

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL COSTO DE SERVICIOS SEGÚN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LAS EMPRESAS DE SERVICIOS

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Andres Rodriguez Calderon

Código 20132488

Asesor:

Roberto Casanova Regis Albi

Lima – Perú

Julio de 2017





**TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL COSTO
DE SERVICIOS SEGÚN LA LEY DEL
IMPUESTO A LA RENTA EN LAS
EMPRESAS DE SERVICIOS**

TABLA DE CONTENIDO

CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DEL COSTO EN EMPRESAS DE SERVICIOS.....	5
1.1 Conceptos de costo y de servicio.....	5
1.2 Características de las empresas de servicios.....	6
1.3 Clasificación de empresas de servicios	6
1.4 Categorías de los servicios	7
1.5 Los costos en las empresas de servicios	7
1.6 Elementos del costo de servicios	8
1.7 Sistema de Costos	10
CAPÍTULO II: EL COSTO DE SERVICIOS EN LA NORMATIVIDAD DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	12
2.1 La Renta Bruta en la ley del Impuesto a la Renta.....	12
2.2 Alcances del costo computable y su diferencia con el costo de ventas ..	14
2.3 Diferencias entre los conceptos de costos, gastos y costo computable...	15
2.4 Implicancias del reglamento de la ley del Impuesto a la Renta.....	16
2.5 Principio de la Legalidad Tributaria y el de Reserva de Ley.....	17
2.5.1 Principio de Legalidad.....	17
2.5.2 Principio de Reserva de Ley.....	19
2.5.3 Alcances de la Reserva de Ley	20
2.5.4 Problemática Constitucional de la Reglamentación sobre el costo computable del servicio.	21
2.6 Aspectos contables	22
2.7 Otras consideraciones: Costo de producción o costo normal	22

2.8 Análisis Jurisprudencial	24
------------------------------------	----

CAPÍTULO III: EL COSTO COMPUTABLE EN EMPRESAS DE SERVICIOS

27

3.1 Aspectos generales	27
3.2 Análisis del Principio del Devengado	28
3.2.1 Posición de la Doctrina	29
3.2.2 Posición del Tribunal Fiscal	30
3.2.3 Posición de la SUNAT	32
3.2.4 Posición del Poder Judicial	35
3.3 Principio del Devengado de acuerdo a las Normas Contables	38
3.3.1 Marco Conceptual para la información Financiera	39
3.3.2 NIC 1: Presentación de Estados Financieros	41
3.3.3 NIC 18: Ingresos de actividades ordinarias	41
3.4 La Correlación de ingresos, costos y gastos como parte del Principio del Devengado	47
3.4.1 Doctrina contable	47
3.4.2 Jurisprudencia del Tribunal Fiscal	48
3.5 La correlación de ingresos, costos y gastos en el contexto de las NIIF ..	58
3.5.1 Principio de reconocimiento de ingresos	59
3.5.2 Pasos para el reconocimiento de los ingresos	59
3.5.3 Los costos en la NIIF 15	79
3.6 Cuadro comparativo de las normas contables y normas tributarias	82

CAPÍTULO VI: ANALISIS SOBRE EL LLEVADO DEL REGISTRO DE COSTOS EN EMPRESAS DE SERVICIOS

85

4.1 La Regulación del llevado del registro de costos	85
4.2 La naturaleza del registro de costos	86
4.3 Empresas obligadas a llevar registro de costos, análisis Jurisprudencial	88

4.3.1 Análisis de la RTF de Observancia Obligatoria N° 04289-8-2015 de fecha 16.05.2015	92
4.3.2 Aspectos generales	93
4.3.3 Razonamiento del Tribunal Fiscal.....	93
4.3.4 Análisis comparativo	98
4.3.5 Análisis de la RTF de observancia obligatoria N° 8246-8-2015 de fecha 20/08/2015	99
4.3.6 Aspectos generales	100
4.3.7 Razonamiento del Tribunal Fiscal.....	101
4.3.8 Análisis del Informe N° 135-2015-SUNAT de fecha 24 de setiembre de 2015 y la RTF 09166-8-2016 de fecha 27 de setiembre 2016.....	104
4.3.9 Comentarios finales	105
4.4 Implicancias respecto a la infracción del Artículo 175° numeral 1 del Código Tributario	107
CONCLUSIONES	110
RECOMENDACIONES.....	114
REFERENCIAS	118
BIBLIOGRAFÍA	121

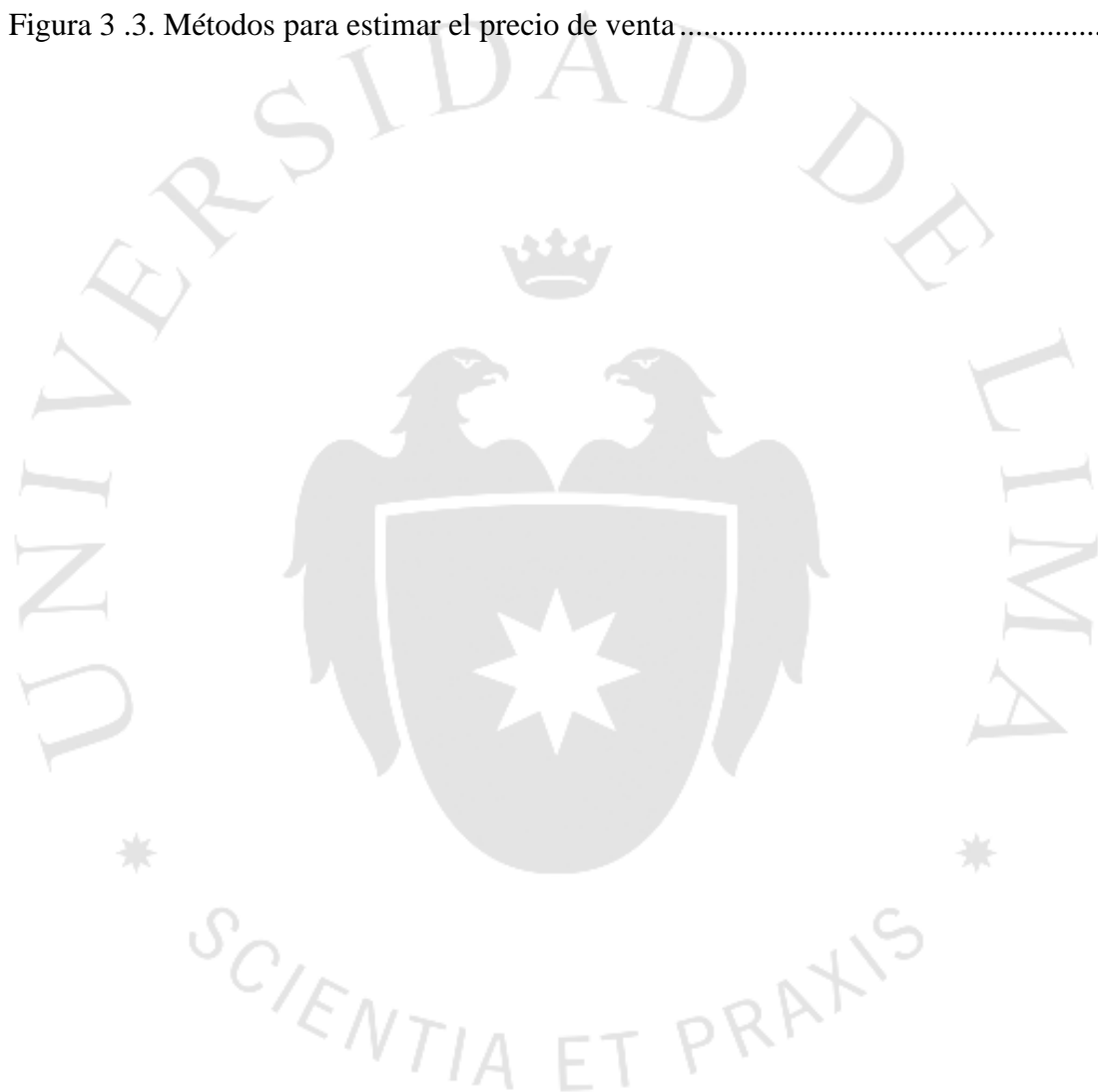
ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. 1. Comparación de costos directos e indirectos incurridos por empresas de servicios	9
Tabla 3. 1. Comparación de las Normas Tributarias y las Normas Contables	81
Tabla 4. 1. Principales obligaciones formales de acuerdo a la actividad Empresarial ...	97
Tabla 4. 2. Empresas que se encuentren dentro del ámbito del Artículo 35° del Reglamento de la LIR	102
Tabla R. 1. Propuesta de cambio normativo	112



ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 3 .1. Pasos para el reconocimiento de los ingresos	58
Figura 3 .2. Métodos para determinar el precio de la transacción	69
Figura 3 .3. Métodos para estimar el precio de venta	72



INTRODUCCIÓN

El desarrollo y crecimiento económico de nuestro país en estos últimos tiempos se han realizado de manera sostenida y a su vez este crecimiento ha traído consigo cambios significativos en todos los sectores económicos y en particular el sector de servicios, sin embargo, en el ámbito tributario no ha ido de la mano con su desarrollo tal como ha ocurrido, por ejemplo en los sectores industrial y comercial.

En estos últimos sectores hay un común denominador que es el manejo de una contabilidad de costos y a través de esta implementación del sistema de costos las empresas pueden identificar con exactitud los costos incurridos. Esto ayuda a la medición y a un mayor control de la rentabilidad de cada uno de los bienes producidos y comercializados, por ello hablar de costo computable en estos sectores es común y más aún cuando hablamos de la determinación de la Renta imponible para efectos del Impuesto a la Renta. Es importante señalar la distinción de costo computable en una empresa industrial, comercial y de servicios.

Muchas han sido las controversias que se han suscitado y así lo han confirmado las diversas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, sobre si las empresas de servicios deberían implementar un sistema de contabilidad de costos, para una correcta determinación de sus costos de los servicios prestados (costo computable de los servicios), sin tomar en consideración si nuestra legislación lo exigía a este importante sector económico, además, no se ha dejado nada claro de que si estas empresas deberían llevar sus respectivos registros de costos según los ingresos que obtuvieran, por tanto en el presente trabajo no pretendemos continuar con estas controversias, al contrario se pretende hacer una exposición teniendo en consideración la realidad económica y adoptar una decisión coherente, lógica, racional y bien reflexionada sobre el tema con la finalidad de no continuar con la prolongada polémica.

Como es de conocimiento, en el año 2015 el tribunal fiscal publicó dos resoluciones de observancia obligatoria sobre este tema, quizá dando una aproximación sobre la teoría que nosotros tenemos, la primera fue el día 16 de mayo del 2015 la RTF número 4289-08-2015 y la segunda RTF número 08246-8-2015, resolviendo así

aparentemente un tema controvertido que se venía arrastrando desde varias décadas creando una incertidumbre para este gran sector económico con el tema ya establecidos en las resoluciones materia de comentario y análisis, las controversias sobre si las empresas de servicios deberían llevar el registro de costo según les corresponda y de acuerdo a sus ingresos obtenidos en el ejercicio anterior, además podemos apreciar un informe emitido por la Administración Tributaria de número 0135-2015-SUNAT/5D0000, estas dos resoluciones y el informe emitido solucionan aparentemente el tema controvertido, desde nuestro punto de vista solo es una primera aproximación al tema de los registros de costo, eso es desde nuestra apreciación, además, estas dos resoluciones del Tribunal Fiscal muy a pesar de ser de observancia obligatoria, y el informe emitido por la Administración Tributaria, no debemos perder de vista mucho menos olvidar y dejar de pasar por alto que solo se trata de opiniones, dando un aporte importante a nuestro punto de vista, tal es así que el 27 de setiembre de 2016 el Tribunal Fiscal más específicamente la sala 8, emite una RTF cuyo número es 09166-8-2016 donde ahonda y confirma el criterio establecido en la resolución 4289-8-2015 y 8246-8-2015, manifestando que se encuentra acreditada, toda vez que la recurrente, de acuerdo con la información contenida en la documentación y en las declaraciones efectuadas, contaba con existencias de tipo material, tangible o corpóreo para el desarrollo de su actividad y, que sus ingresos brutos anuales en el ejercicio 2012, superaban 1500 UIT, por lo que, se encontraba obligada a llevar en el ejercicio 2013, el Registro de Inventario Permanente Valorizado, en atención de lo dispuesto por el inciso a) del Artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no hizo, es muy importante tener presente, que si bien la obligación puede recaer sobre cualquier sujeto en función del nivel de ingresos brutos que obtenga sin importar su actividad comercial, ésta se encuentra condicionada a la posesión de bienes físicos, tangibles o corpóreos, y la transformación y producción de los mismos para poder ver el tema del inventario permanente en unidades físicas y/o valorizadas, además, pero nuevamente recuerdo que desde nuestra apreciación no termina en ahí como veremos más adelante una vez que enfrentemos la realidad de que las Empresas de servicios tendrían costo del servicio prestado.

Es muy importante tener en cuenta que la determinación de los costos en las empresas de servicios es más difícil de lo que nos imaginamos, por la complejidad y la diversidad que esta posee, ya que los procedimientos de cálculo dependerán del tipo de

actividad de cada una de las empresas es así, por ejemplo, el proceso de determinación de los costos en una empresa de hospedaje es diferente al de una empresa de transporte o de una empresa de seguros a un banco por lo que en la determinación de costos se deben tomar en consideración las características y particularidades propias de cada una de estas empresas, aunque en términos generales las empresas tengan una característica en común la de no poseer inventarios en sus estados financieros, además que los servicios prestados no pueden ser inventariados para ser comercializados en el futuro, por lo que en la mayoría de organizaciones de servicios no tienen que elaborar informes sobre la existencia física y valorada de los inventarios, como si lo hacen las empresas de manufactura y comerciales, esta situación es apoyada por las normas contables, porque no aclaran la forma de elaborar, distribuir, costear ni otras formas de asignación de un costo a un determinado tipo de servicio, es ahí la limitante para realizar un adecuado informe financiero para este tipo de empresas de este gran sector económico.

Este trabajo se estructura en cuatro capítulos, el primero aborda la definición contable y los aspectos teóricos sobre las empresas de servicios, sus características, categorías, niveles, tipos, clases y otros aspectos propios de las empresas de servicios, de tal forma que pueda comprenderse el significado del costo en este tipo de empresas. En el segundo capítulo se trata con mayor profundidad acerca de las normas que lo regulan; es decir la normativa tributaria respecto de los costos de servicios (costo en sí y el costo computable en las empresas de servicios), la forma de determinar el costo de servicios y el costo computable de los servicios, todo bajo el marco legal de la Ley y el Reglamento del Impuesto a la Renta, en el capítulo tres se analiza además la definición de costo computable en empresas de servicios según la norma tributaria y el concepto del término costo de servicio en base a las Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera oficializadas, y otras disposiciones emitidas por la Dirección Nacional de Contabilidad Pública, además, de las apreciaciones que tiene la doctrina, el poder judicial, tribunal constitucional, tribunal fiscal y la administración tributaria y en el último capítulo tratamos acerca de los aspectos formales en lo referente a la obligación de llevar el registro de costos en este tipo de empresas, estudiaremos resoluciones del Tribunal Fiscal y las opiniones, comentarios y conclusiones que se han dado al respecto y también analizamos los aspectos vinculados a la comisión de la infracción tipificada en el Artículo 175° numeral 1 del Código Tributario vigente.

En el presente trabajo de investigación también se concluye que la medición de los costos incurridos por una empresa cualquiera sea la actividad que desarrolle es un factor muy importante en la gestión empresarial y en la toma de decisiones.



CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DEL COSTO EN EMPRESAS DE SERVICIOS

1.1 Conceptos de costo y de servicio

El término costo hace referencia al importe o cifra que representa un producto o servicio de acuerdo a la inversión tanto de material, como de mano de obra, y otros elementos que se haya necesitado para desarrollarlo.

En ese sentido, cuando hablamos de costo siempre nos referimos al valor asignable a un bien o a un servicio medido por el monto desembolsado (o por desembolsar) o por los activos entregados a cambio para tal efecto.

Ahora bien, de manera sistemática, los servicios pueden ser conceptualizados como aquellas actividades identificables, intangibles y percederas que son el resultado de esfuerzos humanos o mecánicos que producen un hecho, un desempeño o un esfuerzo y que no es posible poseer físicamente, ni transportarlos o almacenarlos, pero que pueden ser ofrecidos a terceros; por tanto, pueden ser el objeto principal de una transacción ideada para satisfacer las necesidades o deseos de los clientes.

Los servicios por lo general, tienen las siguientes particularidades:

- Son intangibles a diferencia de los productos físicos
- Por lo regular se producen y consumen de forma simultánea. Esto no sucede con los bienes físicos, que se fabrican, se colocan en inventarios, se distribuyen a través de varios intermediarios y se consumen posteriormente.
- Los servicios dependen de quien los presta y de donde se prestan, por tanto son muy variables.
- Los servicios no pueden almacenarse. El hecho de que los servicios sean imperdurables no es un problema cuando la demanda es constante, si la demanda fluctúa, las empresas de servicios pueden tener problemas.
- Por lo general, la prestación de servicios requiere de un uso intensivo de la mano de obra del prestador del mismo.

1.2 Características de las empresas de servicios

Según Choy Zevallos (2012) las empresas de servicios poseen ciertas características y particularidades, que debemos tener en cuenta para el desarrollo del tema:

- Por lo general, el recurso humano es el principal insumo que se utiliza para proporcionar el servicio y su cálculo, mayormente, se establece por el número de horas y tarifa horaria.
- El producto que se ofrece es intangible, el insumo principal es la venta de información o la realización de alguna actividad física o administrativa a favor del cliente.
- Por lo general se adecúa a un sistema de costos por órdenes, más que procesos, éste último no es común que se utilice en estas empresas. El costeo por órdenes es usado debido a que cada servicio que se pide tiende a ser diferente por las especificaciones que establece el cliente.
- La orden de un cliente es un trabajo distinto e implica un conjunto de actividades diferentes, con cuenta y número de orden específico. En tal sentido, en cada orden o servicio se deben identificar los ingresos y sus costos directos e indirectos.
- Existe un consumo mínimo de materiales, activos o herramientas que, por lo general no representan una parte significativa del costo del servicio. (pág. 9)

1.3 Clasificación de empresas de servicios

La clasificación de las empresas de servicios obedece a distintos enfoques:

- Empresas intensivas en capital intelectual: El recurso primordial para la realización del servicio es el conocimiento en las áreas de especialidad de la empresa. (Ej. servicio de empresas de asesoría y consultoría contable-tributaria).
- Empresa intensiva en capital humano: En este tipo de organización se requiere una fuerte inversión de hora-hombre para que el servicio se realice. (Ej. Restaurante de comida rápida).

- Empresa intensiva en capital financiero: En este tipo de organización el servicio es provisto gracias a una inversión fuerte en capital. (Ej. servicios bancarios). (pág. 10)

1.4 Categorías de los servicios

Los servicios brindados por diversas empresas se clasifican en determinadas categorías, estas son:

- El bien tangible con servicios anexos: La oferta consiste en un bien tangible acompañado por uno o más servicios.
- El híbrido: La oferta consiste en bienes y servicios por partes iguales. Por ejemplo, la persona que acude a los restaurantes va tanto por los alimentos como por el servicio.
- Servicio principal con bienes y servicios secundarios anexos: La oferta consiste en un servicio principal acompañado de servicios adicionales o bienes de apoyo.
- El servicio puro: La oferta consiste primordialmente en un servicio. Por ejemplo, el cuidado de niños, la psicoterapia y los masajes. (págs. 9-10)

1.5 Los costos en las empresas de servicios

Sin profundizar en el tema principal de esta tesis, de manera preliminar podemos decir que de acuerdo a la doctrina contable si existe un “costo de servicios” el cual para su determinación requiere cierta técnica y procedimiento y para ello se deben tomar en cuenta todos los desembolsos en los que se incurren:(personal, insumos y otros recursos utilizados para brindar dicho servicio, que se caracteriza por ser intangible y de consumo inmediato).

Al respecto, el párrafo 19 de la NIC 2 “Inventarios” establece que en el caso que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los

demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios. (p. 11-12)

1.6 Elementos del costo de servicios

Teniendo en cuenta lo indicado anteriormente, podemos inferir que los elementos del costo de servicios son los siguientes:

- Costos directos: Los que pueden identificarse específicamente con el servicio y está conformado principalmente por la mano de obra directa y los materiales directos.
- Costos indirectos: Son aquellos que coadyuvan a la realización del servicio, tales como:
 - Supervisores, jefes y personal de apoyo. Son aquellos que forman parte de la estructura jerárquica de una empresa, tales como, jefes de compras, jefe de grupo de trabajo y asimismo también comprende aquellas labores de apoyo a la actividad principal, tales como almacenistas, mecánicos, ayudantes, personal de limpieza, etc.
 - Alquileres y/o depreciaciones. Son aquellos gastos por conceptos de bienes muebles e inmuebles, así como servicios necesarios para el buen desempeño de las funciones de una empresa, tales como: Rentas de oficinas y almacenes, servicios de teléfonos, etc.
 - Obligaciones y seguros. Son aquellos gastos obligatorios para la operación de la empresa y convenientes para la dilución de riesgos.
 - Materiales de consumo. Son aquellos gastos en artículos de consumo, necesarios para el funcionamiento de la empresa, tales como: combustibles y lubricantes de automóviles y camionetas al servicio de las oficinas de la planta, gastos de papelería impresa, artículos de oficina, etc. (pág. 12)

Complementando a la teoría desarrollada anteriormente mostramos el siguiente cuadro donde se detalla los costos directos e indirectos de algunas actividades de servicios más comunes en nuestro medio.

Tabla 1.1

Comparación de costos directos e indirectos incurridos por empresas de servicios

EMPRESA	COSTOS DIRECTOS	COSTOS INDIRECTOS
HOTELES (Alojamiento)	<ul style="list-style-type: none"> - Personal dedicado a la atención de los huéspedes. - Personal de recepción y limpieza. 	<ul style="list-style-type: none"> - Depreciación del local o alquiler de las instalaciones hoteleras - Depreciación del mobiliario y equipos de las habitaciones (camas, televisores, aire acondicionado, sillas, etc.) - Servicios públicos: Energía eléctrica, agua y teléfono, según corresponda - Servicio de lavandería - Materiales de limpieza y productos de aseo personal - Seguro contra siniestros - Mantenimiento de instalaciones.
ESTUDIOS JURÍDICOS (Consultorías)	<ul style="list-style-type: none"> - Costo de los profesionales (abogados), asistentes y personal de atención al cliente. 	<ul style="list-style-type: none"> - Depreciación o alquiler de la sede del estudio jurídico - Depreciación de mobiliario y equipo - Servicios públicos (luz, agua, teléfono, internet, etc.) - Seguros - Mantenimiento y limpieza del local y equipo.
RESTAURANTES (Expendio de comidas)	<ul style="list-style-type: none"> - Ingredientes e insumos para la preparación de alimentos. - Personal que prepara la comida (cocineros y ayudantes) - Personal que atiende a las mesas (mozos, meseras, etc.) 	<ul style="list-style-type: none"> - Alquiler o depreciación del local - Depreciación de los activos fijos usados para el negocio - Costo de servicios públicos (energía eléctrica, agua, gas, etc.) - Detergentes y productos de limpieza - Empaques descartables en caso de servicios <i>delivery</i> o similares. - Depreciación mesas, sillas y utensilios, etc.
HOSPITALES (Servicios médicos)	<ul style="list-style-type: none"> - Productos y Materiales directos tales como: Medicinas, sueros, gasas, vendas, jeringas, algodón e implementos de uso personal de cada paciente. - Alimentación y dieta del paciente. - Personal: doctores, enfermeras y 	<ul style="list-style-type: none"> - Depreciación o alquiler del hospital, centro médico o similar. - Depreciación de mobiliario y equipo médico - Servicios públicos (luz, agua, teléfono) - Seguro

	especialistas que prestan sus servicios y cobran honorarios a los pacientes.	<ul style="list-style-type: none"> - Mantenimiento y limpieza - Uniformes, indumentaria y servicio de lavandería - Depreciación de ambulancias - Mantenimiento de mobiliario y equipos.
ENTIDADES EDUCATIVAS (enseñanza)	<ul style="list-style-type: none"> - Sueldos y honorarios de profesores, psicólogos, auxiliares, etc. - Insumos para la enseñanza: tizas, marcadores, pizarras, papeles y demás útiles y artículos didácticos. 	<ul style="list-style-type: none"> - Depreciación o alquiler del centro educativo - Depreciación de mobiliario y equipo de cómputo - Servicios públicos, (luz, agua, teléfono) - Seguros.

Fuente: (Estudio caballero bustamante, 2009, págs. C2-C3)

1.7 Sistema de Costos

La determinación de los costos en las empresas de servicios es más compleja y diversa, ya que los procedimientos de cálculo depende del tipo de actividad, y son diversos los servicios. Por ejemplo, el proceso de determinar el costo en una empresa de seguros es diferente de una empresa de transporte, banco o servicio profesional y así nos pasaríamos un buen tiempo mencionando las diferencias de cada una de ellas.

En la actualidad, las empresas de servicios utilizan los sistemas tradicionales: por órdenes de trabajo y por procesos. Gran parte de estas empresas aplican sistemas más modernos como Costos Basados en las Actividades (CBA) tal como lo vamos a desarrollar brevemente cada uno de ellos.

El Sistema de costos por órdenes de trabajo.- Consiste en la generación de bienes y/o servicios heterogéneos (diferentes), efectuados a la medida del cliente, en ese sentido los costos se acumulan por cada pedido u orden de los clientes, existiendo una identificación de cada orden de trabajo.

Dentro de las actividades que pueden aplicar este tipo de costos se encuentran: las auditorías, los trabajos de publicidad, las imprentas, las actividades de ingeniería y diseño, la reparación de máquinas, etc.

El Sistema de costos por procesos.- Mediante este sistema los costos de producción se acumulan por departamento o centro de costos, y es aplicable para los prestadores de servicios homogéneos, de naturaleza continua e ininterrumpida, en donde es difícil diferenciar una unidad de servicio de las demás.

Dentro de las actividades que pueden aplicar este tipo de costos se encuentran: las empresas de servicios públicos, las sociedades agentes de bolsa, las empresas del sistema financiero, entre otras. (Choy Zevallos, 2012, pág. 12)

En adición a lo expuesto, cabe mencionar que los modelos de costos que pueden ser utilizados en las empresas de servicios no difieren de las que utilizan las empresas industriales o comerciales, sin embargo, cualquiera de los modelos planteados, ya sea en su forma pura o combinada pueden ser aplicados en las mismas condiciones. Aun cuando muchos especialistas recomiendan que para las empresas de servicios resulta más oportuno trabajar con un modelo de acumulación por órdenes, es posible que muchos servicios que se han automatizado y seriado se adecúen a la aplicación de un modelo de costos por procesos.



CAPÍTULO II: EL COSTO DE SERVICIOS EN LA NORMATIVIDAD DEL IMPUESTO A LA RENTA

En este capítulo analizaremos a profundidad el concepto de costo computable utilizado en nuestra legislación del Impuesto a la Renta (IR). Para estos efectos nos apoyaremos en el estudio concordado de la Ley y el Reglamento del Impuesto a la Renta, y en los conceptos de las Normas Internacionales de Información Financiera, contabilidad general, de contabilidad de costos, así como las diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) y la doctrina nacional, además, abordaremos muy brevemente si nuestra legislación sobre la materia se encuentra arreglada a los principios tributarios y constitucionales.

2.1 La Renta Bruta en la ley del Impuesto a la Renta

En principio debemos indicar que el Artículo 20° de la LIR, fue modificada con el Dec. Leg. N° 1112¹ que señala textualmente lo siguiente:

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.

De un análisis preliminar de este párrafo podemos deducir que la determinación de la Renta Bruta tributaria es la diferencia entre el ingreso afecto y el costo computable (sólo en el caso que la operación sea vía enajenación de bienes) y que en otros casos, la Renta Bruta será sólo la suma de los ingresos afectos.

De este primer concepto, podemos apreciar que nuestra LIR hace referencia al costo computable en el contexto relacionado a ingresos por “bienes enajenados” y no el contexto de otro tipo de ingresos que pueda obtener la entidad.

¹ Publicado el 29 de junio de 2012 y vigente desde el 1 de enero 2013.

Esto se corrobora cuando el Artículo 20° de la LIR señala que:²

Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Añade el artículo que para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior debe tenerse en cuenta los siguientes conceptos:³

- 1) **Costo de adquisición:** la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, Impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.
- 2) **Costo de producción o construcción:** El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.
- 3) **Valor de ingreso al patrimonio:** el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.

Como se aprecia, el concepto de costo computable desarrollado en el Artículo 20° de la LIR está circunscrito solamente a la venta de bienes, dejando entrever que los ingresos por servicios no tienen un costo computable. Este razonamiento se reafirma cuando se analiza el Artículo 21° de la LIR y se observa que en esta norma solo se regula la determinación del costo computable para los casos de enajenación de inmuebles, acciones y participaciones, otros valores mobiliarios, intangibles, permuta de bienes, bienes en copropiedad, entre otros.

² Texto único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, que fue publicado el 08 de diciembre 2004, Artículo modificado por el artículo 2° del Decreto Legislativo N.° 1112, publicado el 29.6.2012, vigente a partir del 1.1.2013.

³ Idem.

2.2 Alcances del costo computable y su diferencia con el costo de ventas

Los conceptos de costo computable y costo de venta, si bien en la práctica tienen mucha semejanza, conceptualmente son distintos. A continuación trataremos de desarrollar las diferencias entre ellos:

- El costo computable es un concepto tributario que alude 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, tal como lo señala el Artículo 20° de la Ley del IR (en adelante LIR).

En tanto el costo de ventas es un concepto que hace referencia a una cuenta contable en la cual se contabiliza el costo de los bienes y servicios inherentes al giro del negocio.

En ese sentido, el costo de venta no refleja nunca el costo de la venta de un activo fijo, porque dicha operación no es inherente al giro del negocio. En cambio, el concepto de costo computable también se usa tributariamente para la determinación del resultado bruto de la venta de un activo fijo. (Castro Galvez, 2010, pág. 27).

- La determinación de la Renta Bruta tributaria es la diferencia entre el ingreso afecto y el costo computable y sólo en el caso que la operación sea vía enajenación de bienes, caso contrario, la Renta Bruta será sólo la suma de los ingresos afectos. En cambio, la utilidad Bruta se obtiene de restar los ingresos menos el costo de ventas, independientemente de que se trate de enajenación de **bienes o de prestación de servicios**.

Por lo cual, el concepto de costo computable no ha sido previsto para los servicios y en esa medida la Renta Bruta se calcula sobre el total de los ingresos afectos y obviamente las “Existencias de servicios en proceso” que se han contabilizado serán un gasto deducible para obtener la Renta Neta.

En este punto, habrá que preguntarse por el momento en que dichos “gastos tributarios” se deben considerar como parte de la Renta Neta. Una primera posibilidad nos señala que deben formar parte de la Renta Neta en el momento en que el ingreso relacionado se reconoce y una segunda posibilidad nos señala que estos “gastos tributarios” se deben reconocer inmediatamente se devenguen dado que no tienen que

esperar el ingreso relacionado porque no son costos del producto sino gasto. Consideramos que es esta última posición la más válida y la que respeta la estructura actual de la LIR.

2.3 Diferencias entre los conceptos de costos, gastos y costo computable

De acuerdo a Polimeni, Fabozzi, & Adelberg (1994), el costo se define como:

(...) el «valor» sacrificado para adquirir bienes o servicios que se mide en dólares mediante la reducción de activos o al incurrir en pasivos en el momento en que se obtienen beneficios. En el momento de la adquisición, el costo en que se incurre es para lograr beneficios presentes o futuros. Cuando se utilizan estos beneficios, los costos se convierten en gastos. Un gasto se define como un costo que ha producido un beneficio y que ha expirado. Los costos no expirados que pueden dar beneficios futuros se clasifican como activos. (p. 526)

Como puede verse, desde la perspectiva de la contabilidad de costos, los conceptos se encuentran claramente definidos, los costos no expirados son aquellos que se encuentran en el activo (normalmente en existencias) y los costos expirados se encuentran en resultados y a ellos se los denomina conceptualmente como gastos, aun cuando uno de ellos reciba el nombre de “costo de venta”.

El concepto tributario de costo computable está referido al costo que debe tener un bien. La norma tributaria utiliza este concepto para diferentes fines, por ejemplo, cuando quiere determinar la Renta Bruta lo usa de manera similar a los costos expirados o, cuando quiere determinar la valuación de las existencias el concepto se asemeja al de los costos no expirados.

Las normas conexas al IR tampoco han sido estrictas en el uso de los términos, por ejemplo, en el Artículo 8° de la Ley N° 28194⁴, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, se establece que:

Para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios.

⁴ Publicada el 26 de marzo de 2004 y vigente a partir del 27 de marzo de 2004.

En estricto, en la LIR no existe la deducción de costos, dado que este término hace referencia a bienes que se encuentran en el inventario, en la realidad lo que pretende la norma es que interpretemos que los bienes adquiridos sin bancarizar no tienen costo computable. De igual forma ocurre con las referencias que existen en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Lo interesante es que la aplicación de una norma eminentemente formal que conlleva a gravar los ingresos afectos sin reconocerles ningún costo, se tiene que hacer sobre la base de una interpretación amplia, en la medida que una interpretación estricta nos llevaría a la conclusión de que dicha norma no es aplicable porque hace referencia a activos o bienes muebles tangibles en general.

Por lo cual, del análisis de las normas tributarias podemos afirmar que para efecto del Impuesto a la Renta no se ha regulado expresamente el “costo de servicios” por lo que los costos de materiales, de las depreciaciones, de personal, y otros que financieramente si son costos, pero que para efectos tributarios son considerados como gasto, que se incurren para brindar servicios deben ser tratados como gastos.

2.4 Implicancias del reglamento de la ley del Impuesto a la Renta

Hasta el momento, el estudio de la LIR nos indica que una empresa de servicios no puede tener un “costo de servicio” para efectos tributarios, pero sin embargo si revisamos el inciso j) del Artículo 11° del RLIR observamos que señala lo siguiente:

j) Normas supletorias

Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento⁵.

En este inciso, el RLIR hace referencia al “costo computable de los servicios”, por lo que una primera impresión podría llevarnos a pensar que si existe un costo computable para los servicios, no obstante consideramos que este inciso excede lo establecido en la

⁵ Inciso incorporado por el Artículo 5° del Decreto Supremo N.° 275-2013-EF, publicado el 6 de noviembre de 2013, vigente a partir del 7 de noviembre de 2013.

LIR, por lo que vulnera el Principio de Legalidad, al establecer un concepto que no se encuentra previsto en la LIR.

Además de ello, el mismo inciso j) señala textualmente que para determinación del costo computable de los servicio se tendrá en cuenta las Normas Internacionales de Contabilidad y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la LIR, pero como hemos dicho anteriormente, la LIR no regula el “costo computable de los servicios” por lo que al no existir una regulación al respecto, el RLIR si se opone a lo establecido en la LIR, al intentar formar un concepto y un procedimiento de medición del costo de servicio.

En ese sentido, por los motivos antes expuestos este inciso contradice a la LIR y en consecuencia no sería aplicable.

2.5 Principio de la Legalidad Tributaria y el de Reserva de Ley

2.5.1 Principio de Legalidad

El Principio Constitucional de Reserva de Ley en materia tributaria implica que la creación, modificación y suspensión de tributos, así como la concesión de exoneraciones y otros beneficios tributarios, la determinación del hecho imponible de los sujetos pasivos del tributo de los perceptores y retenedores, de las alícuotas correspondientes y de la base imponible, deben ser hechas por ley del Congreso de la República, de acuerdo a lo establecido en el presente artículo. (León Zárate, 2015, pág. 9)

El Código Tributario de Perú por su parte, sin perjuicio de que en la Constitución se establece la cláusula genérica del Principio de Legalidad, consagra la posibilidad de que se produzcan desplazamientos de facultades legislativas al Poder ejecutivo a fin de realizar reforma tributaria con la sola enunciación del marco genérico dentro del cual se ejercerán dichas facultades delegadas, (León Zárate, 2015, pág. 11), ahora veamos que opinan algunos tributaristas:

El Principio de Legalidad tributaria, al cual la doctrina también ha denominado como Principio de estricta Legalidad, constituye una regla del Derecho constitucional tributario universalmente aceptado por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por dicho principio se exige que la Administración Tributaria somete su actuación al

imperio de la Ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte. (Bravo Cucci j. , 2015, pág. 115)

Que en virtud al Principio de Legalidad, los tributos sólo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlos, lo que modernamente significa que deben ser creados por el Congreso en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y, se asume, traducen su aceptación. Esto que en la realidad en Perú no es así ya que las normas en materia tributaria no son emanadas de ese poder, sino se le da facultades al presidente de turno. (Medrano Cornejo, Acerca del Principio de Legalidad en el Derecho Tributario Peruano, 1987, pág. 3)

Este principio quiere decir que sólo por ley (en su sentido material) se pueden crear, regular, modificar y extinguir tributos; así como designar los sujetos, el hecho imponible, la base imponible, la tasa, etc., y como lo comentáramos en el párrafo anterior muchas veces lo indicado no se respeta como tal, con la intención de lograr una mayor recaudación para el fisco, claro con ello habrá mayor dinero para que el estado cumpla sus fines. (Velasquez Calderon & Vargas Cancino, 1997, pág. 29).

Por su parte, el Tribunal Constitucional respecto al Principio de Legalidad ha señalado los siguientes criterios:

El Principio de Legalidad en materia tributaria alude al aforismo *nullum tributum sine lege*, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. De esta forma, tal principio cumple una función de garantía individual, al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, en tanto su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad. (STC N° 1-2004-AI/TC / 27.09.2004).

El Principio de Legalidad en materia tributaria materializado en el aforismo *nullum tributum sine lege*, se expresa como la imposibilidad de requerir un pago o establecer algún tipo de sanción, si una ley o norma de rango equivalente no lo ha previsto. Así, el Principio de Legalidad no sólo se rige como un límite al ejercicio de la potestad tributaria del Estado, sino también como una garantía para los contribuyentes. (STC N° 5406-2006-PA/TC / 08.07.2008).

El Principio de Legalidad se debe reforzar en el caso de los elementos esenciales del tributo, como son los que conforman el hecho imponible en sentido abstracto, entre

ellos el sujeto pasivo. De esa manera, la remisión excepcional a un texto reglamentario es válida únicamente si los parámetros se encuentran fijados en la ley; y esa excepcionalidad determina, a su vez, que la línea de frontera o el máximo grado de remisión sea la norma reglamentaria. (STC N° 3303-2003-AA/TC / 28.06.2004).

2.5.2 Principio de Reserva de Ley

Consiste en establecer que determinados aspectos sólo pueden ser regulados por el órgano a quien se le dota de potestades normativas en materia tributaria. Su objeto es la disciplina en la producción normativa en materia tributaria.

El autor Bravo Cucci (2015) señala lo siguiente:

El Principio de Reserva de Ley en materia tributaria que atiende a que los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia y consecuencia normativa), solo pueden ser creados, alterados, regulados, e introducidos en el ordenamiento jurídico, a través de una ley o de una norma de rango análogo. Por él se requiere que para la inserción de normas tributarias a través de leyes o dispositivos legales con rango análogo, tomen necesaria intervención los órganos que son designados como depositarios de la voluntad general, cualquiera sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptado por cada Estado. Se trata, por lo tanto, de un principio tributario formal que limita el ejercicio de la potestad tributaria a ciertos vehículos introductores de normas jurídicas (leyes, decretos legislativos y ordenanzas municipales de ser el caso). (pág. 117)

Según Zolezzi Moller (1994) nos dice que la Reserva de Ley es correctamente entendida solo en la medida que el poder o potestad tributaria este centralizado en el Poder Legislativo “No siendo viable la creación, modificación o supresión de tributos con instrumentos que no sean de ley en sentido formal o por órganos distintos al Congreso. (p. 148)

El Principio de Reserva de Ley en materia tributaria es un aspecto subsecuente de lo que la doctrina denomina potestad tributaria del Estado. Consiste en que los aspectos esenciales de los tributos que el Estado impone a las personas, deben ser aprobados por norma con rango de ley: ley o decreto legislativo, siempre que ocurra la delegación de facultades legislativas del Congreso al Ejecutivo, según el Art. 104° de la Constitución. (León Zárate, 2015, págs. 12-13)

2.5.3 Alcances de la Reserva de Ley

- **Absoluta:** Existen materias que sólo pueden ser reguladas a través de leyes, sin que sea posible que ningún aspecto de esta materia sea regulado por normas de rango inferior.
- **Relativa:** Los aspectos sustanciales son regulados por leyes, mientras que los aspectos accesorios o menos trascendentales son regulados mediante normas secundarias. (León Zárate, 2015, pág. 13)

Como se puede apreciar al desarrollar estos dos principios en materia tributaria hemos efectuado un acercamiento a los denominados principios del Derecho Tributario, también conocidos como los Límites al Ejercicio de la Potestad Tributaria. Esto con la finalidad de conocer en esta parte que si el reglamento de la LIR se excedió o no a lo establecido por la LIR, y el mismo si cumple o no lo establecido por estos dos principios.

El cumplimiento de estos dos principios tributarios del Derecho Tributario son la garantía de que gozan los contribuyentes frente al Estado, cuyo poder tributario o capacidad jurídica para crear tributos se encuentra limitada precisamente por estos principios.

Eso fue en teoría porque los principios antes mencionados y los todos los demás principios, no garantizan por sí solos el cumplimiento debido de forma aislada, ya que el legislador podría acordar en el congreso el incremento del Impuesto General a las Ventas de la tasa actual a uno mucho mayor (18% al 50%), como se puede ver si se estaría utilizando el instrumento debido, la Ley, pero probablemente este incremento en la alícuota sea considerado como confiscatorio. Lo mismo podría hacer el congreso estableciendo que todos los contribuyentes del Impuesto a la Renta (sin excepción alguna, todas las Rentas) a partir del ejercicio 2018, tributarán el Impuesto con una alícuota única (no como se da en la actualidad) del 50 %. Está claro que se aplica el Principio de Legalidad, pero este no es suficiente, ya que no se estaría contemplando la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente;

Atendiendo al Principio de Reserva de Ley del Artículo 74° de la Constitución Política, cuando un Decreto Supremo regule materia tributaria, éste constituye un reglamento

secundum legem, pudiendo sólo desarrollar la ley mas no transgredirla ni desnaturalizarla. En caso de extralimitar el contenido de una ley, no cabe duda que un órgano administrativo como el Tribunal Fiscal se encuentra plenamente facultado para pronunciarse al respecto, más aún cuando el Artículo 102° del Código Tributario establece que, al resolver, el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. (STC N° 2302-2003-AA/TC / 13.04.2005).

La Reserva de Ley se encuentra garantizada cuando, vía ley o norma habilitada, se regulan los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, más nunca de manera independiente. (STC N° 18-2005-PI/TC / 02.02.2006).

La Reserva de Ley no sólo alcanza a la creación en sí del tributo, sino también, necesariamente a cada uno de elementos configuradores del mismo, como son el hecho imponible, la base imponible y el tipo de gravamen, la determinación del contribuyente, además de las infracciones y sanciones. (STC N° 918-2002-AA/TC / 25.03.2003).

2.5.4 Problemática Constitucional de la Reglamentación sobre el costo computable del servicio.

Lamentablemente en nuestro país los principios antes desarrollados no necesariamente se cumplen porque en muchas oportunidades la delegación de facultades al poder ejecutivo fue efectuada sin ningún límite y esto resulto hasta perjudicial en algunas oportunidades, muy a pesar que estas facultades que con mucha frecuencia se le otorga al poder ejecutivo han sido para que mediante decretos legislativos den facultades en blanco al reglamentador, razón por la que en muchos casos el reglamento se opone a la ley, inclusive la rebasa.

En esencia y como ya lo habíamos visto en el tratamiento del costo computable de los servicios, está claro que el reglamento de la LIR fue más allá de lo que la ley estableció, puesto que vulneró el Principio de Reserva de Ley al intentar regular el “costo de servicio” a través de un decreto supremo, sabiendo que el costo es un elemento necesario para determinar la base imponible del Impuesto a la Renta, por lo que dicha función le compete al legislador y no al reglamentador.

Asimismo, se observa que la ley no autorizó al reglamentador para que se regule el costo de servicio ni tampoco le dio parámetros para hacerlo, por lo que el inciso j) del

Artículo 11° del Reglamento de la LIR deviene en inconstitucional al no respetar el Principio de Reserva de Ley.

2.6 Aspectos contables

La Norma Internacional de Contabilidad N° 2 (en adelante NIC 2) es una norma contable que regula el reconocimiento y la medición de las existencias, es así que si analizamos el párrafo 19 de la NIC 2 - Existencias, esta nos señala que:

En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. (Ministerio de Economía y Finanzas, s.f.)

Los inventarios de un prestador de servicios se presentan básicamente cuando el servicio todavía no ha sido terminado pero ya se incurrió en costos, como por ejemplo en los hoteles durante la estadía de los huéspedes, en el que se van acumulando los costos hasta el momento de la salida, de igual forma ocurre en el caso de los centros de salud. Para estos supuestos, el Plan Contable General Empresarial⁶ ha previsto el concepto de **Existencias de servicios en proceso** en su cuenta 235.

En tal sentido, si bien contablemente se tiene que registrar “Existencias de servicios en proceso”, para efecto del IR dichos costos se deben enviar a resultados, al no ser alcanzados por el concepto de costo computable previsto en la LIR.

2.7 Otras consideraciones: Costo de producción o costo normal

En el numeral 2 del Artículo 20° de la LIR se define al "costo de producción o construcción" 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 construcción". Asimismo, la Primera Disposición Final del D. S. N° 134- 2004-EF estableció que “entiéndase que la mención a «costos indirectos de fabricación o construcción» a que se refiere el numeral 2) del Artículo 20° de la Ley,

⁶ El Plan Contable General Empresarial (PCGE) ha sido aprobado mediante Resolución N° 043-2010-EF/94 publicado el 12.05.2010.

corresponde al concepto de «gastos de producción indirectos» señalado en la Norma Internacional de Contabilidad relacionada con las Existencias”.

Antes de pasar al análisis sobre el costeo normal, vamos a realizar un comentario previo de cómo interpretamos las normas previamente citadas. La LIR menciona como elemento del costo de producción o construcción a los “costos indirectos de fabricación o construcción” en tanto la Primera Disposición Final precitada nos señala que hay que entenderlo como el concepto de “gasto de producción indirecto” establecido en la NIC relacionada a Existencias, aclaración que era válida hasta el año 2006, en la medida que estuvo vigente la NIC 2 anterior que hacía referencia a los gastos de producción indirectos. En la actual NIC 2 - Existencias, aprobada por Resolución del CNC N° 34-2005-EF/93.01, ya no existe más referencia a gastos de producción indirectos, haciéndose referencia a los costos indirectos, variables o fijos. Sin embargo, consideramos que dicho cambio es Netamente formal y más aún en la medida en que la actual norma contable vuelve a tomar el concepto de costos indirectos como está señalado en la LIR, de modo que se debe seguir considerando dicho concepto como elemento del costo.

Si se coincide con el argumento anterior y se estima que se ha superado el escollo formal señalado en el párrafo anterior, ingresaremos al análisis de la norma tributaria que indica como uno de los elementos del costo de producción a los costos indirectos de fabricación señalados en la Norma Contable. Por este motivo resulta importante analizar cómo la norma contable integra al costo del producto los costos indirectos de fabricación. En tal sentido, podemos verificar que lo hace bajo un procedimiento denominado “Costeo Normal”, es decir, lo que integra el costo del producto no es el costo real, sino un costo aplicado que se obtiene de multiplicar una tasa de aplicación por un dato real (como puede ser horas máquinas o costo de la mano de obra directa-MOD).

En este momento, nuestra reflexión sigue el siguiente camino: Si la norma tributaria nos señala que los costos indirectos deben ser los que establece la norma contable nos está diciendo que tomemos el costeo normal para costear.

2.8 Análisis Jurisprudencial

La jurisprudencia cuando hace referencia a la Renta Bruta proveniente de la venta de bienes lo asocia al concepto de costo computable puesto que entiende que cuando se vende un bien existe un costo asociado a la transacción, veamos a continuación algunas jurisprudencias relevantes del tema:

RTF N° 2470-10-2011

Fecha: 16.02.2011

En aplicación del Artículo 20° de la LIR y de la NIC N° 2, el costo computable de bienes enajenados debe incluir todos los costos de compra, transformación y otros en que ha incurrido para poner las existencias en su ubicación y condición actuales; siendo que los costos de compra de existencias comprenden el precio de compra, los derechos de importación y otros Impuestos (no recuperables por la empresa ante las autoridades fiscales), y los costos de transporte, manipuleo y otros directamente atribuibles a la adquisición de productos terminados, materiales y servicios. (Cf. RTF Nos. 5402-4-2010 y 7977-3-2009).

RTF N° 9921-05-2008

Fecha: 19.08.2008

El criterio del devengado será el elemento determinante para establecer en qué ejercicio se imputará el costo vinculado a una operación de venta, de modo que no es relevante aquella información referida a la fecha en que el proveedor emitió el comprobante de pago, o la fecha en que el vendedor recibió dicho comprobante o la mercadería.

RTF N° 7015-01-2005

Fecha: 18.11.2005

Para considerar la Renta Bruta de un ejercicio se toman en cuenta los ingresos por la venta de bienes devengados en ese ejercicio, a los que se les deduce el costo computable de los bienes enajenados (costo de ventas), en consecuencia no podría deducirse en un ejercicio el costo computable relacionado con los ingresos de otros ejercicios.

RTF N° 6929-02-2003

Fecha: 27.11.2003

Si bien, conforme a los Artículos 20° y 62° de la LIR, el costo computable de los bienes enajenados y los inventarios deberán ser determinados por su costo de producción o adquisición, esto es, en base a sus costos reales, lo que implica que de llevar un sistema de costeo o valuación diferente, se realicen los ajustes pertinentes, también lo es, que estos últimos deben encontrarse debidamente acreditados con los registros y documentos que permitan su determinación y verificación.

RTF N° 6764-02-2011

Fecha: 20.04.2011

Las adquisiciones de bienes realizadas en un determinado ejercicio pueden afectar el costo de ventas o formar parte del inventario final del mismo ejercicio, dependiendo de si dichos bienes fueron o no vendidos en el transcurso de ese ejercicio.

RTF N° 00585-05-2005

Fecha: 28.01.2005

Se revoca en parte la apelada, en lo que concierne al costo computable para determinar la Renta Neta, debiendo la SUNAT re-liquidar la Resolución de Determinación conforme con los términos expuestos en la presente resolución, debido a que el costo computable no se calculó de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 21° de la Ley del Impuesto a la Renta (que establece que tratándose de enajenación de los inmuebles, el costo computable en el caso de inmuebles adquiridos a título oneroso, será el valor de adquisición reajustado por los índices de corrección monetaria que establece el Ministerio de Economía en base a los índices de Precios al Por Mayor proporcionados por el INEI) y el Artículo 11° de su reglamento, sino que se calculó determinando un margen de utilidad promedio del sector económico ascendente a 26.09%.

RTF N° 01157-01-2005

Fecha: 22.05.2005

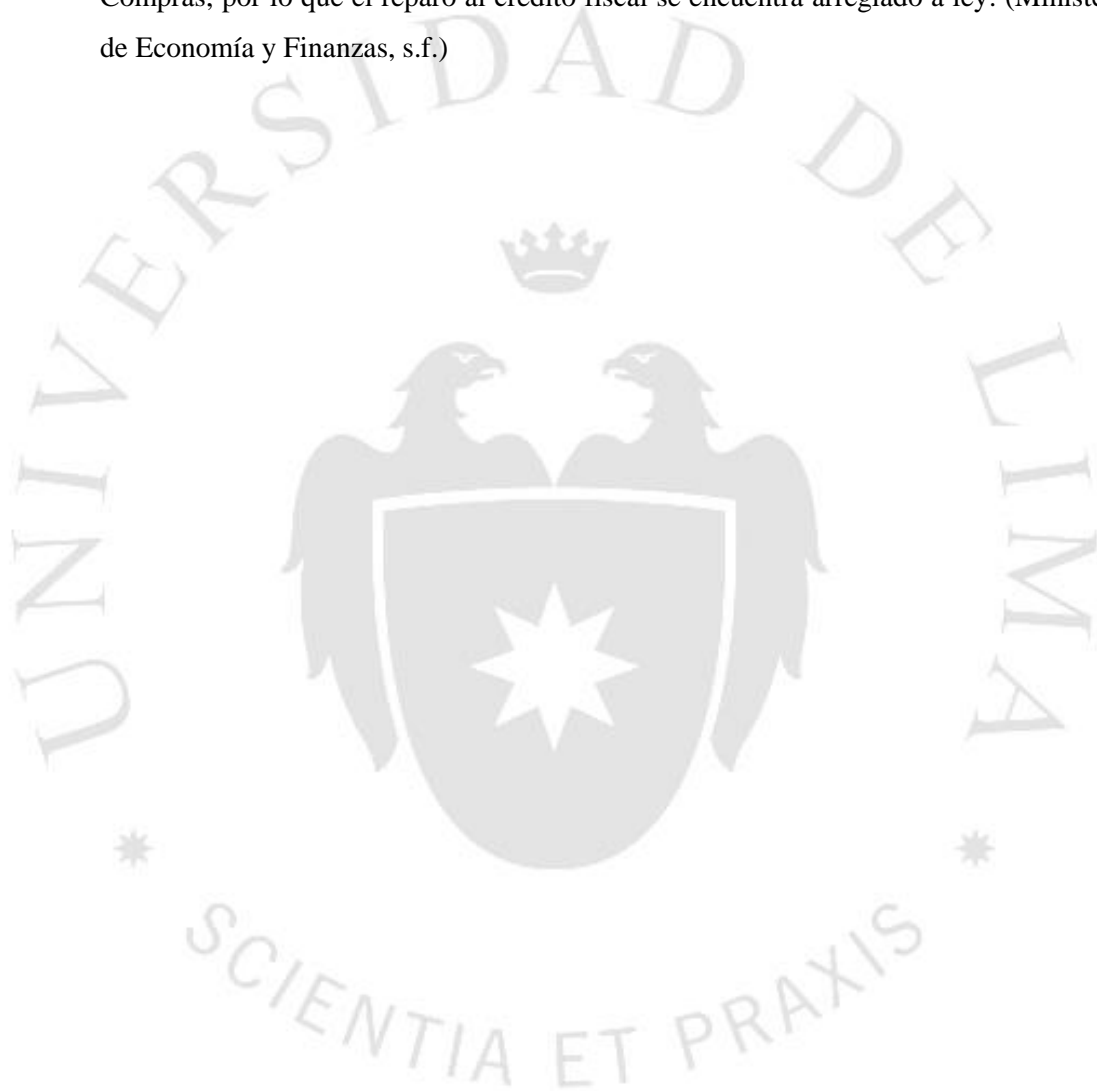
Se declara fundada la solicitud presentada respecto de la RTF N° 9688-1-2004, en el extremo referido al reparo de desmedros no deducibles. Se indica que no existe contradicción entre el criterio expresado en el informe contable en que se sustenta la resolución del Tribunal y ésta última, en la que se señala expresamente que no existe discusión sobre el ingreso de los bienes defectuosos a un nuevo proceso productivo, de lo que resulta que el valor de fabricación de dichos bienes defectuosos debe formar parte del costo computable de los bienes vendidos, en tal sentido, procede que se reconozca en el ejercicio 1999 la deducción del costo computable al momento en que sean enajenados los productos terminados en los cuales se haya incorporado dicha materia prima, o de ser el caso, en el momento que se haya producido la venta de los productos fuera de norma o no conformes, por lo que en atención a lo expuesto cabe aclarar que si bien en principio resultaría procedente que se reparen los S/. 174 781,27 (Cargas Excepcionales) que afectaron los resultados del ejercicio 1999, la Administración debe verificar si procede la deducción de dicho importe en todo o en parte, bajo el entendido que debió considerarse como parte del costo computable de nuevos productos terminados que fueron enajenados en el ejercicio 1999.

RTF N° 02456-01-2010

Fecha: 21.07.2010

De lo actuado se tiene que el recurrente califica como constructor ya que los departamentos y estacionamientos que enajenó fueron edificados por un tercero para la recurrente y dado que la edificación se hizo con la finalidad de su posterior enajenación,

siendo que el recurrente no registró ni declaró los ingresos que obtuvo por dichas operaciones. Asimismo, a pesar de haber sido requerido para ello, no presentó el análisis de la determinación del costo de venta de los inmuebles vendidos, ni adjuntó documentación fehaciente que permitiera determinar el costo computable, por lo que la Administración al considerar el costo computable de los inmuebles vendidos actuó de conformidad con el Artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta. Adicionalmente, se tiene que tampoco cumplió con exhibir los comprobantes de pago ni el Registro de Compras, por lo que el reparo al crédito fiscal se encuentra arreglado a ley. (Ministerio de Economía y Finanzas, s.f.)



CAPÍTULO III: EL COSTO COMPUTABLE EN EMPRESAS DE SERVICIOS

3.1 Aspectos generales

El concepto de Renta permanece en la actualidad como un concepto sobre el que no existe consenso respecto de su contenido en materia jurídica tributaria, tanto en ámbito legislativo, jurisprudencial y doctrinario. Así, podemos observar que el concepto de Renta tiene particular contenido dependiendo de la concepción que se le atribuya para cada caso específico, lo cual incluso puede variar si se trata de Rentas obtenidas por personas naturales o por personas jurídicas.

En ese contexto, podemos afirmar que el Impuesto a la Renta es un tributo directo que grava la Renta como manifestación de riqueza, es decir, dicho Impuesto grava el hecho de percibir o generar Renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas, de fuentes activas o de una fuente empresarial.

En tal secuencia de ideas, es necesario traer a colación lo señalado por Bravo Cucci J. (2002) en el sentido que;

El Impuesto a la Renta no grava la celebración de contratos, sino la Renta que se obtiene o genera por la instauración y ejecución de las obligaciones que emanan de un contrato y que en el caso de las actividades empresariales, se somete a tributación Neta de gastos y costos relacionados a la actividad generadora de Renta.

Así pues, el hecho imponible del Impuesto a la Renta es un hecho jurídico complejo (no un acto o un negocio jurídico) con relevancia económica, que encuentra su soporte concreto, en la manifestación de riqueza directa denominada Renta que encuentra su contenido en el aspecto material de su hipótesis de incidencia, pero que requiere de la concurrencia de los otros aspectos de la misma, vale decir el personal, el espacial y el temporal, para calificar como gravable. En esa secuencia de ideas, resulta importante advertir que el hecho imponible del Impuesto a la Renta se relaciona con los efectos del contrato, y no con el contrato en sí mismo. (p. 64)

Asimismo, cabe mencionar que existen diversas teorías que buscan determinar el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta. Al respecto, nuestra ley establece tres

criterios de imposición: el de la Renta producto, el del flujo de riqueza y el incremento patrimonial, aunque limitando este último a ciertos casos expresamente señalados en la Ley.

Bien, los elementos de la hipótesis de incidencia tributaria del Impuesto a la Renta⁷ aplicable a las actividades empresariales (Rentas de tercera categoría), comprende lo siguiente:

Aspecto material.- Ganancia o beneficio proveniente de operaciones gravadas con el Impuesto según las teorías de Renta.

Aspecto personal.- Personas naturales, personas jurídicas u otras entidades calificadas como sujetos del Impuesto.

Aspecto espacial.- Los sujetos domiciliados tributan sobre su Renta de fuente mundial (Renta peruana y Renta extranjera).

Aspecto temporal.- Se considera la Renta devengada entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada ejercicio.

Sobre este último punto, nos interesa profundizar en el concepto y la aplicación del Principio “Devengado”, para efectos de determinar su relación con el costo computable aplicable a las empresas de servicios.

3.2 Análisis del Principio del Devengado

El Artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

La problemática de esta norma es que el concepto de devengado no está definido en la legislación tributaria, por lo que en la actualidad existe una controversia sobre si el concepto de devengado establecido en la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a un devengado “jurídico” o a un devengado “contable”.

⁷ Aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF (28-12-2004) y disposiciones legales que modifican a este.

3.2.1 Posición de la Doctrina

En tal sentido, para efectos de dilucidar este tema, a continuación citaremos algunas posiciones de la doctrina acerca de este concepto.

Al respecto, se señala que “el devengado se anuncia de la siguiente forma, las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que competen a un ejercicio sin entrar a considerar si se ha cobrado o pagado”. (Sasso, 1992, pág. 101).

Según Reig, Gebhardt, & Malvitano (2006), el ingreso devengado es todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina.

Así considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

- Requiere que se haya producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
- Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.
- No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún. (págs. 313-314)

El autor Medrano Cornejo, Instituto Peruano de Derecho Tributario, (s.f.) señala que:

Según este método los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos, poco interesa, en realidad, que la contraprestación se efectúe mediante la entrega de títulos valores.

Este método asume como premisa que la Renta se ha adquirido cuando la operación de la cual deriva el ingreso se encuentra legalmente concluida, sin que sea indispensable que el deudor haya cumplido con el pago, sino tan sólo que desde el punto de vista jurídico el acto o negocio se encuentre perfeccionado.

Con arreglo al método de lo devengado el contribuyente está obligado a considerar como ingresos para fines fiscales importes que no han sido oblatos realmente por el deudor. Este tratamiento alcanza, inclusive, a los casos en que contractualmente se

señale que la aceptación de la letra o el giro del cheque no importan novación de la obligación principal.

Este método deriva de Principios de Contabilidad y asume que cada uno de los ejercicios forma parte integrante de un todo indivisible, siendo necesario visualizar en un período determinado la situación patrimonial global de la empresa, entendida como acreencias y deudas generadas. (Medrano Cornejo, Instituto Peruano de Derecho Tributario, s.f., págs. 31-32)

Por su parte, Garcia Mullin (1978), haciendo una diferenciación de los resultados financieros del método del devengado y del percibido en las operaciones a largo plazo manifiesta:

Que si se sigue el sistema de percibido, se irá ingresando cada año el monto de lo que efectivamente se perciba; solución similar se aplicara respecto de su costo, con lo cual la utilidad irá surgiendo cada año por las cuotas pagadas en él.

Las cuotas futuras, y aun las impagas en el ejercicio, no se reputarán ingresadas.

El sistema de lo devengado, en cambio, llevará a computar en el ejercicio que se hace la operación el total del precio, pues es en ese momento que surge el derecho de crédito del titular. (pág. 59)

El citado autor se refiere también al método del devengado - exigible utilizado en las legislaciones para el caso de operaciones a plazo, las que se irán imputando en el ejercicio en que se haga exigible cada una de las cuotas. Este sistema intermedio se aparta de lo devengado puro, pues no considera causado de inmediato el total del ingreso, sino solo el correspondiente a las cuotas que vencen en cada año y por otra parte se aparta de lo percibido puesto que computa lo que se ha vuelto exigible en el ejercicio independientemente de que se haya cobrado efectivamente o no.

3.2.2 Posición del Tribunal Fiscal

Ahora bien, el Tribunal Fiscal ha definido el Principio de Devengado de la siguiente forma:

En principio cabe citar la Resolución N° 02198-5-2005 de fecha 8 de abril de 2005, en la cual se señala que de acuerdo con el Principio del Devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los ingresos, y que además estos se hayan

ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

En la Resolución N° 02812-2-2006 de fecha 25 de mayo de 2006, ha interpretado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

En la RTF N° 11911-3-2007 señala que la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 que establece el tratamiento contable de ingresos provenientes de la prestación de servicios, señala en su párrafo 20 que cuando el resultado de una transacción que involucra la prestación de servicios puede ser estimado confiablemente, los ingresos asociados con la transacción deben ser reconocidos de acuerdo al grado de avance de la transacción a la fecha del balance general, indicando que el resultado de la transacción puede ser estimado confiablemente, cuando el monto del ingreso puede ser medido confiablemente, es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa, el grado de avance de la transacción a la fecha del balance puede ser medido confiablemente y los costos incurridos para la transacción y los costos para completar la transacción pueden ser medidos confiablemente.

Que resumiendo los conceptos vertidos en los párrafos anteriores se tiene que a efecto de reconocer un determinado ingreso, debe tenerse en cuenta: i) el grado de incertidumbre o la probabilidad del beneficio económico ligado al mismo y ii) la posibilidad de efectuar una medición confiable, y asimismo, este reconocimiento, en atención al Principio de lo Devengado, debía realizarse en el periodo en que dicho “ingreso” ocurriese.

Asimismo cabe mencionar que en la RTF N° 08637-1-2012 recoge el criterio establecido en la Resolución N° 3557-2-2004, que estableció que los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina.

Además señala que a mayor abundamiento, de acuerdo al criterio recogido en las Resoluciones Números 08534-5-2001 y 00467-5-2003, este Tribunal ha dejado establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del Principio de lo Devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

En adición a lo expuesto, en la RTF N° 06711-8-2014 el Tribunal Fiscal señaló que según lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 03994-4-2006 y 012193-3-2009, entre otras, resulta apropiada la utilización de la definición contable del Principio de lo Devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Así también la RTF N° 04814-4-2015 se ha pronunciado en los siguientes términos: Que conforme con la norma citada los gastos se considerarán producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que si bien la Ley del Impuesto a la Renta menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por “devengado” recurriendo a su naturaleza contable, ya que ello permitirá determinar el periodo en el que deben imputarse los gastos.

Que el Plan Contable General Revisado señala, entre otros, que el “devengado” es un principio de contabilidad fundamental y básico para el adecuado cumplimiento de los fines de la contabilidad, definiéndolo como: “Las variaciones patrimoniales que se deben considerar para establecer el resultado económico son las que corresponden a un ejercicio sin entrar a distinguir si se han cobrado o pagado durante dicho periodo.

Finalmente citaremos la RTF N° 04198-10-2015, la cual cita el criterio de las Resoluciones números 03994-4-2006 y 012193-3-2009, bajo las cuales se ha señalado que resulta apropiada la utilización de la definición contable del Principio de lo Devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

3.2.3 Posición de la SUNAT

La posición de la Administración Tributaria se manifiesta en los diversos informes emitidos por esta entidad. En ese sentido acerca de la naturaleza del Principio del Devengado se citan los siguientes informes.

En primer término citaremos el Informe N° 021-2006-SUNAT/2B0000⁸ en el cual se señala que de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del Artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

⁸ Un criterio similar ha sido vertido en el Informe N° 187-2008-SUNAT/2B0000.

Agrega la norma que, las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el ejercicio comercial.

Ahora bien,

Conforme a la doctrina en el sistema de lo 'devengado', también llamado 'causado', se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende imputable a ese ejercicio. (García Mullin, 1978, pág. 46)

A mayor abundamiento, en virtud del criterio de "lo devengado", en contraste con el criterio de lo percibido, (...) "los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no)" (...)⁹

Teniendo en consideración lo antes expuesto, para efecto del Impuesto a la Renta, los ingresos obtenidos por la prestación de servicios efectuada por personas jurídicas se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen; vale decir, al momento en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no). En ese sentido, resulta irrelevante la fecha en que los ingresos sean percibidos o el momento en que se emita el comprobante de pago que sustente la operación. (SUNAT, 2017)

En el Informe N° 085-2009-SUNAT/2B0000 se señala que debe tenerse en cuenta que las normas que regulan el Impuesto a la Renta no definen cuándo se considera devengado un ingreso, por lo que resulta necesaria la utilización de la definición contable del Principio de lo Devengado¹⁰ a efecto de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos a un ejercicio determinado.

Así pues, el párrafo 22 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros¹¹ señala que, con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. Agrega

⁹ Manual del Impuesto a la Renta. Tomo I. Editorial Economía y Finanzas; p. 142.

¹⁰ De conformidad con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

¹¹ Oficializada mediante la Resolución N° 005-94-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad, vigente a partir del 1.1.1994.

que, según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo).

En el Informe N° 133-2012-SUNAT/4B0000 se señala que:

En cuanto al reconocimiento del ingreso y gasto a que se refieren las consultas formuladas, es preciso señalar que de conformidad con el inciso a) del Artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Asimismo, según lo dispuesto en el penúltimo párrafo del citado Artículo 57°, la norma antes mencionada será de aplicación para la imputación de los gastos. Pues bien, dado que las normas que regulan el Impuesto a la Renta no definen cuándo se considera devengado un ingreso o un gasto, resulta necesaria la utilización de los criterios contables para efectos de determinar el Principio de lo Devengado¹², y establecer la oportunidad en la que deben imputarse tanto los ingresos como los gastos a un ejercicio determinado.

Finalmente, citaremos el Informe N° 068-2014-SUNAT/5D0000 en el cual se hace para efectos de definir el Principio de Devengado se cita la Carta N.º 086-2013-SUNAT/200000, la cual dice;

Ahora bien dado que las normas que regulan el Impuesto a la Renta no definen cuándo se considera devengado un ingreso o un gasto, resulta necesaria la utilización de los criterios contables para efectos de determinar el Principio de lo Devengado, y establecer la oportunidad en la que deben imputarse tanto los ingresos como los gastos a un ejercicio determinado, teniendo en cuenta las condiciones particulares de cada caso. (SUNAT, 2017)

¹² De conformidad con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF (publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias), en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

De otro lado, cabe tener en cuenta que según lo dispuesto en el Artículo 223° de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades (publicada 9.12.1997) 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; habiéndose precisado en la Resolución N° 013-98-EF/ 93.01 (publicada el 23.7.1998), que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del Artículo 223° de la Ley General de Sociedades comprende, sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

En ese sentido, agrega que “(...) los ingresos se consideran devengados cuando se cumplan con todas las condiciones señaladas en el párrafo 14 de la NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias (...)”.

3.2.4 Posición del Poder Judicial

En relación al Principio del Devengado en sede judicial citaremos dos Casaciones en las cuales la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema expuso sus fundamentos respecto a la aplicación de este principio.

CASACIÓN N° 1173-2008

(Considerandos pertinentes)

CUARTO

Que, conforme se encuentra establecido por las instancias de mérito, del párrafo segundo y siguientes de la cláusula novena del citado contrato minero celebrado entre el Sindicato Minero de Orcopampa Sociedad Anónima, y la Compañía Minera demandada, se advierte que para que el Sindicato demandante tenga derecho efectivo y real a la compensación del diez por ciento de los derechos mineros cedidos por la Compañía Minera demandada, se requería previamente que esta última extrajera el mineral bruto y luego de ello lo otorgue en venta a Centromín; además, que fuera cobrado y que finalmente se remita al Sindicato demandante las liquidaciones de dicha venta, dentro de los cinco días siguientes a la fecha en que la Compañía Minera emplazada reciba el pago, por lo que resulta evidente que el momento en que podrán devengarse dichos ingresos sería cuando las regalías fueran debidamente pagadas al Sindicato mas no como interpreta en forma errónea la demandada en cuanto refiere que el derecho de cobro de regalías supone únicamente la venta de los minerales extraídos pero sin considerar el cobro de tal venta.

QUINTO

Que, al respecto, el Artículo 286° de la Ley General de Minería establecía que la compensación que abone el cesionario al cedente en las concesiones de exploración o explotación, no puede exceder del diez por ciento del valor bruto de venta del mineral. Entendiéndose por valor bruto de venta, la suma del valor de los contenidos minerales pagables menos las deducciones por gastos de fundición y o refinación, gastos de transporte desde puerto de embarque peruano hasta el lugar de destino, y los tributos que graven directamente las ventas. Dicha normatividad resulta concordante con lo

establecido en el párrafo veintinueve de la NIC 18 que señala que los ingresos provenientes del uso por terceros de los activos de una empresa que generan intereses, regalías y dividendos, deberán ser reconocidos cuando es probable que los beneficios económicos asociados con la translación fluyan a la empresa y el monto de ingresos pueda ser medido confiablemente.

SEXTO

Que, conforme se llega a verificar de lo actuado, el Tribunal Fiscal al momento de expedir la Resolución impugnada consideró erradamente que los ingresos por conceptos de regalías podrían devengarse a favor del accionante desde el momento en que la Compañía Minera Buenaventura Sociedad Anónima emitiera las correspondientes facturas por la venta de los minerales a sus respectivos compradores, no considerando en absoluto, sobre la base de las normas señaladas precedentemente, que para efectos de medir de manera confiable el ingreso, valor bruto de venta, así como establecer las regalías resultaba necesario contar con las liquidaciones de las ventas del mineral remitido por la Compañía Minera demandada al Sindicato demandante.

SETIMO

Que, asimismo, la situación antes descrita, guarda concordancia con lo dispuesto en el inciso b) de la NIC 18 en cuanto establece en su trigésimo párrafo que las regalías serán reconocidas sobre la base acumulada de conformidad con la esencia del respectivo contrato; por consiguiente, no se evidencia la interpretación errónea de las normas acusadas, por lo que, este extremo deviene en desestimable. (V|Lex Perú, 2015)

CASACIÓN N° 730-2009

(Considerandos pertinentes)

SÉPTIMO

Según lo prescribe el Artículo 37° inciso h) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, a fin de establecer la Renta Neta de tercera categoría se deducirá de la Renta Bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital. Tratándose de empresas del Sistema Financiero serán deducibles las provisiones específicas que no formen parte del patrimonio efectivo, que ordene la Superintendencia de Banca y Seguros, con excepción de las que correspondan a los créditos y otros activos clasificados como normal; que dicho inciso fue sustituido por el Artículo 25° del Decreto Legislativo N° 945 publicado el veintitrés de diciembre del

dos mil tres, en el cual precisa que serán deducibles las provisiones que no formen parte del patrimonio efectivo; que al haberse aprobado un nuevo Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, el citado Artículo 37° inciso h) fue sustituido nuevamente por el Artículo 14° del Decreto Legislativo N° 970, publicado el veinticuatro de diciembre del dos mil seis, que señala: 1) Tratándose de empresas del Sistema Financiero serán deducibles las provisiones que, habiendo sido ordenadas por la Superintendencia de Banca y Seguros, sean autorizadas por el Ministerio de Economía y Finanzas, previa opinión técnica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que cumplan conjuntamente los siguientes requisitos: 2) Se trate de provisiones que no formen parte del patrimonio efectivo; Por tanto, el argumento vertido por la SUNAT en el sentido que dicho dispositivo legal en concordancia con el Artículo 21° inciso e) del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta dispone que sobre los intereses devengados corresponde aplicar la deducción del Impuesto a la Renta, resulta errado, como se ha señalado.

OCTAVO

El Artículo 57° inciso a) de la Ley de Impuesto a la Renta, señala que las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devengue, asimismo la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 18 precisa que los ingresos son definidos como incrementos en los beneficios económicos productivos a lo largo del periodo contable, en forma de entrada o incremento del valor de los activos, es decir, es el flujo bruto de beneficios económicos durante el periodo proveniente del curso de las actividades ordinarias de las empresas, que originan un incremento de patrimonio, lo que guarda concordancia con lo previsto en los Artículos 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y 233° de la Ley General de Sociedades, que precisan que los intereses en suspenso al no ser reputados como utilidad de las entidades financieras, no pueden ser comprendidos para efectos de determinación del Impuesto a la Renta.

NOVENO

En consecuencia es evidente que no son deducibles para determinar el Impuesto a la Renta por tercera categoría los intereses devengados sin que se hayan materializado, en tanto que estos serán deducibles una vez que hayan sido percibidos efectivamente.

DÉCIMO

Siendo así, es claro que no se ha incurrido en las causales invocadas por lo que los recursos de casación devienen en infundados.

Como se observa, la tendencia mayoritaria de las posiciones expuestas implica el reconocimiento del Principio del Devengado de acuerdo a las normas contables, por lo cual a continuación estudiaremos las Normas Internacionales de Información Financiera que regulan este principio. (V|Lex Perú, 2015)

3.3 Principio del Devengado de acuerdo a las Normas Contables

De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 223° de la Ley N° 26887¹³, Ley General de Sociedades 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. Posteriormente, el 23.07.1998, el Consejo Normativo de Contabilidad emitió la Resolución N° 013-98-EF/ 93.01 precisando que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del Artículo 223° de la Ley General de Sociedades comprende, sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

Asimismo se precisa que por excepción y en aquellas circunstancias que determinados procedimientos operativos contables no estén normados por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, (IASC) supletoriamente, se podrá emplear los Principios de Contabilidad aplicados en los Estados Unidos de Norteamérica (USGAAP).

Al respecto cabe considerar que con la regulación actual las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) han incorporado a las Normas Internacionales de Contabilidad, por lo cual cualquier referencia a estas últimas debe entenderse referida a las NIIF.

¹³ Publicada el 09.12.1997

3.3.1 Marco Conceptual para la información Financiera

Teniendo en cuenta la versión vigente del Marco Conceptual para la Información Financiera a continuación detallaremos los párrafos que están vinculados al Principio del devengado¹⁴.

- **Rendimiento Financiero reflejado por la Contabilidad de Acumulación (o Devengo)**

OB17 La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo.

OB18 La información sobre el rendimiento financiero de la entidad que informa durante un periodo, reflejado por los cambios en sus recursos económicos y los derechos de los acreedores distintos de los de obtener recursos adicionales de forma directa de los inversores y acreedores (véase el párrafo OB21), es útil para evaluar la capacidad pasada y futura de la entidad para generar entradas de efectivo Netas. Esa información indica en qué medida la entidad que informa ha incrementado sus recursos económicos disponibles, y de ese modo su capacidad para generar entradas de efectivo Netas mediante sus operaciones, en lugar de obtener recursos adicionales directamente de los inversores y acreedores.

OB19 La información sobre el rendimiento financiero de la entidad que informa durante un periodo puede también indicar la medida en que sucesos tales como los cambios en los precios de mercado o las tasas de interés han incrementado o disminuido los recursos económicos y los derechos de los

¹⁴ Cabe mencionar que la versión anterior del Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad señalaba que: “para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos se les prepara sobre la base contable del devengado”.

acreedores de la entidad, afectando a la capacidad de la entidad para generar entradas de efectivo Netas.

- **Reconocimiento de Ingresos**

4.47 Se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos de activos o decrementos de pasivos (por ejemplo, el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes y servicios, o el decremento en los pasivos resultante de la renuncia al derecho de cobro por parte del acreedor).

4.48 Los procedimientos adoptados normalmente en la práctica para reconocer ingresos, por ejemplo el requerimiento de que los mismos deban estar acumulados (o devengados), son aplicaciones de las condiciones para el reconocimiento fijadas en este Marco Conceptual. Generalmente, tales procedimientos van dirigidos a restringir el reconocimiento como ingresos sólo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.

- **Reconocimiento de Gastos**

4.49 Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo).

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.

3.3.2 NIC 1: Presentación de Estados Financieros

- **Base Contable de Acumulación (Devengo)**

27 Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). 28 Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual¹⁵.

3.3.3 NIC 18: Ingresos de actividades ordinarias

- **Venta de bienes**

14 Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

¹⁵ La versión anterior de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, referida a la Presentación de Estados Financieros, señalaba que de acuerdo con la base contable de lo devengado, las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurran (y no cuando se cobran o pagan) y se muestran en los libros contables y se expresan en los estados financieros de los ejercicios a los cuales corresponden; asimismo, que los gastos se reconocen en la cuenta de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de las partidas correspondientes de ingresos (correlación de ingresos y gastos).

- la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- el importe de los ingresos de actividades ordinarias puede medirse con fiabilidad;
- es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativas que implica la propiedad requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Éste es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. En otros casos, por el contrario, la transferencia de los riesgos y las ventajas de la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes.

16 Si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y, por tanto, no se reconocerán los ingresos de actividades ordinarias. Una entidad puede retener riesgos significativos de diferentes formas. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas significativas, correspondientes a la propiedad, son los siguientes:

- cuando la entidad asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los productos que no entran en las condiciones normales de garantía;
- cuando la recepción de los ingresos de actividades ordinarias de una determinada venta es de naturaleza contingente porque depende de la

obtención, por parte del comprador, de ingresos de actividades ordinarias derivados de la venta posterior de los bienes;

- cuando los bienes se venden junto con la instalación de los mismos y la instalación es una parte sustancial del contrato, siempre que ésta no haya sido todavía completada por parte de la entidad; y
- cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la operación por una razón especificada en el contrato de venta, y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.

Si una entidad conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, un vendedor puede retener, con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda, la titularidad legal de los bienes. En tal caso, si la entidad ha transferido los riesgos y ventajas significativos, derivados de la propiedad, la transacción es una venta y se procede a reconocer los ingresos de actividades ordinarias derivados de la misma. Otro ejemplo de una entidad que retiene sólo una parte insignificante del riesgo que comporta la propiedad puede ser la venta al por menor, cuando se garantiza la devolución del importe si el consumidor no queda satisfecho. En estos casos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en el momento de la venta, siempre que el vendedor pueda estimar con fiabilidad las devoluciones futuras y reconozca una deuda por los reembolsos a efectuar, basándose en su experiencia previa o en otros factores relevantes.

- **Prestación de servicios**

20 Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación al final del periodo sobre el que se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.

21 El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de realización de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de realización. Bajo este método, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y su ejecución en un determinado periodo. La NIC 11 exige también la utilización de esta base de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Los requerimientos de esa Norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y los gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.

22 Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocer como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.

23 Una entidad será, por lo general, capaz de hacer estimaciones fiables después de haber acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:

- a) los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir;

- b) la contrapartida del intercambio; y
- c) la forma y plazos de pago.

Normalmente, es también necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso de actividades ordinarias por recibir a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace de la operación de prestación no pueda ser estimado con fiabilidad.

24 El grado de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad usa el método que mide con más fiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:

- la inspección de los trabajos ejecutados;
- la proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o
- la proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación, calculada de manera que sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costos incurridos hasta la fecha, y sólo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluyan en la estimación de los costos totales de la operación.

Ni los pagos a cuenta ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan, forzosamente, el porcentaje del servicio prestado hasta la fecha.

25 A efectos prácticos, en el caso de que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos, a lo largo de un periodo de tiempo especificado, los ingresos de actividades ordinarias se podrán reconocer de forma lineal a lo largo del intervalo de tiempo citado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el porcentaje de realización en cada momento. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto de los actos, el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias se pospondrá hasta que el mismo haya sido ejecutado.

26 Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos de actividades ordinarias correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

• **Intereses, regalías y dividendos**

29 Los ingresos de actividades ordinarias derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos deben ser reconocidos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 30, siempre que:

- sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.

30 Los ingresos de actividades ordinarias deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:

- los intereses deberán reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo, como se establece en la NIC 39, párrafos 9 y GA5 a GA8;
- las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo) de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan; y
- los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

31 [Eliminado]

32 Cuando se cobran los intereses de una determinada inversión, y parte de los mismos se han acumulado (o devengado) con anterioridad a su adquisición, se procederá a distribuir el interés total entre los periodos pre y post adquisición, procediendo a reconocer como ingresos de actividades ordinarias sólo los que corresponden al periodo posterior a la adquisición.

33 Las regalías se consideran acumuladas (o devengadas) de acuerdo con los términos del acuerdo en que se basan y son reconocidas como tales con este criterio, a menos que, considerando la sustancia del susodicho acuerdo, sea

más apropiado reconocer los ingresos de actividades ordinarias derivados utilizando otro criterio más sistemático y racional.

34 Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocer como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.

3.4 La Correlación de ingresos, costos y gastos como parte del Principio del Devengado

En este punto, demostraremos que el criterio de correlación de ingresos, costo y gastos forma parte del Principio del Devengado, para lo cual en primer término citaremos a algunos autores de la doctrina contable que hacen referencia a este principio.

3.4.1 Doctrina contable

Al respecto Finney & Miller (1967) señala que:

En la determinación de la utilidad Neta periódica es imperativo que los ingresos y sus respectivos gastos se consideren en el mismo periodo, afirmando que si el ingreso se difiere a causa de que no se considera todavía como devengado, todos los elementos de gasto que se relacionen con dicho ingreso deben aplazarse también con el fin de lograr la asociación de ingresos y gastos, condición esencial para la apropiada determinación de la utilidad Neta. (pág. 183)

En una posición similar, (Stickney, Well, Schipper, & Francis, 2012) señalan que “la contabilidad por método de lo devengado muestra el Principio de Correlación de Gastos e Ingresos (*i.e. Matching*) por el cual se cuadran los gastos con sus ingresos relacionados mediante la sustracción de su monto en la medición del rendimiento”. (pág. 32)

Por su parte Weygandt, Kieso, & Kimmel (2008) señalan que:

El Principio de correlación o reconocimiento del gasto es un principio que está atado al reconocimiento del ingreso, expresable como “el gasto sigue al ingreso”, agregando que este principio dicta correlacionar los gastos con los ingresos en el periodo en el cual se hace el esfuerzo para generar el ingreso, siendo que algunas veces es difícil determinar el periodo contable en el cual el gasto contribuyó a los ingresos. (pág. 501)

Kieso & Weygandt (2008) Lo llaman Principio del Periodo Contable o de Asociación de Ingresos y Gastos, señalando que “los esfuerzos (gastos) se asocian a los logros (ingresos) siempre que sea razonable y práctico hacerlo”. (pág. 631)

Anthony & Reece (1982), En cambio,

Ven la periodicidad y correlación como principios separados, definiendo a la primera como una división de la actividad económica en periodos arbitrarios de tiempo; y, a la segunda como Principio de Identificación, señalando que: “El supuesto operativo central de la contabilidad financiera afirma que el ingreso neto se mide mejor por la identificación contable de los costos contra los ingresos originados por dichos costos. (pág. 17)

3.4.2 Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

Existe diversa jurisprudencia que ha citado y analizado el criterio de correlación de costos, ingresos y gastos para efectos de dilucidar el tema materia de controversia. Veamos a continuación algunas de esas jurisprudencias.

RTF N° 11911-3-2007

14-12-2007

Que la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 que establece el tratamiento contable de ingresos provenientes de la prestación de servicios, señala en su párrafo 20 que cuando el resultado de una transacción que involucra la prestación de servicios puede ser estimado confiablemente, los ingresos asociados con la transacción deben ser reconocidos de acuerdo al grado de avance de la transacción a la fecha del balance general, indicando que el resultado de la transacción puede ser estimado confiablemente, cuando el monto del ingreso puede ser medido confiablemente, es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa, el grado de avance de la transacción a la fecha del balance puede ser medido confiablemente y los costos incurridos para la transacción y los costos para completar la transacción pueden ser medidos confiablemente.

Que resumiendo los conceptos vertidos en los párrafos anteriores se tiene que a efecto de reconocer un determinado ingreso, debe tenerse en cuenta: i) el grado de incertidumbre o la probabilidad del beneficio económico ligado al mismo y ii) la posibilidad de efectuar una medición confiable, y asimismo, este reconocimiento, en atención al Principio de lo Devengado, debía realizarse en el periodo en que dicho “ingreso” ocurriese.

Que este Tribunal en la Resolución N° 02812-2-2006 de 25 de mayo de 2006, entre otras, ha interpretado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que asimismo, conforme al criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 02198-5-2005 de 8 de abril de 2005, de acuerdo con el Principio del Devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los ingresos, y que además estos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Que en el caso de autos se tiene que los ingresos que percibe la recurrente por el contrato suscrito con Telefónica del Perú S.A.A. se originan en la prestación de servicios que le presta a esta: la recurrente permite que las llamadas locales originadas en la red fija de Telefónica del Perú S.A.A. terminen en su red de servicio troncalizado, siendo que por este servicio esta empresa paga a la recurrente el cargo establecido en el Anexo II (US\$ 0,029 por minuto)¹⁶.

Que se aprecia además que se han producido los hechos generadores de los ingresos (la recurrente ha cumplido con prestar sus servicios a Telefónica del Perú S.A.A., al permitir que las llamadas locales originadas en la red fija de esta terminen en su red), no existiendo ninguna condición que haga inexistente el compromiso asumido, y por el contrario, se observa que la recurrente ha satisfecho las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan, por lo que se encuentra cumplida “la probabilidad de que los beneficios económicos asociados con estas transacciones fluyan a la empresa”.

¹⁶ En el Anexo II denominado Proyecto Técnico de Interconexión del contrato suscrito con Telefónica del Perú S.A.A. se precisa con más claridad el servicio básico que ofrece la recurrente (foja 3632).

Que en relación a la “medición confiable” de los ingresos cabe señalar que de lo establecido por las partes en la cláusula octava del contrato se aprecia con claridad que tal condición se cumple puesto que la recurrente registraba detalladamente los tráficos salientes y entrantes a su red, es decir, conocía la totalidad de minutos de llamadas que terminaban en su red, por lo que siendo así se desprende que sí había una certeza razonable en cuanto a los ingresos, puesto que por cada minuto de llamadas originadas en la red fija de Telefónica del Perú S.A.A. que terminaban en la red de la recurrente esta recibiría US\$ 0,029.

Que asimismo, al haber la recurrente considerado la suma de S/. 286 146,00 se desprende que los ingresos originados en los servicios prestados a Telefónica del Perú S.A.A. sí podían ser medidos confiablemente, tan es así, que este importe fue considerado como ingreso gravado en su declaración original del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999.

Que el hecho que el “proceso de liquidación” demore 120 días como indica la recurrente, no implica que los ingresos no puedan ser medidos confiablemente, puesto que la recurrente podía determinarlos (conocía la cantidad de minutos y el precio que cobra por minuto), y si bien con posterioridad a la prestación del servicio la otra parte podía presentar observaciones, ello no implica que los ingresos no puedan ser medidos confiablemente, pudiéndose en todo caso, emitir con posterioridad notas de crédito o débito.

RTF N° 03204-2-2004

19-05-2004

Bajo esta premisa, de acuerdo con dicho informe, es común encontrar dentro de un balance general en la parte del activo la partida “gastos diferidos”, los cuales representan gastos ya producidos que se llevan al futuro, pues si un costo o gasto va a beneficiar a uno o varios periodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente periodo futuro, en aplicación del postulado contable básico de equiparación de ingresos y gastos; así, los gastos diferidos representan beneficios intangibles futuros.

RTF N° 00102-5-2009

08-01-2009

Que asimismo, el Artículo 57° de la referida ley dispone que 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 tiene 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.

Que en ese sentido, 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 únicamente a la compra de la mercadería vendida. Por lo tanto, no resultan relevantes para estos efectos, la fecha en que el vendedor compró la mercadería materia de la venta, la fecha en que su proveedor emitió el comprobante de pago correspondiente, la fecha en que le entregó dicho comprobante o la mercadería, o la fecha de registro contable de dicha compra.

RTF N° 08637-1-2012

05-06-2012

Que bajo esa consideración, la citada Resolución N° 3557-2-2004, estableció que los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina.

Que a mayor abundamiento, de acuerdo al criterio recogido en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, este Tribunal ha dejado establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del Principio de lo Devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en tal sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente que se recurra a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad; así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado), referida a la Revelación de Políticas Contables, en donde se señalaba que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado.

Que la citada NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que en el año 1997, la NIC N° 1 fue modificada en el extremo referido a la Presentación de los Estados Financieros, a fin de introducir un nuevo elemento para efectos de la aplicación del concepto de devengado: la "asociación", de acuerdo con el cual resulta indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos, modificación

que en todo caso debe ser tomada en cuenta para efectos del análisis de este expediente por tratarse, simplemente, de la incorporación de un criterio que aun cuando en el periodo acotado no estaba recogido a nivel normativo, sí estaba reconocido a nivel doctrinal (“Principio de correlación entre la imputación de réditos o ingresos y gastos”).

Que por tanto, en resoluciones estatales como la Resolución N° 02812-2-2006, el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

RTF N° 04964-8-2015

20-05-2015

Que sobre el particular, es relevante lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00467-5-2003 en la que citando a Jan R. Williams, se indica que *“(...) en virtud del concepto de imputación, se requiere que para determinar la utilidad Neta de un ejercicio específico se imputen al ingreso del ejercicio los costos con los cuales está relacionado. En tal sentido, al igual que lo mencionado en las NIC, si el ingreso se difiere a ejercicios posteriores, también deben diferirse los costos conexos. En efecto, la NIC 1 precisa que el registro contable de los ingresos y de los costos y gastos, corresponde a los estados financieros de los periodos con los cuales guardan relación¹⁷”, por lo que continúa señalando que tanto el inciso g) del Artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta como el inciso d) del Artículo 21° del Reglamento de la citada ley “(...) guardan coherencia con los lineamientos establecidos en las normas y doctrina contable, dado que permiten correlacionar los gastos pre operativos con los ingresos generados al momento de haber incurrido en ellos, siendo necesario establecer, aún cuando dichas normas no lo indiquen expresamente, un control mediante el cual se lleve a cabo el registro, valuación y amortización de los gastos pre operativos”.*

Que ello tiene sustento en el postulado contable básico de equiparación, asociación o “matching” de ingresos y gastos, en tal sentido, debe entenderse que el primer año al que hace referencia la norma no puede ser otro que el de inicio de producción o

¹⁷ Cabe indicar que en 1997, la referida NIC N° 1 fue modificada en el extremo referido a la Presentación de los Estados Financieros, a fin de introducir un nuevo elemento para efectos de la aplicación del concepto de devengado: la “asociación”, de acuerdo con el cual resulta indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos (...).

explotación, pues de lo contrario, en los casos en que como en el de la recurrente, en que existen varios años anteriores a dicho inicio, se tendría que existen varios “primeros años” en los que podrían deducirse los gastos pre-operativos, lo cual no resulta posible de sostener, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nos 02989-4-2010 y 21908-4-2011, entre otras.

RTF N° 04814-4-2015

19-05-2015

Que conforme con la norma citada los gastos se considerarán producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que si bien la Ley del Impuesto a la Renta menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por “devengado” recurriendo a su naturaleza contable, ya que ello permitirá determinar el periodo en el que deben imputarse los gastos.

Que el Plan Contable General Revisado señala, entre otros, que el “devengado” es un principio de contabilidad fundamental y básico para el adecuado cumplimiento de los fines de la contabilidad, definiéndolo como: “Las variaciones patrimoniales que se deben considerar para establecer el resultado económico son las que corresponden a un ejercicio sin entrar a distinguir si se han cobrado o pagado durante dicho periodo”.

Que en la explicación del Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad se señala que: “para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos se les prepara sobre la base contable del devengado“, asimismo en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, referida a la Presentación de Estados Financieros, se señala que de acuerdo con la base contable de lo devengado, las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurran (y no cuando se cobran o pagan) y se muestran en los libros contables y se expresan en los estados financieros de los ejercicios a los cuales corresponden; asimismo, que los gastos se reconocen en la cuenta de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de las partidas correspondientes de ingresos (correlación de ingresos y gastos).

Que al respecto, este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 22217-11-2012, que la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, modificada en el año 1997, ha recogido el concepto de “asociación” en la aplicación del Principio de Devengado, según el cual resulta indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos.

RTF N° 01618-8-2015

12-02-2015

Que asimismo, este Tribunal en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, ha señalado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que de igual manera, conforme con el criterio recogido por este Tribunal en la Resolución N° 02198-5-2005, entre otras, de acuerdo con el Principio del Devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los ingresos, y que además estos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Que además, en las Resoluciones N° 01841-2-2002 y 07525-2-2005, este Tribunal ha precisado que para el reconocimiento de los ingresos que se obtengan producto de la prestación de servicios debe verificarse, entre otras condiciones, que el monto del ingreso proveniente de la operación sea medido confiablemente para que dicho reconocimiento sea válido, de modo que los ingresos solo se reconocerán cuando exista certeza razonable respecto a la suma que efectivamente se va a obtener, para lo cual debe tenerse en cuenta los términos de la transacción.

RTF N° 04198-10-2015

24-04-2015

Que asimismo, de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 1 del literal C del Capítulo I del Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero, aprobado por Resolución SBS N° 895-98, aplicable a partir del ejercicio fiscalizado, los estados financieros se deberían elaborar y exponer de acuerdo con dicho Manual y otras disposiciones establecidas por la Superintendencia de Banca, Seguros. En caso de existir situaciones no previstas en dichas disposiciones, se aplicará lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) oficializadas en el país por la Contaduría Pública de la Nación y, en aquellos casos no contemplados por estas, se aplicarán los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) vigentes en los Estados Unidos de América, emitidos por la *Financial Accounting Standards Board* (FASB).

Que además, en el numeral 3 del literal C del mencionado capítulo se establece que para la asignación de los ingresos y gastos, se aplicará el Principio de Devengado.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 03994-4-2006 y 012193-3-2009, entre otras, ha señalado que resulta apropiada la utilización de la definición contable del Principio de lo Devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que de acuerdo con las normas expuestas, se aprecia que la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 ha recogido el concepto de “asociación” en la aplicación del Principio de Devengado, según el cual resulta indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos.

RTF N° 06711-8-2014

03-06-2014

Que por su parte, el inciso a) del Artículo 57° de la mencionada ley, modificado por la Ley N° 27804, indicaba que el ejercicio gravable comenzaba el 1 de enero de cada año y finalizaba el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, y que las rentas de la tercera categoría y los gastos se considerarían producidos y se imputaban en el ejercicio comercial en que se devengarán.¹⁸

Que según lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 03994-4-2006 y 012193-3-2009, entre otras, resulta apropiada la utilización de la definición contable del Principio de lo Devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en relación con el concepto de lo devengado, la Norma Internacional de Contabilidad – NIC N° 1, modificada en 1997¹⁹, vigente en el ejercicio acotado, referida a la “Presentación de Estados Financieros”, preveía que una empresa debía preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable de lo devengado, precisándose que de acuerdo con dicho criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que entre las modificaciones efectuadas a dicha NIC en el año 1997, cabe anotar que se introdujo un nuevo elemento para efectos de la aplicación del concepto de devengado, que es la “asociación”, conforme con el cual es indispensable vincular directamente el

¹⁸ Dicha redacción se mantuvo luego de la modificación del Decreto Legislativo N° 945.

¹⁹ Oficializada en el Perú por Resolución del Consejo Nacional de Contaduría N° 16-99-EF/93. El 23 de julio de 1999 y cuyo cumplimiento se exige para los estados financieros cuyo periodo se inicie el 1 de enero de 2000.

ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos, modificación que debe ser tomada en cuenta para efecto del análisis del reparo (“Principio de Correlación entre la imputación de réditos o ingresos y gastos”).

RTF N° 01038-1-2006

24-02-2006

Que el Diccionario para Contadores define al costo de ventas, “como el costo total de los artículos o mercaderías vendidas durante un ejercicio contable, determinado mediante la fijación para cada partida vendida del costo de factura y otros costos inherentes incluidos el costo de mercaderías compradas”; (Kohler, 2005, pág. 221)

Que de acuerdo a los párrafos 31 y 32 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 2 modificada en 1993, cuando las existencias sean vendidas, su valor registrado debe ser reconocido como gasto del periodo en que es reconocido el correspondiente ingreso, y el proceso de reconocer como gasto el valor registrado de las existencias vendidas, da lugar a oponer costos contra ingresos que se corresponden;

Que según lo expuesto, el reconocimiento del ingreso como del costo de ventas debe efectuarse en el mismo periodo, es decir no hay ingreso por **venta de bienes** que no tenga costo de ventas, ni puede existir un costo de ventas por el cual no se haya reconocido un ingreso:

Que dicho criterio ya ha sido reconocido en diversa jurisprudencia de este Tribunal, como la contenida en la Resolución N°3557-2-2004 del 26 de mayo del 2004, que señaló “*En estos contratos la propiedad de un bien mueble se adquiere con la tradición, esto es, con la entrega del bien, de acuerdo con lo establecido por el Artículo 947° del Código Civil aprobado por el Decreto Legislativo N°295, por lo que para efecto del devengo mientras no se haya entregado el bien no podrá surgir el derecho a cobro (devengo del ingreso), pues no se habría materializado el hecho sustancial generador de Renta;*

Que por las mismas, razones, desde el punto de vista contable, no se ha transferido al comprador “los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos”, lo cual ocurrirá con la entrega del bien, materia de la venta...”

Que asimismo en la Resolución N° 604-5-2001 del 15 de Junio del 2001 se ha establecido: “Que la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 18 que establece el criterio de lo “devengado” implica que los ingresos de la venta de productos deben ser reconocidos cuando, entre otros requisitos, la empresa haya transferido al comprador

los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos, y dado que en el presente caso si bien se había emitido la factura correspondiente la recurrente mantenía la posesión de los bienes, puede afirmarse que los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los mismos no habían sido transferidos al comprador en el ejercicio 1994, por lo que el reconocimiento del ingreso debió efectuarse en el año 1995”;

Que de lo expuesto se desprende que para considerar la Renta Bruta de un ejercicio, en el caso de venta de bienes muebles, se debe tener en cuenta los ingresos devengados en ese ejercicio, a los que se les deduce el costo computable de los bienes enajenados (costo de ventas), es decir cuya transferencia de propiedad se ha producido, dado que estos dos elementos siempre van juntos , en ese sentido, solo puede deducirse en un ejercicio el costo computable relacionado con los ingresos del mismo ejercicio.

RTF N° 00467-5-2003

29-01-2003

Ahora bien, de acuerdo con el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8534-5-2001 de 19 de octubre de 2001, resulta apropiada la utilización de la definición contable del Principio de lo Devengado, a efectos de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Así, conforme con la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado), referida a la Revelación de Políticas Contables, una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado. La NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Normalmente los procedimientos adoptados para reconocer los ingresos se refieren a que estos deben ser ganados. Es así que en los lineamientos particulares establecidos por la NIC 18 (Ingresos), modificada en 1993 (vigente en el ejercicio acotado), se señaló que *“los ingresos en la venta de productos deben ser reconocidos cuando todas las siguientes condiciones han sido satisfechas:*

- La empresa ha transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos;
- La empresa no retiene ni la continuidad de la administración en un grado que esté asociado a la propiedad, ni el control efectivo de los productos vendidos;

- El monto de ingresos puede ser medido confiablemente;
- Es probable que los beneficios económicos relacionados con la transacción fluirán a la empresa; y
- Los costos incurridos o a ser incurridos, respecto a la transferencia pueden ser medidos confiablemente.”

En cuanto a lo expresado en el primer acápite, la referida NIC precisa que mayormente la transferencia de los riesgos y los beneficios de propiedad coinciden con la transferencia del título legal o la transferencia de la posesión a los compradores. Asimismo, a manera de ejemplo²⁰, precisa que en la venta de inmuebles el ingreso es normalmente reconocido cuando el título legal es transferido al comprador. (Ministerio de Economía y Finanzas, s.f.)

3.5 La correlación de ingresos, costos y gastos en el contexto de las NIIF

Después de muchos años de trabajo y convergencia, el IASB y el FASB emitieron una norma conjunta para el reconocimiento de ingresos, la NIIF 15²¹ “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes” y la ASC 606 (para US GAAP) las cuales sustituyen a la normativa existente sobre el reconocimiento de ingresos bajo IFRS y US GAAP. La NIIF 15 fue aprobada en nuestro país a través de la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 056-2014-EF/30 y posteriormente con la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 063-2016-EF/30 se oficializó la versión 2016 de esta norma. Asimismo, es importante mencionar que su aplicación es obligatoria para los periodos anuales, a partir del 1 de enero de 2018 y que a partir de dicha fecha sustituye a las siguientes normas:

- NIC 11 Contratos de Construcción
- NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias
- CINIIF 13 Programas de Fidelización de Clientes
- CINIIF 15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles
- CINIIF 18 Transferencias de Activos procedentes de Clientes

²⁰ Este y otros ejemplos pueden ubicarse en el Apéndice de la mencionada NIC. No obstante dicho apéndice es solo ilustrativo y no forma parte de las Normas, pero su función es ayudar a esclarecer su significado a las mismas, en ciertas operaciones comerciales.

²¹ IFRS 15, por sus siglas en inglés.

- SIC-31 Ingresos - Permutas de Servicios de Publicidad.

El objetivo de esta Norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente.

3.5.1 Principio de reconocimiento de ingresos

El principio básico de la NIIF 15 implica que una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios.

3.5.2 Pasos para el reconocimiento de los ingresos

El modelo de reconocimiento de ingresos de la NIIF 15 comprende cinco pasos cuyo orden secuencial y lógico es el siguiente:

Figura 3.1

Pasos para el reconocimiento de los ingresos



A continuación analizaremos de manera detallada cada uno de estos pasos.

- **Primer paso: identificación del contrato con el cliente**

A. Criterios para contabilización de contratos

La NIIF 15 dispone que una entidad contabilizará un contrato con un cliente solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

- a. Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones;
- b. La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- c. La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;
- d. El contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato); y
- e. Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento. El importe de la contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio.

Para un mayor detalle de estos criterios veamos a continuación cada uno de ellos²²:

- * **a. Las partes del contrato han aprobado el contrato (por escrito, oralmente o de acuerdo con otras prácticas tradicionales del negocio) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones**

Este criterio fue incluido porque si las partes de un contrato no han aprobado el contrato, es cuestionable que dicho contrato sea exigible. Al respecto, una entidad debería considerar todos los hechos y circunstancias relevantes para evaluar si las partes tienen intención de obligarse a cumplir los términos y condiciones del contrato. Por consiguiente, en algunos casos, las partes de un contrato oral o tácito

²² Para tales efectos se ha considerado los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 15 aprobados por el IASB.

(de acuerdo con las prácticas de negocio del cliente) pueden haber acordado cumplir sus obligaciones respectivas. En otros casos, puede requerirse un contrato escrito para determinar que las partes del contrato lo han aprobado.

b. La entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir

Este criterio es importante porque una entidad no sería capaz de evaluar la transferencia de bienes o servicios si no pudiera identificar los derechos de cada parte con respecto a esos bienes o servicios.

c. La entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir

Una entidad podría no ser capaz de determinar el precio de la transacción si no pudiera identificar las condiciones de pago a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

d. El contrato tiene fundamento comercial (es decir, se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la entidad cambien como resultado del contrato)

La “esencia comercial” es importante, puesto que sin ese requerimiento, las entidades podrían transferirse y devolverse bienes o servicios (a menudo, con poca o ninguna contraprestación en efectivo) para inflar artificialmente sus ingresos de actividades ordinarias. Por consiguiente, se dispuso que una entidad no debe reconocer ingresos de actividades ordinarias por intercambios no monetarios si el intercambio no tiene esencia comercial, porque, sin la esencia comercial, es cuestionable si una entidad ha realizado una transacción que tiene consecuencias económicas.

e. Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Para evaluar si es probable la recaudación del importe de la contraprestación, una entidad considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento. El importe de la

contraprestación al que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio establecido en el contrato si la contraprestación es variable, porque la entidad puede ofrecer al cliente una reducción de precio

La evaluación del riesgo crediticio de un cliente es una parte importante de la determinación de si un contrato es válido²³.

Un umbral de cobrabilidad es una extensión de otros requerimientos sobre la identificación del contrato, puesto que en esencia los otros criterios requieren que una entidad evalúe si el contrato es válido y representa una transacción genuina. El umbral de cobrabilidad se relaciona con esa evaluación porque una parte clave de la evaluación de si una transacción es válida está determinando la medida en que el cliente tiene la capacidad y la intención de pagar la contraprestación acordada. Además, las entidades generalmente solo realizan contratos en los que es probable que cobren el importe al que tendrán derecho.

Además, en la mayoría de las transacciones, una entidad no realizaría un contrato con un cliente en el que hubiera un riesgo crediticio significativo asociado con ese cliente sin tener también protección económica adecuada para asegurar que cobraría la contraprestación.

Al determinar si es probable que una entidad cobrará el importe de la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho, una entidad podría primero tener que determinar el importe de la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho. Esto es porque, en algunas circunstancias, el importe de la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho puede ser menor que el precio señalado en el contrato. Esto podría ser porque la entidad podría ofrecer al cliente una reducción de precio o porque el importe de la contraprestación a la que una entidad tendrá derecho varía por otras razones, tales como el compromiso de una bonificación.

B. Definición de contrato

²³ Cabe mencionar que se incluyó el criterio del riesgo crediticio como consecuencia de que dicho riesgo del cliente no debería afectar a la medición o presentación de los ingresos de actividades ordinarias.

Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad de los derechos y obligaciones de un contrato es una cuestión del sistema legal. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una entidad. Las prácticas y procesos para establecer contratos con clientes varían entre jurisdicciones legales, sectores industriales y entidades. Además, pueden variar dentro de una entidad (por ejemplo, pueden depender de la clase de cliente o de la naturaleza de los bienes o servicios comprometidos).

Una entidad considerará esas prácticas y procesos para determinar sí y cuándo un acuerdo con un cliente crea derechos y obligaciones exigibles.

Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija y pueden rescindirse o modificarse por una de las partes en cualquier momento. Otros contratos pueden renovarse automáticamente de una forma periódica que esté especificada en el contrato. Una entidad aplicará esta Norma a la duración del contrato (es decir, el periodo contractual) en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles.

A efectos de la aplicación de esta NIIF, un contrato no existe si cada parte del contrato tiene el derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar, sin compensar a la otra parte (o partes).

Un contrato está totalmente sin ejecutar si se cumplen los dos criterios siguientes:

- a. La entidad no ha transferido todavía ningún bien o servicio al cliente; y
- b. La entidad no ha recibido, y todavía no tiene derecho a recibir, contraprestación alguna a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

Si un contrato con un cliente cumple los criterios señalados en los incisos a) al e) al comienzo de éste, una entidad no evaluará nuevamente dichos criterios a menos que haya una indicación de un cambio significativo en los hechos y circunstancias. Por ejemplo, si se deteriora de forma significativa la capacidad de un cliente para pagar la contraprestación, una entidad evaluaría nuevamente la probabilidad de recaudar la

contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios pendientes que va a transferir al cliente.

Si un contrato con un cliente no cumple los criterios señalados en los incisos a) al e), una entidad continuará evaluando el contrato para determinar si dichos criterios se cumplen con posterioridad.

Cuando un contrato con un cliente no cumple con los mencionados criterios y una entidad recibe la contraprestación del cliente, dicha entidad reconocerá la contraprestación recibida como ingresos de actividades ordinarias solo cuando hayan tenido lugar los sucesos siguientes:

- a. La entidad no tiene obligaciones pendientes de transferir bienes o servicios al clientes y toda, o sustancialmente toda, la contraprestación prometida por el cliente se ha recibido por la entidad y es no reembolsable; o
- b. Se ha terminado el contrato y la contraprestación recibida del cliente es no reembolsable.

Una entidad reconocerá la contraprestación recibida de un cliente como pasivo hasta que ocurra cualquiera de los dos sucesos señalados en el párrafo anterior o hasta que los criterios señalados en los incisos a) al e) se cumplan con posterioridad.

Dependiendo de los hechos y circunstancias relacionados con el contrato, el pasivo reconocido representa la obligación de la entidad de transferir bienes o servicios en el futuro o reembolsar la contraprestación recibida. En cualquier caso, el pasivo se medirá al importe de la contraprestación recibida del cliente.

- **Segundo paso: identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato**

- A. Obligación de desempeño**

Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

- a. Un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o

- b. Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

Una serie de bienes o servicios distintos tiene el mismo patrón de transferencia al cliente si se cumplen los dos siguientes criterios:

- b.1) Cada bien o servicio distinto en la serie que la entidad se compromete a transferir al cliente constituye una obligación de desempeño que se satisface a lo largo del tiempo; y

- b.2) Se utilizaría el mismo método para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa de la obligación de desempeño de transferir cada bien o servicio distinto de la serie al cliente.

B. Compromisos en contratos con clientes

Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete transferir a un cliente. Sin embargo, las obligaciones de desempeño identificadas en un contrato con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en ese contrato. Esto es porque un contrato con un cliente puede incluir también compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas de una entidad, si, en el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio.

Las obligaciones de desempeño no incluyen actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, a menos que dichas actividades transfieran un bien o servicio al cliente. Por ejemplo, un suministrador de servicios puede necesitar realizar varias tareas administrativas para establecer un contrato. La realización de dichas tareas no transfiere ningún servicio al cliente a medida que se van realizando. Por ello, dichas tareas para establecer un contrato no son una obligación de desempeño.

C. Distintos bienes o servicios

Dependiendo del contrato, los bienes o servicios comprometidos pueden incluir, pero no limitarse a lo siguiente:

- a. Venta de bienes producidos por una entidad (por ejemplo, inventarios de un fabricante);
- b. Reventa de bienes comprados por una entidad (por ejemplo, mercancía de un minorista);
- c. Reventa de derechos, previamente adquiridos por una entidad, sobre bienes o servicios (por ejemplo, una entrada revendida por una entidad que actúa por su propia cuenta);
- d. Realización de una tarea (o tareas) contractualmente acordada para un cliente;
- e. Suministro de un servicio de disponibilidad permanente para proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, actualizaciones no especificadas de programas informáticos que se proporcionan en el momento en que están disponibles) o de poner a disposición bienes o servicios para un cliente para utilizarlos cómo y cuándo el cliente decida;
- f. Suministro de un servicio de organización para que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente (por ejemplo, actuando como un agente de otra parte);
- g. Concesión de derechos a bienes o servicios a proporcionar en el futuro que un cliente puede revender o proporcionar a su cliente (por ejemplo, una entidad que vende un producto a un minorista promete transferir un bien o servicio adicional a un individuo que compra el producto al minorista);
- h. Construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente;
- i. Concesión de licencias y
- j. Concesión de opciones a comprar bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionan a un cliente un derecho significativo).

Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

- a. El cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y
- b. El compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato).

Un cliente puede beneficiarse de un bien o servicio si el bien o servicio podría utilizarse, consumirse, venderse por un importe que es mayor que el valor del material de descarte o conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos.

Para algunos bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo. Para otros bienes o servicios, un cliente puede ser capaz de beneficiarse del bien o servicio solo junto con otros recursos ya disponibles. Un recurso ya disponible es un bien o servicio que se vende por separado (por la entidad o por otra entidad) o un recurso que el cliente ha obtenido ya de la entidad (incluyendo bienes o servicios que la entidad haya ya transferido al cliente según el contrato) o procedente de otras transacciones o sucesos.

Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles. Por ejemplo, el hecho de que la entidad venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.

Los factores que indican que el compromiso de una entidad de transferir un bien o servicio a un cliente es identificable por separado, incluyen, pero no se limitan a los aspectos siguientes:

- a. La entidad no proporciona un servicio significativo para la integración del bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato dentro de un grupo de bienes o servicios que representan el

producto combinado que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad no está utilizando el bien o servicio como un recurso para producir o entregar el producto combinado especificado por el cliente.

- b. El bien o servicio no modifica o ajusta según los requisitos del cliente de forma significativa otro bien o servicio comprometido en el contrato.
- c. El bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. Por ejemplo, el hecho de que un cliente pudiera decidir no comprar el bien o servicio sin afectar de forma significativa a los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato puede indicar que dicho bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con dichos otros bienes o servicios comprometidos.

Si un bien o servicio comprometido no es distinto, una entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, eso daría lugar a que la entidad contabilizase todos los bienes o servicios comprometidos en un contrato como una obligación de desempeño única.

- **Tercer paso: determinación del precio de la transacción**

- A. Aspectos a considerar para determinar el precio de la transacción**

- * Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos Impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos.

La naturaleza, calendario e importe de la contraprestación a que se ha comprometido el cliente afecta a la estimación del precio de la

transacción. Al determinar el precio de la transacción, una entidad considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:

- a. Contraprestación variable
- b. Limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable
- c. Existencia de un componente de financiación significativo en el contrato
- d. Contraprestaciones distintas al efectivo
- e. Contraprestación por pagos a realizar al cliente.

A efectos de determinar el precio de la transacción, una entidad asumirá que los bienes o servicios se transferirán al cliente según el compromiso y de acuerdo con el contrato existente y que el contrato no se cancelará, renovará o modificará.

B. Contraprestación variable

Si la contraprestación prometida en un contrato incluye un importe variable, una entidad estimará el importe de la contraprestación a la cual la entidad tendrá derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

El importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, un importe de contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se promete un importe fijo como prima de desempeño en el momento del logro de un hito especificado.

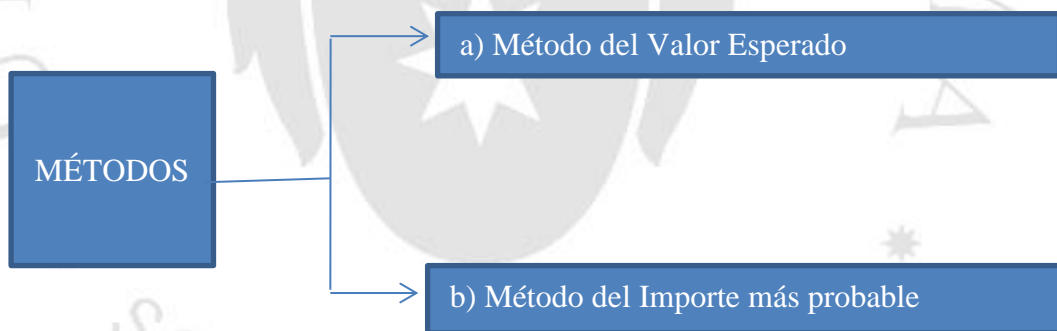
La variabilidad relacionada con la contraprestación prometida por un cliente puede señalarse de forma explícita en el contrato. Además de los términos del contrato, la contraprestación acordada es variable si existe alguna de las siguientes circunstancias:

- a. El cliente tiene una expectativa válida de que surja de las prácticas tradicionales de negocios, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad que la entidad aceptará un importe de contraprestación que es menor que el precio señalado en el contrato. Esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio. Dependiendo de la jurisdicción, sector industrial o cliente, esta oferta puede denominarse descuento, devolución, reembolso o crédito.
- b. Otros hechos y circunstancias indican que la intención de la entidad, al realizar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio.

Una entidad estimará un importe de contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos, dependiendo del método que la entidad espere que prediga mejor el importe de contraprestación al que tendrá derecho.

Figura 3.2.

Métodos para determinar el precio de la transacción



Veamos a continuación en qué consiste cada uno de estos métodos.

a. Método del valor esperado.- El valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares.

b. Método del importe más probable.- El importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de

contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (por ejemplo, una entidad logra una prima de desempeño o no la logra).

Una entidad aplicará un método de forma congruente a todo el contrato al estimar el efecto de una incertidumbre sobre el importe de la contraprestación variable a la que tendrá derecho la entidad. Además, una entidad considerará toda la información (histórica, actual y pronosticada) que esté razonablemente disponible para la entidad e identificará un número razonable de importes de contraprestación posibles. La información que utiliza una entidad para estimar el importe de la contraprestación variable sería habitualmente similar a la información que la gerencia de la entidad utiliza durante el proceso de oferta y propuesta, así como al establecer precios para los bienes o servicios comprometidos.

- **Cuarto paso: distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño**

A. Objetivo

El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (a cada bien o servicio que sean distintos) por un importe que represente la parte de la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

Para cumplir el objetivo de la asignación, una entidad distribuirá el precio de la transacción a cada obligación de desempeño identificada en el contrato basándose en el precio relativo de venta independiente.

Asignación basada en precios de venta independientes

B. Desarrollo del tema

Para asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño basándose en el precio de venta independiente relativo, una entidad determinará, al comienzo del contrato, el precio de venta independiente

del bien o servicio que subyace en cada obligación de desempeño del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.

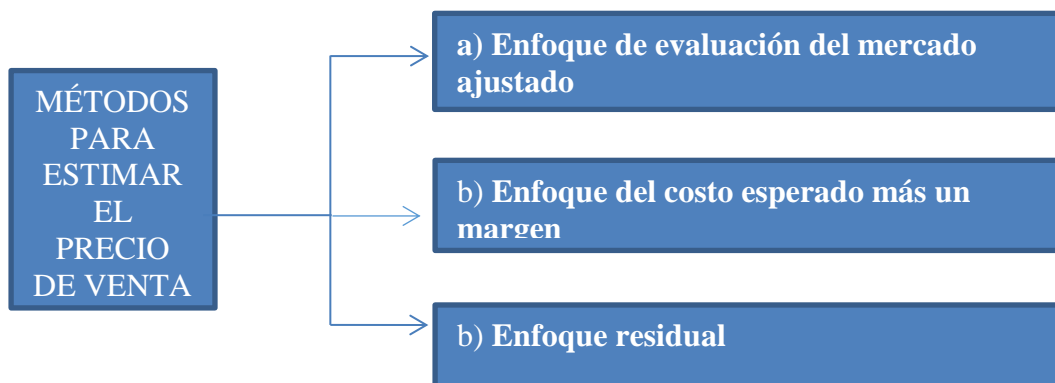
El precio de venta independiente es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos. Un precio establecido de forma contractual o el precio de cotización de un bien o servicio pueden ser (pero no se supondrá necesariamente que sean) precios de venta independientes para dicho bien o servicio.

Si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad lo estimará por el importe que resultaría de la distribución del precio de la transacción cumpliendo el objetivo de asignación. Al estimar un precio de venta independiente, una entidad considerará toda la información (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clase de cliente) que esté razonablemente al alcance de la entidad. Para hacerlo así, una entidad maximizará el uso de los datos de entrada observables y aplicará métodos de estimación de forma congruente cuando se encuentre con circunstancias similares.

- * Los métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio incluyen, aunque no se limitan a los siguientes:

Figura 3.3.

Métodos para estimar el precio de Venta



Veamos a continuación cada uno de estos métodos.

a. Enfoque de evaluación del mercado ajustado.- Una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad.

b. Enfoque del costo esperado más un margen.- Una entidad podría proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño y luego añadir un margen apropiado para ese bien o servicio.

c. Enfoque residual.- Una entidad puede estimar el precio de venta independiente con referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. No obstante, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar, el precio de venta independiente de un bien o servicio si se cumple uno de los criterios siguientes:

- i. La entidad vende el mismo bien o servicio a clientes diferentes (aproximadamente al mismo tiempo) dentro de un rango amplio de importes (es decir, que el precio de venta es altamente variable, porque no puede identificarse un precio de venta independiente representativo que proceda de transacciones pasadas u otra evidencia observable); o
- ii. La entidad no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y este no ha sido previamente vendido de forma independiente (es decir, el precio de venta es incierto).

Puede ser necesario utilizar una combinación de métodos para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos en el contrato si dos o más de dichos bienes o servicios tienen precios de

venta independientes, inciertos o altamente variables. Por ejemplo, una entidad puede utilizar un enfoque residual para estimar el precio de venta independiente agregado para aquellos bienes o servicios comprometidos cuyos precios de venta independientes son inciertos o altamente variables y, a continuación, utilizar otro método para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios individuales en comparación con dicho precio de venta independiente agregado estimado, que se ha determinado mediante el enfoque residual. Cuando una entidad utiliza una combinación de métodos para estimar el precio de venta independiente de cada bien o servicio comprometido en el contrato, evaluará si la asignación del precio de la transacción a esos precios de venta independientes sería congruente con el objetivo de asignación y los requerimientos para estimar los precios de venta independientes.

C. Asignación de un descuento

Un cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación acordada.

Excepto cuando una entidad tenga evidencia observable, de que el descuento en su totalidad está relacionado solo con una o más, pero no con todas, las obligaciones de desempeño de un contrato, la entidad asignará el descuento proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño del contrato.

La asignación proporcional del descuento en esas circunstancias es consecuencia de que la entidad distribuye el precio de la transacción a cada obligación de desempeño sobre la base de los precios de venta independientes relativos de los distintos bienes o servicios subyacentes.

Una entidad asignará un descuento en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato si se cumplen todos los criterios siguientes:

- a. La entidad vende regularmente cada bien o servicio distinto (o cada grupo de bienes o servicios distintos) del contrato de forma independiente;
- b. La entidad también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo; y
- c. El descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en el inciso b) es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación de desempeño (u obligaciones de desempeño) a la cual pertenece el descuento total del contrato.

Si un descuento se asigna en su totalidad a una o más obligaciones de desempeño del contrato, una entidad distribuirá el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio.

D. Asignación de la contraprestación variable

La contraprestación variable que se compromete en un contrato puede atribuirse al contrato en su totalidad o a una parte específica del mismo, de cualquiera de las formas siguientes:

- * - A una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño del contrato (por ejemplo, una prima puede estar supeditada a que una entidad transfiera un bien o servicio dentro de un periodo de tiempo especificado); o
- A uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación de desempeño única²⁴, (por ejemplo, la

²⁴ De acuerdo al párrafo 22 b) de la NIIF 15:

22. Al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente:

a) Un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto; o

b) Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

contraprestación que se ha comprometido para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado).

Una entidad asignará²⁵ un importe variable (y los cambios posteriores en ese importe) en su totalidad a una obligación de desempeño o a un bien o servicio distinto al que forma parte de una obligación de desempeño única si cumple los dos criterios siguientes:

- a. Los términos de un pago variable se relacionan de forma específica con los esfuerzos de la entidad por satisfacer la obligación de desempeño o transferir el bien o servicio distinto (o bien con un desenlace específico procedente de satisfacer la obligación de desempeño o de la transferencia del bien o servicio distinto); y
- b. La distribución del importe variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación de desempeño o al bien o servicio distinto es congruente con el objetivo de asignación, al considerar todas las obligaciones de desempeño y términos relativos al pago del contrato.

- **Quinto paso: reconocimiento del ingreso cuando se cumple la obligación de desempeño**

- A. Satisfacción de la obligación de desempeño**

Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

Para cada obligación de desempeño identificada, una entidad determinará al comienzo del contrato, si satisface la obligación de desempeño a lo largo del tiempo o satisface la obligación de desempeño en un momento determinado. Si una entidad no satisface una obligación de desempeño a lo largo del tiempo, dicha obligación de desempeño se satisface en un momento determinado.

²⁵ De acuerdo con el párrafo 22(b) de la NIIF 15.

Los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios. Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorros de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, tal como mediante:

- a. El uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos);
- b. El uso del activo para mejorar el valor de otros activos;
- c. El uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos;
- d. La venta o intercambio del activo;
- e. La pignoración del activo para garantizar un préstamo; y
- f. Conservar el activo.

B. Obligaciones de desempeño que se satisfacen a lo largo del tiempo

Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:

- a. El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza.
- b. El desempeño de la entidad crea o mejora un activo (por ejemplo, trabajo en progreso) que el cliente controla a medida que se crea o mejora; o
- c. El desempeño de la entidad no crea un activo con un uso alternativo para la entidad y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño que se haya completado hasta la fecha.

C. Obligaciones de desempeño que se satisfacen en un determinado momento

Si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo, una entidad la satisfará en un momento determinado. Para determinar el momento concreto en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido y la entidad satisface una obligación de desempeño, la entidad considerará los requerimientos de control. Además, una entidad considerará indicadores de la transferencia del control, que incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- a. La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo.-** Si un cliente está actualmente obligado a pagar por un activo, eso puede indicar que el cliente ha obtenido a cambio la capacidad de redirigir el uso del activo, así como de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.
- b. El cliente tiene el derecho legal al activo.-** El derecho legal puede indicar qué parte en un contrato tiene la capacidad de redirigir el uso de un activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso de otras entidades a esos beneficios. Por ello, la transferencia del derecho legal a un activo puede indicar que el cliente ha obtenido el control del activo. Si una entidad conserva el derecho legal solo como protección contra el incumplimiento del cliente de pagar, esos derechos de la entidad no impedirían al cliente obtener el control de un activo.
- c. La entidad ha transferido la posesión física del activo.-** La posesión física del cliente de un activo puede indicar que el cliente tiene la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, o de restringir el acceso a otras entidades a esos beneficios. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la entidad. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la

entidad puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente.

- d. El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo.-** La transferencia de los riesgos y recompensas significativos de la propiedad de un activo al cliente puede indicar que el cliente ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Sin embargo, al evaluar los riesgos y recompensas de la propiedad de un activo comprometido, una entidad excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación de desempeño separada, además de la obligación de desempeño de transferir el activo. Por ejemplo, una entidad puede haber transferido el control de un activo a un cliente pero no haber satisfecho todavía una obligación de desempeño adicional para proporcionar servicios de mantenimiento relacionados con el activo transferido.
- e. El cliente ha aceptado el activo.-** La aceptación del cliente de un activo puede indicar que ha obtenido la capacidad de redirigir el uso del activo y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

3.5.3 Los costos en la NIIF 15

- **Costos incrementales de la obtención de un contrato**

Una entidad reconocerá como un activo los costos incrementales de obtener un contrato con un cliente si la entidad espera recuperar dichos costos.

Los costos incrementales de obtener un contrato son los costos 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).

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 lugar, a menos que sean explícitamente imputables al cliente, con independencia de si se ha obtenido o no dicho contrato.

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 menos.

- **Costos de cumplir un contrato**

Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente no están dentro del alcance de otra Norma (por ejemplo, NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo o NIC 38 Activos Intangibles), una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:

- a. Los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (por ejemplo, los costos relacionados con servicios por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);
- b. Los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de desempeño en el futuro; y
- c. Se espera recuperar los costos.

En el caso de costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente que están dentro del alcance de otra Norma, una entidad los contabilizará de acuerdo con esas otras Normas.

Los costos que están directamente relacionados con un contrato (o un contrato anticipado específico) incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:

- A. Mano de obra directa (por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los servicios comprometidos directamente con el cliente);
- B. Materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los servicios comprometidos con el cliente);

- C. Distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas, equipos y activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del contrato);
- D. Costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato;
y
- E. Otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).

Una entidad reconocerá los siguientes costos como gastos cuando tengan lugar:

- a) Costos generales y administrativos (a menos que dichos costos sean imputables de forma explícita al cliente según el contrato);
- b) Costos de materiales desperdiciados, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaban en el precio del contrato;
- c) Costos que se relacionan con las obligaciones de desempeño que se satisfacen (u obligaciones de desempeño que se satisfacen parcialmente) del contrato (es decir, costos que se relacionan con desempeños pasados);
y
- d) Costos para los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de desempeño no satisfechas o con obligaciones de desempeño que ya están satisfechas (u obligaciones de desempeño parcialmente satisfechas).

- **La correlación de los ingresos y los costos**

De acuerdo a lo indicado las viñetas del punto 3.5.3, observamos que en principio la NIIF 15 reconoce el “costo del servicio” y además establece los criterios para su reconocimiento y los componentes del costo. Por otra parte también señala cuales son los conceptos que deben reconocerse como gasto.

Ahora bien, el Principio de Correlación de Ingresos y Costos no ha sido incluido taxativamente con esa denominación en la NIIF 15 no obstante, de la lectura de esta norma y de una interpretación una referencia al señalar que un activo reconocido como costo incremental de obtener el contrato o como

costo de cumplir un contrato se amortizará de una forma sistemática que sea congruente con la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relaciona dicho activo. El activo puede relacionarse con bienes o servicios a transferir según un contrato esperado específico.

Esto implica que la empresa reconocerá el costo en la medida que ha cumplido con satisfacer la obligación de desempeño. De ello, se tiene que el Principio de Correlación de Ingresos y Costos o asociación se encuentra subsumido dentro de los alcances de la NIIF 15 y debe ser aplicado en la contabilización de las operaciones.

3.6 Cuadro comparativo de las normas contables y normas tributarias

Después de haber desarrollado la LIR, su reglamento y las normas contables se pudo elaborar un cuadro haciendo una breve comparación entre estos.

Tabla 3.1

Comparación de las Normas Tributarias y las Normas Contables

LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA (Decreto Supremo N° 179-2004-EF)

Artículo 20°

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.

No será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante:

(i) Tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

(ii) La SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.

La obligación de sustentar el costo computable con comprobantes de pago no será aplicable en los siguientes casos:

(i) Cuando el enajenante perciba rentas de la segunda categoría por la enajenación del bien;

(ii) Cuando de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago no sea obligatoria su emisión; o,

(iii) Cuando de conformidad con el Artículo 37° de esta Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos, en cuyo caso el costo podrá ser sustentado con tales documentos.

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.

El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

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

1) Costo de adquisición: La contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, Impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

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

Artículo 57°

A los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA (Decreto Supremo N° 122-94-EF)

Artículo 11°.- COSTO COMPUTABLE

j) Normas supletorias

Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento.

Artículo 33°.- DIFERENCIAS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA POR LA APLICACIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la Renta Neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

NIC 2: INVENTARIOS²⁶

Párrafo 19 “Costo de los inventarios para un prestador de servicios“

En el caso de que los prestadores de servicios tengan inventarios, los

NIIF 15: INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES

Párrafo 95: Costos del Contrato

Una entidad reconocerá un activo por los costos incurridos para cumplir un contrato solo siempre que dichos costos cumplan todos los criterios siguientes:

²⁶ Versión 2014. Actualmente dicho párrafo ha sido derogado de la NIC 2.

<p>medirán por los costos que suponga su producción. <u>Estos costos consisten fundamentalmente en mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles.</u></p> <p>La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán sino que se reconocerán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido.</p> <p><u>Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.</u></p> <p>Párrafo 6 “Definiciones “</p> <p>Inventarios son activos:</p> <p>a) Poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;</p> <p>b) En proceso de producción con vistas a esa venta; o</p> <p>c) En forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la <u>prestación de servicios.</u></p>	<p>a) Los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato esperado que la entidad puede identificar de forma específica (<u>por ejemplo, los costos relacionados con servicios</u> por prestar bajo una renovación de un contrato existente o los costos de diseño de un activo a ser transferido bajo un contrato específico que aún no ha sido aprobado);</p> <p>b) Los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer obligaciones de desempeño en el futuro; y</p> <p>c) Se espera recuperar los costos.</p> <p>Párrafo 97</p> <p>Los costos que están directamente relacionados con un contrato incluyen cualquiera de los siguientes conceptos:</p> <p>a) Mano de obra directa (<u>por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los servicios</u> comprometidos directamente con el cliente);</p> <p>b) Materiales directos (por ejemplo, suministros utilizados para prestar los <u>servicios comprometidos con el cliente</u>);</p> <p>c) Distribuciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo, costos de gestión y supervisión del contrato, seguros y depreciación de herramientas, equipos y activos por derecho de uso utilizados en el cumplimiento del contrato);</p> <p>d) Costos que son imputables de forma explícita al cliente según el contrato; y</p> <p>e) Otros costos en los que se incurre solo porque una entidad ha realizado el contrato (por ejemplo, pagos a subcontratistas).</p> <p>Párrafo 99</p> <p>Un activo reconocido se amortizará de una forma sistemática que sea congruente con la transferencia al cliente de los bienes o <u>servicios</u> con los que se relaciona dicho activo.</p> <p>El activo puede relacionarse con bienes <u>o servicios</u> a transferir según un contrato esperado específico.</p>
--	---

Fuente: Elaboración propia.

CAPÍTULO IV: ANALISIS SOBRE EL LLEVADO DEL REGISTRO DE COSTOS EN EMPRESAS DE SERVICIOS

3.7 La Regulación del llevado del registro de costos

En Principio es importante mencionar que el Artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), señala que los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deben practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los métodos establecidos²⁷ (siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio). La norma bajo comentario también prevé que el Reglamento de la LIR podrá establecer para los contribuyentes, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deban llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

Por su parte, el inciso a) del Artículo 35° del Reglamento de la LIR precisa que los deudores tributarios deben llevar inventarios y contabilizar sus costos estableciendo, entre otros, que, cuando sus ingresos brutos anuales hayan sido mayores a 1500 Unidades Impositivas Tributarias (UIT) del ejercicio en curso, deberán llevar un sistema de contabilidad de costos, cuya información deberá ser registrada en los siguientes libros: Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Agrega que cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores o iguales a 500 UIT y menores o iguales a 1,500 UIT del ejercicio en curso, solo deberán llevar un Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas. Aquellos cuyos ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido inferiores a 500 UIT del ejercicio en curso solo deberán realizar inventarios físicos de sus existencias al final del ejercicio.

²⁷ Primeras entradas, primeras salidas (PEPS), Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO MÓVIL), Identificación específica, Inventario al Detalle o por menor y Existencias básicas.

Adicionalmente, se precisa que cuando los ingresos fueron iguales o superiores a 500 UIT también se deberá realizar, por lo menos, un inventario físico de sus existencias en cada ejercicio. (Importante: no se precisa que sea al cierre del ejercicio).

En relación al Registro de Costos, se señala que se deberá contabilizar, en cuentas separadas, los elementos constitutivos del costo de producción, por cada etapa del proceso productivo, siendo dichos elementos aquellos comprendidos en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), tales como materiales directos, mano de obra directa y gasto de producción indirectos.

En ese sentido, del análisis conjunto de ambas normas, pueden interpretarse dos posiciones. Hay quienes señalan que solo se encuentran obligados aquellos para los que amerite tener un sistema de costos y siempre que sus ingresos superen el monto de 1500 UIT en el ejercicio precedente. Por otro lado, existen quienes sostienen (posición compartida por la SUNAT) que la obligación de llevar el Registro de Costos es aplicable a todos los contribuyentes que hubieran obtenido ingresos que superen los 1500 UIT, sin que tenga mayor relevancia la actividad comercial que desarrollen. Esta posición se sustenta en una interpretación literal de la norma bajo comentario. Debemos agregar que el reglamentador no señaló las obligaciones a seguir en relación al Registro de Costos y Kárdex sobre la base de la naturaleza de las actividades del contribuyente.

3.8 La naturaleza del registro de costos

A fin de analizar el contenido y los aspectos formales del registro de costos es necesario remitirnos a la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT²⁸ donde se señala que el mencionado Registro de Costos debe contener la información mensual de los diferentes elementos del costo, relacionados con el proceso productivo del período y que determinen el costo de producción respectivo.

Dicha norma precisa qué información mínima debe incluirse en el Registro de Costos, la cual se detalla en el Formato 10; es decir, los formatos pueden contener otra información relacionada.

²⁸ Publicada el 30.12.2006 y vigente a partir del 01.01.2007, salvo lo dispuesto en los Artículos 12° y 13° los cuales entrarán en vigencia a partir del 1 de enero de 2009, de acuerdo a la modificación introducida por la Resolución de Superintendencia N° 230-2007/SUNAT, publicada el 15.12.2007, vigente a partir del 16.12.2007.

El Registro de Costos estará integrado por los siguientes formatos, La información mínima a ser consignada en cada formato, será la siguiente:

- **FORMATO 10.1: "REGISTRO DE COSTOS – ESTADO DE COSTO DE VENTAS ANUAL".**
 - (i) El costo del inventario inicial de productos terminados contable.
 - (ii) El costo de producción de productos terminados contable.
 - (iii) El costo de los productos terminados disponibles para la venta contable.
 - (iv) El costo de inventario final de productos terminados contable.
 - (v) Ajustes diversos contables.
 - (vi) Determinación del Costo de Ventas Contable.
- **FORMATO 10.2: "REGISTRO DE COSTOS – ELEMENTOS DEL COSTO MENSUAL".**
 - (i) Costo de materiales y suministros directos.
 - (ii) Costo de la mano de obra directa.
 - (iii) Otros costos directos.
 - (iv) Gastos de producción indirectos:
 - (iv.1) Materiales y suministros indirectos.
 - (iv.2) Mano de obra indirecta.
 - (iv.3) Otros gastos de producción indirectos.
 - (v) Total consumo en la producción.
 - (vi) Costo total por cada elemento del costo.
- **FORMATO 10.3: "REGISTRO DE COSTOS – ESTADO DE COSTO DE PRODUCCIÓN VALORIZADO ANUAL".**
 - (i) Costo de materiales y suministros directos.
 - (ii) Costo de la mano de obra directa.
 - (iii) Otros costos directos.

- (iv) Gastos de producción indirectos:
 - (iv.1) Materiales y suministros indirectos.
 - (iv.2) Mano de obra indirecta.
 - (iv.3) Otros gastos de producción indirectos.
- (v) Total consumo en la producción.
- (vi) Inventario inicial de productos en proceso.
- (vii) Inventario final de productos en proceso.
- (viii) Costo de producción.
- (ix) Costo total anual por cada elemento del costo.

Asimismo, la resolución señala que la información del presente formato podrá agruparse optativamente por proceso productivo, línea de producción, producto o proyecto.

Al revisar los tres formatos relacionados, es evidente que los mismos se corresponden con información que normalmente utiliza una empresa industrial que tiene un proceso de producción, por lo que estos formatos no serían aplicables para una empresa de servicios.

3.9 Empresas obligadas a llevar registro de costos, análisis Jurisprudencial

Al respecto el Tribunal Fiscal (TF) en el transcurso de estos últimos años no ha sostenido una posición única respecto al llevado del registro de costos para las empresas de servicios por lo que en el presente punto analizaremos algunas de las resoluciones más relevantes del Tribunal Fiscal que a continuación presentamos:

RTF N° 15039-2-2012

12-09-2012

Que el 7 de mayo de 2009, la Administración notificó el Resultado del Requerimiento N° 0821090000149 (FOLIO 101), indicando, en el Punto 5 que la recurrente no lleva contabilidad de costos, por lo que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del Artículo 175° del Código Tributario²⁹.

²⁹ Cabe indicar que mediante el Requerimiento N° 0822090000408 (folio 96) la Administración reiteró a la recurrente la presentación del inventario y/o sistemas de contabilidad de costos, a fin de que pudiera

Que la UIT aplicable en el año 2008 fue de S/. 3 500,00 y según se observa de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (folios 74 a 82 y 84), la recurrente obtuvo como ingresos brutos la suma de S/. 9 944 937,00³⁰, por lo que al ser dicho ingreso mayor a 1 500 UIT, se encontraba obligada a llevar en el ejercicio 2008 un sistema de contabilidad de costos.

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

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no estaba obligada a llevar una contabilidad de costos por el hecho que no poseía existencias por ser una empresa de servicios, cabe señalar que del Requerimiento N° 0851090000149 se tiene que no solo se le requirió la presentación de los registros relacionados a la tenencia de existencias, esto es, registro permanente en unidades o los inventarios físicos de existencias, sino que también se le requirió la presentación de un sistema de contabilidad de costos³¹, el cual se entiende está relacionado al sistema que utiliza para determinar los costos incurridos en la prestación de los servicios que brinda, en ese sentido, dado que la empresa no presentó ninguna documentación relacionada a lo solicitado, carece de sustento lo alegado.

RTF N° 03894-10-2012

16-03-2012

Que con relación a lo alegado por la recurrente sobre que no le correspondía llevar el Registro de Costos ni el Registro de Inventario Permanente en

acogerse al Régimen de Gradualidad, de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, lo que no hizo.

³⁰ Suma de las Casillas 461 y 173.

³¹ El diccionario para Contadores de Eric L. Kohler, define la contabilidad de costos como: “Rama de la contabilidad que trata de la clasificación, contabilización, distribución, recopilación e información de los costos corrientes y en perspectiva. Se encuentran incluidos en el campo de la contabilidad de costos; el diseño y la operación de sistema y procedimientos de costos; la determinación de costos por departamento, funciones, responsabilidades, actividades, productos, territorios, períodos y otras unidades; asimismo los costos futuros, previstos o estimados, y, los costos estándar o deseados, así como también los costos históricos; la comparación de los costos de diferentes períodos; de los costos reales con los costos estimados, presupuestados o estándar y de los costos alternativos; la presentación e interpretación de los datos de costos como ayuda a la gerencia para controlar las operaciones presentes y futuras. De otro lado, la National Association of Accountants (NAA) define a la contabilidad de costos, como una técnica o método para determinar el costo de un proyecto, proceso o producto utilizado por la mayor parte de las entidades legales de una sociedad, o específicamente recomendado por un grupo autorizado de contabilidad (...)”.

Unidades, el Artículo 62° del Texto único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deben practicar inventario, valuaran sus existencias por su costo de adquisición o producción, asimismo, el inciso a) del Artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientas (1,500) Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso, deberán llevar un sistema de contabilidad de costos, cuya información deberá ser registrada en los siguientes registros: Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que según se observa de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (fojas 434 a 439), los ingresos brutos anuales de la recurrente superaron las 1 500 UIT³² (S/. 5 325 000,00), por lo que estando a lo expuesto en las normas glosadas en el considerando anterior, correspondía que la recurrente llevara un sistema de contabilidad de costos, el cual se encuentra constituido por Registro de Costos y el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, entre otros.

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

RTF N° 05643-5-2006

19-10-2006

Que según se observa de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 de la recurrente, que obra en autos de fojas 1959 a 1961, ésta obtuvo ingresos brutos ascendentes a S/. 4 861 903, 000, 00, importe superior a 1 500 unidades impositivas tributarias del ejercicio 2001, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en la norma antes glosada, se encontraba obligada a llevar en dicho ejercicio un sistema de contabilidad de costos.

³² La UIT vigente en el ejercicio 2009 fue S/. 3 550,00.

Que la recurrente señala que siendo una empresa prestadora de servicios, su contabilidad está adecuada a la naturaleza de sus actividades, razón por la cual, su sistema de costos se encuentra detallado en la clase 9 de su Plan de Cuentas.

Que sin embargo, la recurrente no ha acreditado llevar una contabilidad de costos en la que se tengan un inventario permanente valorizado que identifique el costo unitario, siendo que en autos sólo obra copia del escrito presentado el 26 de mayo de 2003 (fojas 1027) por la recurrente, en el que elaboró un cuadro con la glosa de cada una de la cuentas de la Clase 9, el que se repite en su escrito de apelación, en el que se incluyen los importes globales correspondientes a cada cuenta y que por tanto, no permite identificar el costo unitario de la producción del servicio, por lo que no puede considerarse que llevaba un sistema de contabilidad de costos, procediendo confirmar la Resolución de Multa N° 212-002-0000035.

RTF N° 14919-3-2012

11-09-2012

Que mediante Requerimiento N° 0221100000224 (FOLIO 206) la Administración solicitó a la recurrente que presentara y/o exhibiera el inventario y/o contabilidad de costos, de acuerdo con lo establecido por el Artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, normas modificatorias y/o complementarias (Sistema de Contabilidad de Costos, Registro Permanente en Unidades, Inventarios Físicos de Existencias al inicio y final del ejercicio, aprobado por los responsables de su ejecución), según correspondieran, dejándose constancia en sus resultados (folio 200) que la recurrente no cumplió con presentar el referido sistema de contabilidad de costos que estaba obligada a llevar y cuya información debía ser anotada en el Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y el Registro de Inventario Permanente en Unidades Valorizado.

Que mediante escrito presentado a la Administración durante el procedimiento de fiscalización con fecha 14 de mayo de 2010 (folio 54), la recurrente sostiene que en cuanto a la contabilidad de costos, ello no le corresponde al no ser una empresa industrial, circunstancia que evidencia que no se habría configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del Artículo 177° del Código Tributario, por cuanto a la fecha en que le fuera requerido no llevaba los registros antes

anotados conformantes del sistema de contabilidad de costos, en consecuencia, y de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal Fiscal en la Resolución N° 20576-8-2011³³, corresponde que se revoque la apelada en este extremo y se deje sin efecto la presente resolución de multa.

RTF N° 08296-3-2013

21-05-2013

Que la UIT aplicable en el año 2008 fue de S/. 3 500,00³⁴ y según se observa de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (folios 893 a 899), la recurrente obtuvo como ingresos brutos la suma de S/. 86 018 828,00³⁵, por lo que al ser dicho ingreso mayor a 1500 UIT, se encontraría en principio, y sobre esta base; obligada a practicar inventarios y llevar un sistema de contabilidad de costos.

Que de acuerdo a la norma tributaria, la obligación formal respecto a la llevanza de un sistema de contabilidad de costos se encuentra supeditada al hecho que, en función a la actividad que se lleve a cabo, deba emplearse conjuntamente, i) Registro de Costos, ii) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y iii) Registro de Inventario Permanente Valorizado; y en el presente caso, tal como se aprecia de la documentación obrante en autos, la actividad realizada por la recurrente en el periodo fiscalizado (CIUU 45207³⁶) no implicaba la existencia de proceso productivo alguno, no habiendo la Administración establecido ni acreditado lo contrario, de lo cual se concluye que el primero de los registros nombrados no era de aplicación a la recurrente.

3.9.1 Análisis de la RTF de Observancia Obligatoria N° 04289-8-2015 de fecha 16.05.2015

Nos centraremos analizando la Resolución del Tribunal Fiscal, publicada en el diario oficial el Peruano el 16 de mayo del 2015 por tratarse de observancia obligatoria,

³³ En dicha resolución se señaló que el hecho que el contribuyente indique que no se encuentre obligado a llevar sistema de contabilidad de costos evidencia que no se habría configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del Artículo 177° del Código Tributario, por cuanto a la fecha en que le fuera requerido no llevaba los registros conformantes del sistema de contabilidad de costos.

³⁴ Decreto Supremo N° 209-2007-EF.

³⁵ Suma de las Casillas 461, 473 y 475.

³⁶ Construcción de edificios completos.

siempre tomando en consideración que se trata de una opinión muy a pesar que es considerada como de **observancia obligatoria**.

3.9.2 Aspectos generales

El 16.05.2015 se publicó en el Diario Oficial El Peruano la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04289-8-2015 en la cual se estableció como precedente de observancia obligatoria 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”. Asimismo, esta RTF establece criterios vinculados al llevado del Registro de Costos, los cuales analizaremos a continuación.

El caso materia de controversia en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04289-8-2015 (en adelante la “Resolución”) consistió en la discusión respecto a si el incumplimiento en el llevado del Registro de Inventario Permanente Valorizado por parte de empresas que tiene como principal actividad económica la realización de operaciones de importación y comercialización de repuestos automotrices mediante la venta directa a consumidores finales y el sistema de ventas en consignación, implicaría la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del Artículo 175°, relacionada con el hecho de llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, sin observar la forma y condiciones establecida en las normas correspondientes.

Si bien el tema de la controversia estuvo centrado en la discusión acerca del llevado del Registro de Inventario Permanente Valorizado, el Tribunal Fiscal también se pronuncia acerca de la obligación del llevado del Registro de Costos. Veamos a continuación el detalle y los argumentos de la citada resolución.

3.9.3 Razonamiento del Tribunal Fiscal

En relación a la controversia materia de comentario, el Tribunal Fiscal ha señalado que con el fin de establecer quiénes se encuentran obligados a cumplir con los deberes formales previstos por el Artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la

Renta, resulta importante definir el concepto de inventario y los términos “practicar inventarios”, “llevar inventarios” y “registrar o contabilizar”.

Señala que, lo anterior resulta relevante toda vez que el primer párrafo del Artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta establece los métodos de valuación aceptados tributariamente para ser utilizados por aquéllos que en razón de la actividad que desarrollen, deban “practicar inventario”, mientras que, el segundo párrafo del mencionado Artículo así como el Artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, hacen referencia a los deberes de “llevar inventarios”, “contabilizar costos” y “registrar”.

En ese sentido, refiriéndose al concepto de existencias o inventarios señalado en el párrafo 6 de la NIC 2, el Tribunal Fiscal establece lo siguiente:

(...) se entiende por inventarios o existencias a las “materias primas y materiales, abastecimientos o suministros, productos terminados y en proceso de fabricación, y mercaderías en existencia, en tránsito, en depósito o consignada en poder de terceros, al término de un período contable.

Cabe advertir que si bien la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 2 “Existencias” no efectúa una clasificación de esta partida en función de su naturaleza física o inmaterial, cabe indicar que existirían dos tipos de existencias o inventarios: a) bienes físicos o materiales, es decir, aquellos tangibles o corpóreos o contenidos en un soporte físico, obtenidos por empresas industriales o adquiridos por cualquier otro tipo de empresa (incluidas las empresas de servicios); y, b) bienes inmateriales que no tienen un soporte de naturaleza o apariencia física que los contenga, tal como un envase o un disco compacto, es decir, son incorpóreos, tales como los activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades, como lo señala el párrafo 3 de la NIC 38 – Intangibles. (Tribunal Fiscal, 2015, pág. 11)

Por otra parte, con relación a los términos “practicar inventario”, “llevar inventarios”, “contabilizar y “registrar”, el Tribunal Fiscal establece que:

- Conforme con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, “practicar” significa “Ejecutar, hacer, llevar a cabo”.

En tal sentido, si se relaciona dicha definición con el concepto de inventarios o existencias glosado, se advierte que la actividad de “practicar inventarios” implica el proceso de contar, en listar y poner precio a las materias primas y materiales, abastecimientos o suministros, productos terminados y en proceso de fabricación y

mercancía en existencia, en tránsito, en depósito o consignada en poder de terceros, en un periodo contable, sea que se trate de aquéllas relacionadas con el giro del negocio o con las actividades operativas de la empresa.

Por consiguiente, La expresión “practicar inventario”, a que se refiere el Artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta, comprende la acción de ejecutar, hacer o llevar a cabo la identificación, conteo, pesaje y medición de los bienes que una empresa posee para destinarlos a la enajenación y de aquellos destinados al consumo para la producción de bienes y la prestación de servicios, esto es, se trata de actividades (contar, pesar y medir) que solo son predicables respecto de bienes que tienen materialidad.

Señala que dicha afirmación se corrobora con el penúltimo párrafo del Artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando señala que en los registros establecidos en dicho artículo se debe acreditar las “unidades producidas” y el “costo unitario de los artículos” que aparezcan en sus “inventarios finales”, con la finalidad de mostrar el costo real de éstos, hecho que evidencia que se trata del control de bienes físicos o materiales.

- La expresión “llevar inventario”, a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta, comprende la acción de mantener una lista, esto es, utilizar un registro para reflejar el inventario que se ha practicado en forma actualizada y en orden.

En tal sentido, se aprecia que la expresión “llevar inventario”, a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta, comprende la acción de mantener una lista, esto es, utilizar un registro para reflejar el inventario que se ha practicado en forma actualizada y en orden.

- Las expresiones “registrar” o “contabilizar” inventarios implica la acción misma de anotar o apuntar la información relativa a los inventarios en los registros llevados de acuerdo con el Artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. (Tribunal Fiscal, 2015, págs. 11-12)

Ahora bien, con relación a los sujetos obligados a “practicar inventarios”, el Tribunal Fiscal establece que el Artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta no realiza una mención expresa a algún tipo de actividad empresarial específica, por lo que, en principio, la obligación de “practicar inventarios” es aplicable a todo tipo de empresa, sean éstas comerciales, extractivas; industriales o que realicen algún proceso de transformación de la materia prima, así como las empresas cuyo principal elemento es la capacidad humana para realizar trabajos físicos o intelectuales.

No obstante ello, refiriéndose al caso de los proveedores de servicios, el Tribunal Fiscal establece lo siguiente:

(...) los servicios difieren de los productos que son tangibles o materiales por tres aspectos importantes: a) Intangibilidad, porque los clientes no pueden ver, sentir, escuchar ni probar un servicio antes de adquirirlo; b) Temporalidad, debido a que los servicios no se pueden almacenar; y c) Inseparabilidad, por cuanto el prestador del servicio y sus clientes por lo general deben estar en contacto directo para que se realice la operación entre ellos. De esta manera, el resultado final de un servicio prestado constituye un producto “inmaterial”, que no es posible contar, medir, pesar ni almacenar; por lo que no se encuentra dentro del alcance de la obligación formal prevista en el Artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que respecto del resultado de esta actividad no resulta posible practicar inventarios.

En efecto, cuando el segundo párrafo del Artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta menciona la obligación de “llevar inventarios”, se refiere al control de bienes susceptibles de medición a través de un método de valuación tributariamente aceptado, esto es, a bienes corpóreos o materiales o contenidos en un soporte físico que constituyen materias primas y materiales, abastecimientos o suministros, productos terminados y en proceso de fabricación y mercancía en existencia, en tránsito, en depósito o consignada en poder de terceros; cuya entradas y salidas físicas son susceptibles de ser observadas y comprobadas, mediante conteo, medición, almacenaje y/o pesaje, según corresponda.

Asimismo, el Tribunal Fiscal señala que, mediante el Artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador pretende establecer un control respecto de aquellos inventarios físicos o materiales que son adquiridos o producidos para su enajenación, siendo la norma que fundamenta tal exigencia el Artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Señala que, conforme a lo señalado por el Artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, relacionado con la Renta Bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al Impuesto que se obtengan en el ejercicio gravable, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

- Cuando dichos ingresos provengan de la enajenación de bienes, la Renta Bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

- El costo computable viene dado por el costo de adquisición, el costo de producción, el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario, conceptos que por sus definiciones legales, se entienden referidos a bienes que pueden enajenarse con o sin modificación y no a servicios, los que constituyen productos no físicos o inmateriales.
- El inciso j) del Artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que hace mención al costo computable de los servicios no ha sido previsto por el Artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Precisa que, la obligación depende del tipo de inventarios, pues tal como se ha indicado, se encuentra referida a aquéllos que se pueden identificar mediante su observación, comprobación, cuantificación (en peso, en cantidades, etc.) y valoración, esto es, a los que tienen materialidad.

En tal sentido, a efecto de la exigencia de deberes formales e imposición de sanciones, la exigencia del control de inventarios, tal como se encuentra regulada por el Artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y el Artículo 35° de su Reglamento, no está dirigida a los productos que no tienen una forma física o material o no se encuentran en un soporte físico o que sean resultantes de las actividades de servicio.

En este sentido, conforme con el análisis efectuado, si bien la obligación de aplicar los deberes referidos a inventarios previstos por el Artículo 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. (Tribunal Fiscal, 2015, págs. 14-15)

De este modo, analizando el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, el Registro de Inventario Permanente Valorizado y el Registro de Costos, el Tribunal Fiscal establece lo siguiente:

- En el caso del Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y del Registro de Inventario Permanente Valorizado, según los numerales 12 y 13 del Artículo 13° de la citada Resolución, se requiere información sobre la entrada y salida física de las existencias en cada almacén, información del establecimiento donde se ubican las existencias, unidad de medida, entre otros.

- En el caso del Registro de Costos, de acuerdo con el numeral 10 del Artículo 13° de la citada resolución, se advierte que su propósito principal es la determinación del costo de ventas así como del costo de producción, ambos referidos a la valuación de los bienes tangibles y corpóreos obtenidos de una actividad productiva.

Como se aprecia de las características de los Registros de Inventario Permanente en Unidades Físicas, de Inventario Permanente Valorizado y de Costos, éstos están destinados a la contabilización o registro del movimiento de bienes de carácter físico (tal como se aprecia de la misma denominación “Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas”).

Por tal motivo, señala el órgano colegiado que aquellos sujetos, empresas o sociedades que únicamente mantengan o cuenten con inventarios que no tengan una forma física o material o que no se encuentren contenidos en un soporte físico quedan excluidos del cumplimiento de las obligaciones formales previstas por el Artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y el Artículo 35° de su Reglamento, dado que en el caso de los inventarios inmateriales y de los inventarios producidos por empresas prestadoras de servicios, no resulta posible practicar inventarios ni llevar el registro de costos. (Caballero Bustamante, 2015)

3.9.4 Análisis comparativo

En ese sentido, conforme con el análisis efectuado, 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. (Tribunal Fiscal, 2015, pág. 15)

A continuación mostramos el cuadro que detalla la obligación del llevado del Registro de Costos (y de los registros de inventarios) en empresas comerciales, industriales y servicios.

Tabla 4.1

Principales obligaciones formales de acuerdo a la actividad Empresarial

ACTIVIDAD EMPRESARIAL

Empresas Comerciales	Empresas Industriales o extractivas	Empresas de servicios
<p>1. Control de las mercaderías adquiridas y vendidas, ya sea a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; o b) Registro de Inventario Permanente Valorizado, dependiendo del nivel de ingresos obtenidos durante el ejercicio precedente.</p> <p>2. Control de los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en otras actividades (como de venta o de administración), ya sea a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; o b) Registro de Inventario Permanente Valorizado, dependiendo del nivel de ingresos obtenidos durante el ejercicio precedente.</p>	<p>1. Determinación del costo de productos en proceso y productos terminados, a través del Registro de Costos, si los ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a 1500 UIT del ejercicio en curso.</p> <p>2. Control de los bienes producidos y vendidos, así como de bienes adquiridos y consumidos o utilizados en la producción, ya sea a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; o b) Registro de Inventario Permanente Valorizado, dependiendo del nivel de ingresos obtenidos durante el ejercicio precedente.</p> <p>3. Control de los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en otras actividades (como de venta o de administración), ya sea a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; o b) Registro de Inventario Permanente Valorizado, dependiendo del nivel de ingresos obtenidos durante el ejercicio precedente.</p>	<p>1. Control de los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en la prestación del servicio, ya sea a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; o b) Registro de Inventario Permanente Valorizado, dependiendo del nivel de ingresos obtenidos durante el ejercicio precedente.</p> <p>2. Control de los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en otras actividades (como de venta o de administración), ya sea a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; o b) Registro de Inventario Permanente Valorizado, dependiendo del nivel de ingresos obtenidos durante el ejercicio precedente.</p>

Fuente: (Tribunal Fiscal, 2015, págs. 15-16)

3.9.5 Análisis de la RTF de observancia obligatoria N° 8246-8-2015 de fecha 20/08/2015

Mediante la resolución que comentaremos a continuación, el Tribunal Fiscal ha establecido con carácter de observancia obligatoria, la apelación interpuesta por DIFERCA SRL, empresa de servicios de transporte de carga, quien había sido sancionada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del Artículo 175° del Código tributario, omitir llevar registro de costos. A través de esta resolución el Tribunal Fiscal sienta un precedente de carácter vinculante en torno a este controvertido tema, estableciendo criterios en relación con la obligación de llevar el registro de costos, siguiendo la misma línea de pensamiento esbozada en la RTF N° 4289-8-2015, materia de comentario líneas arriba.

3.9.6 Aspectos generales

El 20.08.2015 se publicó en el Diario Oficial El Peruano la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08246-8-2015, en la cual se estableció como precedente de observancia obligatoria 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”. Asimismo, esta RTF establece criterios vinculados al llevado del Registro de Costos, es decir;

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 forman 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, como ya hemos advertido, este Órgano Colegiado en la Resolución en comentario, si bien sigue la misma línea de pensamiento expresado en la RTF N° 4289-8-2015³⁷; además que aclara la duda que aún existía, respecto a la obligatoriedad de llevar un Registro de Costos por parte de los contribuyentes o empresas comercializadoras o de servicios ubicadas dentro del supuesto previsto en el inciso a) del Artículo 35° de la LIR, porque reconoce la aplicación de estas disposiciones únicamente a aquellos cuya actividad implica la existencia de un proceso productivo de bienes materiales (tangibles) pasibles de ser valuados e inventariados, por lo que no podemos interpretar de forma literal o de forma separada sin observar su reglamento de cada dispositivo, más bien, al contrario se debe interpretar y aplicar en forma conjunta el Artículo 62° de la Ley y 35° del Reglamento, así pues podemos decir que están excluidos de dicha obligación, los contribuyentes comercializadoras y prestadoras de servicios, dado que este tipo de empresas no cuentan con proceso productivo, a pesar de que puedan contar con inventarios materiales y de que sus ingresos brutos anuales del ejercicio precedente superen los límites señalados en el inciso a) del Artículo 35° del referido reglamento. (Tribunal Fiscal, 2017).

³⁷ En cuyo texto se precisó que los libros y registros referidos a inventarios solo son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiere practicar inventarios físicos o materiales.

3.9.7 Razonamiento del Tribunal Fiscal

En el presente caso, la controversia consistía 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 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.º 179-2004-EF, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio: a) primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MÓVIL); 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 de 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.º 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004, prevé disposiciones referidas al control 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 detallada en los siguientes registros: registro de costos, registro de inventario permanente en unidades físicas y registro de inventario permanente valorizado.

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 efectos 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, dado que sobre el particular se han presentado distintas interpretaciones.

Que sobre el particular, se suscitaron 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 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. (Tribunal Fiscal, 2017)

En efecto corresponde establecer si 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 costos, también denominado sistema de costeo. 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 periodo y de los productos en proceso.

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 valorizado.

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:

Tabla 4.2

Empresas que se encuentren dentro del ámbito del Artículo 35° del Reglamento de la LIR.

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

Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; y b) Registro de Inventario Permanente Valorizado.	3. Control de los bienes adquiridos y consumidos o utilizados en otras actividades (como de venta o de administración), a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; y b) Registro de Inventario Permanente Valorizado.	(como de venta o de administración), a través de: a) Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas; y b) Registro de Inventario Permanente Valorizado.
---	---	--

Fuente: Resoluciones del Tribunal Fiscal En:

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2015/resolucion/2015_8_08246.pdf

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.

En atención de 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. (Tribunal Fiscal, 2017)

3.9.8 Análisis del Informe N° 135-2015-SUNAT de fecha 24 de setiembre de 2015 y la RTF 09166-8-2016 de fecha 27 de setiembre 2016

Según el Informe emitido por SUNAT N° 135-2015-SUNAT “No existe la obligación de llevar Registro de Costos tratándose de empresas de servicios, comercialización u otra actividad que no implique la producción de bienes”.

En el informe en mención se consultó a la Administración Tributaria si las empresas de servicios, comercialización u otra actividad que no sea la producción de bienes tienen la obligación de llevar Registro de Costos.

Para responder la Administración Tributaria realizó el análisis de la consulta considerando la siguiente base legal: El Artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los perceptores de rentas de tercera categoría que generen ingresos brutos anuales desde 150 UIT hasta 1700 UIT deberán llevar los libros y registros contables de conformidad con lo que disponga la SUNAT. A su vez, el numeral 12.2 del Artículo

12° de la R.S N° 234-2006/SUNAT, prevé que los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales sean superiores a 500 UIT hasta 1700 UIT deberán llevar como mínimo: a) Libro de Inventarios y Balances, b) Libro diario, c) Libro Mayor, d) Registro de Compras y e) Registro de Ventas e ingresos

Llega a dicha conclusión como consecuencia del análisis de diversas normas entre ellos los Artículos 62° y 65° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como del numeral 12.2 del Artículo 12° de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT y del Artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, se hizo una interpretación de manera conjunta.

3.9.9 Comentarios finales

Por consiguiente, el Tribunal Fiscal va por la misma línea de interpretación en las dos resoluciones emitidas (4289-8-2015 y 8246-8-2015 además del acuerdo de sala plena N° 2015-04), señalando que haciendo una interpretación conjunta de los términos utilizados por los Artículos 20 y 62 de la Ley del Impuesto a la Renta, de las definiciones citadas referidas a los inventarios y considerando el propósito de cada uno de los registros mencionados por el Artículo 35° del reglamento de la citada ley, dice que aquellos sujetos, empresas o sociedades que únicamente mantengan o cuenten con inventarios que no tengan una forma física o material o que no se encuentren contenidos en un soporte físico quedan excluidos del cumplimiento de las obligaciones formales previstas por el Artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y el Artículo 35° de su Reglamento, dado que en el caso de los inventarios inmateriales y de los inventarios producidos por empresas prestadoras de servicios, no resulta posible practicar inventarios, además, de no tener la obligación de llevar el registro de costos. En ese sentido, el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal, el mismo que es de observancia obligatoria, es señalar que se encontrarán obligados a llevar y registrar información en el registro de costos los contribuyentes, empresas o sociedades que realicen actividades que impliquen la existencia de un proceso productivo, excluyendo de tal obligación a las empresas comercializadoras y a las empresas que brinden servicios, tal como prevé el citado Artículo 62°, norma que sirve de sustento para exigir el cumplimiento de tales deberes formales.

Al respecto, es conveniente precisar que lo indicado no implica que las empresas, a efectos contables o financieros, no deban controlar el costo de sus inventarios inmateriales (cuyo sustento puede ser exigido por la Administración en la fiscalización) sino que a tal fin, y para efectos formales tributarios, la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no han definido una forma específica para hacerlo como sí se ha previsto en el caso de los inventarios materiales. (Tribunal Fiscal, 2015, pág. 17)

Asimismo, se puntualiza que la presente propuesta no pretende efectuar una definición del término “inventarios” que resulte aplicable a todo el ordenamiento tributario, sino establecer los alcances de las obligaciones formales previstas por el Artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y el Artículo 35° de su reglamento.

En relación a los temas de controversia, el Tribunal Fiscal en la RTF 4289-8-2015, declaró infundada la apelación de puro derecho interpuesta por el contribuyente, en ese sentido, coincidimos con lo resuelto por el citado Tribunal en lo correspondiente a las exigencias formales establecidas en el Artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación a que los registros referidos a inventarios les sean aplicables solo a los contribuyentes que únicamente mantengan o cuenten con inventarios en forma física o material y en la RTF 8246-8-2015, el Tribunal dice que en el caso de empresas comercializadoras y las prestadoras de servicios, **no es factible llevar el registro de costos**, lo que además a su criterio generaría mayores costos de cumplimiento a aquellos contribuyentes a quienes no les resulta aplicable el Registro de Costos, es decir, el Tribunal afirma que si bien las empresas prestadoras de servicios incurren en costos en la actividad que realizan financieramente hablando se debe considerar, a criterio del Tribunal, que el Artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta no ha recogido el concepto de costos de servicios y que el concepto de “costos de producción” se refiere a la producción de bienes materiales que deben ser reconocidos como activos dentro de las existencias de una empresa, en ese orden de ideas el Registro de Costos es una obligación prevista únicamente para los casos que exista un costo de producción de bienes a entidades que cuenten con un proceso productivo del que se deriven “unidades producidas”.

Ahora bien, de lo indicado por el Tribunal Fiscal en las dos resoluciones en comentario pareciera dilucidarse que la obligación de llevar inventarios es aplicable para todas las empresas de servicios respecto a los materiales o suministros que usan para realizar su actividad. Sin embargo desde nuestro punto de vista consideramos que

esto debe analizarse en cada caso específico y atendiendo a la realidad de cada actividad, puesto que el concepto de inventario para efectos tributarios implica la existencia de un bien físico que es susceptible de observación, comprobación, medición, pesaje y/o almacenaje.

3.10 Implicancias respecto a la infracción del Artículo 175° numeral 1 del Código Tributario

El Artículo 175° del Código Tributario regula las “infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos”, en ese sentido en su numeral 1 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”.

Ahora bien, teniendo en cuenta el análisis efectuado en los numerales anteriores a continuación procederemos a analizar las implicancias de la configuración de esta infracción de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario así como en la Ley de Procedimiento Administrativo General – Ley N° 27444.

Al respecto, cabe mencionar que el Artículo 171° del Código Tributario señala que la Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los Principios de Legalidad, Tipicidad, *non bis in idem*, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables.

Ahora bien, el Principio de Legalidad hace referencia a que “Sólo por norma con rango de ley cabe atribuir a las entidades la potestad sancionadora y la consiguiente previsión de las consecuencias administrativas que a título de sanción son posibles de aplicar a un administrado, las que en ningún caso habilitarán a disponer la privación de libertad”.

Por su parte, el Principio de “Tipicidad” señala que “Sólo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía. Las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin

constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente, salvo los casos en que la ley permita tipificar por vía reglamentaria”.

En ese sentido, teniendo en cuenta los fundamentos de la RTF N° 04289-8-2015, 8246-8-2015 ambos de observancia obligatoria, además, del informe N° 135-2015/SUNAT, queda claro que el llevado del Registro de Costos no es aplicable para una empresa de servicios, puesto que el propósito principal de este registro es la determinación del costo de ventas así como del costo de producción, ambos referidos a la valuación de los bienes tangibles y corpóreos obtenidos de una actividad productiva.

Por tanto, en atención a los Principios de Legalidad y de Tipicidad, la atribución del deber formal de llevar Registro de Costos y de la comisión de la infracción en estudio no es aplicable para aquellas entidades que tienen por giro la comercialización de bienes, prestación de servicios o la construcción, las que no son aludidas en las normas bajo examen; señalar lo contrario implicaría una extensión analógica, que está proscrita en materia sancionatoria por el literal d) del inciso 24 del Artículo 2° e inciso 9 del Artículo 139° de la Constitución, así como por la Norma VIII del Título Preliminar del CT cuya segundo párrafo contempla que en “vía de interpretación no podrá (...) establecerse sanciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”, y además por el numeral 4 del Artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley 27444.

Como se puede apreciar, tratándose de entidades cuyo giro sea el de comercialización de bienes, prestación de servicios o construcción, las normas en examen no cumplen con el nivel de precisión suficiente que permita a cualquier ciudadano de formación básica comprender sin dificultad que se esté estableciendo el deber formal de llevar algún Registro de Costos como señala el Tribunal Constitucional cuando se refiere al Principio de Tipicidad dado que respecto de aquellas no se advierte legalmente la certidumbre (*lex certa*) que suponga el deber formal cuya omisión sea tipificada legalmente con la infracción contemplada en el numeral 1 del Artículo 175° del CT a efecto de ser pasible de sanción, siendo preciso anotar que como todo deber formal el mismo no cabe ser presumido como tampoco sobreentenderse la actividad o actividades respecto de las cuales debe practicarse inventario sino que para su cumplimiento corresponde que esté contemplado clara e inequívocamente en una norma legal, señalar lo contrario implicaría vulnerar los Principios de Legalidad y Tipicidad.

En resumen consideramos que esta infracción no es aplicable para una empresa de servicios que no lleve su registro de costos, este criterio fluye de la interpretación conjunta de la Ley del Impuesto a la Renta, su Reglamento, y la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, conclusión que también el TF así lo ha establecido en sus dos resoluciones de observancia obligatoria.



CONCLUSIONES

- Los servicios constituyen actividades identificables e intangibles que son el resultado de esfuerzos humanos o mecánicos que producen un hecho, un desempeño o una prestación y que no es posible poseer físicamente, ni transportarlos o almacenarlos, pero que pueden ser ofrecidos a terceros.
- Para la comercialización de bienes, se requiere de la entrega de los mismos para lo cual es necesario transportarlos lo que se acredita con la Guía de Remisión. Sin embargo para la prestación de servicios no existe una exigencia legal para sustentar la existencia de la prestación de servicios como puede ser una Orden de Servicio o un Acta de Conclusión del Servicio, obligando a que las fiscalizaciones de SUNAT a estas operaciones de servicios no se circunscriba a examinar el comprobante de pago para su deducción como costo o gasto, sino que la amplíe a todos los actos que rodean a la operación.
- El concepto de costo computable desarrollado en el Artículo 20° de la LIR está circunscrito solamente a la venta de bienes, dejando entrever que los ingresos por servicios no tienen un costo computable para efectos tributarios. Este razonamiento se reafirma cuando se analiza el Artículo 21° de la LIR y se observa que en esta norma solo se regula la determinación del costo computable para los casos de enajenación de bienes, además del reglamento de la LIR se puede interpretar que existe un vacío en la Ley, señalando que supletoriamente debemos aplicar las normas contables.
- Anteriormente en la práctica contable no había uniformidad en la presentación de los Estados Financieros de las empresas de servicios. En la actualidad después de casi cuatro décadas, se puede ver de la evolución de los planes de cuentas que hubo avances en ese sentido. En efecto, mientras en el Plan Contable General de 1974 existía un desconocimiento total sobre los servicios y no se le consideraba ni como ingreso ni como costo, después se revisó este mismo y se publica el Plan Contable General Revisado en 1985. Es ahí que ya se reconoció a los ingresos pero se continuaba ignorando al costo de ventas o costo computable de los servicios. Es

recién con la vigencia del Plan Contable General Empresarial del año 2011, que se uniformiza la dinámica contable para las empresas prestadora de servicios que permiten reconocer tanto a los ingresos como a los costos del servicio, estableciendo un procedimiento único en el que las empresas comerciales, manufactureras y de servicios registren sus costos de manera similar.

- De las conclusiones anteriores se puede deducir que el sistema de costo corresponde a un tema netamente de sistema de control interno de una empresa, o una organización.
- El concepto de costo computable previsto en la Ley del Impuesto a la Renta no ha sido previsto para los servicios y en esa medida la Renta Bruta de una empresa de servicios se calculará solamente considerando el total de los ingresos afectos y los elementos (costos) incurridos para brindar el servicio deben ser considerados como un gasto deducible para efectos de obtener la Renta Neta.
- La Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT señala que el mencionado Registro de Costos debe contener la información mensual de los diferentes elementos del costo, relacionados con el proceso productivo del período y que determinen el costo de producción respectivo. Al revisar el formato del Registro de Costos, es evidente que los mismos corresponden a la información que normalmente utiliza una empresa industrial que tiene un proceso de producción, por lo que estos formatos no serían aplicables para una empresa de servicios.
- El propósito principal del Registro de Costos es la determinación del costo de ventas así como del costo de producción, ambos referidos a la valuación de los bienes tangibles y corpóreos obtenidos de una actividad productiva.
- Las empresas que únicamente mantengan o cuenten con inventarios que no tengan una forma física o material o que no se encuentren contenidos en un soporte físico quedan excluidos del cumplimiento de las obligaciones formales previstas por el Artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta y el Artículo 35° de su Reglamento, dado que en el caso de los inventarios inmateriales y de los inventarios producidos por empresas prestadoras de servicios, no resulta posible llevar el registro de costos.
- De una lectura conjunta de estos Artículos de la LIR y su reglamento además de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT que en su Artículo 13°,

numeral 10, podemos concluir que este registro está limitado a las empresas productivas, y las que compran insumos para transformarlos a fin de convertirlos en bienes.

- De acuerdo a los Principios de Legalidad y de Tipicidad, la infracción tipificada en el numeral 1 del Artículo 175° del Código Tributario referido a “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”, en lo referente al Registro de Costos no es aplicable para aquellas entidades que tienen por giro la prestación de servicios, puesto que no es posible una extensión analógica, puesto que se vulneraría la Constitución Política, El Código Tributario y la Ley del Procedimiento Administrativo General, conclusión que fue ratificada con las RTF N° 4289-8-2015, 8246-8-2015 y el Informe N° 135-2015-SUNAT/5D0000, solo sobre las obligaciones formales.
- Nuestra Ley del Impuesto a la Renta, al parecer estaría discriminando a la prestación de servicios no otorgándole la debida importancia, muy a pesar que en los últimos años este sector tuvo una participación importante en el crecimiento de nuestro Producto Bruto Interno (PBI).
- Es muy importante que en materia tributaria la legislación sea clara, precisa y certera, a efecto de exigir el cumplimiento de los tributos a los contribuyentes, pues en caso contrario se estaría legalizando una arbitrariedad y una inseguridad jurídica a este importante sector económico de nuestro país.
- Según podemos advertir del texto de la RTF N° 8246-8-2015 que es de Observancia obligatoria, el Tribunal establece que en el caso de empresas comercializadoras y las prestadoras de servicios, no es posible, la llevanza del registro de costos, porque a su criterio generaría mayores costos de cumplimiento a aquellos contribuyentes a quienes no les resulta aplicable el registro de costos.
- Asimismo, el Tribunal afirma que si bien las empresas prestadoras de servicios incurren en costos en el desarrollo propio de sus actividades que realizan debe considerarse, que el Artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta no ha recogido el concepto de costos de servicios y que el concepto de **“costos de producción”** solo se refiere a la producción de bienes materiales que deben ser tratados como

activos dentro de las existencias de un negocio, lo que al igual que en las empresas comercializadoras, no viene ocurriendo a criterio de este Órgano Colegiado en el caso de las prestadoras de servicios, siendo que el Registro de Costos es una obligación prevista únicamente para los casos que exista un costo de producción de bienes a entidades que cuenten con un proceso productivo del que se deriven “unidades producidas” muy a pesar de encontrarse de acuerdo a sus ingresos anuales, obligados a llevar el Sistema de Contabilidad de Costos.

- Es ahí donde surgen la discrepancia en este extremo de la Resolución de Observancia Obligatoria, puesto surge una gran interrogante ¿las empresas que prestan servicios no pueden producir un bien físico?, desde nuestra perspectiva sería una respuesta **afirmativa**, dado que si lo podrían hacer y como ejemplo ponemos a las empresas constructoras, entendiéndose como tales, a aquellas dedicadas a brindar únicamente el servicio de construcción a todo costo, en donde realizan adquisiciones o compras destinadas a su giro, otro sería las empresas que prestan servicios y a la vez tercerizan sus servicios.
- Es necesario precisar, como también aclarar que lo indicado por la resolución comentada, que las empresas de estos rubros (servicios o comercializadoras de bienes) deben obligatoriamente llevar un control de las adquisiciones efectuadas para la realización de sus actividades de los materiales (bienes corpóreos) utilizados, consecuentemente ello se realizara a través de otros mecanismos como son el Inventario Permanente en Unidades Físicas y Valorizados.

RECOMENDACIONES

Como hemos podido observar a lo largo del trabajo lo que se hizo es tratar de dar una opinión coherente del tema controvertido sobre el costo computable en las empresas de servicios y pudimos establecer que no existe razón alguna que la ley del Impuesto a la Renta, haga a un lado a este importante sector económico por lo que a continuación detallaremos las recomendaciones:

- Tener presente las empresas de servicios, si bien es cierto que no tengan la obligación de llevar el registro de costos, eso no les exime de realizar o implementar sus controles de los bienes corpóreos utilizados en la realización de sus actividades con la finalidad de no tener ningún tipo de contingencias tributarias con el fisco, además, debo advertir a las empresas constructoras, es decir a las que brindan únicamente servicios de construcción a todo costo, si, realicen su registro de costos, esta posición es la más conservadora posible y las otras que presten servicios también deberían tener este registro tan importante no solo por cuestiones tributarias si no al contrario para medir de una manera más eficaz sus costos y rentabilidad de su empresa.
- Adicionalmente a este hecho, hemos podido hacer una breve modificación a nuestra legislación vigente la misma que la mostramos a continuación dicha propuesta de cambio normativo, con su debida justificación del caso.

Tabla R.1

Propuesta de cambio normativo

NORMA VIGENTE	PROYECTO DE NORMA
LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA (Decreto Supremo N° 179-2004-EF) Artículo 20° 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	LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA (Decreto Supremo N° 179-2004-EF) Artículo 20° 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 <u>o la prestación de servicios</u> , la Renta Bruta estará dada por la diferencia existente entre el

<p>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.</p> <p>No será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante:</p> <p>(i) Tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.</p> <p>(ii) La SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes”.</p> <p>La obligación de sustentar el costo computable con comprobantes de pago no será aplicable en los siguientes casos:</p> <p>(i) cuando el enajenante perciba rentas de la segunda categoría por la enajenación del bien;</p> <p>(ii) cuando de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago no sea obligatoria su emisión; o,</p> <p>(iii) cuando de conformidad con el Artículo 37° de esta Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos, en cuyo caso el costo podrá ser sustentado con tales documentos.</p> <p>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.</p> <p>El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.</p> <p>Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.</p> <p>Para efectos de lo dispuesto en el párrafo</p>	<p>ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados <u>o de los servicios prestados</u>, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.</p> <p>No será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante:</p> <p>(i) Tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.</p> <p>(ii) La SUNAT les haya notificado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes”.</p> <p>La obligación de sustentar el costo computable con comprobantes de pago no será aplicable en los siguientes casos:</p> <p>(i) cuando el enajenante perciba rentas de la segunda categoría por la enajenación del bien;</p> <p>(ii) cuando de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago no sea obligatoria su emisión; o,</p> <p>(iii) cuando de conformidad con el Artículo 37° de esta Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos, en cuyo caso el costo podrá ser sustentado con tales documentos.</p> <p>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.</p> <p>El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.</p> <p><u>En el caso de servicios, el ingreso neto se establecerá deduciendo del ingreso bruto los descuentos que se otorguen.</u></p> <p>Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.</p> <p>Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior</p>
--	--

<p>anterior entiéndase por:</p> <p>1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.</p> <p>2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.</p> <p>3) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.</p>	<p>entiéndase por:</p> <p>1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.</p> <p>2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.</p> <p>3) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.</p> <p><u>El costo computable de los servicios prestados se determinará considerando la mano de obra, los materiales utilizados y los costos indirectos incurridos para la prestación del servicio. No se podrá considerar el costo del servicio como gasto.</u></p> <p><u>Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las Normas Internacionales de información Financiera (NIIF), en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley.</u></p> <p><u>En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable de los bienes o servicios.</u></p>
--	---

Fuente: Elaboración propia.

- Si es bien cierto existe Norma XVI (suspendida en sus párrafos pertinentes) que permite luchar contra la simulación relativa y el fraude a la ley; en ese sentido, aun cuando se considere que esta planificación tributaria podría ser muy agresiva, si no se hace las modificaciones pertinentes, podría arribarse a la conclusión que un costo de servicios podría ser sustentado sin el correspondiente comprobante de pago tal como anteriormente lo ha sido hasta el 31 de diciembre de 2012 en lo referido al costo computable de los bienes corpóreos, si no recordemos que el 29 de junio se publicó el Decreto Legislativo 1112 y que es vigente desde el 1 de enero de 2013 modificándose que el costo computable de los bienes enajenados, tiene que ser sustentado con el debido comprobante de pago, entonces es necesario ya

legislar sobre este vacío por estas y otras razones se propone este cambio normativo, este hecho que se propone también generaría mayor certeza y seguridad jurídica sobre el particular.

- Un argumento adicional para considerar que nuestra propuesta de norma es mejor a la que existe actualmente es que, tal y como está redactada actualmente el Artículo 20° de la LIR, permite inclusive a poder diferir ingresos, es decir un ingreso obtenido en el ejercicio 1, puede ser diferido para el ejercicio económico 2, y este hecho de cierta manera es hasta perjudicial al fisco en su recaudación; razón por la cual, este proyecto de norma, al tener claro la correlación costo, gasto e ingreso, quita cualquier duda sobre dicha posibilidad y le otorga mayores herramientas de lucha contra la simulación y el fraude a la ley a la Administración, en casos donde pese a configurarse supuestos de simulación o fraude a la ley.

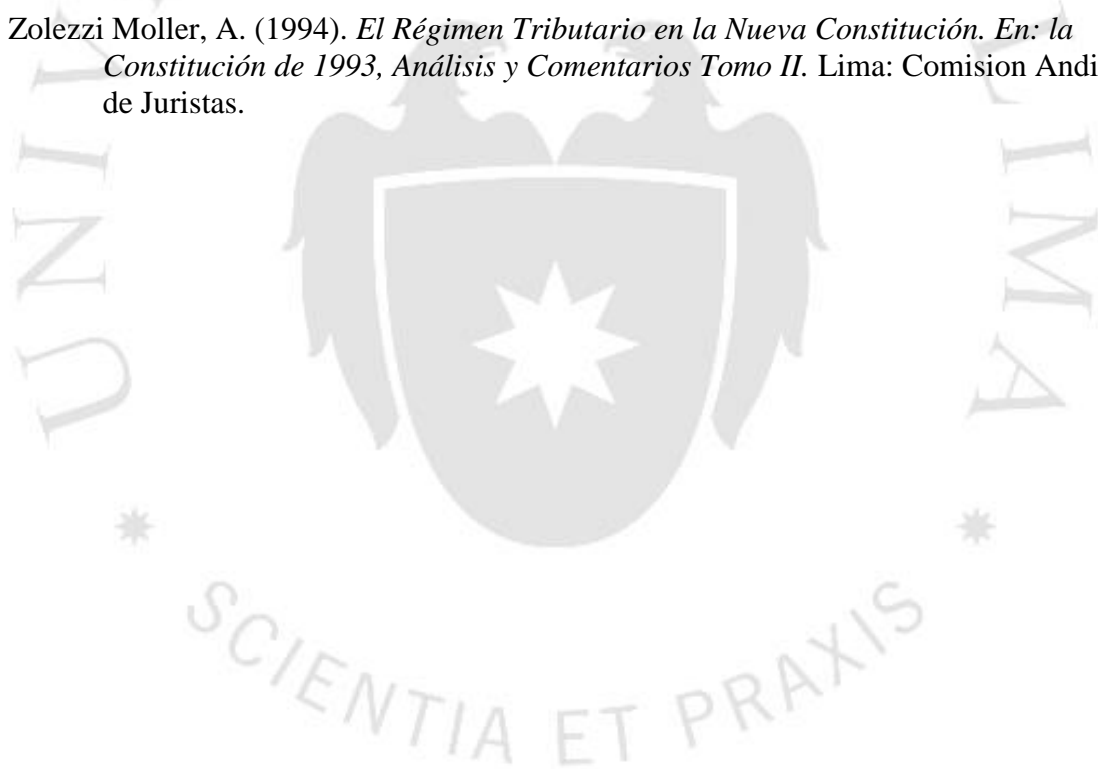


REFERENCIAS

- Anthony, R., & Reece, J. (1982). *Principios Contables*. Buenos Aires: El Ateneo.
- Barletta, F., Pereira, M., Robert, V., & Yoguel, G. (2013). Argentina: dinámica reciente del sector de software y servicios informáticos. *Revista de la CEPAL*(110), 137-155. Obtenido de <http://www.cepal.org/publicaciones/xml/1/50511/RVE110Yoqueletal.pdf>
- Bravo Cucci, J. (2002). Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta. *VII Jornadas Nacionales de Tributación*, 63-72.
- Bravo Cucci, j. (2015). *Fundamentos del Derecho Tributario*. Lima: Juristas Editores.
- Caballero Bustamante. (18 de 06 de 2015). www.caballeroBustamante.com.pe. Obtenido de www.checkpoint.com.pe: <http://caballeroBustamante.com.pe/marketingperu/2015/editorial/190615libros.pdf>
- Castro Galvez, L. (2010). *Algunas reflexiones sobre el costo computable para efecto del Impuesto a la Renta*. Lima: Analisis Tributario.
- Choy Zevallos, E. E. (08 de 2012). El dilema de los costos en las empresas de servicios. *Quipukamayoc*, 7-14. Recuperado el 15 de 04 de 2017, de <http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2012/V20n35-I/pdf/a02v35n1.pdf>
- Choy, M., & Chang, G. (2014). *Medidas macroprudenciales aplicadas en el Perú*. Lima: Banco Central de Reserva del Perú. Obtenido de <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Documentos-de-Trabajo/2014/documento-de-trabajo-07-2014.pdf>
- Estudio caballero bustamante. (2009). Sistemas de costos para empresas prestadoras de servicios. *Informativo Caballero Bustamante*, C2-C3.
- Estudio Caballero Bustamante. (2015). ¿Todas las empresas de servicios estaría obligadas a llevar libros de inventarios?-A proposito de la RTF de observancia obligatoria N° 4289-8-2015. *Informativo Caballero Bustamante*, A6.
- Finney, H. A., & Miller, H. E. (1967). *Contabilidad Intermedia* (Vol. Tomo I). Mexico: Hispano Americana.
- Garcia Mullin, R. (1978). *Manual del Impuesto a la Renta*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET).
- García Nieto, J. P. (2013). *Consturye tu Web comercial: de la idea al negocio*. Madrid: RA-MA.

- Kieso, D. E., & Weygandt, J. J. (2008). *Contabilidad Intermedia*. Distrito Federal: Editorial Limusa, S.A. de C.V., Grupo Noriga Editores (Ciencia y Tecnica).
- Kohler, E. L. (2005). *Diccionario para Contadores* (Sexta ed.). Mexico: Limusa.
- León Zárate, A. M. (15 de 05 de 2015). *Los Principios Constitucionales del Derecho Tributario y su inclusión en el Código Tributario vigente en el Perú*. Obtenido de www.unac.edu.pe/:
http://www.unac.edu.pe/documentos/organizacion/vri/cdcitra/Informes_Finales_Investigacion/Diciembre_2011/IF_LEON%20ZARATE_FCC.pdf
- Medrano Cornejo, H. (1987). Acerca del Principio de Legalidad en el Derecho Tributario Peruano. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 3-28.
- Medrano Cornejo, H. (s.f.). *Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Recuperado el 29 de 03 de 2017, de IPDT-Nuestras Publicaciones:
http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev05_HMC.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (s.f.). *Consejo normativo de contabilidad*. Recuperado el 03 de 05 de 2017, de Ministerio de Economía y Finanzas:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/2_NIC.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (s.f.). *Tribunal Fiscal*. Recuperado el 30 de 04 de 2017, de Ministerio de Economía y Finanzas:
http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=section&id=41&Itemid=100145&lang=es
- Polimeni, R. S., Fabozzi, F. J., & Adelberg, A. H. (1994). *Contabilidad de Costos*. Santafé de Bogotá: McGRAW-HILL.
- Reig, E. J., Gebhardt, J., & Malvitano, R. H. (2006). *Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: Macchi.
- Sasso, H. L. (1992). *El Proceso Contable*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Stickney, C. P., Well, R. L., Schipper, K., & Francis, J. (2012). *Contabilidad Financiera, una introducción a conceptos, métodos y usos* (1ra ed.). Buenos Aires: Cengage Learning.
- SUNAT. (30 de 04 de 2017). <http://www.sunat.gob.pe/>. Obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/>:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/c086-2013.pdf>
- SUNAT. (30 de 04 de 2017). www.sunat.gob.pe/. Obtenido de www.sunat.gob.pe/:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i0212006.htm>
- Tribunal Fiscal. (31 de 05 de 2015). <https://www.mef.gob.pe/>. Obtenido de <https://www.mef.gob.pe/>:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2015/resolucion/2015_8_04289.pdf

- Tribunal Fiscal. (26 de 04 de 2017). *www.mef.gob.pe*. Obtenido de *www.mef.gob.pe*:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2015/resolucion/2015_8_04289.pdf
- V|Lex Perú. (31 de Mayo de 2015). *www.vlex.com.pe/*. Obtenido de *www.vlex.com.pe/*:
<https://vlex.com.pe/vid/-65142865>
- V|Lex Perú. (31 de Mayo de 2015). *www.vlex.com.pe/*. Obtenido de *www.vlex.com.pe/*:
<https://vlex.com.pe/vid/-472676438>
- Velasquez Calderon, J., & Vargas Cancino, W. (1997). *Derecho Tributario Moderno, Introducción al Sistema Tributario Peruano*. Lima: Grijley.
- Weygandt, J. J., Kieso, D. E., & Kimmel, P. D. (2008). *Principios de contabilidad* (1ra ed.). Distrito Federal: Limusa S.A. de C.V. y Grupo Noriega.
- Wittmann, R. (2006). ¿Hubo una revolución en la lectura a finales del siglo XVIII? En G. Cavallo, & R. Chartier, *Historia de la lectura en el mundo occidental* (págs. 435-472). México D.F.: Santillana.
- Zolezzi Moller, A. (1994). *El Régimen Tributario en la Nueva Constitución. En: la Constitución de 1993, Análisis y Comentarios Tomo II*. Lima: Comision Andina de Juristas.



BIBLIOGRAFÍA

- Abanto Bromley, M., y Luján Alburqueque, L. (2013). *El gasto, el costo y el costo computable*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Alva Mateucci, M. y García Quispe, J. (2012). *Aplicación práctica del Impuesto a la Renta – Ejercicio 2011-2012*. Lima: Instituto Pacífico.
- Alva Matteucci, M. *et. al.* (2014). *Diccionario de jurisprudencia tributaria*. Lima: Instituto Pacífico.
- Bahamonde Quinteros, M. (2012). *Aplicación práctica de la Ley del Impuesto a la Renta. Personas naturales y empresas*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Bravo Cucci, J. (2013). *Derecho tributario reflexiones*. Lima: Jurista editores.
- Caballero Bustamante (2015). ¿Todas las empresas de servicios estarían obligadas a llevar libros de inventarios? - A propósito de la RTF de observancia obligatoria N° 04289-8-2015. *Informativo Caballero Bustamante*, Lima. Segunda quincena de Junio de 2015.
- Caballero Bustamante (2009). “Sistemas de Costos para Empresas Prestadoras de Servicios” *Informativo Caballero Bustamante*, Lima. Segunda quincena de setiembre de 2009.
- Castro Gálvez, Luis. (2010) “*Algunas Reflexiones sobre el Costo Computable para Efecto del Impuesto a la Renta*”. Análisis Tributario, Lima.
- Chambergu Guillermo, I. (2009). *Análisis de costos y presupuestos en el planeamiento estratégico gerencial*. Lima: Instituto Pacífico.
- De Velazco Borda, J. (2012). “Aspectos Tributarios de las fórmulas de costeo de los inventarios en el Perú”. *Enfoque contable*, N° 3, pp. 43-47. Lima.
- Durán Rojo, L. (2014). “La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial”. *Enfoque contable*, N° 7, pp. 30-42. Lima.
- Durán Rojo, L., y Mejía Acosta, M. (2014). *Impuesto a la Renta*. (ed. 2014) Lima: Asesoramiento y Análisis Laborales.
- Fernández Cartagena, J. (noviembre, 2004). *El concepto de Renta en el Perú*. En VIII Jornadas nacionales de derecho tributario, Lima. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/07_VIIIJorIPDT_JFC.pdf
- Flores Soria, J. (2006). *Costos y presupuestos*. Lima: CECOF asesores.
- Horngren, C. y Foster, George. (1991). *Contabilidad de costos*. (6ta ed.) México: Prentice-Hall Hispanoamericana.

- IASB (2008). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*. Londres: IASCF Publications Department.
- Klynveld Peat Marwick Goerdeler (2012). *Las NIIF comentadas*. (4ª ed.) Navarra: Aranzadi.
- Luján Albuquerque, L. (2009). *Contabilidad de costos*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Mantilla, S. (2013). *Estándares / Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS / NIIF)*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Mejía Manrique, M. (2013). “Reflexiones sobre las obligaciones tributarias de inventarios y contabilización de costos”. *Enfoque contable*, N° 6, pp. 39-41. Lima.
- Moreano Valdivia, C. (2014). “Apuntes sobre la comisión de la infracción por no llevar registros vinculados a la contabilidad de costos”. *Análisis tributario*. Vol. XXVII. N° 321. Pp: 11-13. Lima.
- Moreano Valdivia, C., y Uriarte, B. (2014). “Notas adicionales sobre la comisión de la infracción por no llevar registro de costos”. *Análisis Tributario*. Vol. XXVII N° 323. Pp: 28-29. Lima.
- Neuner, J. (1979). *Contabilidad de costos, tomo I*. (2a ed. en español) México D.F.: UTEHA.
- Nue Bracamonte, A. (2014). Costos en la prestación de servicios. En *II foro de Tributación y Contabilidad, tomo II* (pp. 331-345). Lima: ECB Ediciones.
- Ortega Salavarría, R. (2012). *Existencias*. Lima: ECB ediciones.
- Ortega Salavarría, R. y Pacherras Racuay, A. (2010). *Impuesto a la Renta. Ejercicios gravables 2009-2010*. Lima: Ediciones Caballero Bustamante.
- Ortega Salavarría, R., y Pacherras Racuay, A. (2012). *Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Ejercicios gravables 2011-2012*. Lima: Ediciones Caballero Bustamante.
- Picón Gonzales, J. (2011). *¿Quién se llevó mi gasto?* (3ª ed.) Lima: Dogma ediciones.
- Plan Contable General Empresarial (PCGE) ha sido aprobado mediante Resolución N° 043-2010-EF/94 publicado el 12.05.2010.
- Polimeni, R., Fabozzi, F., y Adelberg, A. (1994). *Contabilidad de costos*. (3ª ed.) Lima: McGraw-Hill.
- Ripoll Feliu, V., Duque Roldán, M. y Osorio Agudelo, J. (2011). “Valoración de Existencias en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 2)”. *Enfoque contable*, N° 2, pp. 12-19. Lima.

Sánchez Gamarra, R. (2000). *Administración de costos*. Lima: Programa Especial de Profesionalización en Ciencias Administrativas de la Universidad Inca Garcilaso de la Vega.

Santa Cruz Ramos, A., y Torres Carpio, M. (2008). *Tratado de contabilidad de costos, tomo I*. Lima: Instituto Pacífico.

Torres Orihuela, G. (2013). *Tratado de contabilidad de costos por sectores económicos*. Lima: Marketing consultores.

Villanueva Gonzalez, M. (noviembre, 2004). *Las Rentas Empresariales*. En VIII Jornadas nacionales de derecho tributario, Lima. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/12_VIIIJorIPDT_MVG.pdf.

