



El Peruano

www.elperuano.pe

Rumbo a los 190 Años | DIARIO OFICIAL

AÑO DE LA DIVERSIFICACIÓN PRODUCTIVA Y DEL FORTALECIMIENTO DE LA EDUCACIÓN

Martes 8 de setiembre de 2015

JURISPRUDENCIA

Año XXIV / N° 988

7279

TRIBUNAL FISCAL

TRIBUNAL FISCAL
N° 08246-8-2015

Expediente N° : 17495-2013
Interesado : DIFERCA S.R.L.
 Asunto : Multa
 Procedencia : Lima
 Fecha : Lima, 20 de agosto de 2015

VISTA la apelación interpuesta por DIFERCA S.R.L., con Registro Único de Contribuyente N° 20136523768, contra la Resolución de Intendencia N° 0260140087871/SUNAT de 31 de julio de 2013, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa N° 024-002-0161214, girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la resolución de multa impugnada se originó en un procedimiento de fiscalización en el que le solicitaron sus libros contables, entre ellos, el Registro de Costos, el Registro de Inventario Permanente de Unidades Físicas y el Registro de Inventario Permanente, siendo que mediante escrito de 6 de julio de 2012 indicó al auditor de la Administración que no se encontraba obligada a llevar los mencionados registros, dado que es una empresa de servicios de transporte de carga que no lleva control de inventarios ni contabilidad de costos, no obstante, en el Resultado del Requerimiento N° 0221120002500 el auditor no realizó ninguna observación al respecto.

Que señala que la Administración ha realizado un análisis equivocado de la aplicación del artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta pues el primer párrafo del mencionado artículo establece que la razón de practicar inventarios y/o de llevar libros de inventarios se sustenta en la actividad que desarrolle una determinada empresa, siendo que además el último párrafo del citado artículo permite que el reglamento defina la forma en que los contribuyentes deben llevar sus inventarios y que esta formalidad se realizará ya sea por sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades. En tal sentido, precisa que al ser una empresa de servicios, no tiene obligación de llevar libros de costos e inventarios, en aplicación de lo establecido por el artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto dicha obligación se encuentra dirigida tan sólo a los contribuyentes que en razón de su actividad deban practicar inventarios.

Que arguye que el párrafo 19 de la NIC 2 referida al costo de los inventarios para un prestador de servicios, asume que habrá prestadores de servicios que no tengan inventarios, como es su caso, siendo que además dicho párrafo indica que la mano de obra y demás costos de

venta no serán parte del costo de inventarios sino que serán gastos del período.

Que aduce que la Resolución N° 03894-10-2012, en la que se ampara la Administración y que confirmó la aplicación de una multa a una empresa prestadora de servicios por no contar con el Registro de Costos y Registro de Inventarios, no es aplicable a su caso y que no analiza que las empresas de transporte de carga están obligadas a llevar contabilidad de costos sino que, sin considerar la actividad desarrollada, aplica el artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que considera incorrecto. Añade que otras resoluciones, tales como las Resoluciones N° 20576-8-2011 y 14919-3-2012, han dejado sin efecto multas impuestas a empresas de servicios que no realizan actividad industrial, por no llevar Registro de Costos, advirtiendo que existe una duplicidad de criterio que vulnera el principio de igualdad.

Que manifiesta que mediante Resolución de Intendencia N° 024-024-0019106 se dispuso el ingreso como recaudación de los fondos de su cuenta de detracciones por haber incurrido en la causal establecida en el numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo N° 940, como consecuencia de la supuesta infracción del numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, cuando aún no se había emitido la resolución de multa. Agrega que la sola detección de una infracción para disponer el ingreso como recaudación de la cuenta de detracciones es una clara violación al principio del debido proceso y el derecho de defensa.

Que a modo de conclusión indica que el primer requisito que debe cumplir un contribuyente para efectos de llevar una contabilidad de costos es que el giro de su negocio lo obligue a realizar inventarios, lo que no sucede en su caso, toda vez que su actividad no requiere existencias y no las tiene; y que en segundo lugar se deberá aplicar el artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que establece los montos mínimos de ingresos mensuales que deben tener los contribuyentes para efectos de llevar el sistema contable de costos; sin embargo, la Administración solo ha considerado el requisito de los montos mínimos para emitir la multa impugnada, lo cual no se ajusta a derecho porque la obligación de llevar los libros no nace cuando se supera 1500 UIT, sino cuando por el giro de negocio de la empresa se encuentra obligada a realizar inventarios y por tanto obligada a valuar sus existencias.

Que por las razones anotadas considera que no ha cometido la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario.

Que por su parte, la Administración manifiesta que la Resolución de Multa N° 024-002-0161214 fue emitida al considerarse, de acuerdo con el artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que la recurrente estaba obligada a llevar el Registro de Costos y el Registro de Inventario Permanente Valorizado para el ejercicio 2012.

Que aduce que en el Resultado del Requerimiento N° 0221120002500 se dejó constancia que la recurrente presentó un escrito de 6 de julio de 2012 en el cual señaló que no le era aplicable lo dispuesto en el artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta por ser una empresa de servicios de carga por carretera.

Que agrega que mediante el Requerimiento N° 0222120017955 comunicó a la recurrente que de la revisión de sus declaraciones anuales del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 y 2011, observó que sus ingresos para dichos ejercicios superaron 500 UIT y 1500 UIT, respectivamente, por lo que para el ejercicio 2011, se encontraba obligada a llevar el Registro de Inventario Permanente en Unidades, y para el ejercicio 2012, se encontraba obligada a llevar el Registro de Costos, el Registro de Inventario Permanente en unidades y el Registro de Inventario Permanente Valorizado, siendo que al no haberlo hecho se configuraría la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, asimismo, se le solicitó exhibir los referidos registros o indicar por escrito y con la base legal respectiva el motivo por el que no los llevaba. Precisa que el hecho que en el Resultado del Requerimiento N° 0222120017955 se señalara el argumento de la recurrente referido a que el auditor no habría emitido pronunciamiento sobre su escrito de 6 de julio de 2012, no implica que se deba entender aceptado su descargo, como refiere la recurrente, pues se analizó su alegato, concluyéndose que no desvirtuaba la comisión de la infracción, motivo por el cual con posterioridad se emitió la resolución de multa impugnada que tuvo los fundamentos antes glosados.

Que indica que el artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta se debe concordar con lo dispuesto en el artículo 35° del reglamento de dicha ley, por cuanto en la citada ley se establece expresamente que es en el reglamento donde se señalarán las obligaciones que las empresas deberán seguir respecto de sus inventarios y la contabilización de sus costos, las que se pueden definir en función a los ingresos o por la naturaleza de sus actividades, siendo que en el reglamento dichas obligaciones se establecieron en función a los ingresos anuales obtenidos por las empresas, independientemente de las actividades económicas que desarrollen.

Que finalmente, señala que el 10 de diciembre de 2012 notificó a la recurrente la Resolución de Intendencia N° 024-024-0019106/SUNAT a través de la cual se dispuso el ingreso como recaudación de los fondos de la cuenta de detracciones de la recurrente por haber incurrido en la causal establecida en el inciso d) del numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo N° 940 y modificatorias, siendo que en el caso concreto, dicha causal se sustentaba en la detección de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, lo que se encuentra ajustado a ley.

Que en el presente caso, la controversia consiste en determinar si la recurrente incurrió en el tipo infractor del numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, y por tanto, si la emisión de la Resolución de Multa N° 024-002-0161214 se encuentra conforme a ley.

Que de conformidad con el inciso a) del numeral 1 del artículo 62° del citado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953¹, la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del citado código, precisándose que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, siendo que para tal efecto dispone, entre otras, de la facultad discrecional de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustentan 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 correspondientes.

Que asimismo, el numeral 4 del artículo 87° del mencionado código, modificado por el indicado decreto legislativo, establece entre las obligaciones de los

administrados, la de llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

Que el artículo 164° de dicho código preceptúa que toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias, constituye infracción sancionable, la que deberá ser determinada de manera objetiva, según lo previsto por el artículo 165° del mismo código.

Que el numeral 1 del artículo 175° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 981², señala que constituye infracción omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría³, establece que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° será sancionada con una multa equivalente a 0.6% de los Ingresos Netos, y de conformidad con la Nota 10, no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que el primer y segundo párrafos del inciso b) del artículo 180° del referido texto normativo, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, prescriben que los Ingresos Netos equivalen al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable y que en el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el régimen general se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de otro lado, conforme con el primer párrafo del artículo 62° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valorarán 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.

Que 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.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la referida ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004⁴, prevé disposiciones referidas al control

¹ Vigente desde el 6 de febrero de 2004.

² Vigente desde el 1 de abril de 2007.

³ Situación en la que se encuentra la recurrente conforme con el Comprobante de Información Registrada (foja 206).

⁴ Vigente desde el 6 de octubre de 2004.

de inventarios y contabilización de costos, señalándose que en el caso de deudores tributarios cuyos ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientos (1,500) UIT del ejercicio en curso, se deberá 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 Resolución de Multa N° 024-002-0161214 (fojas 456 y 457) fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, específicamente, por omitir llevar el Registro de Costos y el Registro de Inventario Permanente Valorizado, sustentándose en el Requerimiento N° 0222120017955 y su resultado, indicando como fecha de detección de la infracción al 22 de noviembre de 2012.

Que de lo actuado se tiene que mediante la Carta de Presentación N° 120023329323-01 y el Requerimiento N° 0221120002500⁵ (fojas 341 a 343, 423 y 424), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con relación al Impuesto General a las Ventas de abril de 2011 a marzo de 2012, según la Orden de Fiscalización N° 120023329323 (foja 422).

Que mediante el punto 13 del Requerimiento N° 0221120002500, la Administración solicitó a la recurrente que presente el inventario y/o contabilidad de costos de acuerdo con lo establecido en el artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades, Inventario Físico de Existencias al inicio y final del ejercicio, aprobado por los responsables de su ejecución), según corresponda, siendo que dicha documentación debía ser presentada el 6 de julio de 2012 en su domicilio fiscal.

Que en la mencionada fecha la recurrente presentó un escrito (fojas 351 y 352) indicando, entre otros, que lo solicitado en el aludido punto 13 del Requerimiento N° 0221120002500 no le era aplicable, al ser una empresa de servicios de transporte de carga, por lo que no le correspondía llevar contabilidad de costos y los registros correspondientes, advirtiéndose que se dejó constancia de ello en el punto 13 del Resultado del Requerimiento N° 0221120002500 (fojas 347 y 350).

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° 0222120017955⁶ (fojas 361 a 363), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera el Registro de Costos, el Registro de Inventario Permanente en Unidades y el Registro de Inventario Permanente Valorizado o indicar el motivo por el cual no los llevaba, siendo que en el Anexo N° 1 al mencionado requerimiento, la Administración indicó que de acuerdo con las Declaraciones Anuales de los ejercicios 2010 y 2011 presentadas por la recurrente, sus ingresos gravables superaban 500 UIT para el ejercicio 2011 y 1500 UIT para el ejercicio 2012, por lo que se encontraba obligada a llevar: Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades y Registro de Inventario Permanente Valorizado. Asimismo, indicó que tal como se dio cuenta en el Resultado del Requerimiento N° 0221120002500, la recurrente señaló no serle aplicable la obligación de llevar tales registros al ser una empresa de servicios. Finalmente señaló que la recurrente habría incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario.

Que mediante escrito de 27 de noviembre de 2012 (fojas 366 a 368), en respuesta al Requerimiento N° 0222120017955, la recurrente indicó que en el Resultado del Requerimiento N° 0221120002500 el auditor había aceptado su descargo formulado a través del escrito presentado el 6 de julio de 2012, pues no hizo ninguna observación al respecto. Asimismo, señaló que la obligación de llevar contabilidad de costos, nace en el artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y obliga tan solo a los contribuyentes que en razón de su actividad deban practicar inventario, invocó lo establecido en el párrafo 19 de la NIC 2, y finalmente, concluyó que no se encuentra obligada a llevar contabilidad de costos al no estar obligada a practicar inventarios dado el giro y

desarrollo de su negocio, por lo que no ha incurrido en la infracción que se le imputa.

Que según consta en el Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 0222120017955 (fojas 414 y 415), respecto a lo manifestado por la recurrente en su escrito de respuesta al Requerimiento N° 0222120017955, en el sentido que el auditor habría aceptado su descargo contenido en su escrito de 6 de julio de 2012 al no haber hecho ningún análisis al respecto, la Administración señaló que dicho análisis fue realizado en el Requerimiento N° 0222120017955, mediante el cual se estableció que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario. Asimismo, la Administración agregó que en virtud de lo establecido en el último párrafo del artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 35° del Reglamento de la mencionada ley, carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que no está obligada a llevar contabilidad de costos y a no practicar inventarios.

Que tal y como se ha indicado en los considerandos precedentes, la recurrente desde la etapa de fiscalización, así como al interponer sus recursos de reclamación y apelación, sostiene que al ser una empresa dedicada a prestar servicios de transporte de carga por carretera, no se encuentra obligada a cumplir el deber de llevar Registro de Costos y Registro de Inventario Permanente Valorizado y que por consiguiente, no puede considerarse que ha cometido la infracción contemplada por el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario. Por tanto, a efecto de establecer si la recurrente ha incurrido en dicho tipo infractor, es necesario, en primer término, 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, y por tanto, obligados a llevar un Sistema de Contabilidad de Costos, están obligados a registrar información en el Registro de Costos, siendo que sobre el particular se han presentado distintas interpretaciones.

Que sobre el particular, se suscitaban dos interpretaciones, la primera de las cuales señala 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, que forma parte del Sistema de Contabilidad de

⁵ Ambos documentos notificados en el domicilio fiscal de la recurrente el 18 de junio de 2012, mediante acuse de recibo, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, modificado por Decreto Supremo N° 981, según el cual, la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. El acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

⁶ Notificado en el domicilio fiscal de la recurrente el 22 de noviembre de 2012 (foja 364), mediante acuse de recibo, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del mencionado Código Tributario, modificado por Decreto Supremo N° 981, según el cual, la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. El acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

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.

Que asimismo, según la segunda interpretación, 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.

Que llevado el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-14 de 14 de agosto de 2015, se ha adoptado la interpretación contenida en la primera de las propuestas anotadas en los considerandos precedentes, esto es: *“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”*.

Que los fundamentos del citado criterio son los que a continuación se reproducen:

“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-EF⁷, 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, 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 costos⁸, también denominado sistema de costeo⁹. 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 gerencia¹⁰.

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

⁷ Texto que se mantiene desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 774.

⁸ 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.

⁹ Al respecto, véase: HORNGREN, Charles, FOSTER, George y DATAR Srikant, *Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial*, Prentice Hall Hispanoamericana, 1996, México, p. 947.

¹⁰ 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.

proceso productivo del período y que determinan el costo de producción respectivo¹¹.

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.

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 construcción¹².

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 enajenados¹³, 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 tributaria¹⁴.

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, 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 Valorizado¹⁵.

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

¹¹ 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.

¹² 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 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. 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.

¹³ 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.

¹⁴ 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.

¹⁵ 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°.

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.

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 ellos¹⁶.

En el mismo sentido, MOLINA DE PAREDES y COROMOTO MORILLO¹⁷ señalan que las empresas de servicios sólo incurrir 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 éstos¹⁸.

A ello cabe agregar que acorde con las normas contables¹⁹, el reconocimiento de los ingresos de un prestador de servicios se determina por referencia al grado de realización de una transacción, denominado habitualmente con el nombre de método del porcentaje de realización.

En función de ello, los ingresos de actividades ordinarias de este tipo de empresas comúnmente se reconocen en los 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.

¹⁶ En este sentido, véase: HANSEN, DON y MOWEN, Maryanne, *Administración de Costos*, Thompson, 2003, México D.F., p. 45.

¹⁷ 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/123456789/172171/1/morillo_molina_acumulacion.pdf

¹⁸ Sobre el particular, cabe indicar que el PCGE contiene dentro de su listado a la cuenta 215 denominada “Existencias de servicios terminados”, referida a aquéllas 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.

¹⁹ 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 efecto, si bien las empresas prestadoras de servicios incurrir en costos en la actividad que realizan²⁰, 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 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 ellos²¹ 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, 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
<p>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.</p> <p>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.</p>	<p>1. Determinación del costo de productos en proceso y productos terminados, a través del Registro de Costos.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<p>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.</p> <p>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.</p>

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”.

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-14, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el Diario Oficial “El Peruano”, de conformidad con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF²².

²⁰ 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.

²¹ 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.

Que atendiendo al criterio de carácter vinculante expuesto, contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-14, se tiene que la obligación de registrar información en un Registro de Costos, que forma parte del Sistema de Contabilidad de Costos, está condicionada a si la actividad de 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, implica la existencia de un proceso productivo del que se obtienen unidades físicas producidas cuyo costo debe ser controlado.

Que ahora bien, el aludido criterio vinculante resulta aplicable al caso de autos, por cuanto, la materia de grado consiste precisamente en establecer, en primer término, si la recurrente ha cometido la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, imputada mediante la Resolución de Multa N° 024-002-0161214, por omitir llevar, entre otros, el Registro de Costos teniendo en cuenta la actividad que realiza la recurrente (empresa dedicada a prestar servicios de transporte de carga por carretera).

Que la UIT aplicable en el año 2012 fue de S/. 3 650,00²³ y según se observa de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 492 a 500), la recurrente obtuvo como ingresos brutos por S/. 7 001 113,00 (suma de las casillas 461, 473 y 475 referidas a Ventas Netas o Ingresos por servicios, Ingresos Financieros Gravados y Otros Ingresos Gravados), suma que supera 1 500 UIT, tal como lo ha advertido la Administración.

Que no obstante, si bien los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio precedente (2011) superaron 1 500 UIT, en el presente caso, tal como se aprecia de la documentación obrante en autos, la actividad realizada por la recurrente es el Transporte de Carga por Carretera (CIUU 60230), es decir, se dedica a prestar servicios, lo que no ha sido cuestionado por la Administración.

Que atendiendo al criterio desarrollado, no es posible exigir la obligación de anotar información en el Registro de Costos a una empresa prestadora de servicios como lo es la recurrente, por lo que se concluye que la obligación de llevar el mencionado registro no era de aplicación a la recurrente.

Que de otro lado, corresponde determinar si la recurrente cometió la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario por omitir llevar el Registro de Inventario Permanente Valorado, según la imputación efectuada en la resolución de multa (fojas 456 y 457).

Que al respecto, este Tribunal en la Resolución N° 04289-8-2015, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 16 de mayo de 2015, ha establecido 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"*.

Que en efecto, se aprecia que en la referida resolución se señaló, entre los fundamentos del citado criterio que: *"...si bien la obligación de aplicar los deberes referidos a inventarios previstos por el artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el artículo 35° de su Reglamento, puede recaer sobre cualquier sujeto en función del nivel de ingresos brutos que obtenga, sin importar su actividad (comercial, industrial o de servicio), ésta se encuentra condicionada a la posesión de bienes físicos, tangibles o corpóreos (observables y comprobables mediante su conteo, medición, pesaje y/o almacenaje) que sean utilizados en su actividad económica..."*.

Que al respecto, si bien los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio precedente al 2012, esto es, en el ejercicio 2011, superaron 1 500 UIT, como se ha indicado anteriormente, de la revisión de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 (fojas 553 a 556), se advierte que al 31 de diciembre de dicho año, la recurrente no contaba con existencias de tipo material, tangible o corpóreo para el desarrollo de su actividad, además la Administración no ha acreditado en autos que la recurrente contara con existencias²⁴ que debieran ser anotadas en el citado registro.

Que bajo dicho contexto, no obra en autos prueba alguna que acredite que la recurrente estaba obligada a cumplir las exigencias formales previstas por el artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta relativa a llevar el Registro de Inventario Permanente Valorado.

Que en atención a lo expuesto, al no encontrarse acreditado en autos que la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, procede revocar la apelada y dejar sin efecto la resolución de multa impugnada.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esbozados por la recurrente. Asimismo, cabe señalar que no resultan atendibles los alegatos de la recurrente destinados a cuestionar el ingreso como recaudación de los fondos de su cuenta de detracciones, por cuanto la materia venida en grado es determinar si la recurrente incurrió o no en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, lo que ha sido analizado en la presente resolución, y no el cuestionamiento al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central ni el ingreso como recaudación de los fondos de la cuenta de detracciones de la recurrente.

Con los vocales Izaguirre Llampasi, Falconí Sinche e interviniente como ponente el vocal Huertas Lizarzaburu

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0260140087871/SUNAT de 31 de julio de 2013 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Multa N° 024-002-0161214.

2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", en cuanto establece el siguiente criterio:

"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".

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

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA

FALCONÍ SINCHE
VOCAL

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

Huerta Llanos
Secretario Relator

²² 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 mismo código, así como las emitidas en virtud de 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, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial. Agrega, que de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo este precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal; siendo que la aludida resolución así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el diario oficial.

²³ De acuerdo con el Decreto Supremo N° 233-2011-EF.

²⁴ Según la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT (Tablas), las existencias comprenden mercadería, productos terminado, materias primas y auxiliares, envases y embalajes, suministros diversos y otros.