



Firmado Digitalmente
por RODRIGUEZ LOPEZ
Jenny Laura FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2025
13:01:42 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 01940-5-2025

EXPEDIENTE N° : 11269-2023
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Huánuco
FECHA : Lima, 4 de marzo de 2025

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N°
 contra la Resolución N° de 28 de abril de 2023, emitida por la Intendencia
 Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria -
 SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N°
 y la Resolución de Multa N° , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio
 2018 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente manifiesta que la Administración pretende desconocer el Informe Técnico N°
 elaborado por el ingeniero con C.I.P. el cual sustenta la merma,
 desconociendo un hecho fáctico que sucede en el proceso de comercialización de aves, precisando que
 de acuerdo con el citado informe se llevaron a cabo tres pruebas de transporte en distintos meses para
 determinar la merma del ejercicio 2018 y no se limitó al análisis del Registro de Inventario Permanente
 Valorizado.

Que agrega que la Administración no ha valorado las guías de remisión remitente que fueron adjuntadas a
 cada una de las facturas por la compra de pollo vivo, las cuales se relacionan con las pruebas efectuadas
 y descritas en el referido informe técnico, el cual menciona que en la determinación del porcentaje de
 mermas producidas con base en la disminución de peso y mortalidad se habría realizado mediante una
 resta, entre el peso consignado en la factura de compra menos el peso que se encuentra en la factura de
 venta.

Que, por último, manifiesta que el informe técnico no determina la existencia de la merma, sino que
 cuantifica el porcentaje de esta, y que desconocer un hecho real, como es la merma producida por la
 pérdida de peso y mortalidad de las aves, se le estaría obligando a pagar tributos respecto de un concepto
 que nunca ha tenido como ingreso.

Que la Administración señala que la recurrente no acreditó la metodología empleada y las pruebas
 realizadas para determinar el porcentaje de las mermas, ni presentó documentación y/o información que
 acrediten los hechos acontecidos en el proceso de transporte de pollos, puesto que el informe técnico
 presentado solo se sustenta en la revisión del Registro de Inventario Permanente Valorizado del ejercicio
 2018, precisando que dicho informe describe las actividades que se habrían realizado antes del transporte,
 el punto de partida, las características del vehículo, la ruta seguida por el vehículo, el lugar de llegada, las
 actividades de desembarque y las condiciones en las que habrían llevado a cabo, sin embargo, no adjuntó
 documento adicional que permita sustentar y verificar la realización *in situ* de las pruebas, ni la presencia
 del ingeniero en éstas, por lo que no está acreditado que dicho informe se haya elaborado sobre la base
 de los datos obtenidos en tales pruebas.

Que en el caso de autos, mediante Carta de Presentación N° y Requerimiento
 N° de 3 de marzo de 2022 (fojas 1 y 5), la Administración inició a la recurrente el
 procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, emitiendo luego los
 Requerimientos N° (foja 15), (foja 28), (foja 37) y



Ministerio de
Economía
y Finanzas

AMICO DE LAS
CASAS Lorena María
De Los Angeles FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2025
09:04:00
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FLORES PINTO Luis Enrique
FAU 20131370645 soft
Fecha: 11/03/2025 09:53:55
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

RAMIREZ MIO Luis Alberto
FAU 20131370645 soft
Fecha: 11/03/2025 11:31:38
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 01940-5-2025

(foja 53), así como sus respectivos resultados (fojas 20, 33, 465 y 42), y, posteriormente, emitió la Resolución de Determinación N° 2018, y la Resolución de Multa N° artículo 178 del Código Tributario. girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del

Que, en tal sentido, la materia en controversia en el presente caso consiste en determinar si los valores antes señalados han sido emitidos con arreglo a ley.

Resolución de Determinación N°

Que mediante el Anexo N° 3 de la Resolución de Determinación N° (foja 701) se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2018, debido a que la recurrente no sustentó las mermas anotadas en el Registro de Inventario Permanente Valorizado por un importe de S/ 2 111 653,07, sustentándose en los Requerimientos N° (fojas 37 y 53) y sus resultados, para lo cual indica como base legal el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme con el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que el inciso f) del artículo 37 de la citada ley prevé 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 del activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, dispone 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 citado inciso c) agrega que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, siendo que dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción; mientras 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 aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de 6 días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes, siendo que tal entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto, así como también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Que asimismo, atendiendo a la definición de merma establecida en las Resoluciones N° 00675-2-2001 y 02684-4-2003, que ha sido recogida en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF antes citado, en la Resolución N° 03722-2-2004 este Tribunal ha establecido que las mermas y desmedros además de ocurrir en el proceso productivo pueden producirse por el manipuleo de los bienes y que se trata de una pérdida de orden cuantitativo, por causas inherentes a su naturaleza.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 06437-5-2005 y 00199-4-2000, este Tribunal ha señalado que, dado que la merma conlleva una pérdida en la cantidad del bien, esta no necesariamente puede producirse en



Tribunal Fiscal

N° 01940-5-2025

el proceso productivo; toda vez que, se refiere a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguirse si se encuentra como producto en proceso o como producto terminado.

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

Que, además, en las Resoluciones N° 05437-1-2009, 02488-4-2003, 00399-4-2003 y 09579-4-2004, este Tribunal 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 acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución N° 01932-5-2004, lo que se pretende con el informe técnico es que se determine, entre otros, el origen, la calificación como merma y si se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada, precisándose la metodología empleada y pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración a efecto de establecer si se encuentra acreditada la deducción.

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

Que a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10239-4-2019, se ha señalado que si bien un informe técnico puede contener, la fecha de medición inicial del producto, la temperatura, las unidades de medida y peso, los ingresos y salidas del producto, entre otros factores para su elaboración, dicho informe técnico carecerá de sustento, si las cantidades de mermas determinadas no coinciden con las cantidades registradas en la contabilidad del contribuyente como mermas de los productos observados.

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, de otro lado, cabe indicar que la sola presentación del informe técnico no basta para sustentar la deducción por mermas, sino que este debe reunir los elementos suficientes que generen convicción en la Administración de que constituye un medio de prueba válido, los cuales deben estar respaldados con documentos fuentes que sustenten los datos consignados en dicho informe, teniendo en cuenta que de acuerdo con el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el informe técnico debe contener "*por lo menos*" la metodología empleada y las pruebas realizadas, es decir, no limita su contenido solamente a dichos aspectos, sino que hace referencia a ellos porque constituyen las variables finales que mostrarán los resultados del análisis realizado.

Que, por ello, la metodología empleada y las pruebas realizadas deben considerar en su aplicación toda la información relevante y los hechos o factores que influyeron en la generación de las mermas, como por ejemplo, las cualidades físico-químicas de los bienes, el clima, el traslado o transporte de los bienes, los



Tribunal Fiscal

Nº 01940-5-2025

materiales o recipientes que contienen o soportan los bienes, el proceso productivo, el tiempo, el viento, la humedad, así como las particularidades que en cada caso pueden presentarse en los bienes antes de su venta a los clientes, a efecto que los resultados obtenidos en el informe técnico permitan determinar la fiabilidad y certeza de las mermas que refiere la contabilidad del contribuyente, lo cual resulta coherente si se toma en cuenta que es este el interesado en acreditar la deducción efectuada y, por lo tanto, el que debe reunir los elementos suficientes en tal informe para su validación.

Que, en consecuencia, un informe técnico debidamente sustentado será aquel emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por un organismo técnico competente, que partiendo del tipo de actividad comercial del contribuyente, describe con claridad y de forma completa cada una de las etapas, procesos y/o causas, que llevaron a que se produzcan mermas en un determinado bien; a su vez detallará obligatoriamente la metodología empleada y las pruebas realizadas, considerando en su elaboración aquella información relevante y cada hecho o factor que influyó en la generación de dichas mermas, siendo que todos los datos consignados en el mencionado informe para su análisis deben estar respaldados con documentación fuente. Así, sus resultados producirán fiabilidad y certeza respecto a las mermas contabilizadas y declaradas por el contribuyente, demostrando el origen, la existencia y la cantidad de las mermas producidas, pudiendo advertirse si la misma está dentro de los márgenes normales de la actividad realizada por dicho contribuyente.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 39), la Administración solicitó a la recurrente sustentar y acreditar en forma razonable, fehaciente y con documentación de fecha cierta el importe de S/ 2 111 653,07 consignado como merma (código 13) de su Registro de Inventario Permanente Valorizado del ejercicio 2018.

Que en respuesta al mencionado requerimiento, el 6 de junio de 2022 la recurrente presentó un escrito signado con Expediente N° (foja 43), señalando que, para acreditar la merma, adjuntaba en formato PDF el Informe Técnico N° 01-2018 denominado: "Evaluación de Mermas en el Transporte de Pollos Vivos hasta el Centro de Distribución".

Que en el Resultado de Requerimiento N° (foja 48), la Administración dejó constancia del escrito presentado e indicó que el informe técnico no acredita las mermas obtenidas en el periodo 2018, al no cumplir con el mínimo exigido en la metodología y las pruebas realizadas.

Que, asimismo, mediante el punto 1 del Requerimiento N° (foja 53), emitido conforme con lo establecido en el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas en el Resultado de Requerimiento N° (foja 48), a fin de que presentara los descargos que considerase pertinentes.

Que en respuesta al citado requerimiento, el 22 de agosto de 2022 la recurrente presentó un escrito signado con Expediente N° (foja 76), señalando que el informe técnico presentado detalla el método y el procedimiento que ha realizado el profesional para determinar las mermas y además adjunta facturas y guías de remisión remitente.

Que en el Resultado de Requerimiento N° (foja 110) la Administración dejó constancia del escrito presentado e indicó que la recurrente no cumplió con sustentar de manera satisfactoria las observaciones comunicadas mediante el punto 1 del Requerimiento N° (foja 53), y además no proporcionó información y/o documentación adicional que sustente su posición.

Que según se aprecia del Comprobante de Información Registrada (foja 787), la recurrente consigna como actividad económica principal "Venta mayorista de materias primas agropecuarias" (CIIU 51212) y como actividad económica secundaria "Transporte de carga por carretera" (CIIU 60230).

Que a fin de acreditar las mermas, la recurrente presentó el Informe Técnico N° denominado "Evaluación de Mermas en el Transporte de Pollos Vivos hasta Centro de Distribución", de 30 de mayo de 2022, elaborado por el ingeniero zootecnista Jefe de la Unidad Experimental de Avicultura de la Universidad Nacional Agraria La Molina (fojas 712 a 751), según el cual



Tribunal Fiscal

N° 01940-5-2025

para la evaluación de las mermas se procedió a realizar tres pruebas de transporte en distintos meses para obtener un promedio adecuado de merma, realizándose las pruebas desde las mismas granjas donde se adquieren los pollos, siendo así que la metodología utilizada para la evaluación de las mermas por transporte fue seguir paso a paso el proceso del antes, durante y después del proceso de transporte. Indica que para la primera prueba se eligió el transporte de 9 214 pollos vivos tipo brasa con un peso total de 18 850 Kg., de la granja de pollos ubicada en la carretera Vitín, altura del Km de la Panamericana Norte, distrito y provincia de Virú, de la región La Libertad, para lo cual presenta la Factura N° y la Guía de Remisión Remitente N° de fecha 2 de abril de 2018, para la segunda prueba se eligió el transporte de 9 288 pollos vivos tipo brasa con un peso total de 17 420 Kg., de la granja ubicada en el sector Camino Viejo Chiquitoy S/N, distrito y provincia de Ascope, de la región La Libertad, para lo cual presenta la Factura N° y la Guía de Remisión Remitente N° de fecha 4 de mayo de 2018, y para la tercera prueba escogió el transporte de 9 288 pollos vivos tipo brasa, con un peso total de 18 620 Kg., de la citada granja ubicada en la carretera Vitín Km de la Panamericana Norte, para lo cual adjunta la Factura N° y la Guía de Remisión Remitente N° de fecha 29 de octubre de 2018. Además, señala como destino del traslado en todos los casos el centro de acopio de la ciudad de Huánuco, un recorrido y tiempo de traslado aproximados de 985 Km y 16 horas, respectivamente; asimismo, se detallan los eventos producidos desde que los pollos son capturados y colocados en el camión, hasta su transporte y desembarque, precisando la cantidad, el peso total y peso promedio de los pollos, así como el número y peso de las jabas utilizadas en el embarque, las condiciones que se presentaron durante el traslado, tales como la temperatura promedio, la humedad relativa, y el pesaje efectuado al momento del desembarque, señalando la disminución obtenida en el peso, y la cantidad de pollos muertos, por lo tanto con base en estas pruebas llevadas a cabo, el Ingeniero procedió a verificar el total de kilos de pollos consignado de manera mensual en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, y en función a la cantidad de kilos de merma determinó un porcentaje de mermas durante el ejercicio 2018 de 10,23%.

Que, asimismo, se advierte que la recurrente presenta como anexos al Informe Técnico copia de las Facturas de N° (fojas 68, 70 y 72) emitidas por por concepto de compra de pollo vivo brasa, donde se verifica las cantidades en unidades y en kilogramos y los precios totales, además adjunta copia de las Guías de Remisión Remitente N° 007-527, 007-535 y 007-572 (fojas 69, 71 y 73), las cuales consignan información referente al punto de partida, punto de llegada, datos de la unidad de transporte, el motivo del traslado, cantidad, descripción, unidad de medida y peso, siendo que toda esta información concuerda con la información consignada en el informe técnico presentado para sustentar la merma.

Que al respecto, la Administración señaló que el referido informe técnico no detalla la metodología empleada y además observa la selección de muestras representativas para la realización de las pruebas, las cuales solo fueron 3, y que la recurrente no proporcionó información y documentación, como contratos, viáticos, rendición de cuentas, registros contables, comprobantes de pago, medios de pago, correos, pesajes del vehículo, que sustenten que dichas pruebas se hayan realizado *in situ* por el profesional encargado. Además, que las granjas son de propiedad de la empresa y que tampoco presenta documento que acredite la cantidad de pollos muertos y cuál es la incidencia en el porcentaje total de mermas determinadas de manera mensual.

Que, sin embargo, se aprecia que en el citado informe se detalla la metodología utilizada, las pruebas realizadas, así como los lugares específicos de pesaje de pollos vivos y muertos y puntos de partida y de llegada (incluidas las fechas de cada acto), las distancias recorridas, el destino, la cantidad de pollos, acompañando para tal efecto la documentación fuente de los datos consignados para su análisis, como son los comprobantes de pago de compra de los pollos, en los que se verifica la cantidad y peso de éstos, los cuales coinciden con lo consignado en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, tanto como las entradas y salidas de la mercadería, y las guías de remisión remitente, con el detalle de la unidad de transporte y del traslado; asimismo, se advierte un análisis de los factores que podrían influir en las mermas debido a las condiciones de estacionalidad o de traslado (temperatura y humedad).

Que, no obstante, la Administración cuestiona el contenido del referido informe, elaborado por un profesional independiente, competente y colegiado, sin haber presentado otro informe que lo desvirtúe, por



Tribunal Fiscal

N° 01940-5-2025

lo que al haber cumplido la recurrente con presentar el informe técnico que sustenta las mermas, corresponde levantar el presente reparo, dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° [redacted] y revocar la apelada en este extremo¹.

Que, estando a lo expuesto, no resulta relevante emitir pronunciamiento sobre los argumentos expresados por la recurrente al respecto.

Resolución de Multa N° [redacted]

Que la Administración emitió la Resolución de Multa N° [redacted] (foja 370), por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, dispone 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 y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, modificada por el Decreto Legislativo 1311, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, según su Comprobante de Información Registrada (foja 787), la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido o 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

Que la resolución de multa en mención se sustenta en el reparo por mermas no acreditadas con incidencia en la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2018 contenido en la Resolución de Determinación N° [redacted] (foja 388), el cual ha levantado en esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en relación con la citada sanción y, en consecuencia, dejar sin efecto la Resolución de Multa N° [redacted] y revocar la apelada en este extremo.

Con los vocales Amico de las Casas y Ramírez Mío, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Flores Pinto.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución N° [redacted] de 28 de abril de 2023 y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° [redacted] y la Resolución de Multa N° [redacted]

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

**AMICO DE LAS CASAS
VOCAL PRESIDENTE**

**FLORES PINTO
VOCAL**

**RAMÍREZ MÍO
VOCAL**

¹ Cabe indicar que en un caso similar se pronunció este Tribunal, a través de la Resolución N° 08386-3-2017.



Tribunal Fiscal

Nº 01940-5-2025

Rodriguez López
Secretaria Relatora
FP/RL/CHJ/spb.

Nota: Documento firmado digitalmente