



Contabilidad y Negocios

Revista del Departamento Académico
de Ciencias Administrativas

año 2, número 4
diciembre 2007



**FONDO
EDITORIAL**

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ. 90 AÑOS

Régimen aplicable a los libros y registros vinculados con asuntos tributarios

Luis Alberto Durán Rojo

Pontificia Universidad Católica del Perú
Departamento Académico de Derecho

Presentación

Los libros y registros que compilan la información económica de la empresa son una construcción de la disciplina contable y fueron desarrollados e implementados a lo largo de muchas centurias por los profesionales de la contabilidad como un instrumento central para la buena consecución del proceso contable pues posibilitan que el proceso económico de la empresa pueda reflejarse a través de información ordenada y clasificada, capaz de ser leída por los distintos sujetos usuarios de ese ente.

A diferencia de ello, para efectos tributarios, los libros contables sirven fundamentalmente para poder realizar controles o facilitar la fiscalización respecto de puntos concretos de las disposiciones y operatividad tributarias. Por ello, desde el enfoque tributario se tiende a promover la homogenización de la estructura y llevanza de los referidos libros y registros, estableciéndose una serie de reglas para su llevanza y/o control frente a su desaparición.

En el caso peruano, en los artículos 62 y 87 del Código Tributario (CT), en el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y en el artículo 37 de la Ley del IGV e ISC (LIGV), se faculta a la SUNAT

para establecer las disposiciones aplicables sobre libros y registros vinculados con asuntos tributarios (en adelante «los LRT»).

En uso de esas facultades, el 30 de diciembre de 2006, la SUNAT publicó la resolución de superintendencia 234-2006/SUNAT (en adelante «la Resolución»),¹ en la que compendia en un solo cuerpo normativo algunas normas preexistentes sobre LRT e incorpora algunas otras más. Así, en particular, se ha regulado lo siguiente: (1) el procedimiento de autorización, (2) los plazos máximos de atraso y la pérdida, destrucción u otros, (3) la forma en que deberán ser llevados, (4) la información mínima y formatos que los integran, y (5) algunas disposiciones reglamentarias delegadas por las normas del Impuesto a la Renta (IR) y del IGV.

Ahora bien, en la Octava Disposición Complementaria y Final (DCF) de la Resolución se ha precisado que la misma entró en vigencia el 1 de enero de 2007, salvo en lo que respecta a los alcances de la contabilidad completa (artículo 12) y la información mínima que deben contener los LRT y los formatos en que deben ser llevados (artículo 13), que regirán desde el 1 de enero de 2008, tal como se consigna en el cuadro 1.

¹ La Fe de Erratas de esta norma fue publicada el 10 de enero de 2007 en el diario oficial *El Peruano*.

Cuadro 1
Vigencia de la nueva normatividad sobre LRT
(Resolución de Superintendencia N° 234-2006/
SUNAT)

ASUNTO	A PARTIR DE
1. Procedimiento de autorización 2. Forma en que deberán ser llevados 3. Plazos máximos de atraso 4. Pérdida, destrucción u otros	1 de enero de 2007
1. Contabilidad completa 2. Información mínima y formatos	1 de enero de 2008

Fuente: Elaboración propia.

Cabe precisar que no están comprendidas en la Resolución todas las disposiciones sobre LRT que el ordenamiento jurídico tributario ha recogido hasta la fecha o que podrían o deberían haberse dictado, lo cual nos da una idea de lo frondoso de la materia. Empero, sin duda, ella representa la norma marco que reúne las principales disposiciones generales aplicables por la SUNAT sobre LRT que, muchas veces, deberán ser complementadas con otras específicas, según corresponda en cada caso particular.

Veamos a continuación los puntos centrales de la nueva regulación establecida por la Resolución.

I. Libros y registros contables y tributación

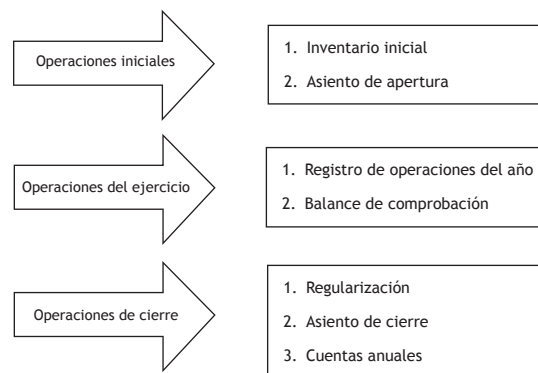
1. Alcances generales

En primer lugar, debemos señalar que la exigencia de llevanza de LRT se encuentra establecida en el numeral 4 del artículo 87 del CT, conforme al cual son LRT los libros y registros contables y otros libros exigidos por las leyes, reglamentos y/o resoluciones de superintendencia de SUNAT que tuvieren vinculación con aspectos tributarios.

Estos últimos –otros libros exigidos por las normas– han sido establecidos por la Administración Tributaria a fin de poder realizar controles o facilitar la fiscalización respecto de puntos concretos de las disposiciones y operatividad tributarias. A diferencia de ellos, los libros y registros contables están profundamente relacionados con el proceso contable, que puede ser entendido como aquel proceso de análisis, preparación y registro por el cual los hechos económicos realizados o vividos por un ente (persona o empresa) se convierten en información ordenada y clasificada, capaz de ser leída por los distintos sujetos usuarios de ese ente –el sujeto mismo, si es una persona natural; sus socios o accionistas, si es una empresa; los acreedores o clientes, el Estado, etc.–.

En tal sentido, hay que tomar en cuenta que todas las operaciones que realiza una empresa durante un ejercicio económico se denominan como ciclo contable, durante el cual dicha entidad realizará una serie de actividades, de forma repetitiva, que conducirán a que registre todos los hechos contables que afectan a su patrimonio. Estas actividades se resumen en siete fases señaladas en el cuadro siguiente.

Cuadro 2
Fases del ciclo contable



Fuente: Elaboración propia.

En ese marco, en materia de la actividad empresarial, los libros y registros contables son instrumentos necesarios para que los distintos usuarios de la contabilidad puedan obtener información sobre la marcha de la empresa, evalúen su eficiencia y nivel de desempeño. Ello puesto que en función de dichos libros y registros contables se elaboran los estados financieros, que terminan siendo la información de primer orden sobre la marcha empresarial.

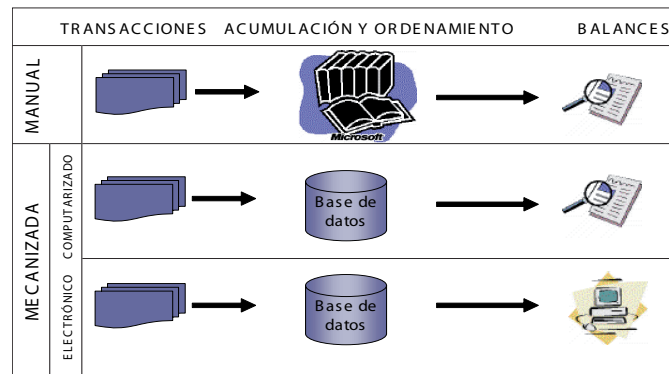
Históricamente, se ha entendido como libros y registros contables a los que eran llevados manualmente, es decir, los que se llenaban consignando con lapicero sobre folios de hojas encuadernadas. Empero, con el avance de la informática, se ha llegado a utilizar como medio mecanizado a la computadora, de modo que se han configurado los denominados «libros y registros contables electrónicos», que vendrían a ser la misma información organizada a la que nos hemos referido anteriormente, pero consignada en formatos electrónicos, revisable por medio de una computadora –para ser más precisos, de una pantalla conectada a un ordenador– o vía microfilmaciones. En el tránsito entre ambos modelos ha surgido la idea de un libro y registro contable llevado por medios mecanizados

(la computadora) pero presentado físicamente en hojas sueltas o continuas, el mismo que en el Perú se denominaba comúnmente como «libro y registro contable computarizado».

Ahora bien, en la Resolución se reconoce la llevanza de LRT manuales o computarizados –caso donde el libro existe solo cuando la información es mostrada en las hojas impresas– aunque se hayan eliminado ambas denominaciones para establecerse que los libros y registros contables (LR) pueden llevarse utilizando hojas sueltas o continuas, las cuales deberán ser empastadas conforme a las reglas del artículo 5.

En tal sentido, el libro y el registro contable electrónicos han quedado fuera del marco normativo de la Resolución, seguramente por los costos que este sistema generaría a la Administración Tributaria y/o deudores tributarios. Ahora, como la primera DCF de la Resolución ha señalado que la SUNAT está facultada para establecer nuevas formas de llevar los LRT, entre ellas, mediante la utilización de medios electrónicos, posiblemente el siguiente paso en este proceso será que se regulen disposiciones al respecto.

Cuadro 3
Sistema de llevanza de LRT



Fuente: Elaboración propia.

2. Su uso en materia tributaria

En materia tributaria, debe tomarse en cuenta que en las relaciones entre la SUNAT y los contribuyentes, la llevanza de los libros y registros contables puede entenderse como un deber a cargo de estos últimos con el fin de coadyuvar con el buen término de la gestión tributaria. Para ello, los libros y registros contables cumplen dos funciones primordiales:

- Constituyen un medio de prueba de las operaciones económicas, de las obligaciones tributarias y de su cuantía.

En ese sentido, cuando se exige la emisión de ciertos documentos, como comprobantes de pago, para respaldar la realización de las operaciones económicas, los libros y registros contables en los que se reproduce la información contenida en los indicados documentos constituyen, respecto a dichas anotaciones, instrumentos probatorios de segundo orden, puesto que presuponen la existencia de otro documento que sustenta la operación.

Por otro lado, el asiento contable, o si se prefiere la declaración contable que se incorpora, otorga certeza sobre la existencia de las operaciones asentadas u omitidas, pero no demuestra realmente la realización de dichas operaciones.

Finalmente, debe tomarse en cuenta que, en lo que fuera aplicable, servirán para efectos tributarios las disposiciones señaladas en el artículo 48 del Código de Comercio, conforme al cual los libros de los comerciantes prueban contra ellos, sin admitir prueba en contrario; pero el adversario no podrá aceptar los asientos que le sean favorables y desechar los que le perjudiquen, sino que, habiendo aceptado este medio de prueba, quedará sujeto al resultado que arrojen en su conjunto, tomando en igual consideración los asientos relativos a la cuestión litigiosa.

- Facilitan el control de la Administración Tributaria procurando reducir la evasión fiscal. En tal sentido, la llevanza ordenada de los libros y registros contables, observando las reglas exigidas por las normas sobre la materia, facilita un adecuado control de la Administración Tributaria, a la vez que dificulta las prácticas evasivas.

A su vez, las exigencias formales establecidas para la llevanza de los libros y registros contables facilitan a la Administración Tributaria ejercer su facultad de fiscalización y pueden aportar indicios sobre la posible evasión fiscal del contribuyente.

Al mismo tiempo, constituyen, por sí mismos, obstáculos para los contribuyentes que decidan evadir el pago de sus tributos.

Ahora bien, la Resolución ha incluido disposiciones para configurar los requisitos de los LRT, que son los de carácter intrínseco —referidos a su constitución, que incluyen idioma, moneda y requisitos de formato—, extrínseco —legalización y empaste— o temporal —plazos máximos de atraso—, conforme veremos más adelante.

II. Normas aplicables a partir del 1 de enero de 2007

1. Documentos considerados LRT

En el inciso f del artículo 1 de la Resolución, se define a los LRT como los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros que fueran exigidos por las leyes, reglamentos o resoluciones de superintendencia señalados en el anexo 1 de dicha norma; es decir, hay un carácter taxativo respecto a lo que debe considerarse como LRT, y se desconoce como tal cualquier otro documento que no se encuentre comprendido expresamente en dicho Anexo.

Cabe señalar que la obligación de llevar libros y registros contables en nuestro país tiene su origen

más claro en el Código de Comercio de 1902.² Con admirable previsión, el legislador de aquel entonces incorporó en el mismo Código que dichas personas podían llevar, además, los libros que estimasen convenientes, según el sistema de contabilidad que hayan adoptado. Cincuenta años después se determinaría que en el llevado de libros contables tenían que intervenir los profesionales de la materia, es decir, los contadores titulados públicos o mercantiles.

Hoy en día es innegable que este marco normativo debe ser actualizado. Por ello es necesario que el Congreso apruebe la Ley Marco del Empresariado, que deberá recoger lo señalado por el Código de Comercio y agrupar las normas sobre libros contables que se encuentran dispersas, así como concordarlas con las disposiciones sobre libros de actas societarios y de la empresa individual de responsabilidad limitada, los libros laborales o de convenios sobre modalidades formativas, y otros libros y/o registros de carácter tributario.

Ahorabien, cada vez es mayor la exigencia de algunas normas tributarias de obligar a los administrados a llevar libros y/o registros determinados sin que se haya definido previamente, con la claridad deseada, la finalidad, diferenciación o coincidencia entre estos dos tipos de documentos. Para el control tributario y los procedimientos administrativos relacionados con este, que es lo que ahora importa, finalmente, la llevanza o no de LRT tiene similares efectos jurídicos, conforme determinan las normas específicas que los han creado. No obstante, sería conveniente que el legislador, en un futuro cercano, unifique o clasifique los distintos documentos que una entidad —persona natural o jurídica u otra cualquiera— está obligada a llevar como un mecanismo de control o supervisión de sus operaciones económicas, así como el medio legal para su creación y exigencia.

Como mencionábamos, la Resolución ha señalado que son 31 los documentos que a partir del 1 de enero de 2007 deben reconocerse como LRT, a los mismos que les corresponde un código correlativo, como puede verse en el anexo 1 de la misma norma.

Al respecto cabe señalar que a partir del 1 de enero de 2007 deberá llevarse, entre otros, el Registro de Activos al que se refiere el inciso f del artículo 22 del Reglamento de la LIR, conforme a la versión modificada por el artículo 14 del decreto supremo 134-2004-EF. Dicha norma reglamentaria señala que los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos, cuyas características, requisitos, forma, contenido y condiciones serán fijados por SUNAT.

Decimos ello porque, como se recordará, la tercera Disposición Final del referido decreto supremo 134-2004-EF señaló que «En tanto la SUNAT no emita [...] la Resolución de Superintendencia a que se refiere el inciso f) del Artículo 22° del Reglamento [...] los deudores tributarios continuarán llevando el control permanente de los bienes del activo fijo en la forma y condiciones establecidas en el Reglamento antes de su modificación», es decir, en libros auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en los que se registre la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, la depreciación, los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes. En buena cuenta, hasta el ejercicio 2006 —antes de la emisión de la Resolución— los deudores tributarios debían llevar cualquier sistema de control siempre que registrara los datos que acabamos de señalar, mientras que a partir de este año ya habría obligación de llevar un documento formalmente denominado como «Registro de Activos Fijos».

² Que en su artículo 33 señaló que «los comerciantes llevarán necesariamente: (1) Un Libro de Inventarios y Balances, (2) Un Libro Diario, (3) Un Libro Mayor, (4) Un Copiador o Copiadores de Cartas y Telegramas, y, (5) Los demás Libros que ordenen las Leyes Especiales». Aparentemente la Segunda Disposición Final de la Ley del Notariado dispuso la derogación del citado artículo 33; empero, por Fe de Erratas publicada el 14 de enero de 1993, se pretendió corregir el error señalando que el mandato de derogación era al artículo 36 del Código de Comercio referido a las formalidades de los libros contables.

Ahora bien, ha surgido la duda respecto a qué información debe contener ese Registro en el año 2007, si aquella exigida en los cuatro formatos señalados en el numeral 7 del artículo 13 de la Resolución o la indicada en el párrafo anterior. Desde mi punto de vista, solo debe ser la indicada en el párrafo anterior, pues lo señalado en el artículo 13 entrará en vigencia recién a partir del 1 de enero de 2008.

Finalmente, en este punto debe advertirse que la importancia de la contabilidad y el control documentario en la tributación es tal que, por ejemplo, se ha previsto en el CT algunos supuestos infractorios y en las normas del IR e IGV se limita el ejercicio de algunos derechos por incumplirse las disposiciones sobre este tema. Además, el artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, decreto legislativo 813, contempla algunos tipos para sancionar penalmente a aquellos que incumplen con determinadas obligaciones recogidas en las normas tributarias sobre la llevanza de libros y registros contables.

2. Requisitos intrínsecos

En primer lugar, cabe señalar que el numeral 4 del artículo 87 del CT ha señalado que los LRT deben llevarse en castellano y expresarse en moneda nacional, salvo que se trate de contribuyentes que efectúen o reciban inversión extranjera directa en moneda extranjera, los que actuarán conforme a lo que se señale en las normas especiales emitidas mediante decreto supremo.

Ahora bien, en el numeral 16 del artículo 62 del CT se ha indicado que mediante resolución de superintendencia se señalará los requisitos, formas, condiciones y demás aspectos en que deberán ser llevados los LRT. Con excepción de los LRT regulados por su norma especial (Libro de Actas de la EIRL, Libro de Actas de la Junta General de Accionistas, Libro de Actas del Directorio, Libro de Matrícula de Acciones y Libro de Planillas), los deudores tributarios deberán llevar los demás LRT comprendidos en el anexo 1 de la Resolución de la manera siguiente.

2.1. Las características del encabezado

El encabezado de los LRT contará con los siguientes datos:

- Denominación del libro o registro.
- Periodo y/o ejercicio al que corresponde la información registrada.
- Número de RUC del deudor tributario, apellidos y nombres, denominación y/o razón social de este. Respecto del Libro de Ingresos y Gastos, no será necesario consignar esta información como dato de cabecera.

Ahora, tratándose de libros o registros llevados en forma manual, bastará con incluir estos datos en el primer folio de cada periodo o ejercicio.

2.2. Las características del registro de las operaciones

El registro de las operaciones deberá aparecer:

- En orden cronológico o correlativo, salvo que por norma especial se establezca un orden pre-determinado
- De manera legible, sin espacios ni líneas en blanco, interpolaciones, enmendaduras, ni señales de haber sido alteradas
- Utilizando el Plan Contable General Revisado vigente, a cuyo efecto emplearán cuentas contables desagregadas a nivel de:
 - ✓ Tres (3) dígitos como mínimo, para los deudores tributarios que en el ejercicio anterior hayan obtenido ingresos brutos de hasta cien (100) UIT
 - ✓ Cuatro (4) dígitos como mínimo, para los deudores tributarios que en el ejercicio anterior hayan obtenido ingresos brutos mayores a cien (100) UITLa utilización del Plan Contable General Revisado no será de aplicación en aquellos casos en que, por norma especial, los deudores tributarios se encuentren obligados a emplear un plan contable, manual de

contabilidad u otro sistema similar, en cuyo caso deberán utilizar estos últimos.

- Totalizando sus importes por cada folio, columna o cuenta contable hasta obtener el total general del periodo o ejercicio gravable, según corresponda.³ A tal efecto, los totales acumulados en cada folio serán trasladados al folio siguiente precedidos de la frase «van». En la primera línea del folio siguiente se registrará el total acumulado del folio anterior precedido de la frase «vienen». Culminado el periodo o ejercicio gravable, se realizará el correspondiente cierre registrando el total general.

De no realizarse operaciones en un determinado periodo o ejercicio gravable, se registrará la leyenda «sin operaciones» en el folio correspondiente.

2.3. Otras reglas a considerar

- Deberá incluirse los registros o asientos de ajuste, reclasificación o rectificación que correspondan.
- Deberá mantenerse los folios originales, sin que pueda usarse la adhesión de hojas o folios, salvo disposición legal en contrario.
- El Libro de Inventarios y Balances deberá ser firmado al cierre de cada periodo o ejercicio gravable, según corresponda, por el deudor tributario o su representante legal, así como por el contador público colegiado o el contador mercantil responsable de su elaboración.
- El deudor tributario que modifique su denominación o razón social deberá comunicar a la SUNAT dicho cambio, conforme lo establecido en la resolución de superintendencia 210-2004/SUNAT, y podrá optar por:
 - a) Continuar utilizando los LRT con la denominación o razón social anterior, hasta que se terminen, para registrar las operaciones siguientes al acuerdo de modificación de

denominación o razón social. En este caso, se deberá consignar adicionalmente, mediante algún medio mecanizado, computarizado o un sello legible, la nueva denominación o razón social, sin superponerse a la anterior.

- b) Abrir nuevos LRT. En este caso, para solicitar al notario o juez de paz la legalización de los libros y registros u hojas sueltas o continuas con la nueva denominación o razón social, deberá acreditarse que se ha cerrado los libros y registros u hojas sueltas o continuas no utilizados que fueron legalizados con la anterior denominación o razón social.

3. Requisitos extrínsecos

3.1. La legalización de los LRT

El numeral 16 del artículo 62 del CT habilita a SUNAT, en el marco de sus facultades discrecionales de fiscalización, para que autorice los LRT mediante el procedimiento que se desarrolle por vía de resolución de superintendencia, pudiendo incluso delegar en terceros la legalización de los referidos LRT.

Complementariamente, la Tercera Disposición Final del CT señala que a los libros de actas y registros y libros contables que se encuentren comprendidos en el numeral 16 del CT no se les aplicará lo establecido en los artículos 112 a 116 de la ley 26002 (Ley del Notariado), la ley 26501 o cualquier otra disposición que se oponga a ese numeral.⁴

Como puede observarse, hay una ambigüedad lingüística en el CT con los términos «autorizar» y «legalizar», que pueden ser entendidos como similares o distintos, caso este último donde no se logra captar la real dimensión de esa diferencia. Efectivamente, se entiende por «autorización» a aprobar o permitir, pero también a la fe que da el

³ Este requisito no será exigible a los LRT que se lleven utilizando hojas sueltas o continuas. En este caso, la totalización se efectuará finalizado el periodo o ejercicio.

⁴ Debe notarse además que la inaplicación del procedimiento de la Ley del Notariado estaba referida a los libros de actas y libros contables establecidos por Ley y no por alguna norma reglamentaria, como hoy podría criticarse de acuerdo al vigente numeral 16 del artículo 62 del CT.

escribano o notario en un documento; y por «legalizar» a comprobar y certificar la autenticidad de un documento, de lo que podría sostenerse que:

1. Autorizar es el género y una especie del mismo es la legalización. En tal sentido, se excluye la facultad originaria de legalizar al notario o juez, estableciéndose que la SUNAT es la encargada de la autorización, bien sea por medio de la legalización o de cualquier otro mecanismo que genere aprobación o permisibilidad de llevanza de los LRT.
2. *Autorizar* y *legalizar* son sinónimos, de manera que en el CT se ha querido dar esa facultad de manera originaria a la SUNAT, excluyéndose a los notarios y jueces. Pero también se ha establecido la posibilidad de que esa facultad sea derivada por la propia SUNAT a terceros (entre los que podrían encontrarse los notarios o jueces).

La primera parece haber sido la opción tomada en la Resolución, cuyo Capítulo II ha entendido que la facultad de autorizar los LRT se ejerce mediante su legalización.

3.1.1 *Personas delegadas a legalizar: el notario o el juez*

De manera similar al esquema diseñado en la resolución de superintendencia 132-2001/SUNAT, norma que antecedió en esta materia a la Resolución, se ha establecido que los LRT serán legalizados por los notarios o, a falta de estos, por los jueces de paz letrados o jueces de paz (en adelante «el juez»), según corresponda, de la provincia donde se encuentre ubicado el domicilio fiscal del deudor tributario. En el caso de las provincias de Lima y Callao, la legalización podrá ser efectuada por el notario o juez de cualquiera de dichas provincias.

En primer lugar, se debe señalar que hay quienes han sostenido que el CT no brinda cobertura suficiente para delegar en los notarios y jueces la función de legalización, puesto que las normas comentadas

solo señalan que la delegación se hace a terceros, lo que en el fondo significa derivar facultades vinculadas con asuntos tributarios a disposiciones infralegales, lo que no parecería correcto.

De otro lado, cabe precisar que por una deficiencia técnica en el artículo 4 de la Resolución, referido a la legalización del segundo y siguientes LRT, se ha hecho referencia exclusiva al notario, cuando debería ser también referido el juez; caso contrario el esquema diseñado se tornaría irracional e inaplicable.

Ahora bien, la norma ha especificado claramente que se trata del notario —o juez— de la provincia donde se encuentre ubicado el domicilio fiscal del deudor. Tal claridad no existía hasta diciembre de 2006, puesto que en la resolución de superintendencia 132-2001/SUNAT se establecía expresamente que la legalización era realizada por los notarios públicos del lugar del domicilio fiscal del deudor tributario, y no se había establecido si por el «lugar del domicilio» se debía entender al distrito, a la provincia o al departamento del lugar señalado por el deudor tributario como domicilio fiscal; de modo que surgía la interrogante respecto de dónde —finalmente— podían ser legalizados los LRT.

Al respecto hemos sostenido que la interpretación más acorde con la redacción de dicha norma es aquella que sostiene que el «lugar del domicilio fiscal» del contribuyente se identifica con el ámbito geográfico de competencia de la SUNAT al que pertenece el contribuyente⁵. Al respecto, la sexta DCF de la Resolución ha determinado con el carácter de «precisión» que cuando la referida norma señalaba que la legalización debía ser efectuada por los notarios del lugar del domicilio fiscal del deudor tributario o, a falta de estos, por los jueces de paz letrados o jueces de paz cuando corresponda, dicha exigencia estaba referida a que la legalización fuera efectuada por un notario o juez

⁵ Véase «Legalización de Libros Contables: Notario competente para legalizar». *Análisis Tributario*, vol. XVI, N° 184, mayo de 2003, p.36.

del lugar sobre el que tenía competencia la misma dependencia de la Administración Tributaria del domicilio fiscal del deudor tributario.

Más allá de que el criterio del legislador coincide con la interpretación que en el pasado hemos realizado algunos tributaristas, debe observarse que después de más de cinco años de vigencia de la resolución de superintendencia 132-2001/SUNAT –ahora derogada– es que recién sabemos la posición cierta de SUNAT respecto a los notarios o jueces con los cuales se debía efectuar la legalización de los LRT. Conforme a la precisión antes mencionada, hasta el año 2006, si una empresa tenía su domicilio fiscal en el ámbito territorial de competencia de la Intendencia Regional de Arequipa, sus LRT solo podían ser legalizados por algún notario o juez que ejercía su función en dicha jurisdicción. Por tanto, la eventual legalización que se haya efectuado por algún notario o juez que no tenga competencia en dicha zona, por ejemplo de Lima, no será reconocida para efectos tributarios.

Sobre el mismo tema que estamos comentando, en la Resolución no se ha señalado cuándo estamos ante un caso en que el juez actúe «en defecto» del notario, ¿ocurrirá ello cuando el juez se encuentre en un distrito alejado del centro de la provincia donde actúan los notarios? Sobre el particular hubiera sido conveniente que se recogiera la regla que se establece para las funciones notariales del juez señalada en el artículo 58 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, cuyo TUO fue aprobado por decreto supremo 017-93-JUS, que señala que el juez actuará en sustitución del notario si tuviera la sede del juzgado a más de diez kilómetros de distancia del lugar de residencia de algún notario, o donde por vacancia no hubiera tal o en ausencia del notario por más de quince días continuos.

Finalmente, no debemos dejar de comentar que sería prudente que la SUNAT evalúe la posibilidad de que sea solo ella quien legalice los LRT; de esta manera, se garantizaría mejor la adecuada verificación

y/o certificación de esos libros y registros antes de su uso e, igualmente, se disminuiría considerablemente los gastos notariales de los contribuyentes formales. Además, de adoptarse esta medida se evitaría que una entidad administrativa, como es la SUNAT, esté reglando algunos actos propios de un profesional miembro de una institución autónoma, como es el notariado, o de un funcionario estatal, como es el juez de paz, que deberían actuar solamente en estricto cumplimiento de las leyes de su creación.

3.1.2. El procedimiento de legalización

Conforme a la Resolución, los LRT deberán ser legalizados antes de su uso, incluso cuando sean llevados en hojas sueltas o continuas. Ya no se hace referencia a que estas últimas pueden ser «computarizadas».

Ahora, la Resolución ha determinado que el notario o juez colocará una constancia en la primera hoja de los LRT consignando la siguiente información:

- Número de legalización asignado por el notario o juez.
- Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, según sea el caso. Aunque no sea un cambio sustancial, cabe señalar que hasta el 2006 este dato debía colocarse de modo inverso (nombres y apellidos).
- Número de RUC.
- Denominación del LRT.
- Fecha de la incautación del LRT anterior de la misma denominación y la autoridad que ordenó la diligencia, de ser el caso. Expresamente se exige consignar este dato, lo cual representa el único cambio sustancial de la Resolución sobre el presente tema.
- Número de folios de que consta el LRT.
- Fecha y lugar en que se otorga el LRT.
- Sello y firma del notario o juez.

El notario o juez sellará todas las hojas del LRT, las cuales deberán estar debidamente foliadas por cada uno de ellos, incluso cuando se lleven utilizando hojas sueltas o continuas. Estas personas están obligadas, además, a llevar un registro cronológico

de las legalizaciones que otorguen con la información antes referida.

Cabe señalar que en ningún caso el número de legalización, folios o de registros podrá contener adicionalmente caracteres distintos, tales como letras.

Respecto al Libro de Planillas, la Resolución confirma la regla que señala que su legalización se realiza conforme al decreto supremo 001-98-TR.

3.1.3. La legalización del segundo LRT y los siguientes

Cuando se necesite legalizar el segundo LRT o los siguientes, deberá tomarse en cuenta alguno de los tres procedimientos establecidos en la Resolución.

1. *Tratándose de LRT que se lleven utilizando hojas sueltas o continuas*, se deberá presentar el último folio legalizado por notario del libro o registro anterior.
2. *Tratándose de LRT que se lleven en forma manual*, se deberá acreditar que se ha concluido con el libro o registro anterior presentando el mismo LRT o la fotocopia legalizada por notario del folio donde conste la legalización y del último folio del mismo.

Cabe señalar que este proceder no será de aplicación en el caso de libros o registros que hubieran sido incautados por autoridad competente, bastando para la legalización del segundo LRT y los siguientes la presentación del documento en el que conste la referida diligencia. De producirse la devolución de los libros o registros incautados antes mencionados, no podrá realizarse en ellos anotación alguna debiendo procederse a su cierre inmediato.

3. *Tratándose de LRT perdidos o destruidos por siniestros, asalto u otros*, se deberá presentar la comunicación establecida en el artículo 9 de la Resolución.

3.2. El empaste de los LR

La encuadernación o empaste de los LR que se lleven en hojas sueltas o continuas, incluyendo las anuladas,⁶ se sujetará a las reglas siguientes.

3.2.1. Cuando el número de hojas sea menor de veinte (20)

La Resolución señala que en este supuesto el empaste podrá comprender hojas de dos (2) o más ejercicios gravables.

Cuando en un ejercicio se reúna veinte (20) hojas, el empaste deberá efectuarse, como máximo, dentro de los cuatro (4) primeros meses del ejercicio gravable siguiente. Por ejemplo, si hablamos de un Libro de Inventarios y Balance por el ejercicio 2007 donde solo hubo 10 hojas y en octubre de 2008 se completaron 20, el plazo límite para el empaste será hasta abril de 2009. La duda surge si, en el mismo caso, las hojas adicionales de noviembre y diciembre de 2008 deben ser parte del mismo empaste del 2008 o, en cambio, se sujetarán a la regla general de que si son menos de 20 hojas no habrá empaste por dicho ejercicio hasta completar las 20. Considero que, como es evidente, debería ser un solo empaste.

3.2.2. Cuando el número de hojas sea de veinte (20) o más

Las hojas deberán empastarse, de ser posible, hasta por un ejercicio gravable. Cabe, por tanto, la posibilidad de que el empaste comprenda hojas

⁶ La anulación, en este caso, se realizará tachando las hojas o inutilizándolas de manera visible.

correspondientes a dos (2) o más ejercicios gravables, cuando no sea posible hacerlo en un solo ejercicio. La subjetividad que se desprende de la norma conlleva a que el deudor tributario, de no poder realizar el empaste por cada ejercicio, pueda tener algunas observaciones por parte de la SUNAT.

Ahora, el empaste en este caso deberá efectuarse, como máximo, dentro de los cuatro (4) primeros meses del ejercicio gravable siguiente al que correspondan las operaciones contenidas en las hojas.

3.2.3. Otras reglas a considerar

- **Posibilidad de utilizar hojas del ejercicio anterior.** Se ha señalado que las hojas sueltas o continuas correspondientes a un LRT de una misma denominación, que no hubieran sido utilizadas para el registro de operaciones del ejercicio del que se trate, podrán emplearse para el registro de operaciones del ejercicio inmediato siguiente. Dicho criterio fue expuesto en oportunidades anteriores y aceptado por la SUNAT en el informe 078-2001/SUNAT.⁷

- **El empaste en varios tomos.** Cuando se realice el empaste en varios tomos, cada uno incluirá como primera página una fotocopia del folio que contenga la legalización del libro o registro al que corresponde.

4. Requisito temporal: plazos máximos de atraso

En una situación ideal las operaciones deberían ser anotadas y constar en los LRT a partir del momento en que estas ocurren; sin embargo, las propias transacciones y la documentación relacionada hacen que ello no pueda ser posible en dicha oportunidad. Por ello es razonable dar un tiempo prudencial para realizar el acto de anotación referido.

Al respecto, en el numeral 16 del artículo 62 del CT se ha indicado que mediante resolución de superintendencia se señalará los plazos máximos en que deberán registrarse las operaciones en los LRT. En ese sentido, el anexo 2 de la Resolución ha establecido los plazos máximos de atraso de los LR, como mostramos en el cuadro 4 siguiente.

⁷ Confróntese «Registro de compras: utilización de hojas sueltas». *Análisis Tributario*, vol. XV, N° 174, julio de 2002, p. 31.

Cuadro 4
Atraso máximo permitido de LRVAT

CÓDIGO	LIBRO / REGISTRO	ATRASO MÁXIMO PERMITIDO	INICIO DEL CÓMPUTO
1	Libro Caja y Bancos	3 m.	Primer día del mes siguiente a aquel en que se realizaron las operaciones relacionadas con el ingreso o salida del efectivo o equivalente del efectivo
2	Libro de Ingresos y Gastos - Por rentas de 2da. Categoría	10 d.	Primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se cobre, se obtenga el ingreso o se haya puesto a disposición la renta Primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se emita el CP
	- Por rentas de 4da. categoría	10 d.	
3	Libro de Inventarios y Balances - Deudores en el Régimen General del IR	3 m. ¹	Primer día siguiente al cierre del ejercicio gravable Primer día hábil siguiente al del cierre del mes o del ejercicio gravable, según el Anexo del que se trate
	- Deudores en el RER	10 d.	
4	Libro de Retenciones incisos e) y f) del artículo 34° de la LIR	10 d.	Primer día del mes siguiente de aquel en que se realiza el pago
5	Libro Diario	3 m.	Primer día del mes siguiente de realizadas las operaciones
6	Libro Mayor	3 m.	Primer día del mes siguiente de realizadas las operaciones
7	Registro de Activos Fijos	3 m.	Primer día siguiente al cierre del ejercicio gravable
8	Registro de Compras	10 d.	Primer día del mes siguiente a aquél en que se recepcione el CP respectivo
9	Registro de Consignaciones	10 d.	Primer día del mes siguiente a aquél en que se recepcione el CP respectivo
10	Registro de Costos	3 m.	Primer día siguiente al cierre del ejercicio gravable.
11	Registro de Huéspedes	10 d.	Primer día del mes siguiente a aquél en que se recepcione el CP respectivo
12	Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas	1 m. ²	Primer día del mes siguiente de realizadas las operaciones relacionadas con la entrada o salida de bienes
13	Registro de Inventario Permanente Valorizado	3 m. ²	Primer día del mes siguiente de realizadas las operaciones relacionadas con la entrada o salida de bienes
14	Registro de Ventas e Ingresos	10 d.	Primer día del mes siguiente a aquél en que se recepcione el CP respectivo
15	Registro de Ventas e Ingresos - Artículo 23° de R. de S. N° 266-2004/SUNAT	10 d.	Primer día del mes siguiente a aquél en que se recepcione el CP respectivo
16	Registro del Régimen de Percepciones	10 d.	Primer día del mes siguiente a aquél en que se emita el documento que sustenta las transacciones realizadas con los clientes
17	Registro del Régimen de Retenciones	10 d.	Primer día del mes siguiente a aquél en que se recepcione o emita, según corresponda, el documento que sustenta las transacciones realizadas con los proveedores
18	Registro IVAP	10 d.	Fecha de ingreso o retiro de los bienes del Molino, según corresponda
19-25	Registros Auxiliares	10 d.	Primer día del mes siguiente a aquél en que se recepcione el CP respectivo

- 1 Los deudores que en el ejercicio anterior obtuvieron ingresos brutos menores a 100 UIT y optaron por llevar este libro según la R. de S. N° 071-2004/SUNAT deberán registrar sus operaciones en los plazos señalados para los sujetos del RER.
- 2 Al elaborar un balance para modificar el coeficiente o porcentaje aplicable al cálculo de los pagos a cuenta del régimen general del IR, deberán registrarse las operaciones que lo sustenten con un atraso no mayor a 60 días calendarios contados desde el primer día del mes siguiente a enero o julio según corresponda.

5. Pérdida o destrucción de los LRT

Se ha incorporado en la Resolución las disposiciones que, en gran parte, antes se encontraban comprendidas en la resolución de superintendencia 106-99/SUNAT, ahora derogada.

5.1. La pérdida en el control sobre LRT u otros documentos

Es posible que los LRT y/u otros documentos relacionados con aspectos tributarios dejen de estar bajo el control del deudor tributario, ya sea porque le fueron sustraídos ilegítimamente o porque sencillamente han desaparecido de su esfera patrimonial con motivo de un caso fortuito o por fuerza mayor.

Como se sabe, el numeral 7 del artículo 87 del CT establece como obligación del deudor tributario conservar los libros y registros llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas mientras el tributo no esté prescrito; además, que el deudor tributario deberá comunicar a la Administración Tributaria, en un plazo de quince (15) días hábiles, la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de los libros, registros, documentos y antecedentes.

Por tal motivo, la Resolución ha previsto que los deudores tributarios que hubieran sufrido la pérdida o destrucción por siniestro, asalto y otros, de los LRT y otros antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas, respecto de tributos no prescritos, deberán comunicar tales hechos a la SUNAT dentro del plazo de quince (15) días hábiles, conforme se ha establecido en el CT. Es decir, sin importar el motivo por el cual ya no se tiene control sobre la documentación referida, es necesario hacer de conocimiento tal situación a la SUNAT.

Debe destacarse que el Reglamento de Comprobantes de Pago tiene su propio procedimiento similar para algunos documentos que allí se indican, el mismo que seguirá regulándose por dicha norma.

5.2. La comunicación a la SUNAT

Se ha señalado en la Resolución que la comunicación del punto anterior deberá contener el detalle de los libros, registros, documentos y otros antecedentes también mencionados, así como el periodo tributario y/o ejercicio al que corresponden. Adicionalmente, cuando se trate de LRT, se deberá indicar la fecha en que fueron legalizados, el número de legalización, además de los apellidos y nombres del notario que efectuó la legalización o el número del Juzgado en que se realizó la misma, si fuera el caso. Cabe precisar que no hay formato o formulario elaborado por la SUNAT para esta comunicación, y bastará que se redacte un documento bajo formato libre pero que cumpla con indicar los datos antes mencionados.

Ahora bien, llama la atención que no se precise cuál es el nivel de «detalle» de información exigido, y puede en algunos casos presentarse la imposibilidad de informar sobre las múltiples operaciones realizadas; así, solo deberá apelarse a la razonabilidad en cada caso concreto. Por lo demás, hay información requerida que bien puede ser obtenida del notario o juez donde se realizó la legalización, en muchos otros casos inclusive también la SUNAT podría haberla obtenido por la vía de la Declaración Anual de Notarios.

Este procedimiento exige que siempre deba estar de por medio una denuncia policial, sin importar el suceso que generó la pérdida de control de la documentación —lo que me parece un exceso—. Para ser consecuentes, quizá hubiera sido conveniente reconocer también las constancias o certificaciones que podrían hacer otros profesionales o funcionarios públicos que por su rol darían fe de determinadas situaciones —estamos refiriéndonos

a los bomberos voluntarios o a los notarios, principalmente—.

Así entonces, en todos los casos, se deberá adjuntar copia certificada expedida por la autoridad policial de la denuncia presentada por el deudor tributario respecto de la ocurrencia de los hechos antes mencionados.

5.3. La obligación de rehacer los LRT u otros documentos

Ante la pérdida del control sobre los LRT u otros documentos que estamos comentando, no basta que se realice la denuncia policial y la comunicación oportuna a la SUNAT que correspondan; además, los deudores tributarios tendrán un plazo de sesenta (60) días calendario para rehacerlos, plazo que puede ser prorrogado por razones debidamente justificadas, previa evaluación de la SUNAT.

De acuerdo con la Resolución, debe quedar claro que no solo es necesario sino también una obligación «rehacer» los LRT. En efecto, desde una interpretación literal de la Resolución, la obligación se tiene por cumplida cuando en un plazo determinado se logra elaborar un reemplazo idéntico a los documentos perdidos o extraviados, sin añadir omisiones o corregir errores que se pudieran haber cometido. Asimismo, no se exige «hacer lo posible por rehacerlos» o «rehacerlos en todo lo posible» sino que la norma señala expresamente «rehacer»; es evidente que muchas veces podría ser imposible cumplir con tal mandato.

Debe tenerse presente que los sesenta días que la Resolución señala o los más de sesenta días que puede otorgar la SUNAT deben computarse a partir del día siguiente de ocurridos los hechos.

5.4. La verificación de la SUNAT

El deudor tributario deberá contar con la documentación sustentatoria que acredite los hechos que originaron la pérdida o destrucción de los documentos que hemos comentado.

A tal efecto, se ha señalado en el artículo 11 de la Resolución que la SUNAT podrá verificar que el deudor tributario efectivamente ha sufrido dicha pérdida o destrucción, a efectos «de acogerse al cómputo de los plazos señalados en el numeral 10.1 del artículo 10».

Ahora, de comprobarse la falsedad de los hechos comunicados por el deudor tributario, la SUNAT podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, en aplicación del numeral 9 del artículo 64 del CT. El problema con este último supuesto es que tiene como condición para operar, que un contribuyente previamente haya brindado o comunicado algunos hechos a la SUNAT.

III. Disposiciones aplicables a partir del 1 de enero de 2008

1. La contabilidad completa

El primer párrafo del artículo 65 de la LIR señala que las personas jurídicas están obligadas a llevar la llamada «contabilidad completa».

Al entrar en vigencia el decreto legislativo 945, en el mismo artículo, se delegó a la SUNAT la facultad de establecer los libros y registros contables que integran la contabilidad completa. Tres años después de otorgada esta prerrogativa, que desde nuestra perspectiva debía ser de exclusividad del legislador,⁸ recién la Resolución ha definido que los

⁸ Confróntese «Modificaciones al Impuesto a la Renta 2004 (según Dec. Leg. N° 945)». Suplemento Especial de la revista *Análisis Tributario*, vol. XVII, N° 192, enero de 2004, p. 26.

libros y registros que integran la contabilidad completa son los siguientes:

1. Libro caja y bancos
2. Libro de inventarios y balances
3. Libro diario
4. Libro mayor
5. Registro de compras
6. Registro de ventas e ingresos

Asimismo, los siguientes libros y registros integrarán la contabilidad completa siempre que el deudor tributario se encuentre obligado a llevarlos de acuerdo a las normas de la LIR:

1. Libro de retenciones (incisos e y f del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta)
2. Registro de activos fijos
3. Registro de costos
4. Registro de inventario permanente en unidades físicas
5. Registro de inventario permanente valorizado

Cabe señalar que esta definición de lo que debe entenderse por contabilidad completa entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2008. Sin embargo, los deudores tributarios podrán usarla con anterioridad a dicha fecha, caso donde no se podrá volver a llevar los LRT de acuerdo a la regulación anterior.

Pero la pregunta que corresponde es, ¿qué debemos entender por contabilidad completa para los ejercicios anteriores al 2008? Al respecto, debe señalarse que se han esgrimido los siguientes postulados:

- Se entiende por tal lo establecido en el artículo 33 del Código de Comercio, que señala por libros obligatorios de contabilidad a los libros caja, diario, mayor, actas, inventarios y balance, y a los indicados por leyes especiales —como el registro de ventas y el registro de compras—. A su vez, los libros facultativos serían aquellos que se incrementarían de acuerdo al sistema de contabilidad que se implementara.

- Se entiende por tal lo establecido en la resolución de superintendencia 132-2001/SUNAT, que incluye al registro de compras, registro de ventas, libro caja y bancos, libro de inventarios y balance, libro diario, libro mayor, y registro de activo fijo y registro de inventario permanente. Esta posición se ve apuntalada por lo señalado en la resolución del Tribunal Fiscal 864-2-1999, conforme a la cual la Ley del Notariado habría eliminado el artículo 33 del Código de Comercio, lo que, como hemos señalado líneas arriba, es cuestionable por la existencia de una fe de erratas.

2. Requisitos intrínsecos: la información mínima de los LRT y sus formatos

Conforme establece el Capítulo VIII de la Resolución, los LRT deben contener determinada información mínima y además cumplir con lo descrito en el acápite 1.2 del presente artículo. En determinados casos, además, dichos documentos deberán ser llevados de acuerdo a formatos que la misma SUNAT ha aprobado y que se encuentran anexos a la Resolución.

Debe precisarse que los siguientes LRT no están comprendidos en dichas reglas sobre información mínima: libro de actas de la EIRL —véanse los artículos 40 y 51 de la Ley de la EIRL—, libro de actas de Junta General de Accionistas —véanse los artículos 134, 135 y 136 de la Ley General de Sociedades (LGS)—, libro de actas del Directorio —véase el artículo 17 de la LGS—, libro de matrícula de acciones —véase el artículo 92 de la LGS— y libro de planillas —véase el decreto supremo 001-98-TR—.

Respecto a los modelos de los formatos, la séptima DCF de la Resolución ha señalado que, sin perjuicio del registro de la información mínima exigida, la utilización de los mismos que debe contener cada LRT es obligatoria, excepto cuando los libros o registros son llevados mediante hojas sueltas o continuas. Ahora, los deudores tributarios no obligados a incluir determinada información en un libro

o registro podrán optar por no incorporar, en el formato del libro o registro relacionado con dicha información, las columnas en donde se deba consignar la referida información.

Entre la información mínima señalada en la Resolución, nos llama la atención lo siguiente:

- Se ha exceptuado de la llevanza del libro caja y bancos a aquellos que lleven sus LRT utilizando hojas sueltas o continuas, siempre que su información se encuentre ya contenida en el libro mayor.
- Se ha establecido veinte formatos que integran el libro de inventarios y balance, de manera tal que pueda desarrollarse al detalle los saldos de las principales cuentas que lo componen. Entre ellas cabe referir que:
 - ✓ Hay reglas especiales para las entidades supervisadas por la SBS.
 - ✓ Los formatos sobre Estado de flujos de efectivo (3.18) y Estado de cambios en el patrimonio neto del 1 de enero al 31 de diciembre (3.19) son de uso obligatorio gradual pues para el 2008 solo se exige para los deudores tributarios que en este ejercicio obtengan ingresos brutos mayores a 4.500 UIT, en el ejercicio 2009 para quienes en el 2008

obtengan ingresos brutos mayores a 2.000 UIT y a partir del 2010 para quienes en el ejercicio anterior hayan obtenido ingresos brutos mayores a 1.500 UIT.⁹

- Se ha establecido la información que debe consignarse en el registro de activos fijos, que estará conformado por cuatro formatos. Dicha información sin duda permitirá un mejor conocimiento de la SUNAT respecto a la depreciación y otras consecuencias en el IR que tuvieron los deudores tributarios.
- Se ha establecido la información que debe consignarse en el registro de costos, que estará conformado por tres formatos. Dicha información sin duda permitirá un mejor conocimiento de la SUNAT respecto al cálculo de los costos usados por los deudores tributarios y, por ende, su aplicación como deducciones en el IR.
- Se ha establecido la información que debe consignarse en el registro de ventas, registro de consignaciones y registro de compras. En algunos casos se ha establecido información adicional a la que había sido señalada por el artículo 10 del Reglamento de la LIGV; en tal sentido, en el caso del registro de compras, de no observarse dichos nuevos requisitos, ello no acarreará la pérdida del crédito fiscal.

⁹ En el caso de entidades financieras, AFP o de quienes realicen operaciones de seguros supervisadas por la SBS, podrán sustituir esos formatos por las «Formas» establecidas en el Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero, en el Manual de Contabilidad para las AFP y en el Plan de Cuentas para las Empresas del Sistema Asegurador, respectivamente aprobados por la SBS.