



# Tribunal Fiscal

N° 00170-3-2020

**EXPEDIENTE N°** : 12015-2019.  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 7 de enero de 2020

**VISTA** la apelación parcial interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 29 de agosto de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que los desembolsos por fletes fueron necesarios para la comercialización y venta de sus productos, mas no para elaborarlos o transformarlos, por lo que constituyen gastos y no costo de producción, pues fueron incurridos una vez que sus productos se encontraban terminados, no siendo posible relacionarlos con el proceso productivo. Cita al respecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09688-1-2004.

Que indica que tales erogaciones no tienen relación con lo señalado en la NIC 2, que establece que se considera costo de producción a aquellos conceptos vinculados con la adquisición de las mercaderías y a los directamente relacionados con la transformación de materias primas en productos terminados, para darles su ubicación y/o condición actual. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00898-4-2008.

Que refiere que en su caso no se trata de fletes para el transporte de materia prima a la fábrica que coadyuvan a la elaboración del producto, en cuyo caso si corresponderían ser tratados como costo de producción; y que todo gasto para llevar un artículo desde la fábrica hasta el cliente que incluye el transporte al almacén, es un paso intermedio y de transición entre la fábrica y el cliente, por lo que no puede constituir costo de producción.

Que menciona que la Administración en fiscalizaciones respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006, 2007 y 2012, efectuó reparos a la deducción de gastos por fletes, como en el presente caso, siendo que mediante las Resoluciones N° 03923-4-2019, 04965-3-2019 y 03048-4-2019, este Tribunal le otorgó la razón, revocando el reparo efectuado.

Que la Administración señala que reparó los desembolsos por fletes, toda vez que observó que la recurrente registró en la Cuenta 63121303 la suma de S/ 28 972 986,00 por el transporte de mercadería a sus clientes, siendo que en este caso la recurrente solo sustentó el importe de S/ 719 887,55, al haber acreditado que el transporte efectivamente se realizó con ocasión de su venta a los clientes; asimismo, respecto de la suma de S/ 5 965 369,00, anotada en la Cuenta 6311304 correspondiente a la distribución interna, verificó que correspondía al transporte de mercaderías desde la fábrica a sus centros de distribución, y que dado que tales montos corresponden a desembolsos efectuados para dar a las mercaderías su condición y ubicación a efecto de su venta, no constituyen gastos que afecten resultados sino el costo de las referidas mercaderías.

Que indica que a fin de establecer el importe que corresponde al costo de inventarios, determinó el porcentaje de 7,46%, obtenido de la relación entre las existencias al 31 de diciembre de 2014 y el costo de ventas del mismo ejercicio, estableciendo el reparo en S/ 2 553 410,21. Adicionalmente, detectó que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en



# Tribunal Fiscal

N° 00170-3-2020

relación con el mencionado tributo y ejercicio, lo que se encuentra arreglado a ley.

Que en el presente caso, como resultado de la fiscalización definitiva por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 iniciada a la recurrente con Carta N° y Requerimiento N° (folios 1012, 1013, 1017 y 1018), la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 1 y la Resolución de Multa N° por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario<sup>2</sup>, respectivamente (folios 1132 a 1150, 1155 y 1156).

## Resolución de Determinación N°

Que del Anexo N° 05 de la Resolución de Determinación N° (folios 1132 a 1150), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por fletes cargados a gastos indebidamente, al considerar que deben formar parte del costo de producción de las existencias, por el importe de S/ 2 533 410,00, sustentándose en el Punto 1 de los Resultados de los Requerimientos N° y consignando como base legal los artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 2, entre otro.

Que de acuerdo con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el artículo 20 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, siendo 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 sustentado con comprobantes de pago. 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 a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Que el referido artículo 20 añade que debe entenderse por costo de adquisición a 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; y por costo de producción o construcción, el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende los

<sup>1</sup> Cabe indicar que en el procedimiento de fiscalización mediante la declaración jurada rectificatoria presentada con Formulario la recurrente aceptó las siguientes observaciones: provisiones sin sustento tributario (Saldo de la Cuenta 4190002), gastos inherentes a rentas exoneradas, deducción por ingresos exonerados en exceso no aceptados tributariamente, diversos cargos a gastos no sustentados documentariamente, gastos que no corresponden al período 2014 y reconoció adición en exceso (duplicada) y deducción válida en la determinación del impuesto (folios 1147 y 1148), por lo que no forman parte de la presente controversia.

<sup>2</sup> Asimismo, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014 (folios 1103 a 1131) y las Resoluciones de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 1151 a 1154), las cuales tampoco forman parte de esta controversia.



# Tribunal Fiscal

N° 00170-3-2020

materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

Que el inciso a) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que en el caso de la enajenación de bienes o transferencia de propiedad a cualquier título, el costo computable será el costo de adquisición o el costo de producción o construcción o el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario, según corresponda.

Que de otro lado, el párrafo 10 de la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 2<sup>3</sup> señala que el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. Asimismo, mediante el párrafo 11 se establece que el costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Que asimismo, Finney y Miller<sup>4</sup> indican que para que los costos sean inventariables, esto es, para determinar el costo de los productos en existencia y su posterior costo de ventas, *“debe haber una conexión entre el costo y la adquisición o producción de artículos para la venta”*, lo cual coincide con lo mencionado en el párrafo 10 de la NIC 2 antes glosada. En el mismo contexto, indica que *“los costos relacionados con las funciones de ventas y de administración general no son inventariables”* precisando a continuación que *“Tal vez los costos incurridos en relación con las actividades de ventas y de administración puedan ser correctamente arrastrados como activo para una aplicación posterior a los gastos, pero no como parte del costo del inventario”*, señalando así la posibilidad de diferir los gastos, pero sin que ellos formen parte del costo del inventario.

Que los párrafos 15 y 16 de la mencionada NIC 2 establecen lo siguiente:

- “15. Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.
16. Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del período en el que se incurren, los siguientes:
  - (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
  - (b) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
  - (c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
  - (d) los costos de venta.”

Que este Tribunal mediante las Resoluciones N° 00898-4-2008 y 11969-3-2014, ha dispuesto que solo es posible incluir dentro del costo de las existencias, aquellos gastos indirectos que no sean de producción en la medida que permitan o contribuyan a poner las existencias en su ubicación y condiciones actuales para su venta, esto es, a la condición en general del producto terminado y a su mantenimiento en condiciones de ser vendido.

<sup>3</sup> Oficializada mediante Resolución N° 053-2013-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad.

<sup>4</sup> Finney y Miller, Curso de Contabilidad – Introducción I, Sexta Edición, Unión Tipográfica Editorial Hispano – Americana (UTEHA), México, 1977, páginas 300 y 301.



# Tribunal Fiscal

N° 00170-3-2020

Que en el mismo sentido, en la Resolución N° 00597-4-2016 respecto de un reparo similar al de autos, dejó establecido que:

*"(...) de acuerdo con (...) la NIC 2 y el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 00898-4-2008 y 11969-3-2014 antes citado, los servicios de fletes que la recurrente contrató para trasladar la mercadería de sus almacenes a sus puntos de venta, no constituían gastos que guardaran relación con la condición del producto terminado, ni con su mantenimiento en condiciones de ser vendido, toda vez que el traslado de la mercadería se produjo con posterioridad a la adquisición de la misma, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo (...)"*

Que en el presente caso, mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (folios 169 y 170), la Administración señaló que de la información contenida en el Balance de Comprobación y la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, observó que la recurrente contabilizó gastos en la Cuenta 6311303 – "OROS-GstoDistrVar-Coste entrega al cliente" por S/ 28 972 986,00, y en la Cuenta 6311304 – "OROS-GstoDistrVar-Distribución interna Nestlé" por S/ 5 965 369,00, por un total de S/ 34 938 355,00, que incidió en los resultados del ejercicio, por lo que le solicitó que sustentara por escrito, con la base legal y la documentación correspondiente, el motivo por el que dedujo la totalidad de los gastos contabilizados en las indicadas cuentas contables, y no afectaron el costo del producto terminado, debiendo presentar comprobantes de pago de compras, contratos, documentación de autorización y aceptación de dichos trabajos, comunicaciones, valorizaciones, informes, manuales y/o procedimientos de control interno, contable y/o tributario, detalle en formato excel de las referidas cuentas a las que se le debía incluir la glosa y otra documentación pertinente que sustentara dichas operaciones, entre otros.

Que con escrito de 1 de febrero de 2016 (folios 165 a 168), la recurrente indicó que los importes de S/ 28 972 986,00 y S/ 5 965 369,00 correspondían a desembolsos efectuados por (i) transporte de mercadería desde sus centros de distribución a sus clientes y (ii) transporte de mercadería desde su fábrica de Lima a los diversos centros de distribución (almacenes) en provincias o entre centros de distribución, a efectos que la mercadería pueda ser despachada a sus clientes, respectivamente.

Que mencionó que en el caso de los desembolsos incurridos en el transporte de mercadería desde sus centros de distribución a sus clientes, al ser efectuados con posterioridad a la venta del producto, constituyen gasto del ejercicio, por lo que correspondía que se aceptara su deducción. Asimismo, en cuanto a los desembolsos incurridos para transportar las mercaderías desde la fábrica al centro de distribución o entre los mismos centros de distribución, también los fletes debían ser considerados como gasto, y no como parte del costo de producción, toda vez que en el momento en que se incurrieron en tales erogaciones sus productos se encontraban terminados, por lo que no se relacionan con la elaboración y/o transformación de estos.

Que indicó que de conformidad con lo establecido en la NIC 2, se consideraban como costo de producción solo aquellos conceptos vinculados con la adquisición de mercaderías, así como aquellos directamente relacionados con la transformación de materia prima de productos terminados, o para darles su ubicación y/o condición actual; no obstante, los desembolsos efectuados correspondían a fletes desde su fábrica hasta sus centros de distribución para la mejor comercialización y venta de sus productos, por lo que no debían formar parte del costo de producción. Citó al respecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00898-4-2008. Asimismo, adjuntó un reporte detallado de las aludidas cuentas y el sustento documentario de las operaciones más significativas que acreditarían el gasto por los fletes, tales como comprobantes de pago, asientos contables, cancelaciones, órdenes de servicio, entre otros.

2 P / K 4



# Tribunal Fiscal

N° 00170-3-2020

Que del Punto 1 al Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 158 a 164), la Administración señaló que de la revisión de la documentación proporcionada por la recurrente, verificó que esta efectuó pagos por transporte de mercancías desde sus centros de producción a los centros de distribución (almacenes) y hacia sus clientes; y que dicho concepto debió formar parte del costo de producción de sus existencias.

Que indicó que de acuerdo con los párrafos 15 y 16 de la NIC 2, correspondería incluir en el costo de las existencias aquellos gastos indirectos, en la medida que permitiesen poner las existencias en su ubicación y condiciones actuales para la venta. Agregó que el costo de un bien será el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, según corresponda, en función de su destino; en consecuencia, incluirá los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello, como flete, seguros y costos del procesos de compras, costos del sector de producción, materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación y montaje; por tanto, los elementos o componentes del costo de fabricación o producción son: a) costo directo de los materiales, b) costo directo de la mano de obra, y c) gastos generales de fabricación.

Que sostuvo que de la documentación proporcionada por la recurrente, verificó que respecto del servicio de transporte que se realizó desde sus centros de distribución hacia sus clientes, presentó en medios magnéticos un cuadro o reporte en el que hace referencia al comprobante de pago emitido por dicho servicio y una muestra de facturas cuyo detalle consta en el Anexo N° 1.1 del resultado del referido requerimiento (folio 156); acotó que de dicha muestra de facturas que exhibió la recurrente, verificó que correspondían al servicio de transporte a las sedes de sus clientes el importe de S/ 719 888, según detalle en el citado Anexo N° 1.1, por lo que de la suma de S/ 28 972 986,00 (Cuenta 6311303) reconoció por tal concepto el importe de S/ 719 888,00.

Que agregó que en lo que respecta a los fletes por transporte de mercadería desde la fábrica a sus diversos centros de distribución contabilizados en la Cuenta 6311304 por S/ 5 965 369,00, la recurrente presentó en medios magnéticos un cuadro o reporte que hace referencia al comprobante de pago emitido por dicho servicio y una muestra de facturas por el importe de S/ 448 840,64, cuyo detalle consta en el Anexo N° 1.2 del resultado del mencionado requerimiento (folio 155).

Que concluyó que la recurrente realizó desembolsos por concepto de fletes, a efectos de trasladar la mercadería producida de sus almacenes de Lima, entre otras ciudades, para ponerlas en su ubicación y condiciones para la venta, por lo que los referidos desembolsos forman parte del costo de dichas existencias y no constituyeron gastos de ventas o distribución; por lo señalado, la Administración determinó el importe de fletes que correspondían al costo de inventarios, aplicando el porcentaje de 7,46% al importe de S/ 34 218 467,45, efectuándose el reparo por S/ 2 553 410,21, por fletes cargados a gastos indebidamente, al considerar que debe formar parte del costo de producción de las existencias que la recurrente mantenía en inventarios al 31 de diciembre de 2014, conforme se detalló en el Anexo N° 1 adjunto al Resultado del Requerimiento N° (folio 157).

Que a través del Requerimiento N° (folios 121 y 122), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó el reparo antes señalado, a fin que la recurrente presentase sus descargos a las observaciones formuladas.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 41 a 46/reverso), la Administración mantuvo dicho reparo, dado que la recurrente no desvirtuó las observaciones efectuadas.

Que así, se aprecia que la Administración observó los desembolsos por fletes cargados al gasto, al considerar que dicho concepto debió formar parte del costo de la mercadería, según dejó constancia en el Punto 1 y Anexos N° 1, 1.1 y 1.2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 155 a 163), verificándose que la Administración consideró que los gastos de transporte de las mercaderías desde los almacenes de la recurrente hacia sus clientes y desde su fábrica a sus diversos centros de



# Tribunal Fiscal

N° 00170-3-2020

distribución y entre estos, debían formar parte del costo de la mercadería y no ser considerado como gasto que afecte resultados del ejercicio, como lo consideró la recurrente; y si bien acepta como sustentado el monto de S/ 719 887,55 alegando que la recurrente ha acreditado que se trataba de erogaciones por el transporte de mercadería a los clientes de la recurrente, no desconoce la diferencia observada como no fehaciente sino que considera que las erogaciones por transporte de mercadería deben afectar el costo de esta y no el gasto (resultados).

Que al respecto, cabe indicar que la recurrente es una empresa cuya actividad principal es la elaboración de productos lácteos, según se advierte del Comprobante de Información Registrada (folio 1372).

Que ahora bien, de acuerdo con los párrafos 10, 15 y 16 de la NIC 2 y el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 11969-3-2014, 00597-4-2016, 03048-4-2019, 03923-4-2019 y 04965-3-2019<sup>5</sup>, los servicios de fletes que la recurrente contrató para trasladar la mercadería desde sus almacenes hacia sus clientes, desde su fábrica a sus diversos centros de distribución y entre estos, no constituyen costos que guarden relación con la condición del producto terminado, ni con su mantenimiento en condiciones de ser vendido, toda vez que el traslado se realizó con posterioridad a la elaboración de la mercadería, por lo que no corresponde considerarlo como parte del costo de producción.

Que en ese sentido, conforme con lo señalado en los considerandos precedentes, se tiene que los desembolsos fueron efectuados únicamente para que la mercadería esté disponible para su comercialización por la recurrente, no apreciándose que se trate de gastos necesarios para colocarlos en condiciones de ser vendidos<sup>6</sup>, ni que sean necesarios en un proceso productivo, previo a un proceso de elaboración ulterior, por lo que según la NIC 2 dichos gastos no forman parte del costo de tales inventarios, debiendo deducirse como gasto conforme lo hizo la recurrente<sup>7</sup>.

Que por lo tanto, dado que el reparo materia de análisis no se encuentra arreglado a ley, corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo, debiendo dejarse sin efecto la Resolución de Determinación N°

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente.

## Resolución de Multa N°

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, según texto vigente con anterioridad a la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1311, establecía que constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

<sup>5</sup> Estas tres últimas resoluciones fueron emitidas a la misma recurrente en casos similares al de autos.

<sup>6</sup> Como podría ocurrir en el caso que las existencias requieran de un proceso de maduración para conseguir que se encuentren en condiciones para su venta, lo que no se aprecia en el caso de autos.

<sup>7</sup> Similar criterio se ha adoptado en las Resoluciones N° 03048-4-2019, 03923-4-2019 y 04965-3-2019 recaídas respecto de la misma recurrente.



# Tribunal Fiscal

N° 00170-3-2020

Que del Anexo a la mencionada resolución de multa (folio 1155), se aprecia que el valor se emitió tomando en consideración la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, así como la declaración jurada con Formulario deduciendo el pago parcial efectuado el 14 de marzo de 2019.

Que así, se advierte que dicho valor (folios 1155 y 1156), fue girado sobre la base, entre otros, del reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 contenido en la Resolución de Determinación N° por fletes cargados a gastos indebidamente, al considerar que deben formar parte del costo de producción de las existencias, y siendo que dicho reparo ha sido levantado en esta instancia, procede revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración efectuar la reliquidación de la multa, según corresponda.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 11 de diciembre de 2019 con la asistencia del representante de la recurrente según la Constancia del Informe Oral N° (folio 1380).

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de agosto de 2019, en el extremo de la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N°

**DEJAR SIN EFECTO** la mencionada resolución de determinación; debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución respecto de la citada resolución de multa.

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

GUARNÍZ CABELL  
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEGUI  
VOCAL

HUERTA LLANOS  
VOCAL

Farrán Castillo  
Secretaria Relatora  
GC/FC/MM/ra