

Costos indirectos de fabricación: Aspectos contables y tributarios

Como es conocido, la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs)¹ en el reconocimiento de las operaciones económico-financieras de una compañía y en la determinación de la Renta Neta Imponible (RNI), en el marco de lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y su Reglamento (RLIR), traen consigo inevitablemente la identificación de diferencias temporales y permanentes que originan el reconocimiento contable de un activo o pasivo por Impuesto a la Renta diferido.

Respecto a lo anterior, resulta importante indicar que el Artículo 33° del RLIR establece:

*“La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción. **Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.**” (Énfasis agregado)*

Dicho ello, y ciñéndome al asunto materia de este artículo, me referiré solo a una de las implicancias contables y tributarias que se originan por aplicación de las NIIFs, la LIR y el RLIR, esta es, la referida a los costos indirectos de fabricación. Cabe señalar que las empresas dedicadas a la fabricación de bienes son principalmente las más expuestas a este tema.

En tal sentido, a continuación, paso a analizar los aspectos contables y tributarios de los costos indirectos de fabricación o producción:

1) Aspecto contable:

La Norma Internacional de Contabilidad 2 – Inventarios (en adelante, NIC 2) dispone -entre otros temas- el tratamiento contable del costo de los inventarios, a dicho efecto establece que *“el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales”*. En atención a ello, se podría señalar que el costo de los inventarios lo integran los costos de adquisición, costos de transformación y otros costos atribuibles.

A mayor abundamiento respecto a lo anterior, debo indicar que la referida NIC 2 establece que los costos de adquisición de los inventarios comprenden el precio de compra, aranceles de importación, impuestos no recuperables, transporte y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de bienes y servicios, disminuyendo los descuentos y rebajas. Mientras que, los costos de transformación² son los costos incurridos para la conversión de la materia prima

¹ Mediante la Resolución No. 001-2021-EF/30, de fecha 15 de noviembre de 2021 y publicado en el Diario Oficial El Peruano el 22 de noviembre de 2021, se oficializó -entre otros- el set completo de las Normas Internacionales de Información Financiera versión 2021 que incluye el Marco Conceptual para la Información Financiera.

² De acuerdo con Horngren (2012), “Contabilidad de costos. Un enfoque empresarial” (p. 43). Los costos de transformación o conversión son todos los costos de manufactura, pero sin incluir los costos de los materiales directos. En otras palabras, Horngren señala que, los costos de conversión representan todos los costos de manufactura en que se ha incurrido para convertir los materiales directos en productos terminados.

en producto final, en ese, sentido abarcan –tal como lo señala la NIC 2- la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación. Siendo ello así, puedo decir que los costos de fabricación o producción se componen de la suma de los costos de adquisición y los costos de transformación.

Ahora bien, avocándome a los costos de transformación, la NIC 2 –como ya señalé- dispone que los mismos comprenden: la mano de obra directa y costos indirectos (fijos y variables) relacionados con las unidades producidas. El último de los elementos mencionados merece especial atención dado el tratamiento particular dispuesto por la citada NIC.

Los costos indirectos de fabricación o producción se dividen en fijos y variables. La característica principal de los primeros es que su valor se mantiene constante, con independencia del volumen de producción (por ejemplo: depreciación, mantenimiento de edificios y equipos, alquiler de local, entre otros); mientras que, los segundos –costos indirectos de fabricación variables- se encuentra directamente relacionados al volumen de la producción obtenida (por ejemplo: materiales indirectos, mano de obra indirecta, entre otros)

Atendiendo a las características antes mencionadas, la NIC bajo referencia dispone un proceso de distribución de los *costos indirectos fijos* a partir de la ***“capacidad normal de trabajo de los medios de producción”***. Así las cosas, señala que la capacidad normal ***“(…) es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios períodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento (…)”***, señala además, que incluso ***“(…) puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal (…)”***.

En base a este punto de referencia, los costos indirectos fijos incurridos en el ejercicio se dividirán entre la producción normal, y el importe resultante será asignado como parte del costo del producto terminado. En buena cuenta, si la producción de la compañía se encuentra por debajo de la producción normal, la parte correspondiente a los costos indirectos fijos que no es posible asignar, se reconocerá en el resultado del ejercicio.

Por ejemplo: Industrial López S.A. bajo condiciones normales produce 300 unidades, sin embargo, la producción de la compañía ascendió a 280 unidades. Sus costos indirectos de fabricación fijos (CIFI) ascendieron a S/ 1,200.

Solución: La distribución de los CIFI será la siguiente:

Cuadro No. 1

| Descripción | CIFI por atribuir a cada unidad | CIFI por considerar como gasto |
|--|---------------------------------|--------------------------------|
| CIFI (a) | S/ 1,200 | |
| Capacidad normal de planta (b) | 300 | |
| CIFI por unidad [(c) = (a) / (b)] | S/ 4 | |
| Unidades producidas (d) | 280 | |
| CIFI por reconocer como parte del costo del inventario [(e) = (d) x (c)] | S/ 1,120 | |
| CIFI por reconocer como gasto [(a) – (e)] | | S/ 80 |

Como se advierte de lo anterior, y lo que propugna la NIC 2 es que el costo de producción no se vea afectado por una producción anormalmente baja, con lo cual, el CIFI que se le asignará a cada unidad será de S/ 4 por unidad y el importe restante que no puede ser atribuido a la producción ascendente a S/ 80 deberá ser reconocida como gasto del ejercicio.

En el escenario en que la producción de la compañía exceda la capacidad normal de planta, los CIFI serán divididos entre la producción alcanza por la compañía, y el resultado será asignado como parte del costo de los productos terminados. Ello, con el fin de no sobrevaluar el costo de producción con un valor mayor al costo realmente incurrido para su fabricación.

Por ejemplo: Partiendo de los datos del caso anterior, en el supuesto de que Industrial López S.A. haya logrado producir 350 unidades y no 300 como lo tenía previsto bajo condiciones normales.

Solución: La distribución de los CIFF será la siguiente:

Cuadro No. 2

| Descripción | CIFF por atribuir a cada unidad |
|--|---------------------------------|
| CIFF (a) | S/ 1,200 |
| Producción alcanzada (unidades producidas) (b) | 350 |
| CIFF por unidad [(c) = (a) / (b)] | S/ 3.57 |

Así pues, el importe total de los CIFF ascendentes a S/ 1,200 será considerado como parte del costo de producción de cada unidad. A diferencia del escenario anterior donde se atribuye S/ 4 por cada unidad, bajo este escenario el CIFF que corresponde atribuir será de S/ 3.57 por unidad.

Respecto a la distribución de los CIFF dispuesta por la NIC bajo referencia y, particularmente al criterio que utiliza como base para la referida distribución (*i.e.* capacidad normal de planta) surgen algunas interrogantes, toda vez que en la determinación de este inciden el juicio profesional y la expectativa de una producción esperada por la gerencia con base en la experiencia previa.

Bajo dicho contexto y a fin de encontrar mayor abundamiento sobre el referido criterio de distribución ,recurrimos a los *Financial Accounting Standards Board (FASB)*³, particularmente al *Topic N° 330 Inventory* (en adelante, *FASB ASC*⁴ 330). En plena convergencia con las NIIFs, nos da mayor luz del tratamiento de los costos *anormales* y la distribución de los costos indirectos fijos a través de la aplicación del criterio de capacidad normal de planta. Precisamente sobre este último concepto señala que:

“30-3 (...) la imputación de los costos generales fijos de producción se basa en la capacidad normal de las instalaciones de producción. La capacidad normal se refiere a un rango de niveles de producción. La capacidad normal es la producción que se espera lograr durante varios períodos o temporadas en circunstancias normales, teniendo en cuenta la pérdida de capacidad resultante del mantenimiento planificado. Se espera alguna variación en los niveles de producción de un período a otro y establece el rango de capacidad normal.

30-4 El rango de capacidad normal variará según los factores específicos del negocio y la industria. Se requiere juicio para determinar cuándo un nivel de producción es anormalmente bajo (es decir, fuera del rango de variación esperada en la producción).

30-5 Ejemplos de factores que podrían anticiparse para causar un nivel de producción anormalmente bajo incluyen demanda significativamente reducida, escasez de mano de obra y materiales, y tiempo de inactividad no planificado de instalaciones o equipos.

30-6 Se puede utilizar el nivel real de producción si se aproxima a la capacidad normal. En períodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costos indirectos fijos asignados a cada unidad de producción se reduce para que los inventarios no se midan por encima del costo. La cantidad de costos generales fijos asignados a cada unidad de

³ Mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad No. 013-98-EF/93.01, se dispuso que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) a los que hace referencia el Artículo 23° de nuestra Ley General de Sociedades (LGS) comprenden las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs), que incluyen las NIIFs, Normas Internacionales de Contabilidad, las interpretaciones SIC y CINIIF, y supletoriamente los Principios de Contabilidad aplicados en Estados Unidos de Norteamérica (USGAAP).

⁴ *Accounting Standard Codification.*

*producción no se incrementa como consecuencia de una producción anormalmente baja o planta ociosa (...)*⁵
(Énfasis agregado y traducción propia no oficial)

Conforme a lo expuesto, podría decir que: (i) la capacidad normal de trabajo de los medios de producción se refiere a la producción obtenida en condiciones normales; (ii) se determina considerando un promedio de producción de cinco períodos como mínimo a fin de buscar mayor representación; (iii) toma en cuenta los períodos de interrupción programados (por ejemplo: mantenimiento de planta); y (iv) toma en cuenta la naturaleza del negocio, industria, factores económicos, etc. Además, precisa en general que los niveles bajos de producción (por ejemplo: capacidad ociosa) no incrementarán el importe a alojar en la estructura de costos del producto terminado, es decir, los costos indirectos fijos no deben verse influenciados por los períodos de producción anormalmente bajos, los cuales quedan a juicio de la gerencia determinar cuándo nos encontramos frente a ese tipo de eventos.

En línea con lo anterior, la doctrina contable sobre *costos* refuerza el concepto de capacidad normal recogido por la NIC 2 y el FASB ASC 330, como se podrá apreciar en las siguientes citas textuales que hacemos de:

- Charles T. Horngren, Srikant M. Datar y Madhav V. Rajan autores de libro *Contabilidad de Costos – Un enfoque gerencial*, quienes señalan acerca de los niveles de la capacidad de planta lo siguiente:

“(...)

La **capacidad teórica** es un nivel de capacidad que se basa en el hecho de producir siempre con toda la eficiencia posible en todo momento (...)

(...)

La **capacidad práctica** es el nivel de capacidad que reduce la capacidad teórica considerando las interrupciones operativas inevitables, como el tiempo de mantenimiento programado, los cierres de durante días festivos, etcétera. (...)

(...)

(...) la **utilización de la capacidad normal** es el nivel de utilización de la capacidad que satisface la demanda promedio del cliente durante un período (digamos, de dos o tres años) e incluye factores estacionales, cíclicos y de tendencia. La **utilización de la capacidad del presupuesto maestro** es el uso del nivel de capacidad que esperan los gerentes para el período presupuestal en curso, el cual es típicamente de un año. (...)” (Charles T. Horngren, Srikant M. Datar y Madhav V. Rajan 2012: 314 y 315).

- Ralph S. Polimeni, Frank J. Fabozzi y Arthur H. Adelberg autores de libro *Contabilidad de Costos – Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*, señalan acerca de los niveles de capacidad de planta lo siguiente:

“(...)

Capacidad productiva teórica o ideal. Es la producción que un departamento o fábrica es capaz de producir, sin considerar la falta de pedidos de venta o interrupciones en la producción (...). Se supone que a este nivel la capacidad de planta funciona las 24 horas al día, 7 días a la semana y 52 semanas al año, sin interrupciones que impidan generar la más alta producción física posible (es decir, 100% de la capacidad de planta).

⁵ El texto en su versión original en inglés señala literalmente lo siguiente:

“30-3 (...) the allocation of fixed production overheads to the costs of conversion is based on the normal capacity of the production facilities. Normal capacity refers to a range of production levels. Normal capacity is the production expected to be achieved over a number of periods or seasons under normal circumstances, taking into account the loss of capacity resulting from planned maintenance. Some variation in production levels from period to period is expected and establishes the range of normal capacity.

30-4 The range of normal capacity will vary based on business- and industry-specific factors. Judgment is required to determine when a production level is abnormally low (that is, outside the range of expected variation in production).

30-5 Examples of factors that might be anticipated to cause an abnormally low production level include significantly reduced demand, labor and materials shortages, and unplanned facility or equipment downtime.

30-6 The actual level of production may be used if it approximates normal capacity. In periods of abnormally high production, the amount of fixed overhead allocated to each unit of production is decreased so that inventories are not measured above cost. The amount of fixed overhead allocated to each unit of production is not increased as a consequence of abnormally low production or idle plant (...)

Capacidad productiva práctica o realista. Es la máxima producción alcanzable, teniendo en cuenta interrupciones previsibles e inevitables en la producción, pero sin considerar la falta de pedidos de venta. La capacidad práctica es la máxima capacidad esperada cuando la planta opera a un nivel de eficiencia planeado.

Capacidad productiva normal o de largo plazo. Es la capacidad productiva que se basa en la capacidad productiva, ajustada por la demanda a largo plazo del producto por parte de los clientes. La capacidad normal es igual o menor a la capacidad productiva práctica. La estimación de la demanda del producto por parte de los clientes en el largo plazo (usualmente cinco años) es, en esencia un promedio ponderado que suaviza las variaciones cíclicas u otras en la demanda del cliente.

Capacidad productiva esperada o de corto plazo. Es la capacidad que se basa en la producción esperada para el período siguiente. En cualquier período, la capacidad productiva esperada puede ser mayor, igual o menor que la capacidad productiva normal. En el largo plazo la capacidad productiva esperada total debe ser igual a la capacidad productiva normal total.

(...)" (Ralph S. Polimeni, Frank J. Fabozzi y Arthur H. Adelberg 1999: 125 y 126).

En ambos textos bibliográficos se hace referencia a que la clasificación de los niveles de capacidad en: teórica (o ideal) y realista (o práctica) se basan en la capacidad de producción disponible de planta. Mientras, que la clasificación de la capacidad en: normal (o de largo plazo) y esperada (o de presupuesto maestro o de corto plazo) toman en cuenta las estimaciones de la demanda proyectada de los clientes.

En síntesis, considero que la capacidad normal de los medios de producción a la que se refiere la NIC y el FASB ASC para ser utilizado como factor de distribución de los costos indirectos fijos, coincide con la capacidad productiva normal o utilización de la capacidad normal a la que hace referencia la precitada doctrina contable de costos.

Bajo el contexto antes mencionado, en mi opinión para determinar la capacidad normal se deben tener en cuenta una serie de elementos, tales como: los períodos a promediar, las operaciones previstas de mantenimiento y la demanda proyectada de clientes. Este último, si bien no lo considera expresamente la norma queda sobreentendido cuando la NIC hace referencia a la producción que se espera conseguir frase que en mi opinión encierra el tono subjetivo -propio de cada entidad, de cada negocio- a dicha evaluación, es decir, que la producción que se espera contiene ya dichos elementos de subjetividad en el que se desarrolla cada sector.

Lo que es importante resaltar, es que la capacidad normal puede ser igual o aproximarse a la capacidad real, dicho de otro modo, la diferencia entre una y otra no debería ser significativa, ya que en todo caso ello denotaría una capacidad de producción no utilizada que conllevaría a la denominada capacidad ociosa. Es así como incluso la NIC en mención señala la posibilidad de que en lugar de usar la capacidad normal podría utilizarse la capacidad real, siempre que se aproxime a la capacidad normal.

Estando a lo expuesto, en un ambiente de aplicación plena de las NIIFs, la determinación de la capacidad normal de planta para una *compañía industrial* cobra mayor relevancia y se encuentra sujeta al juicio de la gerencia (i.e. juicio técnico y de gestión). A dicho efecto, cabe mencionar que la norma contable no establece cómo debe ser determinada ni qué documentos la soportarían, por lo que su determinación es por lo general sustentada mediante documentos simples -que en el mejor de los casos- es proveído por el equipo técnico de planta.

Lo anterior, nos lleva a pensar si tal sustento podría ser suficiente para la Administración Tributaria para acreditar el reconocimiento como gasto de parte de los costos indirectos de fabricación. Planteada esta interrogante pasamos a la segunda sección de mi análisis.

2) **Aspecto tributario:**

Para fines tributarios, la LIR recoge en su Artículo 20° el término de costo computable de bienes enajenados, considerando que por dicho término debe entenderse -entre otros- a los *costos de adquisición, costos de producción o construcción* o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio.

Asimismo, define a los *costos de producción o construcción* como sigue:

"2. Costo de producción o construcción: 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." (Énfasis agregado)

Por su parte, el numeral 3 del inciso a) del Artículo 11° del RLIR señala que:

**"3. Existe costo de producción o construcción, cuando el bien ha sido producido, construido o creado por el propio contribuyente.
(...)"**

A mayor abundamiento respecto a los elementos que comprende el costo de producción, la Primera Disposición Final del Decreto Supremo No. 134-2004-EF señala lo siguiente:

"Entiéndase que la mención a "costos indirectos de fabricación o construcción" a que se refiere el numeral 2) del Artículo 20° de la Ley, corresponde al concepto de "gastos de producción indirectos" señalado en la Norma Internacional de Contabilidad relacionada con las Existencias." (Énfasis agregado)

Finalmente, el inciso j) del Artículo 11° del RLIR señala de manera supletoria que para la determinación del costo computable de los bienes se tendrán en cuenta las Normas Internacionales de Contabilidad, siempre que no se opongan a lo dispuesto por la LIR y su Reglamento. De manera literal señala lo siguiente:

"(j) Normas supletorias

Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento." (Énfasis agregado)

En vista a lo previamente señalado, resulta importante acotar que, si bien, la norma tributaria define expresamente lo que debe entenderse por costo de producción o construcción no define a los componentes de dicho costo, sino que establece además dos precisiones adicionales: la primera, referida a lo que debe entenderse por costos indirectos de fabricación o construcción, señalando que el referido concepto corresponde al contemplado en la Norma Internacional de Contabilidad relacionada con las Existencias y, la segunda, hace referencia a una aplicación supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en su cuerpo normativo.

Estando a lo expuesto, cabe mencionar que siendo meramente enunciativa la referencia de la norma tributaria al concepto de costos indirectos de fabricación o construcción, debemos indefectiblemente recurrir al marco contable para dotar de contenido dicho término. Es así como lo expuesto en la sección anterior resultaría aplicable para la determinación del costo de producción.

Lo anterior queda evidenciado no solo en las diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal⁶ e incluso Informes de la Administración Tributaria⁷, donde ambas entidades para resolver controversias y/o establecer una línea interpretativa como parte de su análisis, citan y reconocen expresamente la aplicación de la NIC 2 para la determinación del costo de los inventarios, ello, al amparo de la aplicación supletoria a la referida norma contable.

En efecto, a mayor abundamiento respecto a la determinación de los CIFF tenemos los pronunciamientos del Tribunal Fiscal que citamos a continuación:

⁶ RTF Nos 00591-4-2002; 05328-5-2002; 07449-2-2004; 07977-3-2009; 05402-4-2004; 010577-8-2010; entre otras.

⁷ Informe Nos. 075-2005-SUNAT/2B0000; 140-2008-SUNAT/2B0000; y 092-2017-SUNAT/5D0000.

| Número de Resolución | Criterio establecido por el Tribunal Fiscal |
|--|--|
| <p>RTF No. 19413-1-2011⁸ (23.11.2011)</p> | <p>La <u>Administración Tributaria</u> desconoció el gasto por planta parada que la recurrente reclasificó de una cuenta de costo a una cuenta de gasto, señalando que debería formar parte del stock al 31.12.2003.</p> <p>El <u>Tribunal Fiscal</u> señala como parte de su análisis lo siguiente:</p> <p><i>“Que si bien nuestra normatividad impositiva no establecía lo que debe entenderse por dicho costo de producción, es claro que el mismo se encuentra referido a los importes que fueron necesarios para la elaboración de los bienes, por lo que para efectuar su deducción a fin de determinar la renta bruta debe establecerse los elementos que lo conforman, para lo cual resulta pertinente recurrir a la contabilidad, toda vez que a partir de ella se realiza la determinación de la renta susceptible de gravamen para dicho tributo.</i></p> <p>(...)</p> <p><i>(...) la recurrente sostiene que los egresos materia de reparo deben ser calificados como gastos al no estar vinculados al proceso de producción y originarse en razones extraordinarias a la línea de producción, tales condiciones no han sido acreditadas en autos; debiéndose agregar que en su escrito de apelación la recurrente afirma que la paralización de la planta se debió a labores de mantenimiento rutinario de las maquinas, entre otros casos, siendo que conforme con lo señalado por la NIC 2, en caso de inactividad por mantenimiento los gastos de producción indirectos fijos deben asignarse a los costos de transformación.</i></p> <p><i>(...) por lo que parte de dichas erogaciones debieron mantenerse en el inventario final al 31 de diciembre de 2003 y no afectar a resultados directamente, en tal sentido, al no haber la recurrente identificado durante el procedimiento de fiscalización que proporción del importe contabilizado en la mencionada cuenta contable [Gasto por Planta Parada] obedecía al costo de las existencias y que parte no, el reparo efectuado por la Administración Tributaria se encuentra arreglado a ley.”</i> (Énfasis agregado)</p> |
| <p>RTF No. 00925-3-2020 (22.01.2020)</p> | <p>La <u>Administración Tributaria</u> reparó los “costos de veda, costos de no producción y costos de marea sin pesca” que habían sido considerados como gastos por la recurrente, y que en su opinión debían formar parte del costo del inventario al 31.12.2007.</p> <p>El <u>Tribunal Fiscal</u> señala que el punto controvertido se centra en determinar si resultaba posible determinar la capacidad normal de producción, la cual permitiría atribuir los costos de veda, no producción y marea sin pesca al costo de producción, como costos indirectos fijos de fabricación, o si deben considerarse gastos del ejercicio, dado que tanto para la Administración Tributaria y la recurrente coinciden en que resulta aplicable al caso la NIC 2. A dicho efecto, el Tribunal Fiscal como parte de su análisis señala lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Cita la NIC 2 y la doctrina contable sobre costos particularmente respecto a la definición de capacidad normal de planta; ✓ Cita la RTF No. 19413-1-2011 (previamente comentada); ✓ Concluyendo: <p><i>“Que de la normativa y jurisprudencia citadas, así como de los hechos expuestos se tiene que en el ejercicio 2007 la recurrente tuvo periodos de producción y periodos de veda; sin embargo, ello no obstaba para que pudiese determinar su capacidad normal de producción sobre la base de los ejercicios anteriores como en efecto lo hizo para el ejercicio 2009, conforme ella misma admite, al precisar que para determinar la capacidad normal del ejercicio 2009 tomo en cuenta el promedio de la capacidad de producción de los últimos tres años, esto es de los años 2006 al 2008, de allí que sí resultaba posible que determinará la distribución de costos indirectos fijos a los costos de transformación en el ejercicio 2007, en función a la capacidad normal de</i></p> |

⁸ La misma posición toma el Tribunal Fiscal en la RTF No. 10492-3-2014 de fecha 02.09.2014.

| Número de Resolución | Criterio establecido por el Tribunal Fiscal |
|----------------------|--|
| | <p><i>producción, aplicando el párrafo 13 de la mencionada NIC 2, y no enviar la totalidad de los montos por costo de veda, costo de no producción y marea sin pesca, al gasto y así afectar los resultados del ejercicio.</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>Que sin embargo, la Administración consideró el total de los costos de veda incurridos en los meses de octubre, noviembre y diciembre 2007 en el costo de las unidades producidas en dichos meses, atribuyéndole al stock final del ejercicio (inventario final) una parte proporcional equivalente a dicho inventario (...), sin establecer previamente la capacidad normal correspondiente para el ejercicio 2007, a efecto de atribuir el costo indirecto de fabricación proveniente del costo de veda, costo de no producción y marea sin pesca, por lo que procede revocar la apelada en este extremo, a fin de que la Administración recalcule dicho costo y emita un nuevo pronunciamiento sobre el reparo bajo examen, conforme con lo antes señalado y de acuerdo con lo previsto en el párrafo 13 de la NIC 2.</i> (Énfasis agregado)</p> <p>✓ La presente RTF tiene un voto discrepante del Vocal Huerta Llanos que de manera muy acertada en mi opinión señala que corresponde levantar el reparo <i>“no porque la Administración Tributaria no haya determinado la “capacidad normal” de producción conforme lo establece el párrafo 13 de la NIC 2, sino porque la Administración previamente no analizó la vinculación de los costos de veda reparados con el proceso productivo de la recurrente, ni tomo en cuenta que ese proceso productivo se desarrollada por temporadas”</i>. (Énfasis agregado)</p> |

De lo anterior, no cabe duda de que para determinar la porción del CIFF que corresponde distribuir en el costo del producto terminado y/o como gasto del ejercicio resulta de aplicación el criterio de capacidad normal de planta tal como lo establece la NIC 2. Siendo ello así, el CIFF reconocido como gasto en el ejercicio en que se incurrió en este -al amparo de lo establecido por la NIC 2- se considerará como un gasto deducible para fines de la determinación del IR claro está, siempre que dicha determinación se encuentre debidamente sustentada.

Ahora bien, lo que sí resulta un punto sujeto a análisis es justamente tener claridad de cuál sería el sustento idóneo para la Administración Tributaria y/o el Tribunal Fiscal para acreditar la capacidad normal de planta. Toda vez que como hemos visto en las precitadas resoluciones, el Tribunal Fiscal en un caso confirma el reparo alegando que la recurrente no acreditó la determinación de la capacidad normal de planta y, en el otro caso revoca el reparo debido a que la Administración Tributaria no determinó la capacidad normal de planta.

Tal como lo mencionáramos en la sección anterior, siendo que para fines contables los elementos que acreditan la capacidad normal de planta se sustentan en documentos simples que no guardan ningún tipo de formalidad proveídos por personal técnico de la planta de la compañía -lo cual en mi opinión es el punto de partida del sustento que debe tenerse en cuenta- el mismo podría ser objeto de cuestionamiento por parte de la Administración Tributaria. Ante tal exposición recomiendo a las compañías contar con un expediente documentario que acredite de manera fehaciente el referido factor de distribución. Los mismos podrían encontrarse dispuestos a modo de ejemplo bajo los siguientes términos.

- a) Informe que acredite la capacidad teórica basado en la capacidad instalada de la planta.
- b) Programa de mantenimiento de la planta.
- c) Cronograma de interrupciones previsible de la planta (por ejemplo: feriados).
- d) Informe que acredite la capacidad real de la planta.
- e) Programa de demanda proyectada de clientes, el cual debería responder a las proyecciones utilizadas en los presupuestos.
- f) Informe que acredite la determinación de la capacidad normal de la planta, la cual estaría respaldado por los documentos previamente mencionados.
- g) Cálculo de los CIFF que se considerarían como parte del costo y el que se consideraría como gasto del ejercicio.

Lo anterior, también podrá acreditar que la capacidad normal de la planta es consistente con la capacidad real, caso contrario, ello, podría evidenciar una capacidad ociosa de la planta, que conllevaría –igualmente- a que se reconozca como pérdida en el período incurrido.

3) **Conclusiones:**

Respecto a tema materia de análisis podemos concluir lo siguiente:

- La aplicación plena de las NIIFs, especialmente para las empresas industriales, implicaría la determinación de la capacidad normal de planta a efectos de distribuir los costos indirectos de fabricación fijos como costos propiamente o como gastos del ejercicio, según corresponda.
- La NIC 2 no establece la forma cómo debe determinarse ni cómo debe sustentarse la determinación de la capacidad normal de planta, por lo que queda a juicio de la gerencia la forma como la misma es determinada.
- Para propósitos tributarios al existir una remisión expresa en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta a la NIC 2, específicamente para el concepto de “costos indirectos de fabricación”, resulta plenamente válida su aplicación para fines tributarios. Es decir, la determinación de la capacidad normal de planta para la distribución de los costos indirectos de fabricación fijos.
- El punto sujeto a discusión claramente se centra en la forma cómo se sustentaría la determinación del concepto de capacidad normal de planta, que como hemos indicado incide en la distribución de los costos indirectos de fabricación como costos o como gastos del ejercicio, lo que evidentemente incide en la determinación de la renta neta imponible del ejercicio.
- Finalmente, si bien no puedo anticipar el tipo de sustento que satisfacerla a la Administración Tributaria para considerar que el importe reconocido como gasto es razonablemente correcto, en mi experiencia, el sustento recomendado en el punto 2 de este artículo podría ser considerado como razonablemente suficiente para tal fin.



Denisse Ordoñez

Gerente Senior de Tax Advisory
de KPMG en Perú