



Tribunal Fiscal

N° 01359-4-2025

Que no resulta atendible lo alegado por la recurrente en el sentido que, en comparación con sus ingresos y al no superar las 3 UIT, el presente reparo no ameritaría mayor atención; por cuanto ello no enerva su obligación de cumplir con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta a fin de acreditar la procedencia de la deducción del gasto observado, lo que no hizo, por lo que carece de sustento los principios y normas que invoca¹¹.

Que en cuanto a que a fin de deducir un gasto por pérdidas extraordinarias, debe tenerse en cuenta que estas se encuentren relacionadas con bienes generadores de renta gravada, lo que no fue considerado por la Administración; cabe precisar que el motivo determinante del reparo obedece a que la recurrente no acreditó que en el ejercicio fiscalizado cumpliera con el requisito establecido en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme con lo expuesto en la presente resolución, por lo que lo señalado al respecto carece de sustento, así como la nulidad y normas invocadas por la recurrente.

Que ahora bien, respecto a la invocación de la Sentencia de Casación N° 39301-2023 LIMA, cabe señalar que sus efectos alcanzan solo a las partes respecto del caso concreto.

Que en cuanto a que la resolución apelada no argumenta nada nuevo y solo se limita a reproducir o parafrasear el texto legal, no habiendo desvirtuado sus argumentos planteados en su recurso de reclamación; cabe señalar que de la resolución apelada, de fojas 1012 vuelta a 1014 vuelta, se aprecia que la Administración cumplió con expresar los fundamentos de hecho y derecho que sustentan su decisión, habiendo emitido pronunciamiento sobre todas las cuestiones planteadas por la recurrente, por lo que lo señalado al respecto carece de asidero.

Que finalmente, respecto de los alegatos referidos al reconocimiento del gasto observado, en el ejercicio 2017, cabe señalar que la materia de grado en autos corresponde a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por lo que no cabe emitir pronunciamiento sobre el particular, sin perjuicio que la recurrente los plantee en el procedimiento que corresponda a aquel.

(iii) Costo de ventas no sustentado

Que la recurrente sostiene que la Administración reparó parte de su costo de ventas, en el entendido que no fue acreditado documentariamente.

Que precisa que, tal y como indicó en la fiscalización mediante su escrito de 3 de diciembre de 2019¹², el costo de ventas es deducible a fin de determinar la renta gravada, el cual en su caso se sustenta en libros y documentos que reúnen los requisitos establecidos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; así como los gastos incurridos para mantener la fuente productora. Cita el principio de causalidad y los criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Que asimismo, sostiene que los gastos y/o costos observados se encuentran debidamente sustentados con comprobantes de pago, corresponden al ejercicio fiscalizado y cumplen con lo establecido en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que no obstante lo anterior, considera que, sin expresar la causa, la Administración se limitó a indicar la improcedencia del costo declarado; y que en la resolución apelada no se realizó un reexamen de los hechos controvertidos, conforme lo dispone el artículo 127 del Código Tributario, ni se hizo una evaluación coherente y responsable de sus argumentos referidos a la falta de motivación, tanto en la etapa de fiscalización como de reclamación.

¹¹ Asimismo, cabe reiterar que los informes y oficios de la Administración que cita la recurrente no son vinculantes para este Tribunal.

¹² Si bien la recurrente alude a la respuesta presentada "en el Procedimiento de Reclamación, con el escrito de fecha 03 de diciembre de 2019", ello obedece a un error material, debiendo entenderse que se refiere al escrito presentado en dicha fecha en respuesta al Requerimiento N° , según se aprecia de foja 619.



Tribunal Fiscal

N° 01359-4-2025

Que se remite a lo expuesto en su escrito de reclamación, en el que agregó que, al comparar la información contenida en el Inventario Permanente Valorizado con los cuadros proporcionados en la fiscalización, la auditora no consideró que la diferencia determinada ascendería solo a S/ 14 758,07¹³; ni tomó en cuenta los S/ 298 745,55 que corresponden a siniestros (robos) ocurridos en marzo de 2016.

Que sobre dicho siniestro, indica que el referido monto de S/ 298 745,55 es considerado como gasto del ejercicio, pero en la declaración jurada se debe considerar como parte del costo; y que por tratarse de un robo de mercadería, aquel forma parte del Kardex y se presenta en los estados financieros como gasto, a fin de no desvirtuar el monto real del costo de ventas.

Que considera que lo anterior no fue desvirtuado en la fiscalización, pese a que fue comunicado de manera reiterada, lo que denota que no existe una debida motivación en la formulación del reparo, lo que acarrea su nulidad e improcedencia al amparo de lo establecido en los artículos 3, 6 y 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que mediante escrito de alegatos, se ratifica en los argumentos antes expuestos, los cuales considera se encuentran sustentados documentariamente; y agrega que las áreas de fiscalización y reclamos no expusieron los fundamentos de hecho y de derecho que tomaron en cuenta para no admitir la deducción de los importes reparados.

Que por su parte, la Administración manifiesta que reparó el costo de ventas por el importe total de S/ 1 209 703,00¹⁴, debido a que la recurrente no presentó documentación que lo acredite.

Que sobre el primer monto observado (S/ 312 813,55), precisa que este corresponde a la diferencia entre el costo de ventas consignado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y el que figura en el Registro de Inventario Permanente Valorizado; y que si bien la recurrente manifiesta que tal diferencia radica en que no incluyó la mercadería robada en marzo de 2016, debe tenerse en cuenta que en la fiscalización se dejó constancia que este importe registrado en el Asiento Contable N° , por el monto de S/ 298 745,55, tuvo como destino la cuenta – Gastos de ventas¹⁵.

Que asimismo, agregó que si bien la recurrente calculó el costo de ventas sumando todas las operaciones de los códigos de tipo de operación, no cumplió con explicar el motivo por el cual en algunos casos suma los montos netos¹⁶, y en otros (códigos 7, 22 y 28) solo los montos de las salidas de existencias, ni presentó documentación que sustente que estos constituyan costo de ventas del ejercicio 2016.

Que de otro lado, en cuanto a los montos de S/ 642 678,91 (código 11) y S/ 254 210,40 (código 25), precisa que solicitó a la recurrente que sustentara que estos correspondían efectivamente a costo de ventas, lo que no cumplió, toda vez que la documentación presentada no acredita que dichos conceptos califiquen como costo en los términos de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante escrito de alegatos, se remite a los argumentos antes expuestos y a los contenidos en el resultado de los requerimientos cursados en la fiscalización.

Que en el punto 3 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , de foja 973, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por costo de ventas no sustentado por la suma total de S/ 1 209 703,00, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° y señalando como base legal el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹³ (S/ 312 813,55 – S/ 299 031,14) + (S/ 975,66).

¹⁴ La Administración señala que dicho reparo se encuentra conformado por los siguientes montos: S/ 312 813,55, S/ 642 678,91 y S/ 254 210,40.

¹⁵ Más aún, la Administración señaló que el gasto por siniestro (robo) fue analizado por ella en el punto anterior, al cual se remite; y que en el supuesto que la recurrente lo haya declarado como parte de su costo de ventas, se tiene que este no califica como costo según lo establecido en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que dicho siniestro no constituye una venta de mercadería.

¹⁶ Esto es, ingresos menos salidas.



Tribunal Fiscal

N° 01359-4-2025

Que el artículo 20 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y precisa que 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.

Que dicho artículo precisa que, por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables; siendo que el costo de adquisición es la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

Que el artículo 62 de la citada ley 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, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio. En adición, prescribe 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 al respecto, el inciso a) del artículo 35 del citado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece que los deudores tributarios cuyos ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a 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 el penúltimo párrafo del citado artículo 35 agrega que, a fin de mostrar el costo real, los deudores tributarios deberán acreditar, mediante los registros establecidos en dicho artículo, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en los inventarios finales.

Que según el párrafo 34 de la NIC 2 Inventarios¹⁷, cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del período en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación.

Que de otro lado, en las Resoluciones N° 03559-4-2014, 03753-2-2012 y 04004-4-2012, este Tribunal ha dejado establecido que en la práctica contable, el costo de los bienes vendidos se determina aplicando la ecuación contable, inventario inicial más compras o el costo de producción del ejercicio, menos el inventario final. Asimismo, en las Resoluciones N° 14209-3-2008 y 02664-3-2008, entre otras, se precisa que los inventarios permanentes constituyen registros en los cuales se anota el ingreso y salida de existencias; en tal sentido, se encuentran referidos a movimientos de bienes, los que pueden ser diarios, semanales, mensuales o anuales, dependiendo de la oportunidad en la que se realicen las compras, las ventas, el proceso de producción o cualquier otra actividad que involucre entrada y salida de bienes.

¹⁷ Oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01 publicada el 2 de marzo de 2005, incluyendo las mejoras aprobadas mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 044-2010-EF/94.01.



Tribunal Fiscal

N° 01359-4-2025

Que por su parte, Finney y Miller¹⁸ señalan que para que los costos sean inventariables, esto es, para determinar el costo de los productos en existencia y su posterior costo de ventas, debe haber una conexión entre el costo y la adquisición o producción de artículos para la venta.

Que el Diccionario para Contadores de Eric L. Kohler¹⁹ 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. Precisa Paton²⁰ que el costo de las mercancías vendidas corresponde a todos los costos que han de cargarse directamente al artículo antes de que esté listo para su venta, incluye todo el costo de producción en la industria manufacturera y todos los costos de las mercancías (generalmente incluye gastos de adquisición) en una empresa mercantil.

Que según Abanto Bromley y otros²¹, bajo el término kárdex se engloba de forma más amplia cualquier sistema de control de inventarios que lleva una empresa; y para fines tributarios, este término es sinónimo del denominado "Registro de Inventario Permanente Valorizado". En este registro contable con incidencia tributaria, se registra toda la información por cada tipo de existencia, proveniente de la entrada y salida al almacén y sustentada en comprobantes de pago y/o documentos.

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01562-2-2004 se ha indicado que el Registro de Inventario Permanente Valorizado, conforme con la técnica contable, consiste en llevar por cada ítem de mercadería, de suministros o, según sea el caso, de materias primas, materias auxiliares o productos terminados, un control físico y valorado en el cual se muestre cada uno de los ingresos y salidas de estos productos, así como los respectivos saldos de estos movimientos, debiendo encontrarse respaldados por su documentación sustentatoria respectiva: partes de ingreso a almacén, notas de pedido, guías de remisión, facturas de compra y venta, entre otros, criterio acorde con lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 998-4-97.

Que por su parte, en los considerandos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04289-8-2015 de observancia obligatoria, se indica lo siguiente:

"(...)

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 aceptado²², 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.

Esto encuentra sustento, en primer lugar, en la definición de "valuación de inventarios" entendida como la determinación del costo o de la parte del costo asignable a las materias primas en existencia, a las mercaderías en proceso, a las existencias de productos terminados, a las mercancías en almacén para su venta y a los suministros²³.

¹⁸ FINNEY y MILLER, Curso de Contabilidad – Introducción I, Sexta Edición, Unión Tipográfica Editorial Hispano - Americana (UTEHA), México, 1977, pp. 300 y 301, citado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00898-4-2008.

¹⁹ KOHLER, Eric, Diccionario para Contadores, Sexta Edición, México, Editorial Limusa, 2005, p. 21.

²⁰ PATON, W.A., Manual del Contador, Tomo I. Reimpresión 1968, Unión Tipográfica Editorial Hispano - Americana (UTEHA), México, 1977, p. 25.

²¹ ABANTO BROMLEY, Martha y otros. Diccionario aplicativo para contadores, Primera Edición, Setiembre de 2012, Lima, Ediciones Gaceta Jurídica, p. 523.

²² 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.

²³ Al respecto, véase: COOPER, William W. e IJIRI, Yuji, Op. Cit., p. 717.



Tribunal Fiscal

N° 01359-4-2025

Así también, debe considerarse que la citada exigencia (la que no ha sufrido variación o modificación alguna en el tiempo²⁴), tiene como propósito el control de los bienes físicos que posee una empresa para la venta o para su consumo en sus actividades (entradas, salidas, inventario inicial e inventario final), con la finalidad de establecer el costo computable correspondiente, aspecto que no es posible realizar con los inventarios producidos por los proveedores de servicios".

Que como puede verse, el control de los bienes físicos que posee una empresa comercializadora se da a través del control de inventarios que efectúe, ya sea a través del Kardex y/o registro de inventario permanente valorizado, constituyéndose fuente para establecer el costo computable²⁵.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° de fojas 804 y 805, la Administración dio cuenta que en la Casilla 464 de la declaración jurada del ejercicio 2016²⁶, la recurrente consignó como costo de ventas el importe de S/ 68 665 111,00; sin embargo, del Registro de Inventario Permanente Valorizado proporcionado en atención a un requerimiento anterior²⁷, verificó que el costo de ventas ascendía a S/ 68 352 297,45, según el siguiente detalle:

Código tipo de operación	Descripción de operación	Ingresos	Salidas	Salidas – neto
1	Salida por venta		65 770 965,60	65 770 965,60
7	Promoción venta	19 362,30	33 016,12	13 653,82
11	Transferencia salida de almacenes	571 539,32	1 214 218,23	642 678,91
13	Mermas*		1 367 440,41	1 367 440,41
22	Salida de almacén venta	270 607,82	253 386,97	- 17 220,85
23			21 314,30	21 314,30
25			254 210,40	254 210,40
28		23 644,83	23 868,55	223,72
38	Salida por siniestros*		299 031,14	299 031,14
TOTAL		S/ 885 154,27	S/ 69 237 451,72	S/ 68 352 297,45

(*) Por estas salidas la Administración indica que solicitó el sustento mediante un anterior requerimiento

Que en tal sentido, le solicitó que sustentara por escrito y documentariamente lo siguiente:

- La diferencia entre el costo de ventas declarado en el ejercicio 2016 (S/ 68 665 111,00) y el anotado en el Registro de Inventario Permanente Valorizado (S/ 68 352 297,45), ascendente a S/ 312 813,55.
- Que las operaciones tipo 11 "Transferencia salida de almacenes" por el importe neto de S/ 642 678,91, y tipo 25 "Salida de almacén venta" por S/ 254 210,40, correspondan efectivamente a costo de ventas.

Que asimismo, le solicitó que proporcionara un escrito explicando el origen, naturaleza y destino de las operaciones, indicando los motivos que originaron las salidas de dichas existencias, así como los asientos

²⁴ Así, el artículo 70° del Decreto Legislativo N° 200 norma que aprobó la Ley del Impuesto a la Renta, a partir del ejercicio 1982, señalaba que: "los contribuyentes, empresas o sociedades que deban practicar inventario, en razón de la actividad que desarrollan, estarán obligados a llevar inventario permanente de sus existencias. La valuación de los inventarios se realizará de acuerdo con las normas que señale el Reglamento". Asimismo, indicaba que las empresas, en su caso, deberán contabilizar, en cuentas separadas, los siguientes elementos constitutivos del costo de producción: a) Materias primas; b) Mano de obra; y c) Gastos de fabricación y que "Con el objeto de mostrar el costo real, las empresas deberán acreditar, mediante registros adecuados, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en sus inventarios finales. En el transcurso del año podrán llevar un sistema de costos estimados que se adapten a su giro, pero al final del año, deberán necesariamente valorar sus existencias al costo real".

Agregaba el citado artículo 70° que: "El reglamento señalará las empresas que, en función de sus ingresos brutos anuales o por la naturaleza de sus actividades, deban cumplir con la totalidad de las normas del presente artículo. Asimismo, establecerá los métodos que podrán utilizarse para valuar, las existencias limitando la utilidad del método Últimas Entradas, Primeras Salidas (UEPS) al caso de contribuyentes, empresas o sociedades que llevan un sistema de contabilidad de costos basados en registro de inventario permanente".

²⁵ Similar criterio se encuentra contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07079-8-2019, entre otras.

²⁶ Presentada mediante Formulario Virtual PDT 704 N° de 6 de abril de 2017.

²⁷ En el Punto 1 del Requerimiento N° de foja 739, la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera el Registro de Inventario Permanente Valorizado de 2016, y proporcionara un análisis con la determinación del costo de ventas del ejercicio en base al mencionado registro (identificando los tipos de operación que conforman el indicado costo); siendo que en el resultado del citado requerimiento, la Administración dejó constancia que aquella cumplió con lo solicitado, de foja 728.



Tribunal Fiscal

N° 01359-4-2025

contables del Libro Diario. De tratarse de ventas, debía exhibir el comprobante de pago emitido y las guías de remisión correspondientes, así como los documentos que sustenten las entradas y salidas del almacén; y de tratarse de devolución de mercadería a proveedores, los comprobantes de pago, notas de crédito y guías de remisión que acrediten la adquisición de las existencias y/o devolución de estas²⁸.

Que a su vez, de tratarse de operaciones anuladas y posteriormente refacturadas, debía exhibir los nuevos comprobantes de pago emitidos, así como las respectivas copias de los comprobantes que contienen las operaciones anuladas; y cualquier otra documentación sustentatoria que considere pertinente.

Que mediante escrito de 9 de octubre de 2019, de fojas 777 y 778, la recurrente manifestó que la diferencia determinada por la Administración corresponde al siniestro (robo) de mercadería sufrida en Huacho, registrado en el Asiento Contable N° de 9 de marzo de 2016; y que con anterioridad cumplió con indicar que dicha diferencia no fue tomada en cuenta como parte del costo de ventas.

Que asimismo, refirió que la diferencia se explica en los saldos deudores que fueron restados de las salidas de los ítems por las siguientes operaciones: tipo 7 "Promoción venta" por S/ 19 362,30, tipo 22 "Salida almacén venta" por S/ 270 607,82 y tipo 28 "Salida almacén venta" por S/ 23 644,83, que suman en total S/ 313 615,55.

Que de otro lado, respecto a lo solicitado por las operaciones tipo 11 y 25, indicó que adjuntaba los documentos internos de su sistema, así como copias de los documentos que sustentan los movimientos de almacén.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 783 a 791, la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente e indicó lo siguiente:

- Por la diferencia entre el costo de ventas declarado y el consignado en el Registro de Inventario Permanente Valorizado: El Asiento Contable al que alude la recurrente fue registrado con destino a la Cuenta – Gastos de ventas, esto es, no incidió en el costo sino fue reconocido como gasto en el Estado de Resultados.

La propia recurrente detalló la determinación del costo de ventas del ejercicio a partir de su Registro de Inventario Permanente Valorizado, identificando el tipo de operación que conformaba tal costo ascendente en total a S/ 68 352 297,45, y si bien pretende sustentar el mayor costo que declaró (S/ 68 665 111,00) señalando que por las operaciones con códigos 7, 22 y 28 no tomó los importes netos, sino solo los importes por las salidas sin restar el costo de los ingresos de mercadería, no sustenta documentariamente el motivo por el cual no debe considerarse los ingresos de este tipo de movimientos del Kardex²⁹, lo que determina un costo de ventas sobrevaluado.

- Por las operaciones tipo 11 "Transferencia salida de almacenes" y tipo 25 "Salida de almacén venta": A fin de sustentar las salidas de mercadería respecto de la primera operación (tipo 11), la recurrente presentó los siguientes documentos:

Documento	Transacción	Almacén origen	Almacén destino	Observación
Nota de Salida 5	Transferencia entre almacenes	Almacén central	Almacén PFN ³⁰	Traslado del almacén central al PFN por cambios de productos vencidos
Nota de Salida 15				Traslado de productos fuera de conformidad cambiados en el mercado

²⁸ Debiendo sustentar documentariamente la devolución del dinero pagado o la reposición de la mercadería devuelta.

²⁹ La Administración precisó que los referidos ingresos no considerados, aludidos por la recurrente, ascendían a la suma de S/ 313 614,95, no obstante, la diferencia en el costo de ventas que solicitó sustentar ascendía a S/ 312 813,55.

³⁰ Productos Fuera de Norma (PFN), los cuales por su estado no pueden ponerse a la venta.



Tribunal Fiscal

N° 01359-4-2025

Se aprecia que ambos documentos señalan la "transferencia entre almacenes", habiéndose verificado en el Kardex la salida en un almacén y el ingreso en otro, por lo que estas operaciones no se encuentran vinculadas con el costo de venta, toda vez que solo se trata de traslado de bienes y no ventas.

De otro lado, en cuanto a las salidas de existencias por las operaciones tipo 25, la recurrente presentó la siguiente documentación que consigna como transacción "N/C proveedor":

Nota de Salida	Fecha	Observación	Nota de crédito proporcionada
4	12/3/2016	Producto llegó inconforme FV (solicitud nota de crédito.	
5	14/3/2016	Faltante al momento de recibir carga FV (solicitud nota de crédito con GR	
9	11/7/2016	Devolución de productos de la Factura N° de 29/06/2016 (Guía N°	
13	04/8/2016	Devolución de mercadería	-
23	12/4/2016	Devolución Guía de Remisión N°	
25	07/6/2016	Nota de Crédito N°	

De lo anterior concluye que la documentación presentada por la recurrente no sustenta que las salidas de existencias de almacén (por devolución de mercadería y/o rechazo parcial de la factura al proveedor) constituyan costo de ventas; no habiendo exhibido comprobantes de pago por las ventas que habría realizado, ni guías de remisión o documentos que sustenten que las referidas salidas correspondan a ventas.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de fojas 878 y 880, emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, la Administración requirió a la recurrente que presentara por escrito sus descargos a la observación formulada.

Que en el escrito de respuesta de 3 de diciembre de 2019, de fojas 607 y 608, la recurrente expresó que la auditora no consideró que la diferencia determinada al comparar la información contenida en el Inventario Permanente Valorizado con los cuadros que proporcionó, ascendería solo a S/ 14 758,07.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 860 a 862, la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, e indicó que el monto observado ascendente a S/ 312 813,55, corresponde a la diferencia entre el costo de ventas consignado en la declaración jurada del ejercicio 2016 y el obtenido del Registro de Inventario Permanente Valorizado, esto es, el análisis de la diferencia fue realizado en base a dicho registro en el que sí se consignó el importe correcto al que alude la recurrente; por lo que no resulta relevante lo señalado por esta en el sentido que la auditora no habría considerado tal monto por "salida de siniestros". Agrega que el cuadro al que alude presenta diferencias con el anotado registro no sustentadas³¹.

Que de igual manera, reiteró que la recurrente al realizar la sumatoria de los tipos de operaciones que conforman el costo de ventas, solo consideró el importe correspondiente a la salida de existencias, mas no sustenta el motivo por el cual no debe considerarse los ingresos de este tipo de movimientos del Kardex, lo que determina un costo sobrevaluado.

Que de otro lado, en cuanto al costo de ventas de las operaciones de tipo 11 y 25, la Administración señaló que la recurrente no presentó argumentos o documentación adicional a la antes evaluada. En tal sentido, mantuvo la observación por el monto total de S/ 1 209 702,86.

³¹ Asimismo, la Administración señaló que en el cuadro elaborado por la recurrente no se consideran los importes netos (salidas – ingresos) de las operaciones identificadas con códigos 7, 22 y 28, sino solo las salidas sin restarle el costo de los ingresos de mercadería; no habiendo sustentado documentariamente el motivo de ello.



Tribunal Fiscal

N° 01359-4-2025

Que de lo expuesto, se advierte que la materia de controversia consiste en determinar si el costo de ventas acotado se encuentra debidamente sustentado; siendo que de la revisión del resultado de los Requerimientos N° se tiene que dicho reparo se sustenta en las siguientes observaciones:

Concepto	Monto (S/)
Diferencia entre el costo de ventas declarado y el Kardex	312 813,55
Operación 11 "Transferencia salida de almacenes" no sustentada como costo	642 678,91
Operación 25 "Salida de almacén venta" no sustentada como costo	254 210,40
Total	1 209 702,86

Que de la revisión del Informe General de Fiscalización, de foja 899, se observa que la recurrente tiene como actividad económica principal a la "Venta mayorista de otros productos", y se dedica a la compra, venta y comercialización de cigarrillos, leche, chocolate y galletas, entre otros abarrotes.

a) Diferencia entre el costo de ventas consignado en la declaración jurada y el Kárdex Valorado (S/ 312 813,55)

Que conforme se advierte de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, presentada a través del Formulario Virtual PDT 704 N°, la recurrente consignó en la Casilla 464 Costo de Ventas el importe de S/ 68 665 111,00, de foja 668 vuelta.

Que de otro lado, se aprecia que el importe del costo de ventas considerado por la Administración ascendente a S/ 68 352 297,45, se sustenta en lo anotado por la propia recurrente en el Registro de Inventario Permanente Valorizado de enero a diciembre de 2016, habiendo verificado aquella que dicho importe se encuentra representado por la valorización de las salidas de los bienes comercializados por la recurrente (con códigos 1, 7, 11, 13, 22, 23, 25, 28 y 38), a la cual disminuyó el valor de los ingresos por conceptos de "promoción venta" (código 7), "transferencia salida de almacenes" (código 11) y "salida de almacén venta" (códigos 22 y 28).

Que en ese sentido, la Administración reparó el exceso del costo de ventas consignado en la citada declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, ascendente a S/ 312 813,55 (S/ 68 665 111,00 - S/ 68 352 297,45).

Que a fin de sustentar dicha diferencia, la recurrente argumentó lo siguiente: i) Los siniestros ocurridos en marzo de 2016 (robo de mercadería), ascendentes a S/ 298 745,55, fueron considerados como parte del costo en la declaración jurada del citado ejercicio; ii) Respecto de las operaciones tipo 7, 22 y 28, solo consideró los importes por las salidas (sin restar el costo de los ingresos de mercadería); y iii) Luego de comparar la información del Inventario Permanente Valorizado de 2016 y los cuadros proporcionados en la fiscalización, la diferencia ascendería solo a S/ 14 758,07.

Que sobre lo argumentado en el punto i), cabe señalar que el Asiento Contable N° de 9 de marzo de 2016 al que alude la recurrente, fue registrado y reconocido por esta como gasto del ejercicio, según dio cuenta la Administración en la fiscalización a foja 789, por lo que no podría sustentar el mayor costo de ventas acotado.

Que en cuanto al punto ii), corresponde señalar que, si bien la recurrente alega que no debe tomarse en cuenta (restar) el saldo deudor de las operaciones tipo 7 "Promoción venta" por S/ 19 362,30, tipo 22 "Salida de almacén venta" por S/ 270 607,82 y tipo 28 "Salida de almacén venta" por S/ 23 644,83; tales montos constituyen ingresos de mercadería y, por tanto, deben ser restados a fin de determinar el costo de ventas del ejercicio, no habiendo la recurrente demostrado en modo alguno lo contrario³².

³² Más aún si se tiene en cuenta que, de forma contradictoria, en el caso de los bienes con código 11 la recurrente sí consideró (restó) los ingresos de mercadería.