarse conforme con lo previsto por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no ocurrió, conforme se aprecia de autos.

Que a mayor abundamiento, cabe señalar que en la Resolución N° referida a la propia recurrente y respecto al Impuesto General a las Ventas de períodos anteriores, en el que se discutía si los productos defectuosos de la recurrente, como en el caso de autos, constituían mermas, este Colegiado ha señalado que los bienes que no pasaron el control de calidad de la recurrente no calificaban como tales.

Que con relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que las unidades observadas califican como mermas al tratarse de pérdidas físicas ocasionadas por la naturaleza frágil del producto y las altas temperaturas a la que es sometido, no requiriéndose que se trate de una destrucción total o desaparición del bien, siendo suficiente que se configure una afectación física significativa, y en el caso de autos, los defectos identificados implican la inmediata pérdida física de la existencia, ya que no existe un mercado en el que dichos bienes defectuosos puedan ser comercializados, ni siquiera como un sub producto, lo que también ocurre con los retazos o pedazos que se generan con el corte de piezas de vidrio para su comercialización, por lo que deben ser considerados como mermas del proceso productivo y no desmedros, para lo cual precisa que no existe un mercado para aparatos sanitarios que presenten tales defectos, convirtiéndose en desechos que carecen de valor para su comercialización y utilización para fines distintos, no pudiendo, bajo ninguna circunstancia, comercializarse a precios menores que las unidades terminadas, toda vez que carecen de funcionalidad y no cuentan con un mercado en el que se puedan ofrecer, ya que nadie adquiriría un sanitario con defectos; es del caso indicar que conforme con lo actuado y el análisis realizado por esta instancia, los bienes en cuestión presentaban defectos que representaban deterioros o daños físicos en las piezas producidas, lo que califica como desmedros, en tanto corresponden a pérdidas de orden cualitativo, de acuerdo con las normas y jurisprudencia glosadas, por lo que no resulta atendible lo argumentado en contrario por la recurrente.

Que asimismo, cabe indicar que en la citada Resolución N° , este Tribunal ha establecido que si un bien sufre de desmedro no conlleva naturalmente a su destrucción, sino que la empresa tiene la opción entre venderlo a un precio más bajo que el normal o destruirlo, siendo esto último lo efectuado por la recurrente, por lo que se encontraba obligada a acreditar ello de conformidad con la legislación del Impuesto a la Renta, lo que no hizo.

Que acerca de las Resoluciones N° invocadas por la recurrente, cabe anotar que la primera se refiere a la rotura de bienes (vidrios) que ocurren por su manipulación al momento de trasladarlos de un lugar a otro; la segunda se relaciona con la existencia de restos físicos (pedazos) como resultado de un proceso de corte de una plancha de vidrio que se comercializa; la tercera se trata de la pérdida que se produce como consecuencia del manipuleo de envases de vidrio; mientras que la cuarta se refiere a que la destrucción de bienes gravados originada por el desmedro de ellos, no significa incumplir con los requisitos sustanciales exigidos por el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; esto es, versan sobre situaciones distintas a la del caso de autos, de conformidad con lo analizado precedentemente. A su vez, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11915-3-2007 y 06972-4-2004, citadas igualmente por la recurrente, están referidas a las roturas de envases de vidrio y de productos terminados (botellas con líquido) en etapa posterior al envasado en el almacén de productos terminados, y a la pérdida de la mercadería sufrida (envases de gaseosas y cerveza y sus contenidos) como producto de su caída precipitada del almacén; supuestos que no se presentan en el caso de autos.

Que al respecto, es del caso precisar que conforme lo analizado precedentemente, las piezas con defectos que fueron observadas por la Administración sufrieron pérdidas de orden cualitativo e irreparable que las hicieron inutilizables para los fines a los que estaban destinadas, por lo que al corresponder dichos criterios jurisprudenciales invocados por la recurrente a situaciones distintas a la de autos, no resulta amparable su aplicación a este último, debiendo además señalarse que si bien la merma no implica necesariamente la



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

destrucción "total" de un bien⁷, en el caso de autos se está ante productos dañados o defectuosos, los que califican como desmedros, no existiendo controversia respecto de la desaparición total o no de los bienes.

Que estando a lo expuesto, corresponde mantener el reparo materia de autos, al encontrarse arreglado a ley, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

III. Resoluciones de Determinación N°

Que en el Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° _____, de foja 8017, giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, por el monto de S/ 0,00, en cada caso, se advierte que la Administración reliquidó la aplicación del saldo a favor de ejercicios anteriores.

Que de conformidad con el segundo párrafo del artículo 87 de la anteriormente citada Ley del Impuesto a la Renta, si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, este consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado, siendo que los contribuyentes que así lo prefieran, podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, la que estará sujeta a verificación por la SUNAT.

Que por su parte, el artículo 55 del anteriormente citado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, prevé que para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes observarán, entre otra, las siguientes disposiciones: 1) Solo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría, 2) Para la compensación de créditos se tendrá en cuenta el siguiente orden: en primer lugar se compensará el anticipo adicional, en segundo término los saldos a favor y por último cualquier otro crédito, 3) El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional, y 4) El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado solo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquel en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo. En ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional.

Que del Anexo N° 1 a las resoluciones de determinación antes mencionadas y el Anexo N° 1.5 a la Resolución de Determinación N° _____, de foja 7925, se aprecia que la Administración consideró el saldo a favor de los ejercicios anteriores, partiendo de las declaraciones juradas presentadas el 29 de marzo y 30 de junio de 2010 mediante Formularios Virtuales PDT 662 N° _____ y 664 N° _____ por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009, de fojas 8103 a 8107, lo que incidió en la reliquidación del saldo a favor a ser aplicado contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010.

Que teniendo en cuenta que la recurrente no ha formulado argumento alguno en sus recursos de reclamación y apelación a fin de desvirtuar tal aspecto, el que es conforme a ley, corresponde mantener dichos valores, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° _____, de fojas 8030 y 8031, fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

⁷ Tal como se ha señalado en las Resoluciones N° _____

entre otras.



Tribunal Fiscal

N° 02565-4-2023

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

Que el numeral 1 del artículo 178 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, disponía que constituía infracción relacionada con el cumplimiento de 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 correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, modificada por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, la sanción aplicable a la referida infracción era una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución.

Que la Resolución de Multa N° de fojas 8030 y 8031, fue girada sobre la base de los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, contenidos en la Resolución de Determinación N° de fojas 7966 a 8015, que han sido mantenidos en esta instancia, por lo que procede emitir similar pronunciamiento; en ese sentido, al encontrarse acreditada la comisión de la infracción y haberse establecido la sanción conforme a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 29 de mayo de 2015.

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

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL

González Ponce
Secretario Relator (e)
ILL/PM/AD/VCO/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente