

INFORME N.º 039-2017-SUNAT/5D0000**MATERIA:**

Tratándose de empresas que aplican el “sistema de costo estándar” y el “método de valuación del costo promedio”, se consulta lo siguiente respecto del Registro de Inventario Permanente Valorizado (RIPV) llevado de manera electrónica mediante el Programa de Libros Electrónicos (PLE):

1. ¿Se debe consignar en este, información de acuerdo a las normas contables o conforme a la normativa del impuesto a la renta?
2. ¿Qué se entiende por costo unitario del bien ingresado, a que hace referencia el RIPV? Esto es, ¿debe coincidir con el costo real consignado en el comprobante de pago de adquisición o puede ser el determinado conforme al sistema de costo estándar?
3. ¿El costo unitario del bien retirado así como del saldo final debe determinarse conforme al método adoptado antes señalado o puede considerarse el costo estándar?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, la LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LIR).
- Resolución de Superintendencia N.º 286-2009/SUNAT, publicada el 31.12.2009 y normas modificatorias, que dictó disposiciones para la implementación de llevado de determinados libros y registros vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica (en adelante, la R.S. N.º 286-2009/SUNAT).

ANÁLISIS:

1. El artículo 20º de la LIR señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable; y 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.

El citado artículo 20º también dispone que se entienda por costo computable de los bienes enajenados, 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.

A su vez, refiere que se entiende por 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.

De otro lado, el numeral 4 del inciso a) del artículo 11° del Reglamento de la LIR establece que en el caso de la enajenación de bienes o transferencia de propiedad a cualquier título, el costo computable será el valor en el último inventario, cuando el costo del bien se determine por alguno de los métodos de valuación previstos en los incisos a), b), d) y e) del artículo 62° de la LIR.

2. El artículo 62° de la LIR⁽¹⁾ señala 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 a que allí se alude, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio; siendo que en el inciso b) del referido artículo se considera al método del promedio diario, mensual o anual (ponderado o móvil)⁽²⁾.

Por su parte, con relación a este método, el párrafo 27 de la Norma Internacional de Contabilidad N.º 2⁽³⁾ indica que *“el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del periodo, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el periodo. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad”*.

De acuerdo con lo señalado, por el método del promedio el costo de adquisición (o compra) o fabricación (o producción) será sustituido por el que resulte de los cálculos o fórmula aritmética propios de este método, partiendo precisa y necesariamente del costo de adquisición sustentado en comprobantes de pago, tratándose de bienes adquiridos (no fabricados o producidos) por el contribuyente.

¹ Artículo ubicado en el Capítulo IX de la LIR, relativo al Régimen para Determinar la Renta.

² En adelante, el método del promedio.

³ Aprobada por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 063-2016-EF/30, publicada el 2.9.2016. Cabe mencionar que la LIR no ha definido cada uno de los métodos de valuación de inventario permitidos por dicha norma, por lo que debemos acudir a los principios y normas contables.

3. Asimismo, el artículo 62° de la LIR agrega 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 (i) llevar sus inventarios y (ii) contabilizar sus costos.

Así, según el inciso a) del artículo 35° del Reglamento de la LIR, los deudores tributarios cuyos ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente superen las 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 RIPV; siendo que conforme al acápite i) del inciso h) del referido artículo, la SUNAT mediante resolución de superintendencia podrá establecer los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberán llevarse dichos registros.

Por su parte, el penúltimo párrafo del citado artículo dispone que a fin de mostrar el costo real, los deudores tributarios deberán acreditar, mediante los registros citados en el párrafo precedente, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en los inventarios finales.

De otro lado, el último párrafo del mencionado artículo 35° permite que en el transcurso del ejercicio gravable, los deudores tributarios puedan llevar un sistema de costo estándar que se adapte a su giro, pero al formular cualquier balance para efectos del impuesto, deberán necesariamente valorar sus existencias al costo real.

Respecto de lo indicado en el párrafo precedente, la Directiva N.° 002-2000-SUNAT⁽⁴⁾ precisa que dicho párrafo constituye una modificación en el sistema de costos y no en los métodos de valuación de existencias, así, si bien a tenor de lo señalado en el Reglamento de la LIR, se permite a los contribuyentes llevar un sistema de costo estándar, ello no significa que se hubieren modificado los métodos de valuación de existencias señalados taxativamente en el artículo 62° de la LIR.

Cabe mencionar que los costos estándares *“son aquellos que deberían incurrirse en determinado proceso de producción en condiciones normales. (...) cumplen el mismo propósito de un presupuesto. (...) La gerencia utiliza los costos estándares y los presupuestos para planear el desempeño futuro y luego, para controlar el desempeño real mediante el análisis de variaciones (es decir, la diferencia entre las cantidades esperadas y las reales)”*⁽⁵⁾.

⁴ Publicada el 11.3.2000.

⁵ RALPH S. POLIMENI, FRANK J. FABOZZY y ARTHUR H. ADELBERG. Contabilidad de Costos. McGraw-Hill. Tercera Edición. 1994. Colombia. Págs. 24 y 25.

Dicho esto, se puede afirmar que el objeto del sistema de costo estándar no es tributario. Por este sistema se presupuesta el costo ideal de un producto (partiendo de información real o histórica) para que, de las variaciones que surjan, verificar la eficiencia o ineficiencia de la gestión y tomar medidas; esto es, tiene como propósito poder establecer a priori una rentabilidad a partir de un presupuesto y verificar, conforme transcurre el ejercicio, que la empresa se ajusta a lo presupuestado y detectar las distorsiones que se alejan del objetivo y corregirlas, de ser el caso.

De lo expuesto, se tiene que los inventarios constituidos por los bienes adquiridos, independientemente del método de valuación de existencias adoptado por el contribuyente y que solo pueden ser alguno de los permitidos por el artículo 62° de la LIR, se valuarán, a partir del costo de adquisición (y no del costo estándar), el cual debe sustentarse con los comprobantes de pago y los registros señalados en el artículo 35° del Reglamento de la LIR, entre ellos, el RIPV; estando la SUNAT autorizada para establecer sus requisitos, características, contenido, forma y condiciones.

4. En ese orden de ideas, mediante la R.S. N.° 286- 2009/SUNAT se aprobó el sistema de llevado de determinados libros y registros vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica, siendo el PLE, el aplicativo que permite la generación de los libros o registros que incluye el RIPV.

Sobre el particular, el primer párrafo del numeral 11 del artículo 13° de la referida resolución señala que el RIPV debe incluir mensualmente la información establecida en el Anexo N.° 2 por cada tipo de existencia, proveniente de la entrada y salida física en cada almacén y sustentada en comprobantes de pago y/o documentos. Así, el numeral 13 – Estructura del RIPV del mencionado anexo prevé que debe consignarse en dicho registro la siguiente información, entre otra:

1. Fecha de emisión del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar.
2. Tipo, número de serie y número respectivo del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar
3. Tipo de operación efectuada.
4. Código del método de valuación de existencias aplicado⁽⁶⁾.
5. Cantidad de unidades físicas del bien ingresado.
6. Costo unitario del bien ingresado.
7. Cantidad de unidades físicas del bien retirado.
8. Costo unitario del bien retirado.
9. Cantidad de unidades físicas del saldo final.
10. Costo unitario del saldo final.

A su vez, el literal b) del artículo 8° de la R.S. N.° 286-2009/SUNAT establece que la forma de llevado de los libros y/o registros involucra, entre

⁶ Cabe indicar que, actualmente, los métodos de valuación de existencias que admite la LIR son los señalados en su artículo 62° antes citado, siendo uno de ellos el método del promedio.

otros, utilizar el Plan Contable General vigente en el país, salvo que por ley expresa en contrario se indique lo contrario.

El Plan Contable General vigente en el país es el Plan Contable General Empresarial (PCGE)⁽⁷⁾, y con relación a los Activos del Elemento 2, vinculado a inventario y existencias, brinda las siguientes indicaciones en el rubro de reconocimiento y medición:

- a) Con relación a la Cuenta 20 - Mercaderías, el ingreso se registra al costo de adquisición, incluyendo todos los costos necesarios para que las mercaderías tengan su condición y ubicación actuales.
- b) Con relación a la Cuenta 24 - Materias Primas, el ingreso se registra al costo atribuible a la adquisición, hasta que estén disponibles para ser utilizadas en el objeto del negocio relacionado.
- c) Con relación a la Cuenta 25 - Materiales auxiliares, suministros y repuestos, los bienes clasificados en esta cuenta se reconocen a su costo de adquisición, que incluye todos los costos necesarios para darle su condición y ubicación actual.
- d) Con relación a la Cuenta 26 - Envases y embalajes, el ingreso se registra al costo de adquisición, que incluye los costos necesarios para darles su condición y ubicación actual.

Siendo que en estos casos, el PGCE refiere (en el mismo rubro de cada ítem antes señalado) que la salida se reconoce de acuerdo con las fórmulas de coste, entre las cuales se encuentra la del promedio.

Por lo tanto, se puede advertir de las normas citadas la coherencia de la R.S. N.º 286-2009/SUNAT con la LIR y su reglamento; por lo que la estructura del RIPV ha sido establecida en concordancia con las normas que regulan el impuesto a la renta.

De todo lo antes señalado, se puede afirmar que tratándose de un contribuyente que aplica el método del promedio y el sistema de costo estándar, en el RIPV llevado de manera electrónica mediante el PLE se deberá consignar la información conforme a la normativa del impuesto a la renta de acuerdo con la estructura establecida en la R.S. N.º 286-2009/SUNAT.

Asimismo, en caso de bienes adquiridos (no fabricados o producidos) por el contribuyente, se debe registrar en el campo del costo unitario del bien ingresado del RIPV, el costo de adquisición, así como los demás costos incurridos con motivo de su compra, tales como fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, entre otros, según el(los) comprobante(s) de

⁷ Cuya versión modificada fue aprobada por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante la Resolución N.º 043-2010-EF/94, publicado el 12.5.20 10.

pago respectivo(s); no correspondiendo utilizar el costo estándar como costo unitario del bien ingresado; mientras que el costo unitario del bien retirado y del saldo final es aquel que resulta de los cálculos o fórmula aritmética propios del método del promedio⁽⁸⁾; por lo que no cabe utilizar el costo estándar como costo unitario del bien retirado o del saldo final.

CONCLUSIONES:

Tratándose de empresas que aplican el “sistema del costo estándar” y el “método de valuación del costo promedio”, en el RIPV llevado de manera electrónica mediante el PLE:

1. Se deberá consignar la información conforme a la normativa del impuesto a la renta de acuerdo con la estructura establecida en la R.S. N.º 286-2009/SUNAT.
2. El costo unitario del bien ingresado es aquel que corresponde al costo de adquisición, así como los demás costos incurridos con motivo de su compra, tales como fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, entre otros, según el(los) comprobante(s) de pago respectivo(s); no correspondiendo utilizar el costo estándar como costo unitario del bien ingresado.
3. El costo unitario del bien retirado así como del saldo final es aquel que resulta de los cálculos o fórmula aritmética propios del método del promedio; por lo que no cabe utilizar el costo estándar como costo unitario del bien retirado o del saldo final.

Lima, 28 MAR. 2017

Original firmado por:

FELIPE EDUARDO IANNACONE SILVA
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

^{stt}
CT0443-2016, CT0469-2016 y CT0470-2016
IRENTA – Registro del Inventario Permanente Valorizado.

⁸ Cabe agregar que, respecto del método del promedio y un sistema de inventario continuo en libros, “la asignación del precio a la existencia por medio de este método (si se aplica estrictamente), requiere el cálculo de un promedio móvil, es decir, un nuevo promedio después de cada transacción”. Tomado del Manual del contador. W.A. Paton. Quinta reimpresión. 1994. Editorial Limusa. México. Pág. 444.