

DE LA APLICACIÓN DE LA CONTABILIDAD CÓDIGO TRIBUTARIO

Ana Gloria Marroquín De León
Analista Jurídico - TAIIA

Antes de enunciar lo que establece el Código Tributario respecto de la OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD FORMAL, REGISTROS, INVENTARIOS Y UTILIZAR MÉTODOS DE VALUACIÓN, es substancial mencionar el concepto de contabilidad, así diremos que:

CONTABILIDAD:

“““Es la Ciencia que proporciona información de hechos económicos, financieros y sociales suscitados en una empresa””””.

“““Es una herramienta clave con la que contamos para la toma de decisiones en materia de inversión””””.

Por ello, toda organización se fija metas y fines para alcanzarlos en el corto, mediano y/o largo plazo, siendo en este momento que la contabilidad se hace imprescindible ya que para obtener la misma, se ve en la necesidad de practicar registros (anotaciones) de las operaciones que se susciten a lo largo de un determinado tiempo de trabajo, ya sea diario, semanal o anual, de dinero, mercaderías y/o servicios sean pequeños o voluminosos.

Al respecto, Código Tributario establece lo siguiente:

CÓDIGO TRIBUTARIO
TÍTULO III
DEBERES Y OBLIGACIONES FORMALES
CAPÍTULO I
OBLIGACIONES FORMALES
SECCIÓN OCTAVA
OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD FORMAL, REGISTROS,
INVENTARIOS Y UTILIZAR MÉTODOS DE VALUACIÓN

Contabilidad Formal

Artículo 139.- Para efectos de este Código se entiende por contabilidad formal la que, ajustándose consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiada para el negocio de que se trate, es llevada en libros autorizados en legal forma.

Están obligados a llevar contabilidad formal los sujetos pasivos que de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio o en las leyes especiales están obligados a ello.

La contabilidad formal deberá complementarse con los libros auxiliares de cuentas necesarios y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, que permita establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos establecidos en las respectivas leyes tributarias, las erogaciones, estimaciones y todas las operaciones que permitan establecer su real situación tributaria.

Los asientos se harán en orden cronológico, de manera completa y oportuna, en idioma castellano y expresado en moneda de curso legal. Las operaciones serán asentadas a medida que se vayan efectuando, y sólo podrá permitirse un atraso de dos meses para efectos tributarios.

No podrá modificarse un asiento o un registro de manera que no sea determinable su contenido primitivo. Tampoco podrán llevarse a cabo modificaciones tales que resulte incierto determinar si han sido hechas originariamente o con posterioridad.

Las partidas contables y documentos deberán conservarse en legajos y ordenarse en forma cronológica, en todo caso, las partidas contables deberán poseer la documentación de soporte que permita establecer el origen de las operaciones que sustentan; lo anterior, también es aplicable a las partidas de ajuste.

La contabilidad podrá llevarse en forma manual o mediante sistemas mecanizados, para lo cual no será necesario obtener autorización previa de la Administración Tributaria, bastando con cumplir las normas relativas a la conservación de los respectivos archivos y programas.

Los sujetos pasivos están obligados a exhibir la contabilidad en las oficinas de la casa matriz o en el lugar que hayan informado que la mantendrán.

Registros especiales

Artículo 140.- Todos los sujetos pasivos están obligados a llevar con la debida documentación, registros especiales para establecer su situación tributaria de conformidad a lo que disponga este Código y las respectivas leyes y reglamentos tributarios. Están excluidos de esta obligación las personas

naturales cuyos ingresos provengan exclusivamente de salarios, sueldos y otras compensaciones de carácter similar, por servicios personales prestados como empleados bajo dependencia laboral. Es aplicable a los registros especiales lo dispuesto en el artículo anterior en lo pertinente.

Se establecen disposiciones específicas para determinados sujetos pasivos, relativas a la obligación de llevar registros especiales ya sea en forma manual, mecanizada o computarizada:

- a) Comerciantes no obligados a llevar contabilidad formal: Al principio de cada ejercicio o período impositivo asentarán con claridad todos sus bienes, derechos y obligaciones en un libro encuadernado. Durante el desarrollo de sus operaciones registrará en dicho libro con claridad y detalle las compras, gastos y ventas, ya sean al contado o al crédito, los cobros y pagos, y harán al final de cada ejercicio una liquidación de sus operaciones;
- b) Importadores: Llevarán, un registro de costos y retaceos de las compras que correspondan al ejercicio que se declara;
- c) Inversionistas: Los que se ocupan de la compraventa de acciones, bonos y otros valores mobiliarios, deben llevar por separado un registro especial de esta clase de operaciones, en el que harán constar la cantidad, el número, la serie, la denominación, la naturaleza, el valor nominal, la cuantía del dividendo o del interés que produce el título, el precio de compra y el de venta de todos los valores con que comercien; el nombre y dirección del vendedor y del comprador y la utilidad obtenida. Los asientos se harán el día en que se realice la operación;

- d) Representantes de casas extranjeras: Llevarán los registros necesarios para sus operaciones y deben detallar como mínimo los datos siguientes: fecha de orden, nombre y dirección del cliente que hace el pedido, nombre y dirección de la casa representada, naturaleza de los géneros vendidos, valor y comisión correspondiente a cada pedido y todos los datos que permitan la fácil determinación de los hechos generadores;
- e) Agentes aduaneros: Llevarán registro pormenorizado de los servicios que presten a los clientes, indicando fecha, nombre, domicilio y residencia del cliente, naturaleza del servicio prestado, número de póliza o registro en que intervienen, cantidad cobrada por el servicio. Registrarán también los egresos necesarios para la presentación de los servicios en una forma detallada y precisa a fin de que pueda determinarse con facilidad los hechos generadores;
- f) Industriales: Llevarán registro detallado de los costos de la materia prima, elaborados y en proceso;
- g) Profesionales liberales, artes y oficios: Los que ejerzan profesiones, artes y oficios llevarán un registro de sueldo si lo tuvieren, y de los honorarios, con expresión de: fecha en que se percibió el ingreso, nombre y dirección de la persona que hizo el pago, naturaleza del trabajo desempeñado o del servicio prestado, valores percibidos. Registrarán además los egresos necesarios para la realización de su actividad, como son la compra de libros de carácter científico y depreciaciones del equipo, según la profesión, arte u oficio que ejerzan; alquiler del local para bufete, clínica o similares, sueldos de empleados y gastos de escritorio y otros que en el desempeño de sus actividades sean necesarios, indicando la fecha, nombre,

domicilio y residencia de la persona a quién se pagaren los alquileres o sueldos, monto pagado. En general todos los datos que en cada caso particular exija la fácil determinación de los hechos generadores;

- h) Agricultores: Llevarán los registros necesarios de los distintos productos, indicando extensión de las tierras cultivadas, clase de cultivo, cantidad de producto cosechado, cantidad percibida por su venta, lo mismo que un control de los ganados y sus productos y de toda clase de ingresos que por cualquier concepto obtenga. Registrarán también los gastos necesarios para la producción, indicando los pagos por terrajes, pastajes, jornales, depreciación de la maquinaria y enseres y de los animales de trabajo; e,
- i) Ganaderos: Llevarán además de lo indicado en el literal anterior en lo que le corresponda, un registro de las compras y de las ventas de ganado con expresión de: fecha de la compra o de la venta, cantidad, sexo, edad, clase, sangre, variedad, precio de compra o de venta, y el nombre, domicilio, residencia del vendedor o comprador, según el caso. También llevarán un registro de la procreación, con especificación de cantidad, edad, sexo de las crías, asignándoles su valor conforme lo prescrito en el artículo 143 literal f) de esta sección.

Registros para contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

Artículo 141.- Los contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, deberán llevar los libros o registros de Compras y de Ventas relativos al control del referido impuesto, así como registros y archivos especiales y adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales requeridas para el control del cumplimiento de dicho impuesto.

Los importadores deberán asimismo abrir cuentas especiales para registrar los créditos fiscales trasladados en sus operaciones y las cantidades pagadas a título de impuesto originado en las operaciones de importación.

En especial, los contribuyentes deberán cumplir con las siguientes obligaciones, sin perjuicio de lo establecido en el inciso final de este artículo:

- a) Las anotaciones que resulten de sus operaciones de compras, importaciones, internaciones transferencias de dominio, retiros, exportaciones y prestaciones de servicios que efectúen, amparados por los documentos obligatorios establecidos en la sección EMISIÓN DE DOCUMENTOS de este capítulo, que emitan o reciban, deben efectuarse diariamente y en orden cronológico, permitiéndose como máximo un atraso de quince días calendario en el registro de operaciones, contados desde la fecha en que deban emitirse o se reciban los documentos exigidos en este Código;

- b) Anotar los comprobantes de crédito fiscal, notas de crédito y débito, facturas de exportación y comprobantes de retención, declaraciones de mercancías o mandamientos de ingreso, que emitan o reciban, en forma separada e individualizada, la fecha del documento emitido o recibido, los números de series correlativos preimpresos del documento, número de la declaración de mercancías o mandamiento de ingreso, nombre del cliente o proveedor local contribuyente y su número de registro, nombre del cliente extranjero, valor neto de la operación, valor del impuesto, y valor total. En el caso de operaciones de importación y de retención deben figurar por separado en el libro o registro;
- c) Anotar para el caso de operaciones a consumidor final las facturas o documentos equivalentes que emitan, la fecha de los documentos emitidos, el rango de los números correlativos preimpresos por establecimiento, negocio, centro de facturación, o máquina registradora autorizada en el caso de tiquetes, identificación del establecimiento, negocio, centro de facturación o máquina registradora, valor de la operación incluyendo el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios;
- d) Los libros o registros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios deben llevarse en libros empastados y foliados autorizados por un Contador Público autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, ya sea en forma manual o computarizada, sus anotaciones deben totalizarse por período tributario y servir de base para la elaboración de la declaración. En la hoja que conste el total de las operaciones deberá firmar el Contador del contribuyente que lleve el registro de las operaciones; y,

- e) Los libros y registros deberán ser mantenidos en el negocio u oficina, establecimiento o en el lugar informado a la Administración Tributaria.

El Reglamento de este Código dispondrá las características y requisitos de los libros o registros que deben llevar los sujetos pasivos, así como la forma de llevar y confeccionar los libros, archivos, registros, sistemas y programas manuales, mecánicos o computacionales de contabilidad, considerando la documentación que los debe sustentar, sin perjuicio de las atribuciones que sobre la materia competen a otros organismos.

Inventarios

Artículo 142.- Los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencias de bienes muebles corporales están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente.

Todo sujeto pasivo que obtenga ingresos gravables de la manufactura o elaboración, transformación, ganadería, producción, extracción, adquisición o enajenación de materias primas, mercaderías, productos o frutos naturales, o cualesquiera otros bienes, nacionales o extranjeros, de los cuales mantenga normalmente existencias al final del ejercicio, ésta obligado a practicar inventario físico al comienzo del negocio y al final de cada ejercicio impositivo.

Del inventario físico practicado se elaborará un detalle, consignando y agrupando los bienes conforme a su naturaleza, con la especificación necesaria

dentro de cada grupo, indicándose claramente la cantidad, la unidad que se toma como medida, la denominación del bien y sus referencias o descripción; el precio unitario neto de I.V.A. y el valor total de las unidades. Deben expresarse las referencias del libro de "costos", de "retaceos", o de "compras locales" de donde se ha tomado el precio correspondiente. El detalle elaborado deberá constar en acta que contenga los requisitos referidos y que será firmada por el sujeto pasivo, su representante o apoderado y el contador del mismo, la cual servirá como soporte del comprobante y registro contable, asimismo deberá registrarse un resumen del inventario practicado en el libro de Estados Financieros legalizado o en el libro en el que asienten las compras, ventas y gastos, cuando se trate comerciantes no obligados a llevar contabilidad formal.

El inventario de cierre de un ejercicio regirá para el próximo venidero para el efecto de establecer la comparación entre el monto de las existencias al principio y al final de cada ejercicio o período impositivo.

Artículo 143.- El valor para efectos tributarios de los bienes se consignará en el inventario utilizando cualesquiera de los siguientes métodos, a opción del contribuyente, siempre que técnicamente fuere apropiado al negocio de que se trate, aplicando en forma constante y de fácil fiscalización:

Costo de adquisición: O sea el valor principal aumentado en todos los gastos necesarios hasta que los géneros estén en el domicilio del comprador, tales como fletes, seguros, derechos de importación y todos los desembolsos que técnicamente son imputables al costo de las mercaderías;

- a) Costo según última compra: Es decir, que si se hubieren hecho compras de un mismo artículo en distintas fechas y a distintos precios, la existencia total de estos bienes se consignará con el costo que hayan tenido la última vez que se compraron;

- b) Costo promedio por aligación directa: El cual se determinará dividiendo la suma del valor total de las cinco últimas compras o de las efectuadas si es menor, entre la suma de unidades que en ellas se hayan obtenido;
- c) Costo promedio: Bajo este método el valor del costo de los inventarios de cada uno de sus diferentes tipos o clases es determinado a partir del promedio ponderado del costo de las unidades en existencia al principio de un período y el costo de las unidades compradas o producidas durante el período. El promedio puede ser calculado en una base periódica, o al ser recibido cada compra, embarque o lote de unidades producidas, dependiendo de las circunstancias de la actividad que desarrolla el sujeto pasivo;
- d) Primeras Entradas Primera Salidas: Bajo este método se asume que las unidades del inventario que fueron compradas o producidas, son vendidas primero, respetando el orden de ingreso a la contabilidad de acuerdo a la fecha de la operación, consecuentemente el valor de las unidades en existencia del inventario final del período corresponde a las que fueron compradas o producidas más recientemente;
- e) Para los frutos y productos agrícolas se determinará el costo sumando el alquiler de tierras, el importe de fertilizantes, semillas, estacas o plantas; los salarios y manutención de peones, alquiler y pastaje de animales destinados a los fines de explotación; el importe de lubricantes, combustibles, y reparación de maquinarias, y todos los gastos que se hagan para la obtención de los frutos o productos hasta que estén en condiciones de venderlos; y,
- f) El ganado de cría será consignado al costo acumulado de su desarrollo, costo de adquisición o al precio que tenga al mayoreo y al

contado en el mercado de la localidad, según el caso. El ganado de engorde será valuado optando o bien por el costo de adquisición, o bien por el precio que tenga al mayoreo y al contado en el mercado de la región.

El contribuyente para efectos tributarios no podrá consignar en el inventario el valor de los bienes por métodos diferentes a los enumerados en el artículo anterior, si no es con la previa autorización de la Administración Tributaria y siempre que se trate de un método que a juicio de esta aporte elementos de apreciación claros y además fehacientes al alcance de la misma Administración. Adoptado un método de valuación, el sujeto pasivo no podrá cambiarlo sin previa autorización.

El método de valuación adoptado podrá ser impugnado por la Administración Tributaria, al ejercer sus facultades de fiscalización, por considerar que no se ajuste a la realidad de las operaciones del sujeto pasivo, adoptando en dicho caso el método que considere más adecuado a la naturaleza del negocio.

TÍTULO IV
PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS
CAPÍTULO IV
RÉGIMEN PROBATORIO
SECCIÓN CUARTA
PRUEBA CONTABLE

La Contabilidad

Artículo 209.- Los libros de contabilidad del sujeto pasivo, constituirán elemento de prueba siempre que sus asientos estén soportados con las partidas

contables que contengan la documentación de respaldo que permita establecer el origen de las operaciones registradas, cumplan con lo establecido por este Código, el Código de Comercio y las leyes especiales respectivas.

Preferencia en materia probatoria

Artículo 210.- Cuando exista contradicción entre la información suministrada en las declaraciones de impuestos y la obtenida de los estados financieros del sujeto pasivo, prevalecerá la segunda respecto de la declarada. De igual manera prevalecerá la contenida en los libros contables respecto de la consignada en los estados financieros; y la de los soportes contables respecto de la comprendida en los libros de contabilidad; lo anterior es sin perjuicio de las informaciones que hubieren sido desvirtuadas por otros medios de prueba.

Notas:

Código Tributario

Ayaviri García Daniel

**Contabilidad Básica y documentos Mercantiles, Edición 1º. Editorial “N-Dog”;
Argentina Pág. 10.**