

INFORME N.º 117-2016-SUNAT/5D0000

MATERIA:

En relación con lo dispuesto en el numeral 69.3 del artículo 69º del Código Tributario, se plantea el supuesto de un deudor tributario que no se encuentra obligado a llevar libro de inventarios y balances, pero sí el libro diario de formato simplificado; y se consulta lo siguiente:

1. ¿Lo previsto en el inciso b) del último párrafo de dicho artículo es aplicable cuando tal deudor tributario no presenta el libro diario de formato simplificado?
2. ¿Se debe asumir una cantidad o un valor de cero cuando en el libro diario de formato simplificado del referido deudor tributario, en las cuentas contables de los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios, no se encuentre registrada cifra alguna?
3. Para efectos de la aplicación de la presunción establecida en el numeral 69.3 de dicho artículo 69º, cuando el referido deudor tributario presente el libro diario de formato simplificado y en las cuentas contables de los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios, se encuentre registrada la cifra de cero, ¿se puede determinar las diferencias de inventario a partir de la información consignada en dicho libro?

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, Ley del Impuesto a la Renta).
- Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Código de Comercio, publicado el 15.2.1902 y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT, que establece las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios, publicada el 30.12.2006 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. El numeral 2 del artículo 63º del TUO del Código Tributario señala que durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando una base presunta, en mérito

a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Por su parte, el artículo 64° del mencionado TUO establece que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando el contribuyente hubiese incurrido en cualquiera de los supuestos que en dicho artículo se describen.

2. Al respecto, el artículo 69° del citado TUO establece tres procedimientos para que la Administración Tributaria determine la presunción por diferencia de inventarios: uno denominado “Inventario Físico” (numeral 69.1); otro denominado “Inventario por Valorización” (numeral 69.2); y por último, el “Inventario Documentario”, conforme al cual, cuando la Administración determine diferencias de inventario que resulten de las verificaciones efectuadas con sus libros y registros contables y documentación respectiva, se presumirán ventas omitidas, en cuyo caso serán atribuidas al período requerido en que se encuentran tales diferencias; siendo que dicha diferencia de inventario se establecerá al 31 de diciembre del periodo en el que se encuentren esas diferencias (numeral 69.3).

Además, el último párrafo del referido artículo regula las reglas aplicables para estos tres tipos de inventario, destacando, para efectos de las consultas 1 y 2, lo señalado en su inciso b), el cual dispone que la Administración Tributaria asumirá una cantidad o un valor de cero, cuando no presente el libro de inventarios y balances o cuando en dicho libro, que contenga los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios a que se refieren los incisos anteriores, no se encuentre registrada cifra alguna.

De esta norma se desprende que para los tres tipos de inventario regulados en el artículo 69° del TUO del Código Tributario, cuando el deudor tributario no presente su libro de inventarios y balances o cuando en dicho libro no se encuentre registrada cifra alguna en las cuentas contables de los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, la Administración Tributaria asumirá que la cantidad o el valor de tales inventarios es cero.

Es evidente que en el supuesto de la norma en cuestión está que el deudor tributario no presente su *libro de inventarios y balances*, o, de presentarlo, que en dicho libro no se encuentre registrada cifra alguna en las cuentas contables de los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre; encontrándose implícito en dicho supuesto que existe la obligación de llevar el libro en cuestión, pues carece de sustento aplicar una consecuencia jurídica gravosa para el contribuyente por no llevar dicho libro o por no registrar cifra alguna en él, cuando no está obligado a hacerlo.

De otro lado, cabe indicar que, en general, las presunciones deben estar contenidas en una norma con rango de ley, lo cual obedece al carácter reglado de la determinación de la obligación tributaria, por el cual todos los elementos que influyan en la determinación de dicha obligación deben estar predeterminados en la ley, por lo que allí donde la norma en cuestión alude al *libro de inventarios y balances* no puede entenderse que también se refiere al *libro diario de formato simplificado*, pues de hacerlo se estaría siguiendo un procedimiento que no se encuentra contemplado en ninguna norma legal.

En consecuencia, toda vez que el supuesto de las consultas 1 y 2 es el de deudores tributarios que no se encuentran obligados a llevar libro de inventarios y balances, aun cuando ellos estén obligados a llevar libro diario de formato simplificado, lo previsto en el inciso b) del último párrafo del artículo 69° del TUO del Código Tributario no es aplicable cuando tales deudores tributarios no presentan este libro, ni cuando en el mismo, en las cuentas contables de los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios, no se encuentre registrada cifra alguna.

3. Con respecto a la tercera consulta, del numeral 69.3 del artículo 69° del TUO del Código Tributario se infiere que las diferencias de inventarios deben provenir de la verificación de los *libros y registros contables* y su documentación sustentatoria respectiva, lo cual supone la revisión de todos los libros y registros contables donde se refleje un movimiento de existencias, es decir, se toma como base la información que figura como inventario inicial en el libro de inventarios y balances o algún otro registro contable válido al cual se le agregan las compras y ventas del año sustentadas con la documentación correspondiente, cuyo resultado debe ser comparado con el que figure como inventario final del ejercicio según los mismos libros y registros del contribuyente⁽¹⁾.

Al respecto, cabe señalar que en el Anexo I – Términos y definiciones utilizados del Plan Contable General Empresarial (PCGE)⁽²⁾, se define a los *libros contables* como los registros que acumulan información de manera sistemática sobre los elementos de los estados financieros, a partir de los cuales fluye la información financiera cuantitativa que se expone en el cuerpo de los estados financieros o en notas a los mismos; siendo que dichos libros contables incluyen al menos un registro de transacciones diarias (libro diario) y un registro de acumulación de saldos (libro mayor).

Por su parte, el numeral 6 de la Parte IV bases para conclusiones del PCGE, al referirse a los libros y registros contables indica que para la actividad

¹ Criterio adoptado en diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las N.ºs 9449-3-2001, 3080-5-2006, 4978-1-2006 y 10569-4-2009.

² Aprobado por la Resolución N.º 043-2010-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 12.5.2010.

empresarial no existen prescripciones contables respecto de los libros que se debe mantener, excepto por algunas referencias en el Código de Comercio, aunque se entiende su necesidad, entre otros, porque facilitan los procesos de preparación de información financiera y de control.

Ahora, el artículo 33° del Código de Comercio señala que los comerciantes llevarán necesariamente, entre otros, un libro de inventarios y balances, un libro diario, un libro mayor, así como los demás libros que ordenen las leyes especiales.

Asimismo, el artículo 38° del aludido Código describe la forma de llevar el libro diario; disponiendo que al efecto se parte de los saldos iniciales tomados del libro de inventarios y balances, continuando con el registro de todas las operaciones día por día y, en caso estas sean muy numerosas, podrán ser resumidas diariamente por número de cuenta.

Además, conforme al artículo 39° del mencionado Código, el resumen por cuenta del libro diario se trasladará al libro mayor.

De otro lado, el artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los perceptores de rentas de tercera categoría, cuyos ingresos no superan las 150 UIT, deberán llevar como mínimo un registro de ventas, un registro de compras y un libro diario de formato simplificado, de acuerdo con las normas sobre la materia.

Por su parte, el numeral 16 del artículo 62° del TUO del Código Tributario establece que la SUNAT, mediante resolución de superintendencia, señalará los requisitos, formas, condiciones y demás aspectos en que deberán ser llevados los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o resoluciones de superintendencia vinculados a asuntos tributarios.

Agrega el numeral 4 del artículo 87° del indicado TUO que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT.

Es así que la SUNAT mediante la Resolución de Superintendencia N.° 234-2006/SUNAT⁽³⁾ reguló la forma de llevado de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios⁽⁴⁾, los datos mínimos y el formato que deben mostrar.

³ Publicada el 30.12.2006 y normas modificatorias.

⁴ Conforme al inciso f) del artículo 1° de la citada resolución, para efectos de esta se entiende por tales a los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o resolución de superintendencia señalados en el anexo 1 de esa resolución.

Al respecto, el inciso b) del artículo 6° de la mencionada resolución señala que los libros y registros vinculados a asuntos tributarios deberán contener el registro de las operaciones en orden cronológico o correlativo⁽⁵⁾, de manera legible, sin enmendaduras ni líneas en blanco, y utilizando el Plan Contable General vigente en el país, a cuyo efecto emplearán cuentas contables desagregadas como mínimo a nivel de los dígitos establecidos en dicho plan, salvo que por aplicación de las normas tributarias deba realizarse una desagregación mayor.

A su vez, los numerales 5 y 5-A del artículo 13° de la citada resolución establecen la información mínima y los formatos del libro diario y del libro diario de formato simplificado, teniendo ambos en común la inclusión de asientos de apertura, las operaciones del mes, los ajustes de operaciones del mes y de meses anteriores y los asientos de cierre, entre otros; siendo que ambos también deben incluir mensualmente el número correlativo o código único de la operación así como la fecha o mes de la operación, en tanto que solo el libro diario reflejará la referencia de la operación⁽⁶⁾ y el movimiento con sus saldos en debe y haber.

Conforme a los formatos anexos a la resolución en mención, el libro diario de formato simplificado sería una fusión entre un libro diario y un libro mayor, toda vez que resume los saldos de las cuentas contables que forman parte de los asientos del libro diario, al igual que el libro mayor, sirviendo de base los libros diario y diario de formato simplificado para la elaboración de los estados financieros de las empresas⁽⁷⁾, por tanto, ambos se encuentran dentro de los alcances de la definición de libros contables a que se refiere el PCGE que, como se ha expuesto, considera como tales a los registros que acumulan información de manera sistemática sobre los elementos de los estados financieros, a partir de los cuales fluye la información financiera cuantitativa que se expone en el cuerpo de los estados financieros o en notas a los mismos.

Cabe indicar, además, que la Administración Tributaria ya ha señalado con anterioridad⁽⁸⁾, que el libro diario contiene, entre otra, la misma información que la del libro diario de formato simplificado exige, pero de forma más detallada y precisa.

En consecuencia, para efectos de la aplicación de la presunción establecida en el numeral 69.3 del artículo 69° del TUO del Código Tributario, cuando el

⁵ Salvo que por norma especial se establezca un orden predeterminado.

⁶ En caso el deudor tributario lleve su libro en forma manual.

⁷ Dichos libros muestran el asiento de cierre que viene a ser el resumen del libro de inventarios y balances al final del ejercicio.

⁸ En el Informe N.° 089-2013-SUNAT/4B0000, disponible en el portal institucional (<http://www.sunat.gob.pe>).

deudor tributario que no se encuentra obligado a llevar el libro de inventarios y balances, pero sí el libro diario de formato simplificado, presenta este libro en el cual se consigna la cifra de cero en las cuentas contables de los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, se puede determinar las diferencias de inventario a partir de esta información consignada en dicho libro.

CONCLUSIONES:

1. En relación con lo dispuesto en el numeral 69.3 del artículo 69° del TUO del Código Tributario, tratándose de deudores tributarios que no se encuentran obligados a llevar libro de inventarios y balances, aun cuando ellos estén obligados a llevar libro diario de formato simplificado, lo previsto en el inciso b) del último párrafo de dicho artículo no es aplicable:
 - a) Cuando tales deudores tributarios no presentan el libro diario de formato simplificado.
 - b) Cuando en este libro, en las cuentas contables de los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, que sirven para hallar las diferencias de inventarios, no se encuentre registrada cifra alguna.
2. Para efectos de la aplicación de la presunción establecida en el numeral 69.3 del artículo 69° del TUO del Código Tributario, cuando el deudor tributario que no se encuentra obligado a llevar libro de inventarios y balances, pero sí el libro diario de formato simplificado, presenta este libro en el cual se consigna la cifra de cero en las cuentas contables de los inventarios iniciales al primero de enero o finales al 31 de diciembre, se puede determinar las diferencias de inventario a partir de esta información consignada en dicho libro.

Lima, 27 JUN. 2016

**ORIGINAL FIRMADO POR
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO**

mfc
CT0256-2015

CÓDIGO TRIBUTARIO - Determinación de la deuda sobre base presunta