



**MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL**

**"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"  
"AÑO DE LA DIVERSIFICACIÓN PRODUCTIVA Y DEL FORTALECIMIENTO DE LA EDUCACIÓN"**

## ACTA DE SALA PLENA N° 2015-04

TEMA : DETERMINAR LOS CONTRIBUYENTES, EMPRESAS O SOCIEDADES A QUIENES APLICAN LOS DEBERES FORMALES PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 35º DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN RELACIÓN CON LOS LIBROS Y REGISTROS REFERIDOS A LOS INVENTARIOS.

**FECHA** : 24 de marzo de 2015

**HORA** : 12:00 m.

**LUGAR** : Calle Diez Canseco Nº 258, Miraflores  
Javier Prado Oeste Nº 1115, San Isidro

**MODALIDAD** : Vídeo conferencia

<b>ASISTENTES</b>	: Licette Zúñiga D. Juana Pinto de A. Mariella Casalino M. Ada Flores T. Gabriela Márquez P. Marco Huamán S. Doris Muñoz G. Rossana Izaguirre LI. Roxana Ruiz A.	: Sergio Ezeta C. Víctor Castañeda A. Raúl Queuña D. Jesús Fuentes B. Luis Cayo Q. Elizabeth Winstanley P. Patricia Meléndez K. Caridad Guarniz C. Zoraída Olano S.	: Luis Ramírez M. Pedro Velásquez L.R. Jorge Sarmiento D. Lorena Amico D. Carmen Terry R. José Martel S. Cristina Huertas L. Lily Villanueva A.
-------------------	--	---	--

**NO ASISTENTES** : Rosa Barrantes T. Vacaciones a la fecha de suscripción del Acta.  
Gary Falconí S. Vacaciones a la fecha de suscripción del Acta.

W R E A C F D. D & S  
+ O O C F X R C EY  
J C C L , Y  
M Dab  
G

## I. ANTECEDENTES:

- Memorando Nº 0138-2015-EF/40.01, mediante el que la Presidenta del Tribunal Fiscal convoca a los vocales a sesión de Sala Plena.
  - Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

## II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

**“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”.**

Edgar f. S. f. O. ~~4~~ R  
C. E. J. ~~4~~ 2 C. G. Y  
Rus M. total

TEMA:

DETERMINAR LOS CONTRIBUYENTES, EMPRESAS O SOCIEDADES A QUIENES APLICAN LOS DEBERES FORMALES PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 35º DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN RELACIÓN CON LOS LIBROS Y REGISTROS REFERIDOS A LOS INVENTARIOS.

	PROPIEDAD 1		PROPIEDAD 2
	SUBPROPIEDAD 1.1	SUBPROPIEDAD 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 sólo son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiera practicar inventarios físicos o materiales.	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.	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.
	Fundamento: Ver subpropuesta 1.1 del informe.	Fundamento: Ver subpropuesta 1.2 del informe.	Fundamento: Ver propuesta 2 del informe.
Dra. Olano	X		
Dra. Zúñiga	X		
Dr. Ezeta	X		
Dr. Ramírez	X		
Dra. Pinto	X		
Dr. Castañeda	X		
Dr. Velásquez	X		
Dra. Casalino	X		
Dr. Queuña	X		
Dr. Sarmiento		X	
Dra. Flores		X	
Dr. Fuentes	X		
Dra. Amico		X	
Dra. Márquez		X	
Dr. Cayo		X	
Dra. Terry	X		
Dr. Huamán	X		
Dra. Winstanley	X		
Dr. Martel	X		
Dra. Muñoz	X		
Dra. Barrantes		X	
Dra. Meléndez	X		
Dra. Huertas	X		
Dr. Falconí	X		
Dra. Izaguirre	X		
Dra. Guarniz		X	
Dra. Villanueva		X	
Dra. Ruiz	X		
<b>TOTAL</b>	<b>20</b>	<b>8</b>	

TEMA:

DETERMINAR LOS CONTRIBUYENTES, EMPRESAS O SOCIEDADES A QUIENES APLICAN LOS DEBERES FORMALES PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 35º DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN RELACIÓN CON LOS LIBROS Y REGISTROS REFERIDOS A LOS INVENTARIOS.

PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO

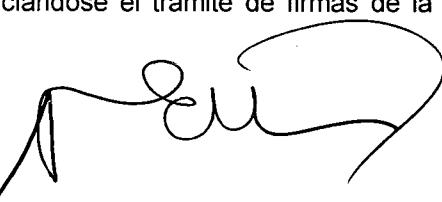
	PROPIEDAD 1	PROPIEDAD 2
		El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario.
Dra. Olano	X	
Dra. Zúñiga	X	
Dr. Ezeta	X	
Dr. Ramírez	X	
Dra. Pinto	X	
Dr. Castañeda	X	
Dr. Velásquez	X	
Dra. Casalino	X	
Dr. Queuña	X	
Dr. Sarmiento	X	
Dra. Flores	X	
Dr. Fuentes	X	
Dra. Amico	X	
Dra. Márquez	X	
Dr. Cayo	X	
Dra. Terry	X	
Dr. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dr. Martel	X	
Dra. Muñoz	X	
Dra. Barrantes	X	
Dra. Meléndez	X	
Dra. Huertas	X	
Dr. Falconí	X	
Dra. Izaguirre	X	
Dra. Guarniz	X	
Dra. Villanueva	X	
Dra. Ruiz	X	
<b>TOTAL</b>	<b>28</b>	

### III. DISPOSICIONES FINALES:

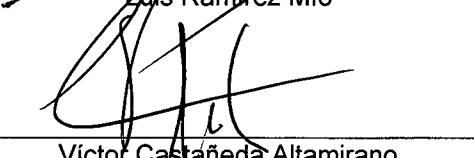
Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

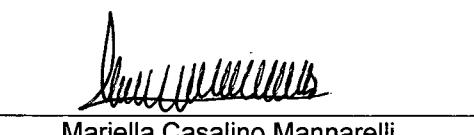
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.

  
Licette Zúñiga Dulanto

  
Sergio Ezeta Carpio

  
Luis Ramírez Mío

  
Víctor Castañeda Altamirano

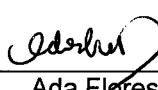
  
Mariella Casalino Mannarelli

  
Juana Pinto de Aliaga

  
Pedro Velásquez López Raygada

  
Raúl Queuña Díaz

  
Jorge Sarmiento Díaz

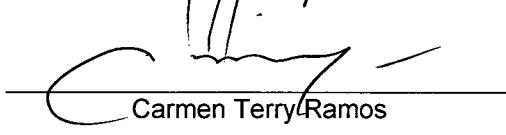
  
Ada Flores Talavera

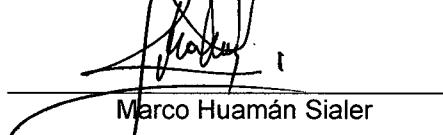
  
Jesús Fuentes Borda

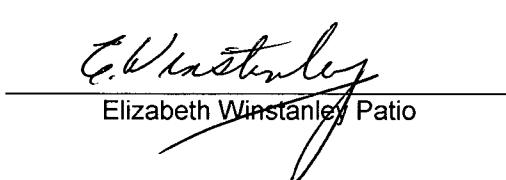
  
Lorena Ámico de las Casas

  
Gabriela Márquez Pacheco

  
Luis Cayo Quispe

  
Carmen Terry Ramos

  
Marco Huamán Sialer

  
Elizabeth Winstanley Patio

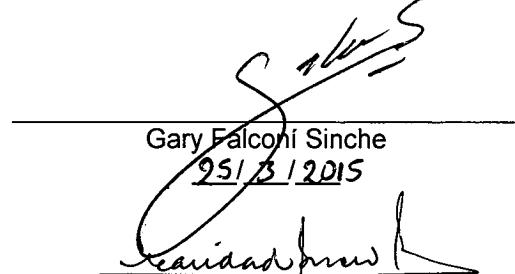
  
José Martel Sánchez



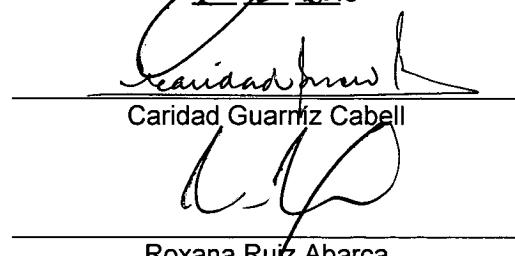
Doris Muñoz García



Patricia Meléndez Kohatsu



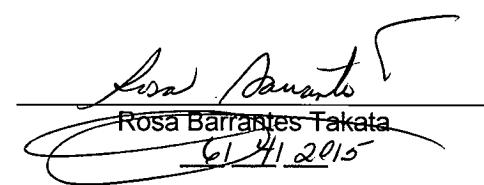
Gary Falconí Sinche  
25/3/2015



Caridad Guarniz Cabell



Roxana Ruiz Abarca



Rosa Barrantes Takata  
6/4/2015



Cristina Huertas Lizarzaburu



Rossana Izaguirre Llampași



Lily Villanueva Aznarán



Zoraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA Nº 2015-04

## INFORME DE SALA PLENA

**TEMA: DETERMINAR LOS CONTRIBUYENTES, EMPRESAS O SOCIEDADES A QUIENES APLICAN LOS DEBERES FORMALES PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 35º DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN RELACIÓN CON LOS LIBROS Y REGISTROS REFERIDOS A LOS INVENTARIOS.**

### I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

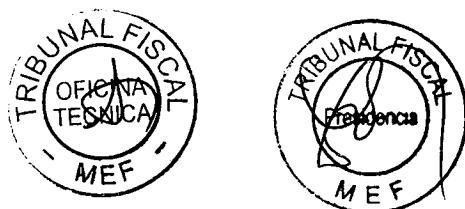
El artículo 62º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición 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.

A ello se agrega que el reglamento de la citada ley 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.

En concordancia con ello, 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, entre otras disposiciones, que los deudores tributarios deberán llevar sus inventarios y contabilizar sus costos de acuerdo a 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.
- 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.

A partir de las normas citadas, es pertinente dilucidar los contribuyentes, empresas o sociedades a quienes les aplican las exigencias formales previstas por el artículo 35º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con libros y registros referidos a los inventarios.



Al respecto, cabe mencionar que lo que se determine en relación con este tema, podría implicar un cambio en el criterio utilizado por el Tribunal Fiscal en cuanto a los obligados a cumplir lo dispuesto por el citado artículo 35° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En efecto, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal se ha interpretado que los deberes prescritos por la anotada norma se encuentran supeditados únicamente al nivel de ingresos brutos anuales del ejercicio precedente, siendo que una de las propuestas que se pone a consideración de la Sala Plena señala que no basta verificar el referido nivel de ingresos brutos.

Amerita llevar el presente tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal en aplicación del artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario<sup>1</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°, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, 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. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial "El Peruano".

## **II. ANTECEDENTES**

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

## **III. PROPUESTA**

### **3.1 PROPUESTA 1**

#### **3.1.1 PROPUESTA 1.1**

Las exigencias formales previstas por el artículo 35° 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.

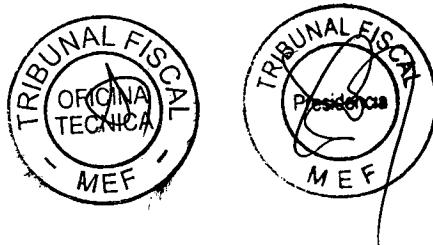
#### **FUNDAMENTO**

Según el primer párrafo del artículo 62° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>2</sup>, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollean, 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

<sup>1</sup> Aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, publicada el 16 de noviembre de 2014.

<sup>2</sup> Texto que se mantiene desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 774.



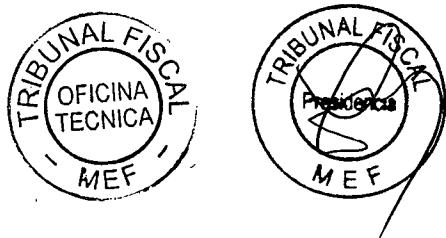
de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

Al respecto, el artículo 35° 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.
- 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 35° 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 62° 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 35° 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>3</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>4</sup>.

Cabe advertir que si bien la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) Nº 2 “Existencias”<sup>5</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>6</sup>, es decir, son incorpóreos, tales como los

<sup>3</sup> Oficializada por Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad Nº 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 Nº 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.

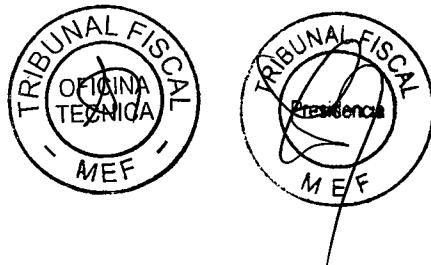
<sup>4</sup> En este sentido, COOPER, William W. e IJIRI, Yuji, *Diccionario KOHLER para Contadores*, Limusa, México D.F., p. 439. En concordancia con dicha definición, el Plan Contable General Empresarial (PCGE) clasifica a las existencias en el Elemento 2 según las siguientes cuentas: 20. Mercaderías, 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)

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>5</sup> La cual incluye a partir del ejercicio 2006 a las empresas proveedoras de servicios.

<sup>6</sup> Disco compacto o CD, entendido como un disco óptico que tiene por finalidad almacenar datos en formato digital.



activos intangibles<sup>7</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>8</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>9</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>10</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>11</sup> que 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>12</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,

<sup>7</sup> Entendido, conforme con el párrafo 8 de la NIC 38 Intangibles, oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 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: *NIIF Comentadas - Guía Práctica de KPMG para comprender las Normas Internacionales de Información Financiera*, Thompson Reuters Aranzadi, 2012, p. 498.

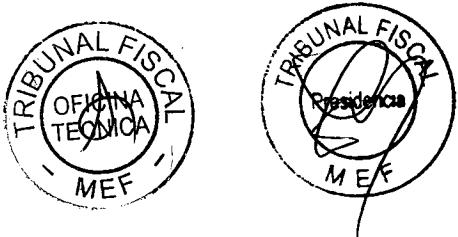
<sup>8</sup> Este párrafo señala que en el caso de que otra Norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará dicha Norma en lugar de la presente. Así, señala como ejemplo el caso de activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades.

<sup>9</sup> Al respecto, véase: <http://lema.rae.es/drae/?val=practicar>

<sup>10</sup> En este sentido, véase: COOPER, William W. e IJIRI, Yuji, *Op. Cit.* p. 439.

<sup>11</sup> Según la Real Academia Española, una de las acepciones de la palabra artículo es: "*Mercancía, cosa con que se comercia*".

<sup>12</sup> Dicha definición puede consultarse en: <http://lema.rae.es/drae/?val=llevar>



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>13</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>14</sup> en forma actualizada y en orden<sup>15</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>16</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>17</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.

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

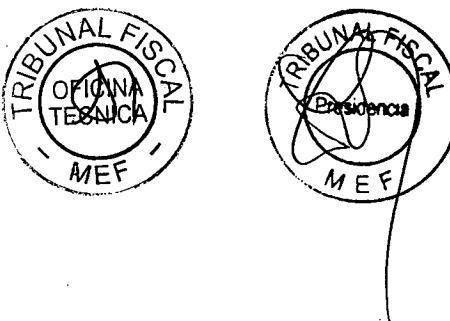
<sup>13</sup> Al respecto, véase: COOPER, William W. e IJIRI, Yuji, *Op. Cit.* p. 439.

<sup>14</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>15</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>16</sup> La definición puede revisarse en: <http://lema.rae.es/drae/?val=registrar>

<sup>17</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 N° 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.



todo tipo de empresa, sean éstas comerciales, extractivas<sup>18</sup>; industriales o que realicen algún proceso de transformación de la materia prima<sup>19</sup>, así como las empresas cuyo principal elemento es la capacidad humana para realizar trabajos físicos o intelectuales<sup>20</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>21</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>22</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>23</sup>.

<sup>18</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>19</sup> Lo que abarca actividades tan diversas como la construcción, la azucarera, la alimentaria, la maderera, la textil, etc.

<sup>20</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>21</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>22</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>23</sup> Al respecto, véase: COOPER, William W. e IJIRI, Yuji, *Op. Cit.*, p. 717.



Así también, debe considerarse que la citada exigencia (la que no ha sufrido variación o modificación alguna en el tiempo<sup>24</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 20º 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>25</sup>.

Por su parte, se prevé que el costo computable viene dado por el costo de adquisición<sup>26</sup>, el costo de producción<sup>27</sup>, el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario<sup>28</sup>, conceptos que

<sup>24</sup> Así, el artículo 70º del Decreto Legislativo N° 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 70º 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>25</sup> Tras la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 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>26</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 N° 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.



por sus definiciones legales, se entienden referidos a bienes que pueden enajenarse con o sin modificación<sup>29</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>30</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>31</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

<sup>27</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 N° 1112.

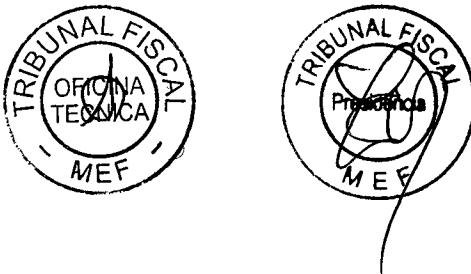
<sup>28</sup> Este es el caso de empresas en que tienen existencias para la venta al cierre del ejercicio como consecuencia de no enajenar todos los bienes disponibles para la venta (adquiridos o producidos).

<sup>29</sup> Conforme con el Plan Contable General Empresarial, este tipo de existencias recibiría la denominación de productos terminados o mercaderías, respectivamente.

<sup>30</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, N° 20, 2012, Lima, pp. 7 y ss.

<sup>31</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 N° 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 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>31</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.



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
<p>1. Control de 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.</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>1. Determinación del costo de productos en proceso y productos terminados, a través del Registro de Costos, si los 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>1. Control de los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en la prestación del servicio, 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>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 N° 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 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 35° 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 20° y 62° 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 35° 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 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 35° 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 62°, 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 sí 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 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 35° de su reglamento<sup>32</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),

<sup>32</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 35° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que ello dependerá de la corporeidad del bien.



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.

### **3.1.2 SUB PROPUESTA 1.2**

#### **DESCRIPCIÓN**

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.

#### **FUNDAMENTO**

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>33</sup>, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrolle, 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.

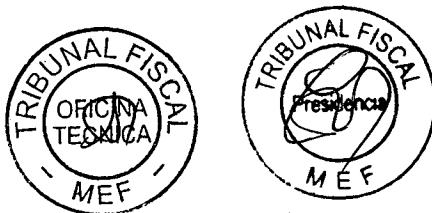
Asimismo, el segundo párrafo del citado artículo señala que el reglamento podrá establecer, para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar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

Por su parte, el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por 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 a las siguientes normas:

- a. Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientas (1500) Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso, deberán llevar un sistema de contabilidad de costos, cuya información deberá ser registrada en los

---

<sup>33</sup> Texto que se mantiene desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 774.



siguientes registros: Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado.

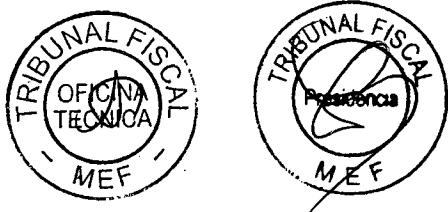
- b. Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores o iguales a quinientas (500) Unidades Impositivas Tributarias y menores o iguales a mil quinientas (1 500) Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso, sólo deberán llevar un Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.
- 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.

Para estos efectos y dado que el tema se encuentra vinculado con una interpretación de normas de raigambre contable o financiero que conllevará a la determinación del valor de los inventarios o existencias con incidencia en la determinación de la renta neta tributaria, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto por el inciso j) del artículo 11º del Reglamento del Impuesto a la Renta, el mismo que preceptúa que para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento. Como se aprecia, el referido inciso prevé la posibilidad de tener un costo computable en el caso de los servicios (tal es la situación de las empresas de servicios de construcción).

Así también, se debe considerar lo previsto por el artículo 33º del citado reglamento, según el cual, la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta, en consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción. Respecto del tratamiento de los inventarios o existencias las normas tributarias autorizan la aplicación de las normas contables, en los aspectos no regulados por aquella.

También respecto de la aplicación supletoria de las normas contables, es necesario que para el presente análisis se considere lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la que preceptúa que en lo no previsto por las normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni la desnaturalicen.

En el presente caso, se considerarán las normas contables vigentes al amparo de la Ley N° 28708, Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, la misma que señala que comprende el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos contables aplicados a los sectores público y privado, siendo el Consejo Normativo de Contabilidad el órgano encargado de dictar y aprobar las normas aplicables al sector privado.



Cabe mencionar que en relación con el registro contable de las transacciones, la referida ley preceptúa que en el registro sistemático de la totalidad de los hechos financieros y económicos, los responsables del registro no pueden dejar de registrar, procesar y presentar la información contable por insuficiencia o inexistencia de la legislación y que en tales casos, se debe aplicar en forma supletoria los Principios Contables Generalmente Aceptados y de preferencia los aceptados en la Contabilidad Peruana.

Ahora bien, como se ha mencionado, el primer párrafo del artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta prevé tres aspectos o regulaciones nítidamente diferenciables: (a) la imputación de una cualidad de un contribuyente, empresa o sociedad, respecto de los inventarios, (b) la obligación de valuar los inventarios a su costo de adquisición o producción, y (c) la adopción de cualquiera de los métodos de valuación allí previstos. En tal sentido, si el deudor tributario cumple la primera regulación o característica deberá cumplir las dos consideraciones o mandatos siguientes según la naturaleza de sus actividades.

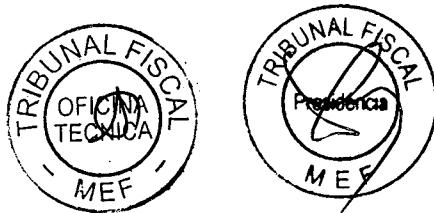
En relación con la imputación de una cualidad de un contribuyente, empresa o sociedad respecto de los inventarios, esta se refiere a aquéllos que *"en razón a la actividad que desarrollen, deban practicar inventario"*. De tal manera que si se cumple esta condición, se estará obligado a cumplir con la valuación y utilización de los métodos señalados por la ley. Como se aprecia, a este nivel aún no se está ante la calificación de alguna obligación de carácter formal sino ante la verificación de una característica o cualidad de una entidad y su consecuente obligación sustancial o material, como es el caso de la valuación de sus inventarios.

Al respecto, cabe precisar que conforme con el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española, la segunda acepción del término "practicar" implica *"Usar o ejercer algo continuadamente"*<sup>34</sup>. En tal sentido, dado que el término legal utilizado por la norma es "practicar inventario", se advierte que se hace referencia a aquella entidad que de manera continuada, regular u ordinaria usa, trata o maneja dichos activos en la realización de su actividad económica (cualquiera sea dicha actividad). Por consiguiente, se concluye que cuando el legislador se refiere a "practicar inventario" se alude a aquellas entidades que de acuerdo con su actividad usen, administren o gestionen inventarios con ocasión de materializar su actividad económica. Inclusive podría ser aplicable a cualquier entidad o persona independientemente de la categoría de renta que hubiere obtenido pero que finamente califique como rentas de tercera categoría en aplicación de los incisos e), g) y el último párrafo del artículo 28º de la Ley del Impuesto a la Renta, lo fundamental es que la actividad requiera practicar, usar, administrar o gestionar, de manera regular, inventarios.

De esta manera, cuando la norma se refiere a "practicar inventario", no lo vincula a que la entidad que lo practique deba tener como fin su enajenación como parte del cumplimiento de su actividad generadora de rentas, sino que este inventario puede estar vinculado con cualesquiera de los fines y actividades que la entidad lo requiera, esto es, puede destinarse a la enajenación, a la producción, al consumo interno, para actividades operacionales o cualquier otro destino conforme a su actividad.

De lo expuesto, se puede afirmar que si los contribuyentes, empresas o sociedades, en atención a la actividad económica que desarrollan o efectúan, practican, gestionan o administran inventarios (en el ínterin del ejercicio o por los saldos al final del mismo), independientemente de la actividad económica que desarrollen o lleven adelante, se encuentran obligados a valuar dichos inventarios

<sup>34</sup> Al respecto véase: <http://lema.rae.es/drae/?val=practicar>, segunda acepción.



o existencias a su costo de adquisición o producción adoptando cualesquiera de los métodos de valuación señalados por dicha ley.

Al respecto, dado que la norma hace referencia a los inventarios o existencias y a la obligación de valuarlos aplicando un método aceptado tributariamente, conviene precisar lo que se entiende por tales. Sobre el particular, dado que las normas del Impuesto a la Renta no lo hacen de manera expresa, es necesario aplicar supletoriamente las normas contables, esto es, principalmente la Norma Internacional de Contabilidad N° 2, Inventarios (NIC 2) aprobada por el Consejo Normativo de Contabilidad.

De acuerdo con el párrafo 6 de la NIC 2<sup>35</sup>, los inventarios son 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.

Por otro lado, conforme con el inciso a) del párrafo 4.4 del Marco Conceptual para la Información Financiera, un “activo” es definido como un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. Como se aprecia, conforme con dicha definición contable-financiera, el activo de una entidad no requiere materialidad o presencia física sino que, en esencia, debe ser un recurso capaz de producir beneficios económicos. En efecto, dado que los inventarios o existencias (activos) constituyen en sustancia “recursos económicos”, controlados por una entidad como resultado de un hecho pasado y capaces de producir en el futuro beneficios económicos, no cabe limitar el entendimiento de dicho recurso para el Impuesto a la Renta únicamente a aquellos que tienen sustancia física o material, ya que ello equivaldría a establecer una limitante donde la ley no ha establecido limitante alguna. Efectivamente, la Ley del Impuesto a la Renta únicamente se refiere a “inventarios” o “existencias” y para el cabal entendimiento de dicho término nos remite a las normas contables sin establecer limitante alguno.

Lo fundamental es que se trate de “recursos” con las características señaladas y que comprendan el rubro denominado “activo realizable” o el grupo de los “recursos de cambio”. Cualquiera sea su presencia y/o incidencia en el estado de situación financiera o de resultados, esto es, de manera física o no, debe ser valuado a su costo de adquisición o producción y el método aplicable puede ser cualesquiera de los permitidos por la ley. Cabe agregar que de acuerdo al Plan Contable General Empresarial aprobado por Resolución N° 041-2008-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad, estos recursos se registran en las Cuentas del Activo, Elemento 2, que van desde la Cuenta 20. Mercaderías hasta la Cuenta 28. Existencias por Recibir y la cuenta de valuación es la Cuenta 29. Desvalorización de Existencias<sup>36</sup>.

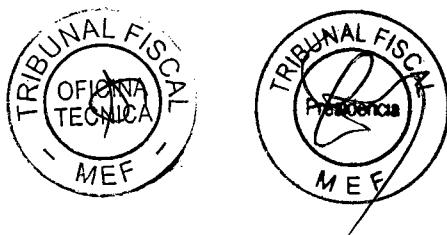
<sup>35</sup> Oficializada por Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01, publicada el 2 de marzo de 2005, versión aplicable desde el año 2006. Se acude a esta definición dado que la Ley del Impuesto a la Renta no contiene un concepto propio, tratándose además de un concepto 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>36</sup> Respecto de los servicios, el Plan Contable General Empresarial considera dentro del Elemento 2: La sub cuentas: 215 Existencias de servicios terminados y 235 Existencias de servicios en proceso. 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)

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 N° 042-2009-EF/94, publicada el 14 de noviembre de 2009. Es importante señalar que el Plan Contable General Revisado (PCGR), aprobado por la Resolución CONASEV N° 006-84-EFC/94.10,



Una vez establecidos los aspectos sustanciales respecto de la obligación de gestionar o administrar los inventarios o existencias y los métodos de valuación aplicables, el segundo párrafo del referido artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta, faculta al Poder Ejecutivo para que vía reglamento se establezcan obligaciones especiales relativos a la forma en que se deben llevar los inventarios y registrar o contabilizar sus costos. Esta facultad debía ejercitarse considerando los ingresos anuales o la naturaleza de las actividades de los contribuyentes, empresas o sociedades.

Al respecto, la expresión “llevar”, conforme con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, ésta referida a “*Mantener actualizado y en orden. Llevar la cuenta, los libros...*”<sup>37</sup>.

Si se relaciona dicha acepción con una de las acepciones del término de “inventarios” contenida en el citado *Diccionario KOHLER para Contadores*, puede señalarse que la actividad de llevar inventarios implica mantener una lista, registro o control, 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, mostrando su descripción, cantidades, precios unitarios, multiplicaciones y totales<sup>38</sup>.

En tal sentido, se aprecia que la expresión “llevar inventario”, a que se refiere el artículo 62º de la Ley del Impuesto a la Renta, comprende la acción de utilizar un registro o control para inscribir el movimiento de este recurso realizable pero respetando al valor de adquisición o costo de producción o ingreso al patrimonio y sobre la base de los métodos de valuación aceptados por la norma tributaria en forma actualizada y en orden.

Por otro lado, conforme con el artículo 16º de la Ley del Sistema Nacional de Contabilidad, el “registro contable” es el acto que consiste en anotar los datos de una transacción en las cuentas correspondientes del plan contable que corresponda, utilizando medios manuales, mecánicos, magnéticos, electrónicos o cualquier otro medio autorizado y de acuerdo a lo establecido en la documentación que sustenta la transacción. A ello se agrega que las entidades del sector privado efectuarán el registro contable de sus transacciones con sujeción a las normas y procedimientos dictados y aprobados por el Consejo Normativo de Contabilidad.

Conforme con lo señalado, tratándose de los inventarios o existencias, éstos deben ser llevados y registrados en la contabilidad, considerando los parámetros señalados, esto es, la actividad económica, costo de adquisición o producción y valuación utilizando los métodos aceptados por la ley del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, el Poder Ejecutivo, haciendo uso de la facultad concedida por la ley, reglamentó la forma de llevar los inventarios y contabilizar costos optando por considerar como un elemento de medición a los niveles de ingresos de los deudores tributarios (contribuyentes, empresas o sociedades), conforme con el citado artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Así, por ejemplo, se señaló que la obligación de llevar un sistema de contabilidad de costos, cuya información debe estar registrada en el Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado, corresponde a los deudores tributarios cuyos ingresos brutos totales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientos (1 500) Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso. Debemos precisar que

---

publicada el 3 de marzo de 1984, aplicable hasta el 31 de diciembre de 2010, no preveía sub cuenta alguna referida a los inventarios de las empresas prestadoras de servicios.

<sup>37</sup> Dicha definición puede consultarse en: <http://lema.rae.es/drae/?val=llevar>

<sup>38</sup> Al respecto, véase: COOPER, William W. e IJIRI, Yuji, *Op. Cit.* p. 439.



los registros que lo comprenden no necesariamente requiere que se cumplan con todos aquellos a la misma vez o que la llevanza de uno de ellos condicione al otro, sino lo que corresponda de acuerdo a la realidad económica de cada deudor tributario; un deudor tributario cuya actividad económica sea la producción de servicios<sup>39</sup> se encuentra obligado a llevar el Registro de Inventario Permanente Valorizado, entre otros, según corresponda a la actividad que desarrolla.

En cuanto a esta regulación, cabe reiterar que debe considerarse que los inventarios o existencias son "recursos económicos" y pueden o no tener una apariencia física. Hasta aquí, ninguna de las citadas normas legales tributarias o contables han limitado el concepto de "inventarios" o "existencias" a la verificación de alguna existencia física o material. Lo contrario implicaría establecer limitantes donde la ley no los ha previsto o distinguir donde la ley no distingue.

Así también, es necesario precisar que el "Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas" no sólo se refiere a los productos terminados sino a cualquiera de los "recursos realizables" de la Clase 2. Es más, una entidad puede no tener proceso productivo en un determinado período pero sí podría gestionar los inventarios producidos en ejercicios anteriores, esta situación no lo exime de llevar los controles antes señalados, cuando corresponda.

Por otro lado, en la medida que un deudor tributario hubiera tenido ingresos anuales durante el ejercicio precedente mayores o iguales a quinientos (500) y menos o iguales a mil quinientas (1 500) Unidades Impositivas Tributarias y aquellos con ingresos inferiores a quinientos (500) Unidades Impositivas Tributarias, el reglamento obliga a llevar un control de sus inventarios permanente para las unidades físicas y, en el último caso, sólo realizar inventarios físicos al final del ejercicio.

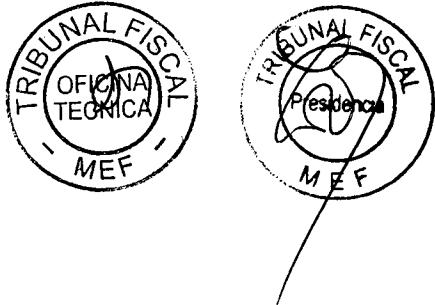
Por tanto, la obligación de "practicar inventarios" y las obligaciones formales sobrevenientes son aplicables a todo tipo de deudores tributarios, sea que éstos desarrollen actividades comerciales, extractivas<sup>40</sup>; industriales o que realicen algún proceso de transformación de la materia prima<sup>41</sup>, servicios de alimentación, hospedaje, consultoría, clínicas, comunicaciones, transportes, así como las entidades dedicadas a la locación de servicios incluyendo a aquellas que realizan contratos de obra. Sin perjuicio del análisis que amerite cada actividad en concreto, se presenta el siguiente cuadro a manera de ejemplo:

ACTIVIDADES ECONÓMICAS		
Empresas Comerciales, al por mayor y menor, entre otras	Empresas manufactureras, extractivas, agrarias, inmobiliarias (construcción y venta), entre otras	Empresas de servicios incluyendo las que desarrollan contratos de obra (incluye a los contratos de construcción) así como las de servicios de fabricación o producción, Transportes y Almacenamiento, Clínicas, Información (incluye diarios y revistas) y Comunicaciones, Enseñanza, Hoteles, Alimentación (restaurantes), Energía, Agua, Gas, Reparaciones, Consultorías, Investigación y Mercado, entre otras

<sup>39</sup> Es de referir que de acuerdo a nuestro Código Civil, la prestación de servicios comprende, entre otros, a la locación de servicios y el contrato de obra.

<sup>40</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>41</sup> Lo que abarca actividades tan diversas como la construcción, la azucarera, la alimentaria, la maderera, la textil, etc.



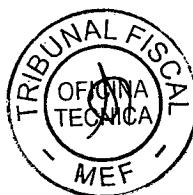
<p>1. Control de los inventarios adquiridos o ingresados al patrimonio y enajenados o no, a través de un Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y/o Registro de Inventario Permanente Valorizado, según corresponda, dependiendo del nivel de ingresos brutos obtenidos durante el ejercicio precedente.</p> <p>2. Control de inventario adquirido o ingresado al patrimonio y consumidos o no, en actividades como de Administración o Ventas (operacionales), ya sea en el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas o Registro de Inventario Permanente Valorizado, según corresponda.</p>	<p>1. Registro de Costos y control de inventarios en el Registro de Inventario Permanente según el tipo de existencia (mercadería, productos terminados, materias primas y auxiliares – materiales, envases y embalajes, suministros diversos y otros), tanto en forma física como valorizado, de corresponder, cuando los ingresos brutos del ejercicio precedente hayan sido mayores a 1 500 UIT'S del ejercicio en curso.</p> <p>2. Control de los inventarios producidos, adquiridos o ingresados al patrimonio, enajenados y/o consumidos o no, dedicados a actividades como de Administración o Ventas, ya sea a través del Registro Permanente de Unidades Físicas, de corresponder, según nivel de ingresos brutos obtenidos en el ejercicio precedente</p>	<p>1. Registro de Costos y control de inventarios en el Registro de Inventario Permanente según el tipo de existencia (mercadería, productos terminados, materias primas y auxiliares – materiales, envases y embalajes, suministros diversos y otros), tanto en forma física como valorizado, de corresponder, cuando los ingresos brutos del ejercicio precedente hayan sido mayores a 1 500 UIT'S del ejercicio en curso.</p> <p>2. Control de los inventarios producidos, adquiridos o ingresados al patrimonio, enajenados y/o consumidos o no, dedicados a actividades como de Administración o Ventas, ya sea a través del Registro Permanente de Unidades Físicas, de corresponder, según nivel de ingresos brutos obtenidos en el ejercicio precedente</p>
--	---	---

Por otro lado, si bien el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, preceptúa que la determinación de la renta bruta, está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtengan en el ejercicio gravable, precisando 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, y, en cuanto al costo computable, prevé que viene dado por el costo de adquisición<sup>42</sup>, el costo de producción<sup>43</sup>, el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario<sup>44</sup>, conceptos que por sus alcances se entenderían referidos a bienes que pueden enajenarse con o sin modificación

<sup>42</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 N° 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>43</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 N° 1112.

<sup>44</sup> Este es el caso de empresas en las que tienen existencias al cierre del ejercicio como consecuencia de no enajenar o disponer de dichos bienes (adquiridos o producidos).



y no a otros como la de los servicios, lo cual haría notorio que el legislador habría decidido por considerar que dicho costo computable se aplicaría solo para los deudores tributarios que enajenan bienes y no para aquellos que desarrollan una actividad productora de servicios, esta regulación no establece una exención o dispensa para que estas últimas entidades dejen de llevar sus inventarios y el correspondiente registro de costos en los términos antes señalados, más aun cuando el término “enajenación” conforme al artículo 5º de la Ley del Impuesto a la Renta comprende todo acto por el que se transmite el dominio a título oneroso y no sólo la venta.

Es más, el hecho de no contar con un costo computable, no implica que una entidad deje de tener un sistema de control de inventarios, en los términos y exigencias antes señaladas. Eximirlos de dicha obligación equivaldría a la aplicación de un método interpretativo extensivo en un aspecto sustantivo del Impuesto a la Renta que no se condice con lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario<sup>45</sup>.

Con respecto a la materialidad o corporeidad de los inventarios, cabe señalar que para diversas actividades la Ley y Reglamento del Impuesto a la Renta han prescindido de ello. Así, tratándose de productos digitales en la especie de software, el segundo párrafo del artículo 16º del Reglamento del Impuesto a la Renta señala que la contraprestación por la transferencia definitiva, ilimitada y exclusiva de la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales sobre el software, que conllevan el derecho a su explotación económica, aun cuando éstos se restrinjan a un ámbito territorial específico no constituye regalía sino el resultado de una enajenación. Así también, a la contraprestación que el titular originario o derivado de los derechos patrimoniales sobre el software<sup>46</sup>, que conllevan el derecho a su explotación económica cobre a terceros por utilizar el software, de conformidad con las condiciones convenidas en un contrato de licencia.

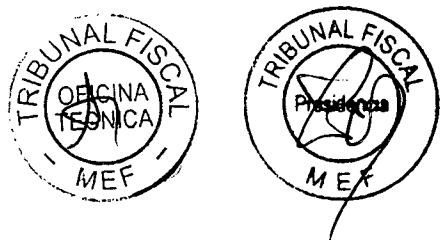
Como podrá notarse, independientemente de su corporeidad, los ingresos derivados de la licencia de uso de estos programas de instrucciones son considerados como “enajenación” susceptibles de generar un costo computable. En todo caso, las entidades que comercializan productos digitales (software) deberían contar con un sistema de control de inventarios de la mercadería (software) colocada o por colocar.

En situación parecida se encuentran las entidades que tienen acciones y participaciones por colocar en el mercado, en este caso, el artículo 21º del Reglamento del Impuesto a la Renta establece reglas especiales para la determinación del costo computable de estos recursos, por lo que se considera que no habría ninguna dificultad en sostener que estas entidades deberían tratar como inventarios estos activos “acciones y participaciones” puesto que el objeto de su adquisición habría sido su enajenación y no hacer una inversión.

Asimismo, las empresas de construcción y similares (que en sustancia prestan servicios en la especie de contratos de obra) tienen reglas especiales para la imputación de sus ingresos y costos. No obstante, respecto de sus costos e inventarios, deben someterse a las reglas antes señaladas y tienen costo computable.

<sup>45</sup> La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, preceptúa que al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en derecho. No obstante, en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

<sup>46</sup> La misma norma señala que se entiende por programas de instrucciones para computadora (software) a la expresión de un conjunto de instrucciones mediante palabras, códigos, planos o en cualquier otra forma que, al ser incorporadas en un dispositivo de lectura automatizada, es capaz de hacer que un computador ejecute una tarea u obtenga un resultado.



Igual caso sucede con las entidades que comercializan los llamados productos financieros, en especial aquellos que tienen mercados abiertos, que incluyen los instrumentos financieros derivados, donde por la naturaleza de sus actividades estos productos financieros constituirían sus inventarios o activos realizables<sup>47</sup>.

Por otro lado, cabe mencionar que en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, se ha evaluado el caso de las mermas y diferencias de inventarios de energía eléctrica y de agua potable, pese a que, por ejemplo, en el caso de la energía eléctrica, podría discutirse su corporeidad<sup>48</sup>.

De lo expuesto es claro que la administración y manejo de los inventarios, no está supeditada a la obtención de algún tipo de inventarios en especial, sino en general a todo recurso poseído y controlado que sea capaz de producir beneficios económicos, debiendo éstos recursos ser valuados en la forma y condiciones previstas en la Ley y Reglamento del Impuesto a la Renta, normas que conjuntamente con las de carácter contable, constituyen el bloque legal aplicable no estableciendo limitante alguna para su llevado.

En esa misma línea, cabe sostener que el hecho que la Administración Tributaria, al momento de establecer la información mínima a ser incluida en los libros y registros vinculados a asuntos tributarios considerados en la Resolución N° 234-2006/SUNAT, hubiere utilizado terminología no clara o insuficiente, no implica que ésta no sea interpretada y entendida conforme con las leyes tributarias y contables referidas, esto es, en un sentido amplio y sin establecer limitantes respecto del manejo o administración de los inventarios. En el extremo, las ausencias o imprecisiones de la Administración al prever un determinado formato de los inventarios y el registro de costos, no pueden ni debe limitar o restringir su verdadera naturaleza legal y financiera.

Por tanto, se concluye que las exigencias formales previstas por el artículo 35° 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, administrar o gestionar inventarios sean éstos materiales o corpóreos o inmateriales, ya sea como parte de su actividad productiva así como su actividad operacional.

### 3.2 PROPUESTA 2

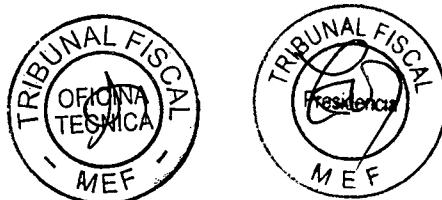
Las exigencias formales previstas por el artículo 35° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con los libros y registros referidos a inventarios son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades de acuerdo con el monto de los ingresos brutos anuales del ejercicio precedente,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

### FUNDAMENTO

Según el primer párrafo del artículo 62° 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 desarrollean, 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.

<sup>47</sup> El hecho de estar excluidos de la NIC 2, no hace que dichos bienes, de corresponder, dejen de ser inventarios, como también es el caso de los bienes agrícolas que también están excluidos pero se consideran inventarios.

<sup>48</sup> En este sentido, véase las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03627-10-2014, 17950-1-2012 y 05349-3-2005.



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.

Por su parte, 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:

- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.

Antes de analizar las normas que prevén dichas obligaciones, es conveniente señalar que conforme con el párrafo 6 de la NIC 2, se define a las existencias o inventarios como activos:

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

Asimismo, por ejemplo, en el caso de las empresas que prestan servicios, conforme con el párrafo 19 de la NIC 2: *"En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gastos del período en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios".*



En este contexto normativo, deberá determinarse los contribuyentes, empresas o sociedades 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 los inventarios.

Al respecto, se aprecia que el artículo 35° del citado reglamento supedita las obligaciones referidas a llevar los inventarios al monto de ingresos brutos anuales obtenidos en el ejercicio precedente.

En efecto, si éstos son mayores a 1500 UIT, deberá llevarse un sistema de contabilidad de costos (cuya información debe registrarse en los tres registros mencionados por la norma); si son mayores o iguales a quinientas (500) UIT pero menores o iguales a mil quinientas (1500) UIT, se deberá llevar un Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y si éstos son menores a quinientas (500) UIT, se deberá llevar un inventario físico de existencias al final del ejercicio, siendo que en los dos primeros casos, deberá realizarse también un inventario físico de existencias en cada ejercicio.

Ello se justifica en la medida que el segundo párrafo del artículo 62° indica que la forma en que los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría deben llevar sus inventarios será dispuesta mediante reglamento sin hacer mención expresa a algún tipo de actividad empresarial específica.

Por consiguiente, dichas obligaciones se encuentran supeditadas a la cantidad de ingresos brutos anuales del ejercicio precedente, sin que la norma haga distinción alguna en función de la actividad que realice el contribuyente, sociedad o empresa.

Por tanto, se advierte que todos los contribuyentes, empresas y sociedades que mantengan inventarios definidos de acuerdo con la NIC 2, antes citada, estarán sujetos a los deberes formales previstos por el artículo 35° del citado reglamento en relación con los libros y registros referidos a los inventarios, lo cual debe cumplirse en función de los ingresos brutos anuales del año precedente, deberes que alcanzan incluso a aquéllas que solo prestan servicios. En efecto, como se ha anotado, la norma reglamentaria no hace distinción alguna entre las actividades realizadas a efecto de determinar las obligaciones formales en relación con los libros y registros referidos a inventarios.

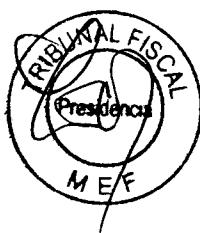
En este sentido, se concluye que las exigencias referidas a los inventarios, definidos de acuerdo con la NIC 2, antes citada, previstas por el artículo 35° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades de acuerdo con el monto de los ingresos brutos anuales del ejercicio precedente, con independencia de la actividad empresarial que realicen.

## **I. CRITERIOS A VOTAR**

### **PROPIUESTA 1**

#### **PROPIUESTA 1.1**

Las exigencias formales previstas por el artículo 35° 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.



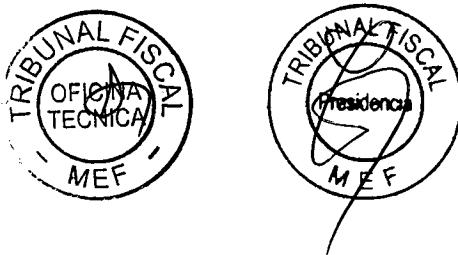
## **SUB PROPUESTA 1.2**

### **DESCRIPCIÓN**

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.

### **PROPUESTA 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 de acuerdo con el monto de los ingresos brutos anuales del ejercicio precedente, con independencia de la actividad empresarial que realicen.



**ANEXO I**  
**ANTECEDENTES NORMATIVOS**

**TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF**

**Artículo 20<sup>49</sup>.** - *“La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.*

*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 (...)*

*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, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.*

*Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, entiéndase por:*

1) *Costo de adquisición: 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. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición.*

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.*

3) *Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente Ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.*

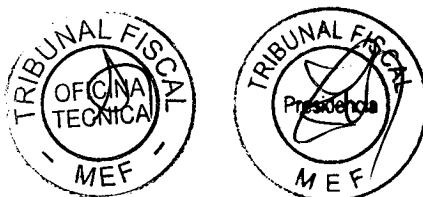
**“Artículo 20<sup>50</sup>.** - *“La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.*

*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. (...)*

*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*

<sup>49</sup> Modificado por Decreto Legislativo N° 979, vigente desde el 1 de enero de 2008.

<sup>50</sup> Artículo modificado por el Artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1112, publicado el 29 junio 2012, que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2013.



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.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase 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.

3) **Valor de ingreso al patrimonio:** el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo".

**Artículo 62º.-** "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.
- e) Existencias básicas.

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".

## REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF

### Artículo 11º COSTO COMPUTABLE

"a) **Costo computable de bienes enajenados**

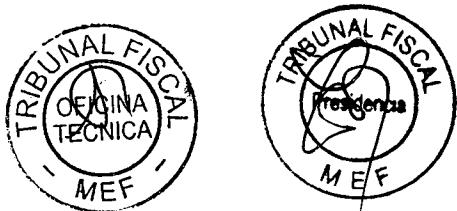
En el caso de la enajenación de bienes o transferencia de propiedad a cualquier título, el costo computable será el costo de adquisición o el costo de producción o construcción o el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario, según corresponda.

Para estos efectos se tendrá en cuenta lo siguiente: (...)

3. Existe costo de producción o construcción, cuando el bien ha sido producido, construido o creado por el propio contribuyente".

### Artículo 35º<sup>51</sup>.- INVENTARIOS Y CONTABILIDAD DE COSTOS

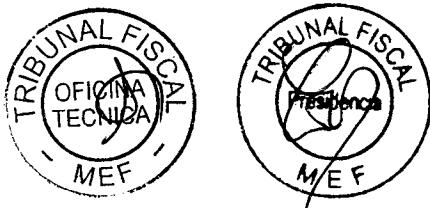
<sup>51</sup> Modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF.



*"Los deudores tributarios deberán llevar sus inventarios y contabilizar sus costos de acuerdo a 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.*
- 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.*
- f) Aquellos que deben llevar un sistema de contabilidad de costos basado en registros de inventario permanente en unidades físicas o valorizados o los que sin estar obligados opten por llevarlo regularmente, podrán deducir pérdidas por faltantes de inventario, en cualquier fecha dentro del ejercicio, siempre que los inventarios físicos y su valorización hayan sido aprobados por los responsables de su ejecución y además cumplan con lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del Artículo 21 del Reglamento.*
- g) No podrán variar el método de valuación de existencias sin autorización de la SUNAT y surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se otorgue la aprobación, previa realización de los ajustes que dicha entidad determine.*
- h) La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia podrá:*
- i) Establecer los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse los registros establecidos en el presente Artículo.*
- ii) Eximir a los deudores tributarios comprendidos en el inciso a) del presente artículo, de llevar el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.*
- iii) Establecer los procedimientos a seguir para la ejecución de la toma de inventarios físicos en armonía con las normas de contabilidad referidas a tales procedimientos.*

*En todos los casos en que los deudores tributarios practiquen inventarios físicos de sus existencias, los resultados de dichos inventarios deberán ser refrendados por el contador o persona responsable de su ejecución y aprobados por el representante legal.*



*A fin de mostrar el costo real, los deudores tributarios deberán acreditar, mediante los registros establecidos en el presente artículo, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en los inventarios finales.*

*En el transcurso del ejercicio gravable, los deudores tributarios podrán llevar un Sistema de Costo Estándar que se adapte a su giro, pero al formular cualquier balance para efectos del Impuesto, deberán necesariamente valorar sus existencias al costo real. Los deudores tributarios deberán proporcionar el informe y los estudios técnicos necesarios que sustenten la aplicación del sistema antes referido, cuando sea requerido por la SUNAT”.*

## **RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 234-2006-SUNAT**

### **Artículo 13º.- DE LA INFORMACIÓN MÍNIMA Y LOS FORMATOS**

*(...)*

#### **10. REGISTRO DE COSTOS**

*10.1 El Registro de Costos debe contener la información mensual de los diferentes elementos del costo, según las normas tributarias, relacionados con el proceso productivo del período y que determinan el costo de producción respectivo.*

*10.2 El Registro de Costos estará integrado por los siguientes formatos:*

- a) FORMATO 10.1: “REGISTRO DE COSTOS - ESTADO DE COSTO DE VENTAS ANUAL”.*
- b) FORMATO 10.2: “REGISTRO DE COSTOS - ELEMENTOS DEL COSTO MENSUAL”.*
- c) FORMATO 10.3: “REGISTRO DE COSTOS - ESTADO DE COSTO DE PRODUCCIÓN VALORIZADO ANUAL”.*

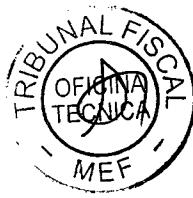
*10.3 La información mínima a ser consignada en cada formato, será la siguiente:*

*a) FORMATO 10.1: “REGISTRO DE COSTOS - ESTADO DE COSTO DE VENTAS ANUAL”*

- (i) El costo del inventario inicial de productos terminados contable.*
- (ii) El costo de producción de productos terminados contable.*
- (iii) El costo de los productos terminados disponibles para la venta contable.*
- (iv) El costo de inventario final de productos terminados contable.*
- (v) Ajustes diversos contables.*
- (vi) Determinación del Costo de Ventas Contable.*

*b) FORMATO 10.2: “REGISTRO DE COSTOS - ELEMENTOS DEL COSTO MENSUAL”*

- (i) Costo de materiales y suministros directos.*
- (ii) Costo de la mano de obra directa.*
- (iii) Otros costos directos.*
- (iv) Gastos de producción indirectos:*
  - (iv.1) Materiales y suministros indirectos.*
  - (iv.2) Mano de obra indirecta.*
  - (iv.3) Otros gastos de producción indirectos.*



- (v) *Total consumo en la producción.*
- (vi) *Costo total por cada elemento del costo.*

c) **FORMATO 10.3: "REGISTRO DE COSTOS - ESTADO DE COSTO DE PRODUCCIÓN VALORIZADO ANUAL"**

- (i) *Costo de materiales y suministros directos.*
- (ii) *Costo de la mano de obra directa.*
- (iii) *Otros costos directos.*
- (iv) *Gastos de producción indirectos:*
  - (iv.1) *Materiales y suministros indirectos.*
  - (iv.2) *Mano de obra indirecta.*
  - (iv.3) *Otros gastos de producción indirectos.*

- (v) *Total consumo en la producción.*
- (vi) *Inventario inicial de productos en proceso.*
- (vii) *Inventario final de productos en proceso.*
- (viii) *Costo de producción.*
- (ix) *Costo total anual por cada elemento del costo.*

*La información del presente formato podrá agruparse optativamente por proceso productivo, línea de producción, producto o proyecto. (...)*

## 12. REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE EN UNIDADES FÍSICAS

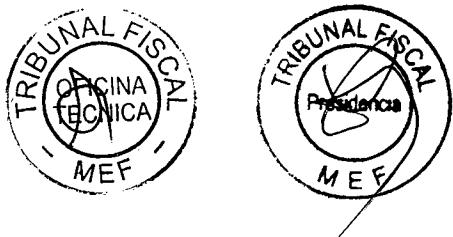
12.1 Se deberá registrar mensualmente en el **FORMATO 12.1: "REGISTRO DEL INVENTARIO PERMANENTE EN UNIDADES FÍSICAS - DETALLE DEL INVENTARIO PERMANENTE EN UNIDADES FÍSICAS"** toda la información, por cada tipo de existencia, proveniente de la entrada y salida física de las mismas en cada almacén.

12.2 En el formato se deberá incluir como datos de cabecera, adicionales a los contemplados en el literal a) del artículo 6, la siguiente información:

- a) *Información del Establecimiento donde se ubican las existencias.*
- b) *Código de la existencia.*
- c) *Tipo de existencia (según tabla 5).*
- d) *Descripción de la existencia.*
- e) *Código de la unidad de medida (según tabla 6).*

12.3 Se deberá incluir la siguiente información mínima:

- a) *Fecha de emisión del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar.*
- b) *Tipo de documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar (según tabla 10).*



- c) Número de serie del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar.
- d) Número del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar.
- e) Tipo de operación (según tabla 12).
- f) Entradas en unidades, adicionalmente considerar en esta columna la información del saldo inicial.
- g) Salidas en unidades.
- h) Saldo final en unidades.
- i) Totales.

### 13. REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE VALORIZADO

13.1 Se deberá registrar mensualmente en el FORMATO 13.1: "REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE VALORIZADO - DETALLE DEL INVENTARIO VALORIZADO" toda la información, por cada tipo de existencia, proveniente de la entrada y salida al almacén y sustentada en comprobantes de pago y/o documentos.

13.2 En el formato, se deberá incluir como dato de cabecera, adicional a los contemplados en el literal a) del artículo 6, la siguiente información:

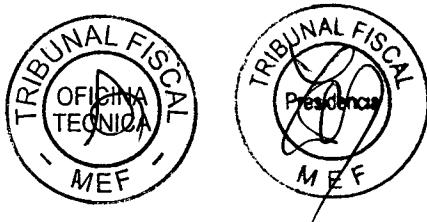
- a) Información del Establecimiento donde se ubican las existencias.
- b) Código de la existencia.
- c) Tipo de existencia (según tabla 5).
- d) Descripción de la existencia.
- e) Código de la unidad de medida (según tabla 6).
- f) Método de valuación de existencias aplicado.

13.3 Se deberá incluir la siguiente información mínima:

- a) Fecha de emisión del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar.
- b) Tipo de documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar (según tabla 10).
- c) Número de serie del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar.
- d) Número del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar.
- e) Tipo de operación (según tabla 12).
- f) Entradas:
  - (i) Cantidad.
  - (ii) Costo Unitario.
  - (iii) Costo Total.

Adicionalmente se deberá considerar en esta columna la información del saldo inicial.

- g) Salidas:
  - (i) Cantidad.
  - (ii) Costo Unitario.
  - (iii) Costo Total.



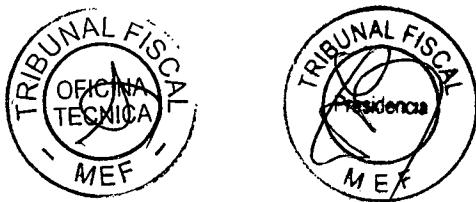
h) Saldo final:

- (i) Cantidad.
- (ii) Costo Unitario.
- (iii) Costo Total.

i) Totales.

Tratándose de deudores tributarios que lleven sus libros y registros vinculados a asuntos tributarios en hojas sueltas o continuas, podrán registrar un resumen diario de las operaciones de entrada o salida de existencias del almacén, siempre que lleven un sistema de control computarizado que mantenga la información detallada y que permita efectuar la verificación de cada entrada o salida del almacén, con su correspondiente documento sustentatorio.

13.4 Los contribuyentes que se encuentren obligados a llevar este registro, se encuentran exceptuados de llevar el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas”.



**ANEXO II**  
**ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES**

**RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) EN LA QUE SE CONSIDERA QUE EL DEUDOR TRIBUTARIO ESTÁ OBLIGADO A LLEVAR INVENTARIOS Y CONTABILIZAR COSTOS DE ACUERDO CON EL MONTO DE LOS INGRESOS BRUTOS ANUALES DEL EJERCICIO PRECEDENTE.**

**RTF N° 06785-2-2012**

*"VISTA la apelación interpuesta (...) contra la Resolución de Intendencia (...) que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa (...) girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario. (...)*

*Que el recurrente sostiene que de acuerdo con la normativa contable, no se encuentra obligado a llevar el *Inventario Permanente en Unidades*, por cuanto no es una empresa industrial que transforme materia prima, y que dicho registro solo es aplicable a personas jurídicas.*

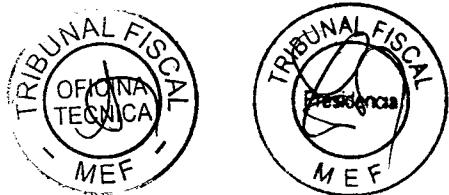
*Que agrega que le es imposible hacer una clasificación por la diversidad de materiales que comercializa que son bienes de segundo uso, por lo que considera que existe un exceso de la Administración al pretender que los residuos metálicos y de reciclaje sean inventariados. (...)*

*Que el numeral 1 del artículo 62° del anotado código, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, dispone que la Administración en su función fiscalizadora tiene la facultad de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria, y que sólo en el caso que por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera de un término para dicha exhibición, la Administración deberá otorgarle un plazo no menor de 2 días hábiles. (...)*

*Que mediante Requerimiento (...) la Administración solicitó al recurrente diversa documentación contable (...) entre ellos, la exhibición del *Inventario y/o Contabilidad de Costos, Registro Permanentes en Unidades, Inventario Físicos de existencias al inicio y al final del ejercicio*, sin embargo, tal como se verifica en el cierre del citado requerimiento (...), el recurrente no cumplió con exhibir la documentación requerida, comunicándole en el mismo acto que había incurrido en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario. (...)*

*Que mediante escritos (...) el recurrente en respuesta a los citados requerimientos señaló que no se encuentra obligado a llevar el *Inventario y/o Contabilidad de Costos, Registro Permanentes en Unidades, Inventario Físicos de existencias al inicio y al final del ejercicio*, por cuanto se trata de un registro accesorio, y le es imposible llevar un control, ya que la chatarra y la tubería la compra en lotes (...).*

*Que al respecto, el artículo 62° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF establece que los contribuyentes, empresas o sociedades que en razón de la actividad que desarrolleen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los métodos primeras entradas, primeras salidas (PEPS), promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MÓVIL), identificación específica, inventario al detalle o por menor, existencias básicas, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio y 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 el inciso a) del artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, dispone que los deudores tributarios deberán llevar sus inventarios y contabilizar sus costos, y que cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a 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.

Que la UIT aplicable en el año 2007 fue de S/. 3 450,00 y según se observa de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (...), el recurrente obtuvo como ingresos brutos la suma de S/. 6 666 576,00, por lo que al ser mayor a 1 500 UIT, se encontraba obligado a llevar en el ejercicio 2007 un sistema de contabilidad de costos.

Que en tal sentido, se encuentra acreditado de autos que el recurrente se encontraba obligado a llevar en el ejercicio 2007 el Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado, por lo que incurrió en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177º del Código Tributario, de manera tal que la sanción impuesta está arreglada a ley, correspondiendo confirmar la apelada...".

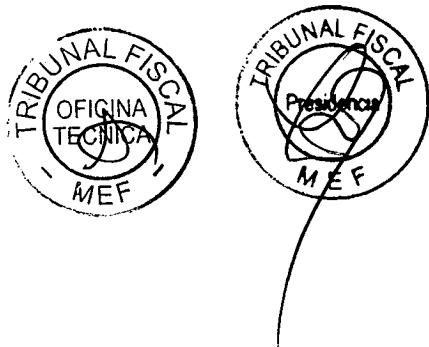
#### **RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) EN LAS QUE SE CONSIDERA QUE LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR REGISTRO DE COSTOS ES INDEPENDIENTE DE LA NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD QUE LLEVA A CABO LA EMPRESA.**

##### **RTF N° 03894-10-2012 (16-03-2012)**

Que la recurrente señala que durante el procedimiento de fiscalización cumplió con presentar el Registro de Inventario Permanente Valorizado, el cual se encontraba debidamente legalizado, y en el que se registraron las operaciones de los ejercicios 2008 y 2009, por lo que considera que en vista de que la información que se debe presentar en el Libro de Inventario Permanente en Unidades está contenida en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, no corresponde exigir la presentación del Libro de Inventario Permanente en Unidades, toda vez que ello es redundante.

Que agrega que la NIC 2 invocada por la Administración tiene por objeto determinar el costo de producción por cada etapa del proceso productivo, por lo que considera que al no llevar a cabo actividades industriales, sino la prestación de servicios de transporte, no estaba obligada a llevar el Registro de Costos.

Que la Administración refiere que la Resolución de Multa N° 062-002-0002382 ha sido girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175º del Código Tributario debido a que en la fiscalización realizada a la recurrente se detectó que su Registro de Costos y su Libro de Inventario Permanente en Unidades Físicas eran llevados con un atraso mayor al permitido. (...)



Que mediante el Punto 1 del Requerimiento (...), la Administración requirió a la recurrente la exhibición de su Registro de Inventario Permanente en Unidades y Registro de Costos, a fin de fiscalizar el Impuesto General a las Ventas de enero a junio de 2009.

Que según se observa del resultado del Requerimiento (...) la recurrente cumplió con exhibir el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas N° 1 y el Registro de Costos N° 1, los que fueron legalizados el 29 de setiembre de 2009, y que sin embargo registran operaciones desde el 1 de enero de 2009 y 31 de enero de 2009 respectivamente, por lo que consideró que la recurrente se encontraba incursa en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario.

Que se advierte del Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas N° Uno y del Registro de Costos N° Uno (fojas 409 a 418), legalizados ante el Notario Público de Trujillo, Marco A. Corcuera García, el 29 de setiembre de 2009, que éstos registran operaciones desde el 1 de enero de 2009 y 31 de enero de 2009, respectivamente, lo que acredita la comisión de la infracción materia de autos, correspondiendo en ese sentido confirmar la resolución apelada en éste extremo. (...)

Que con relación a lo alegado por la recurrente sobre que no le correspondía llevar el Registro de Costos ni el Registro de Inventario Permanente en Unidades, el artículo 62° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que 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, asimismo, el inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que 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.

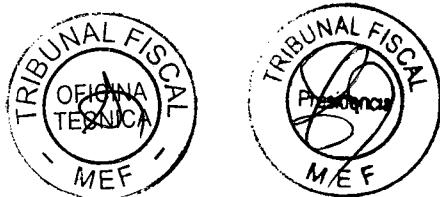
Que según se observa de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (fojas 434 a 439), los ingresos brutos anuales de la recurrente superaron las 1 500 UIT<sup>52</sup> (S/. 5 325 000,00), por lo que estando a lo expuesto en las normas glosadas en el considerando anterior, corresponde que la recurrente llevara un sistema de contabilidad de costos, el cual se encuentra constituido por el Registro de Costos y el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, entre otros.

Que en ese sentido ha quedado acreditado en autos que la recurrente se encontraba obligada a llevar el Registro de Costos y el Registro de Inventario Permanente en Unidades, por lo que lo alegado por ésta carece de sustento”.

**RTF Nº 15039-2-2012(12-09-2012)**

VISTA la apelación (...) contra la Resolución de Intendencia (...) que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa (...) girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario. (...)

<sup>52</sup> La UIT vigente en el ejercicio 2009 fue S/. 3 550,00.



Que la recurrente sostiene que no exhibió lo solicitado por la Administración, debido a que es una empresa que presta servicios de transporte de carga y como tal no tiene existencias, en consecuencia, no estaba obligada a llevar un registro de contabilización de costos ni Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas o inventario permanente valorizado.

Que refiere que la Administración solo ha tomado en cuenta el nivel de ingresos para determinar si tenía la obligación de llevar los mencionados registros, sin analizar el hecho de que no posee existencias, por lo que no tenía la obligación de llevarlos.

Que la Administración señala que en el procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente por el Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2008, (...) le solicitó la exhibición del inventario y/o contabilidad de los costos de acuerdo con lo establecido por el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, en el resultado del citado requerimiento se dejó constancia que la recurrente no llevaba contabilidad de costos, lo que motivó que (...) se le reiterara que subsanara dicha omisión, siendo que no regularizó la misma.

Que indica que la obligación de los deudores tributarios de cumplir con lo establecido en el artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta está en función de los ingresos y no de las actividades que realiza.

Que el numeral 4 del artículo 87º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, establece que los deudores tributarios deberán, entre otros, llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme con lo establecido en las normas pertinentes.

Que el numeral 1 del artículo 175º del citado código, sustituido por Decreto Legislativo N° 981, señala que constituye infracción omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.

Que de otro lado, el artículo 62º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prescribe que los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrolle, 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, siendo que la misma norma prevé 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 el inciso a) artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, precisa que los deudores tributarios deberán llevar inventarios y contabilizar sus costos estableciendo, entre otros, que cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores 1 500 UIT 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. (...)

Que mediante Requerimiento (...) la Administración le requirió la presentación de documentación y/o información respecto de los períodos de enero a diciembre de 2008, así como el inventario y/o contabilidad de costos, de acuerdo con el artículo 35º del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta (Sistema de Contabilidad de costos, registro permanente en unidades, inventarios físicos de existencias al inicio y final del ejercicio, aprobado por los responsables de su ejecución), según corresponda.

Que (...) la Administración notificó el Resultado del Requerimiento (...) indicando, en el Punto 5 que la recurrente no lleva contabilidad de costos, por lo que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175º del Código Tributario.

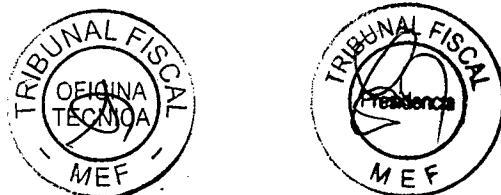
Que la UIT aplicable en el año 2008 fue de S/. 3 500,00 y según se observa de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (...), la recurrente obtuvo como ingresos brutos la suma de S/. 9 944 937,00, por lo que al ser dicho ingreso mayor a 1 500 UIT, se encontraba obligada a llevar en el ejercicio 2008 un sistema de contabilidad de costos.

Que en tal sentido, se encuentra acreditado que la recurrente omitió llevar en el ejercicio 2008 un Sistema de Contabilidad de Costos, por lo que incurrió en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 175º del Código Tributario, de manera tal que la sanción impuesta está arreglada a ley. (...)

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no estaba obligada a llevar una contabilización de costos por el hecho que no poseía existencias por ser una empresa de servicios, cabe señalar que del Requerimiento N° (...) se tiene que no solo se le requirió la presentación de los registros relacionados a la tenencia de existencias, esto es, registro permanente en unidades o los inventarios físicos de existencias, sino que también se le requirió la presentación de un sistema de contabilidad de costos<sup>53</sup>, el cual se entiende está relacionado al sistema que utiliza para determinar los costos incurridos en la prestación de los servicios que brinda, en ese sentido, dado que la empresa no presentó ninguna documentación relacionada a lo solicitado, carece de sustento lo alegado.

#### **RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) EN LA QUE SE SEÑALA QUE LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR REGISTRO DE COSTOS ES APLICABLE A LAS EMPRESAS QUE CUENTAN CON PROCESO PRODUCTIVO.**

<sup>53</sup> Sobre el particular, en la citada resolución se agregó lo siguiente: "El Diccionario para Contadores de Eric L. Kohler, define la contabilidad de costos como: "Rama de la contabilidad que trata de la clasificación, contabilización, distribución, recopilación e información de los costos corrientes y en perspectiva. Se encuentran incluidos en el campo de la contabilidad de costos: el diseño y la operación de sistemas y procedimientos de costos; la determinación de costos por departamento, funciones, responsabilidades, actividades, productos, territorios, períodos y otras unidades; asimismo los costos futuros, previstos o estimados, y, los costos estándar o deseados, así como también los costos históricos; la comparación de los costos de diferentes períodos; de los costos reales con los costos estimados, presupuestados o estándar y de los costos alternativos; la presentación, e interpretación de los datos de costos como ayuda a la gerencia para controlar las operaciones presentes y futuras". Asimismo, se señaló que: "De otro lado, la Nacional Association of Accountants (NAA) define a la contabilidad de costos, como una técnica o método para determinar el costo de un proyecto, proceso o producto utilizado por la mayor parte de las entidades legales de una sociedad, o específicamente recomendado por un grupo autorizado de contabilidad...".



VISTA la apelación (...) contra la Resolución de Intendencia (...) en el extremo que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Multa (...) girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175º del Código Tributario. (...)

Que la recurrente sostiene que, en razón a su actividad (gerenciamiento al Consorcio Constructor Tramo 4) y al no participar en ninguna ejecución de obra, no tiene entradas ni salidas de bienes que deban estar registradas, no habiendo demostrado la Administración lo contrario; y que le es de aplicación la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07717-1-2005.

Que la Administración señala que la recurrente declaró por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, ingresos brutos superiores a 1 500 Unidades Impositivas Tributarias (UIT); por lo que se encontraba obligada a llevar por el ejercicio 2008 un sistema de contabilidad de costos.

Que el numeral 4 del artículo 87º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, establece que los deudores tributarios deberán, entre otros, llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme con lo establecido en las normas pertinentes (...).

Que mediante Carta (...) y Requerimiento (...), se inició la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, solicitándose en el punto 16 del citado requerimiento, la exhibición y/o presentación del inventario y/o contabilidad de costos (Sistema de Contabilidad de Costos, Registro Permanente en Unidades, Inventarios físicos de existencias al inicio y final del ejercicio, aprobado por los responsables de su ejecución) según corresponda.

Que en el resultado del citado requerimiento, se deja constancia que no se exhibió inventario y/o contabilidad de costos, incurriendo en la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 175º del Código Tributario, en tanto que de acuerdo con sus ingresos del año 2007 los cuales fueron superiores a 1500 UIT y lo establecido por el artículo 35º del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, la contribuyente se encontraba obligada a llevar un sistema de contabilidad de costos (...).

Que el artículo 62º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF establece que 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 métodos que en esta norma se enumera; y agrega 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 conforme a los incisos a) y e) del artículo 35º del Reglamento de la referida ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a 1,500 Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso, los deudores tributarios deberán llevar un sistema de contabilidad de costos, cuya información deberá ser registrada en los siguientes registros: Registro de Costos, en el que debe contabilizarse en cuentas separadas, los elementos constitutivos del costo de producción por cada etapa del proceso productivo, esto es aquellos



comprendidos en la NIC correspondiente, tales como: materiales directos, mano de obra directa y gastos de producción indirectos; Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que la UIT aplicable en el año 2008 fue de S/. 3 500,0054 y según se observa de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (...), la recurrente obtuvo como ingresos brutos la suma de S/. 86 018 828,0055, por lo que al ser dicho ingreso mayor a 1 500 UIT, se encontraría en principio, y sobre esta base; obligada a practicar inventarios y llevar un sistema de contabilidad de costos.

Que de acuerdo a la norma tributaria, la obligación formal respecto a la llevanza de un sistema de contabilidad de costos se encuentra supeditada al hecho que, en función a la actividad que se lleve a cabo, deba emplearse conjuntamente, i) Registro de Costos, ii) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y iii) Registro de Inventario Permanente Valorizado; y en el presente caso, tal como se aprecia de la documentación obrante en autos, la actividad realizada por la recurrente en el período fiscalizado (CIUU 4520756) no implicaba la existencia de proceso productivo alguno, no habiendo la Administración establecido ni acreditado lo contrario, de lo cual se concluye que el primero de los registros nombrados no era de aplicación a la recurrente; que no obstante ello, se advierte del Balance General al 31 de diciembre de 2008 contenido en la copia del Dictamen de Auditoría, así como de la declaración del Impuesto a la Renta del año 2008 (...), que durante este ejercicio mantenía existencias por S/. 1 486 045,00; y en razón a ello debía contar con el registro de inventarios correspondiente; por lo tanto, se encuentra acreditada la comisión de la infracción que se le imputa, correspondiendo confirmar la apelada en el extremo impugnado.

Que en atención a lo expuesto, no resulta de aplicación la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07717-1-2005, referida a un caso en el que la Administración, respecto de la adopción de una medida cautelar, no había probado la existencia de entradas y salidas de bienes.

<sup>54</sup> Decreto Supremo. N° 209-2007-EF.

<sup>55</sup> Suma de las Casillas 461, 473 y 475.

<sup>56</sup> Construcción de edificios completos.

