



**UNIVERSIDAD CATÓLICA LOS ÁNGELES
CHIMBOTE**

**FACULTAD CIENCIAS CONTABLES,
FINANCIERAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE CONTABILIDAD**

TÍTULO:

**CARACTERIZACION DE LA SUSTENTACION DE MERMAS
Y DESMEDROS Y SU INCIDENCIA EN EL IMPUESTO A LA
RENTA: SECTOR AVICOLA DE LIMA, 2015.**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAESTRO EN CONTABILIDAD CON MENCIÓN EN
TRIBUTACIÓN**

AUTOR: BR. VÍCTOR MANUEL RÍOS VALDIVIA

ASESOR: DR. NAZARETH RUTH VELÁSQUEZ PERALTA

LIMA –PERÚ

2015

JURADO Y ASESOR DE TESIS

PRESIDENTE : _____
Mg. CPCC Eustaquio Meléndez Pereira

SECRETARIO : _____
Dr. CPC Enrique Loo Ayne

MIEMBRO : _____
Mg. CPC Víctor Armijo García

ASESOR : _____
Dr. Nazareth Ruth Velásquez Peralta

AGRADECIMIENTO

A mi esposa Regina y a
mis padres Víctor y Etel
por su confianza y amor.

DEDICATORIA

Para mis hijas Nicole y
Celine, que son mi orgullo
y legado en esta tierra.

Resumen

La presente investigación tuvo como objetivo general determinar y describir como inciden la sustentación de mermas y desmedros en la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría. El alcance del estudio fue descriptivo y con enfoque cualitativo porque se limitó a la investigación de datos en las fuentes de información consultadas. El escenario del estudio, tuvo alcance a nivel regional y nacional. Para la obtención de los resultados se utilizó la técnica de la revisión bibliográfica documental, mediante la recolección de información de fuentes de información como leyes, resoluciones del Tribunal Fiscal, revistas especializadas, tesis, artículos periodísticos, informes técnicos, e información de internet, con la que se elaboró fichas bibliográficas como instrumento de ubicación de la información. De los resultados y su análisis se llegó a las siguientes consideraciones finales: **primero**, la sustentación de mermas y desmedros es una exigencia de la Ley del Impuesto a la Renta; **segundo**, la Ley tributaria vigente no señala las características necesarias ni exigencias mínimas para que las empresas del sector avícola ubicadas en la ciudad de Lima puedan sustentar tributariamente las mermas y desmedros que ocurren dentro de su proceso productivo y de distribución; y **tercero**, existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal que se ha pronunciado de manera inconsistente y en contra de la sustentación de mermas y desmedros que han realizado las empresas del sector avícola dentro de los procesos de fiscalización que han realizado por parte de la SUNAT, por lo tanto la incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría les ha generados cargas tributarias y sanciones que han afectado la rentabilidad de sus negocios.

Las palabras clave son: informes técnicos, actas de destrucción, gastos tributarios deducibles y sistema tributario.

Abstract

This research has the general objective to identify and describe how they affect sustaining losses and detrimientos in determining the income tax third category. The scope of the study was descriptive and qualitative approach because it was limited to research data on sources of information. The stage of the study, had scope to regional and national levels. the technique of documentary literature review was used to obtain the results, by collecting information from sources of information such as laws, resolutions of the Tax Court, journals, theses, journal articles, technical reports, and information on the Internet, with bibliographic records which was developed as a tool for location information. Results and their analysis was reached at the following final considerations: first, sustaining losses and desmedros is a requirement of the Law on Income Tax; Second, the current tax law does not specify the necessary characteristics and minimum requirements for the poultry sector companies located in the city of Lima to tributariamente and desmedros sustain losses that occur within their production process and distribution; and third, there is case law Fiscal Court has ruled inconsistently and against sustaining losses and desmedros that have made companies in the poultry sector in the process of conducting audits have been conducted by the SUNAT, so both the incidence in determining the income tax them third category has generated tax and penalties that have affected the profitability of their businesses burdens.

The keywords are: technical reports, minutes of destruction, tax deductible expenses and tax system.

Resumo

Esta pesquisa tem como objetivo geral identificar e descrever como elas afetam as perdas sustentar e desmedros na determinação do imposto de renda terceira categoria. O âmbito do estudo foi a abordagem descritiva e qualitativa porque era limitada para pesquisar dados sobre fontes de informação. A etapa do estudo, teve alcance a níveis regionais e nacionais. a técnica de revisão de literatura documentário foi usado para obter os resultados, através da recolha de informações a partir de fontes de informação, como leis, resoluções do Tribunal Fiscal, periódicos, teses, artigos de revistas, relatórios técnicos, e informações sobre a Internet, com registros bibliográficos que foi desenvolvido como uma ferramenta para informações de localização. Resultados e sua análise foi alcançado nas seguintes considerações finais: em primeiro lugar, sustentando perdas e desmedros é uma exigência da Lei sobre o Imposto de Renda; Em segundo lugar, a lei fiscal atual não especifica as características necessárias e requisitos mínimos para as empresas do setor de aves de capoeira situadas na cidade de Lima para tributariamente e desmedros suportar perdas que ocorrem dentro de seu processo de produção e distribuição; e terceiro, existe jurisprudência do Tribunal Fiscal tem governado de forma inconsistente e contra sustentar perdas e desmedros que fizeram as empresas no setor avícola no processo de realização de auditorias foram realizadas pela SUNAT, então a incidência na determinação do imposto de renda deles terceira categoria tem imposto e multas que afetaram a rentabilidade dos seus negócios encargos gerados.

As palavras-chave são: relatórios técnicos, minutos de destruição, as despesas dedutíveis de impostos e sistema fiscal.

Contenido	Pág.
Resumen.....	v
Abstract	vi
Resumo.....	vii
1.1. Problematización e Importancia	11
1.2. Objeto de Estudio	24
1.3. Pregunta Orientadora.....	24
1.4. Objetivos del estudio	25
1.4.1. Objetivo general	25
1.4.2. Objetivos específicos	25
1.5. Justificación y relevancia del estudio	25
II. REFERENCIAL TEÓRICO - CONCEPTUAL	27
2.1. Antecedentes	27
2.1.1. Internacional.....	27
2.1.2. Nacional	30
2.1.3. Regional	32
2.1.4. Local.....	32
2.2. Referencial conceptual	33
2.2.1. Merma	33
2.2.2. Tipos de mermas en el proceso productivo.....	38
2.2.3. Mermas en la crianza y comercialización de aves (pollos).....	41
2.2.4. Informe técnico de mermas	55
2.2.5. Metodología del informe técnico de mermas	60
2.2.6. Muestras	65
2.2.7. Desmedros.....	70
2.2.8. Tipos de desmedro.	71
2.2.9. Acreditación de los desmedros.....	79
2.2.10. Acreditación alternativa de los desmedros.....	81
2.2.11. Desmedro o merma	82
2.3. Referencial teórico	84

2.3.1. Constitución Política del Perú	84
2.3.2. Código Tributario.....	85
2.3.3. Administración Tributaria.....	85
2.3.4. Resoluciones de Superintendencia.....	86
2.3.5. Obligaciones Tributarias	87
2.3.6. Ley del Impuesto a la Renta y Reglamento.....	88
2.3.7. Reglamento del Sistema Sanitario Avícola.....	90
III. METODOLOGÍA	91
Tipo de investigación	91
3.1. Método de investigación	91
3.2. Sujetos de la investigación	91
3.3. Escenario de estudio.....	91
3.4. Procedimiento de recolección de datos cualitativos:.....	92
3.4.1. Técnica de recolección de datos.....	92
3.4.2. Procesamiento de datos	93
3.5. Consideraciones éticas y de rigor científico.....	94
IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN.....	95
4.1. Presentación de Resultados.	95
4.2. Análisis y discusión de resultados.....	102
Anexos	114

Contenido	Pág.
------------------	-------------

Índice de Gráficos

Gráfico N° 1	11
Gráfico N° 2	36
Gráfico N° 3	45
Gráfico N° 4	46
Gráfico N° 5	47
Gráfico N° 6	50
Gráfico N° 7	51
Gráfico N° 8	53
Gráfico N° 9	73

Índice de Ilustraciones

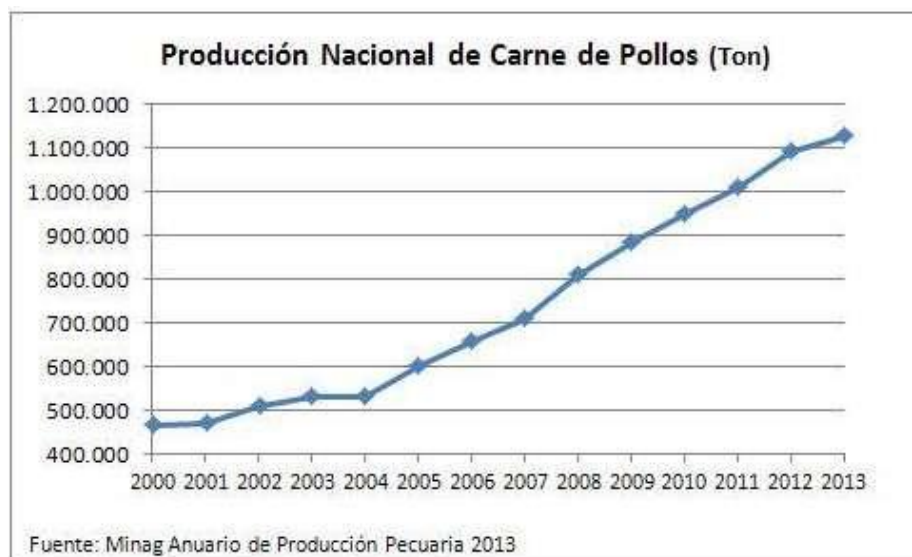
Ilustración N° 1	54
Ilustración N° 2	69

I. INTRODUCCIÓN

1.1. Problematización e Importancia

Según el diario Gestión en su edición impresa del 15 de julio de 2014 señaló que en el Perú se consume al año 39 kilogramos de pollo por persona, lo que nos ubicaba en esa fecha en el tercer lugar en América Latina en el consumo de esta ave según reveló una encuesta efectuada en el país por International Management Institute de Panamá. La importancia de esta investigación radica en que en Lima Metropolitana el consumo promedio por habitante de carne de pollo ha aumentado a diferencia de otras partes del país alcanzando un nivel de consumo por habitante de 68 kilogramos; este incremento se ve explicado en un incremento promedio del 7% en la producción nacional de carne de pollos en los últimos años como se puede observar en el cuadro siguiente:

Gráfico N° 1



Según los datos para el año 2015 del Ministerio de Agricultura y Riego (Minagri), hay en Lima Metropolitana y Callao 14 centros de comercialización de pollos y en cuanto a los grupos productores de pollo que comercializaron en Lima y Callao fueron San Fernando con el 34%, Redondos con el 19% y Santa Elena con el 13% y el resto 34%, y respecto a las principales líneas de pollos de carne que se comercializaron en el Perú fueron las líneas Cobb y Ross.

El problema radica en que hoy en día para que un gasto o costo sea deducible para efectos de la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de tercera categoría, existe como regla general, que los gastos o costos sean necesarios para producir y mantener la fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida, según lo establece el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Además de estas exigencias la Ley del Impuesto a la Renta vigente para el Perú señala límites o reglas, cuyo análisis dependerá de cada caso en concreto. Un conjunto de limitaciones a la deducibilidad del gasto y exigencias formales que las empresas deben cumplir para que sea permitido un gasto deducible tributariamente para el Impuesto a la Renta de tercera categoría, en especial para las empresas que tienen procesos productivos en los que se utiliza materia prima como un insumo para obtener posteriormente un producto terminado, debido a que siempre existe un porcentaje de pérdida, ya sea entre el material sobrante, parte de la materia prima que no puede ser utilizada en el proceso productivo o elementos extraños

que impiden que el producto final sea de una calidad superior; para estos tipos de pérdidas que pueden ser definidas como mermas o desmedros; existen formalidades que las empresas deben cumplir y que están establecidas en el artículo 37° inciso f) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF y modificatorias y reglamentado en el artículo 21° inciso c) del Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificatorias vigentes para el ejercicio 2015; sin embargo para las empresas dedicadas al rubro del sector avícola de Lima en especial a las que se dedican a la crianza y comercialización de aves como el pollo, les resulta muy difícil cumplir con estas disposiciones; debido entre otras razones a las exigencias que requiere la Administración Tributaria para el cumplimiento de la Ley que no guarda relación con la actividad productiva de esta industria.

Al respecto, la Norma Internacional de Contabilidad 2 - NIC 2 (modificada en 1993), en la parte referida a objetivos indica que un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos.

En ese sentido los párrafos 10 y 12 de la NIC 2 - Existencias (modificado el 2003), señalan que en el costo de las existencias se debe incluir todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos en que se ha incurrido para poner las existencias en su ubicación y condición actuales; y el costo de

transformación está conformado por los gastos directos, como es el caso de la mano de obra, y los indirectos, fijos y variables como la depreciación y la mano de obra indirecta, en que se incurre al transformar los materiales en productos terminados.

Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

A su vez, el párrafo 13 indica que el proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción; entendiéndose como capacidad normal a la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento; en este sentido puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. También este párrafo señala que la cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la

existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos.

Al respecto se debe señalar que las empresas, sobre todo las industriales, están fijando porcentajes de merma normal y merma anormal, que van a ser sometidos en el proceso productivo y siempre se va a generar mermas, cuando se genere la merma normal, será asumido por el costo de producción, mientras que la merma anormal, será asumido como gasto de la empresa, todo esto desde el punto de vista del costo.

Otras empresas envían al costo de producción toda la merma sea normal y anormal que trae como consecuencia en el incremento excesivo del costo unitario del producto, lo que le resta competitividad, y no se podría vender con facilidad dentro del mercado.

Finalmente, otras empresas envían al gasto toda la merma sea normal y anormal que trae como consecuencia en una disminución del costo unitario del producto; sin embargo financieramente se vuelve ineficiente.

En cualquiera de los dos casos sea merma normal o merma anormal, se exige su sustentación, para efectos tributarios, pero sobre todo en lo referente a la merma anormal.

Finney y Miller (1977), en el campo de la doctrina contable, señalan que para que los costos sean inventariables, esto es, para determinar el costo de los productos en existencias y su posterior costo de ventas, debe haber una conexión entre el costo y la adquisición o producción de artículos para la venta.

Según Kohler (2005), el costo de producción se define como gastos incurridos y aplicados en una operación de manufactura, el costo de los materiales, la mano de obra y los gastos indirectos de fabricación cargados a los trabajos en proceso.

Cabe señalar que este criterio fue confirmado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 06784-1-2002, que ha señalado que desde el punto de vista contable, existen diversos gastos que integran el costo de los bienes producidos, tales como la depreciación y la mano de obra; y aquellos que no son empleados en la producción y/o transformación de bienes se contabilizan dentro de los gastos operativos como gastos administrativos o gastos de ventas y se deducen de la renta bruta a efectos de determinar la renta neta.

Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00898-4-2008, respecto de la mencionada NIC 2, se ha indicado que sólo es posible incluir dentro de las existencias, aquellos gastos indirectos que no sean de producción en la medida que permitan o contribuyan a poner las existencias en su ubicación y

condiciones actuales para su venta, esto es, a la condición en general del producto terminado y a su mantenimiento en condiciones de ser vendido.

De lo expuesto en los párrafos anteriores, se desprende que el costo de producción comprende todos los desembolsos en que directa o indirectamente se hubieran incurrido para la obtención del bien transformado, incluye también otros gastos necesarios para colocar a dicho bien en su ubicación y condiciones actuales para su venta.

Al respecto, en concordancia con lo establecido en la Doctrina Contable, la misma que ha sido recogida por el Tribunal Fiscal peruano en sus Resoluciones N°s 06784-1-2002 y N° 00898-4-2008, es conveniente indicar que el costo de producción comprende todos los desembolsos en que directa o indirectamente se hubieran incurrido para la obtención del bien transformado, incluye también los gastos necesarios para colocar a dicho bien en su ubicación y condiciones actuales para su venta. Los gastos que no son empleados en la producción ni son necesarios para los bienes producidos en condiciones de ser vendidos, se considerarán como gastos administrativos o de ventas deducibles de la renta bruta para efectos de determinar la renta neta.

Respecto de la normatividad tributaria en el Perú, el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son gastos deducibles entre otros a

fin de establecer la renta neta de tercera categoría las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

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, define a la merma como la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo y al desmedro como pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

El mencionado artículo señala en su penúltimo párrafo 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. En cuanto al contenido de dicho informe se señala que deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción como gasto tributario.

Tratándose de los desmedros de existencias, el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que 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 seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes.

Adicionalmente se señala que la SUNAT podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Como puede apreciarse, para efectos del Impuesto a la Renta, las mermas y desmedros de existencias en tanto estén debidamente acreditados son deducibles a efecto de determinar la renta neta de tercera categoría.

En relación con el referido informe técnico de mermas, de acuerdo con el criterio expuesto por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 01932-5-2004, lo que se pretende con él es que se determine, entre otros, el origen, la calificación como merma y si se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada, precisando la metodología empleada y pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración a efecto de establecer si se encuentra acreditada la deducción. En ese sentido, cuando la norma hace referencia a la metodología empleada y a las pruebas realizadas, señala los elementos considerados mínimos sin cuya existencia la fehaciencia del Informe carecería de sentido y de sustento.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03582-4-2011, al analizarse un caso similar, dicho órgano señaló que el informe de mermas realizado y presentado por la recurrente a fin de sustentar la deducción de mermas materia de

observación, se apreció que no se dejó constancia de las pruebas realizadas para acreditar que la disminución de los referidos productos se produjo por causas inherentes a su naturaleza y manipuleo durante el transporte, como alega, limitándose a indicar que dicho informe se elaboró sobre la base de los datos tomados por una empresa certificadora de calificación internacional, como lo sería la empresa SGS.

El Tribunal Fiscal señaló en su Resolución que el referido informe no presentó metodología alguna, y que no se acreditó que las causas señaladas corresponden a causas inherentes a su naturaleza y manipuleo durante el transporte, ni acreditó con pruebas realizadas el motivo de disminución de los productos, por lo que al no cumplir lo dispuesto en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, tales mermas no se encuentran debidamente acreditadas, y por ende, dicho reparo se encontraba arreglado a ley.

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 03199-1-2010 señaló entre otros que el primer informe presentado por la recurrente (24 de febrero 2004) no contaba con la metodología empleada para su elaboración, las bases empleadas para el cálculo de las pérdidas, las normas técnicas utilizadas y el origen o naturaleza de las pérdidas, estas observaciones fueron reconocidos por la recurrente con la presentación del informe de fecha 08 de marzo de 2004, el cual sí contenía dicho detalle e información requerida por la normatividad antes referida, y siendo que éste último fue presentado junto con las constancias de inspección y

fotografías destinadas a acreditar los trabajos de campo realizados, resultó correcto considerarlo como el informe sustentatorio de las mermas producidas ofrecido por la recurrente.

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 01804-1-2006 señaló entre otros que del análisis del mencionado informe presentado se apreció que no se ha precisado en qué consistió la evaluación realizada, ni indicó, en forma específica, cuáles fueron las condiciones y en qué oportunidad se realizaron, por lo que las mermas no se encuentran acreditadas.

En este sentido el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N° 09579-4-2004 que en diversas Resoluciones tales como las N°s 07164-2-2002, 01154-5-2003, 02684-4-2003, 06259-3-2003 y 3722-2-2004, ha dejado establecido 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.

Respecto al desmedro de existencias, el Tribunal Fiscal en sus Resoluciones N°s 0724-1-97, 07164-2-2002 y 03722-2-2004, ha señalado que no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto realizable de los bienes a ser

transferidos, sino sólo una reducción de dicho valor, pudiendo en este último caso comercializarse los bienes por un menor precio, siendo por dicha razón que el legislador exige la acreditación de la destrucción de los bienes ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, toda vez que el hecho que un bien sufra un desmedro no conlleva naturalmente a su destrucción, en tanto la empresa puede tener la posibilidad de utilizarlo o venderlo.

Como se ha señalado, si bien es cierto, existen exigencias formales que las empresas dedicadas a la crianza y comercialización de aves (pollos) deben realizar como tener informes técnicos de mermas y acreditar la destrucción de los desmedros, no se ha establecido las características mínimas que estos informes de mermas deben cumplir para ser aceptados por parte de la Administración Tributaria en un proceso de fiscalización. Teniendo como consecuencia que, si el contribuyente no cuenta con el informe técnico que sustente la merma en el proceso productivo sea este normal o anormal o en una etapa posterior antes de su venta, lamentablemente la Administración Tributaria desconocerá las mermas reconocidas como costo o gasto por la empresa y no procederá su deducción, igual suerte sufrirán los desmedros de existencias cuando la empresa no cuente con el acta de destrucción de los referidos bienes efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, o no haya comunicado dentro del plazo establecido de 6 días hábiles anteriores a la fecha de la destrucción, implicará el desconocimiento del costo o gasto,

incrementando considerablemente el nivel de los ingresos por los reparos en la declaración jurada anual en la vía de adiciones y traerá como consecuencia final en un mayor pago de impuesto.

Otro de los problemas que puede presentarse es que si la Administración Tributaria no encuentra conforme un informe técnico de mermas, también implicará el desconocimiento del costo o gasto en el proceso productivo o etapa posterior antes de su venta. Situación similar se dará cuando la Administración Tributaria cuente con otro informe que a su juicio y criterio si permite observar el porcentaje “*correcto*” de las mermas en determinado sector. Frente a este hecho la empresa tendría que esperar la acotación correspondiente y presentar una reclamación tributaria y si ésta se declara infundada presentar la correspondiente apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando existan argumentos de defensa que permitan revertir tal situación en la vía administrativa y de ser el caso, en la vía judicial a través de un Procedimiento Contencioso Administrativo.

Esta investigación se basa en describir las características de la estructura tributaria de mermas y desmedros en el Impuesto a la Renta, determinar las características de la sustentación de mermas y desmedros: Sector avícola de Lima, 2015, hacer un análisis de los efectos de la sustentación de mermas y desmedros y su incidencia en el Impuesto a la Renta y hacer propuestas de mejora en la sustentación de mermas y desmedros para el sector avícola.

Al respecto, debemos señalar la importancia de este sector en la Economía, en este sentido la Asociación Peruana de Avicultura (APA) informó que en el año 2014 el incremento del poder adquisitivo de la clase media peruana ha logrado duplicar el consumo per cápita de pollo a nivel nacional en los últimos diez años (2004-2013). Asimismo indicó que la actividad avícola mueve al año aproximadamente S/. 11,000 millones, lo cual incluye "*toda la cadena del negocio, productores de maíz, transportistas, proveedores, establecimientos comerciales, mayoristas, puntos de venta*"; es por ello que esta actividad económica es fundamental para el desarrollo del consumo y por sobre todo porque el pollo forma parte de la canasta básica familiar; y de esta forma permitir el desarrollo de esta actividad económica productiva sin contingencias tributarias.

1.2. Objeto de Estudio

Características de la sustentación de mermas y desmedros y su incidencia en el Impuesto a la Renta: Sector avícola de Lima, 2015 y hacer propuestas de mejora en la sustentación de mermas y desmedros para el sector avícola.

1.3. Pregunta Orientadora

¿Cuáles son las características de la sustentación de mermas y desmedros y su incidencia en el Impuesto a la Renta: Sector avícola de Lima, 2015?

1.4. Objetivos del estudio

1.4.1. Objetivo general

Determinar y describir las características de la sustentación de mermas y desmedros y su incidencia en el Impuesto a la Renta: Sector avícola de Lima, 2015.

1.4.2. Objetivos específicos

1. Describir las características de la estructura tributaria de mermas y desmedros en el Impuesto a la Renta.
2. Determinar las características de la sustentación de mermas y desmedros: Sector avícola de Lima, 2015.
3. Hacer un análisis de los efectos de la sustentación de mermas y desmedros y su incidencia en el Impuesto a la Renta: Sector avícola de Lima, 2015.
4. Hacer propuestas de mejora en la sustentación de mermas y desmedros para el sector avícola.

1.5. Justificación y relevancia del estudio

Considero que la investigación se justifica porque muchas empresas se encuentran con el problema de sustentar sus mermas y desmedros debidamente,

ocurridos tanto en la etapa de producción como en la etapa de distribución y/o comercialización de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y que sea aceptado dentro de un proceso de fiscalización por parte de la Administración Tributaria; lo que trae como consecuencia su desconocimiento como gasto o costo deducible y por consiguiente son afectados con un incremento en su obligación de pagar más Impuesto a la Renta y por sobre todo son sancionados por haber declarado cifras o datos falsos al momento de liquidar y presentar su declaración jurada anual correspondiente al Impuesto a la Renta de tercera categoría, no sin desmerecer los intereses moratorios adicionales que la empresa tiene que asumir debido a que muchas veces la Administración Tributaria fiscaliza periodos no prescritos.

La investigación es descriptiva y su característica fundamental es la de presentar una interpretación correcta de la problemática que vienen atravesando las empresas del sector avícola de Lima para cumplir con las exigencias tributarias.

La investigación permitirá describir las características de la estructura tributaria de mermas y desmedros en el Impuesto a la Renta, determinar las características de la sustentación de mermas y desmedros: Sector avícola de Lima, 2015, hacer un análisis de los efectos de la sustentación de mermas y desmedros y su incidencia en el Impuesto a la Renta: Sector avícola de Lima,

2015 y hacer propuestas de mejora en la sustentación de mermas y desmedros para el sector avícola.

De tal manera que las empresas logren optimizar sus recursos y continúen siendo fuentes de empleo y de contribución para el fisco.

Finalmente el estudio servirá de base para realizar otros estudios similares o vinculados a la problemática de la sustentación de mermas y desmedros o de la eficiencia de la normatividad tributaria respecto de las exigencias adecuadas y posibles de acuerdo a la realidad que atraviesa el sector avícola.

II. REFERENCIAL TEÓRICO - CONCEPTUAL

2.1. Antecedentes

De la revisión bibliográfica para el desarrollo de la presente investigación se ha encontrado trabajos de investigación de manera general a nivel nacional, sin embargo se señalan los alcances:

2.1.1. Internacional

En la presente investigación, se entiende por antecedentes internacionales cualquier trabajo de investigación realizado por algún investigador de alguna ciudad de cualquier país del mundo, menos del Perú; sobre la caracterización de la sustentación de las mermas y desmedros y su incidencia en el Impuesto a la Renta de dicho país.

Las mermas y desmedros a nivel internacional de otras industrias hacen referencias a todo tipo de pérdida de valor en términos cualitativos y cuantitativos en las existencias no sólo durante la cadena del proceso productivo sino también abarca hasta el proceso de almacenaje donde se pone a disposición para ser vendidos generándose una diferencia entre lo real y lo inventariado.

Muchas veces la falta del control de los inventarios ocasiona que las empresas del sector no puedan establecer qué porcentaje de mermas y desmedros existen en un determinado periodo y por lo tanto no lo puedan sustentar como gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta.

Este es un tema que desde siempre ha estado y sigue en la actualidad, pero ya hoy en día de una manera más controlada y regulada por mecanismos sobre una mejor gestión de las mermas y la implicancia de la tributación de cada país.

Respecto a los costos de los inventarios, el párrafo 10 de la NIC 2 - Existencias (modificado el 2003), señala que el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

En este sentido el párrafo 12 de la NIC 12 señala que los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa.

También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

Por otro lado el párrafo 16 de la mencionada NIC señala que son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:

a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción.

Finalmente el párrafo 34 de la NIC 2 señala que cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la

rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.

García (1980), señala que para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley. Como señala el profesor García Mullín, *“En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad”*.

En este sentido para poder calificar determinados conceptos como deducibles es necesario que se acredite una relación causal de los gastos efectuados con la generación de la renta y a su vez el mantenimiento de la fuente, es decir, debe tratarse de gastos necesarios o propios del giro de la empresa.

2.1.2. Nacional

En la presente investigación, se entiende, por antecedentes nacionales, cualquier trabajo de investigación realizado por algún investigador de alguna

ciudad del Perú, menos en Lima; sobre las variables y unidades de análisis de nuestra investigación.

Picón (2007), señala que la causalidad en la filosofía occidental, es *“la relación entre causa y su efecto. Agrega que el gran filósofo griego, Aristóteles enumeró cuatro tipos de causas diferentes: la material, la formal. La eficiencia y la final. La causa material es aquella de la que está hecha cualquier cosa; por ejemplo, el cobre o el mármol es la causa material de una estatua. La causa formal es la forma, el tipo o modelo según el cual algo está hecho; así, el estilo de la arquitectura será la causa formal de una casa. La causa eficiente es el poder inmediato activo para producir el trabajo; por ejemplo, la energía manual de los trabajadores. La causa final es el objeto o el motivo por el cual el trabajo se hace; es decir, el placer del propietario”*.

Fernández (2005), precisa que *“... la RTF N° 16274 de 16 de diciembre de 1980 precisa que dentro del concepto de mermas están comprendidos la pérdida de productos en el proceso de producción y envasado, la rotura de botellas llenas dentro del almacén de la planta y manipuleo de embarque del depósito a los medios de transporte, y las pérdidas en operaciones que se realizan normalmente, tales como envasado que no reúne las condiciones formales para su venta, como igualdad de niveles de contenido, etc., que se suele entregar gratuitamente al personal o al público”*.

Alva (2012), señala que los desmedros constituyen una pérdida de tipo cualitativo de un bien en relación con otros de la misma naturaleza.

En materia tributaria los desmedros tienen influencia en la determinación de los gastos para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, generándose algunos problemas en la deducción de los mismos, ello sobre todo por la exigencia del cumplimiento de algunos requisitos señalados en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

2.1.3. Regional

En la presente investigación se entiende por antecedentes regionales cualquier trabajo de investigación realizado por algún investigador en alguna ciudad de la Región Lima, menos la Provincia de Lima; sobre las variables y unidades de análisis de nuestra investigación.

Revisando la literatura pertinente, no se ha podido encontrar antecedentes regionales.

2.1.4. Local

En la presente investigación se entiende por antecedentes locales cualquier trabajo de investigación realizado por algún investigador en cualquier ciudad de la Provincia de Lima respecto a las variables y unidades de análisis de nuestra investigación.

Revisando la literatura pertinente, no se ha podido encontrar antecedentes locales.

2.2. Referencial conceptual

2.2.1. Merma

Según la definición establecida en el Diccionario de la Lengua Española, para poder comprender el concepto de merma se aprecia que existen dos significados: el primero de ellos alude a la *“Acción y efecto de mermar”* y el segundo significado precisa que merma es la *“Porción de algo que se consume naturalmente o se sustrae o sisa”*.

La Norma Internacional de Contabilidad – NIC 2 (1993), define a la merma como la pérdida física tanto en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

Según el literal c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que la merma es la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, igual definición establecida que la NIC 2.

Cabanellas (2001), señala que la merma es la disminución, pérdida o baja de una cosa, por causa natural; como evaporación, filtración o vertimiento.

Picón (2007), señala que las mermas son ocasionadas por causas intrínsecamente ligadas a la naturaleza de la existencia o proceso productivo: Algunos autores sostienen que son dos las causas generadoras de las mermas, por un lado en función a la naturaleza del bien (sea por su composición química o tamaño, se pierden físicamente por su sola tenencia como en el caso de una empresa que comercializa productos que se pueden evaporar o granos que pueden disminuir) y la otra en función al proceso productivo (por ejemplo en el caso de los insumos –algodón, crianza de animales, etc.– que se pierden durante el proceso).

Gonzales (2005), define a la merma como *“La desaparición física de una parte de la materia prima incorporada al producto o de una parte del producto mismo. En una parte de todo; por ende, no identificable o identificable solamente el volumen y/o peso del producto comparados en dos momentos distintos, o comparando el volumen y/o peso de la materia prima incorporada con iguales atributos del producto terminado o del semiproducto”*.

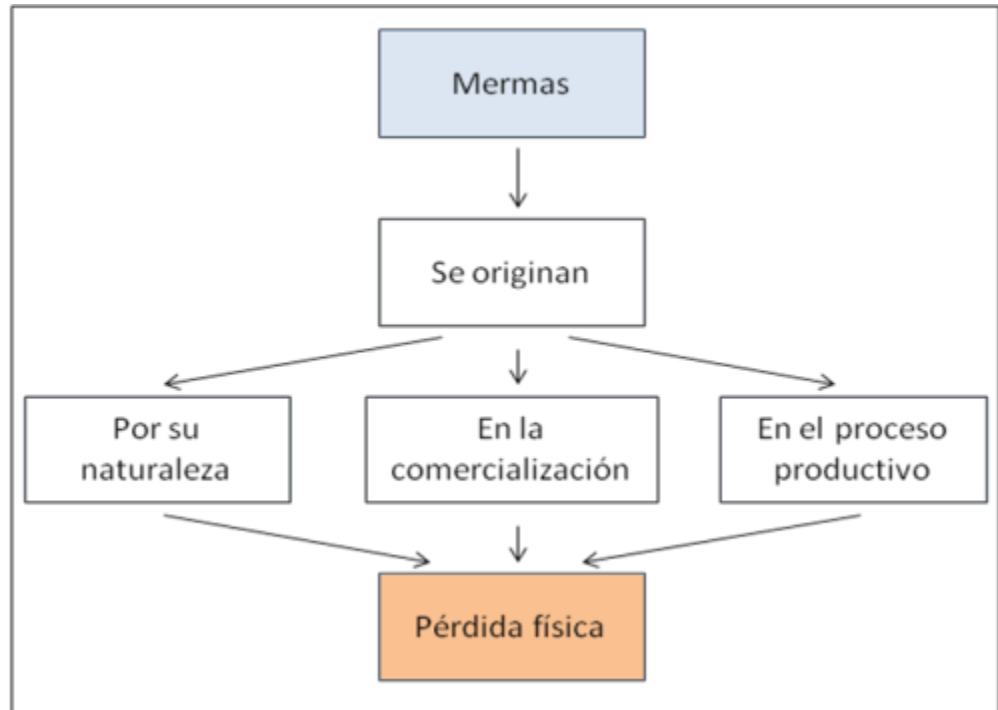
El Tribunal Fiscal (2002), señaló en la Resolución N° 7164-2-2002 que en los casos de mermas y desmedros, en tanto ambos son pérdidas, una referida a la cantidad y otra a la calidad del bien, propias de las actividades ordinarias de las empresas que pueden producirse o no en el curso del ciclo de producción y comercialización de los bienes destinados a la venta o consumo.

Usualmente se considera que las mermas se generan en el proceso productivo tal como lo señala la norma contable como el Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta; sin embargo, se pueden generar éstas en la etapa de comercialización, teniendo en cuenta que la existencia es un insumo o producto terminado, que puede desaparecer en su peso, volumen o cantidad.

Es por este motivo, la merma indistintamente puede generarse en la producción o comercialización de una existencia.

Barzola y Roque (2010), señalan que contablemente, la merma se origina en los procesos de producción y de comercialización y por sus causas inherentes a los mismos procesos que afectan la constitución y naturaleza de los bienes.

Gráfico N° 2
Origen de las Mermas



Fuente: Elaboración propia.

Alva (2009), define a la merma como una pérdida o reducción de un cierto número de mercancías o de la actualización de un stock que provoca una fluctuación, es decir, la diferencia entre el contenido de los libros de inventario y la cantidad real de productos o mercancía dentro de un establecimiento, negocio o empresa. Técnicamente una merma es una pérdida de utilidades en término físico.

Huapaya (2011), señala que las mermas tienen las siguientes características:

- Las mermas constituyen una pérdida de volumen, peso o cantidad de la existencia.
- Constituyen una pérdida cuantitativa que no hace inútil la existencia para su utilización en el proceso de fabricación o producción o venta.

Entonces, a pesar de la pérdida física por desaparición o consumo de parte de este producto debido a la naturaleza propia del bien o al proceso a que está sometido, el insumo es apto para el proceso de producción o el producto final es idóneo para su venta.

Es por esta razón, podemos afirmar que la existencia sigue manteniendo las calidades para un producto óptimo, ya que la merma incide en el peso, volumen o cantidad de la existencia, pero no en sus calidades y cualidades para su comercialización o uso en el proceso de producción tal como lo ha señalado el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 724-1-1997 del 13 de abril de 1997 al afirmar que: *“la merma es la evaporación o desaparición de insumos, materias primas o bienes intermedios durante el proceso productivo o de comercialización”*

SUNAT (2006), señala en el Informe N° 009-2006-SUNAT/2B0000 que la pérdida física sufrida en productos a granel, que corresponda a condiciones de traslado que afectan los bienes por las características de éstos como ocurre con la humedad propia del transporte por vía marítima

califica como merma. En ese orden de ideas, según la naturaleza del bien, es lógico reconocer como mermas aquellas originadas por las condiciones climáticas que lo afectan, como por ejemplo ciertos bienes que por su naturaleza presentan diferencias al momento de su entrega originadas por el clima.

Tribunal Fiscal (2010), señala en la Resolución N° 04967-1-2010 que la definición de merma contenida en el numeral 1 del inciso c) del artículo 21° del reglamento de la Ley del Impuesto de la Renta, si bien hace referencia al proceso productivo, no debe entenderse solamente a la fabricación de bienes en el proceso productivo sino a otros procesos como el almacenamiento, manipuleo, transporte y comercialización.

2.2.2. Tipos de mermas en el proceso productivo

Aguilar (2009), señala que dentro de los ejemplos más comunes de mermas, podemos citar los siguientes:

- La pérdida de peso de una res en el traslado, de una ciudad a otra.
- La pérdida de gasolina, ocurrida en su almacenamiento o distribución desde la refinería hacia los grifos, por efecto de la evaporación o volatilidad de la gasolina.
- La pérdida de peso del hielo por efectos climáticos.

- La pérdida de tinta y papel en la industria editorial.
- La pérdida de alcohol, por efecto de la evaporación.
- La pérdida de cuero en la elaboración de zapatos; asimismo la pérdida de retazos de tela en la confección de prendas de vestir, entre otros.
- La pérdida de peso de los animales cuando se produce el traslado para su comercialización por efecto de la deshidratación, como es el caso de los pollos trasladados de las granjas avícolas a los centros de comercialización.
- La pérdida física sufrida en productos a granel, que corresponda a condiciones del traslado que afectan los bienes por las características de estos como ocurre con la humedad propia del transporte por vía marítima.

Aguilar señala que de acuerdo a la naturaleza del bien y a las etapas del proceso productivo o de comercialización del bien, podemos distinguir las siguientes clases de mermas:

Mermas normales

Son aquellas mermas inevitables que tiene una relación directa con el proceso productivo o de comercialización del bien y que dependen principalmente de las características del bien o material utilizado.

Merma anormales

Son aquellas mermas que se producen por negligencia en el manipuleo, utilización o en la conservación de los bienes. En tal sentido, estas mermas pueden ser evitadas si existe una buena y eficiente utilización de los materiales o bienes.

Otra forma de distinguir el origen de las mermas se puede señalar de la siguiente manera:

Merma por la naturaleza propia del material:

Por factores ambientales, como cambios de temperatura, la cantidad de materiales en curso o de productos terminados, puede ser menor que la cantidad tomada de los almacenes. Es el caso de la evaporación de productos químicos ocurridos en los procesos de producción o por absorciones de humedad en materiales que se manejan por peso o volúmenes.

Merma por la naturaleza propia del proceso productivo:

Por ciertas técnicas de producción son de una naturaleza tal que es inevitable que se produzca cierta pérdida, como las de peso en los procesos que requieren evaporación, o quemado o fundición; así como la pérdida al cortar piezas.

2.2.3. Merms en la crianza y comercialización de aves (pollos)

Entender el origen de las merms va a depender del entendimiento del proceso productivo para la obtención del producto final como es el pollo carne y su posterior comercialización.

En la industria avícola, los reproductores representan la base genética, pues son el origen de las aves comerciales, es decir los progenitores de carne que consumimos. Estos reproductores, son el resultado de cuatro (4) generaciones de cruces hasta llegar a obtener los pollos para el mercado.

En el Perú, en especial las empresas avícolas ubicadas en el departamento de Lima como son San Fernando, Redondos, Ganadería Santa Elena, entre otras, manejan dos líneas genéticas más solicitadas del mercado peruano: Cobb y Ross.

Otro de los puntos importantes para lograr que los pollos mantengan su calidad, es la ubicación estratégica de las granjas, las mismas que están ubicadas en zonas alejadas de la zona norte y sur chico de Lima entre el kilómetro 86 hasta el 206 de la Panamericana Norte y Sur entre las quebradas y el borde del litoral.

La crianza de los reproductores pasa por varias fases, siendo dos las más significativas: etapa de levante (crianza durante 24 semanas de edad) y la

etapa de reproducción (a partir de las 25 semanas de edad y por un periodo de 45 semanas de producción, o sea hasta la edad de 64 a 65 semanas); donde se juntan a las hembras con los machos para producir huevos fértiles, que serán luego sometidos a una primera clasificación, antes de ser enviados para su incubación artificial.

Según el manual de crianza de pollos que se puede consultar en la página http://cobb-vantress.com/languages/guidefiles/b5043b0f-792a-448e-b4a1-4aff9a30e9eb_es.pdf en la crianza de reproductoras se debe evaluar parámetros como: el peso corporal, mortalidad, tamaño, consumo de alimento, uniformidad, sexado, selección, descarte, etc. La crianza de los machos y las hembras se realizan por separado y se juntan cuando van a entrar a reproducción a las 24 semanas de edad, en la fase de inicio o etapa de recría dentro de los 14 días.

Levante de reproductoras abuelas

El proceso de producción denominado levante, representa la etapa de crianza de abuelas bb importadas, en sus líneas de hembras y machos.

Las reproductoras bb abuelas son recepcionadas de un día de nacidas y son acondicionadas en galpones o corrales para su crianza.

Cada línea está integrada por paquetes de 100 hembras y 15 machos, El control se efectúa en forma independiente durante aproximadamente 24 semanas, cuando adquieren su adultez y pueden iniciar su etapa de producción.

Durante el proceso existe una merma en la cantidad de unidades que se iniciaron en crianza, sea por muerte, selección o descarte de las mismas, estas últimas considerados desmedros.

Levante de reproductoras madres

El proceso de producción denominado levante, representa la etapa de crianza de madres y padres bb obtenidos por incubación de los huevos de abuelas importadas.

Las reproductoras bb madres y padres, de un día de nacidos son acondicionadas es galpones o corrales para su crianza.

EL control se efectúa por lotes durante 24 semanas, cuando adquieren su adultez y pueden iniciar su etapa de producción. Durante el proceso, existe una merma en la cantidad de unidades que se iniciaron en crianza, sea por muerte, selección o descarte de las mismas, estas últimas considerados desmedros.

Producción de pollos de carne

La producción de pollos de carne abarca desde la importación de reproductoras bb abuelas, hasta el engorde de pollos bb nietos, que son el producto buscado por este proceso de producción, durante el mismo se va generando otros bienes denominados subproductos y que eventualmente generan ingresos o recuperaciones de costos, por ejemplo: Los huevos no considerados incubables que se venden como “*huevos comerciales*” y las gallinas y gallos de descarte (reproductores abuelos y padres).

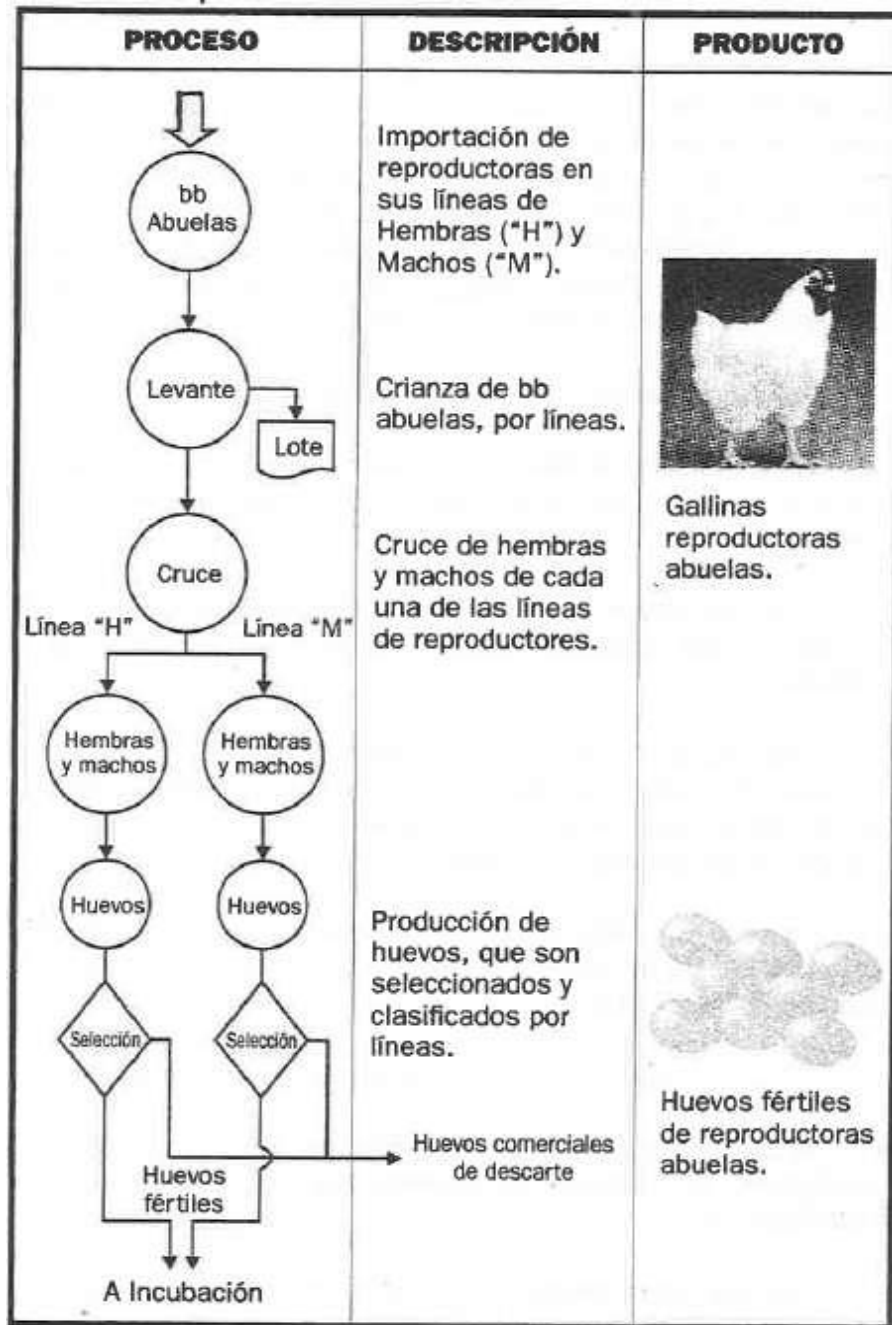
Engorde pollos de carne

El proceso de producción denominado engorde, representa la etapa de crianza de pollos bb obtenidos por incubación de los huevos de reproductoras madres, a los que también se les denomina nietos.

Los bb de carne, de un día de nacidos son acondicionados en galpones o corrales para su crianza.

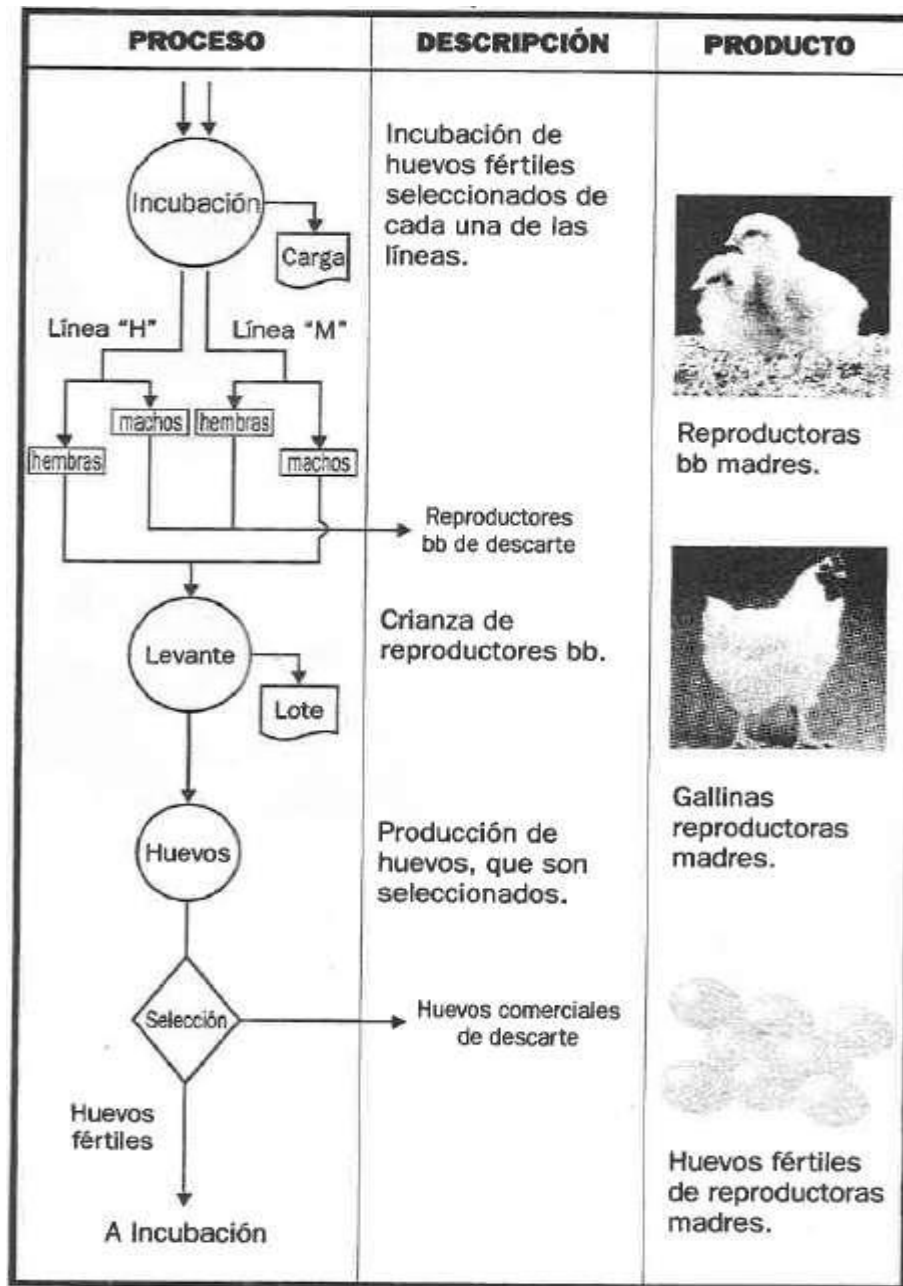
El control se efectúa por lotes durante aproximadamente 7 semanas (49 días), cuando adquieren un tamaño y peso de 2.510 kgs. y se encuentran aptos para la venta. Durante el proceso, existe una merma en la cantidad de unidades que se iniciaron en crianza, sea por muerte, selección o descarte de las mismas, estas últimas considerados desmedros.

Gráfico N° 3
Producción de pollos de carne



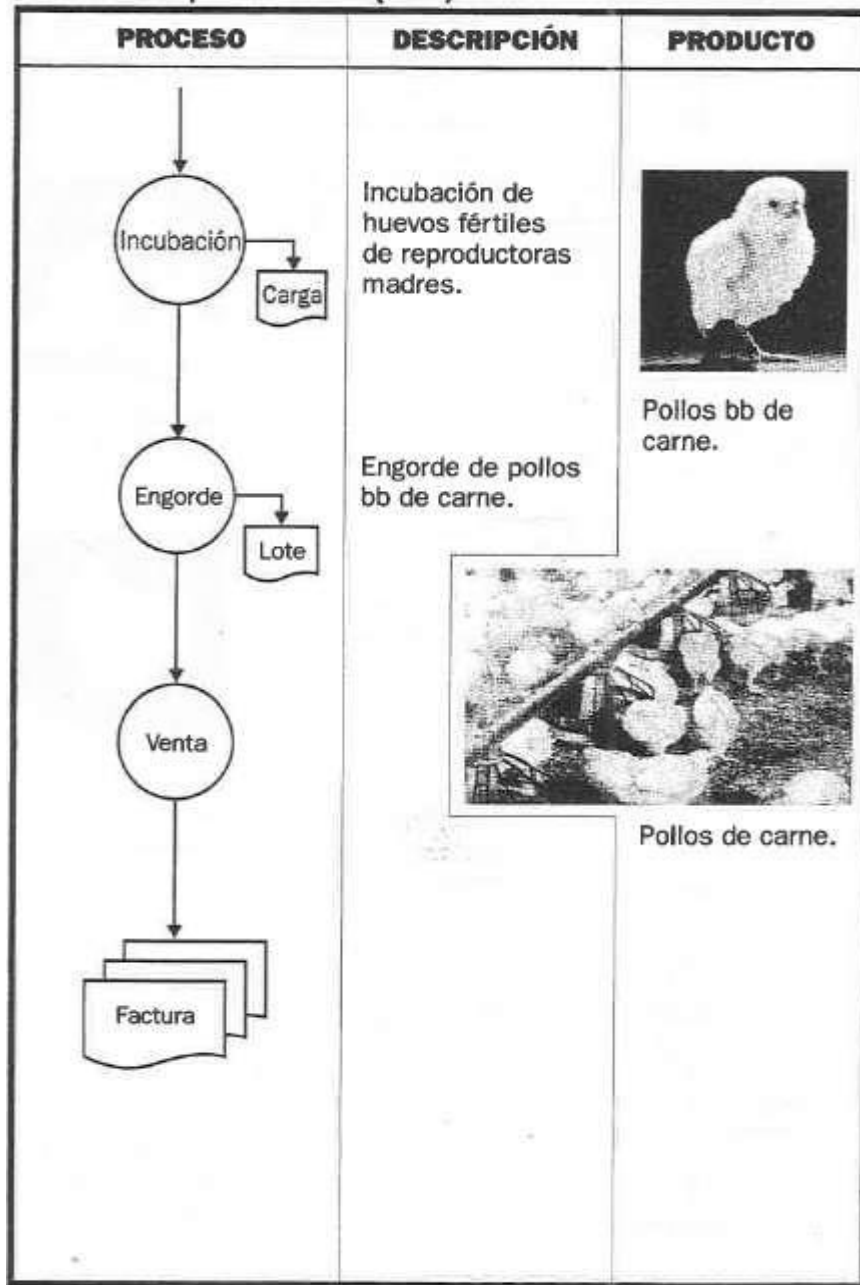
Fuente: Ramos, P (2002). Aplicaciones prácticas de costos – Industria Avícola. Ediciones Era Segunda Edición. Lima, 2002.

Gráfico N° 4
Producción de pollos de carne (continuación)



Fuente: Ramos, P (2002). Aplicaciones prácticas de costos – Industria Avícola. Ediciones Era Segunda Edición. Lima, 2002.

Gráfico N° 5
Producción de pollos de carne (continuación)



Fuente: Ramos, P (2002). Aplicaciones prácticas de costos – Industria Avícola. Ediciones Era Segunda Edición. Lima, 2002.

Producción de huevos de reproductoras abuelas y madres

Al cruzarse cada línea de reproductoras abuelas o madres, se obtiene la producción de huevos, los mismos que son seleccionados y clasificados en: incubables o fértiles, considerados aptos para incubación y no incubables o comerciales y que son descartados para la incubación, convirtiéndose en existencias o listos para la venta.

Las reproductoras abuelas y madres en etapa de producción de huevos se mantienen en lotes; la etapa de producción dura aproximadamente 40 semanas, después de dicho periodo se procede a la venta de las gallinas y gallos de descarte.

Levante de reproductoras de postura

El proceso de producción denominado levante, representa la etapa de crianza de madres de postura bb importadas.

Las reproductoras de postura bb madres y padres, de un día de nacidas y son acondicionadas en galpones o corrales para su crianza. Cada línea integrada por paquetes de 100 hembras y 15 machos a 18 machos. El control se efectúa por lotes durante 18 semanas, cuando adquieren su adultez y pueden iniciar su etapa de producción. Durante el proceso, existe una merma en la cantidad de unidades que se iniciaron en crianza,

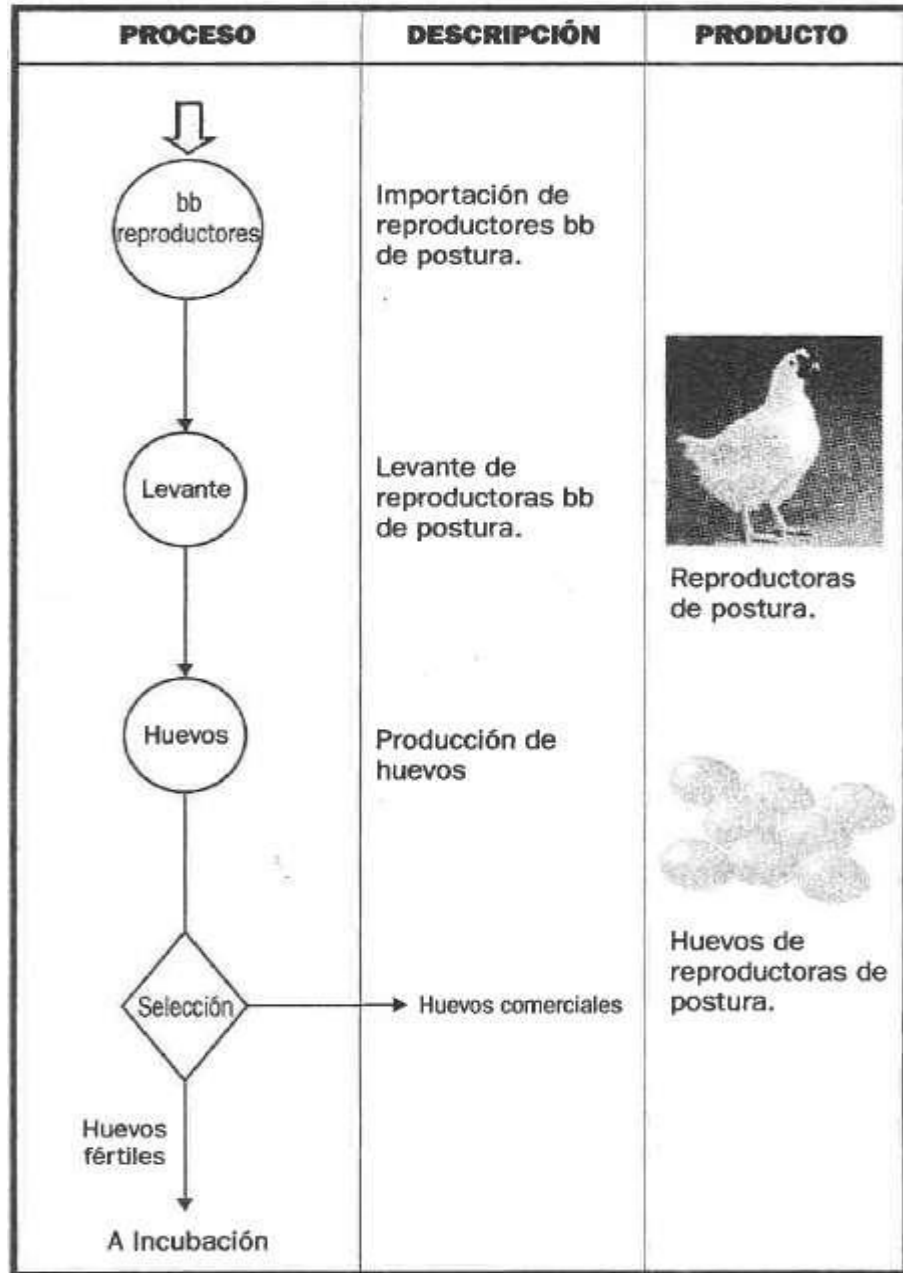
sea por muerte, selección o descarte de las mismas, estas últimas considerados desmedros.

Incubación de huevos de reproductoras de postura

Los huevos fértiles seleccionados, de cada uno de los lotes son sometidos al proceso de incubación. Los productos que se obtienen son los bb de postura y se seleccionan las hembras de postura, los machos son descartados.

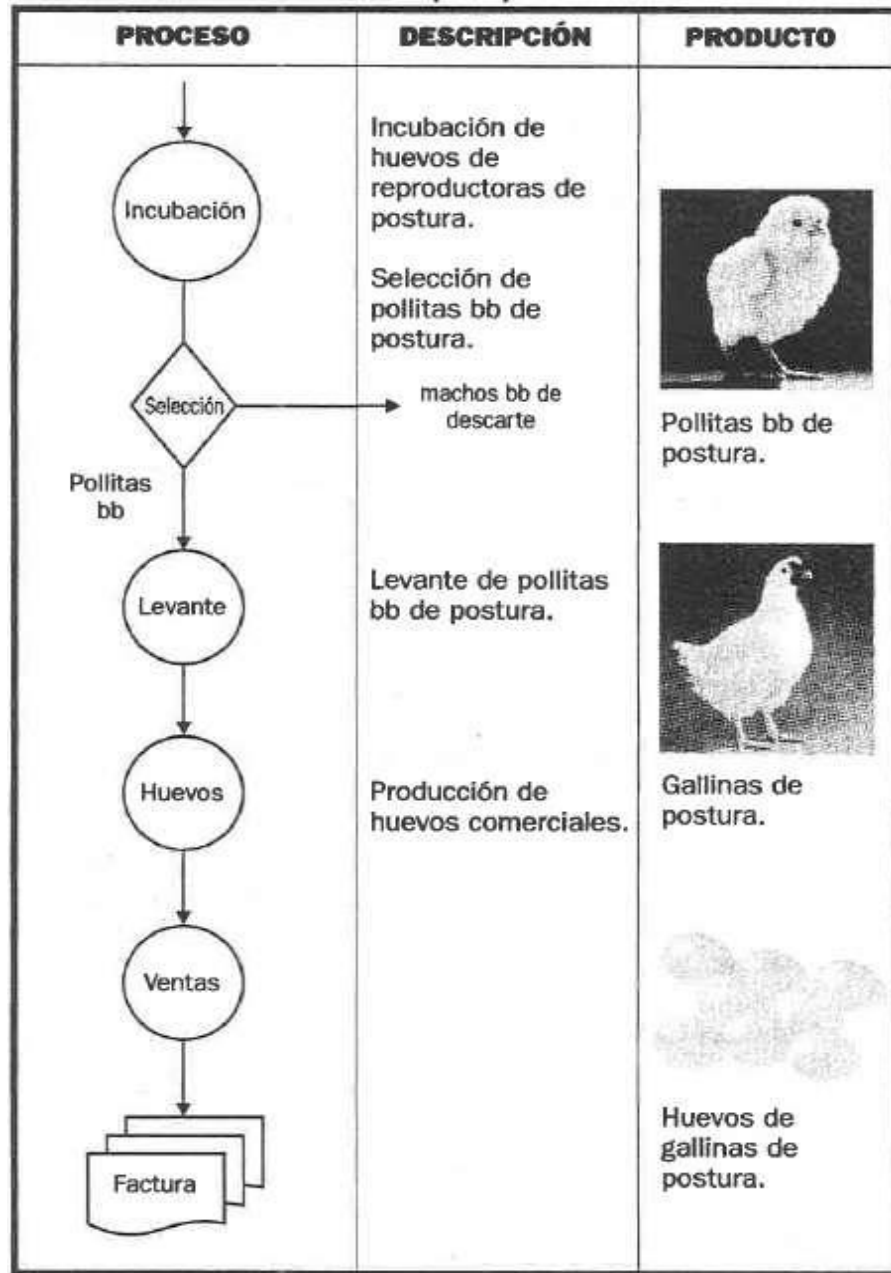
El proceso de producción, demanda de 21 días en la planta de incubación, donde se repiten artificialmente todas las etapas de una gallina que incuba en forma natural.

Gráfico N° 6
Producción de huevos comerciales



Fuente: Ramos, P (2002). Aplicaciones prácticas de costos – Industria Avícola. Ediciones Era Segunda Edición. Lima, 2002.

Gráfico N° 7
Producción de huevos comerciales (continuación)



Fuente: Ramos, P (2002). Aplicaciones prácticas de costos – Industria Avícola. Ediciones Era Segunda Edición. Lima, 2002.

Causas de las mermas en el proceso de reproductores

Ramos (2002), señala que la ocurrencia de mermas se presenta en las tres fases de proceso:

- Fase de levante (0-23 semanas de edad),
- Fase de reproducción (24-69 semanas de edad) y
- Fase de clasificación de huevos incubables.

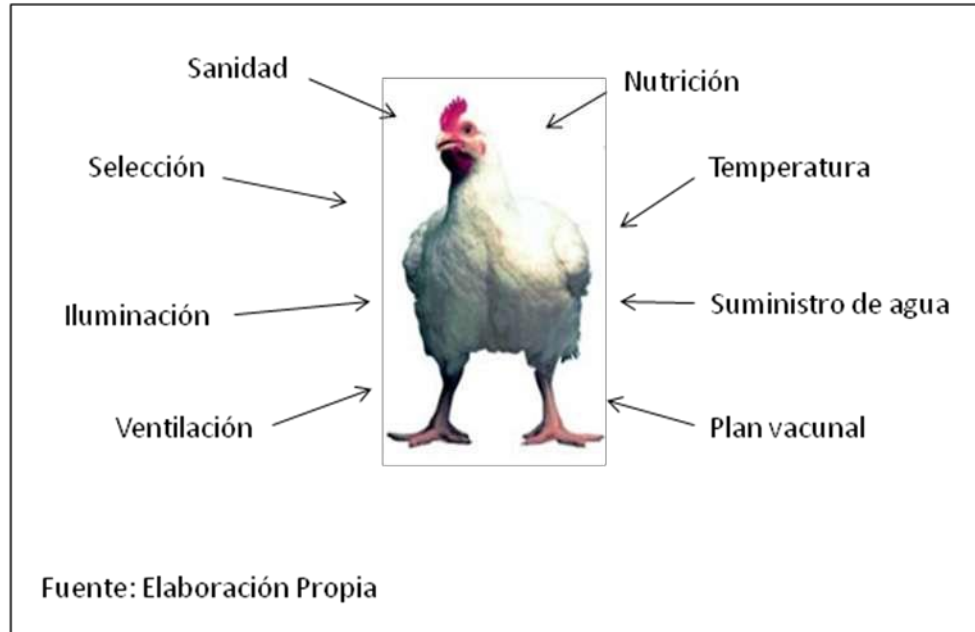
Las principales causas en la etapa de levante son:

- a) Por la mortalidad natural que existe, según el manual de manejo de línea ros 308 y manual de manejo de línea cobb 500, se deben al mal manejo de la sanidad, alimentación, iluminación, ventilación, temperatura, suministro de agua, entre otros.
- b) Perdidas por fallas de vacunación, entre ellas la vacuna contra la viruela que se aplica en forma cutánea por el manipuleo de las aves.

Las principales causas en la etapa de reproducción son:

- a) Perdidas por mortalidad normal.

Gráfico N° 8
Factores de Mortandad



Las principales causas en la clasificación de huevos incubables:

- a) Rajaduras debido al exceso de presión o golpeteo.
- b) Rajaduras debido a cascarones delgados.
- c) Huevos con fisuras.
- d) Huevos deformes y en fáfara (sin cascaron), debido a problemas infecciosos virales como Newcastle, Bronquitis infecciosa y Síndrome de baja postura además de situaciones extremas de estrés que sufren las gallinas.

Según el Manual de Manejo 2010 publicado en la página http://es.aviagen.com/assets/Tech_Center/BB_Foreign_Language_Docs/Spanish_TechDocs/Manual-del-pollo-Ross.pdf, señala que la pérdida de calidad externa (defectos del cascarón) e interna del huevo (incremento del pH, claras líquidas y pérdida de agua) es debido a problemas de mal manejo del huevo o mayor tiempo de almacenamiento del huevo tendrán un efecto negativo en los nacimientos y la calidad del pollito. Los huevos con alteración en su forma, estructura y tamaño tienen a presentar mayor mortalidad embrionaria resultado en menores pollitos nacidos.

Ilustración N° 1
Clasificación de huevos incubables



Fuente: <http://www.granjasantaisabel.com/huevos-para-incubar.php>

2.2.4. Informe técnico de mermas

Mejía (2012), señala que la norma reglamentaria indica 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.

Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, advierte también el Reglamento de la LIR, no se admitirá la deducción.

La jurisprudencia señala que con el informe técnico habrá de sustentarse, entre otros, el origen, la calificación de la merma y si se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada, precisando la metodología empleada y pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración Tributaria a efecto de establecer si se encuentra acreditada la deducción.

Montes (2014), señala: *“El informe de mermas no debe referirse a pérdidas extraordinarias, como podría ser el caso de una mortandad inusual por una plaga, en el caso de una granja o un fundo, ya que para esos casos se aplica el inciso d) del mismo art. 37 de la Ley, que en todo caso exige la documentación que acredite la ocurrencia del hecho (por ejemplo, en el caso de una granja los reportes del veterinario, informe de*

SENASA, constataciones notariales, adquisición de medicinas, incineración de ejemplares enfermos, asesorías especiales, evidencia gráfica, etc.)”.

Asimismo agrega lo siguiente: *“conforme a la reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, el informe técnico no debe limitarse a reseñar literatura sobre la industria en cuestión, sino que debe contener al menos una metodología clara y razonable, así como las pruebas o mediciones que evidencien el sustento de los resultados de la aplicación de esa metodología. Recuérdese que el objetivo del informe no es tener un tratado o manual sobre la industria en cuestión, sino reflejar la realidad de las condiciones de producción de una empresa determinada y cómo eso influye en las pérdidas de mercaderías en la misma”.*

Picón (2007), señala: *“... la norma ha sido suficientemente detallada como para indicar que el informe deberá contener, por lo menos, la metodología empleada y las pruebas realizadas. Lo indicado tiene su origen en algunas prácticas anteriores a esta norma, mediante las cuales algunos profesionales presentan “informes” calificando como adecuada la merma de la empresa, sin mostrar ningún análisis razonable”.*

Picón señala que se permite cierto margen de juego al contribuyente al momento de elaborar el respectivo informe. Por ejemplo, allí no se

precisa el número de muestras realizadas, las pruebas efectuadas, el tamaño de la muestra, el número de profesionales que elaboran el informe, ni tampoco la extensión de las páginas, entre otros temas.

El problema que puede presentarse es que si la Administración Tributaria no encuentra conforme un informe sustentatorio de mermas es porque ella cuenta con otro informe que a su juicio y criterio si permite observar el porcentaje “*correcto*” de las mermas en determinado sector. Frente a este hecho no quedará más remedio que esperar la acotación correspondiente y presentar una reclamación tributaria y si ésta se declara infundada presentar la correspondiente apelación, siempre y cuando existan argumentos de defensa que permitan revertir tal situación en la vía administrativa (SUNAT y el Tribunal Fiscal) y de ser el caso, en la vía judicial (a través del Procedimiento Contencioso Administrativo).

Ausencia del informe técnico de mermas

Alva (2009), señala que en caso que el contribuyente no cuente con el informe técnico que sustente la merma en el proceso productivo o en caso de tener el informe, el mismo no refleja coherencia en su redacción y contenido que impida el sustento de la merma, lamentablemente el fisco desconocerá el tema de las mermas y no procederá a su deducción, lo cual implica el desconocimiento del gasto en el proceso productivo,

incrementando considerablemente el nivel de los ingresos por los reparos en la declaración jurada anual en la vía de adiciones.

Alva coincide con lo señalado por Picón cuando señala que: “(...) *la ausencia de tal informe no puede suponer el desconocimiento total de la merma, sino la aplicación de la merma promedio del sector. Ejemplo: Acreditación de mermas: Si una empresa textil tiene una merma de 15% de sus insumos, mientras el resto del mercado presenta un 7%, la no presentación de un informe que sustente el 15% de sus insumos no generará el desconocimiento del total de la merma, sino únicamente la diferencia entre el monto deducido y el promedio del mercado, en este caso 8% de los insumos*”.

Picón (2007), señala que “...*la ausencia de tal informe no puede suponer el desconocimiento total de la merma, sino la aplicación de la merma promedio del sector*”.

Oportunidad de elaboración del informe técnico de mermas

Alva (2009), señala que la normatividad tributaria que regula la obligatoriedad de contar con el estudio que determine la merma, a efectos de su deducibilidad como gasto en la determinación de la renta neta de tercera categoría (numeral 1 del inciso c) del artículo 21° del Reglamento

de la Ley del Impuesto a la Renta), apreciamos que no se precisa de manera clara el momento en el cual se deba contar con el mismo.

Sólo se hace mención a que el contribuyente deberá acreditar las mermas con un informe técnico, pero no se menciona el momento de elaboración del mismo. Ello permite determinar que el referido informe podrá ser presentado por el contribuyente que es materia de revisión o fiscalización, a requerimiento de la Administración Tributaria, lo cual presupone que se cuente con el informe antes de la oportunidad del requerimiento de información (primer supuesto) o también que el informe sea elaborado luego del requerimiento, toda vez que el contribuyente al momento de presentarlo estaría cumpliendo con la presentación de la documentación solicitada (segundo supuesto).

En este orden de ideas, Alva comenta que si bien es cierto que la norma reglamentaria citada anteriormente admitiría ambos supuestos, frente a un proceso de fiscalización, se obtendría una mayor coherencia en la presentación de la documentación si es que al momento del requerimiento el contribuyente que es fiscalizado ya cuenta en su poder con el informe que sustenta las mermas, ya que dicha conducta reflejaría un mecanismo de diligencia normal precisamente para evitar algún tipo de contingencia con el fisco. Reforzaría además la figura del contribuyente que cuenta con

las pruebas antes de cualquier notificación, contando con una mejor postura de defensa.

En el caso que se opte por elaborar la documentación que sustenta la merma luego de formulado el requerimiento por parte de la Administración Tributaria, si bien es cierto que se está cumpliendo con la entrega de la misma en el plazo solicitado por ésta, la postura del contribuyente se asemeja a aquella persona que procura “*crear*” las pruebas que sustenten determinados gastos una vez que han sido detectados.

2.2.5. Metodología del informe técnico de mermas

La metodología a ser empleada para la determinación de las mermas en el proceso de crianza de reproductores, incubación de huevos, engorde de pollo y transporte de los pollos al Centro de Acopio, consiste en realizar pruebas en cada proceso y que dichas pruebas en cada proceso productivo o de comercialización sean representativas.

El Tribunal Fiscal (2006), en la Resolución N° 0398-1-2006, señaló que si bien es cierto la recurrente presentó informe técnico respecto de dichas mermas, el Tribunal Fiscal observó que el mismo carecía del detalle de la metodología empleada para determinar las mermas; no se apreciaba el detalle de la evaluación realizada ni las condiciones en que la referida

evaluación fue llevada a cabo, así como tampoco los porcentajes de pérdidas que sufrió el combustible que comercializaba la recurrente. Al respecto el Órgano Colegiado declaró que las mermas no estaban suficientemente acreditadas confirmando así el reparo realizado por SUNAT.

El Reglamento del Sistema Sanitario Avícola aprobado mediante el Decreto Supremo N° 029-2007 y modificado por el Decreto Supremo N° 020-2009-AG ha establecido en su artículo 23° las siguientes obligaciones respecto de la información de ocurrencias sanitarias y trazabilidad: *“Cada establecimiento deberá mantener un registro de las ocurrencias sanitarias, sus impactos, sus causas y de las enfermedades cobiertas con sus respectivos programas sanitarios, indicando los productos veterinarios que utilicen para tal fin”*.

Al respecto se debe señalar que un Informe o Reporte Técnico es un informe de investigación científica o tecnológica que aborda un tema de investigación o desarrollo. El informe técnico es una exposición por escrito de las circunstancias observadas en el reconocimiento de precios, edificaciones, documentos, etc..., en el examen de la cuestión que se considera, con explicaciones técnicas, económicas, etc.

El informe se puede definir como *“una exposición de datos o hechos dirigidos a alguien, sobre una cuestión o asunto, o sobre lo que conviene hacer del mismo”*. Es, dicho de otra manera, *“un documento que describe el progreso o resultados de una investigación científica o técnica, o el estado de un problema científico”* (UNE 50135:1996). Se prepara a solicitud de una organización o persona.

El Informe o Reporte Técnico de investigación es un documento que se utiliza para informar tanto los procedimientos como los resultados de una investigación en forma concisa y dentro de una estructura lógica, el objetivo del informe consiste en presentar la investigación y no la personalidad del autor; por eso el tono ha de ser impersonal y nunca se emplea la primera persona.

Un informe técnico es un documento que describe el progreso o los resultados de una investigación técnica, o el estado de un problema técnico. Un informe de este tipo debe presentar, sistemática o cronológicamente, información suficiente para que un lector cualificado pueda juzgar, evaluar o proponer modificaciones a sus conclusiones o recomendaciones.

El informe técnico de mermas según la Ley del Impuesto a la Renta y el Reglamento establece que debe contener como mínimo además de las

muestras realizadas la metodología, que implica un estudio del proceso productivo que se pretende evaluar, el cálculo de la merma histórica, el cálculo de la merma muestral y el dictamen.

En relación con el referido informe técnico, de acuerdo con el criterio expuesto por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 01932-5-2004, lo que se pretende con él es que se determine, entre otros, el origen, la calificación como merma y si se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada, precisando la metodología empleada y pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración a efecto de establecer si se encuentra acreditada la deducción. En ese sentido, cuando la norma hace referencia a la metodología empleada y a las pruebas realizadas, señala los elementos considerados mínimos sin cuya existencia la fehaciencia del Informe carecería de sentido y de sustento.

Tribunal Fiscal (2010), la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03199-1-2010 señaló entre otros, que las constancias de inspección y fotografías que están destinadas a acreditar los trabajos de campo realizados, resulta correcto considerarlo como parte del informe técnico de mermas.

Que, en este sentido el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N° 09579-4-2004 que en diversas Resoluciones tales como las N° 07164-2-

2002, 01154-5-2003, 02684-4-2003, 06259-3-2003 y 3722-2-2004, ha dejado establecido 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 asimismo, el Tribunal Fiscal en sus Resoluciones N°s 0724-1-97, 07164-2-2002 y 03722-2-2004, señaló que no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto realizable de los bienes a ser transferidos, sino solo una reducción de dicho valor, pudiendo en este último caso comercializarse los bienes por un menor precio, siendo por dicha razón que el legislador exige la acreditación de la destrucción de los bienes ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, toda vez que el hecho que un bien sufra un desmedro no conlleva naturalmente a su destrucción, en tanto la empresa puede tener la posibilidad de utilizarlo o venderlo.

Que, teniendo en cuenta que lo estableció por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 09579-4-2004 respecto a las mermas, ha señalado que las pérdidas por mortalidad en las granjas productoras de pollo en la etapa de saca corresponde a mermas, toda vez que implican una pérdida de orden cuantitativo del número de aves como consecuencia del proceso

productivo de la recurrente (pollos vivos a pollos beneficiados), inherentes a dicha actividad.

2.2.6. Muestras

Cadena (1974), define lo siguiente: *“Una muestra debe ser definida en base la población determinada, y las conclusiones que se obtengan de dicha muestra sólo podrán referirse a la población en referencia”*.

Spiegel (1991), define lo siguiente: *“Se llama muestra a una parte de la población a estudiar que sirve para representarla”*.

Dentro de los términos de la estadística siempre se debe escoger una muestra aleatoria (también recibe el nombre de muestra estadística o en términos más sencillos se le denomina muestra), la cual constituye un subconjunto de casos, objetos o individuos de una población estadística que es materia de análisis.

En tal sentido, las muestras se buscan obtener con la expresa intención de inferir propiedades de la totalidad de la población (que es objeto de análisis), para lo cual deben ser representativas de la misma. Para poder dar cumplimiento a esta característica, la incorporación de sujetos en la muestra por analizar debe seguir una técnica de muestreo. En estos casos,

puede obtenerse una información similar a la de un estudio mucho más complejo con mayor premura y menor costo.

Debemos precisar que a veces el muestreo puede resultar más exacto que el propio estudio de toda la población, ello se debe a que existe el manejo de un menor número de datos, lo cual puede provocar también menos errores en su manipulación. En todo caso, el conjunto de individuos de la muestra son en realidad los sujetos materia del estudio.

Por regla general el número de sujetos del cual se compone la muestra suele ser inferior que el de la propia población, pero es a la vez suficiente para que la estimación de los parámetros o datos determinados pueda tener un nivel de confianza que se califique como adecuado. Finalmente, para que el volumen de la muestra sea eficiente es preciso recurrir a su cálculo.

Tamayo (2004), señalar que *“La muestra descansa en el principio de que las partes representan el todo y por tanto refleja las características que definen la población de la cual fue extraída, lo cual nos indica que es representativa. Es decir, que para hacer una generalización exacta de una población es necesaria una muestra totalmente representativa y, por lo tanto, la validez de la generalización depende de la validez y tamaño de la muestra”*.

Es conveniente señalar que para realizar las pruebas estadísticas de consistencia se debe tomar como muestras no sólo una granja de reproductores donde se realizó la primera fase del proceso, que es el desarrollo o levante de hembras y machos, luego, u otra granja, donde se iniciaba la segunda fase llamada reproducción, donde se juntan las hembras con los machos en un empadre natural para la producción de huevos fértiles que darán origen a los pollitos carne y otra granja donde se analizó un lote de huevos sometidos a la primera clasificación de los huevos fértiles denominados huevos incubables, en este caso no sería representativa estas muestras, debido a que no se ha considerado tomar muestras de un lote de producción de una granja en todas las etapas y los resultados de estas se hubieran comparado con las de otras granjas.

Sobre el particular, citaremos lo siguiente: *“La muestra descansa en el principio de que las partes representan el todo y por tanto refleja las características que definen la población de la cual fue extraída, lo cual nos indica que es representativa. Es decir, que para hacer una generalización exacta de una población es necesaria una muestra totalmente representativa y, por lo tanto, la validez de la generalización depende de la validez y tamaño de la muestra”*.

Matronas (2004), señala que *“Para que se puedan generalizar a la población los resultados obtenidos en la muestra, ésta ha de ser*

“representativa” de dicha población. Para ello se han de definir con claridad los criterios de inclusión y exclusión y, sobre todo, se han de utilizar las técnicas de muestreo apropiadas para garantizar dicha representatividad”.

Por lo señalado, es importante no solo determinar el tamaño de la muestra sino también el nivel de confianza, para ello se debe tener en cuenta para calcular el tamaño de la muestra: la anchura del intervalo o precisión y la confianza o seguridad establecida. Ambas han de ser determinadas a priori por el investigador, al igual que el valor de lo que se pretende estimar, a partir de la bibliografía o con los resultados de la prueba piloto.

Teniendo en cuenta que la muestra es un subconjunto representativo de la población a partir de la cual se pretende realizar inferencias respecto a la población de donde procede. Los elementos seleccionados con cierta técnica reúnen ciertas características que la hacen ser representativa, significativa y confiable y que en base a ella se pueden hacer inferencias respecto a la población. Al respecto se debe señalar que la muestra puede ser probabilística y no probabilística.

De la evaluación del informe presentado por el contribuyente, se ha observado que ha aplicado el muestreo al azar, cuya técnica debe aplicarse cuando todos los miembros de la población tienen igual

oportunidad de aparecer en la muestra, este método de muestreo se aplica cuando cada muestra posible del mismo tamaño tiene igual probabilidad de ser seleccionada de la población, a esta muestra también se le llama una muestra probabilística. Al respecto se debe señalar que no se ha acreditado que todas las granjas tienen las mismas características en cuanto al tamaño, ubicación, clima, grado de humedad y que cuentan con el mismo número de aves reproductoras y de engorde.

Ilustración N° 2
Selección Representativa



Fuente: http://pollosengorde.blogspot.pe/2009_04_01_archive.html

2.2.7. Desmedros

Por otro lado el Diccionario de la Real Academia Española define a la palabra “*desmedro*” como “*acción y efecto de desmedrar*” y el verbo desmedrar es sinónimo de deteriorar, que significa “*Estropear, menoscabar, poner en inferior condición algo*”, el segundo sinónimo de desmedrar es “*decaer*”, en el sentido de ir a menos y tiene como significado lo siguiente “*Dicho de una persona o de una cosa: Ir a menos, perder alguna parte de las condiciones o propiedades que constituían su fuerza, bondad, importancia o valor*”.

Fernández (2007), señala respecto a los desmedros que “... *este es el caso típico de la pérdida de perecibles. Por ejemplo, aquel caso en donde se adquieren alimentos, los cuales se pierden por degradación natural (caso típico de cargamento de frutas)*”.

Finalmente Se debe realizar una distinción entre la merma y el desmedro, ello se puede apreciar en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 199-4-2000, en donde el Tribunal Fiscal determina que:

“La distinción entre mermas y desmedros consiste en que la primera alude a una pérdida en cantidad, mientras que la segunda se refiere a una disminución en calidad. Las mermas y desmedros no necesariamente

se derivan del proceso productivo, toda vez que se refieren a bienes, insumos y existencias en general.

Los bienes que no pasaron el control de calidad de la recurrente no son mermas”.

De acuerdo a lo señalado en el literal c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual determina 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:

Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

2.2.8. Tipos de desmedro.

Alva (2013), señala que para poder entender la figura de los desmedros analizaremos propondremos algunos ejemplos:

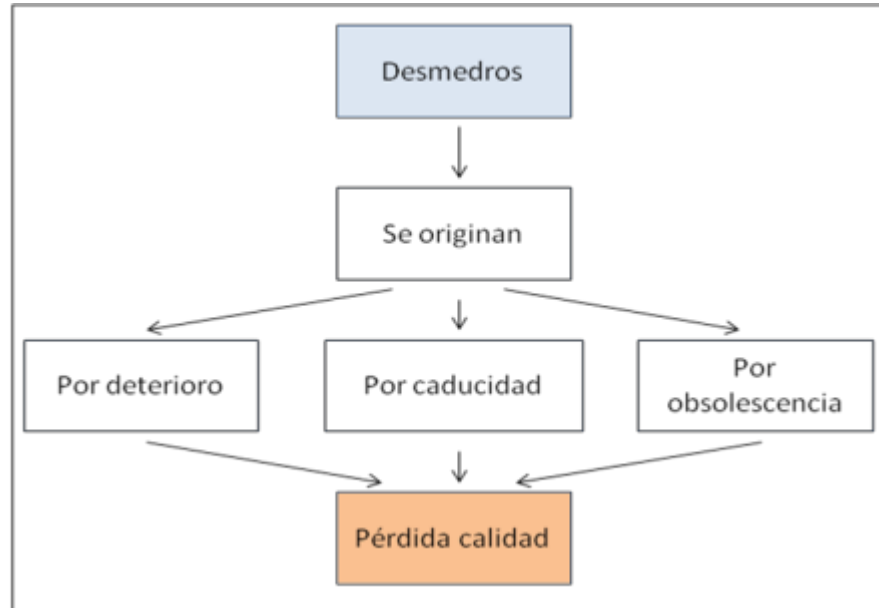
1. La venta de pan embolsado en los centros comerciales y tiendas donde tiene una fecha de vencimiento, una vez vencida la misma si no se ha vendido se retira del comercio pasando a la calidad de desmedro, toda vez que el pan ha perdido sus propiedades que lo hacen apto para la venta.

2. Repuestos para máquinas que ya están discontinuadas en el mercado o que por el avance tecnológico se fabrican modelos más avanzados.
3. Muñecos y peluches que estuvieron en exhibición en la época de navidad y que no lograron venderse porque presentaron manchas de suciedad o quiebre de algunas piezas que permitían su avance en el suelo.
4. Un mueble que se trasladó en un camión pero al momento de desempaquetar las cajas que lo contienen muestra una rajadura en la estructura que lo hace inestable, lo cual impide su venta.
5. Un lote de espárragos empaquetados listos para ser embarcados para su exportación pero se detecta un brote de hongos, lo cual los convierte en no aptos para consumo humano.
6. Bobinas de papel que son utilizadas en los procesos de impresión de textos que se encuentran en un almacén lleno de humedad, lo cual ha deteriorado en más de un 70% el contenido de las mismas.
7. Polos empaquetados en cajas listos para ser vendidos y que cuentan con un estampado plastificado, pero que producto de un excesivo calor generado por una parrillada hecha en un local vecino han quedado inservibles para su venta, toda vez que el estampado se arrugó.

Picón (2007), precisa que “*existen diversos supuestos en los cuales las existencias se convierten en desmedros:*

- *Deterioro de los bienes: Ladrillos rotos, tornillos oxidados, vidrios rotos, copas rajadas, entre otros.*
- *Bienes perecederos: Bienes con fecha de caducidad que hubieran vencido.*
- *Desfase tecnológico: Piezas de maquinaria obsoleta, disquetes de 5 ¼ pulgadas”.*

Gráfico N° 9
Origen de los Desmedros



Fuente: Elaboración propia.

Barzola y Roque (2010), El desmedro es aquella pérdida producida en un bien comercializable por la cual se estropea, menoscaba o pone en inferior condición.

Los desmedros pueden ocurrir por diversos motivos, entre los cuales tenemos:

- Bienes con fecha de caducidad, aquí tenemos las bebidas envasadas, las medicinas, etc. En este tipo de bienes una vez que se pasa el plazo para su consumo pierden sus propiedades estándar de comercialización, haciéndolos inservibles.
- Bienes desfasados tecnológicamente, es cuando producto del avance tecnológico los bienes pierden vigencia en el mercado. El caso más palpable son los equipos de procesamiento de datos, ya que constantemente se actualizan y crean nuevos modelos superiores a los anteriores, mellando la calidad del producto.
- Bienes deteriorados, es cuando producto de algún factor, ya sea interno o externo, los productos pierden sus propiedades estándar. Por ejemplo, los artículos exhibidos en una zapatería se amarillan con el sol, menoscabando en su presentación original. Contablemente, involucra que estos bienes deban ser valuados a su valor neto de realización, el cual consiste en reflejar el importe recuperable de las existencias a un

periodo determinado. Producto de esta valuación las existencias serán presentadas a su valor neto en libros para reflejar su verdadera posición económica en los estados financieros.

En el caso de que su valor neto de realización sea considerable para la empresa, dichos bienes pueden ser vendidos a valor de mercado. Ejemplo de ello tenemos los famosos remates de saldos y mini yayas, los cuales consisten en ofertar la mercadería deteriorada, desfasada o defectuosa a un menor valor que un producto de primera calidad.

El Tribunal Fiscal (2004), estableció en la Resolución N° 09579-4-2004 respecto de los desmedros de aves, que el descarte de aves implica una selección que se efectúa en los galpones respecto de aquellas que no tienen las condiciones naturales para su normal desarrollo, sea porque se encuentren enfermas, nacen débiles o de tamaño inferior al normal, lo que motiva su separación del resto de los animales sanos, lo que puede desembocar en la muerte del animal o en un producto final de bajo peso, en tal sentido toda vez que en principio un ave de descarte implica una disminución en su calidad para la obtención de un producto final óptimo (pollo carne), resulta pertinente considerar los descartes de aves en las granjas durante el proceso de producción como desmedros.

Del análisis del estudio técnico “*Evaluación de mermas en los procesos de Crianza de Reproductores, Incubación de Huevos, Engorde de Pollos y Transporte de los pollos al centro de acopio*”, respecto a la metodología aplicada se ha considerado para establecer los siguientes conceptos de acuerdo a lo señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 09579-4-2004, lo que corresponden a desmedros toda vez que implica una disminución en su calidad para la obtención de un producto final óptimo:

- Para la fase de levante los siguientes conceptos: a) Clasificación de los reproductores recién nacidos que pueden ser por efectos del pico y las alas dobladas, bajo peso, la cual debe ser mínimo 38 grs. para hembras y 40 gr. para machos, b) Descartes que se hacen en 4 clasificaciones al 100% (a las 3, 8, 13 y 18 semanas de edad), c) Por fallas en el despique y d) Pérdidas por clasificación final por defectos físicos como patas muy largas, patas muy cortas, dedos rectos, arqueados, pechuga hundida o redondeada, pico doblado, cloaca descolorida, peso más bajo que el mínimo recomendado, etc.

- Para la fase de reproducción (desde la semana 24 hasta la semana 69; es decir 11.5 meses de reproducción) los siguientes conceptos: a) Pérdidas por selección de hembras, b) Pérdidas por el spiking (reemplazo de machos viejos por jóvenes) y c) Pérdidas de aves por sobrepeso y bajos de peso.

- Para la fase de producción de huevos los siguientes conceptos: a) Descarte por la calidad del huevo, como peso, salud de la parvada, condiciones de almacenamiento, estación del año, etc., b) Descarte por la calidad interna del huevo, que involucra las propiedades funcionales, estéticas y de contaminación microbiológica de la albumina y la yema, c) Descarte por la calidad externa del huevo, que pueden deberse a diferentes factores como permanencia del cascarón en el útero y por la tasa de deposición del calcio durante la formación del mismo, entre otros y d) Descarte por la edad de la gallina.

- Para la fase de engorde de pollo los siguientes conceptos: a) Descarte en la primera semana porque estaba muy pequeños con pesos de 70 a 80 gramos.

- Por lo que, teniendo a lo señalado en los párrafos anteriores, se ha observado que no se ha aplicado correctamente la definición de merma, toda vez que se ha considerado el descarte producto de la selección tanto de huevos, reproductoras hembras y machos y pollitos retrasados que se efectúan en las granjas y galpones como mermas, siendo estos procedimientos productos de su separación del resto de los huevos o animales sanos, lo que puede desembocar en la destrucción o muerte del huevo o animal según corresponda o en un producto final de menor calidad, conceptos que son asignados a los desmedros.

El Tribunal Fiscal en sus Resoluciones N°s 0724-1-97, 07164-2-2002, 03722-2-2004 y 09579-4-2004, ha señalado que no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto realizable de los bienes a ser transferidos, sino una reducción de dicho valor, pudiendo en este último caso comercializarse los bienes por un menor precio, siendo por dicha razón que el legislador exige la acreditación de la destrucción de los bienes ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, toda vez que el hecho que un bien sufra un desmedro no conlleva naturalmente a su destrucción, en tanto la empresa puede tener la posibilidad de utilizarlo o venderlo.

Al respecto es conveniente señalar que las razones de separación distintas a la muerte del animal los mismos que son considerados mermas, no necesariamente conducen a su muerte o eliminación; tal es el caso que según la guía de manejo de reproductoras de la línea Ross como de la línea Cobb, las mismas que se encuentran como información pública en las siguientes direcciones electrónicas: http://es.aviagen.com/assets/Tech_Center/BB_Foreign_Language_Docs/SpanishTechDocs/Manual-del-pollo-Ross.pdf y <http://67.43.0.82/docs/default-source/guides/cobb-breeder-management-guide--spanish.pdf?sfvrsn=2> señalan que en caso de levante el estrés temprano pueden no ser vistos sino hasta mucho más adelante y respecto al poco peso se debe a diferentes razones como

poca cantidad de alimentos, insuficiente cantidad de bebederos o mal manejo de la temperatura, los mismos que pueden ser corregidos con la implementación más adecuada del control de los alimentos (esto es posible si el peso corporal es medido con precisión cada semana, tomando muestras de 100 aves para control de peso por corral como lo señala las guías de manejo de las reproductoras), mayores bebederos o un mejor programa de suministro de luz para su recuperación normal, todo ello acompañado de una correcta clasificación del peso (remover las aves de poco peso a un corral separado y ser alimentadas de acuerdo a sus necesidades); la misma situación se presenta en la etapa de reproducción, la misma que se aplica controlando el peso cada semana con muestras de 60 y 100 aves por caseta o 1% a 2% de la población para controlar el peso corporal promedio y la uniformidad del lote según dichas guías de manejo de reproductoras; y por consiguiente no necesariamente deben conllevar a su eliminación o venta en estas etapas.

2.2.9. Acreditación de los desmedros

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (2004), señala que tratándose de desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante el Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor a 6 días hábiles anteriores a la fecha en que se

llevará a cabo la destrucción de los mencionados bienes. Asimismo el Reglamento señala que la SUNAT podrá designar a un funcionario para presenciar tal acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

SUNAT (2003), señala en el Informe N° 290-2004-SUNAT/2B0000 que la legislación del Impuesto a la Renta prevé que los desmedros de los bienes que conforman las existencias puedan ser deducidos para hallar la renta neta de tercera categoría, siendo necesario para que la pérdida se considere como un desmedro que sea irreversible y que imposibilite la realización de los fines para los cuales tales bienes fueron producidos o adquiridos.

Finalmente señala para que proceda la deducción de los desmedros deben ser acreditados con la destrucción de los bienes, según el procedimiento establecido en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. A la fecha, no existe norma jurídica alguna que haya aprobado un procedimiento distinto al señalado.

Tribunal Fiscal (2004), señala en la Resolución N° 3722-2-2004 que dado que los bienes están en situación de desmedro pueden

comercializarse a un menor valor, se exige que tales bienes sean destruidos para efectos de su deducibilidad.

Tribunal Fiscal (2007), señala en la Resolución N° 08859-2-2007 que habiendo quedado acreditado que la recurrente no cumplió con comunicar previamente a la Administración la destrucción de los mangos, procede mantener el reparo por desmedro.

2.2.10. Acreditación alternativa de los desmedros

Picón (2007), señala que el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 3850-4-2002 menciona que si el contribuyente considera que debe autorizarse un sistema distinto a la constatación notarial de las pérdidas detectadas por la Administración en la fiscalización, debió presentar la documentación respectiva que respalde su posición, tal como informes, documentación técnica que ilustre sobre los índices normales de pérdidas por descomposición en su rama de comercialización, análisis de costos, controles de pérdidas, etc.

La SUNAT (2014), mediante el Informe N° 064-2014-SUNAT/5D000 señala que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha establecido, en general, el procedimiento que los contribuyentes deben seguir a fin de acreditar los desmedros de existencias. Adicionalmente, ha previsto la posibilidad de que la SUNAT apruebe procedimientos

alternativos o complementarios tratándose de bienes que requieran un tratamiento especial, en razón de su naturaleza o de la actividad realizada por la empresa.

En este sentido, la SUNAT señala que a la fecha no existe norma jurídica alguna emitida por la SUNAT que haya aprobado un procedimiento específico que sea de aplicación a fin de acreditar los desmedros por deterioro o rotura de existencias utilizadas para la prestación del servicio de hospedaje, por lo que resulta de aplicación a este el procedimiento general establecido en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento.

2.2.11. Desmedro o merma

Alva (2014), señala que no es lo mismo la merma que el desmedro, toda vez que la merma es *“la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo”*.

Fernández (2005), menciona que *“... la RTF N° 16274 de 16 de diciembre de 1980 precisa que dentro del concepto de mermas están comprendidos la pérdida de productos en el proceso de producción y envasado, la rotura de botellas llenas dentro del almacén de la planta y manipuleo de embarque del depósito a los medios de transporte, y las pérdidas en operaciones que se realizan normalmente, tales como*

envasado que no reúne las condiciones formales para su venta, como igualdad de niveles de contenido, etc., que se suele entregar gratuitamente al personal o al público”.

Tribunal Fiscal (2008), señala en la Resolución N° 07445-3-2008 que la pérdida que se produce como consecuencia del manipuleo de los envases de vidrio constituyen mermas pues ocurren con la naturaleza frágil propia de tales bienes, que las hacen susceptibles de ser destruidas fácilmente ante una caída o golpe durante su manipuleo y/o comercialización, o ser reducidos a pedazos inservibles.

Que los envases destruidos y/o descartados no constituyen mermas pues su pérdida no es imputable ni a la naturaleza del bien ni al proceso de producción, al haber sido provocada por la propia empresa por considerar que no reunían las condiciones para su embotellado, por lo que al constituir un caso de desmedro, debió contar con la respectiva constancia notarial de su destrucción, lo que no ha ocurrido en este caso, correspondiendo en consecuencia mantener el reparo.

Tribunal Fiscal (2004), señala en la Resolución N° 09579-4-2004 que respecto a las mermas, ha señalado que las pérdidas por mortalidad en las granjas productoras de pollo en la etapa de saca corresponde a mermas, toda vez que implican una pérdida de orden cuantitativo del número de

aves como consecuencia del proceso productivo de la recurrente (pollos vivos a pollos beneficiados), inherentes a dicha actividad.

Que, por otro lado ha señalado que el descarte de aves implica una selección que se efectúa en los galpones respecto de aquellas que no tienen las condiciones naturales para su normal desarrollo, sea porque se encuentren enfermas, nacen débiles o de tamaño inferior al normal, lo que motiva su separación del resto de los animales sanos, lo que puede desembocar en la muerte del animal o en un producto final de bajo peso, en tal sentido toda vez que en principio un ave de descarte implica una disminución en su calidad para la obtención de un producto final óptimo (pollo carne), resulta pertinente considerar los descartes de aves en las granjas durante el proceso de producción como desmedros.

2.3. Referencial teórico

2.3.1. Constitución Política del Perú

El artículo 74° de la Constitución Política del Perú de 1993 es la norma donde se señala la potestad tributaria del Estado, regulado mediante límites que esta potestad puede desarrollar. Esto lo podemos observar cuando el tercer párrafo del artículo 74° textualmente dice lo siguiente:
“(…) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los

derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio". La expresión de que ningún tributo debe tener carácter confiscatorio hace referencia al principio de no confiscatoriedad y el respeto de los derechos fundamentales de la persona (secreto bancario, reserva tributaria, inviolabilidad de domicilio, incautación de documentos y secreto profesional entre otros).

2.3.2. Código Tributario

El Código Tributario peruano establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas de carácter tributario que regula los derechos y obligaciones tanto del fisco peruano como del deudor tributario entendido como contribuyente o responsable, así como las facultades de las que goza la Administración Tributaria en dicha relación.

2.3.3. Administración Tributaria

La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) es el órgano administrador de tributos internos y aduaneros del Perú, y es una institución descentralizada del sector Economía y Finanzas, con patrimonio propio y autonomía económica, administrativa, funcional, técnica y financiera; que tiene como función el control de los tributos internos y externos que constituyen ingreso del Gobierno Central, como el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas (IGV), el

Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), los Derechos Aduaneros, entre otros.

2.3.4. Resoluciones de Superintendencia

La Administración Tributaria, en base a las facultades establecidas por Ley, emite Resoluciones de Superintendencia, donde señala obligaciones y procedimientos que los contribuyentes, responsables y terceros deben cumplir respecto a hechos generadores de obligaciones tributarias.

En este sentido mediante la Resolución de Superintendencia Nacional N° 2343-2013/SUNAT de fecha 12 de agosto de 2013 señaló que debido a que el actual procedimiento para la destrucción de existencias en situación de desmedro requiere la comunicación previa a la SUNAT en plazo no menor a seis (6) días anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes, tratándose de los establecimientos de autoservicio, ello podría originar el incumplimiento de las normas del Reglamento Sanitario de Funcionamiento de Autoservicios de Alimentos y Bebidas, aprobado por la Resolución Ministerial N° 1653-2002-SA/DM, las cuales contemplan la eliminación de los alimentos perecederos en mal estado a fin de evitar la contaminación de los alimentos y bebidas, estableció un procedimiento alternativo para los productos alimenticios perecibles (PAP) frescos sin

envase: carnes y menudencias de animales; frutas; hortalizas; pescados y mariscos; leche, productos lácteos y embutidos, así como huevos y comida preparada. Para la deducción de desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37° de la Ley, tratándose de autoservicios, alternativamente a lo previsto en el último párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley, se podrá acreditar el desmedro de los PAP no sujetos a devolución o cambio, mediante el documento denominado “*Reporte de Desmedros de los Productos Alimenticios Perecibles*”.

2.3.5. Obligaciones Tributarias

Los contribuyentes y responsables tienen obligaciones tributarias como declarar y pagar los tributos así como cumplir con ciertas obligaciones formales ante el Estado.

Entre las obligaciones sustanciales se encuentran las de:

- Pagar oportunamente los tributos como el Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, entre otros.
- Pagar oportunamente las retenciones de impuestos efectuadas.
- Pagar oportunamente las percepciones efectuadas.

- Depositar los montos de detracciones efectuadas a otros contribuyentes en el banco que señalen las normas vigentes.

Entre las obligaciones formales están las de:

- Inscribirse en el RUC u otros registros.
- Fijar su domicilio fiscal.
- Determinar y declarar cada tributo dentro de ciertas fechas o plazos fijados legalmente.
- Emitir comprobantes de pago por sus operaciones económicas.
- Sustentar el traslado de bienes con guías de remisión.
- Registrar sus operaciones en libros contables.
- Retener y pagar tributos.
- Depositar los montos de detracciones efectuadas a otros contribuyentes en el banco que señalen las normas vigentes.

2.3.6. Ley del Impuesto a la Renta y Reglamento

Conforme lo determina el literal f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante el Decreto Supremo 179-EF-2004, se dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se

deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley. Dentro de este tipo de gastos se permite las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

La concordancia del texto del literal f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta lo encontramos en el literal c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual determina que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37° de la Ley, cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

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 seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha

entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

2.3.7. Reglamento del Sistema Sanitario Avícola

Aprobado mediante el Decreto Supremo N° 029-2007 y modificado por el Decreto Supremo N° 020-2009-AG ha establecido en su artículo 23° las siguientes obligaciones respecto de la información de ocurrencias sanitarias y trazabilidad: *“Cada establecimiento deberá mantener un registro de las ocurrencias sanitarias, sus impactos, sus causas y de las enfermedades coberturadas con sus respectivos programas sanitarios, indicando los productos veterinarios que utilicen para tal fin”*.

Asimismo, de acuerdo al Reglamento del Sistema Sanitario Avícola aprobado mediante el Decreto Supremo N° 029-2007 y modificado por el Decreto Supremo N° 020-2009-AG ha establecido en el artículo 24° respecto de la información del destino de población y de los productos avícolas lo siguiente: *“Los profesionales responsables de las granjas están en la obligación de contar con la documentación que acredite el destino de las poblaciones de aves y de su producción. Misma obligación establecida en el artículo 25° respecto de la información de origen y*

destino de huevos fértiles y aves BB que señala que: “Los profesionales responsables de las plantas de incubación deberán llevar un libro de registro foliado, donde constará los planteles de reproductoras que le suministran los huevos fértiles y la fecha de su recepción, así como el destino de las aves BB y la fecha de su envío”.

III. METODOLOGÍA

Tipo de investigación

El alcance de la investigación fue cualitativo, no experimental, descriptivo.

3.1. Método de investigación

El método de investigación fue la revisión bibliográfica y documental.

3.2. Sujetos de la investigación

Los sujetos de la investigación fueron empresas dedicadas a la crianza y comercialización de aves (pollo en sus diversas presentaciones) de Lima.

3.3. Escenario de estudio

El escenario del estudio, tuvo alcance local.

3.4. Procedimiento de recolección de datos cualitativos:

3.4.1. Técnica de recolección de datos

La Técnica de recolección de datos fue la siguiente:

- Para la obtención de los resultados del objetivo específico 1, se utilizó la técnica de la revisión bibliográfica documental, mediante la recolección de información de fuentes de información como textos, revistas, tesis, artículos periodísticos, informes técnicos especialistas independientes que han desarrollado estudios técnicos de mermas, Jurisprudencia de Resoluciones del Tribunal Fiscal Peruano e información de internet, con la que se han elaborado fichas bibliográficas como instrumento de ubicación de la información.

- Para la obtención de los resultados del objetivo específico 2, se utilizó la técnica de la revisión bibliográfica documental, mediante la recolección de información de fuentes de información como textos, revistas, tesis, artículos periodísticos, informes técnicos especialistas independientes que han desarrollado estudios técnicos de mermas, Jurisprudencia de Resoluciones del Tribunal Fiscal peruano e información de internet, con la que se han elaborado fichas bibliográficas como instrumento de ubicación de la información.

- Para la obtención de los resultados del objetivo específico 3, se utilizó la técnica de la revisión bibliográfica documental, mediante la recolección de información de fuentes de información como textos, revistas, tesis, artículos periodísticos, informes técnicos especialistas independientes que han desarrollado estudios técnicos de mermas, Jurisprudencia de Resoluciones del Tribunal Fiscal peruano e información de internet, con la que se han elaborado fichas bibliográficas como instrumento de ubicación de la información.
- Para la obtención de los resultados del objetivo específico 4, se utilizó la técnica de la revisión bibliográfica documental, mediante la recolección de información de fuentes de información como textos, revistas, tesis, artículos periodísticos, informes técnicos especialistas independientes que han desarrollado estudios técnicos de mermas, Jurisprudencia de Resoluciones del Tribunal Fiscal peruano e información de internet, con la que se han elaborado fichas bibliográficas como instrumento de ubicación de la información.

3.4.2. Procesamiento de datos

Los resultados son presentados en cuadros apropiados y se contrastaron con la información primaria en función a los objetivos específicos planteados, lo que permitió generar las discusiones del caso.

3.5. Consideraciones éticas y de rigor científico

Este trabajo de investigación se respetó las fuentes de las que se ha tomado la información para su desarrollo y cumplió los principios jurídicos y éticos de las producciones científicas al ser inédito y respetar la propiedad intelectual.

Las consideraciones de rigor científico de la investigación se sustentan en la coherencia lógica interna que se da entre todos los elementos estructurales del proyecto de investigación.

IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1. Presentación de Resultados.

Objetivo específico N° 1: Describir las características de la estructura tributaria de mermas y desmedros en el Impuesto a la Renta.

Fuente	Resultado
Ley del Impuesto a la Renta (2009) (Ver ficha bibliográfica N° 1)	La Ley del Impuesto a la Renta, se dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, dentro de este tipo de gastos se permite las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.
Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (2009) (Ver ficha bibliográfica N° 2)	Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. 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 seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes.

<p>El Tribunal Fiscal (2002) (Ver ficha bibliográfica N° 3)</p>	<p>Las mermas y desmedros, en tanto ambos son pérdidas, una referida a la cantidad y la otra a la calidad del bien, propia de las actividades ordinarias de las empresas que pueden producirse o no en el curso del ciclo de producción y comercialización de los bienes destinados a la venta o consumo.</p>
<p>Barzola y Roque (2010) (Ver ficha bibliográfica N° 4)</p>	<p>La merma se origina en los procesos de producción y de comercialización y por sus causas inherentes a los mismos procesos que afectan la constitución y naturaleza de los bienes.</p>
<p>Huapaya (2011) (Ver ficha bibliográfica N° 5)</p>	<p>Las mermas tienen las siguientes características: Las mermas constituyen una pérdida de volumen, peso o cantidad de la existencia: En otras palabras, constituyen una pérdida cuantitativa que no hace inútil la existencia para su utilización en el proceso de fabricación o producción o venta.</p>
<p>Tribunal Fiscal (2010) (Ver ficha bibliográfica N° 6)</p>	<p>Si bien la definición de merma contenida en el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, hace referencia al proceso productivo, no debe entenderse solamente a la fabricación de bienes en el proceso productivo sino a otros procesos complementarios como el almacenamiento, manipuleo, transporte y comercialización.</p>

Objetivo específico N° 2: Determinar las características de la sustentación de mermas y desmedros: Sector avícola de Lima, 2015.

Fuente	Resultado
<p>Ramos (2002) (Ver ficha bibliográfica N° 7)</p>	<p>Durante el proceso existe una merma en la cantidad de unidades que se iniciaron en crianza, sea por muerte, selección o descarte de las mismas, estas últimas considerados desmedros.</p>
<p>Francia, Icochea, Reyna y Figuroa (2009) (Ver ficha bibliográfica N° 8)</p>	<p>Señalan ocurrencias de mortandad, eliminación y descarte en la crianza de pollos de carne en las tres fases de este proceso: Fase de levante (0-23 semanas de edad), fase de reproducción (24-69) semanas de edad y clasificación de huevos incubables y que no existe diferencias significativas en las ocurrencias observadas en la crianza de las líneas genéticas.</p>
<p>Tribunal Fiscal (2004) (Ver ficha bibliográfica N° 9)</p>	<p>El Tribunal Fiscal ha señalado que las pérdidas por mortalidad en las granjas productoras de pollo en la etapa de saca corresponde a mermas, toda vez que implican una pérdida de orden cuantitativo del número de aves como consecuencia del proceso productivo de la recurrente (pollos vivos a pollos beneficiados), inherentes a dicha actividad.</p> <p>Que, por otro lado ha señalado que el descarte de aves implica una selección que se efectúa en los galpones respecto de aquellas que no tienen las condiciones naturales para su normal desarrollo, sea porque se encuentren enfermas, nacen débiles o de tamaño inferior al normal, lo que motiva su</p>

	<p>separación del resto de los animales sanos, lo que puede desembocar en la muerte del animal o en un producto final de bajo peso, en tal sentido toda vez que en principio un ave de descarte implica una disminución en su calidad para la obtención de un producto final óptimo (pollo carne), resulta pertinente considerar los descartes de aves en las granjas durante el proceso de producción como desmedros.</p>
--	--

Objetivo específico N° 3: Hacer un análisis de los efectos de la sustentación de mermas y desmedros y su incidencia en el Impuesto a la Renta: Sector avícola de Lima, 2015.

Fuente	Resultado
<p>Tribunal Fiscal (2004) (Ver ficha bibliográfica N° 10)</p>	<p>El origen, la calificación como merma y si se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada, precisando la metodología empleada y pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración a efecto de establecer si se encuentra acreditada la deducción.</p>
<p>Tribunal Fiscal (2010) (Ver ficha bibliográfica N° 11)</p>	<p>Señala que el informe presentado junto con las constancias de inspección y fotografías destinadas a acreditar los trabajos de campo realizados, resulta correcto considerarlo como el informe sustentatorio de las mermas producidas ofrecido por la recurrente.</p>

<p style="text-align: center;">Alva (2009) (Ver ficha bibliográfica N° 12)</p>	<p>En caso que el contribuyente no cuente con el informe técnico que sustente la merma en el proceso productivo o en caso de tener el informe, este no refleje coherencia en su redacción y contenido, el fisco desconocerá las mermas y no procederá a su deducción.</p>
<p style="text-align: center;">Tribunal Fiscal (2007) (Ver ficha bibliográfica N° 13)</p>	<p>En caso que el contribuyente no comunique dentro del plazo de 6 días anteriores a la fecha de la destrucción, el fisco desconocerá la pérdida por desmedros y no procederá a su deducción.</p>
<p style="text-align: center;">Tribunal Fiscal (2008) (Ver ficha bibliográfica N° 14)</p>	<p>En caso que el contribuyente no cuente con la respectiva constancia notarial de su destrucción, lamentablemente el fisco desconocerá la pérdida por desmedros y no procederá a su deducción.</p>
<p style="text-align: center;">Mejía (2012) (Ver ficha bibliográfica N° 15)</p>	<p>Señala que la norma reglamentaria indica 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. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, advierte también el Reglamento de la LIR, no se admitirá la deducción.</p>

Objetivo específico N° 4: Hacer propuestas de mejora en la sustentación de mermas y desmedros para el sector avícola.

Fuente	Resultado
<p>Montes (2014) (Ver ficha bibliográfica N° 16)</p>	<p>Conforme a la reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, el informe técnico no debe limitarse a reseñar literatura sobre la industria en cuestión, sino que debe contener al menos una metodología clara y razonable, así como las pruebas o mediciones que evidencien el sustento de los resultados de la aplicación de esa metodología.</p>
<p>Picón (2007) (Ver ficha bibliográfica N° 17)</p>	<p>Señala que se permite cierto margen de juego al contribuyente al momento de elaborar el respectivo informe. Por ejemplo, allí no se precisa el número de muestras realizadas, las pruebas efectuadas, el tamaño de la muestra, el número de profesionales que elaboran el informe, ni tampoco la extensión de las páginas, entre otros temas.</p>
<p>Picón (2007) (Ver ficha bibliográfica N° 18)</p>	<p>Señala que la Administración debe tener en cuenta la situación de las empresas y negocios así como las particulares condiciones del bien que hacen imposible comunicar su destrucción con antelación establecida en la norma, por lo que el contribuyente deberá solicitar un procedimiento alternativo sustentado su solicitud, por ejemplo por motivos de salubridad, tal como el caso de bienes perecederos.</p>

<p style="text-align: center;">SUNAT (2013) (Ver ficha bibliográfica N° 19)</p>	<p>Debido a que el actual procedimiento para la destrucción de existencias en situación de desmedro requiere la comunicación previa a la SUNAT en plazo no menor a seis (6) días anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes, tratándose de los establecimientos de autoservicio, ello podría originar el incumplimiento de las normas del Reglamento Sanitario de Funcionamiento de Autoservicios de Alimentos y Bebidas, aprobado por la Resolución Ministerial N° 1653-2002-SA/DM, las cuales contemplan la eliminación de los alimentos perecederos en mal estado a fin de evitar la contaminación de los alimentos y bebidas, estableció un procedimiento alternativo para los productos alimenticios perecibles (PAP) frescos sin envase: carnes y menudencias de animales; frutas; hortalizas; pescados y mariscos; leche, productos lácteos y embutidos, así como huevos y comida preparada.</p>
<p style="text-align: center;">SUNAT (2014) (Ver ficha bibliográfica N° 20)</p>	<p>SUNAT señala que para que proceda la deducción de los desmedros deben ser acreditados con la destrucción de los bienes, según el procedimiento establecido en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y que a la fecha, no existe norma jurídica alguna que haya aprobado un procedimiento distinto al señalado salvo al caso de los productos perecibles.</p>

4.2. Análisis y discusión de resultados

Objetivo específico N° 1:

Según el artículo 37° inciso f) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF y reglamentado en el artículo 21° inciso c) del Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificatorias vigentes para el ejercicio 2015; establece 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 esta ley, en consecuencia son deducibles las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados; en este sentido el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece 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. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción. 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 seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad

podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa; sin embargo para las empresas dedicadas al rubro del sector avícola de Lima en especial a las que se dedican a la crianza y comercialización de aves como el pollo, les resulta muy difícil cumplir con estas disposiciones; debido a que muchas veces no cuentan con los informes técnicos de mermas de manera oportuna, o que dichos informes son observados porque no han sido elaborados por profesionales competentes independientes, o que no cuentan con la metodología o no demuestran las pruebas realizadas. En el caso de los desmedros, no se cuentan con actas de destrucción firmados por Notario Público, no se ha comunicado en el tiempo establecido a la SUNAT la fecha de la destrucción de las existencias.

Respecto a las mermas, estas se pueden producir no sólo dentro del proceso productivo sino en la etapa de comercialización de los bienes entre ellos en el almacenamiento, manipuleo, transporte y comercialización, estos resultados coinciden con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09579-4-2004.

Objetivo específico N° 2:

Según la Norma Internacional de Contabilidad 2 - NIC 2 (modificada en 1993), en la parte referida a objetivos indica que un tema fundamental en la

contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos, En ese sentido los párrafos 10 y 12 de la NIC 2 - Existencias (modificado el 2003), señalan que en el costo de las existencias se debe incluir todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos en que se ha incurrido para poner las existencias en su ubicación y condición actuales; y el costo de transformación está conformado por los gastos directos, como es el caso de la mano de obra, y los indirectos, fijos y variables como la depreciación y la mano de obra indirecta, en que se incurre al transformar los materiales en productos terminados. Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta, estos costos se asignan a las unidades de producción en base a la capacidad normal de producción. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta. Cuando las existencias sean enajenadas, el importe en libros de las mismas se reconocerá como un gasto del ejercicio en el que se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios; sin embargo en el sector avícola de Lima la realidad es que no se diferencian las mermas normales como anormales ni mucho menos se distinguen de los desmedros ocurridos dentro los procesos productivos, tampoco se identifican qué mermas y desmedros se

generan en el proceso de distribución, estos resultados coinciden con lo señalado en el Tribunal Fiscal en diversas Resoluciones tales como las N° 07164-2-2002, 01154-5-2003, 02684-4-2003, 06259-3-2003, 3722-2-2004 y 09579-4-2004 que ha dejado establecido 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.

El Tribunal Fiscal en la Resolución N° 09579-4-2004 respecto de las mermas, ha señalado que las pérdidas por mortalidad en las granjas productoras de pollo en la etapa de saca corresponde a mermas, toda vez que implican una pérdida de orden cuantitativo del número de aves como consecuencia del proceso productivo de la recurrente (pollos vivos a pollos beneficiados), inherentes a dicha actividad. En este sentido el Tribunal Fiscal concluye que el descarte de aves implica una selección que se efectúa en los galpones respecto de aquellas que no tienen las condiciones naturales para su normal desarrollo, sea porque se encuentren enfermas, nacen débiles o de tamaño inferior al normal, lo que motiva su separación del resto de los animales sanos, lo que puede desembocar en la muerte del animal o en un producto final de bajo peso, en este sentido, un ave de descarte implica una disminución en su calidad para la obtención de un

producto final óptimo (pollo carne), resulta pertinente considerar los descartes de aves en las granjas durante el proceso de producción como desmedros y no como mermas. Estos resultados coinciden con Ramos (2002) que concluye que la ocurrencia de mermas se presenta como se ha señalado en todas las fases del proceso productivo: Fase de levante (0-23 semanas de edad), fase de reproducción (24-69) semanas de edad y clasificación de huevos incubables.

Objetivo específico N° 3:

El tribunal Fiscal se pronuncia que las mermas y desmedros son pérdidas, una referida a la cantidad y la otra a la calidad del bien, propias de las actividades ordinarias de las empresas que pueden producirse o no en el curso del ciclo de producción y comercialización de los bienes destinados a la venta o consumo, es así que existen varias resoluciones del Tribunal Fiscal de las avícolas de Lima, como el caso de las Resoluciones N°s 0724-1-97, 199-4-2000, 3850-4-2002, 07164-2-2002, 01154-5-2003, 02684-4-2003, 06259-3-2003, 01932-5-2004, 03722-2-2004, 09579-4-2004, 0398-1-2006, 08859-2-2007 y 03582-4-2011, asimismo estos resultados coinciden con el autor Mejia (2012) que concluye que la norma reglamentaria indica 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. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, advierte

también el Reglamento de la LIR, no se admitirá la deducción. Tal conclusión lo tiene el autor Alva (2009) y (2012), que también concluye que en caso que el contribuyente no cuente con el informe técnico que sustente la merma en el proceso productivo o de distribución en caso de tener el informe, este no refleje coherencia en su redacción y contenido, el fisco desconocerá las mermas y no procederá a su deducción; igual suerte tendrán los desmedros que no cuenten con el acta de destrucción 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 seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes.

Objetivo específico N° 4:

Las empresas avícolas deben distinguir que los desmedros se originan por la intervención (selección y/o descarte de las aves que se efectúa en los galpones respecto de aquellas que no tienen las condiciones naturales para su normal desarrollo, sea porque se encuentran enfermas, nacen débiles o de tamaño inferior al normal, lo que puede desembocar en la muerte del animal) en el proceso productivo o en el proceso de comercialización realizados inclusive como lo señala el Tribunal Fiscal (2004); a diferencia de las mermas que se originan por la mortandad de las aves ocurrida dentro de los galpones dentro del proceso normal sea por enfermedad o por muerte natural o por pérdida de peso en el traslado de las aves por estrés o en muerte por aplastamiento.

En este sentido los informes técnicos de mermas elaborados por profesionales competentes, independientes y colegiados tal como lo señala el Tribunal Fiscal, no deben limitarse a reseñar literatura sobre la industria en cuestión, sino que deben contener al menos una metodología clara y razonable, así como las pruebas o mediciones que se realicen evidencien el sustento de los resultados de la aplicación de esa metodología, tal como lo señala Montes (2014).

Para el caso de los desmedros, debe de tenerse en cuenta el plazo de seis (6) días hábiles para comunicar la destrucción de las existencias (aves) y que esta sea efectuada ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél independientemente si es presenciado o no por un funcionario de la Administración Tributaria y en tanto exista imposibilidad de cumplir con estos requisitos, las empresas avícolas deberán solicitar a la Administración Tributaria un procedimiento alternativo sustentado su solicitud, por ejemplo por motivos de salubridad, tal como el caso de bienes perecederos como lo señala Picón (2007).

V. CONSIDERACIONES FINALES

Respecto al objetivo específico 1:

En la revisión de la literatura pertinente, se ha encontrado que la normatividad existente permite la deducción de las mermas y desmedros debidamente acreditados de acuerdo a la naturaleza de las pérdidas sufridas en cada etapa del proceso productivo así como dentro de la etapa de comercialización.

Respecto al objetivo específico 2:

En la revisión de la literatura pertinente, no se ha encontrado mucha literatura; sin embargo en la medida que se va conociendo los procesos productivos de la crianza de aves así como de la producción de huevos incubables, se va a poder distinguir la naturaleza de las mermas y de los desmedros en cada etapa del proceso productivo como de comercialización.

Respecto al objetivo específico 3:

En la revisión de la literatura pertinente, se encuentra jurisprudencia del Tribunal Fiscal que ha confirmado los reparos (desconocimientos de las pérdidas sufridas por mermas o desmedros) de la Administración Tributaria por la inobservancia de los requisitos establecidos en las normas para que una merma o desmedro sea deducido tributariamente y en otros casos se observa que los reparos realizados por la Administración Tributaria han sido dejados sin efecto al declararse nulos o ha

establecido que la Administración Tributaria vuelva a evaluar la información del contribuyente para establecer la razonabilidad de las mermas ocurridas.

Respecto al objetivo específico 4:

En la revisión de la literatura pertinente, no existen muchos autores que se atreven a dar recomendaciones de cómo se deben elaborar los informes técnicos de sustentación de mermas o cómo se debe controlar y sustentar adecuadamente los desmedros ocurridos en las etapas de producción y comercialización. Sin embargo, se ha encontrado algunas sugerencias que permiten a las empresas del sector avícola tener en consideración al momento de ser fiscalizados por la Administración Tributaria.

Conclusión general

De la observación de los resultados y análisis de resultados se concluye que las empresas del sector avícola así como las demás empresas de otros sectores deben de observar la normatividad y exigencias establecidas en ellas para no tener contingencias con la Administración Tributarias; entre ellas la oportunidad y la sustentación correspondiente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alva, J. (2009). *Las mermas y su implicancia tributaria en la deducción de Gastos*.
Extraído el 09 de setiembre de 2015 de la página web:
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2009/12/01/las-mermas-y-su-implicancia-tributaria-en-la-deducion-de-gastos/>
- Alva, J. (2009). ¿Qué implicancias tributarias generan los desmedros en el Impuesto a la Renta? Extraído el 09 de setiembre de 2015 de la página web:
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/04/02/que-implicancias-tributarias-generan-los-desmedros-en-el-impuesto-a-la-renta/>
- Barzola, P. y Ferrer, C. “Tratamiento Tributario y contable de las mermas y desmedros”,
Revista Contadores y Empresas N° 143 1ra. Quincena de Octubre 2010.
- Cabanellas, G. (2001). Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Editorial Heliasta.
Tomo V. 27° edición. Buenos Aires, 2001. Página 399.
- Cadenas, (1974). Edukanda. Técnicas de investigación Social. Extraído el 10 de
setiembre de 2015 de la página web:
http://www.edukanda.es/mediatecaweb/data/zip/940/page_07.htm
- Fernández, Ítalo. (2005). Las deducciones del Impuesto a la Renta. Palestra editores.
Lima, 2005. Página 230.
- Finney, J. y Miller, J. (1977). Curso de Contabilidad - Introducción I. Sexta Edición.
Unión Tipográfica Americana (UTEHA). México. 1977. Páginas 300 y 301.
- Francia, M.; Icochea E.; Reyna P.; Figueroa E (2009). Tasas de mortalidad, eliminados y descartes de dos líneas genéticas de pollos de carne. Revista de Investigaciones Veterinarias del Perú v.20 n.2, Lima, 2009 Facultad de Medicina Veterinaria Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

- García, J. (1980). Manual del Impuesto a la Renta. Santo Domingo, 1980; pág. 122.
- Giménez, C. (2005). Costos para Empresarios. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Macchi, 2005
- Kohler, A. (2005). Diccionario para Contadores. 6ta Edición. Limusa. México 2005.
- Montes, D. (2014). Sobre mermas e Informes Técnicos. Extraído el 10 de setiembre de 2015 de la página web de Montes Delgado Asociados SAC: <https://mdabogados.wordpress.com/2014/03/10/sobre-mermas-e-informes-tecnicos/>
- NIC 2. (1993). Norma Internacional de Contabilidad 2 - NIC 2 (modificada en 1993) - Resolución N° 044-2010-EF/94 publicada por el Consejo Normativo de Contabilidad el 23 de agosto de 2010, que aprobó oficializar la vigencia efectiva al 01 de enero del 2011, de la versión del año 2009 de las NIC 1 a la 41, NIIF 1 a la 8, CINIIF 1 a la 19 y SIC 7 a la 32 y de las modificaciones a mayo de 2010 de las NIC 1 y 34, NIIF 1, 3 y 7 y CINIIF 13.
- Picón, J. (2007). Deducciones del Impuesto a la Renta empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo. Dogma Ediciones. Lima, 2007. Segunda edición. Página 208.
- RAE. (2015). Extraído el 10 de setiembre de 2015 de la página web: http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=merma y <http://buscon.rae.es/drae/srv/search?id=zRLHwwcUvDXX2ev2lGui>
- Ramos, P (2002). Aplicaciones prácticas de costos – Industria Avícola. Ediciones Era Segunda Edición. Lima, 2002.
- Spiegel, M. (1991). Edukanda. Técnicas de investigación Social. Extraído de la web: http://www.edukanda.es/mediatecaweb/data/zip/940page_07.htm

SUNAT. (2003). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF publicado el 08 de diciembre de 2004. Extraído el 04 de setiembre de 2015 de la página web:
http://www.sunat.gob.pe/legislacion/reforma_2003/dleg/dleg940.pdf

SUNAT. (2013). Resolución de Superintendencia N° 243-2013-SUNAT publicado el 12 de agosto de 2013. Extraído el 04 de setiembre de 2015 de la página web:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2013/243-2013.pdf>

SUNAT. (2014). Informe N° 064-2014-SUNAT/5D0000. Extraído el 04 de setiembre de 2015 de la página web:
http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe_oficios/i064-2014-5D0000.pdf

Tribunal Fiscal, (2015). Extraídas el 04 de setiembre de 2015 de la página web:
https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm

Anexos

–Fichas bibliográficas –

1. Título: Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF

Autor: Ministerio de Economía y Finanzas

Año de publicación: 2004

Ubicación: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html>

Artículo 37°.- 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 esta ley, en consecuencia son deducibles: ...(...)

- f) 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.

2. Título: Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificatorias

Autor: Ministerio de Economía y Finanzas

Año de publicación: 2004

Ubicación: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/reglamento.html>

Artículo 21°.- RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA

Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones: ...(...)

c) 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.

2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

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 seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Inciso sustituido por el artículo 10° del Decreto Supremo N.° 194-99-EF, publicado el 31 de diciembre de 1999.

3. Título: Resolución del Tribunal Fiscal N° 7164-2-2002

Autor: Ministerio de Economía y Finanzas

Año de publicación: 2002

Ubicación: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/2/2/2002_2_07164.pdf

Ahora bien, atendiendo a la definición que ofrece el Diccionario de derecho Usual de Guillermo Cabanellas sobre los términos “*merma*” y “*desmedro*”, así como a la naturaleza propias de los mismos, podemos señalar que se trata de la pérdida de cantidad o calidad de un bien, respectivamente, que se produce en el curso de las actividades ordinarias de la empresa como consecuencia de producir y destinar un bien a la venta o consumo, pérdida que según los principios contables se efectúa por su valor neto realizable.

La pérdida que da origen a una reducción o eliminación del valor neto realizable del bien como consecuencia de una alteración de la cantidad o calidad del bien, es considerada contablemente como un gasto y representa disminuciones en los beneficios económicos y como tales no son diferentes en cuanto a su naturaleza de los otros gastos.

No obstante, esa pérdida total o parcial del bien puesto a la venta o consumo en cuanto a su valor neto realizable, no significa el incumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a la Ventas que otorgan el derecho a aplicar el crédito fiscal que se origina con la adquisición de tales bienes, servicios o contratos de construcción.

En efecto, en cuanto al primer requisito sustancial debe indicarse que, en tanto la ocurrencia de los desmedros se da dentro de un proceso productivo y de comercialización, éstos forman parte del mismo proceso destinado a generar ingresos gravados, no procediendo el reintegro tributario del crédito fiscal al demostrarse con ello su relación de causalidad con la generación de la renta gravada o mantenimiento de la fuente productora, en concordancia con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774.

(...)

En el caso del desmedro, la destrucción de los bienes gravados en consecuencia justamente del ciclo económico para ser puestos dichos bienes a la venta o consumo, por lo que constituye un gasto inevitable y en ciertas situaciones, previsible por el tipo de producción o manipuleo o mantenimiento que los bienes implican. Un ejemplo de ello lo constituye el caso de autos al existir una norma legal como la Ley General de Salud, que obliga a la destrucción de aquellos

productos o medicamentos que no cumplen con determinadas condiciones (medicamentos malogrados o con fechas vencidas de fabricación).

En tal sentido, la destrucción de los bienes gravados originada por el desmedro de ellos, no significa incumplir con los requisitos exigidos por el citado artículo 18°, manteniéndose por ello el derecho a utilizar el crédito fiscal a que dieron origen tales bienes.

Cabe indicar que no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto realizable de los bienes a ser transferidos, sino sólo una reducción de dicho valor, pudiendo en este último caso comercializarse los bienes por un menor precio. Razón por la cual de darse el supuesto de destrucción de los bienes como consecuencia de haberse producido un desmedro, debe exigirse su acreditación ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquel, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 724-1-97.

4. Título: Tratamiento tributario y contable de las mermas y desmedros

Autor: Percy Denver Barzola Yarasca y César Augusto Roque Cabanillas

Año de publicación: 2010

Ubicación: Revista Contadores y Empresas N° 143 1ra. quincena de Octubre 2010

Contablemente, la merma se define como aquella pérdida física originada en los procesos de producción o fabricación, así como en las operaciones de comercialización, que los bienes involucrados experimentan, ya sea por causas inherentes a los mismos procesos o por razones exógenas, que se traducen en disminuciones o rebajas, que afectan la constitución y naturaleza de los bienes.

Como ejemplos de mermas relativas a las operaciones de comercialización, podemos encontrar las siguientes situaciones:

- La pérdida que se produce por el traslado de gasolina desde las refinerías hacia los diferentes puntos de distribución. Esta pérdida se produce debido a la naturaleza volátil de este hidrocarburo, el cual experimenta pérdidas en su cantidad por efecto de la evaporación.
- De igual forma sucede en la comercialización de productos que poseen composición alcohólica, que al ser manipulados en el momento de su venta se evaporan con facilidad.

Otros ejemplos los encontramos en el traslado de animales vivos para su beneficio, cuya pérdida producto de la deshidratación se refleja en el peso final de los animales. Como consecuencia de los procesos productivos, tenemos los siguientes ejemplos:

- En la industria editorial, se experimentan a través de la pérdida de tinta y papel en la elaboración de libros y revistas.
- En la industria textil, por los metros de telas que se pierden en la elaboración de prendas de vestir, sobre todo en el corte principal.
- También se experimentan en la industria pesquera, producto del desmembramiento, cercenado y desmenuzado en la elaboración de conservas de pescado.

Ahora bien, las mermas pueden clasificarse en dos tipos, la de orden normal y aquellas calificadas como anormales.

5. Título: ¿Cuál es el tratamiento de las mermas y desmedros de existencias?

Autor: Pablo José Huapaya Garriazo

Año de publicación: 2011

Ubicación: Revista Actualidad Empresarial N° 227 Segunda Quincena de Marzo 2011

De acuerdo De acuerdo a lo estipulado en el artículo 21° inciso c) del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, se define la merma como la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo. De este concepto se desprenden las características siguientes:

a) Las mermas constituyen una pérdida de volumen, peso o cantidad de la existencia: En otras palabras, constituyen una pérdida cuantitativa que no hace inútil la existencia para su utilización en el proceso de fabricación o producción o venta. Entonces, a pesar de la pérdida física por desaparición o consumo de parte de este producto debido a la naturaleza propia del bien o al proceso a que está sometido, el insumo es apto para el proceso de producción o el producto final es idóneo para su venta.

Es por esta razón por la cual podemos afirmar que la existencia sigue manteniendo las calidades para un producto óptimo, ya que la merma incide en el peso, volumen o cantidad de la existencia, pero no en sus calidades y cualidades para su comercialización o uso en el proceso de producción tal como lo han señalado el Tribunal Fiscal al afirmar que *“la merma es la evaporación o desaparición de insumos, materias primas o bienes intermedios durante el proceso productivo o de comercialización”*.

b) Las mermas son ocasionadas por causas intrínsecamente ligadas a la naturaleza de la existencia o proceso productivo: Algunos autores sostienen que son dos las causas generadoras de las mermas, por un lado en función a la naturaleza del bien (sea por su composición química o tamaño, se pierden físicamente por su sola tenencia como en el caso de una empresa que comercializa productos que se pueden evaporar o granos que pueden disminuir) y la otra en función al proceso productivo (por ejemplo en el caso de los insumos –algodón, crianza de animales, etc.– que se pierden durante el proceso.

En ese orden de ideas, según la naturaleza del bien, es lógico reconocer como mermas aquellas originadas por las condiciones climáticas que lo afectan, como por ejemplo ciertos bienes que por su naturaleza presentan diferencias al momento de su entrega originadas por el clima.

6. Título: Resolución del Tribunal Fiscal N° 04967-1-2010

Autor: Ministerio de Economía y Finanzas

Año de publicación: 2010

Ubicación:http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/1/2010_1_04967.pdf

Que la recurrente señala que las mermas materia de reparo se produjeron como consecuencia de la rotura y/o destrucción de los envases de vidrio originada por causas inherentes a su propia naturaleza, tal como se explica en el informe técnico elaborado por la Compañía Manufacturera de Vidrio del Perú Ltda. S.A., en el sentido que alude que las botellas son susceptibles de sufrir roturas durante el lavado, envasado, traslado y almacenamiento, debido a su desgaste por el uso y antigüedad, y como consecuencia de la presión a la que son sometidos durante el lavado, embotellado y pasteurización, así como por la fricción, rozamiento, cambios de temperatura, transporte y manipulación dentro del proceso productivo.

(...)

Que al respecto cabe desatascar que el Tribunal Fiscal mediante las Resoluciones N°s 11915-3-2007 y 07827-1-2008 con relación al mismo reparo por roturas de envases producidas en los almacenes de productos terminados calificados como merma efectuados por la Administración a la misma contribuyente, ha concluido que tales pérdidas aún cuando se presentan en la etapa posterior al envasado, califican como mermas.

Que en las referidas resoluciones este Colegiado, entre otros, ha señalado que en diversas Resoluciones tales como las N°s 675-2-2001, 02684-4-2003 y 03722-2-2004, se ha establecido que la merma implica una pérdida de la cantidad del bien, y que estas no necesariamente se derivan del proceso productivo, toda vez que se refieren a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguir si dichas existencias se encuentran como productos en proceso o productos terminado.

7. Título: Aplicaciones prácticas de costos – Industria Avícola

Autor: Pedro Estuardo Ramos Castillo

Año de publicación: 2002

Ubicación: Ediciones Era Segunda Edición. Batallón Libres de Trujillo 228- C
Santiago de Surco, Lima, 2002

Levante de reproductoras abuelas

Producción de huevos de reproductoras abuelas

Incubación de huevos de reproductoras abuelas

Levante de reproductoras madres

Producción de huevos de reproductoras madres

Incubación de huevos de reproductoras madres

Engorde de pollos carne

Levante de reproductoras de postura

Producción de huevos de reproductoras de postura

Incubación de huevos de reproductoras de postura

Levante de gallinas de postura

Producción de huevos comerciales

Durante cada proceso, existe una merma en la cantidad de unidades que se iniciaron en crianza, sea por muerte, selección o descarte de las mismas, éstas últimas consideradas desmedros.

8. Título: Tasas de mortalidad, eliminados y descartes de dos líneas genéticas de pollos de carne

Autor: María Francia M.; Eliana Icochea D.; Pablo Reyna S.; Edgardo Figueroa T

Año de publicación: 2009

Ubicación:http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1609-91172009000200012

En la primera campaña, la mortalidad por ascitis fue menor comparada con la segunda y tercera campaña, posiblemente debido a la estación de verano en que se realizó esta crianza, época que permite manejar una mejor ventilación de los gallineros en comparación a las épocas de otoño e invierno. Además, el consumo de alimento fue menor en las aves expuestas a temperaturas por encima de 25 °C (verano), reduciendo la ganancia de peso y por lo tanto, una menor predisposición a la muerte por ascitis (Quintao *et al.*, 1995).

La mayor causa de mortalidad en las tres campañas fue por síndrome ascítico, con la única excepción de la primera campaña para la línea genética A donde no hubo una causa que destaque en relación a las demás. No se observó mayor variabilidad entre sexos, aunque en la tercera campaña se observó una mayor mortalidad por síndrome ascítico en machos, posiblemente debido a que estos crecen más rápido que las hembras. Walter (1993) reportó que la ascitis ocurre más frecuentemente en aves de crecimiento rápido, siendo los machos las aves más afectadas (hasta el 70%) debido a la mayor velocidad de crecimiento que las hembras y la mayor demanda de una buena calidad del medio ambiente del gallinero.

Las anomalías en el aparato locomotor se consideran como uno de los factores principales que causan pérdidas económicas importantes. Según Thorp (1994), la presión de selección genética para una mayor tasa de crecimiento ha impuesto excesivas exigencias sobre la integridad del esqueleto en las líneas modernas de carne. La alteración del proceso normal de crecimiento óseo y la homeostasis han provocado enfermedades óseas que son evidentes en la industria avícola moderna. Por otro lado, Lott y Donald (2003) refieren que el amoníaco, por ser un gas irritante y nocivo, retrasa el crecimiento de las aves, especialmente en los meses más fríos cuando los galpones están herméticamente cerrados, conduciendo a problemas de eliminación y descartes de aves retrasadas. Estos problemas se

notaron mayormente en la 3ª campaña, estudio que se llevó a cabo en la época de invierno, donde la línea B obtuvo el mayor porcentaje (2.78%) de descartes.

El buche penduloso fue otra de las causas importantes para el descarte de las aves. Esta anomalía parece obedecer a una distensión excesiva de la musculatura lisa del buche por el sobrellenado con alimento, causando ruptura de algunas fibras de elastina inmersas en las capas musculares del órgano, y puede, además, haber una predisposición genética de algunas líneas que son más susceptibles que otras (Farmer *et al.*, 1990). Según Whiteman y Bickford (1983), casos esporádicos pueden estar relacionados con la parálisis del nervio vago. Esta anomalía se registró mayormente en la línea genética B (1.67%) durante la 1ª campaña.

Cuadro 1. Porcentajes de mortalidad, eliminadas y descartes en pollos de carne, de ambos sexos, de dos líneas genéticas

Variable	Campaña	Línea Genética	
		A	B
Mortalidad (%)	Primera	1.39 ± 1.21 ^a	5.00 ± 2.25 ^b
	Segunda	2.50 ± 1.61 ^a	2.22 ± 1.52 ^a
	Tercera	3.33 ± 1.85 ^a	6.66 ± 2.57 ^a
Eliminadas (%)	Primera	0.28 ± 0.54 ^a	0.56 ± 0.77 ^a
	Segunda	0	0.56 ± 0.77
	Tercera	2.78 ± 1.70 ^a	3.06 ± 1.78 ^a
Descarte (%)	Primera	1.67 ± 1.32 ^a	1.94 ± 1.42 ^a
	Segunda	2.78 ± 1.70 ^a	1.39 ± 1.21 ^a
	Tercera	4.44 ± 2.13 ^a	7.22 ± 2.67 ^a

^{a,b} Superíndices diferentes entre líneas genéticas dentro de campañas indican diferencia estadística ($p < 0.05$).

Cuadro 2. Causas de mortalidad (%) por campaña en pollos de carne de ambos sexos de dos líneas genéticas

Causa	Primera campaña		Segunda campaña		Tercera campaña	
	A	B	A	B	A	B
Asfixia	0.28	0	0	0.28	0	0.28
Onfalitis	0	0.56	0	0	0.83	0
Colibacilosis de origen respiratorio	0.28	1.67	0.28	1.11	0.28	0.56
Trauma	0	0.28	0	0.28	0.28	0
Ascitis-hidropericardio	0.28	0.56	1.67	0.56	1.12	3.61
Muerte súbita	0.28	1.95	0	0	0.84	1.95
Ruptura de buche	0.28	0	0.28	0	0	0
Falsa deglución	0	0	0.28	0	0	0
Torsión intestinal	0	0	0	0	0	0.28
Total	1.39	5.00	2.5	2.22	3.33	6.66

Cuadro 3. Causas de eliminación (%) por campaña en pollos de carne de ambos sexos de dos líneas genéticas

Causa	Primera campaña		Segunda campaña		Tercera campaña	
	A	B	A	B	A	B
Retraso de tamaño	0.28	0.28	0	0	0.56	0.56
Problemas de patas o cojeras						
Osteocondrosis	0	0.28	0	0	0.56	1.39
Condrodistrofia						
Deformación varus o valgus	0	0	0	0.56	1.67	1.11
Total	0.28	0.56	0	0.56	2.78	3.06

Cuadro 4. Causas de descartes (%) por campaña en pollos de carne de ambos sexos de dos líneas genéticas

Causa	Primera campaña		Segunda campaña		Tercera campaña	
	A	B	A	B	A	B
Retraso	0	0	0.56	0.56	1.39	2.78
Buche penduloso	0.83	1.67	0.83	0.28	0.28	0.28
Problemas de patas o cojeras	0.83	0.28	0.83	0.56	2.78	4.17
Cuello torcido	0	0	0.28	0	0	0
Canibalismo	0	0	0.28	0	0	0
Total	1.67	1.94	2.78	1.39	4.44	7.22

9. Título: Resolución del Tribunal Fiscal N° 09579-4-2004

Autor: Ministerio de Economía y Finanzas

Año de publicación: 2004

Ubicación: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/4/2004_4_09579.pdf

Que de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española “*merma*” es la acción y efecto de mermar, definiéndose “*mermar*” como bajar o disminuir algo o consumirse una parte de ello, siendo “*desmedro*” la acción o efectos de desmedrar, definiéndose “*desmedrar*” como deteriorar, decaer, ir a menos;

Que en tal sentido, que este Tribunal en diversas Resoluciones como las N°s 07164-2-2002, 01154-5-2003, 02684-4-2003, 06259-3-2003 y 3722-2-2004, ha dejado establecido 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 asimismo, de acuerdo al criterio establecido por Resoluciones tales como las N°s 0724-1-97, 07164-2-2002 y 03722-2-2004, no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto realizable de los bienes a ser transferidos, sino sólo una reducción del valor, pudiéndose en este último caso comercializarse los bienes por un menor precio, siendo por dicha razón que el legislador exige la acreditación de la destrucción de los bienes ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, toda vez que el hecho que un bien sufra un desmedro no conlleva naturalmente a su destrucción, en tanto la empresa puede tener la posibilidad de utilizarlo o venderlo;

Que estando a las definiciones antes señaladas, corresponde considerar las pérdidas por mortandad en las granjas productoras de pollo en la etapa de saca como mermas, toda vez que implicaba una pérdida de orden cuantitativo del número de aves como consecuencia del proceso productivo de la recurrente (pollos vivos a pollos beneficiados), inherentes a dicha actividad.

10. Título: Resolución del Tribunal Fiscal N° 01932-5-2004

Autor: Ministerio de Economía y Finanzas

Año de publicación: 2004

Ubicación:http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_01932.pdf

Que conforme consta en el resultado del Requerimiento N° 00045014 (folio 1084 del Exp. N° 4304-01), la recurrente presentó un informe donde explica cómo opera su sistema de generación eléctrica y se produce la pérdida de energía, adjuntado un artículo elaborado por la Comisión de Tarifas Eléctricas.

Sin embargo dicho informe (folios 2369 y 2370 del Exp. 4304-01) no está elaborado por un profesional independiente ni contiene la metodología empleada y las pruebas realizadas conforme lo establece el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y si bien en el artículo elaborado por la Comisión de Tarifas Eléctricas, se describe una fórmula para hallar un factor de pérdidas marginales de energía, éste se encuentra referido al sistema eléctrico de Cañete.

Que a pesar que en general las pérdidas de energía eléctrica podrían ser calificados como mermas, hecho que no cuestiona la Administración, lo que se pretende con el informe técnico es que se determine, entre otros, su origen, su calificación como merma y si se encuentran dentro de los márgenes normales de la actividad realizada, precisando la metodología empleada y pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración a efectos de establecer si se encuentra acreditado su deducción.

Que no habiendo cumplido la recurrente con acreditar el gasto conforme con lo previsto por las normas del Impuesto a la Renta, procede mantener el reparo.

11. Título: Resolución del Tribunal Fiscal N° 03199-1-2010

Autor: Ministerio de Economía y Finanzas

Año de publicación: 2010

Ubicación:http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/1/2010_1_03199.pdf

Toda vez que el primer informe presentado por la recurrente (24 de febrero de 2004) no contaba con la metodología empleada para su elaboración, las bases empleadas para el cálculo de las pérdidas, las normas técnicas utilizadas y el origen o naturaleza de las pérdidas, lo que es reconocido por la propia recurrente con la presentación del informe de 8 de marzo de 2004 (fojas 214 al 263), el cual si contiene dicho detalle e información requerida por la normatividad antes referida, y siendo que este último fue presentado con las constancias de inspección y fotografías destinadas a acreditar los trabajos de campo realizados, resulta correcto considerarlo como el informe sustentatorio de las mermas producidas ofrecido por la recurrente.

Que por otro lado, se aprecia que el informe presentado por la Administración en diversos aspectos se centra en evaluar el informe de trazabilidad de mermas presentado por la recurrente

12. Título: Las mermas y su implicancia tributaria en la deducción de gastos

Autor: Mario Alva Matteucci

Año de publicación: 2009

Ubicación: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2009/12/01/las-mermas-y-su-implicancia-tributaria-en-la-deduccion-de-gastos/>

En caso que el contribuyente no cuente con el informe técnico que sustente la merma en el proceso productivo o en caso de tener el informe, el mismo no refleja coherencia en su redacción y contenido que impida el sustento de la merma, lamentablemente el fisco desconocerá el tema de las mermas y no procederá a su deducción, lo cual implica el desconocimiento del gasto en el proceso productivo, incrementando considerablemente el nivel de los ingresos por los reparos en la declaración jurada anual en la vía de adiciones.

Sin embargo, coincidimos con lo señalado por PICÓN GONZALES cuando señala que “...la ausencia de tal informe no puede suponer el desconocimiento total de la merma, sino la aplicación de la merma promedio del sector.

Ejemplo: Acreditación de mermas

Si una empresa textil tiene una merma de 15% de sus insumos, mientras el resto del mercado presenta un 7%, la no presentación de un informe que sustente el 15% de sus insumos no generará el desconocimiento del total de la merma, sino únicamente la diferencia entre el monto deducido y el promedio del mercado, en este caso 8% de los insumos.”

13. Título: Resolución del Tribunal Fiscal N° 09579-4-2004

Autor: Ministerio de Economía y Finanzas

Año de publicación: 2004

Ubicación:http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/4/2004_4_09579.pdf

Que de otro lado, de acuerdo a lo señalado por la propia recurrente, el descarte de aves implica una selección que se efectúa en los galpones respecto de aquellas que no tienen las condiciones naturales para su normal desarrollo, sea porque se encuentran enfermas, nacen débiles o de tamaño inferior al normal, lo que motiva su separación del resto de los animales sanos (folio 486), lo que puede desembocar en la muerte del animal o en producto final de bajo peso, en tal sentido toda vez que en principio un ave de descarte implica una disminución en su calidad para la obtención de un producto final óptimo (pollo carne – pollo brasa), resulta pertinente considerar los descartes de aves en las granjas durante el proceso de producción como desmedros;

Que similar situación se suscita con los pollitos bebé de segunda y de descarte, toda vez que según se infiere a lo señalado por la recurrente en su escrito de fecha 16 de febrero de 2001 (folio 485), aquellos no garantizan una crianza eficiente y rentable como si lo hacen los pollitos bebé de primera, razón por la cual son ahogados, en tal sentido, toda vez que se trate de una disminución en la calidad de las existencias corresponde considerarlos también como desmedros;

(...)

Que en cuanto a los reparos por desmedros por descarte de aves en las granjas durante el ciclo de producción y por pollitos bb de segunda y de descarte, la recurrente no ha señalado en cuanto a los primeros el destino final de dichas aves, este es, su muerte o si fueron vendidos como producto de inferior calidad, señalando sólo respecto de los segundos (pollitos bebé de descarte) que éstos fueron ahogados por no encontrarse aptos para ser criados (folio 472);

Que estando a que la recurrente no ha acreditado los desmedros por descarte de descarte durante el proceso productivo y por pollitos bebe de segunda y descarte mediante su destrucción ante Notario Público o Juez de Paz, requisito exigido por el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para su aceptación, procede mantener el reparo en tal extremo.

14. Título: Resolución del Tribunal Fiscal N° 07445-3-2008

Autor: Ministerio de Economía y Finanzas

Año de publicación: 2008

Ubicación:http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/3/2008_3_07445.pdf

Que los envases destruidos y/o descartados no constituyen mermas pues su pérdida no es imputable ni a la naturaleza del bien ni al proceso de producción, al haber sido provocada por la propia empresa por considerar que no reunían las condiciones para su embotellado, por lo que al constituir un caso de desmedro, debió contar con la respectiva constancia notarial de su destrucción, lo que no ha ocurrido en este caso, correspondiente en consecuencia mantener el reparo por reintegro del crédito fiscal por este concepto.

15. Título: Acreditación de Mermas e Impuesto a la Renta Empresarial

Autor: Marco Mejía Acosta

Año de publicación: 2011

Ubicación: <http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/2012/Naturaleza-y-acreditacion-de-las-mermas.pdf>

La jurisprudencia informa que los gastos aceptados deberán estar acreditados, aunque en la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) solo se ha precisado dicha exigencia en algunos egresos. Es el caso de las mermas y desmedros de existencias.

En efecto, el egreso de mermas por existencias, en tanto se entienda necesario o causal, será deducible si se encuentra acreditado según lo señalado en los respectivos los artículos de la LIR.

Sin embargo, la LIR no regula la referida acreditación, sino su Reglamento. Entonces resulta necesaria una corrección normativa o por lo menos una interpretación jurisprudencial.

La norma reglamentaria indica 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.

Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, advierte también el Reglamento de la LIR, no se admitirá la deducción.

La jurisprudencia señala que con el informe técnico habrá de sustentarse, entre otros, el origen, la calificación de la merma y si se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada, precisando la metodología empleada y pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración Tributaria a efecto de establecer si se encuentra acreditada la deducción.

Ahora bien, el Reglamento de la LIR define a la merma como aquella pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

Dichas características no resultan del todo claras para identificar a las mermas o diferenciarlas de otro tipo de pérdidas, de allí que surjan recurrentes dudas. Por ejemplo, en la polémica RTF N° 12215-4-2011, y siguiendo una perspectiva contable, se indica que la merma es *“la evaporización o desaparición de insumos, materias primas o bienes intermedios durante el proceso productivo o de comercialización, lo que significa que el material desaparece”*. No son mermas,

según el Tribunal Fiscal (TF), los saldos negativos por variaciones temporales en el volumen de hidrocarburos.

La RTF N° 3582-4-2011 contiene interesantes criterios interpretativos respecto al concepto mismo de lo que debemos entender por merma (como una pérdida física de existencias) y por la manera en que sea acreditada de acuerdo a la legislación correspondiente.

El caso analizado fue una controversia sobre el reparo a la deducción de mermas relativas al alcohol y su traslado (por carga y recepción), particularmente en cuanto a los alcances de su necesaria acreditación con un informe técnico que reúna determinada información.

Debe notarse que durante el procedimiento contencioso tributario la SUNAT habría expresado realmente dos argumentos: primero, que no había informe, es decir el “*informe técnico*” del 21 de enero de 2009 fue presentado para hacer frente a las observaciones en la etapa de fiscalización (entendemos como medio de prueba general) y no para acreditar las mermas del ejercicio 2007 (como medio de prueba específico señalado por la norma); y, segundo, que en todo caso dicho documento no contiene la información necesaria que acredita la merma.

El TF evita pronunciarse sobre la primera consideración, y con ello podría dar pie a que se entienda que el informe técnico en referencia puede ser válidamente elaborado (o emitido por lo menos) con posterioridad al ejercicio al que corresponde la deducción de la merma.

De hecho, vemos que en la citada Resolución se ingresa a ver el contenido del informe técnico presentado por el contribuyente (emitido en el año 2009 respecto de reparos del ejercicio 2007), lo cual hace suponer que en el hipotético caso que dicho informe sí se hubiera encontrado bien elaborado, el reparo finalmente podría haberse levantado; dicho en otras palabras, no hay un rechazo formal y de plano a su valor por la fecha en que fue emitido y, asimismo, entendemos, que no fue tratado como una prueba general sino como el medio de prueba señalado por la norma reglamentaria de la LIR para acreditar las mermas.

Por otro lado, es cierto también que en algunos casos excepcionales se ha prescindido de la elaboración y presentación de informes técnicos debido a normas sectoriales especiales que acreditan por sí mismos y con suficiencia la pérdida ocurrida que es materia de deducción.

16. Título: Sobre mermas e Informes Técnicos

Autor: Daniel Montes Delgado

Año de publicación: 2014

Ubicación: <https://mdabogados.wordpress.com/2014/03/10/sobre-mermas-e-informes-tecnicos/>

El inciso f) del art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son deducibles las mermas producidas en las mercaderías de la empresa, mientras el art. 21 del Reglamento señala que por merma debe entenderse una pérdida física del bien, ya sea que se pueda verificar a través del peso, volumen, etc. Por supuesto, esas mermas deben registrarse contablemente si quieren ser deducidas, debiendo tener además, en su caso, el sustento respectivo en los inventarios y el kardex de la empresa, así como sus documentos respectivos.

Por otro lado, la ley establece que “*cuando SUNAT lo requiera*” el contribuyente deberá exhibir un informe técnico de mermas, elaborado por un “*profesional independiente, competente y colegiado*”. De esta exigencia surgen varias interrogantes. En primer lugar, debe indicarse que, contrariamente a lo que suele creerse, no es necesario que una empresa deba elaborar un informe técnico de mermas por cada ejercicio gravable. La empresa puede seguir sustentando su porcentaje usual de mermas con el informe elaborado en su momento, mientras sus condiciones de producción (maquinarias, procesos, instalaciones, etc.) no varíen significativamente.

En segundo lugar, la exigencia de que el profesional sea “*independiente*” alude a que no debe tener relación de dependencia con la empresa, es decir, no debe ser un empleado suyo. Siendo así, no parece haber problema en que el informe sea elaborado por alguien que habitualmente presta servicios de cuarta categoría a la empresa, aunque a veces los auditores lo discuten. Así como discuten que el informe sea elaborado por un pariente del dueño o uno de los socios de la empresa, porque no sería independiente en vista de su vinculación familiar; ya que la ley no aclara si con lo de independiente se refiere solo a la inexistencia de una relación laboral, o si debe incluirse la vinculación económica por parentesco, creemos que este tema es discutible, sin que haya razones importantes para prohibir que un pariente elabore el informe técnico de mermas, si no es trabajador de la empresa.

En tercer lugar, la exigencia de que el profesional sea “*colegiado*” se interpreta en el sentido que debe estarlo en un colegio profesional del Perú, por lo que un experto extranjero, sin importar sus méritos en el campo de la ciencia o técnica respectivo, no podría elaborar el informe técnico de mermas, lo cual nos parece absurdo, en

especial en aquellos campos en los cuales nuestro país podría tener escasez de profesionales expertos.

En cuarto lugar, la “*competencia*” del profesional alude, por supuesto, a la relación entre la especialidad del mismo y la materia sobre la cual va a emitir el informe técnico. No tendría sentido que el profesional sea un químico farmacéutico y elabore un informe técnico sobre mermas producidas en una empresa que tiene un grifo o estación de venta de combustible.

En quinto lugar, conforme a la reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, el informe técnico no debe limitarse a reseñar literatura sobre la industria en cuestión, sino que debe contener al menos una metodología clara y razonable, así como las pruebas o mediciones que evidencien el sustento de los resultados de la aplicación de esa metodología. Recuérdese que el objetivo del informe no es tener un tratado o manual sobre la industria en cuestión, sino reflejar la realidad de las condiciones de producción de una empresa determinada y cómo eso influye en las pérdidas de mercaderías en la misma.

Por último, el informe de mermas no debe referirse a pérdidas extraordinarias, como podría ser el caso de una mortandad inusual por una plaga, en el caso de una granja o un fundo, ya que para esos casos se aplica el inciso d) del mismo art. 37 de la Ley, que en todo caso exige la documentación que acredite la ocurrencia del hecho (por ejemplo, en el caso de una granja los reportes del veterinario, informe de SENASA, constataciones notariales, adquisición de medicinas, incineración de ejemplares enfermos, asesorías especiales, evidencia gráfica, etc.).

17. Título: ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo...

Autor: Jorge Luis Picón Gonzales

Año de publicación: 2007

Ubicación: Dogma Ediciones. Lima, 2007. Segunda edición. Página 208

Picón señala que se permite cierto margen de juego al contribuyente al momento de elaborar el respectivo informe. Por ejemplo, allí no se precisa el número de muestras realizadas, las pruebas efectuadas, el tamaño de la muestra, el número de profesionales que elaboran el informe, ni tampoco la extensión de las páginas, entre otros temas.

El problema que puede presentarse es que si la Administración Tributaria no encuentra conforme un informe sustentatorio de mermas es porque ella cuenta con otro informe que a su juicio y criterio si permite observar el porcentaje “correcto” de las mermas en determinado sector. Frente a este hecho no quedará más remedio que esperar la acotación correspondiente y presentar una reclamación tributaria y si ésta se declara infundada presentar la correspondiente apelación, siempre y cuando existan argumentos de defensa que permitan revertir tal situación en la vía administrativa (SUNAT y el Tribunal Fiscal) y de ser el caso, en la vía judicial (a través del Procedimiento Contencioso Administrativo).

(...)

Este informe debe ser elaborado por un profesional que presente las siguientes características:

- Independiente. Significa que no puede ser un trabajador de la empresa que esté en planilla; es decir, que tenga un contrato de trabajo con el contribuyente.
- Competente. Debe tener una profesión idónea para la elaboración del informe, lo que quiere decir que, por ejemplo, un abogado o un contador, salvo que demuestre alguna especialización más allá de su sola profesión, no puede elaborar este informe.
- Colegiado. Teniendo la profesión idónea, deberá estar colegiado.

Finalmente, cabe señalar que la norma ha sido suficientemente detallada como para indicar que el informe deberá contener, por lo menos, la metodología empleada y las pruebas realizadas. Lo indicado tiene su origen en algunas prácticas anteriores a esa norma, mediante las cuales algunos profesionales presentan “informes” calificando como adecuada la merma de la empresa, sin mostrar ningún análisis razonable.

Cabe añadir que la mención de las pruebas realizadas hace referencia al empleo de lo que la estadística califica como “*muestra relevante*” o suficiente; es decir, que la cantidad de bienes utilizados como prueba puede demostrar la merme deducida, en función al tamaño de la producción.

18. Título: ¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, La SUNAT o lo perdí yo...

Autor: Jorge Luis Picón Gonzales

Año de publicación: 2007

Ubicación: Dogma Ediciones. Lima, 2007. Segunda edición. Página 208

A diferencia de lo que ocurre con la merma, cuya acreditación no es requisito para su deducción, para poder deducir un desmedro previamente se debe cumplir con la condición de su destrucción ante un notario, previa comunicación a la SUNAT en un plazo no menor a seis (6) días hábiles.

Debe ser claro que en el caso de los desmedros, la deducción o se generara con el deterioro del bien, sino con su destrucción en los términos indicados. Pero ¿qué pasa si es que la destrucción no puede cumplir con este procedimiento? El contribuyente deberá solicitar un procedimiento alternativo, sustentado su solicitud, por ejemplo, en motivos de salubridad, como sería el caso de la destrucción de bienes perecederos cuya demora en su destrucción podría generar un foco de enfermedades.

19. Título: Resolución de Superintendencia N° 243-2013/SUNAT

Autor: SUNAT

Año de publicación: 2013

Ubicación: [http:// http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2013/243-2013.pdf](http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2013/243-2013.pdf)

Que debido a que el actual procedimiento para la destrucción de existencias en situación de desmedro requiere la comunicación previa a la SUNAT en plazo no menor a seis (6) días anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes, tratándose de los establecimientos de autoservicio, ello podría originar el incumplimiento de las normas del Reglamento Sanitario de Funcionamiento de Autoservicios de Alimentos y Bebidas, aprobado por la Resolución Ministerial N° 1653-2002-SA/DM, las cuales contemplan la eliminación de los alimentos percederos en mal estado a fin de evitar la contaminación de los alimentos y bebidas;

Que resulta necesario regular un procedimiento alternativo para la acreditación de los desmedros de dichos productos para efecto de su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta, teniendo en cuenta la naturaleza de los mismos y que permita a su vez cumplir con las normas del Reglamento antes mencionado;

En uso de las facultades conferidas en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 501 y normas modificatorias, el artículo 5° de la Ley N° 29816, Ley de Fortalecimiento de la SUNAT, y el inciso q) del artículo 19° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N.° 115-2002-PCM y normas modificatorias;

SE RESUELVE:

Artículo 1°.- Definiciones

- a) Autoservicio: Al establecimiento en el que el comprador tiene a su alcance los productos que requiere, incluso los precios, para que pueda tomar por sí mismo, aquellos que quiera adquirir sin la intervención del vendedor, a que se refiere el Anexo 1 del Reglamento Sanitario de Funcionamiento de Autoservicios de Alimentos y Bebidas, aprobado por la Resolución Ministerial N° 1653-2002-SA/DM.
- b) Envase: Al recipiente o envoltura de material inocuo, mediante el cual se empaca, embolsa o sella a presión, al vacío o bajo otro método, el

- producto de manera que mantenga la calidad sanitaria y composición de éste.
- c) Ley: Al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo No 179-2004-EF y normas modificatorias.
 - d) PAP A los productos alimenticios perecibles.
 - e) Reglamento de la Ley: Al reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF Y normas modificatorias

Artículo 2º.- De los PAP

Para efecto de la presente resolución, se consideran PAP únicamente a los siguientes productos alimenticios frescos sin envase: carnes y menudencias de animales; frutas; hortalizas; pescados y mariscos; leche, productos lácteos y embutidos, así como huevos y comida preparada.

Artículo 3º.- De la acreditación de desmedros de los PAP para su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta

El Reporte de Desmedros de los PAP deberá contener, para su validez, la siguiente información:

- a) Identificación de los PAP
- b) Cuantificación de los PAP
- c) Valorización de los PAP de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62º de la Ley.
- d) Fecha de eliminación de los PAP
- e) Fecha de emisión del Reporte de Desmedros de los PAP, la cual debe coincidir con la fecha en que eliminen los PAP
- f) Motivo de la eliminación de los PAP y sustento técnico mediante el cual se acredite la falta de inocuidad de dichos productos de acuerdo con las normas del sector correspondiente.
- g) Firma del gerente general y del encargado del área de aseguramiento de la calidad del autoservicio

20. Título: Informe N° 064-2014-SUNAT/5D0000

Autor: SUNAT

Año de publicación: 2014

Ubicación: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i064-2014-5D0000.pdf>

En lo que se refiere a la segunda consulta, el último párrafo del inciso c) del artículo 21° del Reglamento dispone que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada 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 llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Como se aprecia, el Reglamento ha establecido, en general, el procedimiento que los contribuyentes deben seguir a fin de acreditar los desmedros de existencias. Adicionalmente, ha previsto la posibilidad de que la SUNAT apruebe procedimientos alternativos o complementarios tratándose de bienes que requieran un tratamiento especial, en razón de su naturaleza o de la actividad realizada por la empresa.

Ahora bien, a la fecha no existe norma jurídica alguna emitida por la SUNAT que haya aprobado un procedimiento específico que sea de aplicación al supuesto planteado en la consulta, por lo que resulta de aplicación a este el procedimiento general establecido en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento.

En consecuencia, a fin de acreditar los desmedros por deterioro o rotura de existencias utilizadas para la prestación del servicio de hospedaje, se requiere que los contribuyentes procedan a destruir dichos bienes ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los bienes; siendo facultad de la SUNAT designar a un funcionario para presenciar dicho acto.
