



Tribunal Fiscal

N° 01251-4-2025

en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, precisando el citado artículo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de la mencionada ley.

Que el artículo 55 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, establecía que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro punto uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A, la que deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que por su parte, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el artículo 6 del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que, a efecto del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan «disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario» aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que del Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° _____, de fojas 15184 y 15201, se advierte que dichos valores fueron emitidos por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 y enero a diciembre de 2012, sobre la base del reparo por operaciones no reales, que inciden en la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2012.

Que toda vez que el mencionado reparo por operaciones no reales se encuentra arreglado a ley, conforme se ha señalado precedentemente y que, por su propia naturaleza, constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, según el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosado, resulta procedente la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, en consecuencia, al estar arreglado a ley los referidos valores, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

E. OTRAS MULTAS

1. Resolución de Multa N° _____

Que la Resolución de Multa N° _____ fue girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario, por omitir llevar el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas del ejercicio 2011, según Requerimiento N° _____ señalando como fecha de infracción el 11 de febrero de 2015, de foja 15140.

Que de conformidad con el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otras, con penas pecuniarias.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 62 del anotado código, la Administración en el ejercicio de su función fiscalizadora tiene la facultad de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes, y solo en el caso que por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera de un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles.



Tribunal Fiscal

N° 01251-4-2025

Que el numeral 4 del artículo 87 del citado código, antes de la modificación introducida mediante Decreto Legislativo N° 1315²⁷, establecía que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial, están obligados a llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme con lo establecido en las normas pertinentes.

Que el numeral 1 del artículo 175 del mismo código señala que constituyen infracción omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, establece que la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 175 del anotado código se sanciona con una multa equivalente al 0,6% de los Ingresos Netos (IN) precisando la Nota 10 de la aludida tabla que cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales, no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que de otro lado, conforme con el primer párrafo del artículo 62 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes mencionada, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio: a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL); c) Identificación específica; d) Inventario al detalle o por menor; y e) Existencias básicas.

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

Que por su parte, el inciso b) del artículo 35 del Reglamento de la referida ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF²⁸, 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 o iguales a (500) UIT y menores o iguales a mil quinientas (1,500) UIT del ejercicio en curso, sólo deberán llevar un Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.

Que por su parte, acerca de la obligación de llevar un Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, aplicable a las empresas de servicios, este Tribunal, mediante Resolución N° 04289-8-2015, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 16 de mayo de 2015, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha establecido que: *"Las exigencias formales previstas por el artículo 35° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación con los libros y registros referidos a inventarios sólo son aplicables a los contribuyentes, empresas o sociedades cuya actividad requiera practicar inventarios físicos o materiales"*.

Que en la referida resolución se ha señalado que *"(...) Así, en cuanto a los sujetos obligados a "practicar inventarios", tal como se desprende del artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta, no se aprecia que se haga mención expresa a algún tipo de actividad empresarial específica. Por tanto, la obligación de "practicar inventarios" es aplicable a todo tipo de empresa, sean éstas comerciales, extractivas²⁹;*

²⁷ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 31 de diciembre de 2016.

²⁸ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 5 de octubre de 2004.

²⁹ Cuyo elemento básico de la actividad se obtiene directamente de la naturaleza: agricultura, ganadería, caza, pesca, extracción de áridos, recursos hídricos, minerales, petróleo, etc.



Tribunal Fiscal

N° 01251-4-2025

industriales o que realicen algún proceso de transformación de la materia prima³⁰, así como las empresas cuyo principal elemento es la capacidad humana para realizar trabajos físicos o intelectuales³¹.

Por otro lado, debe determinarse si el artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta también obliga al control de los servicios calificados como inventarios.

(...) Ahora bien, se aprecia que 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 aceptado³², 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; cuyas entradas y salidas físicas son susceptibles de ser observadas y comprobadas, mediante conteo, medición, almacenaje y/o pesaje, según corresponda.

(...)

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 obtenga³³, 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. Sin perjuicio del análisis que amerite cada actividad en concreto, se presenta el siguiente cuadro a manera de ejemplo:

ACTIVIDAD EMPRESARIAL		
Empresas Comerciales	Empresas Industriales o extractivas	Empresas de servicios
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.	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 1 500 UIT del ejercicio en curso. 2. Control de los bienes producidos y vendidos, así como de bienes	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

³⁰ Lo que abarca actividades tan diversas como la construcción, la azucarera, la alimentaria, la maderera, la textil, etc.

³¹ Lo que incluye también una gran variedad de empresas, como las de transporte, las financieras y bancarias, comercio, seguros, hotelería, asesoría, educación, expendio de comida, etc.

³² No debe dejarse de considerar que el primer párrafo del citado artículo ordena valorar los inventarios conforme con su “costo de adquisición” o “costo de producción”, conceptos que han sido definidos por la propia Ley del Impuesto a la Renta.

³³ En cuanto al momento en el que surge la obligación de llevar inventarios, cabe precisar que las obligaciones dispuestas por el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, surgen a partir del 1 de enero de cada ejercicio gravable y a lo largo del ejercicio, teniendo en consideración el tipo de registro que se encuentre obligado el contribuyente a llevar según el nivel de los ingresos brutos anuales. En efecto, atendiendo a los plazos de atraso dispuestos por la Resolución N° 234-2006/SUNAT se tiene que el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas debe llevarse con un atraso no mayor de un mes, contado desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones relacionadas con la entrada o salida de bienes; mientras que el plazo máximo de atraso en el caso del Registro de Inventario Permanente Valorizado es de tres meses desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones relacionadas con la entrada o salida de los bienes. Finalmente, en el caso del Registro de Costos, el plazo máximo de atraso es de tres meses contados desde el día hábil siguiente al cierre del ejercicio gravable. De ello, se advierte que únicamente en el caso del Registro de Costos su exigencia se genera una vez concluido el ejercicio gravable, considerando que el contribuyente que se encuentra obligado a llevarlo tiene un plazo de atraso de hasta tres meses siguientes al cierre del ejercicio gravable.

En relación con las empresas que recién inician sus actividades, cabe indicar que no existe una norma específica que establezca los criterios que se deben considerar. Ante tal ausencia normativa, se considera pertinente aplicarlo dispuesto por el segundo párrafo del inciso a) del artículo 38 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable para el llevado de los libros y registros contables, por lo que al tratarse de un requisito que se vincula al llevado de los registros contables, en el caso de perceptores de rentas de tercera categoría que inicien actividades generadoras de estas rentas en el transcurso del ejercicio se considerarían los ingresos que presuman que obtendrán en éste.



Tribunal Fiscal

N° 01251-4-2025

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.	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. 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.	obtenidos durante el ejercicio precedente. 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.
---	---	---

(...) Así, 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.

(...) Por otro lado, 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. En efecto, respecto del costo de ventas, esto es, el costo computable del bien enajenado, corresponde al importe de los bienes que se transfieren en propiedad (bienes físicos). Asimismo, en el caso del costo de producción, se hace referencia a bienes que son objeto de una transformación física (...).

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

Que mediante el numeral 13 del Requerimiento N° , de foja 12301, la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera, entre otros, su Registro de Inventario Permanente en Unidades; siendo que en el punto 13 del resultado al citado requerimiento, de foja 12293, indicó que la recurrente no presentó dicho registro, conforme con lo dispuesto por el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Requerimiento N° , de foja 12270, la Administración señaló que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 del Decreto Supremo N° 122-94-EF y conforme a la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, la recurrente se encontraba obligada a llevar, entre otros, el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.

Que mediante escritos presentados por la recurrente, mediante los Expedientes N° de fojas 11474, 11475, 11492 y 11494, esta señaló que no había llevado el Kardex de almacén en el ejercicio 2011; y que en el caso de actividades de servicios de expendio de comidas y licores en cocteles, como era su caso, no existe obligación de llevar el Kardex o inventarios permanentes, por lo que no puede exigírsele la presentación de los mismos.

Que mediante el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , cerrado el 11 de febrero de 2015, de foja 12264, la Administración indicó que la recurrente se encontraba obligada a llevar el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, toda vez sus ingresos brutos superaron las 500 UIT en el



Tribunal Fiscal

N° 01251-4-2025

ejercicio 2010; por lo que se configuró la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario.

Que en ese sentido, conforme se ha analizado en los fundamentos de la citada resolución que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no se ha limitado a considerar que los deudores tributarios, a efecto del control de sus inventarios, únicamente deben tener en cuenta el nivel de sus ingresos brutos anuales, sino que además se debe verificar si practican inventarios³⁴, es decir, si administran o gestionan inventarios físicos o materiales, siendo que de la revisión de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, presentada por la recurrente mediante el Formulario Virtual PDT 668 N° , de fojas 14622 a 14625, se observa que declaró existencias por S/ 641 951,00; asimismo, en la aludida declaración se verifica que en dicho ejercicio la recurrente obtuvo ingresos por S/ 5 210 944,00, esto es, importe mayor a 500 UIT e inferior a 1 500 UIT del ejercicio en curso³⁵, por lo que se encontraba obligada a cumplir con las exigencias formales previstas por el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución N° 04289-8-2015, esto es, el llevado del Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas del ejercicio 2011.

Que de lo antes expuesto, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 de artículo 175 del Código Tributario, al haber omitido la recurrente el llevado del Inventario Permanente en Unidades Físicas del ejercicio 2011, por lo que al estar arreglada a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

2. Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° fue girada por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, por llevar con atraso mayor al permitido el Registro de Control de Activo Fijo del ejercicio 2012, según Requerimiento N° señalando como fecha de infracción el 29 de abril de 2013, de foja 15125.

Que de conformidad con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, los deudores tributarios deben llevar libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, entre otros, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme con lo establecido en las normas pertinentes.

Que el numeral 5 del artículo 175 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señalaba que constituye infracción, llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT que se vinculen con la tributación.

Que la sanción prevista para la infracción bajo análisis, según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del referido Código Tributario, modificada por Decreto Legislativo N° 953, aplicable a las personas y entidades generadores de renta de tercera categoría, es una multa equivalente a 0,3% de los ingresos netos para contribuyentes que perciban rentas de tercera categoría del Impuesto a la Renta; siendo que la Nota 11 de dicha Tabla, establecía que cuando la sanción aplicable se calcule en función a los IN anuales, no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

³⁴ Al respecto, la Resolución N° 04289-8-2015 señala que 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. Esta afirmación se corrobora del 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; lo que evidencia que se trata del control de bienes físicos o materiales.

³⁵ Mediante el Decreto Supremo N° 311-2009-EF, se estableció que la UIT vigente para el ejercicio 2010 sería de S/ 3 600,00.