



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

**EXPEDIENTE N°** : 11383-2011  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 28 de abril de 2015

**VISTA** la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0250140013647/SUNAT de 31 de marzo de 2011, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria<sup>1</sup>, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa N° 022-002-0009798, girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario.

**CONSIDERANDO:**

Que la recurrente sostiene que como cuestión procesal debe tenerse en cuenta que la Administración, al haber dado trámite de reclamación a su recurso de apelación de puro derecho, ha vulnerado el debido procedimiento y el principio de legalidad previstos por la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Procedimiento N° 48 del TUPA de SUNAT, y que dicho proceder resulta nulo, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, ya que solo el Tribunal Fiscal está facultado para calificar el recurso de apelación presentado como uno de puro derecho. Al respecto, cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1151-1-2008, 5576-4-2006, 3319-1-2005, 3083-3-2005, 2214-5-2005, 8519-2-2004, 6232-3-2004, 3632-5-2003, 679-2-97 y 480-5-97.

Que de otro lado, señala que como cuestión de fondo corresponde determinar si de la interpretación integral del artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 35° del reglamento de la citada ley, se encuentra obligada o no a llevar un Registro de Inventario Permanente Valorizado conforme con la naturaleza de sus actividades y si procede utilizar para la valuación de sus existencias el método de Inventario al Detalle o Por Menor.

Que precisa que se constituyó el 12 de diciembre de 1962 y que tiene por principal actividad económica la realización de operaciones de importación y comercialización de repuestos automotrices mediante la venta directa a consumidores finales y el sistema de ventas en consignación, por lo que en su Ficha RUC declaró el CIIU 5030<sup>2</sup>. En tal sentido, no está obligada a llevar un Registro de Inventario Permanente Valorizado, ya que se dedica a la venta al por menor de repuestos, accesorios y suministros de repuestos automotrices directamente o a través de terceros minoristas en la misma condición que los importa o compra, sin efectuar alteración alguna, esto es, no se dedica a la transformación de bienes, en cuyo caso, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 - Existencias y la doctrina contable, sí le correspondería llevar dicho registro. Al respecto, invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06784-1-2002, 11709-4-2007, 01572-3-2009 y 11448-1-2009.

Que indica que del artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 35° de su reglamento, interpretados integralmente, se deduce que el control de inventarios se puede hacer en función a los ingresos anuales y por la naturaleza de sus actividades, siendo que el citado artículo 35° ha regulado la forma de control en función de los ingresos anuales, de manera que para el control en función a la naturaleza de las actividades, debe recurrirse a los métodos del Inventario al Detalle o por Menor y el Método por Existencias Básicas previstos por el referido artículo 62°.

<sup>1</sup> Hoy Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

<sup>2</sup> Venta de partes, piezas y accesorios, según la Revisión 3.1 de la CIIU de la ONU, la que tiene equivalencia en la clase 4232 – venta al por menor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas del Perú, emitida por la Dirección Nacional de Cuentas Nacionales del Instituto Nacional de Estadística e Informática – INEI.



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

Que alega que teniendo en cuenta las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 998-4-97, 11448-1-2009 y 01257-4-2010 y la doctrina, dado que su actividad económica es la venta de bienes o mercaderías constituidas por repuestos, accesorios y suministros para la industria automotriz que son importados directamente del exterior, lo cual fue materia de fiscalización y no fue observado por la Administración, puede valorizar sus inventarios bajo el método del Inventario al Detalle o Por Menor y puesto que ni en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su reglamento se ha regulado la forma de llevar sus inventarios, debe remitirse a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 – Existencias, habiendo cumplido toda exigencia de dicha norma contable en el Registro de Control de Inventarios Valorizados exhibido durante la fiscalización, lo cual se ha indicado en la resolución apelada.

Que manifiesta que cuenta con un alto volumen por cantidad de ítems que comercializa al por menor, alta rotación y márgenes similares por sección, segmento o familia en cada ejercicio económico, siendo que para el ejercicio 2008, ello, en un promedio simple, ascendía a 15 857 ítems, cuyo margen bruto se establece por dichos segmentos o familias de repuestos, por lo que le resultaba imposible llevar un Registro de Inventario Permanente Valorizado ítem por ítem<sup>3</sup>, como sería para el caso de una empresa manufacturera o industrial o una empresa comercializadora que no tuviera la complejidad por la naturaleza de sus operaciones al por menor por la cantidad de ítems. Agrega que ha cumplido con la valuación de inventarios mediante el método de Inventario al Detalle o al Por Menor, el cual constituye un elemento básico para la determinación del costo de venta anual y que la Administración no ha desestimado dicho inventario, pues de haberlo hecho, le hubiese reparado la renta neta, lo que no hizo, según se aprecia de la Resolución de Determinación N° 022-003-0014217, la cual puede confrontarse con su declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y su declaración jurada rectificatoria.

Que a modo de conclusión respecto de algunos de los argumentos anteriormente esbozados, aduce que la Ley del Impuesto a la Renta ha previsto cinco métodos de valorización de los inventarios en función de los ingresos anuales o por la naturaleza de las actividades, esto es, en función de uno u otro pero no de ambos y agrega que pueden establecerse obligaciones especiales en cuanto a la forma de llevar los inventarios y contabilizar los costos, siendo que conforme con la doctrina contable y la NIC 2 – Existencias, los métodos de valuación podrían agruparse en: a) Por los ingresos anuales: i) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS), ii) Promedio diario, mensual o anual (Ponderado o Móvil), iii) Identificación Específica y b) Por la naturaleza de las actividades: i) Inventario al detalle o por menor y ii) Existencias básicas.

Que arguye que el método del inventario permanente establece el control físico y/o valorado de cada uno de los ítems que conforman dicho inventario anotado permanentemente, de forma cronológica así como de cada uno de los ingresos y salidas, de manera que en cualquier momento del periodo en ejercicio y por la suma del saldo de cada ítem, pueda conocerse la cantidad, costo unitario y costo total y de ser el caso, confrontarlo con el inventario físico practicado, de acuerdo con el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, afirma que para aplicar el Inventario al Detalle o Por Menor, el cual se utiliza cuando existe un volumen de operaciones al por menor de alta rotación y márgenes similares para cada sección o segmento comercial, solo se requiere valuar cada uno de los ítems que lo conforman al final del ejercicio, de acuerdo con el detalle del inventario físico, por el costo establecido, deduciendo del precio de venta el correspondiente margen bruto por sección, segmento o familia para determinar así el costo de la mercadería vendida en el ejercicio, aplicando la fórmula: inventario final, más compras del ejercicio y menos el inventario final.

Que por las razones anotadas, sostiene que no se encuentra en el supuesto previsto por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, por lo que debe revocarse la resolución de multa impugnada. Al respecto, invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00102-5-2009 y 00359-3-2005.

<sup>3</sup> Sobre el particular, cita diversa doctrina contable sobre el método de Inventario al Detalle o al Por Menor y ejemplos que grafican dicho método.

2



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

Que por su parte, la Administración manifiesta que la Resolución de Multa N° 022-002-0009798 fue emitida al considerarse de acuerdo con el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que la recurrente estaba obligada a llevar un Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que aduce que en el Resultado del Requerimiento N° 0221100000101, se indicó que la recurrente exhibió un Registro de Control de Inventario Valorizado, legalizado ante Notario Público el 25 de mayo de 2005.

Que agrega que mediante el Requerimiento N° 0222100002049 comunicó a la recurrente que de la verificación del Registro de Control de Inventario Valorizado exhibido, determinó que se consignó información respecto a los productos que comercializaba pero a la fecha en que se practicó la toma de inventarios, esto es, al cierre del ejercicio 2008. Sin embargo, dicho registro no detallaba, entre otro, que se efectuara un control permanente en unidades físicas ni valorizado de sus existencias, por lo que incurrió en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario y, en consecuencia, le solicitó que subsanara dicha infracción, rehaciendo el aludido registro observando la forma y condiciones establecidas, a fin de acogerse al Régimen de Gradualidad de Sanciones. Al cierre del mencionado requerimiento, se dejó constancia de que la recurrente no cumplió con la subsanación solicitada.

Que indica que de acuerdo con la nota correspondiente de la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, el importe de la multa equivale al 0,3% de los ingresos netos y este no podrá ser menor al 10% de la UIT ni mayor a la 12 UIT y, por lo que, al haber la recurrente presentado la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, determinando ingresos por el importe de S/. 23 347 272,00, la Resolución de Multa N° 022-002-0009798 fue emitida por S/. 43 200,00, que corresponde al límite de 12 UIT.

Que finalmente, afirma que es distinto referirse a los "inventarios finales de existencias practicados al 31 de diciembre de 2008" (lo que refleja los saldos de bienes y mercaderías a esa fecha) que al "movimiento de inventarios permanentes valorizados de existencias al 31 de diciembre de 2008", independientemente del método de costeo que utilice la recurrente para valuar sus existencias, por lo que señala que carece de sustento lo alegado por esta en el sentido que no incurrió en la infracción imputada. Añade que si bien, se exhibió un inventario practicado al cierre del ejercicio 2008, con los saldos de existencias en unidades y valorizado, ello no implica el cumplimiento de la forma en que se debe llevar el registro contable solicitado.

Que de lo actuado se tiene que mediante la Carta de Presentación N° 1000021273693 y el Requerimiento N° 0221100000101<sup>4</sup> (fojas 32, 33 y 66 a 71), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, según la Orden de Fiscalización N° 100021273693 (foja 31).

Que conforme se aprecia en los puntos 1 y 2 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222100003429 (fojas 7 y 8), la Administración dejó constancia que la recurrente aceptó los reparos efectuados en la fiscalización, siendo que el 21 de julio de 2010 presentó la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, mediante el Formulario PDT 662 N° 750016940 y procedió a pagar los intereses moratorios determinados respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos de marzo y abril de 2008.

Que de fojas 67, 216, 224 y 228 se observa que la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 022-003-0014217, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, estableciendo como importe a pagar S/.

<sup>4</sup> El cual fue notificado en el domicilio fiscal de la recurrente mediante acuse de recibo, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del mencionado Código Tributario, modificado por Decreto Supremo N° 981, según el cual, la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. El acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

981  
3



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

0,00, atendiendo a la aludida declaración jurada rectificatoria, con motivo de la cual emitió la Orden de Pago N° 021-001-02410374, al amparo del numeral 1 del artículo 78° del Código Tributario, deuda que fue acogida a un fraccionamiento tributario aprobado por la Administración al amparo del artículo 36° del Código Tributario (foja 221).

Que asimismo, con motivo de la anotada fiscalización la Administración detectó que la recurrente, cometió entre otras, la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, emitiendo la Resolución de Multa N° 022-002-0009798 (foja 72).

Que de fojas 41 a 61 se advierte que el 14 de setiembre de 2010, mediante el Expediente N° 0250340020632, la recurrente presentó recurso impugnatorio solo contra la citada resolución de multa.

Que de fojas 78 y 79 se tiene que la Administración dio trámite de reclamación al mencionado recurso impugnatorio, emitiendo pronunciamiento al respecto mediante la Resolución de Intendencia N° 0250140013647/SUNAT de 31 de marzo de 2011, declarando infundada la reclamación, por los fundamentos anotados con anterioridad.

Que de fojas 106 a 129 se observa que el 7 de junio de 2011, la recurrente formuló recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0250140013647/SUNAT, invocando por un lado, la nulidad de dicha resolución y, de otro, que no se encuentra en el supuesto de la infracción que se le imputa, esbozando los argumentos que se han detallado en los considerandos precedentes.

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si la recurrente incurrió en el tipo infractor del numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, correspondiendo analizar previamente, la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0250140013647/SUNAT, invocada por la recurrente.

Que el artículo 151° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, disponía que podrá interponerse recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración, cuando la impugnación sea de puro derecho, sin que sea necesario interponer reclamación ante instancias previas, y que dicho recurso se interpondrá ante el órgano recurrido, quien dará la alzada luego de verificar que se ha cumplido lo establecido por el artículo 146° y que no haya reclamación en trámite sobre la misma materia.

Que el tercer párrafo de la citada norma señalaba que este Tribunal, para conocer de la apelación, previamente deberá calificarla como de puro derecho, en caso contrario, remitirá el recurso al órgano competente y notificara al interesado para que se tenga por interpuesta la reclamación.

Que de conformidad con el artículo 135° del referido código, podían ser objeto de reclamación la resolución de determinación, la orden de pago, la resolución de multa, la resolución ficta sobre recursos no contenciosos, las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria, las resoluciones que resuelven las solicitudes de devolución y las que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.

Que el numeral 2 del artículo 109° del citado código establece que son nulos los actos dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido.

Que de acuerdo con las normas expuestas, la recurrente, a efecto de impugnar la Resolución de Multa N° 022-002-0009798, podía optar por interponer una reclamación o una apelación de puro derecho, esta última, otorgándole la posibilidad de recurrir directamente ante este Tribunal para que conozca del asunto controvertido.

Que asimismo, de acuerdo con el citado artículo 151° del aludido código, en los casos de recursos considerados por los recurrentes como de puro derecho, corresponde a la Administración verificar

*(Handwritten signatures and initials)*



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

únicamente los requisitos de admisibilidad y la inexistencia de reclamación sobre la misma materia, siendo competencia de este Tribunal verificar si el recurso presentado califica como de puro derecho, quien en caso contrario, remitirá el recurso al órgano competente como una reclamación para que este, previa verificación de los requisitos de admisibilidad, la tramite como tal.

Que en el presente caso, de la revisión del recurso impugnatorio de 14 de setiembre de 2010, presentado mediante el Expediente Nº 0250340020632, se tiene que la recurrente interpuso apelación de puro derecho contra la Resolución de Multa Nº 022-002-0009798, citando expresamente el artículo 151º del Código Tributario e indicando que no había hechos que probar. Sin embargo, la Administración otorgó a dicho recurso el trámite de reclamación y se pronunció al respecto declarándola infundada mediante la Resolución de Intendencia Nº 0250140013647/SUNAT, en lugar de verificar los requisitos de admisibilidad de la apelación de puro derecho y que no hubiera reclamación en trámite, para, de corresponder, elevarla a esta instancia.

Que en tal sentido, la Administración al dar trámite de reclamación a la citada apelación de puro derecho y emitir la Resolución de Intendencia Nº 0250140013647/SUNAT ha vulnerado el procedimiento establecido, por lo que en aplicación del numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, dicha resolución adolece de nulidad y en consecuencia, corresponde declararla nula.

Que estando al sentido del fallo anotado, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de la vulneración del debido procedimiento y del principio de legalidad recogidos por la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Texto Único de Procedimientos Administrativos de la SUNAT, alegados por la recurrente, así como en relación con las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 1151-1-2008, 5576-4-2006, 3319-1-2005, 3083-3-2005, 2214-5-2005, 8519-2-2004, 6232-3-2004, 3632-5-2003, 679-2-97 y 480-5-97, invocadas por esta a efecto de respaldar su argumento de nulidad.

Que ahora bien, corresponde a esta instancia determinar si la apelación interpuesta por la recurrente contra la Resolución de Multa Nº 022-002-0009798, califica como una de puro derecho.

Que este Tribunal en la Resolución Nº 02214-5-2005 ha establecido que la apelación de puro derecho otorga al contribuyente la posibilidad de recurrir directamente a esta instancia para que conozca del asunto controvertido, superándose la etapa de reclamación, esto es, que únicamente procede contra un acto que, pudiendo ser reclamable, es susceptible de ser apelado debido a que la materia en discusión está vinculada con la interpretación de una ley, y no existen hechos que probar.

Que de los argumentos expuestos por la recurrente se desprende que la controversia se centra en determinar si de la interpretación conjunta del artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 35º del reglamento de la citada ley, puede concluirse que en razón de su actividad principal (comercialización de partes, piezas y accesorios automotrices) tenía la obligación de llevar un Registro de Inventario Permanente Valorizado para el ejercicio 2008 y si en consecuencia, se ha configurado la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario al exhibir durante la fiscalización un registro que no cumplía las formas y condiciones establecidas.

Que se advierte que la discusión planteada se circunscribe a establecer si de la interpretación de las referidas normas legales, se puede afirmar que las empresas dedicadas a la comercialización de mercaderías adquiridas y vendidas (como la recurrente), no se encuentran obligadas a cumplir el deber de llevar un Registro de Inventario Permanente Valorizado y, por tanto, que no es posible imputarles la infracción referida a llevar el mencionado registro sin observar las formas y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Que asimismo, se considera que no existen hechos que probar, ya que la recurrente ha aceptado que durante la referida fiscalización, ante el requerimiento de la Administración de exhibir, entre otros libros y registros contables, su Registro de Inventario Permanente Valorizado, exhibió un "Registro de Control de Inventarios Valorizado al 31 de diciembre de 2008", el cual no cumple las disposiciones que corresponden a dicho registro, siendo que del reporte de expedientes impugnatorios que obra a foja 190,

*P G F 5*



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

se aprecia que no existe reclamación contra la Resolución de Multa N° 022-002-0009798<sup>5</sup>, por lo que la apelación presentada califica como de puro derecho.

Que es necesario precisar, que de la revisión del recurso de apelación de puro derecho formulado por la recurrente el 14 de setiembre de 2010, mediante el Expediente N° 0250340020632, se observa que recoge idénticos argumentos a los esbozados en el escrito de 7 de junio de 2011 (apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0250140013647/SUNAT), los cuales han sido detallados en los primeros considerandos de la presente resolución.

Que ahora bien, de conformidad con el inciso a) del numeral 1 del artículo 62º del citado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953<sup>6</sup>, la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del citado código, precisándose que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, siendo que para tal efecto dispone, entre otras, de la facultad discrecional de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

Que asimismo, el numeral 4 del artículo 87º del mencionado código, modificado por el indicado decreto legislativo, establece entre las obligaciones de los administrados, la de llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

Que el artículo 164º de dicho código, preceptúa que toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias, constituye infracción sancionable, la que deberá ser determinada de manera objetiva, según lo previsto por el artículo 165º del mismo cuerpo normativo.

Que de conformidad con el numeral 2 del artículo 175º del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 981<sup>7</sup>, constituye infracción relacionada con la obligación de llevar libros y registros contables llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, modificada por el anotado decreto legislativo, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría<sup>8</sup>, la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175º se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.3% de los IN, siendo que de conformidad con la Nota 11 de la referida tabla, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que de acuerdo con el primer y segundo párrafos del inciso b) del artículo 180º del mencionado código, modificado también por el referido decreto legislativo, el concepto IN corresponde al total de ventas

<sup>5</sup> Cabe indicar, que en el mencionado reporte de expediente impugnatorios que obra en autos, únicamente aparece el recurso impugnatorio interpuesto por la recurrente el 14 de setiembre de 2010, contra la Resolución de Multa N° 022-002-0009798, el cual fue indebidamente calificado mediante la Resolución de Intendencia N° 0250140013647/SUNAT como un recurso de reclamación, siendo que conforme con lo expuesto en los considerandos de la presente resolución, dicha actuación de la Administración ha vulnerado el procedimiento establecido, por lo que en aplicación del numeral 2) del artículo 109º del Código Tributario, se ha dispuesto declarar la nulidad de la referida resolución de intendencia.

<sup>6</sup> Vigente desde el 6 de febrero de 2004.

<sup>7</sup> Vigente desde el 1 de abril de 2007.

<sup>8</sup> Situación en la que se encuentra la recurrente, conforme se observa de su Comprobante de Información Registrada que obra a fojas 132 a 148.



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable. Asimismo, se prevé que para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el régimen general, se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de otro lado, conforme con el primer párrafo del artículo 62º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio: a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL); c) Identificación específica; d) Inventario al detalle o por menor; y e) Existencias básicas.

Que el segundo párrafo del citado artículo señala que el reglamento podrá establecer, para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 35º del Reglamento de la referida ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004<sup>9</sup>, prevé disposiciones referidas al control de inventarios y contabilización de costos, señalándose que en el caso de deudores tributarios cuyos ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientos (1,500) UIT del ejercicio en curso, se deberá llevar un sistema de contabilidad de costos, cuya información deberá ser registrada en los siguientes registros: Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que en el presente caso, conforme se aprecia de la documentación que obra en autos, la Resolución de Multa N° 022-002-0009798 (foja 72) fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario, al considerar la Administración que la recurrente llevaba el Registro de Inventario Permanente Valorizado sin observar lo señalado por el artículo 35º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08311-3-2001.

Que según se advierte del punto 16 del Requerimiento N° 0221100000101 (fojas 32 y 33), notificado en el domicilio fiscal de la recurrente el 15 de abril de 2010<sup>10</sup>, la Administración le solicitó que presentara y/o, entre otros, su Registro de Inventario Permanente Valorizado, precisándose que debía cumplir lo solicitado el 4 de mayo de 2010.

Que en el punto 16 del Resultado del Requerimiento N° 0221100000101 (fojas 24 a 30), notificado el 4 de mayo de 2010, mediante acuse de recibo, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del mencionado código, la Administración dejó constancia que la recurrente exhibió un registro denominado "Registro de Control de Inventarios Valorizado", el cual se encontraba legalizado por Notario Público.

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222100002049 (fojas 20 a 23), notificado el 7 de mayo de 2010, mediante acuse de recibo, con arreglo a lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del aludido Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente que verificó que llevaba el Registro de Inventario Permanente Valorizado al que denominaba "Registro de Control de Inventarios Valorizado", sin observar las formas y condiciones establecidas, tal como exige el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto había consignado en este información relativa al inventario final de

<sup>9</sup> Vigente desde el 06 de Octubre de 2004.

<sup>10</sup> Ver Nota al Pie N° 4.



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

mercaderías practicado al cierre del ejercicio 2008, mas no consignaba un detalle de registro permanente en unidades físicas ni valorizado de sus existencias, razón por la que se consideró que la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, poniendo de conocimiento dicha situación a fin que pueda acogerse al Régimen de Gradualidad, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT.

Que en el punto 2 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0222100002049 (fojas 14 a 17), notificado el 22 de julio de 2010, mediante acuse de recibo, conforme con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, la Administración da cuenta que la recurrente presentó un escrito el 18 de mayo de 2010, manifestando que de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta el control de inventarios puede hacerse: i) En función a los ingresos anuales y ii) Por la naturaleza de sus actividades y, que el artículo 35° del reglamento de la citada ley, ha regulado la forma de llevar los inventarios de acuerdo con los ingresos anuales, siendo que para el control de inventarios en función a la naturaleza de las actividades debe acudirse a los métodos del Inventario al Detalle o por Menor y el Método por Existencias Básicas previstos en los incisos d) y e) del referido artículo 62°. Así también, señaló que durante el ejercicio 2008 tuvo un movimiento en promedio de 16 431 ítem de repuestos, uno diferente de otro, por lo que llevar un inventario permanente valorizado habría significado anotar bajo un sistema de cómputo altamente calificado el movimiento de los ítems, siendo que si se llevara el movimiento diario de cada ítem se tendría no menos de 16 431 páginas más la línea por cada compra o venta.

Que en el aludido punto del resultado de requerimiento, la Administración dejó constancia que la recurrente no acreditó las entradas y salidas de bienes, esto es, si la salida de los productos facturados a clientes, así como si los ingresos correspondientes a adquisiciones a proveedores y/o las devoluciones por ventas y por compras de mercaderías tuvieron incidencia o se reflejaron en el Registro de Inventario Valorizado, no pudiendo verificarse el control de las existencias, por lo que mantuvo la infracción detectada, tipificada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario.

Que asimismo, indicó que si bien es cierto con los inventarios finales de existencias al 31 de diciembre de 2008, fue posible la determinación del costo de ventas del ejercicio, el contribuyente estaba obligado a llevar un Registro de Inventario Permanente Valorizado, en la forma y condiciones, lo que no hizo.

Que en el mencionado punto del resultado de requerimiento también se dejó constancia de que la recurrente no subsanó la aludida infracción, por lo que no le resultaba aplicable el Régimen de Gradualidad de Sanciones.

Que tal y como se ha indicado en los considerandos precedentes, la recurrente desde la etapa de fiscalización, así como al interponer su recurso de apelación de puro derecho contra la Resolución de Multa Nº 022-002-0009798 y al presentar el escrito ampliatorio el 7 de junio de 2011<sup>11</sup>, sostiene que al ser una empresa dedicada a la comercialización de partes, piezas y accesorios automotrices, no se encuentra obligada a cumplir el deber de llevar un Registro de Inventario Permanente Valorizado y por consiguiente, no puede considerarse que ha cometido la infracción contemplada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario. Por tanto, a efecto de establecer si la recurrente ha incurrido en dicho tipo infractor, es necesario, en primer término, determinar a quienes aplican los deberes formales previstos por el artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con los libros y registros referidos a inventarios, entre ellos, a llevar un Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que sobre el particular, se suscitaron dos interpretaciones, la primera de las cuales, a su vez generó dos sub propuestas, según las cuales:

<sup>11</sup> Dado que de acuerdo con lo expuesto en los considerandos de la presente resolución, el recurso impugnatorio interpuesto por la recurrente el 14 de setiembre de 2010, califica como uno de puro derecho y, que asimismo, se ha dispuesto declarara la nulidad de la Resolución de Intendencia Nº 0250140013647/SUNAT, el escrito presentado por aquella, al que denominó como recurso de apelación contra la mencionada resolución de intendencia, corresponde ser considerado como uno ampliatorio de la aludida apelación de puro derecho.

93 85 8 8



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

Sub propuesta 1.1.: "Las exigencias formales previstas por el artículo 35º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con los libros y registros referidos a inventarios sólo son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiera practicar inventarios físicos o materiales".

Sub propuesta 1.2.: "Las exigencias formales previstas por el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con los libros y registros referidos a inventarios son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiera practicar, inventarios sean éstos materiales o corpóreos o inmateriales".

Que asimismo, según la segunda interpretación, las exigencias formales previstas por el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con los libros y registros referidos a inventarios son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades de acuerdo con el monto de los ingresos brutos anuales del ejercicio precedente, con independencia de la actividad empresarial que realicen.

Que llevado el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-04 de 24 de marzo de 2015, se ha adoptado la interpretación contenida en la primera sub propuesta de la primera de las interpretaciones anotadas en los considerandos, esto es: "Las exigencias formales previstas por el artículo 35º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con los libros y registros referidos a inventarios sólo son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiera practicar inventarios físicos o materiales".

Que los fundamentos del citado criterio son los que a continuación se reproducen:

"Según el primer párrafo del artículo 62º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>12</sup>, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio: a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL); c) Identificación específica; d) Inventario al detalle o por menor; y e) Existencias básicas.

Asimismo, el segundo párrafo del citado artículo señala que el reglamento podrá establecer, para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

Al respecto, el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, prevé que los deudores tributarios deberán llevar sus inventarios y contabilizar sus costos de acuerdo con las siguientes normas:

- a. Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientas (1,500) Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso, deberán llevar un sistema de contabilidad de costos, cuya información deberá ser registrada en los siguientes registros: Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado.
- b. Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores o iguales a quinientas (500) Unidades Impositivas Tributarias y menores o iguales a mil quinientas (1,500) Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso, sólo deberán llevar un Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.

<sup>12</sup> Texto que se mantiene desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 774.

9



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

- c. Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido inferiores a quinientas (500) Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso, sólo deberán realizar inventarios físicos de sus existencias al final del ejercicio.
- d. Tratándose de los deudores tributarios comprendidos en los incisos precedentes a) y b), adicionalmente deberán realizar, por lo menos, un inventario físico de sus existencias en cada ejercicio.
- e. Deberán contabilizar en un Registro de Costos, en cuentas separadas, los elementos constitutivos del costo de producción por cada etapa del proceso productivo. Dichos elementos son los comprendidos en la Norma Internacional de Contabilidad correspondiente, tales como: materiales directos, mano de obra directa y gastos de producción indirectos.

Asimismo, el penúltimo párrafo de dicho artículo señala que a fin de mostrar el costo real, los deudores tributarios deberán acreditar, mediante los registros establecidos en el mismo artículo, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en los inventarios finales.

A efecto de establecer a quiénes alcanzan los deberes formales previstos por el artículo 35º de la Ley del Impuesto a la Renta, es conveniente que en forma previa al análisis, se haga referencia al concepto de inventarios y a los distintos términos usados por las normas citadas, tales como "practicar inventarios", "llevar inventarios" y "registrar o contabilizar" dado que, como se ha señalado, el primer párrafo del artículo 62º de la anotada ley establece los métodos de valuación aceptados tributariamente para ser utilizados por aquéllos que en razón de la actividad que desarrollen, deban "practicar inventario". Mientras que el segundo párrafo del mismo artículo así como el artículo 35º del referido reglamento hacen referencia a los deberes de "llevar inventarios" "contabilizar costos" y "registrar".

Ahora bien, en cuanto al concepto de existencias o inventarios, el párrafo 6 de la NIC 2<sup>13</sup>, las define como activos:

- a. Poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación.
- b. En proceso de producción con vistas a esa venta o
- c. En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

En tal sentido, se entiende por inventarios o existencias a las "materias primas y materiales, abastecimientos o suministros, productos terminados y en proceso de fabricación, y mercaderías en existencia, en tránsito, en depósito o consignada en poder terceros, al término de un período contable"<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Oficializada por Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01, publicada el 2 de marzo de 2005, versión aplicable desde el año 2006. Se acude a esta definición dado que la Ley del Impuesto a la Renta no contiene un concepto propio, tratándose además de un concepto de tipo contable.

El referido texto del párrafo 6 de la NIC 2 Existencias, se ha mantenido en las versiones de la referida NIC 2 de los años 2009 a 2014, oficializadas mediante las Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad N° 044-2010-EF/94, 047-2011-EF/94, 048-2011-EF/30, 051-2012-EF/30, 053-2013-EF/30 y 055-2014-EF/30, publicadas el 28 de agosto de 2010, 23 de junio de 2011, 6 de enero y 14 de noviembre de 2012, 11 de setiembre de 2013 y 26 de julio de 2014.

<sup>14</sup> En este sentido, COOPER, William W. e IJIRI, Yuji, *Diccionario KOHLER para Contadores*, Limusa, México D.F., p. 439. En concordancia con dicha definición, el Plan Contable General Empresarial (PCGE) clasifica a las existencias en el Elemento 2 según las siguientes cuentas: 20. Mercaderías, 21. Productos terminados, 22. Sub productos, desechos y desperdicios, 23. Productos en proceso, 24. Materias primas, 25. Materias auxiliares, suministros y repuestos, 26. Envases y embalajes, 27. Activos no corrientes mantenidos para la venta y 28. Existencias por recibir. Al respecto, véase: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/documentac/VERSION MODIFICADA PCG EMPRESARIAL.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/documentac/VERSION MODIFICADA PCG EMPRESARIAL.pdf)



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

Cabe advertir que si bien la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) Nº 2 "Existencias"<sup>15</sup> no efectúa una clasificación de esta partida en función de su naturaleza física o inmaterial, cabe indicar que existirían dos tipos de existencias o inventarios: a) bienes físicos o materiales, es decir, aquellos tangibles o corpóreos o contenidos en un soporte físico, obtenidos por empresas industriales o adquiridos por cualquier otro tipo de empresa (incluidas las empresas de servicios); y b) bienes inmateriales que no tienen un soporte de naturaleza o apariencia física que los contenga, tal como un envase o un disco compacto<sup>16</sup>, es decir, son incorpóreos, tales como los activos intangibles<sup>17</sup> mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades, como lo señala el párrafo 3 de la NIC 38 - Intangibles<sup>18</sup>.

Es importante hacer esta distinción con el fin de comprender la exigencia referida a los registros vinculados a los inventarios, contenida en el artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 35º de su Reglamento, la que se analizará a continuación.

En relación con las expresiones mencionadas en el referido artículo 62º, se tiene en primer lugar a la de "practicar inventario". Sobre el particular, cabe señalar que conforme con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, "practicar" significa "Ejecutar, hacer, llevar a cabo"<sup>19</sup>.

En tal sentido, si se relaciona dicha definición con el concepto de inventarios o existencias glosado, se advierte que la actividad de "practicar inventarios" implica el proceso de contar, enlistar y poner precio<sup>20</sup> a las materias primas y materiales, abastecimientos o suministros, productos terminados y en proceso de fabricación y mercancía en existencia, en tránsito, en depósito o consignada en poder de terceros, en un periodo contable, sea que se trate de aquéllas relacionadas con el giro del negocio o con las actividades operativas de la empresa.

Por consiguiente, la expresión "practicar inventario", a que se refiere el artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta, comprende la acción de ejecutar, hacer o llevar a cabo la identificación, conteo, pesaje y medición de los bienes que una empresa posee para destinarnos a la enajenación y de aquellos destinados al consumo para la producción de bienes y la prestación de servicios, esto es, se trata de actividades (contar, pesar y medir) que solo son predicables respecto de bienes que tienen materialidad. Esta afirmación se corrobora del penúltimo párrafo del artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando señala que en los registros establecidos en dicho artículo se debe acreditar las "unidades producidas" y el "costo unitario de los artículos"<sup>21</sup> que

---

Cabe mencionar que el PCGE es de uso obligatorio a partir del 1 de enero de 2011, conforme con la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad Nº 042-2009-EF/94, publicada el 14 de noviembre de 2009. Por su parte el Plan Contable General Revisado (PCGR), aprobado por la Resolución CONASEV Nº 006-84-EFC/94.10, publicada el 3 de marzo de 1984, aplicable hasta el 31 de diciembre de 2010, clasificaba a las existencias en la Clase 2 según las siguientes cuentas: 20. Mercaderías, 21. Productos terminados, 22. Sub productos, desechos y desperdicios, 23. Productos en proceso, 24. Materias primas y auxiliares, 25. Envases y embalajes, 26. Suministros diversos y 28. Existencias por recibir.

<sup>15</sup> La cual incluye a partir del ejercicio 2006 a las empresas proveedoras de servicios.

<sup>16</sup> Disco compacto o CD, entendido como un disco óptico que tiene por finalidad almacenar datos en formato digital.

<sup>17</sup> Entendido, conforme con el párrafo 8 de la NIC 38 Intangibles, oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad Nº 034-2005-EF/93.01, versión aplicable desde el año 2006, como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Sobre el particular, se ha señalado que las aplicaciones informáticas califican como existencias si se adquieren o producen para vender. En este sentido, véase: *NIF Comentadas – Guía Práctica de KPMG para comprender las Normas Internacionales de Información Financiera*, Thompson Reuters Aranzadi, 2012, p. 498.

<sup>18</sup> Este párrafo señala que en el caso de que otra Norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará dicha Norma en lugar de la presente. Así, señala como ejemplo el caso de activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades.

<sup>19</sup> Al respecto, véase: <http://lema.rae.es/drae/?val=practicar>

<sup>20</sup> En este sentido, véase: COOPER, William W. e IJIRI, Yuji, *Op. Cit.* p. 439.

<sup>21</sup> Según la Real Academia Española, una de las acepciones de la palabra artículo es: "Mercancía, cosa con que se comercia".



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

aparezcan en sus "inventarios finales", con la finalidad de mostrar el costo real de éstos; lo que evidencia que se trata del control de bienes físicos o materiales.

Por otro lado, según el citado *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española* una de las acepciones de la palabra "llevar", que es aludida también por el mencionado artículo 62º, está referida a "Mantener actualizado y en orden. Llevar la cuenta, los libros..."<sup>22</sup>. Igualmente, si se relaciona dicha acepción del verbo "llevar" con el concepto brindado de inventarios, puede concluirse que "llevar inventarios" implica mantener una lista en la que se detallan las materias primas y materiales, abastecimientos o suministros, productos terminados y en proceso de fabricación y mercancía en existencia, en tránsito, en depósito o consignada en poder de terceros, sea que se trate de aquéllas relacionadas con el giro del negocio o con las actividades operativas de la empresa, mostrando su descripción, cantidades, precios unitarios, multiplicaciones y totales<sup>23</sup>.

En tal sentido, se aprecia que la expresión "llevar inventario", a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta, comprende la acción de mantener una lista, esto es, utilizar un registro para reflejar el inventario que se ha practicado<sup>24</sup> en forma actualizada y en orden<sup>25</sup>.

Finalmente, en relación con la expresión "registrar", se aprecia que conforme con el referido *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*, "registrar", es definida como "Anotar, señalar..."<sup>26</sup> cierta información. Igualmente, la expresión "contabilizar" según el mismo *Diccionario* es definida como "Apuntar una partida o cantidad en los libros de cuentas".

En tal sentido, "registrar" o "contabilizar" inventarios implica la acción misma de anotar o apuntar la información relativa a los inventarios en los registros llevados de acuerdo con el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>27</sup>.

De esta manera, se concluye que las empresas deben "anotar", "registrar" o "contabilizar" en los registros "llevados" de acuerdo con lo previsto por el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los inventarios "practicados" a una fecha determinada.

Como se aprecia, si bien existe diferencia entre las acciones de "practicar", "llevar" y "registrar", todas tienen en común el vínculo con el control de los inventarios, tal como han sido definidos previamente.

<sup>22</sup> Dicha definición puede consultarse en: <http://lema.rae.es/drae/?val=llevar>

<sup>23</sup> Al respecto, véase: COOPER, William W. e IJIRI, Yuji, Op. Cit. p. 439.

<sup>24</sup> Para BACKER, JACOBSEN y RAMÍREZ correspondería al conteo o verificación periódica, contando físicamente los artículos. Al respecto, véase: BACKER, Morton, JACOBSEN, Lyle y RAMÍREZ PADILLA, David, *Contabilidad de Costos – Un enfoque administrativo para la toma de decisiones*, McGraw Hill, 1990, México D.F., p. 91. Mientras que para LAN, implica el recuento, el peso, la medida, la anotación y la valuación periódica de las existencias. En este sentido, véase: LAN, Theodore. *Manual del Contador de costos*, UTEHA S.A. de C.V., 1981, México D.F., p. 737.

<sup>25</sup> Lo que de acuerdo con el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, puede efectuarse a través de un Registro de Costos, un Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas o un Registro de Inventario Permanente Valorizado, incluso mediante el documento que contenga los inventarios físicos de existencias al final del ejercicio.

<sup>26</sup> La definición puede revisarse en: <http://lema.rae.es/drae/?val=registrar>

<sup>27</sup> La acción de "registrar" a que alude el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no es aquélla a que se refiere el artículo 16º de la Ley Nº 28708, Ley del Sistema Nacional de Contabilidad, toda vez que esta última implica anotar los datos de una transacción en las cuentas correspondientes del plan contable, esto es, se refiere a la anotación de un hecho económico en un libro principal, como es el Libro Diario, a través de un asiento contable, procedimiento que no se aplica en el caso de llevar los registros de costos e inventarios a que hace mención el citado artículo 35º, pues en éstos solamente se incluye la información relativa a la acumulación de costos, cuando se trata del registro de costos y al movimiento de los inventarios, en el caso de los registros de inventarios permanentes en unidades físicas y valorizados.



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

Ahora bien, habiéndose definido a los inventarios o existencias y a las expresiones utilizadas por la ley y el reglamento del Impuesto a la Renta, en relación con los deberes formales relativos a aquéllos, corresponde determinar a los sujetos que deben cumplir dichos deberes.

Así, en cuanto a los sujetos obligados a "practicar inventarios", tal como se desprende del artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta, no se aprecia que se haga mención expresa a algún tipo de actividad empresarial específica. Por tanto, la obligación de "practicar inventarios" es aplicable a todo tipo de empresa, sean éstas comerciales, extractivas<sup>28</sup>, industriales o que realicen algún proceso de transformación de la materia prima<sup>29</sup>, así como las empresas cuyo principal elemento es la capacidad humana para realizar trabajos físicos o intelectuales<sup>30</sup>.

Por otro lado, debe determinarse si el artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta también obliga al control de los servicios calificados como inventarios.

Sobre el particular, cabe mencionar que los proveedores de servicios pueden tener dos tipos de inventarios: a) aquellos constituidos por los suministros o materiales utilizados en la prestación de los servicios y b) aquellos que constituyen el producto resultante de la prestación de los servicios. Esto es, aquellas tareas o actividades realizadas para un cliente o una actividad desempeñada por un consumidor usando los activos de una empresa.

Asimismo, se observa que los servicios difieren de los productos que son tangibles o materiales por tres aspectos importantes: a) *Intangibilidad*, porque los clientes no pueden ver, sentir, escuchar ni probar un servicio antes de adquirirlo; b) *Temporalidad*, debido a que los servicios no se pueden almacenar; y c) *Inseparabilidad*, por cuanto el prestador del servicio y sus clientes por lo general deben estar en contacto directo para que se realice la operación entre ellos. De esta manera, el resultado final de un servicio prestado constituye un producto "inmaterial", que no es posible contar, medir, pesar ni almacenar<sup>31</sup>; por lo que no se encuentra dentro del alcance de la obligación formal prevista en el artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que respecto del resultado de esta actividad no resulta posible practicar inventarios.

Ahora bien, se aprecia que cuando el segundo párrafo del artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta menciona la obligación de "llevar inventarios", se refiere al control de bienes susceptibles de medición a través de un método de valuación tributariamente aceptado<sup>32</sup>, esto es, a bienes corpóreos o materiales o contenidos en un soporte físico que constituyen materias primas y materiales, abastecimientos o suministros, productos terminados y en proceso de fabricación y mercancía en existencia, en tránsito, en depósito o consignada en poder de terceros; cuyas entradas y salidas físicas son susceptibles de ser observadas y comprobadas, mediante conteo, medición, almacenaje y/o pesaje, según corresponda.

Esto encuentra sustento, en primer lugar, en la definición de "valuación de inventarios" entendida como la determinación del costo o de la parte del costo assignable a las materias primas en existencia, a las mercaderías en proceso, a las existencias de productos terminados, a las mercancías en almacén para su venta y a los suministros<sup>33</sup>.

<sup>28</sup> Cuyo elemento básico de la actividad se obtiene directamente de la naturaleza: agricultura, ganadería, caza, pesca, extracción de áridos, recursos hídricos, minerales, petróleo, etc.

<sup>29</sup> Lo que abarca actividades tan diversas como la construcción, la azucarera, la alimentaria, la maderera, la textil, etc.

<sup>30</sup> Lo que incluye también una gran variedad de empresas, como las de transporte, las financieras y bancarias, comercio, seguros, hotelería, asesoría, educación, expendio de comida, etc.

<sup>31</sup> Al respecto, véase: HANSEN, Don y MOWEN, Maryanne, *Administración de Costos: Contabilidad y Control*, International Thomson Editores, 2003, México D.F., p. 45.

<sup>32</sup> No debe dejarse de considerar que el primer párrafo del citado artículo ordena valuar los inventarios conforme con su "costo de adquisición" o "costo de producción", conceptos que han sido definidos por la propia Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>33</sup> Al respecto, véase: COOPER, William W. e IJIRI, Yuji, *Op. Cit.*, p. 717.



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

Así también, debe considerarse que la citada exigencia (la que no ha sufrido variación o modificación alguna en el tiempo<sup>34</sup>), tiene como propósito el control de los bienes físicos que posee una empresa para la venta o para su consumo en sus actividades (entradas, salidas, inventario inicial e inventario final), con la finalidad de establecer el costo computable correspondiente, aspecto que no es posible realizar con los inventarios producidos por los proveedores de servicios.

Precisamente, como se ha glosado, el artículo 62º de la citada ley establece que los inventarios deberán valuarse a costo de adquisición o producción, conceptos que han sido definidos por la Ley del Impuesto a la Renta, ello debido a que el legislador pretende establecer un control respecto de aquellos inventarios físicos o materiales que son adquiridos o producidos para su enajenación. En tal sentido, es conveniente analizar la norma que fundamenta tal exigencia, esto es, el artículo 2º de la Ley del Impuesto a la Renta, a efecto de ratificar que los servicios no deben ser controlados en aplicación del mencionado artículo 62º.

De acuerdo con dicha norma, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtengan en el ejercicio gravable. El citado artículo precisa que cuando dichos ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados<sup>35</sup>.

Por su parte, se prevé que el costo computable viene dado por el costo de adquisición<sup>36</sup>, el costo de producción<sup>37</sup>, el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario<sup>38</sup>, conceptos que por sus definiciones legales, se entienden referidos a bienes que pueden enajenarse con o sin

<sup>34</sup> Así, el artículo 7º del Decreto Legislativo Nº 200 norma que aprobó la Ley del Impuesto a la Renta, a partir del ejercicio 1982, señalaba que: "los contribuyentes, empresas o sociedades que deban practicar inventario, en razón de la actividad que desarrollan, estarán obligados a llevar inventario permanente de sus existencias. La valuación de los inventarios se realizará de acuerdo con las normas que señale el Reglamento". Asimismo indicaba que las empresas, en su caso, deberán contabilizar, en cuentas separadas, los siguientes elementos constitutivos del costo de producción: a) Materias primas; b) Mano de obra; y c) Gastos de fabricación y que "Con el objeto de mostrar el costo real, las empresas deberán acreditar, mediante registros adecuados, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en sus inventarios finales. En el transcurso del año podrán llevar un sistema de costos estimados que se adapten a su giro, pero al final del año, deberán necesariamente valorar sus existencias al costo real".

Agregaba el citado artículo 7º que: "El reglamento señalará las empresas que, en función de sus ingresos brutos anuales o por la naturaleza de sus actividades, deban cumplir con la totalidad de las normas del presente artículo. Asimismo, establecerá los métodos que podrán utilizarse para valuar las existencias limitando la utilidad del método Últimas Entradas, Primeras Salidas (UEPS) al caso de contribuyentes, empresas o sociedades que llevan un sistema de contabilidad de costos basados en registro de inventario permanente".

<sup>35</sup> Tras la modificación introducida por el Decreto Legislativo Nº 1112, vigente desde el 1 de enero de 2013, se prevé que cuando los ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

<sup>36</sup> Definido como la contraprestación pagada por el bien adquirido incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. A ello se agrega que en ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición. Asimismo, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo Nº 1112, se entiende por costo computable de los bienes enajenados al costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda, a lo que se agrega los conceptos que no forman parte del costo computable.

<sup>37</sup> El costo de producción o construcción es el definido como el incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción. Similar definición se recoge en el Decreto Legislativo Nº 1112.

<sup>38</sup> Este es el caso de empresas en que tienen existencias para la venta al cierre del ejercicio como consecuencia de no enajenar todos los bienes disponibles para la venta (adquiridos o producidos).



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

modificación<sup>39</sup> y no a servicios (tales como la intermediación financiera o la seguridad brindada a un domicilio), los que constituyen productos no físicos o inmateriales. Por ello, si bien el inciso j) del artículo 11º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta hace mención al costo computable de los servicios, dicho concepto no ha sido previsto por el artículo 20º de la Ley. A ello cabe agregar que a diferencia del caso de los bienes, los servicios no pueden ser "enajenados" en el sentido de la transferencia de la propiedad y no tienen título alguno<sup>40</sup>.

De lo señalado, se advierte que esta obligación depende del tipo de inventarios, pues tal como se ha indicado, se encuentra referida a aquéllos que se pueden identificar mediante su observación, comprobación, cuantificación (en peso, en cantidades, etc.) y valoración, esto es, a los que tienen materialidad. En tal sentido, a efecto de la exigencia de deberes formales e imposición de sanciones, la exigencia del control de inventarios, tal como se encuentra regulada por el artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 35º de su Reglamento, no está dirigida a los productos que no tienen una forma física o material o no se encuentran en un soporte físico o que sean resultantes de las actividades de servicio.

En este sentido, conforme con el análisis efectuado, si bien la obligación de aplicar los deberes referidos a inventarios previstos por el artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta y en el artículo 35º de su Reglamento, puede recaer sobre cualquier sujeto en función del nivel de ingresos brutos que obtenga<sup>41</sup>, sin importar su actividad (comercial, industrial o de servicio), ésta se encuentra condicionada a la posesión de bienes físicos, tangibles o corpóreos (observables y comprobables mediante su conteo, medición, pesaje y/o almacenaje) que sean utilizados en su actividad económica. Sin perjuicio del análisis que amerite cada actividad en concreto, se presenta el siguiente cuadro a manera de ejemplo:

ACTIVIDAD EMPRESARIAL		
Empresas Comerciales	Empresas Industriales o extractivas	Empresas de servicios
1. Control de las mercaderías adquiridas y vendidas, ya sea a través de: a) Registro de Inventario Permanente en	1. Determinación del costo de productos en proceso y productos terminados, a través del Registro de Costos, si los	1. Control de los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en la prestación del servicio, ya sea a través de: a) Registro de

<sup>39</sup> Conforme con el Plan Contable General Empresarial, este tipo de existencias recibiría la denominación de productos terminados o mercaderías, respectivamente.

<sup>40</sup> Al respecto, véase: CHOY ZEVALLOS, Elsa, "El dilema de los costos en las empresas de servicios" en: Quipukamayoc, Revista de la Facultad de Ciencias Contables, UNMSM, Nº 20, 2012, Lima, pp. 7 y ss.

<sup>41</sup> En cuanto al momento en el que surge la obligación de llevar inventarios, cabe precisar que las obligaciones dispuestas por el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, surgen a partir del 1 de enero de cada ejercicio gravable y a lo largo del ejercicio, teniendo en consideración el tipo de registro que se encuentre obligado el contribuyente a llevar según el nivel de los ingresos brutos anuales. En efecto, atendiendo a los plazos de atraso dispuestos por la Resolución Nº 234-2006/SUNAT se tiene que el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas debe llevarse con un atraso no mayor de un mes, contado desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones relacionadas con la entrada o salida de bienes; mientras que el plazo máximo de atraso en el caso del Registro de Inventario Permanente Valorizado es de tres meses desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones relacionadas con la entrada o salida de los bienes. Finalmente, en el caso del Registro de Costos, el plazo máximo de atraso es de tres meses contados desde el día hábil siguiente al cierre del ejercicio gravable. De ello, se advierte que únicamente en el caso del Registro de Costos su exigencia se genera una vez concluido el ejercicio gravable, considerando que el contribuyente que se encuentra obligado a llevarlo tiene un plazo de atraso de hasta tres meses siguientes al cierre del ejercicio gravable.

En relación con las empresas que recién inician sus actividades, cabe indicar que no existe una norma específica que establezca los criterios que se deben considerar. Ante tal ausencia normativa, se considera pertinente aplicarlo dispuesto por el segundo párrafo del inciso a) del artículo 38º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>41</sup>, aplicable para el llevado de los libros y registros contables, por lo que al tratarse de un requisito que se vincula al llevado de los registros contables, en el caso de perceptores de rentas de tercera categoría que inicien actividades generadoras de estas rentas en el transcurso del ejercicio se considerarían los ingresos que presuman que obtendrán en éste.



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

<p>Unidades Físicas; o b) Registro de Inventario Permanente Valorizado, dependiendo del nivel de ingresos obtenidos durante el ejercicio precedente.</p> <p>2. Control de los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en otras actividades (como de venta o de administración), ya sea a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; o b) Registro de Inventario Permanente Valorizado, dependiendo del nivel de ingresos obtenidos durante el ejercicio precedente.</p>	<p>ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a 1 500 UIT del ejercicio en curso.</p> <p>2. Control de los bienes producidos y vendidos, así como de bienes adquiridos y consumidos o utilizados en la producción, ya sea a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; o b) Registro de Inventario Permanente Valorizado, dependiendo del nivel de ingresos obtenidos durante el ejercicio precedente.</p> <p>3. Control de los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en otras actividades (como de venta o de administración), ya sea a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; o b) Registro de Inventario Permanente Valorizado, dependiendo del nivel de ingresos obtenidos durante el ejercicio precedente.</p>	<p>Inventario Permanente en Unidades Físicas; o b) Registro de Inventario Permanente Valorizado, dependiendo del nivel de ingresos obtenidos durante el ejercicio precedente.</p> <p>2. Control de los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en otras actividades (como de venta o de administración), ya sea a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; o b) Registro de Inventario Permanente Valorizado, dependiendo del nivel de ingresos obtenidos durante el ejercicio precedente.</p>
---	---	--

Es importante resaltar que el enfoque planteado ha sido recogido por la Administración Tributaria al momento de establecer la información mínima que debe ser incluida en los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, de acuerdo con el artículo 13º de la Resolución Nº 234-2006/SUNAT.

Así, en el caso del Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y del Registro de Inventario Permanente Valorizado, según los numerales 12 y 13 del artículo 13º de la citada Resolución, se requiere información sobre la entrada y salida física de las existencias en cada almacén, información del establecimiento donde se ubican las existencias, unidad de medida, entre otros.

Por otro lado, en el caso del Registro de Costos, de acuerdo con el numeral 10 del artículo 13º de la citada resolución, se advierte que su propósito principal es la determinación del costo de ventas así como del costo de producción, ambos referidos a la valuación de los bienes tangibles y corpóreos obtenidos de una actividad productiva. En efecto, respecto del costo de ventas, esto es, el costo computable del bien enajenado, corresponde al importe de los bienes que se transfieren en propiedad (bienes físicos). Asimismo, en el caso del costo de producción, se hace referencia a bienes que son objeto de una transformación física.

Como se aprecia de las características de los Registros de Inventario Permanente en Unidades Físicas, de Inventario Permanente Valorizado y de Costos, éstos están destinados a la contabilización o registro del movimiento de bienes de carácter físico (tal como se aprecia de la misma denominación "Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas"). Por tanto, señalar que los sujetos, empresas o sociedades que sólo mantienen o cuentan con inventarios que no



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

tienen una forma física o material o que no se encuentran contenidos en un soporte físico están obligados a cumplir los deberes formales previstos por el artículo 35º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, implica que éstos cuenten con un registro legalizado pero en el que no figure anotación alguna, lo que es contrario a la esencia de la definición de "llevar inventarios" a la que se ha hecho referencia, entendida como la acción de mantener una lista, esto es, utilizar un registro para reflejar el inventario que se ha practicado en forma actualizada y en orden, esto es, lo opuesto a mantener un libro y/o registro en blanco.

Por consiguiente, se concluye que haciendo una interpretación conjunta de los términos utilizados por los artículos 20º y 62º de la Ley del Impuesto a la Renta, de las definiciones citadas referidas a los inventarios y considerando el propósito de cada uno de los registros mencionados por el artículo 35º del reglamento de la citada ley, aquellos sujetos, empresas o sociedades que únicamente mantengan o cuenten con inventarios que no tengan una forma física o material o que no se encuentren contenidos en un soporte físico quedan excluidos del cumplimiento de las obligaciones formales previstas por el artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 35º de su Reglamento, dado que en el caso de los inventarios inmateriales y de los inventarios producidos por empresas prestadoras de servicios, no resulta posible practicar inventarios tal como prevé el citado artículo 62º, norma que sirve de sustento para exigir el cumplimiento de tales deberes formales.

Al respecto, es conveniente precisar que lo indicado no implica que las empresas, a efectos contables o financieros, no deban controlar el costo de sus inventarios inmateriales (cuyo sustento puede ser exigido por la Administración en la fiscalización) sino que a tal fin, y para efectos formales tributarios, la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no han definido una forma específica para hacerlo como si se ha previsto en el caso de los inventarios materiales. Asimismo, la presente propuesta no pretende efectuar una definición del término "inventarios" que resulte aplicable a todo el ordenamiento tributario, sino establecer los alcances de las obligaciones formales previstas por el artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 35º de su reglamento<sup>42</sup>.

De otro lado, cabe agregar que la interpretación que se haga de esta norma está estrechamente ligada con la imputación de infracciones y a la imposición de sanciones. En efecto, si se considerara que en todos los casos, sin importar el tipo de inventarios (materiales o inmateriales), deben cumplirse los deberes previstos por el artículo 35º del citado reglamento, podría sancionarse a aquellos sujetos que incumplan dichos deberes aunque no puedan determinar un costo de adquisición o de producción en los términos definidos por la ley, los que solo hacen referencia a "bienes" físicos.

Ello equivale a hacer una interpretación extensiva de los citados deberes, y como consecuencia de ello, se incluiría dentro de los tipos infractores relacionados con los libros y registros contables, un supuesto que en principio no está contemplado dentro de los alcances estrictos de la Ley del Impuesto a la Renta. En efecto, conforme con la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en vía de interpretación no podrá establecerse sanciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Por tanto, se concluye que las exigencias formales previstas por el artículo 35º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con los libros y registros referidos a inventarios sólo son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiera practicar, administrar o gestionar inventarios físicos o materiales".

<sup>42</sup> En tal sentido, se considera que aun cuando en algunas Resoluciones del Tribunal Fiscal se hayan analizado casos de mermas, desmedros o pérdidas de determinados bienes, ello no implica que en dichos casos deban aplicarse los deberes formales previstos por el artículo 35º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que ello dependerá de la corporeidad del bien.



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-04, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF<sup>43</sup>.

Que atendiendo al criterio de carácter vinculante expuesto, contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-04, se tiene que la obligación de cumplir los deberes formales referidos a los inventarios, previstos por el artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y por el artículo 35° de su reglamento<sup>44</sup> está condicionada a la posesión de bienes materiales, físicos, tangibles o corpóreos que sean utilizados en la actividad económica que realicen los deudores tributarios.

Que ahora bien, el aludido criterio vinculante resulta aplicable al caso de autos, por cuanto, la materia de grado consiste precisamente en establecer si la recurrente, por la actividad que realiza (empresa comercial dedicada a la venta de partes, piezas y accesorios automotrices), ha cometido la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, imputada mediante la Resolución de Multa N° 022-002-0009798, por llevar un Registro de Inventario Permanente Valorizado sin las formas y condiciones establecidas y si el mencionado valor fue emitido con arreglo a ley.

Que atendiendo al mencionado criterio y a que tanto la Administración<sup>45</sup>, como la recurrente<sup>46</sup> aceptan el hecho que contaba con existencias de tipo material, tangible o corpóreo para el desarrollo de su actividad económica, se concluye que estaba obligada a cumplir las exigencias formales previstas por el artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, dado que los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio precedente (2007) superaron 1 500 UIT<sup>47</sup>, se encontraba dentro del alcance del inciso a) del citado artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, debía llevar un Registro de Inventario Permanente Valorizado, para reflejar el inventario que se ha practicado en forma actualizada y en orden.

Que por lo expuesto la recurrente, para el ejercicio 2008, se encontraba obligada a llevar el Registro de Inventario Permanente Valorizado, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 35° de su reglamento.

<sup>43</sup> Según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° del mismo código, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial. Agrega, que de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo este precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal; siendo que la aludida resolución así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el diario oficial.

<sup>44</sup> Obligación que surge a partir del 1 de enero de cada ejercicio gravable y a lo largo del ejercicio.

<sup>45</sup> En el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 66 a 71) se indica que la actividad económica de la empresa es la venta de partes, piezas y accesorios y que efectúa la importación de su mercadería de Estados Unidos, Japón y Venezuela y que se verificó las ventas gravadas con documentación sustentatoria y se verificó las compras importadas por los meses de mayo, junio y julio de 2008.

<sup>46</sup> En su recurso impugnativo la recurrente señala la existencia de un promedio de 15 587 de ítems vinculado con su actividad de la venta de repuestos, accesorios y suministros para la industria automotriz que son importados del exterior.

<sup>47</sup> De acuerdo con lo señalado por el Decreto Supremo N° 209-2007-EF, la UIT aplicable en el ejercicio 2008 fue de S/. 3 500,00. Asimismo, según se observa de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, presentada por la recurrente mediante el Formulario PDT 660 N° 340736 (fojas 154 a 163), esta obtuvo como ingresos brutos la suma de S/. 25 950 835,00 (Suma de las casillas 461, 473, 475 y 477 referidas a Ventas Netas o Ingresos por Servicios, Ingresos Financieros Gravados, Otros Ingresos Gravados, y Enajenación de valores y bienes del Activo Fijo), esto es, sus ingresos fueron mayores a 1 500 UIT (5 250 000,00).



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

Que a su vez y con relación al mencionado registro, este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones Nº 08311-3-2001 y 1398-3-2003, ha señalado que en este se anota el ingreso y salida de existencias (mercaderías, suministros, materias primas, etc.), así como sus respectivas valorizaciones. En tal sentido, se encuentran referidos a movimientos de bienes, los que pueden ser diarios, semanales, mensuales o anuales, dependiendo de la oportunidad en la que se realicen las compras, las ventas, el proceso de producción o cualquier otra actividad que involucre entradas y salida de bienes.

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01562-2-2004 se ha indicado que el Registro de Inventario Permanente Valorizado, conforme con la técnica contable, consiste en llevar por cada ítem de mercadería, de suministros o, según sea el caso, de materias primas, materias auxiliares o productos terminados, un control físico y valorado en el cual se muestre cada uno de los ingresos y salidas de estos productos, así como los respectivos saldos de estos movimientos, debiendo encontrarse respaldados por su documentación sustentatoria respectiva: partes de ingreso a almacén, notas de pedido, guías de remisión, facturas de compra y venta, entre otros, criterio acorde con lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 998-4-97.

Que estando a lo previsto por el artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con el artículo 35º del reglamento de la citada ley, el criterio de carácter vinculante expuesto así como los criterios jurisprudenciales glosados respecto del Registro de Inventario Permanente Valorizado, se considera que este refleja el inventario que se ha practicado en forma permanente, en orden y actualizado.

Que conforme se ha expuesto en los considerandos precedentes, y de la documentación obrante en autos referida al procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente, así como de los argumentos esbozados por esta, no se evidencia que hubiese cuestionado o presentado ningún medio probatorio que acredite que durante la aludida fiscalización exhibió el Registro de Inventario Permanente Valorizado en el que se hubiere registrado la información conforme con las normas citadas, sino que por el contrario, está acreditado que presentó un registro que no cumplía la forma y condiciones establecidas a que se ha hecho mención en los considerandos precedentes.

Que en consecuencia, habiéndose determinado que en el ejercicio 2008 la recurrente estaba obligada a llevar un Registro de Inventario Permanente Valorizado, y que este debía cumplir con observar determinada forma y condiciones antes expuestas, esto es, que refleje un inventario practicado en forma permanente, en orden y actualizado, lo que no hizo; se encuentra acreditada la comisión de la infracción imputada y, por tanto, que la multa impugnada se giró con arreglo a ley, siendo infundada la apelación de puro derecho presentada.

Que ahora bien, no resultan amparables los argumentos de la recurrente en el sentido que no estaba obligada a llevar un Registro de Inventario Permanente Valorizado, debido a que su actividad económica principal consiste en la venta al por menor de repuestos, accesorios y suministros de repuestos automotrices en la misma condición en que los importa o compra, sin efectuar alteración alguna, esto es, no se dedica a la transformación de bienes, en cuyo caso, según la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 - Existencias y la doctrina contable, sí le correspondería llevar un sistema de contabilidad de costos, ya que de acuerdo con el criterio vinculante contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2015-04, las exigencias formales previstas por el artículo 35º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con los libros y registros referidos a inventarios sólo son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiera practicar inventarios físicos o materiales, situación en la que se encontraba la recurrente, siendo que en el presente caso, el hecho de llevar a cabo una actividad comercializadora, no implica una excepción a la regla, como se ha expuesto en los fundamentos del criterio vinculante adoptado.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en cuanto a que de la interpretación del artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 35º del reglamento de la citada ley, se deduce que el control de inventarios puede agruparse en función a los ingresos anuales y a la naturaleza de sus actividades, siendo que el citado artículo 35º del reglamento regula la forma de llevar los inventarios únicamente en función de los ingresos anuales mas no de la naturaleza de las actividades, supuesto en el cual, debía acudirse a los

N 81 19



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

métodos del Inventario al Detalle o por Menor o por Existencias Básicas previstos por el aludido artículo 62°, cabe anotar que debe diferenciarse las formas de controlar inventarios, para lo cual debe estarse a lo dispuesto por el citado artículo 35° del reglamento, y los métodos de valuación de existencias aceptados tributariamente, previstos por el artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, de los fundamentos del acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-04, se desprende que en el caso de contribuyentes, empresas o sociedades como la recurrente, esto es, que se dedican a la actividad comercializadora de bienes sin que medie transformación, al contarse con inventarios de tipo material o corpóreo, se está dentro del ámbito de aplicación del mencionado artículo 35° de la norma reglamentaria y dado que esta había obtenido en el ejercicio anterior ingresos brutos que superaron 1 500 UIT, estaba dentro de los alcances del inciso a) de la anotada norma del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En tal sentido, la recurrente debía registrar información en un Registro de Inventario Permanente Valorizado y a efectos de la valuación de sus existencias, debía utilizar cualquiera de los métodos aceptados tributariamente por el artículo 62° de la citada ley, por lo que carece de sustento lo argumentado sobre el particular.

Que cabe precisar que no resulta correcta la afirmación de la recurrente en el sentido que el artículo 35° del reglamento regula únicamente el control de inventarios en función a los ingresos anuales. Así por ejemplo, en el cuadro mostrado previamente a título ilustrativo (como parte de los fundamentos del criterio vinculante), se aprecia que en el caso de empresas comerciales se debe controlar las mercaderías adquiridas y vendidas, ya sea a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; o b) Registro de Inventario Permanente Valorizado, dependiendo del nivel de ingresos obtenidos durante el ejercicio precedente. Así también, se debe controlar los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en otras actividades (como de venta o de administración), ya sea a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; o b) Registro de Inventario Permanente Valorizado, dependiendo del nivel de ingresos obtenidos durante el ejercicio precedente.

Que como se ha analizado en los fundamentos del citado criterio vinculante, el artículo 35° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no se ha limitado a considerar que los deudores tributarios, a efectos del control de sus inventarios y la contabilización de sus costos, únicamente deben tener en cuenta el nivel de sus ingresos brutos anuales, sino que además se debe verificar si practican inventarios, es decir si administran o gestionan inventarios físicos o materiales, por lo que lo alegado en contrario por la recurrente no resulta oponible.

Que con relación al alegato de la recurrente referido a que dado el alto volumen por cantidad de ítems que comercializa al por menor, de alta rotación y márgenes similares por sección, segmento o familia, en cada ejercicio económico, lo que para el ejercicio 2008 significaba un promedio de 15 857 ítems, cuyo margen bruto se establece por dichos segmentos o familias de repuestos, estaba imposibilitada de llevar un Registro Permanente Valorizado conforme con los términos legales, debe indicarse que la Resolución de Multa N° 022-002-0009798 fue emitida al determinarse que en primer término, si la recurrente se encontraba obligada a llevar el Registro de Inventario Permanente Valorizado en el ejercicio fiscalizado, y en segundo lugar que aquella no llevaba el mencionado registro cumpliendo con las formas y condiciones establecidas, esto es, se determinó la comisión de la infracción de forma objetiva, no siendo relevante que la recurrente al realizar su actividad económica manejara un alto volumen de existencias por cantidad de ítems o que estos tuvieran alta rotación ni que correspondieran márgenes similares por sección, segmento o familia, en cada ejercicio económico, más aun cuando nada de ello impedía que dicho registro reflejara cómo se había practicado el inventario en forma permanente, en orden y actualizado, por lo que lo alegado al respecto carece de sustento.

Que tampoco enerva la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, que de acuerdo con diversa doctrina y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 – Existencias citadas por la recurrente, por la actividad económica que realizaba, (comercialización de partes, piezas y accesorios), le fuera conveniente valuar sus inventarios mediante el método de Inventario al



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

Detalle o al Por Menor, ni así tampoco, que dicho método se haya efectuado cumpliendo las exigencias de la mencionada norma contable.

Que en el mismo sentido, la comisión de la infracción imputada a la recurrente no se desvirtúa por el hecho que la recurrente hubiese optado por utilizar el método de Inventario al Detalle o al Por Menor para la valuación de sus inventarios, ni que tal método se utilice cuando existe un volumen de operaciones al por menor de alta rotación y márgenes similares para cada sección o segmento comercial o que según la recurrente, constituya un elemento básico para la determinación del costo de venta anual.

Que en cuanto a las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00891-5-2000, 06784-1-2002, 00359-3-2005, 11709-4-2007, 00102-5-2009, 11448-1-2009 y 01257-4-2010, invocadas por la recurrente, debe indicarse que no resultan aplicables al caso de autos, por cuanto no versan sobre la comisión de ninguna infracción vinculada con el cumplimiento de las exigencias formales previstas por el artículo 35º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con los libros y registros referidos a inventarios, sino que versan sobre casos en los que por un lado, se analizaron los reparos efectuados por la Administración a la determinación del Impuesto a la Renta y que para tal efecto, además de recurrir a las normas tributarias, se aplicó la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2, con la finalidad de establecer lo que debía entenderse por costos de las existencias y en específico, costos de los bienes producidos.

Que asimismo, en otros casos, se refieren a reparos efectuados por la Administración al Impuesto a la Renta, en los que resultaba necesario analizar los métodos de valuación de existencias contemplados en el artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta; en otro caso, se refiere a diversos reparos al mencionado impuesto, entre ellos, el de ajuste del costo de ventas, respecto del cual esta instancia concluyó por un lado, que la Administración no había indicado los detalles de las observaciones de una parte del importe total del reparo, por lo que al no encontrarse fundamentado este en su totalidad, resultaba necesario que aquella lo hiciera, a efectos de que la contribuyente pudiese ejercer su derecho de defensa. Asimismo, se señalaron algunas observaciones al procedimiento seguido por la contribuyente para la distribución de las variaciones entre los costos reales y los costos estimados empleado; precisándose que en el supuesto que esta no hubiese llevado un sistema de contabilidad de costos de acuerdo a las características necesarias, estando obligada a ello, tal situación no podía servir de fundamento para que la Administración desconociera el registro de operaciones que sustentarían el costo de producción y por consiguiente el costo de ventas, razón por la cual, se dispuso que aquella emitiera un nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta las consideraciones expuestas en la resolución de este colegiado.

Que en otro caso, se refiere a un reparo de la Administración que fue confirmado, por deducción del costo de ventas consignado en diversas facturas observadas en un ejercicio determinado, ya que se verificó que el contribuyente no precisó el método de valuación de existencia adoptado, según el mencionado artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta, ni presentó documentación sustentatoria que acreditara que de acuerdo con tal sistema, el costo contenido en las facturas reparadas, correspondían a rentas devengadas en el ejercicio materia de observación.

Que cabe precisar que tampoco es aplicable al caso de autos el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 998-4-97, invocada por la recurrente con la finalidad de desvirtuar la comisión de la infracción que se le imputa mediante la resolución de multa impugnada, ya que también versa sobre un supuesto distinto, como es la suspensión del plazo de fiscalización debido a causa imputable a la contribuyente, al considerarse imposible verificar la procedencia de inventarios así como el costo de insumos y de productos terminados debido a que durante la fiscalización, aquélla presentó un Inventario de Productos Terminados que no reunía las características de un sistema de contabilidad de costos.

Que tampoco es aplicable el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01572-3-2009, invocada por la recurrente, dado que también versa sobre un supuesto distinto al de autos, en el que se dejaron sin efecto diversas resoluciones de determinación mediante las que se atribuyó responsabilidad solidaria.

Que finalmente, el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo el 19 de marzo de 2013 con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se aprecia de la Constancia Nº 0225-2013-EF/TF (foja 182).



# Tribunal Fiscal

Nº 04289-8-2015

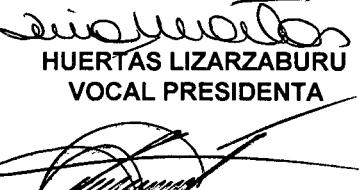
Con las vocales Huertas Lizarzaburu, Izaguirre Llampasi, e interviniendo como ponente el vocal Falconí Sinche.

## RESUELVE:

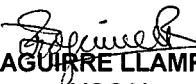
1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° 0250140013647/SUNAT de 31 de marzo de 2011.
2. Declarar **INFUNDADA** la apelación de puro derecho interpuesta.
3. Declarar que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", en cuanto establece el siguiente criterio:

***"Las exigencias formales previstas por el artículo 35º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con los libros y registros referidos a inventarios sólo son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiera practicar inventarios físicos o materiales".***

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

  
HUERTAS LIZARZABURU  
VOCAL PRESIDENTA

  
FALCONÍ SINCHE  
VOCAL

  
IZAGUIRRE LLAMPASI  
VOCAL

  
Huerta Llanos  
Secretario Relator  
FS/HLL/DM/mpe.