

DESCONOCIMIENTO DEL CREDITO FISCAL POR LA FALTA DE LEGALIZACION DEL REGISTRO DE COMPRAS COMPUTARIZADO

Pilar Rojo Martínez¹
Jorge Bravo Cucci²

1. El Registro de Compras computarizado como un documento físico contenido en un soporte de papel

En una interpretación de la Resolución de Superintendencia N° 086-2000/SUNAT (y posteriormente de la Resolución N° 132-2001/SUNAT), en supuesta concordancia con el numeral 16. del artículo 62° del TUO del Código Tributario, y apoyándose en una particular interpretación de la RTF 730-2-2000³ ⁴, la Administración Tributaria viene considerando que el libro o registro contable computarizado es la impresión que del mismo se plasma en papel, y que en consecuencia, un libro contable computarizado, en tanto no se encuentre plasmado en hojas previamente legalizadas no es tal.

En el caso concreto de los Registros de Compra, se viene sosteniendo a través de diversas fiscalizaciones, que mientras en los libros o registros manuales la anotación se realiza utilizando un bolígrafo, en los libros o registros computarizados la anotación se realiza utilizando un ordenador, un teclado, un software y una impresora. Se sostiene así que, en ambos casos, la anotación se realiza cuando se expresan los caracteres verbales y numéricos en el libro o registro contable, concluyéndose que en el caso de libros o registros contables computarizados la anotación se efectúa cuando, con la ayuda de los medios informáticos necesarios, se imprimen las operaciones sobre hojas computarizadas, siendo el libro o registro contable *las hojas computarizadas sobre las que se imprimen las operaciones*.

En aplicación de dicho criterio, la Administración Tributaria considera que un libro o registro de compras computarizado es un *documento físico*, el cual se diferenciaría del registro de compras manual, únicamente por el medio por el cual se imprimen los

¹ Abogada. Principal de la División de Consultoría Tributaria de Pazos, López de Romaña, Rodríguez Sociedad Civil Firma miembro de BDO.

² Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Senior de la División de Consultoría Tributaria de Pazos, López de Romaña, Rodríguez Sociedad Civil Firma miembro de BDO.

³ Recientemente, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en similar sentido, a través de las RTF 04657-5-2002 (16.8.2002) y 04466-5-2002 (7.8.2002).

⁴ Es importante notar que si bien existe un importante número de Resoluciones del Tribunal Fiscal que se pronuncian en el sentido que la falta de legalización de los Registros de Compras no acarrea la pérdida del crédito fiscal soportado en comprobantes de pago anotados en ellos, como es el caso de las RTF 2019-4-96, 762-3-97, 151-4-97, 992-3-97, 053-3-98 y recientemente la RTF 8510-3-2001, dichas resoluciones se pronuncia en casos ocurridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1998, fecha en la que a través del artículo 10° de la Ley 27039 se modificó el texto del literal c) del artículo 19° de la Ley del IGV.

caracteres numéricos o verbales en el soporte de papel: una impresora en lugar de un bolígrafo. Sin embargo, dicha posición es incongruente cuando respecto al software contable, y su relación respecto del registro contable, considera que se trata sólo un medio para *acceder* a aquél. Si en opinión de la Administración Tributaria, el software contable es un medio para *acceder*⁵ a un registro contable computarizado, no resulta factible que dicho acceso se produzca respecto de un documento físico que tenga soporte en papel. Por el contrario, respecto de un documento electrónico, el software o programa contable es el medio idóneo por el cual se accede e interactúa con el soporte electrónico en el cual se encuentra almacenada la información.

En mérito de dicha argumentación, la Administración Tributaria viene considerando que, la falta de legalización de las hojas de papel en las que se imprimen los registros de compras computarizados, no permite el ejercicio del derecho al crédito fiscal respecto de los comprobantes de pago anotados en los mismos, aún en casos en los que ha constatado que se cumplen con los requisitos de los artículos 18° y 19° de la Ley del IGV, reconociéndose que, en todo caso, la anotación del comprobante de pago se entiende efectuada en la fecha de legalización del registro.

2. El Registro de Compras computarizado como documento electrónico

Por documento se entiende a cualquier elemento idóneo para la representación de un hecho o acto humano exteriorizado y que a su vez facilite su prueba⁶, con prescindencia de la forma en que esta representación se exterioriza. El documento requiere un substrato material donde plasmarse, al cual se denomina soporte, el cual sirve para almacenar la información para su recuperación y/o reproducción posterior con fines representativos. Si bien el soporte de mayor uso es el de papel, actualmente es el soporte electrónico el que ha cobrado mayor relevancia, al permitir un almacenamiento y manejo de información más ágil y eficiente, desplazando a otros soportes como las microformas⁷. Por ello se sostiene, que un documento se encuentra compuesto por dos elementos: *a)* el contenido o información y *b)* el soporte o medio que contiene la información.

En ese contexto, un documento electrónico, o si se quiere, un documento con soporte electrónico, es aquel elaborado por un equipo informático, que aparece instrumentado sobre la base de impulsos electrónicos y que es conservado en la memoria del equipo informático o en memorias electrónicas de masa, vale decir, en soportes magnéticos (cintas, discos duros o flexibles) u ópticos (CD-ROM). A diferencia de un documento físico, el documento electrónico es accesible al hombre a través de un

⁵ Tener acceso, paso o entrada a un lugar.

⁶ Demostración de la verdad de un hecho del cual depende la existencia de un derecho.

⁷ Es importante notar como, a través del Decreto Legislativo 681, se otorga reconocimiento expreso y validez probatoria y legal, a los documentos con soporte en microformas, que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8° de la citada norma *sustituyen* para todo efecto legal a los documentos originales micrograbados en ellos. El propio artículo 13° de la referida norma, señala que “*Los microarchivos y los documentos contenidos en ellos son válidos para cualquier revisión de orden contable o tributario, así como para exámenes y auditorías, públicas o privadas.*”

decodificador (computadora o equipo informático), el cual traduce los impulsos electrónicos al lenguaje humano natural.

En otros términos, puede afirmarse que un documento electrónico es una manifestación de voluntad humana declarada, representada en impulsos eléctricos almacenados en un soporte electrónico, los cuales fueron introducidos al mismo por un acto humano, utilizando los órganos de entrada de un equipo informático (un teclado). La doctrina moderna, es enfática en el sentido de que no debe confundirse al documento electrónico con su representación en papel u otro medio físico. En ese sentido, como bien lo asevera Curto⁸:

“... ni la entrada, (o el medio de introducción) ni la salida, (en cualquiera de sus formas: pantalla, correo, fax, impresión en papel) es el documento, de la misma manera que no es documento la lapicera, ni el dictamen de un perito. Es cierto que el documento base debe mostrarse a través de una salida, comprensible en lenguaje natural, pero esta salida no es el documento mismo, sino una representación.”

En similar sentido se pronuncia Ruiz⁹, quien diferenciando el documento electrónico de aquél que es su representación y es producido por los órganos de salida de la computadora, afirma que:

“El hecho de que un documento en soporte papel tenga su origen en un sistema electrónico no implica que sea documento electrónico estrictamente hablando. Opinamos que debería llamársele "documento de origen electrónico", lo cual salvaría sus evidentes diferencias en cuanto a su origen con los documentos corrientes, ya que sus problemas de validez y prueba serán diferentes”.

En ese orden de ideas, sostenemos que un Registro de Compras computarizado es un **documento electrónico** en sentido estricto, compuesto por la información introducida en el ordenador, la cual es almacenada en el soporte electrónico (disco duro) a través de impulsos eléctricos, y que es codificada y decodificada empleando un software contable. A dicha información el ser humano accede visualmente a través de la pantalla o monitor.

Claro está que dicha información puede ser plasmada posteriormente en un soporte de papel, pero el mismo contendrá una simple representación del documento original almacenado en el soporte electrónico, no pudiendo sostenerse que el acto de anotar en el Registro de Compras sea el de impresión de la copia, pues ello implicaría desconocer la preexistencia del documento electrónico. En similar sentido, sería un despropósito afirmar que una Declaración Telemática Determinativa presentada

⁸ Curto, Jorge. *El Documento Electrónico. Su eficacia probatoria*. www.legislaw.ar

⁹ Ruiz, Fernando. *El Documento Electrónico frente al Derecho Civil y Financiero*. En: Revista Electrónica de Derecho Informático (REDI) N° 16.

utilizando el Programa de Declaración Telemática (PDT) es la constancia de presentación de la declaración (que se genera en papel luego de la presentación e ingreso de la información en disquete a la Administración Tributaria), o que un documento recibido por correo electrónico es la impresión en papel del mismo.

Sobre la base de tales constataciones, es que puede sostenerse, con absoluto rigor, tal como lo hemos venido haciendo en las diversas instancias de los procedimientos contenciosos tributarios en los que venimos participando iniciados hace algunos años, que el acto anotar (contabilizar) en un Registro de Compras computarizado ocurre cuando se ingresa la información a la computadora a través del teclado, oportunidad en que la misma queda almacenada en un soporte electrónico, usualmente un disco duro, una cinta magnética o un CD-ROM, y no como incorrectamente sostiene la Administración Tributaria, cuando se produce la impresión en las hojas de papel previamente legalizado. Apréciase que con tal interpretación, es evidente que la Administración Tributaria confunde el documento electrónico con su representación efectuada en papel.

La legalización de los registros contables no puede ser entendida como un requisito constitutivo de la existencia del Registro de Compras, menos aun cuando dicho Registro es uno electrónico o soportado en otro medio como las microformas. De otra parte, en el caso de Registro con soporte en papel, debe advertirse que la legalización es un acto a través del cual el Notario da fe que el Registro que se legaliza es por ejemplo el Registro de Ventas, de Compras o el Libro Diario de determinado periodo o ejercicio, y no que el mismo existe desde esa fecha. Según autorizada doctrina en materia tributaria, la legalización de los registros contables, tan sólo otorga una autenticidad externa sobre la existencia del *medio documental* en el momento de la legalización, pero de modo alguno garantiza la veracidad de su contenido ni señala el momento a partir del cual el registro existe¹⁰.

La interpretación a la que viene arribando la Administración Tributaria, más allá de darle una inusitada relevancia al aspecto formal en desmedro del aspecto sustancial del hecho imponible, implica un peligroso precedente, pues con el mismo razonamiento, podrían cuestionarse las operaciones anotadas en otros registros contables, pudiendo llevar ello a determinaciones de obligaciones tributarias sobre base presunta, en tributos como el IGV, Impuesto Selectivo al Consumo y el propio Impuesto a la Renta.

De otra parte, es importante comentar que existen innumerables casos en el derecho comparado, respecto del reconocimiento legislativo del documento electrónico y su valor probatorio. Así, los artículos 1316-1 y 1316-3 del Código Civil de la República de Francia, establecen respectivamente que:

¹⁰ Esta posición se encuentra respaldada en la más amplia doctrina. Blanco Campana, J. *Régimen jurídico de la contabilidad de los empresarios*. Madrid, 1980, pág. 225-226. Fernández López, R. *La comprobación de hechos por la inspección de los tributos*. Madrid, 1998, pág. 206. Sanz Gadea, E. *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*. T. III. Madrid, 1991, pág. 2174.

“El escrito en forma electrónica está admitido como prueba con igual fuerza que el escrito en soporte de papel, bajo reserva de que pueda ser debidamente identificada la persona de la que emana, y que sea generado y conservado en condiciones que permitan garantizar su integridad”

“El escrito en soporte electrónico tiene la misma fuerza probatoria que el escrito en soporte de papel”

En semejante sentido, España, a través del inciso 5 del artículo 45° de la Ley 30/1992 (Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), expresa que:

“Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por las Administraciones Públicas, o los que éstas emitan como copias de originales almacenados por estos mismos, gozarán de validez y eficacia de documento original siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación.”

En los Estados Unidos de América, el reconocimiento de la naturaleza y valor probatorio del documento electrónico encuentra su sustento en la elaboración jurisprudencial de una excepción para la producción en juicio de la prueba con documentos electrónicos, conocida como la ***Business Records Exception***, en mérito de la cual no se discute la validez y eficacia de los documentos en soportes distintos al papel.

En Argentina, la Ley 19550 “Ley de Sociedades Comerciales”, modificada por la Ley 22903, reconoce en su artículo 61° la posibilidad para las sociedades de llevar los Libros y Registros contables, salvo los de Inventarios y Balances, por medio de ordenadores, medios mecánicos o magnéticos u otros. Igualmente, la Comisión creada por el Decreto 685/95, a los efectos de elaborar modificaciones al Código Civil de ese país, propuso importantes modificaciones relacionadas al fenómeno de la digitalización de la información. Dentro de los artículos más importantes se tienen los siguientes:

“ARTÍCULO 303.- Sistema de registración. La contabilidad es un sistema de registros contables y puede llevarse mediante medios mecánicos o soportes electrónicos o libros.”

“ARTÍCULO 311.- Actos sujetos a autorización.- El titular puede, previa autorización del Registro Público de Actividades especiales de su domicilio:

a) Sustituir uno o más libros, salvo el de Inventarios y Balances, o alguna de sus formalidades, por la utilización de ordenadores u otro medios

mecánicos, magnéticos o electrónicos que permitan la individualización de las operaciones y de las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación.

b) Conservar la documentación en microfilm, discos ópticos u otros medios aptos para ese fin.

4. Los Registros Contables computarizados en la legislación vigente

El Código Tributario vigente, aprobado por Decreto Legislativo N° 816, ofrece un reconocimiento expreso a los registros contables computarizados como documentos electrónicos, distinguiéndolos de aquellos que, por su naturaleza, se soportan en papel o en otros medios como las microformas. En efecto, el primer párrafo del literal 4. del artículo 87° del precitado dispositivo señala que es obligación de los deudores tributarios:

“Llevar los libros contables 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.”

Por su parte, el primer párrafo del numeral 2. del artículo 62° del Código Tributario hace alusión expresa a los contribuyentes que “...registren sus operaciones contables mediante sistemas de procesamiento electrónico de datos o sistemas de microarchivos ...”, reconociendo que un libro o registro contable puede tener un soporte diverso al de papel. Ciertamente, las facultades discrecionales otorgadas a la Administración Tributaria en dicho numeral no hacen sino permitir el acceso al propio registro contable, que, en tanto es un documento electrónico, se encuentra almacenado en el soporte electrónico del equipo informático.

5. La anotación en el Registro de Compras como requisito para ejercer el derecho al crédito fiscal

Las diversas Resoluciones de Determinación que viene notificando la Administración Tributaria a los contribuyentes, se sustentan en un presunto incumplimiento del requisito formal contenido en el literal c) del artículo 19° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

La citada norma, según texto modificado por la Ley 27039, exhibe el tenor siguiente:

“Artículo 19°.- REQUISITOS FORMALES

Para ejercer el derecho al crédito fiscal a que se refiere el artículo anterior se cumplirán los siguientes requisitos formales:

c) Que los comprobantes de pago (...) hayan sido anotados por el sujeto del Impuesto en su Registro de Compras, dentro del plazo que establezca el Reglamento. El mencionado Registro deberá reunir los requisitos previstos en las normas vigentes.”

No obstante ello, según la Administración Tributaria, se incumple lo dispuesto en el literal c) del artículo 19° de la Ley del IGV, en tanto la legalización de las hojas de papel continuo en las que se imprime la representación del Registro de Compras, se realice en fecha posterior a los periodos tributarios a los que corresponde el crédito fiscal. Así, *infiere* la Administración Tributaria que las anotaciones se efectuaron en la fecha de legalización del registro y no en los periodos respectivos.

Contrariamente a lo que sostiene la Administración Tributaria, adviértase que la citada norma no indica que el Registro de Compras debe encontrarse previamente legalizado. Si bien señala, luego de un punto seguido, que debe reunir los requisitos previstos en las normas vigentes, ello no significa que si no los reúne no es un Registro de Compras y que las anotaciones efectuadas en el mismo no se consideran como tales. Adicionalmente, nótese que se hace mención a los “requisitos” que debe reunir un registro de compras para ser tal (requisitos constitutivos), los cuales se encuentran señalados en el artículo 10° numeral 2 del Reglamento de la Ley del IGV. Sin embargo, la legalización es una formalidad que *no es constitutiva del registro*, en tanto la propia Resolución de Superintendencia 086-2000/SUNAT así como la Resolución de Superintendencia 132-2001/SUNAT que la precede, disponen que “... los registros y libros contables deben ser legalizados antes de su uso...” vale decir, se reconoce que el registro *existe antes de su legalización*.

A tal efecto, el Tribunal Fiscal a través de la RTF 296-4-2001, respecto a la falta de legalización de libros y registros con relevancia tributaria, ha señalado que:

“... la Administración Tributaria no ha señalado que los referidos documentos carecen de fehaciencia sino que se ha limitado a desconocerlos por un defecto de carácter formal, no obstante que este Tribunal en casos similares como el del Registro de Compras ha indicado en reiterada jurisprudencia que la falta de legalización no invalida el contenido de éste, debiendo en todo caso imponer la multa correspondiente por la omisión incurrida.”

En similar sentido, la RTF 460-3-2001, expresa que:

“ ... si bien en el presente caso, la legalización del Registro de Ventas ha sido posterior a la intervención del auditor, tal situación no constituye un impedimento para su actuación, más aún cuando es necesaria su

verificación a fin de llevar a cabo el reexamen en la instancia de reclamación.”

El propio Código Tributario al tipificar en su artículo 175° las infracciones relacionadas a la obligación de llevar libros y registros contables, distingue entre *a)* omitir llevar libros contables y *b)* llevarlos sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes, reconociendo implícitamente que un libro o registro contable existe con prescindencia de su legalización u otras formalidades que no sean requisitos constitutivos del Registro de Compras. Así, si por un momento consideráramos que todos los requisitos son constitutivos del Registro de Compras, la falta de uno de ellos conllevaría la inexistencia del registro, con lo cual, nunca se configuraría la infracción de llevar los libros y registros contables sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas pertinentes.

Dicho razonamiento se condice con el criterio que puede extraerse de la RTF 730-2-2000, en mérito del cual la legalización de los libros contables es un medio probatorio que implica una presunción *juris tantum*, (que admite prueba en contrario), vale decir, que en tanto por *otros medios* se pruebe la preexistencia de las anotaciones de los comprobantes de pago en el Registro de Compras, no podrá desconocerse el ejercicio del derecho al crédito fiscal.