

## ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2003-23

**TEMA : DETERMINAR SI LA OMISIÓN DE REGISTRAR COMPROBANTES DE PAGO CONSTITUYE CAUSAL PARA LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA DE CONFORMIDAD CON LO PREVISTO EN EL NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 64º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

**FECHA** : 21 de noviembre de 2003

**HORA** : 10.00 a.m.

**LUGAR** : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

<b>ASISTENTES</b>	: Ana María Cogorno P.	Mariella Casalino M.	Doris Muñoz G.
	Marina Zelaya V.	Renée Espinoza B.	Rosa Barrantes T.
	Silvia León P.	Juana Pinto de Aliaga	José Manuel Arispe V.
	Ada Flores T.	Gabriela Márquez P.	María Eugenia Caller F.
	Zoraida Olano S.	Alicia Zegarra M.	Marco Huamán S.
	Elizabeth Winstanley P.		

**NO ASISTENTES** : Lourdes Chau Q. (vacaciones: fecha de suscripción del Acta)  
Oswaldo Lozano B. (vacaciones: fecha de suscripción del Acta)

### I. ANTECEDENTES:

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

### II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

***"La omisión de registrar comprobantes de pago no constituye causal para la determinación sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del Artículo 64º del Código Tributario.***

***Lo señalado es sin perjuicio que la omisión de registrar comprobantes de pago pueda considerarse incluida, de ser el caso, dentro de alguna de las otras causales previstas en el artículo 64º del Código Tributario, para efecto de la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, tales como las previstas en los numerales 2 o 4 del referido dispositivo.***

***El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario y, en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el Diario Oficial El Peruano."***

TEMA: DETERMINAR SI LA OMISIÓN DE REGISTRAR COMPROBANTES DE PAGO CONSTITUYE CAUSAL PARA LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA DE CONFORMIDAD CON LO PREVISTO EN EL NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 64º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

PROPIEDAD 1	PROPIEDAD 2	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO	
<p>La omisión de registrar comprobantes de pago no constituye causal para la determinación sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del Artículo 64º del Código Tributario.</p> <p>Lo señalado es sin perjuicio que la omisión de registrar comprobantes de pago pueda considerarse incluida, de ser el caso, dentro de alguna de las otras causales previstas en el artículo 64º del Código Tributario, para efecto de la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, tales como las previstas en los numerales 2 o 4 del referido dispositivo.</p> <p>Fundamento: ver propuesta 1 del informe.</p>	<p>La omisión de registrar comprobantes de pago constituye causal para determinar sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del Artículo 64º del Código Tributario.</p> <p>Fundamento: ver propuesta 2 del informe.</p>	<p><b>PROPIEDAD 1</b></p> <p>El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.</p>	<p><b>PROPIEDAD 2</b></p> <p>El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario.</p>
<b>Vocales</b>			
Dra. Calter		X	X
Dra. Cogorno	X		X
Dra. Casalino	X		X
Dr. Lozano	X		X
Dra. Zelaya	X		X
Dra. Espinoza	X		X
Dra. Barrantes	X		X
Dra. León	X		X
Dra. Pinto	X		X
Dr. Arispe	X		X
Dra. Flores		X	X(*)
Dra. Márquez		X	X(*)
Dra. Chau	X		X
Dra. Olano	X		X
Dra. Zegarra	X		X
Dr. Huamán	X		X
Dra. Winstanley	X		X
Dra. Muñoz	X		X
<b>Total</b>	<b>15</b>	<b>3</b>	<b>18</b>

(\*) Debe publicarse de variarse el criterio.

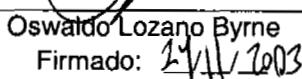
K n pas a fe stat 28 MR 0 24/11/2013 Rm c + c

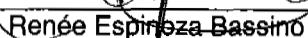
### III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.

  
Ana María Cogorno Préstinoni

  
Oswaldo Lozano Byrne  
Firmado: 14/11/2003

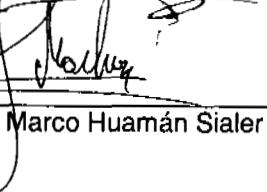
  
Renée Espinoza Bassino

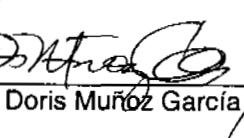
  
Silvia León Pinedo

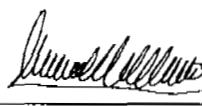
  
José Manuel Arispe Villagarcía

  
Gabriela Márquez Pacheco

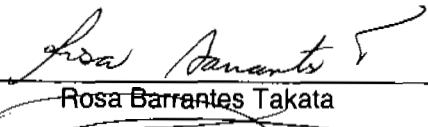
  
Zoraida Olano Silva

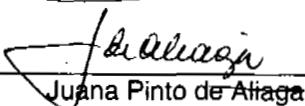
  
Marco Huamán Sialer

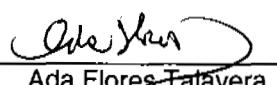
  
Doris Muñoz García

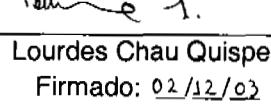
  
Mariella Casalino Mannarelli

  
Marina Zelaya Vidal

  
Rosa Barrantes Takata

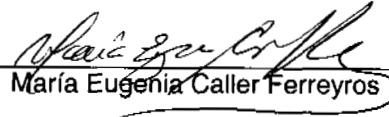
  
Juana Pinto de Atiaga

  
Ada Flores Tatávera

  
Lourdes Chau Quispe  
Firmado: 02/12/03

  
Alicia Zegarra Mulanovich

  
Elizabeth Winstanley Patiño

  
María Eugenia Caller Ferreyros

## INFORME FINAL

TEMA : DETERMINAR SI LA OMISIÓN DE REGISTRAR COMPROBANTES DE PAGO CONSTITUYE CAUSAL PARA LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA DE CONFORMIDAD CON LO PREVISTO EN EL NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 64º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

### 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Debe determinarse si la omisión de registrar comprobantes de pago constituye causal para la determinación sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5) del artículo 64º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.

### 2. ANTECEDENTES NORMATIVOS

**Decreto Supremo N° 135-99-EF (Texto Único Ordenado del Código Tributario)**, publicado el 19 de agosto de 1999

#### Artículo 62º.- FACULTAD DE FISCALIZACION

(\*) La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

(\*) Párrafo sustituido por el artículo 8º de la Ley N° 27335, publicada el 31-07-2000

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discretionales:

**1. Exigir a los deudores tributarios la exhibición de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.** Sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición, la Administración deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles.

También podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponibles, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas, para lo cual la Administración deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles. (...)

**Artículo 64º.- SUPUESTOS PARA APLICAR LA DETERMINACION SOBRE BASE PRESUNTA**  
La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando: ...

**5. Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los registros contables del deudor tributario o de terceros. ..."**

#### Artículo 87º - OBLIGACIONES DE LOS DEUDORES TRIBUTARIOS

Los deudores tributarios están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán: .....

**3. Emitir, con los requisitos formales legalmente establecidos, los comprobantes de pago o guías de remisión, y entregarlos en los casos previstos por las normas legales.**

**(29) 4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.** (...)

**(29) Numeral sustituido por el Artículo 20º de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998.**

5. Permitir el control por la Administración Tributaria, así como **presentar o exhibir**, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, **registros y libros contables y demás documentos relacionados con**



*hechos generadores de obligaciones tributarias*, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas. (...)

Decreto Supremo N° 055-99-EF (Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas), publicado el 15 de abril de 1999.

Artículo 37º.- REGISTROS

*Los contribuyentes del Impuesto están obligados a llevar un Registro de Ventas e Ingresos y otro de Compras en los que anotarán las operaciones que realicen*, de acuerdo a las normas que señale el reglamento.

Artículo 38º.- COMPROBANTES DE PAGO

*Los contribuyentes del Impuesto deberán entregar comprobantes de pago por las operaciones que realicen, los que serán emitidos en la forma y condiciones que establezca la SUNAT.*

En las operaciones con otros contribuyentes del Impuesto se consignará separadamente en el comprobante de pago correspondiente el monto del Impuesto. Tratándose de operaciones realizadas con personas que no sean contribuyentes del Impuesto, se podrá consignar en los respectivos comprobantes de pago el precio o valor global, sin discriminar el Impuesto.

El comprador del bien, el usuario del servicio incluyendo a los arrendatarios y subarrendatarios, o quien encarga la construcción, están obligados a aceptar el traslado del Impuesto.

La SUNAT establecerá las normas y procedimientos que les permita tener la información previa de la cantidad y numeración de los comprobantes de pago y guías de remisión de que dispone el sujeto del Impuesto, para ser emitidas en sus operaciones.

Artículo 39º.- CARACTERISTICAS Y REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES DE PAGO

*Corresponde a la SUNAT señalar las características y los requisitos básicos de los comprobantes de pago, así como la oportunidad de su entrega.*

Decreto Supremo N° 064-2000-EF, Norma que modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, publicado el 30 de junio de 2000.

Artículo 31º.- Sustitúyase el texto del numeral 1 del Artículo 10º del Reglamento, por el siguiente:

**“1. INFORMACION MINIMA DE LOS REGISTROS Y DE LOS MEDIOS DE CONTROL**

*Los Registros y los medios de control a que se refiere el Artículo 37º del Decreto, contendrán la información mínima que se detalla a continuación.*

Tratándose del Registro de Ventas e Ingresos y del Registro de Compras, dicha información deberá anotarse en columnas separadas:

I. Registro de Ventas e Ingresos

- a) **Fecha de emisión del comprobante de pago.**
- b) Tipo de documento, de acuerdo con la codificación que apruebe la SUNAT.
- c) Serie del comprobante de pago.
- d) **Número del comprobante de pago** en forma correlativa.
- e) **Número de RUC del cliente**, cuando cuente con éste.
- f) **Base imponible de la operación gravada** y/o valor FOB de exportación de bienes o valor de la factura tratándose de exportación de servicios. En caso de ser una operación gravada con el Impuesto Selectivo al Consumo, no debe incluir el monto de dicho impuesto.
- g) Importe total de las operaciones exoneradas o inafectas.
- h) Impuesto Selectivo al Consumo, de ser el caso.
- i) Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto de Promoción Municipal, de ser el caso.
- j) Otros tributos y cargos que no forman parte de la base imponible.
- k) **Importe total del comprobante de pago.**

II. Registro de Compras

- a) **Fecha de emisión del comprobante de pago**, fecha de pago del Impuesto retenido en el caso de liquidaciones de compra o la fecha de pago del impuesto que grave la importación de bienes o utilización de servicios prestados por no domiciliados, según corresponda.
- b) Tipo de documento, de acuerdo a la codificación que apruebe la SUNAT.
- c) Serie del comprobante de pago.
- d) **Número del comprobante de pago** o número de orden del formulario donde conste el pago del Impuesto tratándose de liquidaciones de compra o utilización de servicios prestados por no domiciliados, número de la Declaración Única de Importación o, en los



- casos en que no se emita tal documento, liquidación de cobranza u otros documentos emitidos por ADUANAS que acrediten el pago del Impuesto que grave la importación.
- e) **Número de RUC del proveedor**, cuando corresponda.
  - f) **Nombre, razón social o denominación del proveedor**.
  - g) **Base imponible de las adquisiciones gravadas** que dan derecho a crédito fiscal y/o saldo a favor por exportación, destinadas únicamente a operaciones gravadas y/o de exportación.
  - h) Base imponible de las adquisiciones gravadas que dan derecho a crédito fiscal y/o saldo a favor por exportación, destinadas a operaciones gravadas y/o de exportación, conjuntamente con operaciones no gravadas.
  - i) Base imponible de las adquisiciones gravadas que no dan derecho a crédito fiscal y/o saldo a favor por exportación, por no estar destinadas a operaciones gravadas y/o de exportación.
  - j) Valor de las adquisiciones no gravadas.
  - k) Monto del Impuesto Selectivo al Consumo, en los casos en que el sujeto pueda utilizarlo como deducción de pago.
  - l) Monto del Impuesto correspondiente a la adquisición registrada en la columna g).
  - ll) Monto del Impuesto correspondiente a la adquisición registrada en la columna h).
  - m) Monto del Impuesto correspondiente a la adquisición registrada en la columna i).
  - n) Otros tributos y cargos que no formen parte de la base imponible.
  - o) **Importe total de las adquisiciones según comprobante de pago**.
  - p) Número de comprobante de pago emitido por el sujeto no domiciliado en la utilización de servicios o adquisiciones de intangibles provenientes del exterior cuando corresponda. En estos casos se deberá registrar la base imponible correspondiente al monto del impuesto pagado.

**Decreto Supremo Nº 054-99-EF (Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta)**  
publicado el 14 de abril de 1999

Artículo 65º.- Las personas jurídicas están obligadas a llevar contabilidad completa.

**Los otros perceptores de rentas de tercera categoría, están obligadas a llevar contabilidad**, de acuerdo a los siguientes tramos:

1. Hasta 100 UIT de ingresos brutos anuales: *Libro de Ingresos* y Gastos e Inventarios y Balances.
2. Más de 100 UIT de ingresos brutos anuales: Contabilidad completa. (...)

**Resolución de Superintendencia Nº 007-99-SUNAT, Reglamento de Comprobantes de Pago,**  
publicada el 24 de enero de 1999.

#### Artículo 1º.- DEFINICION DE COMPROBANTE DE PAGO

El comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios.

#### Artículo 2º.- DOCUMENTOS CONSIDERADOS COMPROBANTES DE PAGO

**Sólo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el presente reglamento, los siguientes:**

- a) Facturas.
- b) Recibos por honorarios.
- c) Boletas de venta.
- d) Liquidaciones de compra.
- e) Tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras.
- f) Los documentos autorizados en el numeral 6 del Artículo 4º.
- g) Otros documentos que por su contenido y sistema de emisión permitan un adecuado control tributario y se encuentren expresamente autorizados, de manera previa, por la SUNAT.

#### Artículo 8º.- REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES DE PAGO

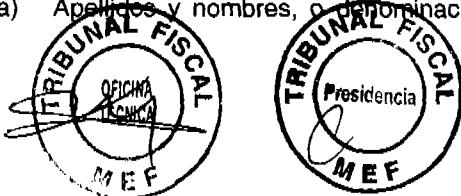
Los comprobantes de pago tendrán los siguientes requisitos mínimos:

##### 1. FACTURAS

###### INFORMACION IMPRESA

###### 1.1. *Datos de identificación del obligado:*

- a) Apellidos y nombres, o denominación o razón social. Adicionalmente, los contribuyentes



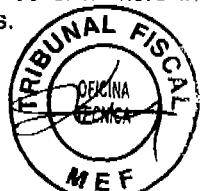
- que generen rentas de tercera categoría deberán consignar su nombre comercial, si lo tuvieran.
- b) Dirección de la Casa Matriz y del establecimiento donde esté localizado el punto de emisión. Podrá consignarse la totalidad de direcciones de los diversos establecimientos que posee el contribuyente.
- c) **Número de RUC.**
- 1.2. Denominación del comprobante: FACTURA
- 1.3. **Numeración: serie y número correlativo.**
- 1.4. Datos de la imprenta o empresa gráfica que efectuó la impresión:
- a) Apellidos y nombre, o denominación o razón social. Adicionalmente, podrá consignarse el nombre comercial.
- b) Número de RUC.
- c) Fecha de impresión.
- 1.5. Número de autorización de impresión otorgado por la SUNAT, el cual se consignará conjuntamente con los datos de la imprenta o empresa gráfica.
- 1.6. Destino del original y copias:
- a) En el original : ADQUIRENTE o USUARIO
- b) En la primera copia: EMISOR
- c) En la segunda copia: SUNAT
- En las copias se consignará además la leyenda "COPIA SIN DERECHO A CREDITO FISCAL DEL IGV". En los casos de operaciones de exportación, no es obligatorio consignar esta leyenda.
- INFORMACION NO NECESARIAMENTE IMPRESA**
- 1.7 Apellidos y nombres, o **denominación o razón social del adquirente o usuario.**
- 1.8 **Número de RUC del adquirente o usuario**, excepto en los casos de operaciones de exportación.
- 1.9 **Bien vendido o cedido en uso, descripción o tipo de servicio prestado**, indicando la cantidad, unidad de medida, número de serie y/o número de motor, si se trata de un bien identificable, de ser el caso. Si no fuera posible indicar el número de serie y/o número de motor del bien vendido o cedido en uso al momento de la emisión del comprobante, dicha información se consignará al momento de la entrega del bien.
- 1.10 Precios unitarios de los bienes vendidos o importe de la cesión en uso, o servicios prestados.
- 1.11 Valor de venta de los bienes vendidos, importe de la cesión en uso o del servicio prestado, sin incluir los tributos que afecten la operación ni otros cargos adicionales si los hubiere. Tratándose de la transferencia de bienes no producidos en el país efectuada antes de solicitado su despacho a consumo, se consignará el valor CIF, el valor de la transferencia y la diferencia entre el valor de la transferencia y el valor CIF.
- 1.12 Monto discriminado de los tributos que gravan la operación y otros cargos adicionales, en su caso, indicando el nombre del tributo y/o concepto y la tasa correspondiente.
- 1.13 **Importe total de la venta, de la cesión en uso o del servicio prestado**, expresado numérica y literalmente. Cada factura debe ser totalizada y cerrada independientemente.
- 1.14 Número de las guías de remisión, o de cualquier otro documento relacionado con la operación que se factura, en su caso, incluyendo los documentos auxiliares creados para la implementación y control del beneficio establecido por el Decreto Legislativo N° 919.
- 1.15 **Fecha de emisión.**
- Las facturas utilizadas en operaciones de exportación contendrán los requisitos básicos de información impresa y no necesariamente impresa expresados en castellano, pudiendo adicionalmente contener dentro del mismo documento la traducción a otro idioma. Dicha traducción podrá consignarse al momento de la emisión, por lo cual ésta no necesariamente deberá ser impresa.

#### Artículo 14º.- REGISTRO DE OPERACIONES

Las operaciones realizadas se registrarán observando las siguientes normas:

1. Deberán anotarse en forma cronológica en el Registro de Ventas o de Ingresos, por tipo de comprobante de pago y correlativa por serie.
2. En el caso de los siguientes documentos:
  - 2.1. Boletas de venta

Podrá anotarse el importe total de las operaciones realizadas diariamente, consignándose el número inicial y final de las boletas de venta que sustenten dichas operaciones.



## 2.2. Tickets o cintas de máquina registradora

Podrá anotarse el importe total de las operaciones realizadas diariamente, consignándose el número inicial y final de los tickets que sustenten dichas operaciones por cada máquina registradora.

Tratándose de los tickets o cintas de máquina registradora a que refiere el numeral 5.3 del Artículo 4º, deberá anotarse claramente por cada ticket emitido: la fecha de emisión, el número de la serie de la máquina registradora, el número de ticket, el importe de la venta, cesión en uso o servicio prestado, el monto del impuesto y el número de RUC del adquirente o usuario.

## 3. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

**Con la omisión de registrar los comprobantes de pago no se verifica la causal prevista en el numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario**

- **RTF N° 9447-3-2001 (27-11-01)**

Indica que la situación regulada en el numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario está referida al caso en el cual la información que figura en los comprobantes, esto es, el contenido de los mismos, no coincide con los registros contables del contribuyente, y no cuando tales comprobantes no han sido registrados.

- **RTF N° 143-2-2000 (18-02-00)**

Señala que la situación regulada en el numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario estaba referida al caso en el cual la información que figuraba en los comprobantes (contenido) no coincidía con los registros contables del contribuyente y no cuando tales comprobantes no se hubieran registrado.

**Con la omisión de registrar los comprobantes de pago se verifica la causal prevista en el numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario**

- **RTF 4026-4-2002 (23-7-02)**

Menciona que dado que la Administración detectó facturas no contabilizadas se verificó la causal establecida en el numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario

## 4. PROPUESTAS

### 4.1 PROPUESTA 1

#### DESCRIPCIÓN

La omisión de registrar comprobantes de pago no constituye causal para determinar sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario.

Lo señalado es sin perjuicio que la omisión de registrar comprobantes de pago pueda considerarse incluida, de ser el caso, dentro de alguna de las otras causales previstas en el artículo 64º del Código Tributario, para efecto de la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, tales como las previstas en los numerales 2 o 4 del referido dispositivo.

#### FUNDAMENTO

La Administración Tributaria en virtud del ejercicio de su función fiscalizadora, regulada en el artículo 62º del Código Tributario, tiene la facultad de efectuar la inspección, investigación y *el control del cumplimiento de obligaciones tributarias*, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Al amparo de lo dispuesto en el inciso 1 del citado artículo la Administración puede exigir a los deudores tributarios *la exhibición de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria*, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

Para facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, el artículo 87º del Código Tributario establece en sus incisos 3 y 4 que los



deudores tributarios están obligados a **emitir, con los requisitos formales legalmente establecidos, los comprobantes de pago** y entregarlos en los casos previstos por las normas legales; y **llevar** los libros de contabilidad y **registros exigidos por las leyes**, debiendo **registrar las** actividades u **operaciones vinculadas con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes**.

Asimismo, el numeral 5 del artículo 87º antes citado precisa que los deudores tributarios deberán permitir el control por la Administración Tributaria, así como **presentar o exhibir**, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, **registros** y libros contables y **demás documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias**, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Como resultado de la fiscalización realizada la Administración Tributaria, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 63º del Código Tributario, podrá determinar la obligación tributaria sobre base cierta, es decir, tomando en cuenta los elementos existentes que permitían conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, o determinarla sobre 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 ésta.

De otro lado, el artículo 64º del mencionado Código establece que la Administración podrá hacer uso directamente de los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando el contribuyente hubiese incurrido en cualquiera de los supuestos previstos en dicho artículo.

El numeral 5 del artículo 64º antes citado señala que la Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando se verifiquen discrepancias u omisiones **entre<sup>1</sup> el contenido<sup>2</sup>** de los comprobantes de pago y los registros contables del deudor tributario o de terceros.

Como se advierte la causal basada en la existencia de omisiones o discrepancias<sup>3</sup>, se encuentra supeditada a un hecho previo, consistente en la **comparación del contenido de los comprobantes de pago** con los registros contables.

La **comparación** implica una apreciación valorativa de dos o más cosas a través de sus diferencias, concordancias, aplicaciones u otros aspectos, y dicha labor supone la existencia de dos objetos que tengan la calidad de **comparables** entre sí, es decir, que detenten atributos reales y suficientes que merezcan comparación.

Si por mandato legal los **comprobantes de pago** se emiten por las operaciones que se realizan<sup>4</sup>, debiendo contener **información mínima** sobre dichas **operaciones<sup>5</sup>**, y a su vez, existe el deber de anotar tales operaciones en los registros contables<sup>6</sup>, identificándolas por

<sup>1</sup> El Diccionario de la Lengua Española menciona que la preposición “entre” sirve para **denotar una situación o estado en medio de dos o más cosas o acciones**.

<sup>2</sup> El Diccionario de Derecho Usual de Cabanellas señala que el término “**contenido**” alude a **lo que una cosa contiene o encierra en ella**, materialmente o por su significado y trascendencia.

<sup>3</sup> Según el Diccionario Lengua Española el término **discrepancia** alude a la diferencia, desigualdad que resulta de la comparación de las cosas entre sí. Asimismo, por **omisión** entiende por abstención de hacer o decir; falta por haber dejado de hacer algo necesario o conveniente en la ejecución de una cosa o por no haberla ejecutado.

<sup>4</sup> El artículo 38º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Supremo N° 055-99-EF, señala que los contribuyentes del impuesto deberán entregar comprobantes del pago por las operaciones que realicen, los que serán emitidos en la forma y condiciones que establezca la SUNAT.

<sup>5</sup> El artículo 8º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, señala que las facturas deberán contener como información mínima, entre otros, los datos del emisor y del adquirente o usuario, la fecha de emisión del comprobante, el valor de venta de los bienes vendidos o del servicio prestado, el importe total de la venta, etc.

<sup>6</sup> Según lo ordenado en el artículo 37º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los contribuyentes están obligados a llevar un registro de ventas e ingresos y otro de compras en los que anotarán las operaciones que realicen de acuerdo a las normas que señale el reglamento.



tipo y número de comprobante, fecha de emisión, importe de la operación, entre otros datos<sup>7</sup>, queda claro que si ha de compararse la información de una operación consignada en un comprobante de pago (contenido), tal información sólo podrá ser objeto de comparación con los registros, en la medida que éstos últimos tengan alguna referencia de la operación, lo cual nos lleva necesariamente a la anotación del comprobante en el registro, toda vez que no podemos hablar de comparar una información si se carece de algún referente para hacerlo.

Será a partir de la comparación que se realice de la información de una operación consignada en los comprobantes (contenido) con la encontrada sobre dicha operación en los registros, que podrá establecerse la coincidencia o no de la información que figure en los comprobantes. Debiendo entenderse por “**coincidencia**” la exacta correspondencia entre la información del comprobante con la de registros, supuesto que excluye las discrepancias que sobre un mismo aspecto de la operación exista entre lo anotado en el comprobante y registros, así como las omisiones en la anotación de elementos de la operación advertidas en el comprobante o en registros.

De lo anterior se concluye que la situación regulada en el numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario está referida al caso en el cual la información que figure en los comprobantes (contenido) no coincide con los registros contables del contribuyente y no cuando tales comprobantes no han sido registrados.

Lo señalado es sin perjuicio que la omisión de registrar comprobantes de pago pueda considerarse incluida, de ser el caso, dentro de alguna de las otras causales previstas en el artículo 64º del Código Tributario, para efecto de la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, tales como las previstas en los numerales 2 o 4 del referido dispositivo.

#### 4.2 PROPUESTA 2

##### DESCRIPCIÓN

La omisión de registrar comprobantes de pago constituye causal para determinar sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario.

##### FUNDAMENTO

El numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario señala que la Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, entre otros, cuando se verifiquen **discrepancias u omisiones** entre el contenido de los comprobantes de pago y los registros contables del deudor tributario o de terceros.

Como puede apreciarse, la norma citada contiene dos supuestos distintos, el primero consistente en la verificación de **discrepancias** entre el contenido de los comprobantes y los registros contables y el segundo consistente en la verificación de **omisiones** entre el contenido de los comprobantes y los registros contables.

El primer supuesto, efectivamente implica que se haya realizado el registro contable de la operación, puesto que si no hay anotación en el registro no podrían haber discrepancias entre el contenido del comprobante y los registros.

El segundo supuesto, hace referencia a omisiones, correspondiendo al caso en que habiéndose emitido comprobantes de pago, éstos no se hayan registrado en los libros contables, es decir, se omitió su registro.

Las discrepancias u omisiones deben verificarse en la comparación del contenido de los comprobantes de pago y los registros contables.

Cabe indicar que la norma hace referencia al **contenido** de los comprobantes de pago, mas no se refiere expresamente al contenido de los registros, puesto que tratándose del supuesto de omisiones, el registro no tiene contenido.

<sup>7</sup> De acuerdo a lo señalado en el artículo 10º del Reglamento de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Supremo N° 136-96-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 064-2000-EF



Es así que si de tal comparación se verifica que el contenido de los comprobantes (montos, emisor, comprador, etc.) no coincide con lo registrado en los libros porque en éstos se consignaron datos diferentes (por ejemplo un monto mayor), estaremos ante el primer supuesto de discrepancias entre el contenido de los comprobantes y los registros contables; y si de la comparación entre el contenido de los comprobantes y los registros contables se verifica que no se ha anotado la operación, estaremos ante el segundo supuesto, de omisiones.

Cabe indicar además que el considerar que la norma citada sólo se encuentra referida al supuesto en que habiéndose registrado la operación, la información no coincide con el contenido de los comprobantes, se estaría dejando de lado el supuesto referido a **omisiones** que está previsto en la norma.

De lo anterior se concluye que la no anotación de los comprobantes en el registro constituye causal para determinar sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del artículo 64º del Código Tributario.

## 5. CRITERIOS A VOTAR

### 5.1 PROPUESTA 1

La omisión de registrar comprobantes de pago no constituye causal para determinar sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del Artículo 64º del Código Tributario.

Lo señalado es sin perjuicio que la omisión de registrar comprobantes de pago pueda considerarse incluida, de ser el caso, dentro de alguna de las otras causales previstas en el artículo 64º del Código Tributario, para efecto de la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, tales como las previstas en los numerales 2 o 4 del referido dispositivo.

### 5.2 PROPUESTA 1

La omisión de registrar comprobantes de pago constituye causal para determinar sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del Artículo 64º del Código Tributario.

