



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° 2015-14

TEMA : DETERMINAR SI TODOS LOS CONTRIBUYENTES, EMPRESAS O SOCIEDADES QUE ESTÁN DENTRO DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL INCISO A) DEL ARTÍCULO 35° DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, ESTÁN OBLIGADOS A REGISTRAR INFORMACIÓN EN UN REGISTRO DE COSTOS EN TANTO PARTE DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTOS.

FECHA : 14 de agosto de 2015
HORA : 12:30 p.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

MODALIDAD : Video conferencia

| | | | |
|---------------------|----------------------|---------------------|-------------------------|
| ASISTENTES : | Licette Zúñiga D. | Sergio Ezeta C. | Luis Ramírez M. |
| | Juana Pinto de A. | Víctor Castañeda A. | Pedro Velásquez L.R. |
| | Mariella Casalino M. | Raúl Queuña D. | Jorge Sarmiento D. |
| | Ada Flores T. | Jesús Fuentes B. | Gabriela Márquez P. |
| | Carmen Terry R. | Marco Huamán S. | Elizabeth Winstanley P. |
| | Doris Muñoz G. | Rosa Barrantes T. | Patricia Meléndez K. |
| | Cristina Huertas L. | Gary Falconí S. | Rossana Izaguirre Ll. |
| | Caridad Guarníz C. | Lily Villanueva A. | Roxana Ruiz A. |
| | Zoraida Olano S. | | |

NO ASISTENTES : Lorena Amico D. Vacaciones a la fecha de votación.
José Martel S. Vacaciones a la fecha de votación.

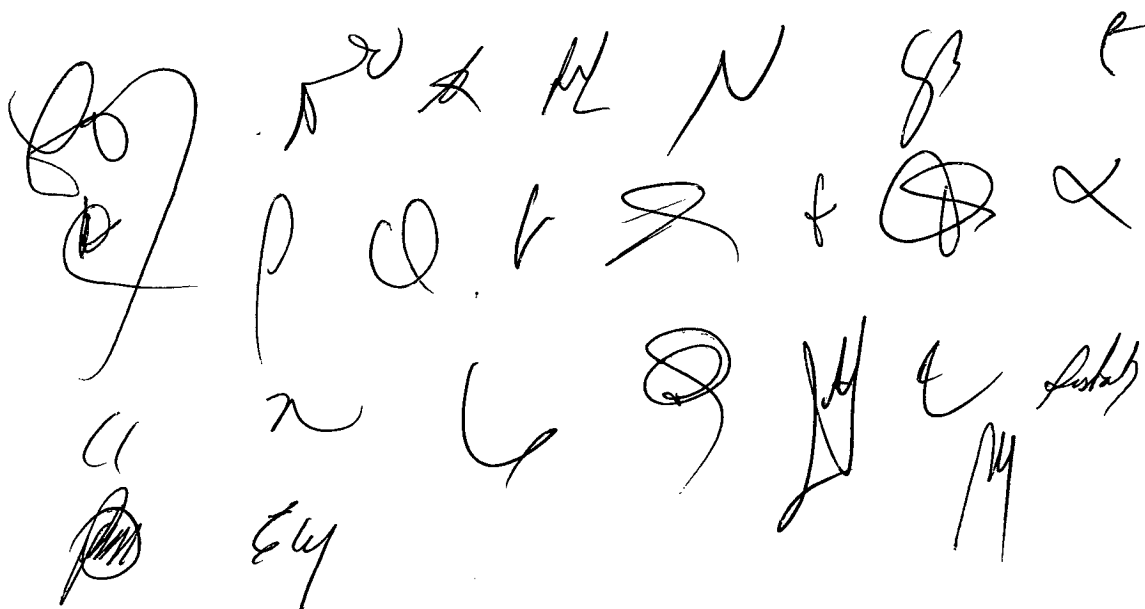
I. ANTECEDENTES:

- Memorando N° 0470-2015-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:

“Los contribuyentes, empresas o sociedades que están dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta están obligados a registrar información en un Registro de Costos, que forma parte del Sistema de Contabilidad de Costos, si su actividad implica la existencia de un proceso productivo que origine un bien material o físico que deba ser valuado y que califique como inventario”.

A collection of approximately 18 handwritten signatures in black ink, arranged in a loose grid-like pattern. The signatures vary in style, some being more stylized and others more legible. They appear to be the signatures of the members of the Sala Plena of the Tribunal Fiscal, as indicated by the context of the document.

TEMA:

DETERMINAR SI TODOS LOS CONTRIBUYENTES, EMPRESAS O SOCIEDADES QUE ESTÁN DENTRO DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL INCISO A) DEL ARTÍCULO 35° DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, ESTÁN OBLIGADOS A REGISTRAR INFORMACIÓN EN UN REGISTRO DE COSTOS EN TANTO PARTE DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTOS.

| | PROPUESTA 1 | PROPUESTA 2 |
|----------------------|---|--|
| | Los contribuyentes, empresas o sociedades que están dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta están obligados a registrar información en un Registro de Costos, que forma parte del Sistema de Contabilidad de Costos, si su actividad implica la existencia de un proceso productivo que origine un bien material o físico que deba ser valuado y que califique como inventario. | Todos los contribuyentes, empresas o sociedades que están dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta están obligados a llevar Registro de Costos, en tanto forma parte del Sistema de Contabilidad de Costos. |
| Oiano Silva | X | |
| Zúñiga Dulanto | X | |
| Ezeta Carpio | X | |
| Ramírez Mío | X | |
| Pinto de Aliaga | X | |
| Castañeda Altamirano | X | |
| Velásquez L.R. | X | |
| Casalino Mannarelli | X | |
| Queuña Díaz | X | |
| Sarmiento Díaz | X | |
| Flores Talavera | | X |
| Fuentes Borda | X | |
| Amico de las Casas | VACACIONES | VACACIONES |
| Márquez Pacheco | | X |
| Terry Ramos | X | |
| Huamán Sialer | X | |
| Winstanley Patio | X | |
| Martel Sánchez | VACACIONES | VACACIONES |
| Muñoz García | X | |
| Barrantes Takata | | X |
| Meléndez Kohatsu | X | |
| Huertas Lizarzaburu | X | |
| Falconí Sinche | X | |
| Izaguirre Llampasi | X | |
| Guarníz Cabell | | X |
| Villanueva Aznarán | | X |
| Ruiz Abarca | X | |
| TOTAL | 20 | 5 |

A collection of handwritten signatures and initials in black ink, scattered across the bottom of the page. Some are clearly legible as names or initials, while others are more stylized or scribbled.

TEMA:

DETERMINAR SI TODOS LOS CONTRIBUYENTES, EMPRESAS O SOCIEDADES QUE ESTÁN DENTRO DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL INCISO A) DEL ARTÍCULO 35° DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, ESTÁN OBLIGADOS A REGISTRAR INFORMACIÓN EN UN REGISTRO DE COSTOS EN TANTO PARTE DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTOS.

PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO

PROPUESTA 1

PROPUESTA 2

El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.

El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario.

| | | |
|----------------------|------------|------------|
| Olano Silva | X | |
| Zúñiga Dulanto | X | |
| Ezeta Carpio | X | |
| Ramírez Mío | X | |
| Pinto de Aliaga | X | |
| Castañeda Altamirano | X | |
| Velásquez L.R. | X | |
| Casalino Mannarelli | X | |
| Queuña Díaz | X | |
| Sarmiento Díaz | X | |
| Flores Talavera | X | |
| Fuentes Borda | X | |
| Amico de las Casas | VACACIONES | VACACIONES |
| Márquez Pacheco | X | |
| Terry Ramos | X | |
| Huamán Sialer | X | |
| Winstanley Patio | X | |
| Martel Sánchez | VACACIONES | VACACIONES |
| Muñoz García | X | |
| Barrantes Takata | X | |
| Meléndez Kohatsu | X | |
| Huertas Lizarzaburu | X | |
| Falconí Sinche | X | |
| Izaguirre Llampasi | X | |
| Guarniz Cabell | X | |
| Villanueva Aznarán | X | |
| Ruiz Abarca | X | |
| TOTAL | 25 | |


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.

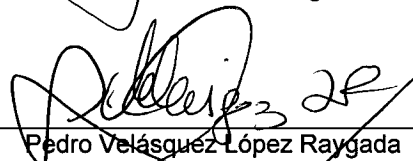

Licette Zúñiga Bulanto


Sergio Ezeta Carpio



Luis Ramírez Mío


Juana Pinto de Aliaga


Víctor Castañeda Altamirano

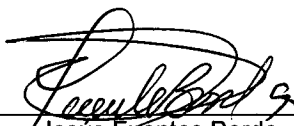

Pedro Velásquez López Raygada


Mariella Casalino Mannarelli


Raúl Queuña Díaz



Jorge Sarmiento Díaz

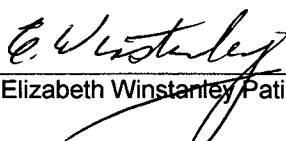

Ada Flores Talavera


Jesús Fuentes Borda

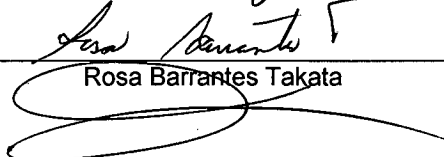

Gabriela Márquez Pacheco


Carmen Terry Ramos


Marco Huamán Sialer


Elizabeth Winstanley Patio

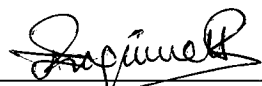

Doris Muñoz García


Rosa Barrantes Takata


Patricia Meléndez Kohatsu



Cristina Huertas Lizarzaburu



Rossana Laguirre Llampasi



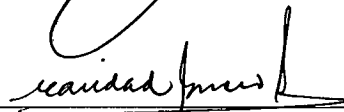
Lily Villanueva Aznarán



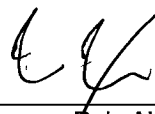
Zoraida Olano Silva



Gary Falconí Sinche



Caridad Guarníz Cabell



Roxana Ruiz Abarca

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2015-14

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI TODOS LOS CONTRIBUYENTES, EMPRESAS O SOCIEDADES QUE ESTÁN DENTRO DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL INCISO A) DEL ARTÍCULO 35° DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, ESTÁN OBLIGADOS A REGISTRAR INFORMACIÓN EN UN REGISTRO DE COSTOS EN TANTO PARTE DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTOS.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El inciso a) del numeral 1 del artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, prevé que en ejercicio de su función fiscalizadora, la Administración tiene la facultad de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes¹.

El artículo 62° 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 relación con el citado artículo 62°, 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, ha previsto obligaciones referidas a llevar inventarios y contabilizar costos.

Sobre el particular, mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2015-04 de 24 de marzo de 2015, se ha interpretado 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 sólo son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiera practicar inventarios físicos o materiales"*.

Ahora bien, el inciso a) del citado artículo 35° prevé que cuando los ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientas (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, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado, siendo que el inciso d) del citado artículo prevé que en este

¹ Esta norma también permanece con la misma redacción en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.



caso, el deudor tributario deberá realizar, por lo menos, un inventario físico de sus existencias en cada ejercicio.

Por su parte, el inciso e) del referido artículo señala que se deberá contabilizar en un Registro de Costos, en cuentas separadas, los elementos constitutivos del costo de producción por cada etapa del proceso productivo y que 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.

En este contexto, debe determinarse los contribuyentes, empresas y sociedades que estando dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del referido artículo 35° y por tanto, obligados a llevar un Sistema de Contabilidad de Costos, están obligados a registrar información en el Registro de Costos, dado que sobre el particular se han presentado distintas interpretaciones.

En efecto, según una de ellas, dicha obligación es aplicable únicamente a las empresas cuya actividad implica la existencia de un proceso productivo mediante el que se producen bienes materiales que califiquen como inventario. Por otro lado, se ha interpretado que la obligación consiste en llevar un "Sistema de Contabilidad de Costos", lo que incluye el deber de registrar información en los tres registros que menciona la citada norma, por lo que no puede exceptuarse de uno de ellos en determinados casos, dado que ésta no ha hecho tal distinción.

Amerita llevar el presente tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal en aplicación del artículo 154° del Código Tributario, según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° del citado código, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. Asimismo, agrega que en este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

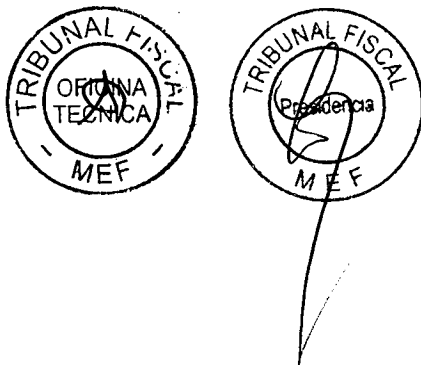
II. ANTECEDENTES

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

III. PROPUESTA

3.1 PROPUESTA 1

Los contribuyentes, empresas o sociedades que están dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta están obligados a registrar información en un Registro de Costos, que forma parte del Sistema de Contabilidad de Costos, si su actividad implica la existencia de un proceso productivo que origine un bien material o físico que deba ser valuado y que califique como inventario.



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-EF², los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio: a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL); c) Identificación específica; d) Inventario al detalle o por menor; y e) Existencias básicas.

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

En relación con el citado artículo 62°, 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, ha previsto obligaciones referidas a llevar inventarios y contabilizar costos.

Sobre el particular, mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2015-04 de 24 de marzo de 2015, se ha interpretado 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 sólo son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiera practicar inventarios físicos o materiales"*.

Ahora bien, el inciso a) del citado artículo 35° prevé que cuando los ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientas (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, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado, siendo que el inciso d) del citado artículo prevé que en este caso el deudor tributario deberá realizar, por lo menos, un inventario físico de sus existencias en cada ejercicio.

Por su parte, el inciso e) del referido artículo señala que se deberá contabilizar en un Registro de Costos, en cuentas separadas, los elementos constitutivos del costo de producción por cada etapa del proceso productivo y que 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.

En cuanto a los inventarios, según el párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 2 – Inventarios, 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.

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



En este contexto, corresponde determinar los contribuyentes, empresas y sociedades que estando dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del referido artículo 35° y por tanto, obligados a llevar un Sistema de Contabilidad de Costos, deben registrar información en el Registro de Costos.

Al respecto, debe considerarse que un Sistema de Contabilidad de Costos comprende los medios por los cuales se reporta la información de costos³, también denominado sistema de costeo⁴. En ese sentido, se ha señalado que dicho sistema está formado por una serie de formularios o modelos diarios, mayores, asientos e informes administrativos integrados dentro de una serie de procedimientos, de tal manera que los costos unitarios puedan ser determinados rápidamente y ser usados al adoptarse las decisiones de la gerencia⁵.

En este orden de ideas, se advierte que tanto el Registro de Costos como los Registros de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Valorizados, a que hace mención el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, son unos de los tantos medios utilizados dentro de un Sistema de Contabilidad de Costos, para proporcionar información de costos, refiriéndose cada uno de éstos a cuestiones específicas.

Por su parte, el Registro de Costos muestra los elementos constitutivos del costo de producción por cada etapa del proceso productivo, los cuales son clasificados por proceso o departamentos y acumulados mensualmente. Asimismo, permite determinar el costo de los bienes terminados durante el período y de los productos en proceso. A ello cabe agregar que con el fin de informar el costo real, la referida norma prescribe que los deudores tributarios deben acreditar las unidades producidas y el costo unitario de los artículos que aparezcan en los inventarios finales.

Lo señalado se corrobora a través de lo previsto por la Resolución de Superintendencia N° 234-2006-SUNAT, según la cual, 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 respectivo⁶.

Por tanto, dado que conforme con las referidas normas, el Registro de Costos está relacionado con el control de los elementos constitutivos del costo de producción, debe considerarse el concepto que ha recogido la Ley del Impuesto a la Renta sobre el particular.

³ La contabilidad de costos ha sido definida como el sistema de información con el que se determina el costo incurrido al realizar un proceso productivo y la forma como se genera éste en cada una de las actividades en las que desarrolla la producción. Al respecto, véase: ROJAS MEDINA, Ricardo, *Sistema de Costos. Un proceso para su implementación*, Universidad Nacional de Colombia, 2007, Manizales, p. 9.

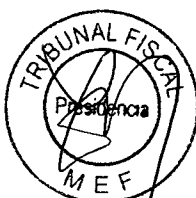
⁴ Al respecto, véase: HORNGREN, Charles, FOSTER, George y DATAR Srikant, *Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial*, Prentice Hall Hispanoamericana, 1996, México, p. 947.

⁵ En este sentido, véase: Jiménez, Francisco y Espinoza, Carlos, *Costos Industriales*, Editorial Tecnológica de Costa Rica, 2007, Costa Rica, p. 151. A tal efecto, cita a NEUNER y DEAKIN.

⁶ Sobre el particular, véase el numeral 10.1 del artículo 13° de la citada resolución. Asimismo, el numeral 10.2 prevé que 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" y c) FORMATO 10.3: "REGISTRO DE COSTOS - ESTADO DE COSTO DE PRODUCCIÓN VALORIZADO ANUAL".

Por su parte, el numeral 10.3 prescribe la información mínima a ser consignada en cada formato, previéndose, por ejemplo, en el caso del formato 10.1 lo siguiente: (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.

Por su parte, en el caso del formato 10.3, referido al estado de costo de producción valorizado anual, además de señalarse la información mínima a registrar, tales como el costo de materiales, suministros, mano de obra, costos de producción indirectos, entre otros, se prevé que la información de dicho formato podrá agruparse optativamente por proceso productivo, línea de producción, producto o proyecto.



Al respecto, el artículo 20° de la citada ley lo define como 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 construcción⁷.

Sobre el particular, cabe destacar que dicha norma hace referencia a la producción de bienes. Ello es así en tanto dicho concepto, así como el de costo de adquisición, han sido previstos por la ley a efecto de determinar la renta bruta en el caso de la enajenación de bienes, la cual estará dada por la diferencia entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados⁸, entendiéndose como tal 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, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria⁹.

En tal sentido, haciendo una lectura conjunta de las normas citadas, se aprecia que la obligación de registrar información en el Registro de Costos debe ser cumplida en la medida en que se cuente con un proceso productivo del que se deriven bienes materiales que califiquen como inventarios. En efecto, como se ha anotado, la norma reglamentaria alude a un “proceso productivo”, a “unidades producidas” y al “costo unitario de los artículos”, conceptos que hacen referencia a bienes que tienen materialidad.

En efecto, como se ha mencionado, mediante Acuerdo de Sala N° 2015-04 de 24 de marzo de 2015, se ha interpretado 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 sólo son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiera practicar inventarios físicos o materiales”*, siendo que el referido artículo dispone reglas comunes para la obligación de llevar inventarios y para la de contabilizar costos, lo que encuentra sustento en tanto deba controlarse un costo de producción que luego será considerado computable a efectos tributarios.

Lo señalado se corrobora también a partir del referido inciso a) del citado artículo 35°, el cual, al disponer la obligación de llevar un Sistema de Contabilidad de Costos, prevé que la información sea registrada además en el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas. Asimismo,

⁷ De acuerdo con la modificación introducida por el citado Decreto Legislativo N° 1112, el costo de adquisición es 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 nominales, 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. Asimismo, el costo de producción o construcción es 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.

⁸ 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.

⁹ A partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 979, vigente desde el 1 de enero 2008, se establece que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. 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.



el inciso d) del mismo artículo obliga a realizar inventarios "físicos" de las existencias al final del ejercicio, esto es, un conteo de bienes materiales, mientras que el inciso e) del mencionado artículo señala que en el Registro de Costos se contabilizan los elementos constitutivos del costo de producción por cada etapa del proceso productivo, siendo que el penúltimo párrafo de dicho artículo prevé 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, todo lo cual hace referencia a la producción de bienes de tipo material.

Por consiguiente, se aprecia que la obligación de registrar información en el Registro de Costos, como parte de la obligación de llevar un Sistema de Contabilidad de Costos, establecida por el inciso a) del artículo 35° del citado reglamento, será aplicable en la medida en que el deudor tributario cuente con un proceso productivo mediante el que se produzcan bienes físicos o materiales contabilizables como inventarios.

En tal sentido, se excluye de dicha obligación a los contribuyentes, empresas o sociedades comercializadoras y prestadoras de servicios, dado que no cuentan con un proceso productivo en los términos mencionados, a pesar de contar con inventarios materiales y de que sus ingresos brutos anuales del ejercicio precedente estén dentro del ámbito de aplicación del inciso a) bajo análisis, siendo que aquéllas estarán obligadas a registrar información en el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y en el Registro de Inventario Permanente Valorizado¹⁰.

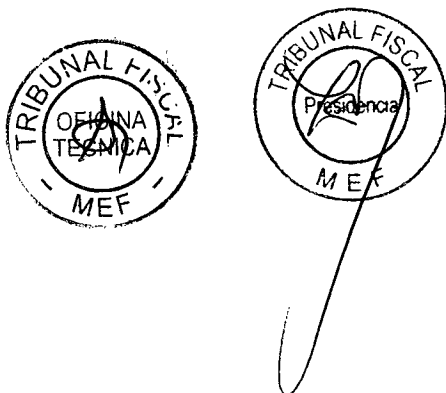
En efecto, las empresas comercializadoras tienen por actividad la compra y venta de bienes sin que medie en éstos transformación alguna, siendo que los bienes que este tipo de empresa enajena no han sido producidos por ésta luego de seguir un proceso de transformación, por lo que no existe un "proceso de producción" en los términos descritos por la norma como condición para que deba cumplirse el deber de llevar un Registro de Costos.

Al respecto, cabe precisar que en el caso de las empresas comercializadoras, es usual denominar a sus costos solamente como "costos de adquisición", concepto que según la definición prevista por la Ley del Impuesto a la Renta, está conformado por el valor de los bienes que se compran y los desembolsos relacionados con dicha adquisición (fletes, seguros, entre otros), siendo que la norma ha distinguido claramente entre el concepto de costo de adquisición y el de producción, reservando para este último caso el deber de llevar un Registro de Costos, esto es, sólo si se producen unidades y se lleva a cabo un proceso de producción o transformación.

Por consiguiente, si bien una empresa comercializadora que cuenta con inventarios de tipo material y cuyos ingresos brutos del ejercicio precedente superen las mil quinientas (1,500) Unidades Impositivas Tributarias, estará dentro del alcance del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no estará obligada a registrar información en un Registro de Costos por lo que el control se deberá llevar a cabo mediante el Registro de Inventario Permanente Valorizado y el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.

Asimismo, lo señalado no enerva la facultad de la Administración Tributaria de fiscalizar y determinar la obligación tributaria que corresponda, lo que inclusive implica solicitar al deudor tributario que sustente la composición del costo de adquisición del bien comercializado y las utilidades obtenidas al respecto, de ser el caso, pudiendo requerir al contribuyente la información que considere necesaria para tales efectos.

¹⁰ Además de la obligación de practicar por lo menos un inventario físico de sus existencias en cada ejercicio, como lo prevé el inciso d) del citado artículo 35°.



Por otro lado, en relación con las empresas prestadoras de servicios, cabe señalar que según HANSEN y MOWEN, existen dos tipos de productos que ofrecen las empresas: “los productos tangibles” y “los servicios”. En relación con el primer tipo de productos, señalan que son bienes producidos mediante la conversión de materias primas con el uso de mano de obra e insumos de capital y en cuanto al segundo tipo, afirman que son tareas o actividades realizadas para un cliente o una actividad desempeñada por un consumidor usando los activos de una empresa.

Asimismo, agregan que los servicios difieren de los productos tangibles o físicos en tres aspectos importantes: intangibilidad, porque los clientes no pueden ver, sentir, escuchar ni probar un servicio antes de adquirirlo; temporalidad, debido a que los servicios no se pueden almacenar; e inseparabilidad, por cuanto el prestador del servicio y sus clientes, por lo general, deben estar en contacto directo para que se realice la operación entre ellos¹¹.

En el mismo sentido, MOLINA DE PAREDES y COROMOTO MORILLO¹² señalan que las empresas de servicios sólo incurren en costos capitalizables (activos fijos, cargos diferidos y gastos pagados por anticipado), y en “gastos”, puesto que la intangibilidad de los servicios conlleva a que no puedan almacenarse. Así, agregan que en el caso de este tipo de empresas, todos los costos incurridos durante un período económico para prestar un servicio requieren ser presentados en el estado de resultados como costos del período, porque generan beneficios (ingresos) inmediatos para la empresa.

Sobre el particular, el párrafo 8 de la citada NIC 2 prevé que: “...*tal como se describe en el párrafo 19, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso de operación correspondiente*”.

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

De la mencionada norma se desprende que este tipo de empresas acumulan los costos de los servicios desde el inicio de su prestación, aun cuando no se haya reconocido ingreso alguno por dicha actividad, esto es, acumulan en una cuenta transitoria todos los costos que se relacionen con los servicios prestados hasta que puedan correlacionarse con los ingresos vinculados a éstos¹³.

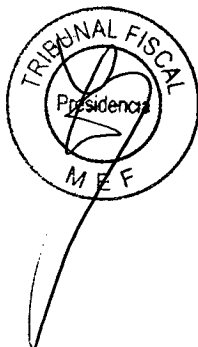
A ello cabe agregar que acorde con las normas contables¹⁴, el reconocimiento de los ingresos de un prestador de servicios se determina por referencia al grado de realización de una transacción, denominado habitualmente con el nombre de método del porcentaje de realización.

¹¹ En este sentido, véase: HANSEN, Don y MOWEN, Maryanne, *Administración de Costos*, Thompson, 2003, México D.F., p. 45.

¹² Al respecto, véase: MOLINA DE PAREDES, Olga y MORILLO MORENO, Marysela: “Sistemas de acumulación de costos para empresas de servicios”, p. 3. El artículo puede ser consultado en: www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/17217/1/morillo_molina_acumulacion.pdf

¹³ Sobre el particular, cabe indicar que el PCGE contiene dentro de su listado a la cuenta 215 denominada “Existencias de servicios terminados”, referida a aquellas que se mantengan hasta que se obtenga el derecho a percibir el ingreso correspondiente, pues debe tenerse presente que el ingreso y el costo de la prestación del servicio se reconocen conjuntamente en los resultados del período en que se devengan.

¹⁴ Según lo previsto en los párrafos 20 y 21 de la NIC 18 – Ingresos y en el párrafo 22 de la NIC 11 – Contratos de Construcción.



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

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

De lo anotado, se advierte que para efectos contables o financieros, las empresas que prestan servicios pueden contar con "inventarios" y llevar costos, sin embargo, a efectos formales tributarios dichos inventarios, por su naturaleza, no son aquéllos a los que se refiere la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, como "unidades producidas" que aparezcan en los "inventarios finales", por lo que no es posible exigir la obligación de registrar información en el Registro de Costos.

Por consiguiente, si bien una empresa prestadora de servicios que cuenta con inventarios de tipo material (como son los bienes o suministros de tipo material consumidos o utilizados en la prestación del servicio) y cuyos ingresos brutos del ejercicio precedente superen las mil quinientas (1,500) Unidades Impositivas Tributarias, estará dentro del alcance del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no estará obligada a registrar información en un Registro de Costos, dado que el control de dichos bienes materiales se deberá llevar a cabo mediante el Registro de Inventario Permanente Valorizado y el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.

En efecto, si bien las empresas prestadoras de servicios incurren en costos en la actividad que realizan¹⁵, debe considerarse que el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta no ha recogido el concepto de costo de servicios y que el de "costo de producción" ha sido reservado a la producción de "bienes" materiales que deben ser reconocidos como activos dentro de las

¹⁵ Al respecto, de manera general, se define al proceso productivo como "transformar unos bienes adquiridos denominados *"materias primas"* en otros bienes distintos denominados *"productos terminados"*". A ello se agrega que desde un punto de vista físico, el proceso productivo consiste en una serie de operaciones físicas realizadas con un orden establecido en las que intervienen los medios productivos de la empresa con el objeto de transformar materias primas en productos terminados con forma distinta y aplicaciones superiores. Asimismo, desde un punto de vista económico, el proceso productivo implica un conjunto de actividades que incorporan valores, esto es, a un valor inicial (la adquisición de las materias primas), se le añaden los valores de los medios productivos consumidos en el proceso para obtener un valor final mayor (producto terminado).

Cabe indicar que lo expresado en relación con el proceso productivo es aplicable a empresas manufactureras y de servicios, de tal forma que, como se aprecia, en el caso de las empresas industriales existe una transformación física, mientras que en las de servicios, existe una transformación pero no de tipo físico, sino económico aunque en dicho proceso se incorporen valores (conocimiento, trabajo, suministros, entre otros). Al respecto, véase: FULLANA BELDA, Carmen y PAREDES ORTEGA, José Luis, *Manual de contabilidad de costes*, Delta, 2007, Madrid, pp. 46 y ss.



existencias de un negocio, lo que al igual que en las empresas comercializadoras, no ocurre en el caso de las prestadoras de servicios, siendo que la condición para que deba registrarse información en el Registro de Costos, en tanto obligación formal, ha sido prevista únicamente en los casos en que exista un costo de producción de bienes, al referirse el citado artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta a contribuyentes, empresas o sociedades que cuenten con un proceso productivo del que se deriven "unidades producidas".

Al respecto, cabe precisar que lo expuesto no afecta en modo alguno las facultades de la Administración referidas a la fiscalización y determinación de la obligación tributaria, dado que si bien a las mencionadas empresas prestadoras de servicios no les es aplicable la referida obligación de registrar información en un Registro de Costos, ello no significa que la Administración no pueda requerirles información acerca de la determinación de sus costos, lo que de no atenderse, acarreará la sanción correspondiente.

Ahora bien, con relación a la obligación de llevar el Sistema de Contabilidad de Costos, cuya información deberá ser registrada en los tres registros mencionados por la norma, se considera que no debe hacerse una interpretación literal de ésta, según la cual, sin importar si se cuenta o no con un proceso productivo, debe registrarse información en todos los registros, ya que ello, en el caso de las empresas comercializadoras y las prestadoras de servicios, no es factible, lo que además generará mayores costos de cumplimiento a aquellos contribuyentes a quienes no les resulta aplicable dicho registro.

En efecto, en el caso de este tipo de empresas, como ya se ha mencionado, no existe un costo de producción de unidades producidas en los términos previstos por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, por lo que una interpretación literal de la citada norma implicaría que éstas tendrían la obligación de legalizar un Registro de Costos en el que no se registrará información alguna, lo que equivale a mantener el registro en blanco ya que no existe costo de producción que deba ser anotado, lo que no es conforme con los alcances del artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, debe advertirse además que no existe necesariamente una dependencia recíproca entre los citados registros, esto es, no existe una relación de origen o conexión entre ellos¹⁶ ya que en todo caso, dependerá de la actividad del deudor tributario llevar total o parcialmente los registros que integran el Sistema de Contabilidad de Costos.

Por tanto, haciendo una interpretación del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que considere el propósito del Registro de Costos previsto por ésta, se concluye que si bien el anotado sistema está conformado por los tres registros mencionados, la obligación referida al Registro de Costos será exigible en la medida en que se cuente con un proceso productivo del que se deriven unidades producidas que califiquen como inventario.

Por consiguiente, si bien todas las empresas que cuenten con inventarios materiales y que superen el límite cuantitativo previsto por el inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta están dentro de su ámbito de aplicación, debe hacerse un análisis adicional para determinar si existe la obligación de registrar información en un Registro de Costos dado que,

¹⁶ Así, en el caso de una empresa industrial, el costo de producción contenido en los Formatos 10.2 y 10.3 del Registro de Costos no tiene vinculación alguna con el Registro de Inventario Permanente en Unidades, lo que descarta cualquier interdependencia entre los mencionados registros.



conforme se ha interpretado, ello sólo será exigible en la medida en que se cuente con un proceso productivo del que se obtienen unidades físicas producidas cuyo costo debe ser controlado.

En tal sentido, sin perjuicio del análisis que amerite cada actividad en concreto, con el fin de ilustrar los casos de empresas que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por contar con inventarios de tipo material y haber obtenido en el ejercicio precedente ingresos brutos superiores a mil quinientas (1,500) Unidades Impositivas Tributarias, se presenta el siguiente cuadro a manera de ejemplo:

| ACTIVIDAD EMPRESARIAL | | |
|---|--|---|
| Empresas Comerciales | Empresas Industriales o extractivas | Empresas de servicios |
| 1. Control de las mercaderías adquiridas y vendidas, a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; y b) Registro de Inventario Permanente Valorizado. | 1. Determinación del costo de productos en proceso y productos terminados, a través del Registro de Costos. 2. Control de los bienes producidos y vendidos, así como de bienes adquiridos y consumidos o utilizados en la producción, a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; y b) Registro de Inventario Permanente Valorizado. | 1. Control de los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en la prestación del servicio, a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; y b) Registro de Inventario Permanente Valorizado. |
| 2. Control de los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en otras actividades (como de venta o de administración), a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; y b) Registro de Inventario Permanente Valorizado. | 3. Control de los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en otras actividades (como de venta o de administración), a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; y b) Registro de Inventario Permanente Valorizado. | 2. Control de los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en otras actividades (como de venta o de administración), a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; y b) Registro de Inventario Permanente Valorizado. |

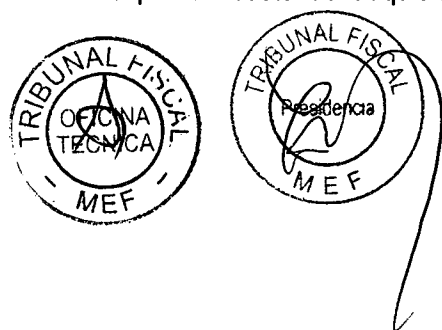
Por lo expuesto, se concluye que los contribuyentes, empresas o sociedades que están dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta están obligados a registrar información en un Registro de Costos, en tanto que forma parte del Sistema de Contabilidad de Costos, si su actividad implica la existencia de un proceso productivo que origine un bien material o físico que deba ser valuado y que se encuentre disponible para su venta y que califique como inventario.

3.2 PROPUESTA 2

Todos los contribuyentes, empresas o sociedades que están dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta están obligados a llevar Registro de Costos, en tanto forma parte del Sistema de Contabilidad de Costos.

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 desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes



métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio: a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL); c) Identificación específica; d) Inventario al detalle o por menor; y e) Existencias básicas.

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

En relación con el citado artículo 62°, 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, ha previsto obligaciones referidas a llevar inventarios y contabilizar costos.

Sobre el particular, mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2015-04 de 24 de marzo de 2015, se ha interpretado 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 sólo son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiera practicar inventarios físicos o materiales”*.

Ahora bien, el inciso a) del citado artículo 35° prevé que cuando los ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientas (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, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado, siendo que el inciso d) del citado artículo prevé que en este caso el deudor tributario deberá realizar, por lo menos, un inventario físico de sus existencias en cada ejercicio.

Por su parte, el inciso e) del referido artículo señala que se deberá contabilizar en un Registro de Costos, en cuentas separadas, los elementos constitutivos del costo de producción por cada etapa del proceso productivo y que 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.

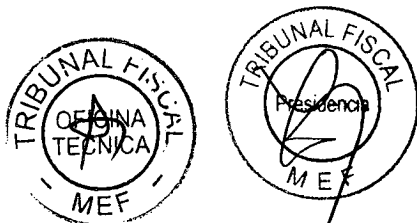
Asimismo, el penúltimo párrafo de dicho artículo señala que a fin de mostrar el costo real, los deudores tributarios deberán acreditar, mediante los registros establecidos en el mismo artículo, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en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

En cuanto a los inventarios, según el párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 2 – Inventarios, 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.

En este contexto, debe determinarse si en atención a la actividad del contribuyente, sociedad o empresa¹⁷, a pesar de estar dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁸, puede limitarse la obligación de llevar Sistema de Contabilidad de Costos para que esté referida únicamente al Registro de Inventario Permanente

¹⁷ Esto es, dependiendo de si se realiza o no actividad industrial.

¹⁸ Por contar con existencias de tipo material y haberse obtenido en el ejercicio anterior ingresos brutos superiores a las mil quinientas (1,500) Unidades Impositivas Tributarias, conforme con lo interpretado en el Acuerdo de Sala Plena N° 2015-04 de 24 de marzo de 2015.



en Unidades Físicas y al Registro de Inventario Permanente Valorizado, excluyéndose al Registro de Costos.

Al respecto, se entiende por Sistema de Contabilidad de Costos, al sistema dependiente de la contabilidad financiera que permite cumplir con los objetivos de ésta, ocupándose de la clasificación, acumulación, control y asignación de los costos. En tal sentido, dicho sistema busca la correcta determinación del costo, por ejemplo, de un bien adquirido para su venta o de un bien elaborado por la empresa¹⁹.

En efecto, un Sistema de Contabilidad de Costos comprende los medios por los cuales se reporta la información de costos, también denominado sistema de costeo. En ese sentido, se ha señalado que dicho sistema está formado por una serie de formularios o modelos diarios, mayores, asientos e informes administrativos integrados dentro de una serie de procedimientos, de tal manera que los costos unitarios puedan ser determinados rápidamente y ser usados al adoptarse las decisiones de la gerencia²⁰.

En este orden de ideas, se advierte que tanto el Registro de Costos como los Registros de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Valorizados, que conforman este sistema, son unos de los tantos medios utilizados por el Sistema de Contabilidad de Costos para proporcionar información de costos, refiriéndose cada uno de éstos a cuestiones específicas.

Sobre el particular, es pertinente mencionar que el Registro de Costos es el destinado al control de los distintos elementos del costo incurridos en el proceso productivo, clasificados por proceso o departamentos, y acumulados mensualmente. Asimismo, permite determinar el costo de los bienes terminados durante el período y de los productos en proceso, siendo que aquéllos ingresados a los almacenes serán objeto de control mediante el Registro de Inventario Permanente Valorizado.

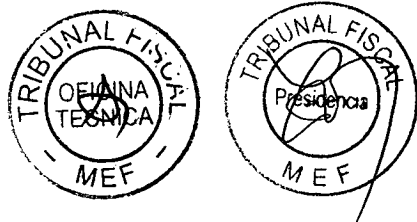
Por su parte, el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, tiene por finalidad brindar información acerca del movimiento en unidades físicas sobre cada tipo de existencia, dentro de un almacén declarado ante la Administración Tributaria. En el caso del tipo de existencias denominadas mercaderías o productos terminados, esto permitirá determinar el costo computable de los bienes vendidos en el periodo a efectos de determinar la renta bruta.

Asimismo, el Registro de Inventario Permanente Valorizado, tiene por finalidad llevar el control del movimiento de los inventarios tanto en unidades físicas como en valores monetarios sobre cada tipo de existencia, dentro de un almacén declarado ante la Administración Tributaria. Igualmente, en el caso del tipo de existencias denominadas mercaderías o productos terminados, este registro permitirá determinar el costo computable de los bienes vendidos en el período a efectos de determinar la renta bruta.

Ahora bien, dado que la obligación consiste en llevar un Sistema de Contabilidad de Costos, se advierte que conforme con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, una de las acepciones del vocablo "sistema" es "*conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto*". En ese sentido, al haber establecido el citado reglamento que el Sistema de Contabilidad de Costos está conformado por los tres registros mencionados, hace

¹⁹ Al respecto, véase: "Contabilidad de costos aplicable para empresas de servicios" en: *Informativo Caballero Bustamante* – Informe Especial, Caballero Bustamante, N° 729, 2012, p. C1.

²⁰ En este sentido, véase: JIMÉNEZ, Francisco y ESPINOZA, Carlos, *Costos Industriales*, Editorial Tecnológica de Costa Rica, 2007, Costa Rica, p. 151. A tal efecto, cita a NEUNER y DEAKIN.



referencia a un conjunto de registros, relacionados entre sí y que son exigidos por la norma para cumplir un objetivo determinado (determinar el costo computable a efecto tributario).

Por tanto, el uso de uno de ellos no puede ser exceptuado en algunos casos porque ello contradice y quebraría el concepto de "sistema" previsto por la norma.

En esta línea de interpretación, la obligación prevista por el inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la citada ley es aplicable a todos los contribuyentes, sociedades y empresas que se encuentren dentro de su ámbito de aplicación, esto es, por contar con inventarios de tipo material y haber obtenido en el ejercicio anterior ingresos brutos superiores a las mil quinientas (1,500) Unidades Impositivas Tributarias.

Por consiguiente, cuando el inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone la obligación de llevar un Sistema de Contabilidad de Costos, cuya información debe registrarse en el Registro de Costos, en el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, se entiende que ello aplica a todos los que estén dentro de su ámbito de aplicación, dado que la citada norma no hace ninguna distinción al respecto.

En efecto, la norma prevé que el referido sistema está conformado por los tres registros mencionados y no brinda la posibilidad de excluir alguno de ellos según la actividad que se realice.

Por tanto, se concluye que todos los contribuyentes, empresas o sociedades que están dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta están obligados a llevar Registro de Costos, en tanto forma parte del Sistema de Contabilidad de Costos.

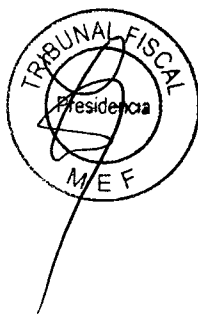
IV. CRITERIOS A VOTAR

PROPUESTA 1

Los contribuyentes, empresas o sociedades que están dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta están obligados a registrar información en un Registro de Costos, que forma parte del Sistema de Contabilidad de Costos, si su actividad implica la existencia de un proceso productivo que origine un bien material o físico que deba ser valuado y que califique como inventario.

PROPUESTA 2

Todos los contribuyentes, empresas o sociedades que están dentro del ámbito de aplicación del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta están obligados a llevar Registro de Costos, en tanto forma parte del Sistema de Contabilidad de Costos.



ANEXO I

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

Artículo 20²¹. - "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 20²². - "La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

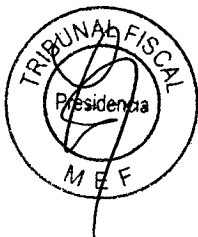
Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. (...)

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 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:

²¹ Modificado por Decreto Legislativo N° 979, vigente desde el 1 de enero de 2008.

²² 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.



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 62°.- "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 11° 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: (...)

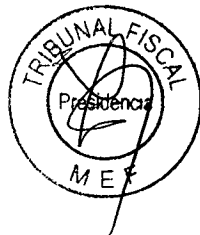
3. Existe costo de producción o construcción, cuando el bien ha sido producido, construido o creado por el propio contribuyente".

Artículo 35°²³.- INVENTARIOS Y CONTABILIDAD DE COSTOS

"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

²³ Modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF.



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.

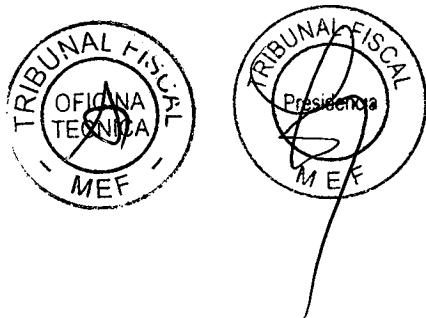
ii) Eximir a los deudores tributarios comprendidos en el inciso a) del presente artículo, de llevar el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.

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 13°.- 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"

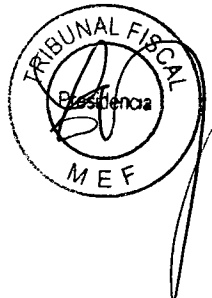
- (i) El costo del inventario inicial de productos terminados contable.*
- (ii) El costo de producción de productos terminados contable.*
- (iii) El costo de los productos terminados disponibles para la venta contable.*
- (iv) El costo de inventario final de productos terminados contable.*
- (v) Ajustes 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.*

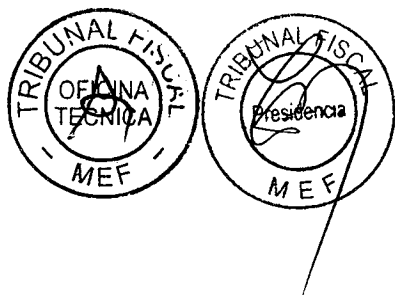
c) FORMATO 10.3: "REGISTRO DE COSTOS - ESTADO DE COSTO DE PRODUCCIÓN VALORIZADO ANUAL"

- (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”.



ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

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.

RTF N° 08296-3-2013 (21-05-2013)

"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 175° 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 87° 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, incurriéndose en la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 175° de 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 35° 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 62° 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 35° 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/. 3 500,0024 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/. 86 018 828,0025, 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 4520726) 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.

RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL 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. (...)

²⁴ Decreto Supremo. N° 209-2007-EF.

²⁵ Suma de las Casillas 461, 473 y 475.

²⁶ Construcción de edificios completos.



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 desarrollen, 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 35° 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 177° del Código Tributario, de manera tal que la sanción impuesta está arreglada a ley, correspondiendo confirmar la apelada...”.

RTF N° 03894-10-2012 (16-03-2012)

“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 UIT²⁷ (S/. 5 325 000,00), por lo que estando a lo expuesto en las normas glosadas en el considerando anterior, correspondía 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.

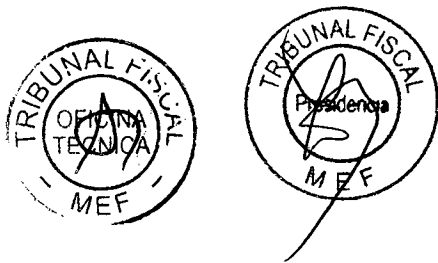
Que en ese sentido ha quedado acreditado en autos que la recurrente se encontraba obligada a llevar el Registro de Costos y el Registro de Inventario Permanente en Unidades, por lo que lo alegado por ésta carece de sustento”.

RTF N° 15039-2-2012(12-09-2012)

“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 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 35° del Reglamento de la Ley de Impuesto a la

²⁷ La UIT vigente en el ejercicio 2009 fue S/. 3 550,00.



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 175° 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 175° 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 costos²⁸, 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.

²⁸ 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...".

