



# Tribunal Fiscal

Nº 00779-8-2017

EXPEDIENTE N° : 16575-2016  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 26 de enero de 2017

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_, con Registro Único de Contribuyente N° \_\_\_\_\_ contra la Resolución de Intendencia N° 0260140143140/SUNAT de 30 de setiembre de 2016, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia N° 024-024-0059018/SUNAT, que resolvió que no surtió efectos la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene en cuanto al principio del devengado, que ni la Ley del Impuesto a la Renta, ni su reglamento, ni otra norma tributaria, han definido el criterio del devengado, razón por la cual se debe recurrir a las normas contables. Asimismo, indica que en virtud a las Normas Internacionales de Contabilidad el efecto económico de una transacción se debe reconocer en el momento en que se produce, sin entrar a distinguir si se ha cobrado o pagado por dicha transacción.

Que agrega que de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, siendo que el mismo criterio resulta aplicable a los gastos. En ese sentido, afirma que los gastos se reconocen cuando exista la obligación de pagarlos, aun cuando todavía no se haya producido su cancelación, amparando su dicho en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00102-5-2009 y 02812-2-2006.

Que anota que presentó una declaración jurada rectificatoria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, mediante el Formulario PDT 702 N° 750596264, mediante la cual reconoció un mayor importe de gastos devengados en el aludido ejercicio por la suma S/. 205 302,00. A su vez, precisa que dicho mayor importe de gastos corresponde al contrato celebrado con el Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, el cual se sustenta en la adenda al Convenio de Apoyo Técnico y Administrativo celebrado entre ella y la empresa \_\_\_\_\_ con la finalidad de llevar a cabo el servicio objeto del Contrato N° 010-2012-PNSU-PROCOES, suscrito con el Programa de Mejoramiento y Ampliación de los Servicios de Agua y Saneamiento del Perú (PROCOES).

Que manifiesta que dentro de la mencionada adenda se encuentra consignado un cuadro que corresponde a los costos en que se ha venido incurriendo por el servicio brindado a PROCOES, de los cuales se mantiene un saldo de S/. 205 302,09, sujeto a lo que resulte luego del pago pendiente a determinados especialistas, cierre administrativo de la entidad y cierre administrativo del proceso investigador por presunta falsedad del BID.

Que aduce que en la resolución apelada la Administración señaló que se limitó a presentar, a efecto de sustentar la aludida declaración jurada rectificatoria, documentos en copia simple sin legalizar, por lo que estos no resultaban fehacientes, sin embargo, precisa que ni en la esquila de requerimiento, ni durante el proceso de presentación de documentos, ni en fechas posteriores, la Administración le indicó que los documentos exhibidos debían ser presentados en copias legalizadas.

Que anota que a pesar de lo expuesto, la Administración dispuso mediante la Resolución de Intendencia N° 024-024-0059018/SUNAT y la resolución apelada, que la mencionada declaración rectificatoria no había surtido efectos, vulnerando todo principio legal, contable y tributario que rige en el país, por lo que solicita que tales actos, así como el Documento de Cierre de la Esquila de Requerimiento N° 216022034692, sean declarados nulos.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente presentó una declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, a través de la cual determinó una menor obligación tributaria a la originalmente declarada, razón por la cual le solicitó mediante la Esquila de Requerimiento N° 216022034692 que cumpla con sustentar la veracidad y exactitud de los datos contenidos en la aludida

1



# Tribunal Fiscal

Nº 00779-8-2017

declaración rectificatoria, siendo que en el documento de cierre de la anotada esquila dejó constancia que esta únicamente presentó fotocopias de un Convenio de Apoyo Técnico, Logístico y Administrativo, de las Adendas 1 y 2 de dicho convenio y del Libro Diario donde se verifica la provisión global como Estudios de Pre inversión e Inversión.

Que aduce que habiendo vencido el plazo otorgado en la Esquila de Requerimiento N° 216022034692, la recurrente no cumplió con sustentar los motivos que sustentaran la presentación de la mencionada declaración rectificatoria, motivo por el cual emitió la Resolución de Intendencia N° 024-024-0059018/SUNAT, que resolvió que no surtió efectos dicha declaración.

Que arguye que si bien la recurrente señala que la declaración rectificatoria se sustenta en las adendas exhibidas durante el procedimiento de verificación que se le practicó, de acuerdo con el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando los ingresos netos 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, o en todo caso con otros documentos a que se refiere el artículo 37° de la anotada ley.

Que concluye que teniendo en cuenta que la recurrente no presentó comprobantes de pago ni documentación adicional que sustente el registro de la suma de S/. 205 302,00 como costo de ventas, limitándose a señalar que dicho monto se sustenta en las adendas presentadas, se tiene que esta no ha exhibido ni ofrecido como prueba documentación que efectivamente respalde y acredite el mayor costo rectificado.

Que la materia en controversia radica en determinar si la Resolución de Intendencia N° 024-024-0059018/SUNAT, que resolvió que no surtió efectos la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, fue emitida de acuerdo a ley.

Que de acuerdo con el artículo 124° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, son etapas del procedimiento contencioso tributario, la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal.

Que el artículo 135° del citado código señala que son actos reclamables, entre otros, los que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria.

Que por su parte, el numeral 88.2 del artículo 88° del mencionado código establece que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación y que en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que el inciso a) del artículo 104° del aludido código prescribe que 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, y que el acuse de recibo deberá contener, como mínimo lo siguiente: (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.

Que de otro lado, el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112 y la Ley N° 30296<sup>1</sup>, establece que la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente

<sup>1</sup> Publicados el 29 junio 2012 y 31 de diciembre 2014, y vigentes a partir del 1 de enero de 2013 y el 1 de enero de 2015, respectivamente.

2



# Tribunal Fiscal

N° 00779-8-2017

sustentado con comprobantes de pago. Agrega que la obligación de sustentar el costo computable con comprobantes de pago no será aplicable, entre otros, de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago no sea obligatoria su emisión o cuando de conformidad con el artículo 37° de la misma ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos, en cuyo caso el costo podrá ser sustentado con tales documentos.

Que dicho artículo agrega que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el 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 con las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda, entendiéndose por: 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos 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 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; 2) Costo de producción o construcción: El costo 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; y, 3) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo con lo establecido en la indicada ley, salvo lo dispuesto en el artículo 21° de esta última.

Que conforme se indica en el Comprobante de Información Registrada y del Acta de Resultados de fojas 27, 28 y 92, la actividad económica principal de la recurrente es de arquitectura e ingeniería.

Que de autos se aprecia que la recurrente presentó el 7 de abril de 2016, la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, mediante el Formulario PDT 702 N° 750561599 (fojas 54 a 59 y 61), no obstante, el 20 de mayo de 2016, rectificó la aludida declaración mediante el Formulario PDT 702 N° 750596264 (fojas 48 a 53 y 60), estableciendo una menor obligación tributaria, conforme con el siguiente detalle:

**Cuadro N° 01**

Concepto	Formulario PDT 702 N° 750561599		Formulario PDT 702 N° 750596264	
	Declaración original		Declaración rectificatoria	
Ventas netas o ingresos	SI.	335 852,00	SI.	335 852,00
Descuentos	SI.	-	SI.	-
Ventas netas	SI.	335 852,00	SI.	335 852,00
Costo de ventas	SI.	53 428,00	SI.	258 730,00
Resultado bruto	SI.	282 424,00	SI.	77 122,00
Gastos de administración	SI.	65 522,00	SI.	65 522,00
Resultado de operación	SI.	216 902,00	SI.	11 600,00
Gastos financieros	SI.	1 191,00	SI.	1 191,00
Ingresos financieros	SI.	427,00	SI.	427,00
Gastos diversos	SI.	8 309,00	SI.	8 309,00
Resultado antes de participaciones	SI.	207 829,00	SI.	2 527,00
Resultado antes de impuestos	SI.	207 829,00	SI.	2 527,00
Adiciones	SI.	8 943,00	SI.	8 943,00
Deducciones	SI.	-	SI.	-
Renta neta imponible	SI.	216 772,00	SI.	11 470,00
Impuesto a la Renta	SI.	60 696,00	SI.	3 212,00



# Tribunal Fiscal

N° 00779-8-2017

Que en atención a ello, la Administración notificó a la recurrente la Esquela de Requerimiento N° 216022034692 y Anexos 01 y 02 (fojas 22 a 24), a fin de verificar la veracidad y exactitud de los datos consignados en la anotada declaración rectificatoria.

Que del Anexo N° 02 de la indicada esquela (foja 22), se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente que para el 22 de junio de 2016, exhibiera y/o presentara, entre otros: i) Análisis detallado de los rubros, conceptos u operaciones que dieron origen a la determinación de una menor obligación; ii) Comprobantes de pago, declaraciones únicas de aduanas o declaración simplificada, guías de remisión, notas de débito y/o crédito, así como la documentación que acredite las cancelaciones realizadas utilizando medios de pago, para sustentar lo explicado en el punto i), de corresponder; iii) Registro de Ventas e Ingresos y Registro de Compras, para sustentar lo explicado en el punto i), de corresponder; iv) Libro Diario o Libro Diario de Formato Simplificado, Libro Mayor, Libro Caja y Bancos, Libro de Inventario y Balances, Registro de Inventario Permanente de Unidades Físicas, Registro de Inventario Permanente Valorizado, e inventario físico de sus existencias al final del ejercicio anterior, para sustentar lo explicado en el punto i), de corresponder; y, v) Cualquier otro documento que sustente la determinación de la menor obligación.

Que en el Documento de Cierre de la Esquela de Requerimiento N° 216022034692 (foja 26), la Administración dejó constancia de la presentación de la siguiente documentación: (i) Fotocopia del Convenio de Apoyo Técnico, Logístico y Administrativo de 5 de julio de 2012, celebrado entre la recurrente y (fojas 6 a 13), según el cual la primera contrató los servicios de la segunda, a fin que bajo su control y dirección se encargara de prestar su apoyo técnico y administrativo en la disposición de los profesionales especializados que se requirieran en la elaboración de estudios de pre inversión e inversión para el mejoramiento y ampliación de servicios de agua y saneamiento en las localidades rurales y pequeñas ciudades de los distritos de asilo, Huancané y Acora, provincias de Azángaro, Huancané y Puno de la Región Puno, con la finalidad de llevar a cabo el servicio objeto del Contrato N° 010-2012-PNSU-PROCOES, celebrado entre la recurrente y el Programa de Mejoramiento y Ampliación de los Servicios de Agua y Saneamiento del Perú (PROCOES)<sup>2</sup>; (ii) Fotocopia de la Adenda al mencionado convenio de 19 de setiembre de 2012 (foja 5); (iii) Fotocopia de la Adenda N° 2 del anotado convenio de 29 de enero de 2013 (fojas 3 y 4); (iv) Fotocopia de la Adenda del referido convenio de 19 de junio de 2015 y cuadro adjunto "Situación del Consorcio de Saneamiento Integral – Vikadiza al 19/06/15 (Cantidades sin IGV)", en la cual las partes dejan expresa constancia que en el anotado cuadro que forma parte de dicha adenda, constan las cuentas que se han venido realizando conforme con el indicado convenio y sus adendas, como parte del cumplimiento a las prestaciones generadas durante el desarrollo del servicio que se viene realizando a favor de PROCOES, figurando en el mencionado cuadro un detalle de prestaciones y de pagos descontados y pendientes a favor de Vikadiza Ingenieros S.A.C., consignándose un total de S/. 205 302,09 (fojas 14 y 15); y (v) Libro Diario N° 01 con Registro N° 32268 (fojas 1 y 2).

Que asimismo, anotó que de la revisión efectuada a las declaraciones juradas original y rectificatoria presentadas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, se tiene que la recurrente<sup>3</sup> incrementó su costo de ventas por el importe de S/. 205 302,00, y que si bien aquella considera que ello se encuentra sustentado en la adenda de 19 de junio de 2015 del mencionado convenio y en el cuadro adjunto que refleja un saldo por la suma de S/. 205 302,09, también indica que Vikadiza Ingenieros S.A.C. no le ha emitido ningún comprobante de pago, ya que aún no cuenta con la aprobación previa de PROCOES.

Que mediante Resolución de Intendencia N° 024-024-0059018/SUNAT de 7 de julio de 2016 (fojas 29 y 29/reverso), la Administración resolvió que la declaración rectificatoria presentada a través del Formulario PDT 702 N° 750596264 no surtió efecto, debido a que la recurrente no sustentó la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, al considerar que de acuerdo con el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, el costo debía estar debidamente sustentado con comprobantes de pago (fojas 27 y 28).

<sup>2</sup> Cabe precisar que en el aludido convenio, en la cláusula séptima se establece la retribución económica a favor de Vikadiza Ingenieros S.A.C., a ser cancelada según el cronograma de pagos contenido en su Anexo N° 03, precisándose la forma de pago y valorizaciones correspondientes.

<sup>3</sup> En el rubro observaciones del indicado documento de cierre, la Administración señaló como actividad empresarial de la recurrente: "Consortio-construcción".



# Tribunal Fiscal

Nº 00779-8-2017

Que según se aprecia del cargo de notificación de la aludida resolución de intendencia (foja 93), la notificación de dicho acto se efectuó el 11 de julio de 2016, en el domicilio fiscal de la recurrente<sup>4</sup> mediante acuse recibo, consignándose el nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, así como que esta no exhibió su documento de identidad, de conformidad con lo establecido por el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario.

Que por consiguiente, se advierte que el pronunciamiento de la Administración sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en la citada declaración rectificatoria se verificó dentro del plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación.

Que ahora bien, como puede apreciarse de lo actuado, la Administración requirió a la recurrente que exhibiera y/o presentara la información y/o documentación que sustentara la modificación efectuada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 mediante la referida declaración rectificatoria, notificándole para tal efecto la Esquela de Requerimiento Nº 216022034692; apreciándose que en dicha declaración se incrementó el costo de ventas en S/. 205 302,00, que la recurrente se dedica a la prestación de servicios, siendo su actividad principal la de arquitectura e ingeniería, y que esta sustentó el incremento en los costos de los servicios que presta con la documentación antes mencionada, y que la Administración consideró que aquella no sustentó el referido incremento, al no haber sustentado el mayor costo de acuerdo con lo previsto por el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, con comprobantes de pago u otros documentos a que alude la misma ley.

Que sin embargo, tal como se ha señalado en los fundamentos de la Resolución Nº 08246-8-2015, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 8 de setiembre de 2015<sup>5</sup>, si bien las empresas prestadoras de servicios incurren en costos en la actividad que realizan, debe considerarse que el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta no ha recogido el concepto de costo de servicios<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Conforme se aprecia de su Comprobante de Información Registrada de foja 92.

<sup>5</sup> La cual estableció como precedente de observancia obligatoria que: "Los contribuyentes, empresas o sociedades que están dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta están obligados a registrar información en un Registro de Costos, que forma parte del Sistema de Contabilidad de Costos, si su actividad implica la existencia de un proceso productivo que origine un bien material o físico que deba ser valuado y que califique como inventario".

<sup>6</sup> Asimismo, en la referida resolución se indica: "(...), en relación con las empresas prestadoras de servicios, cabe señalar que según HANSEN y MOWEN, existen dos tipos de productos que ofrecen las empresas: "los productos tangibles" y "los servicios". En relación con el primer tipo de productos, señalan que son bienes producidos mediante la conversión de materias primas con el uso de mano de obra e insumos de capital y en cuanto al segundo tipo, afirman que son tareas o actividades realizadas para un cliente o una actividad desempeñada por un consumidor usando los activos de una empresa.

Asimismo, agregan que los servicios difieren de los productos tangibles o físicos en tres aspectos importantes: intangibilidad, porque los clientes no pueden ver, sentir, escuchar ni probar un servicio antes de adquirirlo; temporalidad, debido a que los servicios no se pueden almacenar; e 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.

En el mismo sentido, MOLINA DE PAREDES y COROMOTO MORILLO señalan que las empresas de servicios sólo incurren en costos capitalizables (activos fijos, cargos diferidos y gastos pagados por anticipado), y en "gastos", puesto que la intangibilidad de los servicios conlleva a que no puedan almacenarse. Así, agregan que en el caso de este tipo de empresas, todos los costos incurridos durante un período económico para prestar un servicio requieren ser presentados en el estado de resultados como costos del período, porque generan beneficios (ingresos) inmediatos para la empresa. Sobre el particular, el párrafo 8 de la citada NIC 2 prevé que: "...tal como se describe en el párrafo 19, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso de operación correspondiente".

Por su parte, el párrafo 19 de la citada NIC 2, señala que: "en el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción." Asimismo, agrega que: "estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrados en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles".

De la mencionada norma se desprende que este tipo de empresas acumulan los costos de los servicios desde el inicio de su prestación, aun cuando no se haya reconocido ingreso alguno por dicha actividad, esto es, acumulan en una cuenta transitoria todos los costos que se relacionen con los servicios prestados hasta que puedan correlacionarse con los ingresos vinculados a éstos.

9 y e 5



# Tribunal Fiscal

Nº 00779-8-2017

Que en tal sentido, la observación realizada por la Administración en relación con el sustento del incremento del costo declarado por la recurrente, cuya actividad de prestación de servicios no es materia de discusión en autos, sobre la base del artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, que ampara la denegatoria de los efectos de la declaración rectificatoria presentada por la recurrente, no es conforme a ley. En tal sentido, corresponde revocar la apelada, a efecto que la Administración emita un nuevo pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en la mencionada rectificatoria, debiendo para ello evaluar la documentación presentada por la recurrente (fojas 1 a 15, 80 y 81), así como efectuar las comprobaciones y requerimientos necesarios para determinar los efectos de la indicada declaración.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los argumentos formulados por la recurrente contra los fundamentos de la denegatoria de los efectos de la declaración rectificatoria bajo análisis. Sin embargo, en cuanto a la nulidad del Documento de Cierre de la Esquela de Requerimiento N° 216022034692, de la Resolución de Intendencia N° 024-024-0059018/SUNAT y de la resolución apelada, invocada por la recurrente, debe indicarse que de su revisión no se advierte que hayan incurrido en ninguna causal de nulidad en su emisión, por lo que no cabe amparar tal pretensión.

Con los vocales Huertas Lizarzaburu, Falconí Sinche, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0260140143140/SUNAT de 30 de setiembre de 2016, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.

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  
ILL/HLL/DT/mpe.

*A ello cabe agregar que acorde con las normas contables, el reconocimiento de los ingresos de un prestador de servicios se determina por referencia al grado de realización de una transacción, denominado habitualmente con el nombre de método del porcentaje de realización.*

*En función de ello, los ingresos de actividades ordinarias de este tipo de empresas comúnmente se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio, de lo cual se advierte que a medida que se presta el servicio (grado de avance), los costos incurridos se deben reconocer en el resultado del período (gasto), y por tanto, no pueden reconocerse como inventario al final de un ejercicio, pues ya se ha devengado el resultado de la correspondiente operación.*

*Ahora bien, en el supuesto que exista un costo de servicios para el que la empresa de servicios aún no haya reconocido el ingreso, y por lo tanto deba reconocer un inventario de "servicios terminados" al final de un ejercicio, éste no puede ser almacenado, ni cumple el carácter de materialidad que exige la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento al referirse a "unidades producidas" y "artículos", pues no pueden medirse, pesarse o contarse, esto es, sobre éstos no puede efectuarse una toma de inventario físico. Así, el resultado final de un servicio prestado constituye un producto inmaterial, aun cuando pueda contarse con bienes en forma de materiales o suministros que son consumidos o utilizados en la prestación de servicios, respecto de los cuales existe la exigencia de control a través del Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y/o Valorizado."*