



Tribunal Fiscal

N° 06922-1-2024

5. Costo de ventas

Que la recurrente explicar el procedimiento contable efectuado y sostiene que en la cuenta contable registró ajustes de inventario por diferencias en el inventario físico originadas por las mermas asociadas a los bienes registrados en dicho inventario, ajustes que se encuentran sustentados en informes técnicos mensuales y en el estudio de merma elaborado durante el ejercicio 2019 que detalla el proceso y metodología empleada respecto a la verificación de las mermas, así como las causas que dieron origen a las mermas en dicho año y en el año 2016, puesto que se encuentran relacionadas con sus actividades ordinarias, las que no han variado en el tiempo.

Que agrega que si bien la Administración reconoce que en el pasado sus productos tenían una mayor exposición por no contar con instalaciones techadas, lo que acreditaría la existencia de mermas en el ejercicio 2016, no obstante omitió pronunciarse al respecto, limitándose a señalar que un informe generado en el ejercicio 2019 no puede sustentar la merma de un ejercicio distinto, sin siquiera analizar los hechos que determinaron la generación de mermas y que una vez acreditada la existencia de mermas en el ejercicio 2016 es fundamental observar que el importe total de estas se encuentran también acreditadas en los informes mensuales de toma de inventarios, así como en el archivo Excel "Anexo_06_Ajuste de inventarios" que fueron presentados en la etapa de fiscalización.

Que cita el Informe N° para alegar que cualquier provisión cuantificable y/o estimable, distinta a aquellas que están previstas como deducibles en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no debe considerarse como deducción para la determinación de la renta neta imponible en el periodo en que se efectúe dicha provisión, ello sin perjuicio de que se acepte la deducción de los gastos propiamente dichos en el ejercicio en que aquellos se devenguen y siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad previsto en dicho artículo, salvo que una norma disponga límites a su deducibilidad o simplemente la prohíba.

Que por su parte, la Administración sostiene que la documentación presentada por la recurrente no sustentó que la naturaleza de las provisiones efectuadas correspondan a un ajuste por diferencia de inventario, a pesar de haber sido requerida para tal efecto, por lo tanto, el monto de S/3 792 626,07, registrado en la cuenta - Ajuste de inventarios anuales, corresponde a asientos contables de provisión de gasto, que afectaron los resultados del ejercicio 2016, cuya deducción no está permitida en aplicación del artículo 37 y el inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 4314), se observa que la Administración reparó S/3 792 626,07, por concepto de «costo de ventas», consignando como base legal el artículo 37 y el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y sustentándose en el punto 6 al Resultado del Requerimiento N° y el ítem 6 al Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el punto 6 del Requerimiento N° (fojas 3842 y 3843) la Administración dio cuenta que la operación denominada "ajuste por inventarios" no había sido acreditada por la recurrente, de acuerdo con lo señalado en el punto 9 del Resultado del Requerimiento N°, por lo que le solicitó sustentar las operaciones registradas en la cuenta - Ajuste de inventarios por S/3 792 626,07, así como presentar sus argumentos y describir las operaciones relacionadas con la observación, debiendo explicar el tratamiento contable y tributario que se hubiera aplicado a los inventarios y proporcionar asientos contables, comprobantes de pago, documentos de ajuste (notas de débito y notas de crédito), políticas contables, informes técnicos, medios de pago, Kardex de inventarios de los productos que se hubieran ajustado y/o provisionado y otros, que acrediten que las operaciones se hubieran ejecutado de acuerdo con un procedimiento que cumpla con las condiciones técnicas y legales correspondientes. Asimismo, le solicitó que proporcione los papeles de trabajo, en donde se muestren los cálculos de cada operación y se identifique el código de las existencias que dieron origen a los reconocimientos de ajustes provisiones y/u otros.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 28 de enero de 2022 (fojas 2580 a 2583/vuelta), la recurrente explicó el procedimiento contable efectuado y señaló que en la cuenta contable registró ajustes de inventario producto de las diferencias con el inventario físico, sustentados en informes técnicos



Tribunal Fiscal

N° 06922-1-2024

mensuales que concilian importe y tipo de material y dio cuenta de la presentación de un estudio de merma que detalla el proceso y metodología empleada respecto a la verificación de las mermas.

Que en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3766/vuelta a 3771) la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente y de su evaluación señaló que las operaciones registradas en la cuenta - Ajuste de inventarios constituían asientos contables de provisión de gasto que afectaron los resultados del ejercicio 2016, cuya deducción se encuentra prohibida por el inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que si bien corresponderían a ajustes contables por diferencia en el inventario físico por faltantes de inventario (mermas), fueron sustentados con un estudio de mermas elaborado en el ejercicio 2019 y no en el ejercicio 2016 materia de fiscalización, por lo que no estaba probado que los referidos ajustes de inventario del 2016 correspondan a mermas, más aun cuando el referido estudio de mermas señala que los almacenes de inventarios en el ejercicio 2019 cambiaron con respecto al año 2016, agregando que si el estudio de merma en referencia no prueba el ajuste de inventario por S/3 792 626,07, los informes mensuales de toma de inventarios denominados "Anexo 06_Parte 1" y "Anexo 06_Parte 2" solo sustentan asientos contables de provisión de gasto. Reparó S/3 792 626,07, controlado en la cuenta contable denominado "ajuste de inventarios anuales por constituir asientos contables de provisión de gasto que afectaron los resultados para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, cuya deducción se encuentra prohibida.

Que posteriormente, mediante el ítem 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4179), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por el concepto de «costo de ventas» por S/3 792 626,00, a fin que de estimarlo pertinente presentara sus descargos.

Que en respuesta, mediante escrito presentado el 12 de agosto de 2022 (foja 3441/vuelta), la recurrente señaló que se remitía a los argumentos presentados en respuesta al Requerimiento N° .

Que en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4107 a 4109), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y reiteró su posición en cuanto a que las operaciones registradas en la cuenta - Ajuste de inventarios constituían asientos contables de provisión de gasto que afectaron los resultados del ejercicio 2016, cuya deducción se encuentra prohibida en aplicación del inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que mantuvo el reparo.

Que de lo expuesto se tiene que la Administración sustenta el reparo al costo de ventas por ajustes de inventarios anuales que calificarían como provisión de gasto, en que se sustenta con un estudio de mermas elaborado en el ejercicio 2019 y no en el ejercicio 2016 y que el estudio de merma en referencia no prueba el ajuste de inventario por S/3 792 626,07, y los informes mensuales de toma de inventarios denominados "Anexo 06_Parte 1" y "Anexo 06_Parte 2", presentados por la recurrente solo sustentan asientos contables de provisión de gasto.

Que es de indicar que para sustentar los ajustes de inventario por mermas, la recurrente presentó los documentos denominados: i) Estudio de Merma de la Exportación de Concentrados de Nexa Resources (Nexa CMJ), durante el año 2019, elaborado por en diciembre de 2019³⁷ (fojas 2152/vuelta a 2159); ii) los Informes de Inventario a cierre de enero a diciembre de 2016, elaborado por la propia recurrente³⁸ (fojas 2113 a 2151); y, iii) los archivos Excel denominados "Anexo_06_Ajuste de inventarios" y "Anexo_06_CJM_DJ_2015"³⁹.

Que sobre el particular cabe señalar que según el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, y los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley y, en consecuencia, según

³⁷ De acuerdo con el USB que obra a foja 4189, dicho documento se encuentra con el nombre de "Anexo_06_Estudio de Merma y en la ruta 09_Req_

³⁸ De acuerdo con el USB que obra a foja 4189, dichos documentos se encuentran con los nombres de "Anexo_06_Parte1" y "Anexo_06_Parte2"; y en la ruta 09_Req_

³⁹ De acuerdo con el USB que obra a foja 4189, en la ruta 09_Req_



Tribunal Fiscal

N° 06922-1-2024

el inciso f) del citado artículo 37, son deducibles, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo, y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que el inciso f) del artículo 44 de la citada ley prevé que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones, cuya deducción no admite la ley.

Que por su parte 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, señala que, para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de la Ley, se entiende por: 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.

Que el referido inciso c) dispone respecto a las mermas que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditarlas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 01932-5-2004 y 08624-3-2015 que lo que se pretende con el informe técnico es que se determine, entre otros, el origen, la calificación como merma y si ésta se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada por el contribuyente, debiendo dicho informe detallar la metodología empleada y las pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración, a efecto de establecer si se encuentra acreditada la deducción.

Que en las Resoluciones N° 05437-1-2009, 00399-4-2003 y 09579-4-2004, se ha interpretado que en el caso de determinación de mermas no basta que la Administración deje de lado la información proporcionada por la recurrente, sino que resulta necesario que la referida determinación se encuentre motivada y sustentada en documentación y/o información técnica correspondiente, lo que implicaría la verificación de los libros y registros contables de la recurrente y la evaluación de la documentación y/o información técnica respectiva que le permita determinar el porcentaje de merma aplicable.

Que de las normas y criterios jurisprudenciales expuestos se concluye que la merma implica una pérdida física de las existencias, ya sea en volumen, peso o cantidad, cuya causa obedece a la propia naturaleza del bien, al proceso productivo o a la comercialización, correspondiendo su acreditación al contribuyente mediante un informe técnico, emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por un organismo técnico competente, el cual deberá contener, por lo menos, la metodología empleada y las pruebas realizadas, demostrando el origen de la merma, su calificación como tal y si está dentro de los márgenes normales de la actividad realizada por dicho contribuyente, informe que será evaluado por la Administración quien determinará si con él se acredita la deducción por concepto de merma.

Que asimismo, en relación con el fundamento del reparo de la Administración se debe indicar que si bien resultaría idóneo que el informe técnico se elabore en el mismo ejercicio de producidos los hechos que motivaron la merma, también es cierto que las normas del Impuesto a la Renta no condicionan la deducibilidad de dicho concepto a la oportunidad de la elaboración del referido informe, por lo que este podría elaborarse, incluso, con posterioridad al ejercicio en que se produjo la merma, tal como ha sido admitido en diversas resoluciones emitidas por este Tribunal, tales como las Resoluciones N° 01584-8-2020 y 05243-1-2020, en las que se han admitido informes técnicos elaborados con fechas posteriores a los ejercicios en que se produjeron los hechos materia de merma.

Que estando a lo expuesto y habida cuenta que la Administración no ha evaluado el informe de mermas presentado por la recurrente, ni ha establecido si la metodología empleada y las pruebas realizadas contenidas en dicho estudio acreditan la merma y, por ende, el ajuste de inventarios efectuado por esta, habiéndose limitado a rechazar el informe por el año en que ha sido elaborado, se establece que el fundamento del reparo de la Administración no resulta concluyente, por lo que corresponde revocar la apelada en el extremo del reparo al costo de ventas, dejándolo sin efecto.