

Contenido

INFORME ESPECIAL	El costo de ventas: ¿cuándo reconocerlo sin tener problemas con el fisco?	I-1
	Modificación o suspensión de los pagos a cuenta de tercera categoría a partir del periodo de agosto	I-7
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Liquidación de compra, condiciones para su generación y límites establecidos para su emisión (Parte final)	I-11
	Acerca de la disolución, liquidación y extinción de empresas y sus consideraciones tributarias (Parte final)	I-15
	Procedimiento virtual para inscribirse al RUC y obtener clave SOL	I-18
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Pagos a cuenta del ejercicio 2020. Aplicación del Decreto Legislativo N.º 1471	I-21
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	La competencia del Tribunal Fiscal para resolver apelaciones que versan sobre el registro de contribuyentes de las Administraciones Tributarias	I-23
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario	I-25
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-26

El costo de ventas: ¿cuándo reconocerlo sin tener problemas con el fisco?

Mario Alva Matteucci(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. Los principios contables - 3. El principio de congruencia - 4. Utilización de los principios de contabilidad generalmente aceptados para la determinación del costo computable - 5. El costo computable en la legislación del impuesto a la renta - 6. ¿Precio de venta y costo de venta son lo mismo? - 7. ¿El costo de ventas se debe informar en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta? - 8. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal sobre el costo de ventas - 9. ¿Por qué es importante conocer el costo de ventas? - 10. ¿La gerencia debe tener información del costo de ventas? - 11. ¿El costo de venta también puede presentarse en los servicios? - 12. ¿Cómo puede fiscalizar la Sunat el costo de ventas?

RESUMEN

El costo de ventas está involucrado con las existencias y tiene relación con los inventarios. En la medida que un bien que forma parte del inventario se venda, allí se deberá reconocer todos los costos involucrados, ya que se relacionan directamente con los ingresos obtenidos producto de la venta, convirtiéndose en gastos. Es en este punto, donde existen algunas dificultades por parte de algunas empresas que consideraron la deducción de gastos antes que se hubiera producido la venta de las existencias, con el consiguiente reparo por parte de la Administración Tributaria.

Palabras clave: costo de ventas / existencias / inventario / gastos / principio de congruencia / principios de contabilidad

Recibido: 24-08-2020

Aprobado: 25-08-2020

Publicado en línea: 01-09-2020

ABSTRACT

Cost of sales is involved with inventories and is related to inventories. To the extent that a good that is part of the inventory is sold, all the costs involved must be recognized there, since they are directly related to the income obtained from the sale, becoming expenses. It is at this point where there are some difficulties on the part of some companies that considered the deduction of expenses before the sale of the inventories had taken place, with the consequent objection by the Tax Administration.

Keywords: cost of sales / inventory / inventory / expenses / consistency principle / accounting principles

Title: The cost of sales: when to recognize it without having problems with the treasury?

1. Introducción

Uno de los elementos que a veces no recibe una especial atención dentro de las empresas es el costo de ventas, el cual se encuentra involucrado con las existencias, es decir, la mercadería que se debe

vender a terceros. Es precisamente en el momento de la venta de las existencias que el costo de ventas entra a tallar, toda vez que es allí cuando se relacionan directamente los ingresos que se obtienen producto de la venta.

El problema que se observa es que, en muchas empresas, el costo de ventas se consideró en una fecha distinta al mo-

mento en el cual ocurrió la venta de la existencia, generando reparos por parte de la Administración Tributaria.

El motivo del presente informe es realizar una revisión del concepto de costo de ventas, verificando algunos principios contables aplicables, la legislación del impuesto a la renta y alguna doctrina aplicable al caso.

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Universidad ESAN.

2. Los principios contables

Un principio contable es una máxima¹ o axioma² que ha sido recopilado de manera histórica y es el resultado de un conjunto años de experiencia, cuya finalidad ha sido crear una norma general.

Por su propia naturaleza, el principio no se cuestiona, pues constituye una proposición que no requiere demostración, lo que implica que no se duda de su veracidad.

En la doctrina peruana, tengamos en cuenta lo señalado por RODRÍGUEZ NEIRA cuando indica que **“una norma cambia, y puede hacerlo varias veces en tanto los consensos cambien o cuando se detectan errores u omisiones en el contenido de las normas, mientras que los principios permanecen invariables”**³.

En la doctrina española, apreciamos que TÚA PEREDA indica lo siguiente:

Un principio es una regla vinculada a un propósito u objetivo concreto, derivada de la aplicación de la teoría general a un supuesto específico y cuya validez descansa en: su orientación al cumplimiento de la finalidad prevista para el sistema contable con el que se vincula; su congruencia tanto con el entorno en el que se desenvuelve dicho sistema como con sus propósitos; su sustento en un itinerario lógico-deductivo, que parte de los rasgos del entorno y que incluye, además, las notas básicas del sistema contable al que pertenece, determinadas por sus objetivos y por los requisitos y características de la información contable⁴.

3. El principio de congruencia

Este principio tiene vinculación con el principio del devengo⁵ y señala que debe existir una relación directa entre los ingresos que genera una empresa con los gastos que tienen vinculación con dicho ingreso.

De esta manera, no sería correcto que se determine un reconocimiento de gastos relacionados con la venta de un bien o existencia, en un periodo anterior al de su transferencia.

Por ejemplo, si una empresa en el mes de marzo del 2020 efectúa la venta de un escritorio, ello implica que se generan ingresos por dicha transferencia para ese mes. De manera inmediata se deben verificar los gastos que se incurrieron para poder ejecutar la venta del escritorio.

En este sentido, los gastos relacionados con la venta del escritorio deben vincularse con el ingreso producto de la venta de dicho bien. El mismo tratamiento debe efectuarse para el tema de los costos.

Según la información que aparece en el portal Financiar, se precisa lo siguiente:

El principio de congruencia, una de las piedras angulares de la contabilidad de ejercicio, pretende que el perfil de los gastos e ingresos con los ejercicios en que se haya realizado o ganado. Como tal, es una explicación concluyente que combina todos los aspectos de la contabilidad de ejercicio, incluyendo el de reconocimiento de ingresos. Importancia de este principio radica en el hecho de que las ganancias se remontan al periodo contable exacto con independencia de que el dinero está previamente recibido y los pendientes⁶.

Aquí es pertinente citar el acápite CC22 del Marco Conceptual para la información financiera, el cual indica que **“la congruencia, aunque está relacionada con la comparabilidad, no es lo mismo. La congruencia hace referencia al uso de los mismos métodos para las mismas partidas, de periodo a periodo dentro de una entidad que informa, o en un mismo periodo entre entidades. La comparabilidad es la meta; la congruencia ayuda al lograr esa meta”**⁷.

Efectuando una revisión adicional al Marco Conceptual, apreciamos lo que indica en el párrafo 4.50:

Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. No obstante, la aplicación del proceso de correlación bajo este Marco Conceptual no permite el reconocimiento de partidas en el balance que no cumplan la definición de activo o de pasivo.

De lo apreciado en la normatividad contable, citada anteriormente, se recoge el principio de concurrencia, toda vez que se indica la necesaria correlación entre los costos incurridos y la obtención del ingreso producto de la operación.

En este mismo orden de ideas, apreciamos la opinión de MARAMBIO VINAGRE:

Es el Marco Conceptual que señala que un objetivo básico al preparar los estados financieros es correlacionar gastos con ingresos. Es así como los gastos se reconocen en el estado de resultado sobre la base de su asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por ejemplo, los diversos componentes del gasto que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.⁸

4. Utilización de los principios de contabilidad generalmente aceptados para la determinación del costo computable

Coincidimos con lo expresado por NUVE TUESTA, al precisar sobre los principios de contabilidad generalmente aceptados que **“son un conjunto de reglas generales y normas que sirven de guía contable para formular criterios referidos a la medición del patrimonio y a la información económica y financiera de un ente. Los PCGA constituyen parámetros para que la elaboración de los Estados Financieros, sea sobre la base de métodos uniformes de técnica contable”**⁹.

A nivel normativo, apreciamos que según el texto del artículo 223 de la Ley General de Sociedades¹⁰, aprobada por la Ley N.º 26887, se precisa que **“los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país”**.

En la revista *Análisis tributario* se precisó que **“en el caso del Perú, el artículo**

1 Según el Diccionario de la Real Academia Española, el término “máxima” tiene el siguiente significado: “Del lat. *mediæv.* *Maxima*. 1. f. Regla, principio o proposición generalmente admitida por quienes profesan una facultad o ciencia”. Recuperado de <<https://dle.rae.es/m%C3%A1xima>> (consultado el 18-08-2020).

2 Según el Diccionario de la Real Academia Española, el término “axioma” tiene el siguiente significado: “Del lat. *mediæv.* *axiōma*, y este del gr. ἀξίωμα *axiōma*. 1. m. Proposición tan clara y evidente que se admite sin demostración”. Recuperado de <<https://dle.rae.es/axioma?m=form>> (consultado el 18-08-2020).

3 RODRÍGUEZ NEIRA, Alfredo. “Las normas y principios contables en el Perú”. Desarrollo de la conferencia presentada por el autor en el I Congreso Regional de Tributación el 17-10-2014 en la ciudad de Trujillo. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Trujillo. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <https://www.latinger.com/publicaciones/Congreso_de_Estudiantes-UNT_octubre_2014.pdf> (consultado el 18-08-2020).

4 TÚA PEREDA, Jorge. “Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito internacional”, en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XV, N.º 46, 1985, p. 32. Recuperado de <<file:///C:/Users/ASE001/AppData/Local/Temp/Dialnet-LosPrincipiosContablesDeLaRegulacionProfesionalIA-43874.pdf>> (consultado el 17-08-2020).

5 El principio del devengo está desarrollado en el texto del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

6 PORTAL FINANCIAR. “¿Por qué el principio de reconocimiento de ingresos importante en la contabilidad?”. Recuperado de <<http://financiar.tyffn.com/por-que-el-principio-de-reconocimiento-de-ingresos-importante-en-la-contabilidad.html>> (consultado el 19-08-2020).

7 Si se desea revisar el texto completo del Marco Conceptual para la Información Financiera se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publicacion_nor_co/vigentes/normasMarcoConceptualFinanciera2014.pdf> (consultado el 18-08-2020).

8 MARAMBIO VINAGRE, Orlando. El principio de correlación de gastos con ingresos y criterios de diferimiento de gastos y su incidencia en la determinación del impuesto de primera categoría, tesis para optar el grado de magister en Tributación. Santiago: Universidad de Chile, 2018, p. 13. Recuperado de <<http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/167797/Marambio%20Vinagre%20Orlando.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> (consultado el 20-08-2020).

9 NUVE TUESTA, Riterit Riquelmer. Examen de suficiencia profesional con el tema Contabilidad General I, presentado para optar por el título de contador público, ante la Escuela Profesional de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas y de Negocios. Iquitos: Universidad Nacional de la Amazonia Peruana, 2019, p. 21. Recuperado de <http://repositorio.unapiquitos.edu.pe/bitstream/handle/UNAP/5821/Riterit_examen_titulo_2019.pdf?sequence=4&isAllowed=y> (consultado el 20-08-2020).

10 Si se desea revisar el texto completo de la Ley General de Sociedades, puede ingresar a la siguiente dirección web: <<https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2020/07/Ley-general-de-sociedades-LP.pdf>> (consultado el 18-08-2020).

223 de la Nueva Ley General de Sociedades (LGS) estableció el uso obligatorio en el Perú de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) —en la Res. N.º 013-98-EF/93.01— precisó que no eran sino las NIC oficializadas mediante sus propias resoluciones”¹¹.

De conformidad con lo señalado por el literal j) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se indica 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 Contabilidad¹² y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la ley y en este reglamento.

5. El costo computable en la legislación del impuesto a la renta

En el capítulo V de la Ley del Impuesto a la Renta se regula la renta bruta; de manera específica, el artículo 20 de la citada ley hace mención a la renta bruta y al costo computable.

Al efectuar una revisión del texto de dicho artículo, observamos que en el primer párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta se precisa que **“la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable”**.

Cuando se hace referencia al ejercicio gravable, debe entender al periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, que en el caso peruano coincide con el año calendario, según lo indica el texto del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

El segundo párrafo del mismo artículo menciona:

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.

El sexto párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta indica que **“el ingreso neto total resultante de la**

enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las deducciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza”.

Por su parte, el texto del séptimo párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

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 tributaria¹³, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

La parte final del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta incluye la definición de i) el costo de adquisición; ii) el costo de producción o construcción, y iii) valor de ingreso al patrimonio.

5.1. El costo de adquisición

En el caso del **costo de adquisición**, la última parte del artículo 20 de la Ley del impuesto a la Renta precisa lo siguiente:

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.

Su concordancia reglamentaria la encontramos en el numeral 1 del segundo párrafo del literal a) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:

1. Existe costo de adquisición, cuando el bien ha sido adquirido por el contribuyente de terceros, a título oneroso.

Tratándose de bienes muebles adquiridos mediante contrato de arrendamiento financiero o retroarrendamiento financiero o leaseback celebrado por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal y personas jurídicas, el costo computable se registrará por lo dispuesto en los incisos b) y c) del numeral 21.1 del artículo 21 de la Ley, según corresponda.

5.2. El costo de producción o construcción

Tratándose del costo de producción o construcción, la última parte del artículo

¹³ Es pertinente indicar que en aplicación de la Ley N.º 28394, publicada en el diario oficial El Peruano el 23-11-2004, se suspendió el ajuste por inflación para efectos tributarios a partir del ejercicio gravable 2005.

20 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que es **“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”**.

Su concordancia reglamentaria la encontramos en el numeral 2 del segundo párrafo del literal a) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:

2. El valor de ingreso al patrimonio se aplica en los siguientes casos:

- i) Cuando el bien ha sido adquirido por el contribuyente de terceros, a título gratuito o a precio no determinado.*
- ii) Cuando el bien ha sido adquirido con motivo de una reorganización de empresas.*

Para efecto de lo dispuesto en el acápite a.2) del inciso a) del numeral 21.1, el acápite b.1) del inciso b) del numeral 21.2 y el inciso a) del numeral 21.3 del artículo 21 de la Ley, el costo computable del transferente será el que correspondía a este antes de la transferencia, siempre que se acredite mediante documento público, documento privado de fecha cierta o cualquier otro documento fehaciente a criterio de la SUNAT.

En el caso de activos adquiridos con motivo de una reorganización de sociedades o empresas, según la modalidad prevista en el numeral 1 del Artículo 104 de la Ley, se considerará como valor de ingreso al patrimonio el valor revaluado de dichos activos.

5.3. El valor de ingreso al patrimonio

Finalmente, la última parte del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que el valor de ingreso al patrimonio es **“el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo”**.

Su concordancia reglamentaria la encontramos en el numeral 3 del segundo párrafo del literal a) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:

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

Para determinar el costo computable de los terrenos o las edificaciones cuyo proceso de habilitación o construcción, respectivamente, se hubiera efectuado en varios ejercicios, se utilizará el siguiente procedimiento:

- i) Se establecerá el costo agregado en cada uno de dichos ejercicios.*
- ii) Se multiplicará el costo de cada ejercicio por el factor de ajuste o reajuste correspondiente al año en que se incurrió en dicho costo.*
- iii) Se sumará el costo y el ajuste o reajuste correspondiente a cada ejercicio.*

¹¹ AELE. “Una visión tributaria del país”, en la Revista Análisis Tributario, vol. XX, N.º 235, agosto 2007, p. 22. Recuperado de <https://www.aele.com/system/files/archivos/anatrib/07_08%20AT.pdf>.

¹² Este sería un ejemplo claro de aplicación de soft law. Sobre el tema podemos recomendar la lectura de un informe que elaboramos hace algún tiempo, el cual se puede consultar ingresando a la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2017/09/14/que-es-lo-que-debe-conocer-sobre-el-soft-law/>> (consultado el 20-08-2020).

Tratándose de intangibles producidos por el contribuyente o adquiridos a título gratuito, el costo computable será el costo de producción o el valor de ingreso al patrimonio, respectivamente.

No olvidemos que tratándose del costo computable que se debe tomar en cuenta, cuando se produzca la transferencia de los bienes bajo cualquier título¹⁴, se deberá considerar 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.

6. ¿Precio de venta y costo de venta son lo mismo?

Para evitar una posible confusión de términos, debemos establecer una diferenciación entre el precio de venta y el costo de venta.

Cuando nos referimos al **precio de venta** debemos prestar especial atención al costo de venta al cual se le agrega la utilidad o ganancia, la que se obtendrá una vez que se haya producido la venta de la existencia, lo que se manifiesta con la enajenación de la mercadería, trasladando los riesgos al comprador.

En cambio, el término **costo de venta** está relacionado con el gasto que la empresa despliega, con la finalidad de fabricar las existencias dentro de un periodo de tiempo.

7. ¿El costo de ventas se debe informar en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta?

Dando respuesta a la consulta, precisamos que en el PDT N.º 710, aprobado por la Sunat para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 2019, existe dentro de la parte correspondiente a los Estados Financieros, la casilla 464 en donde se debe consignar el costo de ventas.

La información que aparece en la ayuda del mencionado PDT N.º 710 aparece la **casilla 464: Costo de ventas**, y su descripción es la siguiente:

Casilla 464: Costo de Ventas

En esta casilla se debe registrar el Costo de Ventas. Esta información debe ser completada de acuerdo a su información contable.

Se recomienda tener diferenciado para completar esta casilla los costos de ventas según se trate de Costo de Existencias, Costos de Producción y/o Costos de Servicios. En la casilla 464 debe consignarse el Costo de Ventas Total.

En este sentido, el **costo de existencia** tendrá el detalle con las siguientes casillas:

755	Inventario inicial
756	Compras
	Otros conceptos
757	Inventario inicial
758	Costo de ventas de existencias

En el caso del **costo de producción**, tendrá el detalle con las siguientes casillas:

759	Inventario inicial de materias primas
760	Compras de materia prima
	Otros conceptos
761	Inventario final de materia prima
762	Consumo de materia prima
763	Mano de obra directa
764	Otros gastos de fabricación
	Otros conceptos
765	Costo de fabricación
766	Inventario inicial de productos en proceso
	Otros conceptos
767	Inventario final de productos en proceso
768	Costo de productos terminados
769	Inventario inicial de productos terminados
	Otros conceptos
770	Inventario final de productos terminados
771	Costo de ventas de productos

En el caso del **costo de servicios**, tendrá el detalle con las siguientes casillas:

772	Inventario inicial de materiales y suministros
760	Compras de materia prima
773	Compras de materiales y suministros
	Otros conceptos
774	Inventario final de materiales y suministros
775	Consumo de materiales
776	Mano de obra directa
777	Otros gastos
	Otros conceptos
778	Costo de servicios
511	Inventario inicial de servicios en proceso
512	Inventario final de servicios en proceso
513	Costo de servicios en proceso
514	Inventario inicial de servicios terminados
515	Inventario final de servicios terminados
516	Costo de ventas de servicios

8. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal sobre el costo de ventas

Es importante la revisión de la **RTF N.º 00792-2-2005**, de fecha 04-02-2005, la cual analiza el tema del costo de ventas en los considerandos que sirven de fundamento para su emisión.

La parte pertinente de dicha resolución es la siguiente:

Que en consecuencia, si bien la recurrente efectuó cambios a su inventario modificando de esta manera su costo de ventas del ejercicio 2000, no ha cumplido con presentar documentación fehaciente que le permita demostrar que los bienes contenidos en las facturas indebidamente contabilizadas en el ejercicio 2000, no habían sido vendidos y se encontraban en el inventario físico al cierre del ejercicio 1999 y así descartar el resultado del primer inventario físico declarado.

Que por lo expuesto, procede confirmar el reparo al costo de ventas del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.

¹⁴ Sea a título oneroso o gratuito.

En la **RTF N.° 06263-2-2005**, de fecha 13-10-2005, en uno de los considerandos se indicó lo siguiente:

Al respecto cabe indicar que la Administración no tiene en cuenta que la sola compra de un bien no implica que el valor de este se haya incluido en el costo de ventas del ejercicio en el que se realizó la adquisición, pues el bien podría estar aun formando parte del inventario final o relacionarse con una venta o consumo de ejercicios posteriores. Consecuentemente, solo teniendo en cuenta la fecha de adquisición no puede concluirse su incorporación en el costo de ventas o gasto de un determinado periodo. Para tal efecto resultaba necesaria la verificación del cálculo del costo de ventas y de la forma de contabilización de las operaciones. Sin embargo, en el presente caso la Administración no hace referencia al libro o registro en el que las adquisiciones reparadas se encontraron registradas, el periodo de registro ni las cuentas contables que afectaron. De lo expuesto se tiene que la administración no habría acreditado la procedencia de la observación analizada, por lo que procede revocar el reparo.

En la **RTF N.° 013564-3-2009**, de fecha 16-12-2009, se consideró, dentro de los considerandos que sustenta el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, lo siguiente:

Que en el Anexo N.° 1 al Resultado del Requerimiento N.° 00074832 de folios 465 a 467, la Administración informa que respecto de lo argumentado por la contribuyente, en el sentido que los reparos detectados se encuentren incluidos como adiciones a la declaración anual del impuesto a la renta del ejercicio 2002, se ha verificado que los mismos no corresponden a las observaciones efectuadas al costo de venta ni tienen incidencia en su determinación y adicionalmente se verifica de lo señalado en el Resumen Estadístico de Fiscalización (folios 489 y 490), que la diferencia reparada se sustenta en que la contribuyente contabiliza como costo de ventas del ejercicio 2002, el costo de las gallinas al momento de su venta, sin tener en cuenta que respecto a dichas aves reproductoras consideradas como activos fijos, corresponde deducir con ocasión de su venta, el costo neto de enajenación, esto es, el valor de las gallinas menos su depreciación acumulada.

Hay que tener presente que a partir del ejercicio gravable 2013, es necesario sustentar el costo con comprobantes de pago, ello por una modificación efectuada al texto del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, por medio del Decreto Legislativo N.° 1112¹⁵. Sin embargo, hasta el 31 de diciembre del 2012 no era exigible. Con esta aclaración presentamos la **RTF N.° 0586-2-2011**, en la que se indica que no es exigible la sustentación del costo con los comprobantes de pago.

En dicha RTF se indica que **“los contribuyentes del Impuesto a la Renta pueden acreditar el costo de adquisición,**

costo de producción o de valor de ingreso al patrimonio, con cualquier otra documentación fehaciente, en la medida que dicha documentación permitiese conocer su existencia e importes y no necesariamente con comprobantes de pago emitidos acorde a las normas tributarias sobre la materia”.

Existe otro pronunciamiento del Tribunal Fiscal cuando emite la **RTF N.° 07715-10-2014**, de fecha 24-06-2014.

La parte pertinente de dicha resolución es la siguiente:

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.° 054-99-EF, vigente en el ejercicio bajo análisis, disponía que en caso de enajenación de bienes, la renta bruta estaba dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados debía entenderse al costo de adquisición, producción o en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que asimismo, el artículo 57 de la referida ley establecía que las rentas de tercera categoría debían considerarse producidas en el ejercicio comercial en que se devengaran.

Que de la interpretación sistemática de ambas normas, el costo vinculado a una renta de tercera categoría generada por una venta, se aplicará a la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que dicha venta se considere efectuada, por lo que el elemento determinante para definir el ejercicio al que se imputará el costo vinculado a una operación de venta, es el devengo de la renta gravada generada por dicha operación, y no la información referida a la fecha en que el vendedor compró la mercadería, la fecha en que su proveedor emitió el comprobante de pago, la fecha en que el vendedor recibió dicho comprobante o la mercadería, ni la fecha de registro contable de la compra.

Es interesante revisar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal cuando emitió la **RTF N.° 01909-10-2017**, donde se analizó el costo de ventas. Allí se indica lo siguiente:

Que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N.° 945, dispone que la renta bruta esté constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, siendo que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley.

Que asimismo, de acuerdo con el artículo 57 de la referida ley, modificado igualmente mediante Decreto Legislativo N.° 945, las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que de la interpretación sistemática de las normas citadas se entiende que el costo vinculado a una renta de tercera categoría generada por una venta, se aplicará a la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que dicha venta se considere efectuada.¹⁶

En la **RTF N.° 00613-4-2017**, de fecha 20-01-2017, en uno de sus considerandos se mencionó lo siguiente:

Que en las Resoluciones N.° 03753-2-2012 y N.° 04004-4-2012, entre otras, este Tribunal ha señalado que en la práctica contable, el costo de los bienes vendidos se determina aplicando la ecuación contable, inventario inicial más las compras del ejercicio menos el inventario final, por lo que el aumento o disminución en el inventario final afectará el costo de ventas disminuyéndolo o aumentándolo, lo cual afectará, a su vez, la determinación de las ventas netas y por ende el cálculo del impuesto a la renta.

9. ¿Por qué es importante conocer el costo de ventas?

El conocer a detalle la información relacionada con el correcto cálculo del costo de ventas y su aplicación en los periodos que corresponda evitará situaciones en las cuales la Administración Tributaria desconozca el mismo, cautelando la posibilidad de aplicación de alguna contingencia que finalmente derive en un reparo tributario.

Tengamos en consideración que el costo de ventas también es un elemento que influye en la determinación de renta imponible, para el correcto cálculo del impuesto a la renta. En este sentido, puede ser un determinante en la verificación de utilidades o pérdidas como resultado final, lo cual también puede ser materia de alguna planificación tributaria.

En este contexto, apreciamos lo mencionado por VILLANUEVA GONZÁLEZ:

Podemos decir que las utilidades son una función de dos variables: los ingresos y los gastos. En la medida en que el negocio se planifique de manera que se puedan maximizar los ingresos y minimizar los gastos, es muy posible que se logre también maximizar las utilidades del negocio y, por lo tanto, el retorno de la inversión de los propietarios¹⁷.

¹⁶ Si se desea revisar el texto completo de la RTF N.° 0109-10-2017 puede ingresar a la siguiente dirección web: <http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/10/2017_10_01909.pdf> (consultado el 17-08-2020).

¹⁷ VILLANUEVA GONZÁLEZ, Martín, “Planeamiento estratégico y planeamiento tributario”, en el blog del autor, publicado con fecha 01-05-2009. Recuperado de <<http://www.martinvillanueva.com/tag/planeamiento-tributario/>> (consultado el 17-08-2020).

¹⁵ El Decreto Legislativo N.° 1112 fue publicado en el diario oficial El Peruano el 29 de junio del 2012.

Blog Rock Content refiere lo siguiente:

El cálculo del costo de ventas proporciona una visión global y necesaria para fijar que el precio de venta sea acorde al gasto incurrido.

Sin embargo, no debes olvidar que el precio de venta depende en gran medida de tu competencia y del mercado, así que si necesitas bajar el precio de tu producto o servicio, es necesario que disminuyas tu costo de ventas y aumentes tu fuerza de ventas.¹⁸

10. ¿La gerencia debe tener información del costo de ventas?

Como se ha indicado anteriormente, contar con la información del costo de ventas es un elemento importante dentro de la empresa, toda vez que a partir de esta se puede efectuar planificaciones de ventas o de compras de existencias, formular políticas expansivas o restrictivas al interior del negocio, conocer cómo van las ganancias y tener una idea si se generan utilidades, las cuales pueden ser repartidas entre los socios o quizás reinvertidas en el negocio.

En este sentido, tanto la gerencia como el directorio de las empresas deberían poner especial atención al costo de ventas, sobre todo si es un elemento que puede ser determinante en la elaboración de los Estados Financieros, los cuales son la base para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de naturaleza empresarial en la tercera categoría.

En este punto, es interesante revisar la opinión de CHÁVEZ ACKERMAN cuando indica lo siguiente:

Los gerentes de empresas deberían conocer los rasgos principales de los PCGA aunque, en verdad, no todos los detalles técnicos, de tal manera que ellos entiendan cómo se mide la ganancia. A los gerentes se les paga para que produzcan ganancia, y ellos deberían ser muy transparentes en lo que se refiere a cómo se mide y en qué consiste la ganancia. Lo que estoy diciendo aquí es básicamente que la ganancia depende de cómo es definida y medida.

Por ejemplo, una empresa compra y mantiene productos para la venta; la acumulación de estos productos se llama "inventario". Una empresa registra la compra de productos al costo, que es la suma que pagó por los productos. El inventario es la acumulación de productos que se mantiene para vender a los clientes. Ejemplos incluyen ropas en un supermercado, combustible en los tanques de una estación de gasolina; alimentos en los anaqueles de un supermercado, libros en una librería, y así por consiguiente. El costo de los productos es colocado en la cuenta de activos del inventario y mantenido allí hasta que los productos son vendidos

¹⁸ REDATOR ROCK CONTENT, "¿Qué es el costo de ventas y cómo calcular el de tu negocio?". Publicado el 29-06-2019. Recuperado de <<https://rockcontent.com/es/blog/costo-de-ventas/>> (consultado el 19-08-2020).

a los clientes. Cuando los productos son eventualmente vendidos, el costo de los productos son registrados como costo de mercaderías vendidas, a cuyo respectivo tiempo se registra un decrecimiento en la cuenta de activos del inventario. El costo de los productos vendidos es deducido de los réditos de ventas recibido de los clientes, lo cual da un primer paso de la medida de ganancia.¹⁹

11. ¿El costo de venta también puede presentarse en los servicios?

El costo de ventas también puede presentarse en el caso de los servicios, al igual que en el caso de la venta de bienes. Por ello, el procedimiento utilizado para verificar el costo de ventas es similar.

Prueba de lo que estamos mencionando en el párrafo anterior, lo encontramos en la Norma Internacional de Información Financiera 15, NIIF 15: Ingresos por Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.

De manera específica, podemos revisar los numerales 91, 92, 93 y 94 de la NIIF 15, los cuales contienen información sobre los costos incrementales en la obtención de un contrato, como se aprecia a continuación:

Costos del contrato

Costos incrementales de la obtención de un contrato

- 91** Una entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos.
- 92** Los costos incrementales de obtener un contrato son los costos que en que incurre una entidad para obtener un contrato con un cliente en los que no habría incurrido si el contrato no se hubiera obtenido (por ejemplo, una comisión de venta).
- 93** Los costos de obtener un contrato en los que se habría incurrido independientemente de si se obtuvo el contrato o no, se reconocerán como un gasto cuando tengan lugar²⁰, a menos que sean explícitamente imputables al cliente, con independencia de si se ha obtenido o no dicho contrato.
- 94** Como solución práctica, una entidad puede reconocer los costos incrementales de obtener un contrato como un gasto cuando tengan lugar si el periodo de amortización del activo que la entidad hubiera reconocido en cualquier caso es de un año o menos²¹.

¹⁹ CHÁVEZ ACKERMAN, Pascual, "La supremacía de los PCGA (Principios de Contabilidad Generalmente aceptados)", en la Revista Quipuamayoc, 1998. Primer semestre: 103-106, revista digital. Recuperado de <<https://sisbib.unmsm.edu.pe/BibVirtual/Publicaciones/quipukamayoc/1998/primer/supremac%C3%A9.htm>>.

²⁰ Ello implica que se debe cumplir con el objeto del contrato, el que necesariamente debe responder a una obligación de resultados, la cual culmina en un dar o entregar.

²¹ Norma Internacional de Información Financiera 15, NIIF 15: Ingresos por Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/contenidos/contabilidad/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF15_2014_v12112014.pdf> (consultado el 20-08-2020).

12. ¿Cómo puede fiscalizar la Sunat el costo de ventas?

Tengamos en cuenta que en la actualidad la Sunat cuenta con una poderosa base de datos, la cual puede organizarla, procesarla, sistematizarla, aplicar los filtros correspondientes para así poder lograr un producto acorde con los requerimientos de los fiscalizadores tributarios.

En este sentido, si se tiene la información del propio contribuyente que proporciona al fisco por medio de las declaraciones juradas, sean estas mensuales o la propia Declaración Jurada Anual, además de la información obtenida por terceros a través de requerimientos, permitirá que se pueda realizar de una manera más sencilla un proceso de fiscalización a futuro, aparte del tema que la Administración Tributaria podrá realizar un cruce de información rápidamente con los datos consignados en los libros electrónicos y las facturas electrónicas.

De este modo, la Administración Tributaria puede verificar más adelante, dentro de un proceso de fiscalización, si los costos consignados en la declaración jurada son correctos o no.

Por ejemplo, veamos el caso de un contribuyente que pretende incrementar o manipular sus costos, para poder en cierto modo reducir su margen de utilidad y, por ende, tributar menos impuesto a la renta.

Adicionalmente, el fisco podría verificar que el margen de utilidad que se declare (por haber manipulado los costos) no guarda coherencia con el margen declarado por otras empresas que tengan el mismo rubro, con lo cual una fiscalización más compleja puede llegar.

Con la información que el fisco solicita en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, específicamente en la casilla 464, esa conducta se reflejará rápidamente y puede generar a futuro una contingencia en el contribuyente, lo cual determinará que este rectifique su declaración, incremente el tributo por pagar, además de generar una infracción por declarar cifras o datos falsos²² y pague una multa²³.

²² La cual se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por declarar cifras o datos falsos.

²³ Recomendamos la lectura de un artículo titulado "¿Cuándo se configura la infracción por declarar cifras o datos falsos?", el cual fuera publicado en el blog del autor, con fecha 05-03-2019. Se puede consultar ingresando a la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2019/03/05/cuando-se-configura-la-infraccion-por-declarar-cifras-o-datos-falsos/>> (consultado el 21-08-2020).