

INFORME N.° 071-2010-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se consulta si para efectos de determinar diferencias de inventario a una empresa que realiza actividad productiva o procesamiento de productos primarios, resulta válido, en virtud de lo dispuesto por el numeral 69.1 del artículo 69° del Código Tributario, considerar la producción de productos terminados "estimada", obtenida sobre la base de considerar que toda la materia prima adquirida ha sido enviada a producción, para lo cual se aplica un coeficiente de producción "promedio" obtenido en la etapa de fiscalización.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.° 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).

ANÁLISIS:

Para efectos de absolver la consulta formulada se parte de la premisa que la misma se encuentra dirigida a determinar si para establecer la presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios, regulada por el numeral 69.1 del artículo 69° del TUO del Código Tributario, se puede considerar para el inventario físico una producción "estimada" obtenida de presumir que toda la materia prima adquirida ha sido enviada a producción, aplicándose para el efecto un coeficiente de producción "promedio" determinado en la etapa de fiscalización.

Al respecto, cabe indicar que el citado numeral 69.1 del artículo 69° del TUO del Código Tributario, que regula el procedimiento de Inventario Físico aplicable para determinar la presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios, señala que la diferencia entre la existencia de bienes que aparezcan en los libros y registros y la que resulte de los inventarios comprobados y valuados por la Administración, representa, en el caso de faltantes de inventario, bienes transferidos cuyas ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior a la toma de inventario; y en el de sobrantes de inventario, bienes cuyas compras y ventas han sido omitidas de registrar en el año inmediato anterior a la toma de inventario.

Asimismo, establece que el monto de las ventas omitidas, en el caso de faltantes, se determinará multiplicando el número de unidades faltantes por el valor de venta promedio del año inmediato anterior⁽¹⁾; y en el caso de sobrantes, aplicando un coeficiente al costo del sobrante determinado⁽²⁾.

¹ Para determinar dicho valor de venta se debe tomar en cuenta el valor de venta unitario del último comprobante de pago emitido en cada mes o, en su defecto, el último comprobante de pago que corresponda a dicho mes que haya sido materia de exhibición y/o presentación. En caso exista más de una serie autorizada de comprobantes de pago, se debe tomar en cuenta el último comprobante de pago que corresponda a la última serie autorizada en la fecha en que se emitió el mismo.

² El costo del sobrante se determina multiplicando las unidades sobrantes por el valor de compra promedio del año inmediato anterior. Asimismo, el coeficiente en mención, en los casos en que el contribuyente se encuentre obligado a llevar un sistema de contabilidad de costos, resultará de dividir las ventas



Sobre el particular, resulta necesario indicar que una presunción legal, por definición, debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido, y por tanto debidamente probado.

En efecto, Héctor Villegas señala que la determinación sobre base presuntiva se da *"cuando el fisco se ve imposibilitado de obtener los elementos certeros necesarios para conocer con exactitud si la obligación tributaria sustancial existe, y -en su caso- cuál es su dimensión pecuniaria (...). En estos casos, la determinación se hace en mérito a los hechos y circunstancias conocidas que por su vinculación o conexión normal con circunstancias fácticas que las leyes tributarias respectivas prevén como hechos imponderables, permitan inducir la existencia y cuantía de la obligación"*⁽³⁾.

Por su parte, Susana Navarrine y Rubén Asorey indican que *"la presunción es el resultado de un proceso lógico mediante el cual, de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable"*⁽⁴⁾.

Dichos autores afirman, además, que *"la presunción siempre se basa en un hecho conocido de existencia cierta para el que se dispone de certeza jurídica, del cual se deriva la existencia de un hecho desconocido cuya factibilidad es muy probable por la relación natural que existe entre ambos"*⁽⁵⁾.

En ese sentido, en el supuesto regulado por el numeral 69.1 del artículo 69° del TUO del Código Tributario, todos los elementos que dan origen a la diferencia de inventario, tales como: a) El detalle de los bienes que figuran en los libros y registros contables; b) La toma de inventario físico, y c) El seguimiento de las existencias, deben ser ciertos y exactos, y estar debidamente acreditados⁽⁶⁾.

Ahora bien, en el supuesto materia de consulta, para efectos de determinar el inventario físico, se está tomando como referencia una producción "estimada" obtenida de considerar que toda la materia prima adquirida ha sido enviada a producción, lo cual no constituye un hecho conocido de existencia cierta.

Debe tenerse en cuenta que el objetivo de una toma de inventario físico realizada por la Administración Tributaria, es precisamente contar con dicho dato como base de comparación con lo registrado en los libros contables, por lo que debe tratarse de un hecho cierto verificable físicamente, a fin de otorgar validez a los

declaradas o registradas correspondientes al año inmediato anterior a la toma de inventario entre el promedio de los inventarios valorizados mensuales del citado año; y en los demás casos, inclusive en aquellos en que encontrándose obligado el contribuyente a llevar contabilidad de costos no cumple con dicha obligación o llevándola se encuentra atrasada a la fecha de toma de inventario, el coeficiente resultará de dividir las ventas declaradas o registradas entre el valor de las existencias finales del año, obtenidas de los libros y registros contables del año inmediato anterior a la toma de inventario o, en su defecto, las obtenidas de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del último ejercicio gravable vencido.

³ VILLEGAS, Héctor. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Octava Edición. Editorial Astrea. Bs. As. Pág. 432.

⁴ NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. "Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario". Tercera Edición. Lexis Nexis Argentina S.A. Pág. 6.

⁵ Op. Cit. Pág. 8.

⁶ Criterio compartido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 07372-3-2002.



resultados que se hallen luego de efectuada dicha comparación; ello no se lograría si para la toma de inventario en mención se tiene como base una supuesta producción obtenida de una estimación, ya que por su naturaleza no constituye un hecho cierto, no pudiendo garantizarse, por tanto, su veracidad.

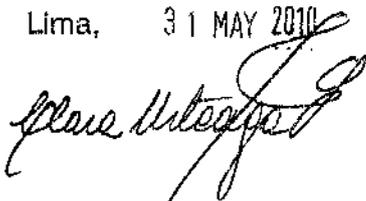
Por lo expuesto, se concluye que para establecer la presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios, regulada por el numeral 69.1 del artículo 69° del TUO del Código Tributario, no resulta válido considerar para el inventario físico una producción "estimada" obtenida de considerar -en la etapa de fiscalización- que toda la materia prima adquirida ha sido enviada a producción.

CONCLUSIÓN:

Para efectos de aplicar la presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios, regulada por el numeral 69.1. del artículo 69° del TUO del Código Tributario, a una empresa que realiza actividad productiva o procesamiento de productos primarios, no resulta válido que el inventario físico sea determinado en base a una producción "estimada" obtenida de presumir -en la etapa de fiscalización- que toda la materia prima adquirida por el contribuyente ha sido enviada a producción.

Lima,

31 MAY 2010



CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA



00208-D10

CÓDIGO TRIBUTARIO - Determinación de la presunción por diferencia de inventarios regulada en el artículo 69°.