

De los Registros y del Registro de Comprobantes de Pago

KATICA SVARCIC DE KOCH (*)

Un impuesto que grava operaciones empresariales necesariamente requiere un sistema de registro ordenado y regulado. Es así como en los últimos años, los registros de ventas y de compras han dejado de ser meros registros contables auxiliares, para pasar a ser registros principales de la contabilidad, como sustento de las operaciones gravadas y no gravadas que realiza una empresa.

Contablemente, constituía una práctica alternativa registrar en el Libro Diario, de manera individual, cada una de las operaciones de compra y de venta o ingreso, obviando mantener estos registros auxiliares. Sin embargo, dadas las implicancias tributarias de los registros de compras y de ventas, éstos tienden a formar parte fundamental de los libros contables de toda empresa.

1. REGISTROS DE VENTAS (O INGRESOS) Y DE COMPRAS

En este sentido, la Ley del Impuesto General a las Ventas - IGV, aprobada por el Decreto Legislativo N° 775, recoge en su texto la obligación de anotar en un

Registro de Ventas e Ingresos y en otro de Compras las operaciones que los contribuyentes del impuesto realicen, como medida para facilitar, entendemos, el control del impuesto, posibilitándose la identificación y verificación tanto del débito como del crédito fiscal de cada contribuyente.

A estos efectos, el Reglamento de la Ley del IGV, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, establece la información mínima que se debe controlar a través de los mencionados Registros de Ventas o de Ingresos y de Compras. Los datos incluidos tienen por objetivo identificar la operación realizada, su valor y los tributos que la gravan, así como el documento que la sustenta, siendo aquéllos en el caso del Registro de Ventas:

1. La fecha de emisión del comprobante de pago;
2. El número y la serie del comprobante de pago en forma correlativa;
3. La base imponible de la operación, anotando su importe en columnas separadas según los impuestos que resulten aplicables;

(*) Contadora Pública Colegiada. Asociada del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario - IPIDET y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.



4. El monto de los impuestos resultantes, debiendo ser anotados en columnas separadas, según su naturaleza;
5. El importe total de la operación exonerada o inafecta; y
6. El importe total del comprobante de pago.

En el caso del Registro de Compras los datos requeridos son:

1. La fecha de emisión del comprobante de pago extendido por el proveedor o la fecha de solicitud de despacho a consumo de la declaración de importación;
2. El número y serie del comprobante de pago o de la declaración de importación;
3. El monto de la base gravada, exonerada o inafecta, anotado en columnas independientes;
4. Nombre, razón social o denominación del proveedor;
5. El importe total de la operación; y
6. El monto del impuesto consignado en el comprobante de pago o declaración de importación.

El mecanismo de registro y control de información diseñado se apoya en la documentación de soporte que debe existir por cada operación realizada, hecho que es entendido por el legislador como uno de los requisitos de mayor importancia para una eficaz administración del impuesto. En este sentido, la Ley del IGV dispone que los contribuyentes del impuesto deberán entregar comprobantes de pago por las operaciones que realicen, los que deberán ser emitidos en la forma y condiciones que establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.

Al respecto, el Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 67-93-EF/SUNAT, establece cuáles son y cómo deben ser emitidos los comprobantes de pago válidos para efectos de determinar el débito y crédito fiscales; del mismo modo, el mismo Reglamento señala en su artículo 35, que las operaciones de ventas o ingresos realizadas deben anotarse en forma cronológica, por tipo de comprobante de pago y correlativa por serie en el registro correspondiente.

Como se sabe, el IGV en nuestro país constituye un impuesto al valor agregado determinado mediante el método de impuesto contra impuesto, del cual surgen el débito y crédito fiscales como la obligación tributaria y la condición especial que afecta su determinación mas no su existencia, respectivamente. La generación de ambos conceptos es similar, en la medida en que, potencialmente, cualquier débito podrá pasar a ser crédito en la siguiente etapa de comercialización. Sin embargo, resulta un tanto más complicada la determinación de las adquisiciones que dan lugar al crédito fiscal.

Con el objetivo de facilitar dicha determinación y posterior control, el Reglamento del IGV establece que el registro de compras que sustenta dicho crédito debe controlar por separado:

1. Las adquisiciones destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones gravadas y de exportación;
2. Las adquisiciones destinadas exclusivamente a las operaciones no gravadas, excluyendo las exportaciones; y
3. Las adquisiciones destinadas a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.



Los conceptos mencionados constituyeron en alguna oportunidad la base para la determinación del crédito fiscal en el caso de sujetos que realizan conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas con el impuesto.

2. OPORTUNIDAD Y CARACTERÍSTICAS DEL REGISTRO

Del mismo modo como se establece cuál es la información mínima que deben contener los registros de compras y de ventas o ingresos, el Reglamento del IGV dispone la oportunidad del registro, señalando que los contribuyentes del impuesto deberán anotar sus operaciones en el mes en que las mismas se realicen. Como norma de excepción se permite el registro posterior, respecto de las operaciones de compra, las cuales podrán ser anotadas por el contribuyente dentro de los dos meses de efectuada la operación, siempre que los documentos respectivos sean recibidos con retraso.

Como se recordará, el Reglamento anterior del IGV señalaba que las operaciones debían ser registradas en el mes en que se realizaban, agregando que en el caso de adquisición de bienes y servicios, por excepción, se podía registrar las operaciones en mes distinto cuando existían circunstancias que hubieren impedido el registro en el mes en que se realizó la operación.

El Reglamento del IGV vigente contiene una limitación a este registro posterior, cual es que ocurra dentro de los dos meses siguientes de efectuada la operación, y establece como requisito que los documentos respectivos sean recibidos con retraso. Este requisito, en mi opinión no hace sino precisar un hecho que resultaba evidente también en la norma anterior. Lo que se pretende evitar es que se utilice esta facultad de registro posterior para corregir errores u omisiones del sistema de regis-

tro, limitando así este registro posterior a la circunstancia mencionada, cual es la recepción con retraso de los documentos que sustentan una adquisición de bienes o servicios.

Respecto a la limitación de dos meses, en principio y en la generalidad de los casos, resultaría suficiente el período estipulado, tratándose de un sistema administrativo y de contabilidad ordenado y oportuno. Sin embargo, probablemente en el caso de determinados contribuyentes se habrá recortado el beneficio de utilizar el crédito fiscal.

Cabe analizar cómo se debe computar el plazo de los dos meses establecidos para adquisiciones realizadas a partir de la vigencia del Reglamento del IGV, así como si éste resulta aplicable para aquellas efectuadas antes de esa fecha.

En el primer caso, soy de la opinión que el plazo se refiere a períodos tributarios mensuales y que en tal sentido debe computarse a partir del mes siguiente al mes de efectuada la operación. Es decir, si la operación se efectuó en el mes de abril de 1994, el comprobante respectivo podrá registrarse con derecho a ser computado en la determinación del crédito fiscal hasta el 30 de junio de 1994, sin importar si la operación se efectuó el 1 ó el 30 de abril de 1994.

Este entendimiento no pretende desconocer la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario que dispone que los plazos establecidos en las normas tributarias y que se expresen en meses se computarán día a día con arreglo al calendario, sino más bien adopta el criterio establecido por la Ley del IGV para el cálculo del impuesto. De acuerdo al artículo 11 de la mencionada Ley, el impuesto a pagar se determina de manera mensual, deduciendo del impuesto bruto de cada período el crédito fiscal.



Respecto a las adquisiciones efectuadas con anterioridad a la fecha de vigencia del Reglamento del IGV, norma que establece la limitación del registro posterior, cabe precisar que les resulta aplicable la norma anterior que no contemplaba límite de tiempo alguno. Sin embargo, considero que se debe observar el principio de aplicación inmediata de la ley. En tal sentido, de estar pendiente el registro de alguna operación realizada con anterioridad al 30 de marzo de 1994, para efectos de computar el IGV de la misma en la determinación del crédito fiscal, deberá anotarse a más tardar dentro del período tributario mensual "abril" de 1994. Ello bajo el entendimiento que la norma entró en vigencia en una fecha que corresponde al período tributario "marzo" de 1994, cumpliéndose los dos meses en el mes de abril.

Por otro lado, en lo que al "momento en que se efectúa la operación" se refiere, soy de la opinión que ello alude al momento en que nace la obligación tributaria de pagar el impuesto. Al respecto deberá considerarse lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley de IGV y el artículo 3 de su Reglamento, de cuya lectura se desprende que el momento en que nace la obligación tributaria depende de la operación gravada que se realice.

Finalmente, respecto del registro de las operaciones cabe añadir que el Reglamento del IGV recoge el texto de la norma anterior facultando a determinados sujetos a registrar sus operaciones de manera resumida en los registros de compras y de ventas o ingresos, cuando por el volumen y modalidad de aquéllas se justifique. Sin embargo, esta facultad ha sido limitada por el Reglamento vigente a quienes lleven registros manuales, en el entendimiento que en el caso de sistemas mecanizados o computarizados un registro detallado no resulta engoroso.

3. ANULACION, REDUCCION O AUMENTO EN EL VALOR DE LAS OPERACIONES

Como se ha mencionado, el objetivo central de los registros de compras y de ventas o ingresos, en lo que a IGV se refiere, es facilitar y sustentar la determinación y control del impuesto, para lo cual no sólo se regula la oportunidad y características del registro de las operaciones primarias realizadas, sino también todas aquéllas que tengan como efecto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente el valor de las operaciones primarias.

Para que las mencionadas modificaciones tengan validez, deberán estar sustentadas, en su caso, con las notas de débito y crédito que corresponda, las mismas que deberán ser emitidas de acuerdo a las normas vigentes sobre la materia.

Al respecto, se ha eliminado la referencia que se hacía a los requisitos de información mínima contenida en las Notas de Cargo, toda vez que el Reglamento de Comprobantes de Pago contempla estos lineamientos, constituyendo la norma que regula la materia.

4. CUENTAS DE CONTROL

Respecto a las cuentas en las que se debe controlar el IGV, el Reglamento vigente recoge básicamente el texto anterior al señalar que los sujetos del impuesto deberán abrir en su contabilidad cuentas de balance con este propósito, entiéndase subdivisionarias del Plan Contable General Revisado. La operatividad de las cuentas así abiertas se contempla en el Reglamento del IGV a través de lo que, en nuestra opinión, constituyen ejemplos de los cargos y abonos a realizar en las mismas.

Revisemos un caso que implica un abono en la cuenta del IGV e Impuesto de



Promoción Municipal (esta última referencia es nueva): se establece que el impuesto bruto facturado por las operaciones gravadas debe ser abonado. Sabemos que no sólo se refiere al impuesto "facturado" pues también corresponde registrar así el impuesto incluido en las boletas de venta que se hayan emitido con ocasión de operaciones de venta realizadas con personas que no tienen número de Registro Unico de Contribuyentes - RUC.

Sin embargo, entiendo que el nuevo Reglamento del IGV debió contemplar el registro de otras operaciones específicas con el objeto de aclarar cómo se deben tratar contablemente. Me refiero, por ejemplo, al caso de la obtención de las Notas de Crédito Negociables solicitadas por los exportadores para la devolución del saldo a favor originado por el IGV que grava sus adquisiciones de bienes y servicios.

Como se sabe, los exportadores tienen el derecho de solicitar la devolución del impuesto que grava sus adquisiciones de bienes y servicios destinados a las operaciones de exportación. Los cargos que ellos efectúen a la cuenta del impuesto, serán básicamente los mismos contemplados por el Reglamento del IGV. Sin embargo, deberán abonar a dicha cuenta la recepción o uso de las mencionadas Notas de Crédito.

Menciono estos dos conceptos: recepción y uso, porque entiendo que sobre el tema existen dos opiniones en el medio, respecto al momento en que se debe realizar el mencionado abono en la cuenta. La primera, señala que se debe abonar a la cuenta del impuesto en el momento de la recepción de las Notas, con cargo a una cuenta del activo. Esta cuenta del activo no puede ser una que refleje los valores

negociables debido a que estas Notas no constituyen tales, sino a la cuenta de intangibles por ser un derecho de la empresa.

La segunda opinión indica que el abono a la cuenta del impuesto se produce con motivo del uso de las mencionadas Notas, sea mediante la compensación para el pago de tributos propios del sujeto como contribuyente, o se trate de una transferencia a terceros mediante el endoso del documento.

Considero que el Reglamento del IGV debió contemplar el registro de estas Notas en tanto se refieren a la devolución del saldo a favor del exportador, con el objeto de resolver además algunas interrogantes vinculadas a su endoso, como son: si se debe emitir un comprobante de pago por la transferencia o no, y si esta transferencia tiene algún efecto tributario.

Otra operación que no ha sido contemplada es el registro del signo de control visible que se debe adquirir para la comercialización de licores en el país. Estos signos de control visible constituyen crédito contra el Impuesto Selectivo al Consumo, motivo por el cual, dentro de las operaciones que afectan la cuenta de este Impuesto mediante un cargo, se debió contemplar el valor de los signos de control visible.

En virtud de ello, soy de la opinión que las operaciones contempladas por el Reglamento del IGV que originan un cargo o un abono sólo pueden ser enunciativas mas no limitativas, toda vez que existen una serie de operaciones que no han sido contempladas en la operatividad de las cuentas de control mencionadas.

Lima, Abril de 1994.

