



Tribunal Fiscal

N° 03670-2-2017

EXPEDIENTE N° : 7999-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Ica
FECHÁ : Lima, 26 de abril de 2017

VISTA la apelación interpuesta por _____, con R.U.C. N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° 1050140001098/SUNAT, emitida el 16 de mayo de 2008 por la Intendencia Regional Ica de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0001745 y N° 102-003-0001746 y la Resolución de Multa N° 102-002-0002622, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que durante la fiscalización efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por notas de crédito no sustentadas y mermas no deducibles, aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 en virtud del reparo por notas de crédito no sustentadas y por exceso de remuneraciones del directorio y determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que la recurrente sostiene que se encuentra en trámite la apelación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° 104-003-0001726, que contiene la determinación de las pérdidas compensables de ejercicios anteriores al ejercicio 2002 e indica que la Administración no tomó en consideración que mediante la declaración rectificatoria presentada con Formulario Virtual PDT 652 N° 15000979, había reconocido los reparos efectuados por recibos por honorarios de _____, por exceso de remuneraciones al directorio, por los importes de S/. 61 057,00 y S/. 13 515,00, respectivamente.

Que añade que cumplió con presentar el informe elaborado por el ingeniero agrónomo Juan Jesús Seminario Vilca, el cual contiene la metodología empleada y las pruebas realizadas, para acreditar las mermas, materia de cuestionamiento como su correspondiente ampliación; de otro lado, si bien realizó la provisión de mermas, adicionalmente efectuó el castigo contable de dicho registro, por lo que no se afectaron los resultados de sus estados financieros, precisando que ello se demuestra con el hecho que la Administración no reparó la provisión de mermas efectuada respecto de la campaña agrícola del 2004 – 2005.

Que manifiesta que la metodología empleada por el referido profesional acredita que las pérdidas posteriores a la cosecha revisten una enorme importancia económica y que tal merma se origina mayormente por la pérdida de peso que registra la fruta durante las diferentes etapas que atraviesa desde el momento de la cosecha hasta su llegada al consumidor, así como por deterioro físico o biológico, además, el almacenaje temporal también ocasiona pérdida de peso de las paltas de 2% a 5% de este.

Que anota que las paltas cosechadas son enviadas a la planta empacadora, para lo cual se transportan en camiones sin refrigeración y que dicho proceso puede demorar de 3 a 4 días hasta que los vehículos completen su carga, a lo que debe sumarse las altas temperaturas de la región, todo lo cual produce una merma por transpiración de 2%, equivalente a 10 700 kilogramos, asimismo, se realiza un proceso de clasificación de la fruta a ser empacada, en el cual se efectúa un primer descarte de fruta por exceso o defecto de peso, conforme a las especificaciones de _____, lo que implica una merma de 2%, equivalente al 10 700 kilogramos adicionales; a su vez, en la etapa de empaque se realiza un segundo descarte de fruta por daños físicos (plagas, magulladuras, raspaduras) y madurez biológica, lo que produce una merma de 1,5%, correspondiente a 6 944 kilogramos y,

f α x



Tribunal Fiscal

Nº 03670-2-2017

finalmente, la palta sufre una merma de 1,5% a 4% por madurez de la fruta y por transporte de la fruta hasta su destino final. Apunta que Consorcio de Productores de Fruta S.A. es quien realiza las pruebas de análisis de porcentaje de aceite de palta Hass, conforme al procedimiento que describe en su escrito de apelación.

Que en el caso de autos, como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante Carta Nº 0501030848000/SUNAT y Requerimiento Nº 1021050000289 (folios 2007 a 2009 y 2068), la Administración efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por recibos por honorarios de . . . exceso de remuneraciones al directorio, notas de crédito no sustentadas, mermas no deducibles y pérdida tributaria compensable del ejercicio anterior, asimismo aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por notas de crédito no sustentadas y por exceso de remuneraciones del directorio, a la vez que determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que la Administración mediante la apelada levantó el reparo por notas de crédito no sustentadas, por lo que procedió a la reliquidación de las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación Nº 102-003-0001745 y Nº 102-003-0001746 y la Resolución de Multa Nº 102-002-0002622, entre otros.

Que en este sentido corresponde determinar si los demás reparos en que se sustentan las resoluciones de determinación impugnadas, así como la Resolución de Multa Nº 102-002-0002622, se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación Nº 102-003-0001746 - Impuesto a la Renta del ejercicio 2003

Recibos por honorarios de

/ exceso de remuneraciones al directorio

Que en cuanto a los referidos reparos, ascendentes a los importes de S/. 13 515,00 y S/. 61 057,00 (folios 236 y 1451), la recurrente no ha formulado argumentos para desvirtuarlos, sino que, por el contrario, afirma haberlos reconocido y, dado que en autos se ha verificado que se encuentran arreglados a ley, corresponde mantenerlos y confirmar la apelada en este extremo.

Que no obstante, cabe señalar que carece de sustento lo afirmado por la recurrente en el sentido que mediante la declaración rectificatoria presentada con Formulario Virtual PDT 652 Nº 15000979 (folios 2145 a 2147), reconoció los reparos en cuestión, dado que la referida declaración rectificatoria no surtió efectos, al no haber determinado una mayor obligación tributaria (folios 236 y 240), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, aplicable al caso de autos¹.

Mermas no deducibles

Que el inciso f) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, prescribe que son deducibles 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 de dicha norma.

Que el inciso c) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 194-99-EF, dispone que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37º de dicha 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, 2) Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

¹ Según el referido artículo 88º del Código Tributario no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75º o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y periodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que ésta determine una mayor obligación.



Tribunal Fiscal

N° 03670-2-2017

Que se aprecia de autos (folios 236 y 1448), que la Administración reparó la suma de S/. 90 311,00 por mermas no deducibles que se encontraban contabilizadas por la recurrente en la Cuenta 6850401.

Que de la revisión del documento denominado "Informe Técnico de Mermas y Descartes de Frutas de Palta" de 10 de febrero de 2004 (folios 1910 a 1918), presentado por la recurrente en la etapa de fiscalización a efectos de sustentar tales mermas, se advierte que no detalla las pruebas realizadas, así como los resultados obtenidos, ni precisa la forma en que se determinaron las cantidades de mermas obtenidas en cada una de las evaluaciones efectuadas, por lo que el anotado documento no reúne los requisitos establecidos por el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en consecuencia, corresponde mantener el presente reparo y confirmar a apelada en este extremo.

Que dado que el referido informe técnico no detalla las pruebas realizadas, ni precisa la forma en que se determinaron las cantidades de mermas obtenidas en cada una de las evaluaciones efectuadas, carecen de fundamento los planteamientos efectuados por la recurrente en el sentido que contenía dicha información así como la referencia efectuada a los factores que originaron las mermas en cuestión y la forma en que se produjeron éstas en cada etapa de su proceso productivo y/o comercialización.

Que carece de fundamento lo señalado por la recurrente en el sentido que si bien realizó la provisión de mermas materia de cuestionamiento, adicionalmente efectuó el castigo contable de dicho registro, por lo que no se afectaron los resultados de sus estados financieros, por cuanto, en la verificación efectuada por la Administración en la etapa de fiscalización (Requerimiento N° 1022050000108 y su resultado), se determinó que aquélla había efectuado registros contables realizados en la Cuenta 6850401 por mermas de palta.

Que el hecho que la Administración no hubiere efectuado reparos por mermas en la campaña agrícola 2004 – 2005 conforme refiere la recurrente, no enerva el reparo bajo análisis, dado que el error o la omisión de la Administración a efectuar reparos en ejercicios previos, no son fuente del derecho del recurrente a deducir la merma en ejercicios posteriores.

Que de otro lado, si bien la recurrente adjuntó a su escrito de reclamación el documento denominado "Ampliación de Informe Técnico de Mermas y Desmedros de Palta" (folios 210 a 235), suscrito por el recurrente, no procede admitirlo como medio probatorio en el presente procedimiento contencioso – tributario, puesto que fue requerido por la Administración en la etapa de fiscalización y la recurrente no ha acreditado que la omisión de su presentación no se generó por su causa o que hubiera efectuado la cancelación del monto impugnado o presentado carta fianza actualizada por las pruebas no presentadas y/o exhibidas.

Pérdida tributaria compensable del ejercicio anterior

Que según el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 27513², los contribuyentes domiciliados en el país deberán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los 4 ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtenga dicha renta neta, y el saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso no podrá computarse en los ejercicios siguientes.

Que del Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° 102-003-0001746 (folio 236), se tiene que la Administración reconoció una pérdida tributaria compensable del ejercicio anterior por el importe de S/. 900 757,00³, el cual difiere del monto de S/. 2 396 962,00 consignado en la declaración original del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2003 presentada mediante Formulario Virtual PDT 652 N° 52497268 (folio 2142).

² Publicada el 28 de agosto de 2001.

³ Monto que corresponde al originalmente determinado en la Resolución de Determinación N° 104-003-0001726, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002.

4



Tribunal Fiscal

Nº 03670-2-2017

Que mediante Resolución Nº 01231-1-2012, que resolvió la apelación interpuesta contra la denegatoria ficta de la reclamación interpuesta, entre otras, contra la Resolución de Determinación Nº 104-003-0001726, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, este Tribunal consideró que la recurrente había presentado declaraciones rectificatorias de los ejercicios 2000, 2001 y 2002, en las que consignó el arrastre de las pérdidas tributarias compensables, lo que debía ser tomado en cuenta al momento de determinarse el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, luego de los reparos efectuados durante la fiscalización de ese ejercicio, por lo que dispuso que la Administración realizara la verificación que correspondía al arrastre de pérdidas a efectos de determinar la que correspondía declarar en el ejercicio 2002 materia de tales autos.

Que en cumplimiento, la Administración emitió la Resolución de Intendencia Nº 105015000220/SUNAT de 16 de abril de 2013 y dispuso que se modificara la Resolución de Determinación Nº 104-003-0001726, considerando como pérdida el monto de S/. 2 474 689,00⁴, la que, de acuerdo con lo informado se encuentra firme y consentida.

Que en tal sentido, no resulta arreglado a ley el monto de S/. 900 757,00 considerado por la Administración por dicha pérdida tributaria del ejercicio anterior en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por lo que corresponde dejar sin efecto el presente reparo y revocar este extremo de la apelada.

Resolución de Determinación Nº 102-003-0001745 - Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003

Que de conformidad con el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Ley Nº 27804⁵, para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que, al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, siempre que el egreso, por su naturaleza, signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario, y el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el Artículo 55° de esta Ley.

Que en cuanto a la anotada resolución de determinación (folios 239 y 241), emitida por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la recurrente no ha formulado argumentos para desvirtuarla y dado que el reparo por remuneraciones al directorio en exceso en que se sustenta, se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerla y confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa Nº 102-002-0002622 - Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, contempla que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares, la cual se sanciona con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del aludido código, modificado por el referido decreto legislativo, según su Comprobante de Información Registrada (folio 383).

⁴ Como se ha indicado, el referido valor originalmente había determinado una pérdida de S/. 900 757,00.

⁵ Publicada el 2 de agosto de 2002.

f α x



Tribunal Fiscal

Nº 03670-2-2017

Que la Nota 15 de la referida Tabla I agrega que en caso se declare una pérdida tributaria correspondiendo declarar un tributo el monto de la multa será la suma del 50% del tributo omitido y el 15% de la pérdida declarada indebidamente.

Que la referida resolución de multa (folios 237 y 242), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, como consecuencia de los reparos mantenidos en esta instancia, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción materia de análisis y toda vez que la mencionada multa fue calculada conforme con lo establecido en la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Con los vocales Pinto de Aliaga y Velásquez López Raygada con su voto discrepante, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 1050140001098/SUNAT de 16 de mayo de 2008 en el extremo referido a las pérdidas compensables de ejercicios anteriores y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


PINTO DE ALIAGA
VOCAL PRESIDENTA


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL


Barrera Vásquez
Secretaría Relatora
CA/BV/JA/njt.



Tribunal Fiscal

Nº 03670-2-2017

VOTO DISCREPANTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA:

Que en el caso de autos se aprecia que ni en la reclamación ni en su apelación la recurrente cuestionó los reparos vinculados a los recibos por honorarios emitidos por Julio Alfonso Patrón Gagliuffi y por exceso de remuneraciones al directorio, los cuales inciden en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 contenida en la Resolución de Determinación N° 102-003-0001746, ni cuestionó la sanción contenida en la Resolución de Multa N° 102-002-0002622, calculada en base a dichos reparos, por lo que en aplicación del artículo 136° del Código Tributario, que señala que para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte reclamada, pero para que este sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte no impugnada actualizada hasta la fecha de pago, soy de opinión que se declare la nulidad de la apelada en dichos extremos y se remitan los actuados a la Administración a efectos que en aplicación de la misma norma, requiera a la recurrente el pago o afianzamiento de la deuda no cuestionada, contenida en los citados valores, a fin de admitirse a trámite la reclamación interpuesta en cuanto a los demás extremos contenidos en ellos, en caso contrario, deberá declarar la inadmisibilidad de la reclamación interpuesta contra dichos valores.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe precisar que ni en su reclamación ni en su apelación, cuestionó la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta sobre la base del reparo por exceso de remuneraciones al directorio, contenido en la Resolución de Determinación N° 102-003-0001745, aun cuando lo mencionó en sus escritos de reclamación y apelación, por lo que en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, que señala que son nulos los actos dictados prescindiéndose totalmente del procedimiento legal establecido, soy de opinión que se declare nula la apelada en tal extremo y que esta instancia se abstenga de emitir pronunciamiento en torno a ello.

Que asimismo, a título ilustrativo, creo conveniente mencionar que el artículo 141° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que no se admitirá 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.

Que de acuerdo con el artículo 148° del referido código no se admitirá como medio probatorio ante este Tribunal la documentación que requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, sin embargo, se deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que este demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa, asimismo, deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago y que no podrán actuarse medios probatorios ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el artículo 147°.

Que de las normas expuestas resulta claro que el ofrecimiento y actuación de medios probatorios, así como el cumplimiento de los requisitos para que estos puedan ser analizados en instancias posteriores, cuando no hubieran sido presentadas en instancias previas, debe producirse dentro del plazo probatorio fijado para cada procedimiento, según el artículo 125° del Código Tributario⁶, en el caso de autos, treinta días útiles de presentada la apelación⁷, por lo que el plazo que tenía la recurrente para cumplir con los requisitos para que se admitieran las pruebas presentadas en la apelación venció durante la vigencia del artículo 148° del Código Tributario, antes que fuera modificado por el Decreto Legislativo N° 1263.

⁶ Plazo de treinta días hábiles contados desde la presentación del recurso correspondiente.

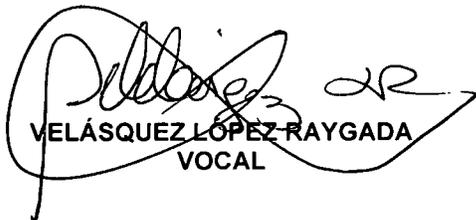
⁷ El recurso fue presentado el 18 de agosto de 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 03670-2-2017

Que según lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Final del Código Procesal Civil, aprobado por la Resolución Ministerial Nº 010-93-JUS, que señala que las normas procesales son de aplicación inmediata, incluso al proceso en trámite, sin embargo, continuarán rigiéndose por la norma anterior: las reglas de competencia, los medios impugnatorios interpuestos, los actos procesales con principio de ejecución y los plazos que hubieran empezado, aplicable supletoriamente en materia tributaria según lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, soy de opinión que al caso de autos resulta aplicable el artículo 148º del Código Tributario, antes que fuera modificado por el Decreto Legislativo Nº 1263, no por la modificación citada por el voto en mayoría.



VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL



Barrera Vásquez
Secretaría Relatora
VLR/BV/JA/njt.