

INFORME N.º 0135-2015-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se consulta si existe la obligación de llevar Registro de Costos, tratándose de empresas de servicios, comercialización u otra actividad que no sea la producción de bienes.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, el Reglamento).
- Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT que establece normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios, publicada el 30.12.2006 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. El segundo párrafo del artículo 65º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone 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. Los demás perceptores de rentas de tercera categoría están obligados a llevar contabilidad completa de conformidad con lo que disponga la SUNAT.

Asimismo, el inciso b) del tercer párrafo del referido artículo señala que, mediante resolución de superintendencia, la SUNAT podrá establecer los libros y registros contables que integran la contabilidad completa.

Al respecto, el numeral 12.2 del artículo 12º de la Resolución de Superintendencia N.º 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 los siguientes libros y registros contables:

- a) Libro de Inventarios y Balances.
- b) Libro Diario.
- c) Libro Mayor.
- d) Registro de Compras.
- e) Registro de Ventas e Ingresos.

A su vez, el numeral 12.3 del citado artículo establece que, para efectos del inciso b) del tercer párrafo del artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta, los libros y registros que integran la contabilidad completa son los siguientes:

- a) Libro Caja y Bancos.
- b) Libro de Inventarios y Balances.
- c) Libro Diario.
- d) Libro Mayor.
- e) Registro de Compras.
- f) Registro de Ventas e Ingresos.

Adicionalmente, el numeral 12.4 del mencionado artículo dispone que integrarán la contabilidad completa, entre otros, el Registro de Costos, el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y el Registro de Inventario Permanente Valorizado, siempre que el deudor tributario se encuentre obligado a llevarlos de acuerdo a las normas de la Ley del Impuesto a la Renta.

No obstante lo anterior, el numeral 12.5 del aludido artículo señala que lo dispuesto en el numeral 12.2 es sin perjuicio que los perceptores de rentas de tercera categoría, de acuerdo a las normas de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentren obligados a llevar el libro y/o los registros que se aluden en el numeral 12.4.

2. Por su parte, el artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los métodos señalados en dicho artículo.

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

3. Ahora bien, según los incisos a) y e) del artículo 35° del Reglamento, los deudores tributarios deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos de acuerdo con las siguientes normas:
 - a) Cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientas (1500 UIT) 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.

(...)

- e) Deberán contabilizar en un Registro de Costos, en cuentas separadas, los elementos constitutivos del costo de producción por cada etapa del proceso productivo. Dichos elementos son los comprendidos en la Norma Internacional de Contabilidad correspondiente, tales como: materiales directos, mano de obra directa y gastos de producción indirectos.

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

4. De otro lado, de acuerdo con lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario⁽¹⁾, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, entre otras resoluciones, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley.
5. Sobre el particular, cabe señalar que en la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N.° 08246-8-2015, la cual constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha indicado lo siguiente en relación con la obligación de llevar Registro de Costos por parte de los contribuyentes, empresas y sociedades que están dentro del campo de aplicación del inciso a) del artículo 35° del Reglamento y por tanto, obligados a llevar un Sistema de Contabilidad de Costos:

“(...) dado que (...) el Registro de Costos está relacionado con el control de los elementos constitutivos del costo de producción, debe considerarse el concepto que ha recogido la Ley del Impuesto a la Renta sobre el particular.

Al respecto, el artículo 20° de la citada ley lo define como el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción (...).

Sobre el particular, cabe destacar que dicha norma hace referencia a la producción de bienes (...).

(...)

¹ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias.

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 aquellas estarán obligadas a registrar información en el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y en el Registro de Inventario Permanente Valorizado.

(...)

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

Por tanto, haciendo una interpretación del inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que considere el propósito del Registro de Costos previsto por ésta, se concluye que si bien el anotado sistema está conformado por los tres registros mencionados, la obligación referida al Registro de Costos será exigible en la medida en que se cuente con un proceso productivo del que se deriven unidades producidas que califiquen como inventario”⁽²⁾.

En ese sentido, la RTF en cuestión ha dispuesto como precedente de observancia obligatoria 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”⁽²⁾.

6. Teniendo en cuenta lo señalado por la RTF N.º 08246-8-2015, cabe concluir que 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.

² El subrayado es nuestro.

CONCLUSIÓN:

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.

Lima, 24 SET. 2015

**ORIGINAL FIRMADO POR
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional (e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO**

mfc
A0949-D13
A0523-D14
A0575-D14

IMPUESTO A LA RENTA - Obligación de llevar Registro de Costos