

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL
PERÚ**

Escuela de Posgrado



**“EL ACTIVO POR DERECHO DE USO COMO BASE
IMPONIBLE DEL ITAN”**

Trabajo de investigación para obtener el grado académico de

Maestro en Derecho de la Empresa

que presenta:

Elard Jhonny Esquivel Aguilar

Asesora:

Katarzyna María Dunin Borkowski Goluchowska

Lima, 2023

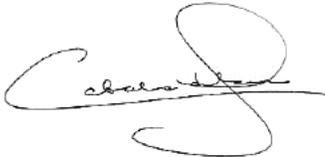
Informe de Similitud

Yo, DUNIN BORKOWSKI GOLUCHOWSKA, KATARSYNA MARIA, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesora de el trabajo de investigación titulado EL ACTIVO POR DERECHO COMO BASE IMPONIBLE DEL ITAN del autor ESQUIVEL AGUILAR, ELARD JHONNY, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 20%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 8/08/2023.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha:

Lima, 13 de setiembre de 2023

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: DUNIN BORKOWSKI GOLUCHOWSKA, KATARSYNA MARÍA	
DNI: 07884910	Firma
ORCID: 0000-0002-2016-7292	

Dedicatoria

Gracias a Dios, a mis padres por la vida y el esfuerzo de hacerme profesional, mi familia, a mi novia por su amor y el apoyo en estos tiempos, a mi asesora de tesis, profesores, amigos y sobre todo a los que me alentaron en este último tramo de vida.



RESUMEN

Nuestro trabajo de investigación se enfoca en la determinación de si el activo derecho de uso contabilizado por las empresas arrendatarias en cumplimiento de la Norma Internacional de Información Financiera (en adelante, NIIF) 16 en los arrendamientos de tipo operativo, deben de incluirse en la base gravable del ITAN. Tomando en cuenta que la naturaleza del ITAN, es de ser un Impuesto Patrimonial por ende debe tomar como indicador de la capacidad contributiva a la propiedad, por ello el activo objeto de estudio no debe incluirse como parte de su base gravable y peor aún no permitirse el neteo de su correspondiente depreciación acumulada, como concluye el Informe 054-2021-SUNAT/7T0000. Para ello hemos realizado una revisión de la jurisprudencia nacional y de la legislación internacional donde se han aplicado este tipo de impuestos sobre los activos, llegando a concluir que la regulación de este impuesto no respeta principios constitucionales como la legalidad, reserva de ley, la seguridad jurídica y la capacidad contributiva, asimismo no tiene una regulación sobre lo que debe formar su base imponible pudiendo generar nuevas controversias tributarias a futuro entre los contribuyentes y la SUNAT incrementándose a las que ya se encuentran en proceso. Concluimos, que debe evaluarse la continuación de este tipo de gravámenes dado que en su momento se dijo que sería temporal, que se clarifique el alcance del término “activos netos” o se concretice su definición y alcance y finalmente que este activo por el derecho de uso no es base gravable del ITAN, porque solo es un ajuste contable a valor actual que proviene de reglas contables.

ÍNDICE

Dedicatoria.....	3
RESUMEN.....	1
ÍNDICE	2
LISTADO DE TABLAS, FIGURAS Y ANEXOS.....	3
INTRODUCCIÓN	4
1. Tema y Problema	4
1.1 Primera Interpretación.....	5
1.2 Segunda Interpretación.....	6
2. Planteamiento de hipótesis	8
3. Objetivos de la investigación	10
4. Propuesta de enfoque metodológico	11
4.1 Métodos Jurisprudenciales	11
4.1.1 Justificación del método Jurisprudencial	11
4.1.2. Muestra seleccionada	12
4.1.3. Desarrollo del método jurisprudencial	12
CAPÍTULO I: IMPUESTOS PATRIMONIALES E ITAN	20
1. Introducción	20
2. Impuestos patrimoniales.....	20
2.1 Impuesto sobre los activos	21
2.1.1 Normatividad del ITAN	22
CAPÍTULO II: PROBLEMA A NIVEL NORMATIVO, JURISPRUDENCIAL Y ECONÓMICO DEL ITAN	46
1. Introducción	46
2. Problema a nivel normativo	46
2.1 La reserva de ley y el ITAN.....	50
2.2 Legislación comparada.....	53
3. Problema a nivel de pronunciamientos de la SUNAT y de la Jurisprudencia.....	59
3.1 Pronunciamientos de la SUNAT	59
3.2 Jurisprudencia	59
4. Problema a nivel económico	61
CAPÍTULO III: RESULTADO DEL ANÁLISIS.....	63

1. Introducción	63
2. Naturaleza tributaria del ITAN y los principios constitucionales	63
3. Activo derecho de uso como un elemento gravado con el ITAN	65
4. Propuesta.....	66
CONCLUSIONES.....	68
BIBLIOGRAFÍA.....	70

LISTADO DE TABLAS, FIGURAS Y ANEXOS

Tabla 1.....	14
<i>Controversia de las RTFS seleccionadas</i>	<i>14</i>
Tabla 2.....	15
<i>Referencias de las RTFS seleccionadas</i>	<i>15</i>
Tabla 3.....	16
<i>Resolución de las RTFS seleccionadas</i>	<i>16</i>
Tabla 4.....	23
<i>Antecedentes del ITAN.....</i>	<i>23</i>
Figura 1	42
<i>Informes de SUNAT sobre el ITAN</i>	<i>42</i>
Tabla 5.....	59
<i>Informes de la SUNAT sobre el ITAN</i>	<i>59</i>
Tabla 6.....	61
Recaudación del ITAN 2018 a octubre 2022.....	61
Tabla 7.....	61
Activo por derecho al 31.12.2019	61
Anexo 1.....	75
Efectos de implementar la NIIF 16 en los EEFF al 31.12.2019	75

INTRODUCCIÓN

En el presente capítulo vamos a presentar el trabajo de investigación vinculado a si en la base gravable del Impuesto Temporal a los Activos Netos (en adelante ITAN) debería de incluirse el activo por derecho de uso, generado por la implementación de la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos (en adelante NIIF 16).

En esta parte del trabajo de investigación se va a desarrollar el tema, el problema, la formulación de la hipótesis, la delimitación de los objetivos planteados y como punto final la propuesta del enfoque metodológico que vamos a utilizar para la redacción de la investigación.

1. Tema y Problema

El tema de investigación es si como parte de base gravable del ITAN se debe incluir el activo por el derecho de uso por la adopción de la NIIF 16 Arrendamientos.

El problema sobresaliente se centra en el hecho de que en aquellas empresas que a partir del ejercicio 2019 adoptaron la NIIF 16 para el caso de los “arrendamientos operativos”, consideraron como parte de sus partidas en el Estado de Situación Financiera (en adelante ESF), dentro de los activos uno nuevo denominado activo derecho de uso y de ser el caso su correspondiente depreciación.

Cabe resaltar que el ITAN se encuentra regulado en la Ley N°28424 y está vigente desde el periodo 2005, obviamente antes de la vigencia de la NIIF 16 que como se ha señalado aplicaron las empresas desde el 2019 y que tuvo incidencia en el cálculo de este impuesto a partir del ejercicio 2020 y que toma como base gravable el total del activo que se encuentra al cierre del 31 de diciembre del periodo precedente (Ley del ITAN, 2004).

La referida norma en el Art. 4°, establece que la base gravable es el valor de los activos netos incluidos en el balance general (hoy, el citado ESF), ajustado por inflación (D. Leg. N° 797, si correspondiera). Y que corresponde al balance terminado al 31 de diciembre del ejercicio precedente al que corresponde su pago y disminuidas (restadas) las depreciaciones y

amortizaciones deducibles de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR), quiere decir entonces que las contables se sumarían/adicionarían para su cálculo.

Asimismo, en el inc. a) del Art. 4° del D.S. N° 005-2005-EF que es el Reglamento del ITAN, con respecto a la base gravable se indica que si el contribuyente está obligado a realizar el ajuste por inflación (D. Leg. N° 797) ese será el valor para tomar en cuenta, siendo su base el valor de los activos netos que se encuentra en el ESF determinado al 31 de diciembre del ejercicio precedente y actualizado al 31 de marzo del año al que corresponde su pago de acuerdo con la variación del IPM (Índice de Precios al Por Mayor). Y que en el resto de los casos el monto a tomar en cuenta es a los respectivos valores históricos.

Como se puede advertir, la Ley hace referencia al termino “activo neto del balance general”, pero disminuidos en la depreciación y amortización aceptadas como deducibles por LIR, se entiende entonces que es la acumulada tributaria, asimismo, el Reglamento aclara que en el caso no se aplique el ajuste por inflación, el importe a tomar en cuenta será a valores históricos.

1.1 Primera Interpretación

Una primera interpretación, es que “el activo derecho de uso” debería de incluirse como parte de la base gravable del ITAN dado que se incluye como parte del total del activo del contribuyente y que se encuentra en el ESF. Ahora, con respecto a la depreciación de este activo no debe deducirse para determinar la base imponible dado que no es aceptado para fines del IR.

Esto último, es la posición de SUNAT en el Informe N° 054-2021 en que concluye que (SUNAT, 2021):

- La base gravable del ITAN incluye a los activos por el derecho de uso vinculados de los bienes tomados en arrendamiento operativo. Por lo que si el contribuyente ha implementado esta nueva norma contable estos activos deberían de incluirse como un concepto gravado con el ITAN.

- Que al momento de calcular la base gravable del ITAN, al valor de los activos por el derecho de uso vinculado con los bienes alquilados bajo la modalidad de arrendamientos operativos (no hay transferencia de propiedad al final del contrato) se le debe de adicionar el importe de las depreciaciones determinadas de acuerdo con las normas y principios de contabilidad, no correspondiente deducir ninguna depreciación o amortización tributaria, por lo que si existe una depreciación acumulada por este activo debería de adicionarse para fines del cálculo del ITAN.

1.2 Segunda Interpretación

La segunda interpretación, es que dado que este activo se genera por la implementación de la NIIF 16 y que no compete a un activo que es propiedad de la empresa que es sujeto del ITAN (el arrendatario), por lo que en su conjunto (el activo menos su depreciación acumulada) no deben de incluirse como parte de la base imponible para determinar este impuesto.

En la NIIF 16 cuando se delimita “el activo por el derecho de uso se señala que son activos que representan el derecho que tiene un arrendatario de utilizar un activo subyacente durante el tiempo del arrendamiento” (2021, pág. 16); representando esta partida un derecho sobre el uso de un activo que no es de propiedad del arrendatario sino del arrendador.

Asimismo, la misma norma contable define al activo subyacente como aquel activo que es objeto del arrendamiento, de tal manera que el derecho a utilizar este activo ha sido proporcionado por el arrendador (propietario) a un arrendatario (2021, pág. 17). Siendo entonces propiedad del primero.

Por lo que no estamos ante un activo cuya propiedad sea de la empresa que lo incluyo en sus Estados Financieros (en adelante EEFF) como un activo, sino que por disposición de una norma contable se lo incluyo como tal.

En su oportunidad el Tribunal Constitucional (en adelante, el TC), en el Exp. N°03797-2006-PA al resolver un caso sobre este impuesto (ITAN) señalo que “es un impuesto que tiene la característica de ser de tipo patrimonial, y que, por lo tanto, toma como una manifestación

de la capacidad contributiva a los activos netos, dicho de otra forma, la propiedad de los activos que son del contribuyente afecto” (Exp. N° 03797-2006-PA/TC, 2007, pág. 12).

Ahora bien, como hemos señalado ni la Ley o el Reglamento, han definido o delimitado el termino de “activos netos”, lo que es reconocido por el Magistrado Gonzales como parte de la Sentencia comentada en el párrafo anterior, al señalar que en su opinión, con referencia a este término no específica que cuentas del total del activo que se encuentran en el ESF deben ser tomados en cuenta para la determinación de la base imponible de este impuesto, siendo este término vago y/o confuso (2017, p. 2), afirmaciones con las cuales estamos totalmente de acuerdo.

Asimismo, el magistrado (Gonzales, 2007) ha señalado “que el legislador tiene la obligación de regular por medio de normas con rango de ley los conceptos más sustanciales del tributo referentes al tema de la base gravable y que de no realizarlo se estaría incurriendo en vulneraciones flagrantes de los principios constitucionales en materia tributaria” (pág. 2), con lo cual estamos totalmente de acuerdo, dado que los aspectos esenciales del tributo deben ser regulados claramente en la norma para no generar una inseguridad jurídica innecesaria para los contribuyentes a futuro.

Finalmente, es muy importante con lo que concluye (Gonzales, 2007) al señalar en su momento que exhortaba al Congreso de la República para que a través la norma que corresponda se especifique qué activos del ESF deben ser tomados como parte de base gravable del ITAN, por ejemplo, activos como Caja y Bancos, los depósitos especiales para pago de intereses y dividendos, las inversiones temporales, las cuentas por cobrar y otros. Y que hacerlo de esa manera le permitirá una mejor fiscalización de la Administración Tributaria y un menor análisis de los Tribunales al evaluar vulneraciones de derechos y principios en cada caso, hecho que es de suma importancia.

Esta exhortación se realizó en el año 2007, sin embargo, a la fecha no hay ningún cambio o aclaración en la norma, por lo que no hay una certeza de lo que conforma la base gravable del ITAN, a pesar además de que la norma está vigente desde el año 2005, y más aún que existe en algunas empresas la aplicación de las NIIF y por ende deben adoptar los cambios en sus EEEF y sobre todo en el ESF en el rubro de los Activos, lo que a futuro puede generar controversias y litigios tributarios mayores a los ya existentes.

2. Planteamiento de hipótesis

La esencia del ITAN, es de ser un Impuesto Patrimonial por ende debe tomar como capacidad contributiva la propiedad, por ello el activo que se reconoce como activos por el derecho de uso que viene de la implementación de la NIIF 16, no debe incluirse como parte de esta y peor aún no permitirse la deducción de su correspondiente depreciación acumulada, como se concluye en el Informe de la SUNAT N°054-2021-SUNAT/7T0000.

Cabe indicar que el activo subyacente vinculado con la contabilización de los activos por el derecho de uso de este tipo de arrendamientos operativos, sí se encuentra en propiedad del arrendador, pagando ya su respectivo impuesto, por lo que tampoco debería de incurrirse en una doble imposición por este activo.

Asimismo, en el párrafo 23 de la NIIF 16 se señala que:

En la fecha de inicio, un arrendatario contabilizará un activo por derecho de uso al costo, el que incluirá:

- a. Los importes del reconocimiento inicial del pasivo por arrendamientos, tal como se indica en el párrafo 26 de la misma norma.
- b. Los pagos realizados por el arrendamiento a partir de la fecha de su inicio o antes, menos los incentivos de los arrendamientos contratados.
- c. Los costos directos al inicio por el arrendatario; y
- d. La estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al dismantelar y eliminar el activo subyacente vinculado. (2021, págs. 3,4)

Y el párrafo 26, se señala que “Un arrendatario contabilizará el pasivo por arrendamiento al valor actual de los pagos por el arrendamiento que no se hayan pagado hasta esa fecha. Hasta aquí tenemos que el valor del activo se reconoce sobre la base del valor del pasivo que se reconoce a valor actual de los desembolsos a realizar a futuro, con lo que este valor es distinto al valor histórico. Asimismo, se señala que los desembolsos por arrendamiento se descontarán usando una tasa de interés implícita en el arrendamiento, si esa tasa pudiera calcularse fácilmente. Si esa tasa no puede definir fácilmente, el arrendatario utilizará una tasa

incremental por préstamos del arrendatario”. Por lo que queda evidenciado que no estamos ante un valor histórico.

Como puede observarse el valor del activo por el derecho de uso no es el “costo o valor histórico” sino que toma como referencia principal el pasivo que se mide a valor actual.

Y con referencia al término “costo histórico”, en el párrafo 6.5 del Marco Conceptual para la presentación de EEFF (en adelante MC) de la norma se establece que “El costo histórico de un activo cuando se adquiere o crea es el valor de los costos que inciden en su compra o creación, y que debe incluir lo desembolsado para adquirirlo o crearlo, sumados los costos de transacción” (2021, pág. 40), señalándose expresamente que existe un pago de por medio sea por comprarlo o crearlo.

Por lo que se da a entender que corresponde a un activo adquirido o creado, sin embargo, en el activo por derecho de uso no ha ocurrido ninguna de las dos cosas.

Asimismo, nuestro Plan Contable General Empresarial (en adelante PCGE), al referirse a la medición, señala que existen dos bases distintas de medición (2019, p. 14):

- El costo histórico. - Esta base proporciona medidas utilizando información de la oportunidad en que tuvo lugar el hecho o evento, que dio lugar al reconocimiento de los elementos de los EEFF, sin reflejar cambios en los precios, pero sí su consumo, deterioro y cumplimiento de obligaciones. Como hemos señalado, el activo derecho de uso se realiza sobre la base de flujos futuros del arrendamiento traídos a un valor actual.
- El valor corriente. - La información monetaria se actualiza para reflejar las condiciones en la fecha de medición actual. Incluye a su vez el valor razonable, el valor en uso de activos y el valor de cumplimiento en pasivos.

Nuevamente se confirma que el costo histórico es distinto del valor al que se contabiliza el activo por derecho de uso.

En su momento la misma Administración Tributaria en su Inf. N° 007-2018-SUNAT/7T0000 concluye que al tratarse de un contribuyente que, al momento de implementar las normas contables, debe de registrar sus activos fijos, utilizando una base de contabilización

que es distinta al costo histórico inicial, para la determinación de la base gravable del ITAN, concluye que (SUNAT, 2018):

- a) Si el contribuyente no debe de aplicar el ajuste por inflación (D. Leg. N° 797), los activos netos que se encuentran en el ESF al 31 de diciembre del ejercicio precedente al que corresponde su pago, deben de ser tomados en cuenta a sus valores históricos.
- b) Se deberán de incluir los activos netos del ESF, pero a sus respectivos valores históricos, sin incluir los ajustes por la aplicación de otros conceptos como el “valor razonable”, resultante de la implementación de las normas contables en la empresa.

Por lo que uno puede concluir que este activo por el derecho de uso que se registra sobre una base distinta al costo histórico no debería incluirse dentro de la base gravable del ITAN.

Como lo veremos en adelante, ya hay ciertos pronunciamientos del Tribunal Fiscal (en adelante el TF), en el sentido que los ajustes por la aplicación de una norma contable (valor razonable), no deberían de incluirse como un concepto gravado con el ITAN con lo que estamos plenamente de acuerdo, sin embargo, a la fecha del presente trabajo no hay pronunciamientos expresos sobre si el “activo” generado por la aplicación de “nuevas” normas contables deberían de incluirse en su base gravable.

3. Objetivos de la investigación

a. Objetivo principal

Establecer si el activo por el derecho de uso contabilizado por las empresas arrendatarias en cumplimiento de la NIIF 16 en los arrendamientos operativos, debe de incluirse en la base gravable del ITAN.

b. Objetivos secundarios

Determinar los efectos en las empresas, con respecto a:

- La inseguridad jurídica por no tener una definición clara de la base gravable del ITAN.
- Definir qué debe entenderse por el término “valores históricos” y su vinculación con el activo derecho de uso.
- La violación al principio de no confiscatoriedad si se grava con el ITAN a activos que no necesariamente son de propiedad del contribuyente afecto a este impuesto.
- No tener una definición clara de los activos que conforman el concepto de “activos netos” y como tal, determinar correctamente el ITAN.
- Definir si los futuros cambios en las NIIFs implicarían un cambio automático en la base gravable del ITAN.
- Las características que debe cumplir un Impuesto al Patrimonio.
- Gravar eternamente el activo derecho de uso con el ITAN, dado que no se permite la disminución de la depreciación de este activo.
- La desactualización de la norma de ITAN que no acoge los cambios en las normas contables y que tienen un impacto en su base gravable.

4. Propuesta de enfoque metodológico

Después de haber explicado el entorno de la problemática en el que se desarrolla presentamos los métodos de análisis utilizados en la investigación.

4.1 Métodos Jurisprudenciales

4.1.1 Justificación del método Jurisprudencial

La utilización de este método jurisprudencial en la investigación se justifica al no contemplarse a la fecha dentro de la Ley del ITAN, un tratamiento específico para el activo

por derecho de uso, existiendo algunos antecedentes jurisprudenciales en el caso del TF y uno del TC, de los cuales se analizarán sus argumentos, fundamentos y razonamientos en referencia a lo resuelto en cada uno de estos antecedentes, pero referente al tratamiento en la Ley del ITAN de otro tipo de activos o valores a incluirse como parte de su base gravable.

4.1.2. Muestra seleccionada

La muestra se circunscribe por el aspecto temporal, por las controversias que fueron resueltos por el TF y publicados desde el ejercicio 2016, los que hacen referencia a casos del ITAN donde se discute cuál debería ser su base gravable y que es el objetivo del presente trabajo. Asimismo, se hace referencia a lo resuelto por el TC sobre la naturaleza de este tributo.

Por consiguiente, de esta selección se realizará una revisión de los hechos o casos planteados, los diferentes fallos y determinaremos argumentos planteados para la fundamentación de estas sentencias señaladas.

Sobre lo expuesto, seleccionamos una muestra que conforman de seis RTF (Resolución del Tribunal Fiscal) y una Sentencia del TC, las cuales se detallan a continuación:

N° de Resolución	Fecha
RTF 01025-8-2016	02/02/2016
RTF 04808-4-2017	02/06/2017
RTF 05455-8-2017	23/06/2017
RTF 06436-3-2017	25/07/2017
RTF 06618-4-2017	03/08/2017
RTF 04399-1-2018	12/06/2018
STC Expediente 03797-2006/PA/TC	05/03/2017

4.1.3. Desarrollo del método jurisprudencial

Como se ha señalado en la problemática del trabajo de investigación, existen en la actualidad dos interpretaciones, con respecto a si el activo por el derecho de uso generado por

la implementación de la norma NIIF 16 deben de incluirse como parte o no de la base gravable del ITAN. Mediante el Inf. N°054-2021-SUNAT/7T000, la Administración Tributaria ya ha concluido que sí.

Por lo expuesto, en la investigación se utilizará un enfoque metodológico el método jurisprudencial, centrándonos en el análisis de los razonamientos de las distintas sentencias o fallos emitidos por el TF y el TC, respecto a la base gravable del ITAN y si se debe incluir como parte de su base los activos por derechos de uso.

Actualmente existen dos interpretaciones, una sobre la base de lo ya resuelto por el TF y el TC, y el otro dado por la SUNAT en su reciente informe sobre si los activos por derechos de uso deben incluirse como parte de la base gravable del impuesto bajo investigación, los cuales vamos a trabajar en los puntos siguientes:

4.1.3.1. Primera interpretación

La segunda posición, la tiene la Administración Tributaria, que mediante el Inf. N° 054-2021-SUNAT/7T0000 determina que este activo generado por la implementación de la NIIF 16 (activo derecho de uso) sí debería de incluirse como parte de su base gravable, y que la depreciación correspondiente a este activo no se debe deducir para fines de su determinación (p. 5).

Aquí la SUNAT no hace ningún análisis del tipo de impuesto que es el ITAN y su naturaleza, como en su momento lo realizó el TC, es más no hace una revisión de los criterios del TF sobre el valor al que deben tomarse en cuenta los activos cuando se incluyan como base del impuesto bajo estudio.

4.1.3.2. Segunda interpretación

Como primera interpretación, el TF concluye en lo siguiente: que la base gravable del ITAN debería de incluir el activo total del ESF, pero a sus valores o costos históricos y por ende no debe tomar en cuenta otros aspectos que vienen por la adopción de las normas contables (entre otras, las NIIF).

Esta conclusión ya ha sido compartida en diferentes RTFs, las cuales, tomando en cuenta su importancia, el tema resuelto y que por las remisiones que se realizan de las mismas en distintas resoluciones, detallamos lo siguiente:

- **RTF. N° 01025-8-2016, con fecha 02/02/2016**

El (Tribunal Fiscal, 2016) en uno de sus considerandos señala que (esta resolución no es de observancia obligatoria) de acuerdo con lo indicado en el Art. 6° de la Ley del ITAN (N° 28424) modificado por el D. Leg. N° 976 (que establece una disminución paulatina de la tasa de este impuesto), desde el 01 de enero del ejercicio 2009 la tasa es del 0.4% sobre la base de un valor histórico de los activos totales netos del contribuyente en la medida que se exceda de un millón de soles, según el ESF terminado al 31 de diciembre del ejercicio precedente. (p. 4)

Asimismo, indicó que “en los casos en que no se aplique los ajustes por inflación del D. Leg. N° 797, el monto a incluirse deberían ser los activos totales netos del ESF al 31 de diciembre del ejercicio precedente, pero a valores históricos” (p. 5).

Aquí el Tribunal se limita a hacer referencia a la propia ley y su reglamento, estableciendo el valor al cual deben de incluirse los activos: valores históricos. Esta RTF es el punto de partida de las siguientes resoluciones en que se pronuncia el TF sobre la base gravable del ITAN.

Aquí detallamos las RTF que se pronuncian sobre el valor al que deben considerarse los activos para determinar la base imponible del ITAN:

Tabla 1

Controversia de las RTFS seleccionadas

RTF	Controversia
04808-4-2017	No incluir el mayor valor atribuido por el valor razonable de los activos biológicos (por la implementación de la NIC 41).
05455-8-2017	La disminución realizada por el contribuyente de la base gravable del ITAN del año 2014 de la aplicación de la norma NIC 41 – Activos Biológicos y si la sanción respectiva se encuentra conforme a la normativa.
06436-3-2017	El valor razonable por la adopción de la norma NIC 41 debe de incluirse como parte de la base gravable del ITAN.
06618-4-2017	La deducción de la base gravable del ITAN, del ejercicio 2014 por incluir el mayor valor de la cuenta contable Propiedades de Inversión, producto de las tasaciones efectuadas, en aplicación de la NIC 40.
04399-1-2018	El aumento por la medición a del activo Inversiones Inmobiliarias a su valor razonable, si deben de incluirse en la base gravable del ITAN.

Nota. Adaptado de las RTFs publicadas en el Tribunal Fiscal.

Ahora bien, dentro de los considerandos de estas RTF se hace referencia a lo siguiente:

Tabla 2

Referencias de las RTFS seleccionadas

Referencia	RTF 04808-4- 2017	RTF 05455-8- 2017	RTF 06436-3- 2017	RTF 06618-4- 2017	RTF 04399-1- 2018
STC Exp. N° 03797-2006-PA: ITAN toma manifestación de capacidad contributiva los activos netos.		✓			
Inciso a) del Art. 4° del Reglamento del ITAN: De no tomarse en cuenta el ajuste por inflación, los activos deben considerarse a valores históricos.	✓	✓	✓	✓	✓
Referencia al numeral 3.1 del Art. 3° de la RS 087-2009/SUNAT: A partir del ejercicio 2009, el cálculo del ITAN se realizará sobre el importe de los valores históricos del total del activo neto del contribuyente, al 31 de diciembre del ejercicio precedente al que compete su pago.	✓	✓	✓	✓	✓

Referencia de la RTF 01025-8-2016, en que se concluyó que para el cálculo del ITAN deben de tomar en cuenta los activos netos a sus valores y/o costos históricos.	✓	✓	✓	✓	✓
Párrafo 4.55 del Marco Conceptual y el PCGE: El costo del activo está vinculado con el valor del activo al momento de su adquisición.		✓			
Referencia a antecedentes contables como el párrafo 100 del MC, reconociéndose que la preparación de estos reportes se utilizan distintas bases de medición, entre ellas el costo histórico, señalándose que los activos se deben registrar por el monto del efectivo y otras partidas desembolsadas, o por el valor razonable de la contrapartida otorgada a cambio al momento de la compra.	✓	✓	✓	✓	✓
Referencia a la doctrina contable y a autores como Horngren, Weygandt, Kieso y Kimmel, concluye que el valor histórico está referido al importe que sirve de base contable para la contabilización de una partida de los EEFF y que este proviene de su valor de compra, producción o construcción, dependiendo de cada caso en particular.	✓	✓	✓	✓	✓

Nota. Adaptado de las RTFs publicadas en el Tribunal Fiscal.

(✓) Se hace referencia a este considerando en la RTF.

Y sobre la base de estos considerandos el Tribunal Fiscal por cada una de estas Resoluciones resuelve lo siguiente:

Tabla 3

Resolución de las RTFS seleccionadas

RTF	Se resuelve que:
RTF N° 04808-4-2017	- Al haberse modificado el valor de los activos reflejados en el Libro de Inventarios y Balances a diciembre 2012 y en la declaración jurada anual del IR 2012, por el incremento por la medición a valor razonable de los activos biológicos, al

	<p>implementarse la norma NIC 41, siendo una base contable de medición distinta al valor histórico, no puede incluirse en la base gravable del ITAN (p. 5).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sobre esta base, el TF al haber observado que la Administración sí considero como un concepto gravado el mayor importe de los activos biológicos, que es distinta al valor histórico, procedió a levantar el reparo, dejó sin efecto el valor emitido y revocó la resolución que fue apelada en este caso (p. 5).
RTF N° 05455-8-2017	<ul style="list-style-type: none"> - Sobre la base de las normas contables, las modificaciones que surten como efecto y consecuencias de los cambios en el valor razonable menos los costos de ventas de los activos biológicos durante la vida útil del activo, si bien procuran reflejar el valor real del referido activo, constituye una base contable de medición contraria al valor o costo histórico. La posición de la SUNAT es contraria a este punto. - Que dado lo expuesto, era conforme que en el cálculo del ITAN del ejercicio 2014 el contribuyente pueda deducir el ajuste realizado a valor razonable del activo por S/ 4 703 373, dado que es una base contable de medición diferente a lo regulado en el Art. 4° de la Ley ITAN (valor histórico).
RTF N° 06436-3-2017	<ul style="list-style-type: none"> - El valor de los activos reflejados en el Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre del año 2011 y en la declaración jurada anual del IR del mismo ejercicio se vio modificado por el registro del aumento por la medición a valor razonable de los activos biológicos, en aplicación de la norma NIC 41, siendo una base de medición, diferente al valor histórico por lo que no debe de incluirse como un concepto gravado con el ITAN (p. 5). - Y en vista que la SUNAT sí considero dentro de la base gravable el mayor valor de los activos biológicos que provenían de una base de medición distinta al valor histórico, concluyó que el reparo debe de levantarse, revocar la resolución apelada y que la SUNAT debe reliquidar el importe contenido en el valor sujeto a controversia (p. 5).
RTF 06618-4- 2017	<ul style="list-style-type: none"> - El valor histórico de los activos reflejado en el Libro de Inventarios y Balances a diciembre del año 2013 y en la declaración anual del IR del ejercicio 2013 se vio modificado por el reconocimiento del incremento por medición a valor razonable de los activos Inversiones Inmobiliarias, en aplicación de la NIC 40, siendo así es una base contable de medición distinta al valor histórico, por lo que no puede incluirse en la base gravable del ITAN (p. 5). - Sobre la base de lo señalado, el TF resuelve levantar el reparo, dejar sin efecto el valor girado y revocar la resolución apelada, dado que la Administración Tributaria considero en la base gravable el mayor valor de los activos por las Inversiones Inmobiliarias, que es una base distinta al valor histórico que

	debe de incluirse para determinar la base gravable del ITAN (p. 5).
RTF N° 04399-1-2018	<ul style="list-style-type: none"> - La materia de controversia está vinculado con que el valor histórico de los activos anotados en el Registro de Activos Fijos y Libro Diario a diciembre 2012 y 2013 y en las respectivas declaraciones del IR de los ejercicios 2012 y 2013 se vio modificado por el registro del aumento por la medición a valor razonable de los activos Inversiones Inmobiliarias, en aplicación de la norma NIC 40, siendo una base contable de medición distinta al valor histórico, por lo que no debería de incluirse en la base gravable del ITAN (p. 6). - El TF procedió a levantar el reparo, a dejar sin efecto el valor girado y revocar la resolución apelada, dado que la SUNAT considero en la base gravable el mayor valor atribuido a los activos Inversiones Inmobiliarias, que es una base distinta al valor histórico sobre el que debe determinarse los activos base del ITAN (p. 6).

Nota. Adaptado de las RTFs publicadas en el Tribunal Fiscal.

En conclusión, estas resoluciones se mantienen en señalar que los activos deben ser tomados en cuenta a valores históricos, mas no, deben de incluirse los incrementos de valor por la adopción de normas contables como la NIC 40 Propiedades de Inversión y NIC 41 Activos Biológicos.

Claro está, que como hemos señalado, no hay pronunciamientos si el razonamiento debiese ser el mismo ante el reconocimiento de un nuevo “activo” por la adopción de una nueva norma de contabilidad.

- **STC Expediente N° 03797-2006-PA/Tribunal Constitucional, de fecha 05/03/2007**

El (Tribunal Constitucional, 2007) entre otras consideraciones ha indicado “que el impuesto al patrimonio (como lo es el ITAN) está conformado por los ingresos que la administración tributaria obtiene al imponer con este impuesto el importe de los bienes y derechos que conforman la propiedad, así como su venta” (p. 12).

Asimismo, se señala que el ITAN, “tiene la cualidad de ser patrimonial, por cuanto toma como una manifestación de la capacidad contributiva de los contribuyentes los activos netos, es decir, los que son de su propiedad” (p. 12).

Sobre la base de este pronunciamiento, y considerando que los operadores del derecho deben de hacer primar la Constitución sobre las demás normas legales y que el TC en este pronunciamiento sobre el ITAN, reconoce que es un impuesto de tipo patrimonial que considera como referencia la propiedad, mal harían los demás operadores de menor jerarquía en darle un contenido distinto a la base de este impuesto.



CAPÍTULO I: IMPUESTOS PATRIMONIALES E ITAN

1. Introducción

En esta sección vamos a tratar el Marco Teórico del presente trabajo de investigación vinculado en determinar si el activo por el derecho de uso, generado por la implementación de la norma NIIF 16 debe incluirse en la base gravable del ITAN.

Iniciaremos analizando las características que debe tener un impuesto patrimonial, los antecedentes históricos y legales del ITAN y finalmente nos enfocaremos en determinar su base imponible.

2. Impuestos patrimoniales

Sobre este tipo de impuestos (Jarach, 1999) señala que están estructurados como un impuesto anual con una modera alícuota proporcional, pero sobre la base de un patrimonio neto (activos totales salvo exenciones y exclusiones menos las deudas hacia terceros), que los valores de los activos son a costos históricos salvo que exista hiperinflación donde se permite realizar el ajuste como en la legislación argentina (p. 708).

En nuestro país la tasa del ITAN es del 0.4% sobre el total de los activos netos que se encuentran en el ESF con algunas excepciones y en la medida que excedan el millón de soles, pero no se descuentan los pasivos para llegar a un patrimonio neto. (Jarach, 1999) también señala que se consideran los activos a “costos históricos” salvo que exista hiperinflación por ende se toma en cuenta la revaluación para evitar que se erosione su base gravable.

Por otro lado, (Jarach, 1999) hace referencia a los Principios de la Imposición según Neumark, y que con respecto a los Impuestos al Patrimonio se señala que considera al “impuesto al patrimonio como necesario y complementario del IR y sostiene, además que de por si constituye una de las manifestaciones de la capacidad contributiva de los contribuyentes (p. 311).

Al respecto, también (Jarach, 1999) “recomienda un impuesto general, pero al patrimonio neto” (p. 311), debiendo entenderse como patrimonio neto, el activo total menos el respectivo pasivo, con las limitaciones o excepciones.

Mediante Exp. 09111-2006-PA el (Tribunal Constitucional, 2007) con respecto a los impuestos al patrimonio señala que (p. 10):

- Es necesario afirmar que los impuestos al patrimonio son los ingresos que obtiene el Estado al gravarse el valor de los bienes y derechos que constituyen la propiedad de los contribuyentes, así como su venta.
- Que comprende otros impuestos ya recogidos en nuestra legislación como lo son: el Predial, Alcabala, el Vehicular entre otros.
- El patrimonio se considera como uno de los principales indicadores de capacidad económica del contribuyente y por ende tienen como objetivo posibilitar el combate del fraude fiscal al permitir el aporte de información de sus fuentes de riqueza y un tipo de censo de lo que poseen los ciudadanos para el control tributario y sus posibles transmisiones.

Un razonamiento importante en esta sentencia, es el que Impuesto al Patrimonio grava la “propiedad”, sin embargo, en el ITAN al pretender gravar una expresión contable como el activo por derecho de uso, este ya forma del patrimonio del arrendador (propietario o poseedor) por ende no debería de gravarse en cabeza del arrendatario como lo ha planteado la SUNAT en su informe, dado que se estaría generando una doble imposición o múltiple imposición porque los bienes involucrados también se podrían subarrendar.

2.1 Impuesto sobre los activos

Tal como destaca (Gebhardt, 2004) este tipo de impuesto a los activos “se ha utilizado como un IR Mínimo Presunto”, lo denomina además como un impuesto al patrimonio bruto de los contribuyentes (porque no se le resta los pasivos), que es una variante de la imposición sobre la renta sobre base presunta y que grava la mitad izquierda del balance (pp. 433-434).

Nuestro ITAN es este tipo de impuesto a los activos empresarios, porque como se ha señalado solo grava el lado izquierdo del ESF y que nació en una coyuntura especial¹, sin embargo, consideramos que a la fecha ya debería de derogarse dado que puede estar generando más perjuicios que beneficios al fisco peruano.

(Gebhardt, 2004), haciendo referencia a las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (realizadas en 1993 en Lima), que también se había ocupado del tema, en sus recomendaciones se señaló que un impuesto que toma como referencia sólo los activos o bienes sin descontar los pasivos, no respetan la capacidad contributiva (p. 435), afirmación con la que estamos totalmente de acuerdo, existiendo por tanto un doble efecto, al no permitir descontar el valor de los pasivos y el agravante de pretender gravar “conceptos contables” como el activo por el derecho de uso que viene por la adopción de la norma NIIF 16.

El mismo actor, continúa señalando, sobre la base de las recomendaciones de las Jornadas que los impuestos sobre los activos de las empresas son presuntivos sobre la imposición sobre la renta, dado que al no generarse este impuesto sobre la base de los resultados del negocio se pretende su gravamen sobre otra base de medición como son los activos, afectando por ende la capacidad contributiva del contribuyente. En las Jornadas se concluye además que no deben existir impuestos al patrimonio o activos de las empresas (p. 435).

A la fecha este impuesto sigue vigente y consideramos que está generando controversias que implicarían un aumento en la litigiosidad con el correspondiente coste administrativo y judicial, dado que esto implica horas hombre que podrían destinarse a resolver otros casos de mayor relevancia, logrando la recuperación de los millones de soles en litigios.

2.1.1 Normatividad del ITAN

2.1.1.1 Antecedentes

¹ De la cual se hablará más adelante.

El ITAN es un impuesto que tiene como antecedentes otros impuestos, es por ello por lo que a manera de referencia en el libro de ITAN de (Duran Rojo & Mejía Acosta, 2019) sobre la base del Exp. 3797-2006-PA/TC tenemos lo siguiente (p. 89):

Tabla 4

Antecedentes del ITAN

Impuesto	Base normativa	Entrada en vigencia	Fin de su vigencia	Sujetos del impuesto	Base Imponible	Alicuota	Comentarios
Impuesto Mínimo a la Renta (IMR)	Artículos 109° al 116° del Decreto Legislativo 774	1992	1997	Perceptores de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior	2% (que luego se redujo a 1.5%)	<ul style="list-style-type: none"> • Funcionaba como crédito contra el IR. • Declarado inconstitucional por el TC (STC 646-1996-AA/TC).
Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN)	Ley 26777	1997	1999	Perceptores de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior	0.5%	<ul style="list-style-type: none"> • No tenía mínimo imponible. • Tasa menor. • Crédito contra el IR sin devolución. • Declarado constitucional por el TC (STC 2727-2002-AA/TC).
Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta (AAIR)	Ley 27804	Enero 2003	Noviembre 2004	Generadores de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior	De 0.25 a 1.25%	<ul style="list-style-type: none"> • Mínimo no imponible S/. 512 000 Nuevos Soles. • Crédito contra el IR con devolución. • Declarado inconstitucional por el TC (STC 034-2004-AI/TC).
Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN)	Ley 28424	2005	2007 (según lo establecido por Ley 28929)	Generadores de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior	Ejercicios 2005 y 2006: 0.6% por el exceso de S/. 5 000 000 Ejercicio 2007: 0.5% por el exceso de S/. 1 000 000	<ul style="list-style-type: none"> • Mínimo no imponible S/. 5 000 000 Nuevos Soles (vigente durante los ejercicios 2005 y 2006, para el 2007, el mínimo no imponible es S/. 1 000 000). • Crédito contra el IR con derecho a devolución.

Nota. Fuente: Libro de ITAN de (Duran Rojo & Mejía Acosta, 2019)

Asimismo, el (Congreso de la República, 2004) a través del Proyecto N.º 12021/2004-CR, que proponía la creación del ITAN, señalaba que este impuesto tuvo su origen a raíz de la declaración de inconstitucionalidad del Adelanto Anticipado del IR, y que desequilibraba el Presupuesto de la República.

El (Tribunal Constitucional, 2007) con respecto a los anteriores impuestos concluyo que (p. 15):

- La distinción entre el ITAN y los declarados inconstitucionales como el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR) o el Anticipo Adicional del IR (AAIR), es que estos últimos procedían de un IR.
- En el caso del ITAN es un impuesto independiente que grava los activos netos como una de las manifestaciones de la capacidad contributiva de los contribuyentes, no relacionado directamente con el IR.
- Fue incongruente gravar activos netos con los fines que persigue un IR, lo que hizo inconstitucionales los impuestos que fueron antecesores del ITAN.

Posteriormente, el TC (Tribunal Constitucional, 2008) en el Exp. 04963-2008-PA del TC y sobre la base del Exp. 03797-2006-AA sobre los antecedentes del ITAN se señala que (p. 3):

- El ITAN se diferencia del IMR o del AAIR, dado que estos últimos impuestos sí pretendían gravar la renta del contribuyente tomando como referencia el patrimonio del contribuyente.
- Y que el ITAN no comete en la misma incongruencia, al ser un impuesto que es autónomo y que pretende gravar el patrimonio tomando como referencia los activos netos del contribuyente. Claro está, que no se analiza si es correcto que se grave solo los activos sin descontar los pasivos involucrados con su generación.

Aquí el TC, valida entonces que el ITAN es un impuesto de tipo patrimonial y que toma como referencia los activos netos, que podríamos no estar de acuerdo, dado no se descuenta el importe de los pasivos, pero sin considerar ello, al gravar la base de los activos debería de normarse qué tipo de activos deben gravarse y la base de medición a los que deberían de gravarse, como se hace en otros países como lo veremos en adelante. Aunque, si se puede compensar contra el impuesto a la renta (pago a cuenta o de regularización) podría no ser de ese tipo.

2.1.1.2 Base Legal

El ITAN está normado por la Ley N° 28424, y reglamentado a través del D.S. N° 025-2005-EF; a su vez en su momento se emitieron una serie de resoluciones por parte de la SUNAT para normar su declaración y pago, a través de las Resoluciones de Superintendencia de la SUNAT N° 071-2005, 088-2005 y 087-2009.

Sobre la base gravable del ITAN la (Ley del ITAN, 2004) en su art. 4° indica que está compuesta por el valor de los activos netos incluidos en el ESF ajustado según el D. Leg. N° 797 (norma de ajuste por inflación), terminado al 31 de diciembre del ejercicio precedente al que corresponde su pago disminuido en las depreciaciones y amortizaciones aceptadas como deducibles por la LIR (dándose a entender que se acepta la disminución sólo de las tributarias mas no de las contables).

La norma tampoco hace una referencia de que el reglamento deba de clarificar qué entender por “activos netos” o qué partidas del ESF deberían ser incluidas como parte de su base gravable, sólo se limita a señalar que se puede deducir las depreciaciones y amortizaciones tributarias, por ende, una interpretación podría ser que es un “activo neto tributario”. Y ¿qué pasaría con otros elementos como las cuentas de valuación como la desvalorización de existencias o la cobranza dudosa?.

De ambas normas tampoco queda claro de si el valor en que se aumenta su costo histórico por la adopción de ciertas de normas contables como el valor razonable deben formar de su base imponible (NIC 40 ó 41) o si el reconocimiento de un “activo” por la aplicación de una norma contable deban de incluirse en su base (NIIF 16 por ejemplo). Lo primero como ya hemos señalado ha sido aclarado a través de algunas RTFs, pero ninguno a través de una RTF de Observancia Obligatoria, como lo regula el Art. 154° del Código Tributario.

Ahora bien, el (Reglamento del ITAN, 2005) en su Art. 4° y el inciso a) sobre la base gravable del ITAN indica que el importe al cual deben de tomarse en cuenta estos activos netos es a “valores históricos” en la medida que no exista la necesidad de aplicar el régimen de ajuste por inflación normado en momento por el D. Leg. N° 797.

Aquí el reglamento da ciertas luces al señalar el alcance del valor al que deben de incluirse los activos del ESF, pero no realiza mayores detalles sobre el tipo de activos a ser

tomados en cuenta en su base y si cualquier variación en su costo debiera de formar de su base o si algún activo por aplicación de alguna norma contable también.

Asimismo, la (SUNAT, 2009) en el Art. 3° de la RS N° 087-2009 se establece lo siguiente:

- Desde el ejercicio 2009, el monto del ITAN se calculará sobre la base del valor histórico de los activos netos del contribuyente, según ESF terminado al 31 de diciembre del ejercicio precedente al que corresponda la obligación.
- Y que lo mencionado será aplicable para aquellos contribuyentes del ITAN a quienes les alcance la suspensión del régimen de ajustes por inflación con efecto en materia tributaria dispuesta por la Ley N° 28394, en la medida que se continúe la suspensión.

Tal como puede observarse, ni en la Ley ni en el Reglamento se ha establecido el alcance lo que cabe entenderse por “activos netos”, sin embargo, sí se ha señalado que los valores a considerarse para el cálculo de la base gravable del ITAN, debe ser el “valor histórico” de estos, hecho que ha sido reconocido en los distintos pronunciamientos del Tribunal que como hemos señalado no son de observancia obligatoria, pero dan una idea de lo que en su momento podría resolver este ente administrativo sobre si el activo por el derecho de uso debería de incluirse o no en la base gravable de este impuesto.

Ahora bien, para llegar a esa resolución el contribuyente tendría que pasar por todo el procedimiento contencioso tributario, esto es, reclamar y luego apelar, porque de hecho la posición del área de reclamaciones de la SUNAT en estricto apego al Inf. N° 056-2021/SUNAT lo declararía improcedente, con la consiguiente demora y costo que esto demanda, por ello es importante reglas claras para que el contribuyente llegue a determinar sus impuestos sin generarle contingencias en el futuro.

2.1.1.3 Naturaleza del ITAN

Mediante Exp. 09111-2006-PA-TC el (Tribunal Constitucional, 2007) concluye que el ITAN, por su naturaleza, cumple características de ser de tipo patrimonial, dado que toma como un indicador de la capacidad contributiva del contribuyente sus activos netos, esto es, la propiedad y es bajo esa consideración que se resuelve el caso objeto de controversia (p. 10).

Asimismo, en este último expediente se señala que los activos netos constituyen una de las manifestaciones de la capacidad contributiva del contribuyente en cuanto a un impuesto patrimonial, y que esto es conforme en la medida que para generar la renta se utilizan los activos ($K+T=R$). Y que este tipo de impuesto es utilizado en otras legislaciones como un complemento del IR para asegurar su progresividad (p. 12).

Finalmente, se indica que el ITAN resulta ser un impuesto de tipo patrimonial autónomo (p. 13).

Esta es otra Sentencia donde el TC, vuelve a señalar que el ITAN es un impuesto de carácter patrimonial y que toma como un indicador de la capacidad contributiva del contribuyente a los activos netos, pero se vuelve a señalar que corresponde a activos que son de propiedad del contribuyente, mas no se pronuncia si debe existir un listado de activos que deben incluirse en su base o a qué valor deben de ser tomados en cuenta, salvo la opinión en particular del Dr. (Gonzales, 2007) en el Exp. 03797.

Es importante volver a tomar en cuenta que se habla de que los activos netos deben ser de propiedad del contribuyente, por ende, el activo por el derecho de uso que es propiedad de su arrendador no debería de incluirse como parte de su base gravable, lo contrario implicaría una doble o múltiple imposición.

Esto último, de la doble o múltiple imposición se produce cuando el activo objeto de gravamen se le aplica el ITAN en distintas situaciones:

- El propietario del bien está sujeto al ITAN: Primera imposición.
- El arrendatario del bien que aplica NIIF 16, está sujeto al ITAN: Segunda imposición.
- Y si el arrendatario lo subarrienda: Se produciría una tercera imposición en cabeza del subarrendatario que aplica la NIIF 16.

Posteriormente el (Tribunal Constitucional, 2008) mediante Exp. 04963-2008-PA/TC en su fundamento N° 3 ha concluido que el ITAN es un impuesto que no lesiona principios constitucionales algunos, así mismo su pago es legalmente y constitucional exigible a las empresas. Concluye, que la ley del ITAN es constitucional y que los valores girados para su cobro resultan ser exigibles” (p. 3). Con esta Sentencia se deja claro que el ITAN es un tributo constitucional y por ende debe seguirse con su imposición y por ende cobranza.

Asimismo, se reafirmó en los considerandos del Exp. 03797-2006-PA del TC que el ITAN es un impuesto patrimonial, que toma como referencia de la capacidad contributiva los activos netos como bienes y/o derechos que son de propiedad del contribuyente, que le genera ingresos al Estado y que es autónomo del IR.

Esta última Sentencia (Exp. 04963-2008-PA/TC) se vuelve a señalar que el ITAN es un tributo de índole constitucional, pero ojo en que toma como antecedente a la Sentencia Exp. 03797-2006-PA donde se concluye que es patrimonial y debe afectar a los activos que son de propiedad del contribuyente afecto al ITAN.

Sobre esto último también se hace referencia en la RTF N° 10446-1-2009 donde se señala que (p. 3):

- EL ITAN es un tributo que afecta los activos netos como un indicador de la capacidad contributiva de la compañía y que no está vinculada con el IR, tal como lo ya lo ha resuelto el TC.
- Que si el contribuyente obtiene una pérdida tributaria no lo exime de su pago, por lo que carece de sustento lo que afirma en sus alegatos.

Sobre la base de lo expuesto por “el TC el ITAN, es un impuesto de tipo patrimonial, autónomo, que se aplica sobre los activos que son de propiedad de la empresa y que toma como referencia los activos netos”, sin embargo, queda la duda cuál sería su base de medición.

Al respecto (Gamba, 2007), sobre los impuestos patrimoniales y analizando la STC 03797-2006-PA/TC que confirmo que el ITAN era Constitucional, que su base debe ser el patrimonio neto (activos menos pasivos) y no el total de activos ya que es un impuesto

personal, debiendo permitirse la deducción de las deudas y obligaciones, esto es, los pasivos. Esto en vista de que los activos no necesariamente constituyen una referencia real de la capacidad económica del contribuyente, dado que los pasivos podrían ser superiores (pudiendo ser entonces un patrimonio negativo).

Al respecto, ya el TC, siendo el máximo organismo nacional interprete de la Constitución concluyo que el ITAN es constitucional y que está bien que grave a los activos netos, pero ojo que señala que deben ser de propiedad de la empresa, y es importante lo señalado por el Magistrado Gonzales cuando señala que debe regularse los tipos de activos a incluirse en su base.

2.1.1.4 Base Imponible

Tal como se ha indicado sobre la base gravable del ITAN, la (Ley del ITAN, 2004) en su Art. 4° establece que “está conformado por el valor de los activos netos incluidos en el ESF terminado al 31 de diciembre del ejercicio precedente al que corresponde su respectivo pago, disminuida en las depreciaciones y amortizaciones aceptadas por la LIR como deducibles”.

Y el (Reglamento del ITAN, 2005) en su Art. 4° y el inciso a) sobre la base gravable del ITAN establece que cuando no se aplique el ajuste por inflación el importe a reflejar será a valor histórico.

En el Art. 3° de la RS N° 087-2009 de la SUNAT “menciona que a partir del periodo 2009, el importe del ITAN se calculara sobre las bases de los valores históricos del activo neto de la empresa, al cierre del 31 de diciembre del ejercicio precedente al que correspondan los pagos” (SUNAT, 2009).

Ahora bien, ni en la Ley ni en el Reglamento del ITAN se ha definido qué debe entenderse por “activos netos”, solo se indican los que conforman el ESF deduciendo la depreciación y amortización acumulada tributaria, dando a entender que su base gravable debe ser un “activo tributario”.

Tampoco se tiene un alcance del término “valores históricos”, por lo que en ambos casos queda la duda de si se tendría que recurrir a normas contables para llenar de vacío el contenido de esta norma del ITAN.

Al respecto, la (Corte Suprema, 2020) mediante Casación N° 4795-2018 en su considerando 6.11 concluye que:

“Las NIIF, no son fuentes en materia tributaria, por lo tanto, no tienen incidencia en el mismo, cuyo objetivo es el de regular las prácticas contables y de cómo se efectúan los estados a nivel mundial. Esta norma mencionada anteriormente es oficializada por el órgano distinto a la SUNAT mediante resolución administrativa, de modo que pueden servir de referencia en el campo normativo tributario”. (p. 41)

Si bien es cierto, en el considerando 6.11 se concluye que las NIIF no deben ser consideradas como fuentes del derecho tributario, y en el 6.16 se señala que es posible la aplicación de normas diferentes a las tributarias, cuando el Código Tributario u otra norma de carácter tributario no lo regule, pero que no se oponga a lo tributario ni lo desnaturalice, como podría ser la definición de “activos netos”, “valor histórico” que como hemos señalado no se encuentran definidos en las normas tributarias propias del ITAN o en otras normas tributarias.

Adicional a lo anterior tenemos la problemática del presente trabajo de determinar si este “activo por el derecho de uso” que nace por la adopción de una norma contable (NIIF 16 Arrendamientos) debe o no incluirse como parte de su base gravable. Queda la duda además de si otros “elementos” como el Activo por el Impuesto a la Renta Diferido que se encuentra en algunos EEFF que aplican la NIC 12 Impuesto a la Ganancias deberían o no incluirse en su base, el que podría ser objeto de otro trabajo de investigación.

A. Primera posición

Ante la duda (SUNAT, 2009) mediante el Inf. N° 232-2009-SUNAT-2B0000, reconoce que la expresión “activo neto según el ESF, no se encuentra contextualizada en ninguna norma tributaria ni en la misma norma del ITAN, sino que se trata de un término que debe de interpretarse conforme con las normas y principios de contabilidad que se aplican en el Perú” (p. 1).

Asimismo, hace referencia a la Norma IX del Texto Único Ordenado Código que establece que en lo no regulado por esta normativa u otras de índole tributario, podrán aplicarse normas diferentes a las tributarias siempre que no se las opongan o desnaturalicen y que de manera supletoria se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto cabe aplicar los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho (pp. 1-2). Queda la duda de si como parte de esas normas lo estarían las NIIF.

En cuanto a la definición de activo la SUNAT recurre “al párrafo 49 del MC (objetivo distinto al determinar un tributo), señalándose que es un recurso que es controlado por la empresa como resultado de hechos pasados del que espera obtener en el futuro rendimientos de índole económico”. (p. 2)

Entonces sobre la base de los considerandos anteriores, la SUNAT afirma que:

- La base gravable del ITAN, lo constituye el valor de los activos netos incluidos en el ESF sumadas las depreciaciones y amortizaciones calculadas de acuerdo con las normas de contabilidad menos el valor de estos mismos conceptos, pero calculados sobre la base de la LIR (pp. 2 -3).

Asimismo, con respecto a aquellos conceptos en que no son aceptados como deducibles a los fines del cálculo del IR Empresarial (por ejemplo, el caso de algunas provisiones no reconocidas por esta normativa, que es objeto de la consulta), se señala que, para calcular la base gravable del ITAN, no deberían de adicionarse estos conceptos.

La SUNAT en el mismo informe haciendo referencia al pronunciamiento del TC en la STC 03797-2006-PA/TC, concluye “que el ITAN, es un impuesto de tipo patrimonial y que siendo que afecta una capacidad contributiva distinta al IR” (p. 3), estas provisiones no deducibles (que afectan el monto de los activos del ESF) no deberían de afectar su base gravable, lo mismo que en el caso de provisiones deducibles para fines de este impuesto.

Concluye el referido informe lo siguiente (pp. 3-4):

- Para el cálculo de la base gravable del ITAN, no se debería de sumar al importe de los activos netos anotados en el ESF al término del ejercicio el valor de las provisiones que no son deducibles acorde con la normativa del IR Empresarial.
- Y que, en el caso de la provisión de cobranza dudosa, cuyas deducciones se encuentran aceptadas por la normativa que regula el IR, el importe de esta provisión no modificara el cálculo de la base gravable de este impuesto.

Este informe es del 2009, año en que la NIIF 16 no estaba vigente y no era aplicable a los EEFF de las empresas, por lo que aún no existía un activo por derecho de uso incluido como parte del activo del ESF.

Si tomamos como referencia este pronunciamiento, al señalar que la base gravable es el importe de los activos netos incluidos en el ESF, la posición de la SUNAT es que este activo por el derecho de uso sí debería de incluirse formando parte de su base gravable.

Y en cuanto a la depreciación del activo por el derecho de uso (dado que de acuerdo con la misma norma contable se debe de reconocer su respectiva depreciación), tomando como referencia de que a los activos netos del ESF se le deben de sumar las depreciaciones y amortizaciones acumuladas contables y restarse las tributarias, este concepto deberá de sumarse a la base, con lo que el valor de los activos por derecho de uso sin descuento alguno formará parte de su base gravable.

Observamos una contradicción en el informe, dado que hace referencia a la “STC 03797-2006-PA/TC donde se establece que el ITAN, es un impuesto de carácter patrimonial y que debería de considerarse como referencia la propiedad”, pero como hemos señalado este activo por el derecho de uso viene por la adopción de una norma contable (NIIF 16) continuando el activo subyacente en propiedad del arrendador del bien (quien es el propietario). Cabe indicar que estamos investigando sobre el arrendamiento operativo más no al financiero, que contable y tributariamente tiene otro tratamiento.

Tomando en cuenta lo expuesto por SUNAT, una primera posición iría en el sentido de que:

Los activos por el derecho de uso sí deberían de incluirse en la base gravable del ITAN sin descontar depreciación contable alguna por este activo”, porque el concepto de “activo

neto” es contable y por ende todo lo que forme parte de su conformación es base y el único elemento diferenciador es la depreciación y amortización dado que se indica que la contable se debe sumar a dicha base inicial y restar solo la tributaria.

B. Segunda posición

Posteriormente, la (SUNAT, 2018) por medio del Inf. N° 007-2018 la SUNAT, absuelve lo siguiente:

“Tratándose de un contribuyente que, al aplicar una norma contable, tenga que reconocer sus activos fijos usando una base de cálculo distinta al costo histórico inicial, se consulta:

1. Si en caso de no corresponder efectuar el ajuste por inflación del ESF conforme al D. Leg. N° 797 (norma del ajuste por inflación) ¿el valor de los activos netos que se encuentra en este estado financiero finalizado al 31 de diciembre del ejercicio precedente si debería de ser incluido a sus respectivos valores o costos históricos?
2. Si en el cálculo de la base gravable del ITAN, ¿se deberán de tomar los activos netos a sus valores o costos históricos, es decir, sin incluir los incrementos de valor por la implementación del valor razonable, vinculado con las reglas contables?”

El referido informe, tomando en cuenta el Art. 4° de la Ley N° 28424, el inciso a) del Art. 4° de su Reglamento y el acápite 3.1 del Art. 3° de la RS N.° 087-2009 de la SUNAT, concluye que en aquellas situaciones donde el contribuyente no estuviese obligado a realizar el ajuste por inflación de sus partidas del activo:

“(…) Los contribuyentes deben de realizar el cálculo de la base gravable considerando el total de los activos netos del contribuyente al cierre de sus EEFF al 31 de diciembre del ejercicio precedente al que corresponda su pago, deducidos expresamente los importes de los conceptos mencionados en el Art. 5° de la Ley del

ITAN, considerándose a sus valores o costos históricos, y realizando la disminución de la depreciación y amortización prescritas por la LIR”. (p. 3)

La SUNAT reconoce además que:

“La normatividad del ITAN, no ha considerado que para el caso de los contribuyentes no obligados a realizar el ajuste por inflación del ESF la base gravable se deba calcular considerando una base de medición diferente a la del costo histórico”. (p. 3)

La SUNAT señala además que:

“(…) se puede sostener que, a la fecha, las empresas que son contribuyentes del ITAN deben de calcular su base gravable tomando en cuenta los activos netos de estas según el ESF terminado al 31 de diciembre del ejercicio precedente al que corresponda su pago, menos los elementos deducibles expresamente señalados en el Art. 5° de la Ley del ITAN, considerándolos a sus valores o costos históricos, y disminuidas sólo las depreciaciones y amortizaciones acumuladas tributarias”. (p. 3)

Así mismo, este informe hace referencia expresamente a lo planteado en la RTF 05455-8-2017, señalando que

- a) La base gravable del ITAN está conformada por los activos netos incluidos en el ESF, cuyo valor está vinculado con el importe ajustado según el D. Leg. N° 797, cuando se deba de aplicar dicho ajuste por inflación, siendo que en los otros casos implicara incluirlos a sus valores o costos históricos. (p. 3)
- b) En este caso, el ajuste por inflación se encontraba suspendido, por lo que para calcular la base gravable del ITAN, deberán de tomarse en cuenta a los valores históricos de los activos netos totales. (p. 4)
- c) Debe de tomarse en cuenta que el valor histórico está relacionado a uno de los importes que sirve de base contable para la contabilización de uno de los

elementos de los EEEF, el cual puede provenir de su valor de compra, producción, o construcción, dependiendo de cada caso. (p. 4)

- d) Que los cambios que se originan como consecuencia de las variaciones en el valor razonable menos los costos de venta de los Activos Biológicos durante el transcurso de su ciclo de vida, si bien pretenden reflejar el valor real de dicho activo, conforman el cálculo de una base contable de medición distinta al valor o costo histórico. (p. 4)

Sobre la base de estos considerandos, en el Informe se hace referencia a la conclusión del TF:

“(…) para calcular la base gravable del ITAN, se realizará la deducción del ajuste al valor razonable de los activos netos, en vista que dicho ajuste proviene de una base contable de medición diferente a la señalada en las normas que reglamentan este impuesto, las cuales toman como referencia los valores o costos históricos”. (p. 4)

Finalmente, en el caso de contribuyentes que no aplican el ajuste por inflación del D. Leg. N° 797 y, en aplicación de la normatividad internacional contable (NIIF), tengan que reconocer los activos fijos realizando una base de medición diferente al costo histórico inicial para el cálculo de la base gravable del ITAN, en el Informe se menciona que:

“Se deberán de tomar en cuenta los activos netos a sus respectivos costos o valores históricos, sin incluir los nuevos importes por la adopción del concepto del valor razonable, vinculada con la implementación de las normas de contabilidad”.

Tomando en cuenta entonces este informe que data del 26 de enero de 2018 quedaba claro que la base gravable debería de tomar en cuenta los activos netos a su correspondiente valor histórico y como hemos señalado coincide con la posición de las siguientes RTF N° 01025-8-2016, 04808-4-2017, 05455-8-2017, 06436-3-2017, 06618-4-2017 y 04399-1-2018.

Entonces, siendo que la NIIF 16 entró en vigor en el ejercicio 2019 y los contribuyentes lo aplicaron para elaborar sus respectivos EEEF al 31 de diciembre del ejercicio 2019, es evidente que este activo por el derecho de uso y su depreciación acumulada se encontraban registrados formando parte de los activos netos totales del ESF del correspondiente ejercicio,

quedando la duda de si deberían de excluirse o no de dicha base para calcular el ITAN del ejercicio 2020.

Tomando en cuenta las conclusiones de este Informe (007-2018-SUNAT/7T0000) y de la RTF 05455-8-2017 podía interpretarse que este activo por el derecho de uso, neto de su correspondiente depreciación acumulada no debería de conformar la base gravable del ITAN, porque el importe por el cual se han contabilizado difiere del valor histórico.

Cabe recordar que el ITAN del 2020 fue determinado entre los meses de marzo 2020 y junio 2020 fechas en las cuales podemos decir que estaba “vigente” el informe 007-2018 comentado, entonces la mayoría de los contribuyentes considero que este nuevo activo por el derecho de uso (neto de su correspondiente depreciación acumulada) no debería de incluirse como parte de su base gravable.

Otros probablemente en un criterio “conservador” y tomando en cuenta que el ITAN es un impuesto que lo puedes compensar contra tus pagos a cuenta mensuales, contra el Impuesto Anual o solicitar la compensación o devolución, tomaron la decisión de incluirlo en la base imponible del 2020 y en adelante y evitarse reparos por parte de la SUNAT, aunque uno no debería de tomar decisiones tributarias sobre la base de miedos a cambios de criterios.

Al respecto, (EY, 2022) en su Guía NIIF de Consideraciones contable y financieras 2022-2023 (p. 88), señala que el activo por el derecho de uso comprende de ser aplicable:

- El importe al inicio del pasivo por el arrendamiento.
- Los pagos por el arrendamiento realizado antes de su fecha de inicio del arrendamiento.
- Menos los incentivos obtenidos, costos directos iniciales incurridos y
- Una valoración de los costos por desmantelar, restaurar y retirar el activo finalizado el contrato.

Asimismo, se señala que “el pasivo por este arrendamiento se deberá calcular al valor actual de los pagos a realizar por el arrendamiento y que se realizarán durante el plazo del respectivo contrato” (p.88), por lo que siendo que este activo por el derecho de uso no se contabiliza a un valor o costo histórico, y sobre la base de lo anterior, una segunda posición es que este activo no debería incluirse como base del ITAN.

Queda claro sobre la base de las propias normas del ITAN y los pronunciamientos del propio TF, deben de incluirse en su base gravable los activos, pero a valores históricos, entonces ¿qué sucede cuando tengo un activo a valores distintos como el valor presente de los pagos a realizar a futuro? es lo que tratamos de investigar en el presente trabajo.

- i. Pronunciamiento de la SUNAT sobre el activo por el derecho de uso de la norma NIIF 16

La (SUNAT, 2021) mediante el Inf. N° 054-2021-SUNAT/7T0000 se absuelve la consulta vinculada con este tema:

“Se consulta si la base gravable del ITAN debe de incluir los bienes alquilados bajo arrendamiento operativo, los que deben ser contabilizados como un activo por el derecho de uso y, si fuera así, si debe de reconocerse su respectiva depreciación acumulada” (p. 1).

- a. El activo por el derecho de uso como parte de la base gravable del ITAN.

El referido informe hace referencia al Art. 4° de la Ley del ITAN señalando lo siguiente:

“La base gravable de dicho impuesto está conformado por el valor de los activos netos incluidos en el ESF ajustado según el D. Leg. N.° 797, cuando corresponda realizar dicho ajuste por inflación, terminado al 31 de diciembre del ejercicio precedente al que corresponda dicho pago, y disminuidas las depreciaciones y amortizaciones acumuladas que son aceptadas por la LIR”. (p. 1)

En este Informe se hace referencia a uno anterior, el N° 232-2009-SUNAT/2B0000 y al citado Art. 4°, señalando “que, para calcular la base gravable del ITAN, se toman como punto de partida la suma total de los activos netos del ESF” (p. 1), reconoce además “que no existe una descripción en ninguna norma legal tributaria de esta expresión y por ende hay que remitirse a las normas y principios de contabilidad aplicados en nuestro país”. (p. 2)

La Administración hace referencia al párrafo 9 de la NIIF 16 y al apéndice A Definiciones de términos donde se “señala que un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento si se transfiere el derecho a tomar el control de la utilización de un activo especificado (activo subyacente) en un límite de tiempo a cambio de un pago acordado entre las partes del contrato”. (p. 2)

Asimismo, haciendo referencia al párrafo 22, se “indica que cuando comienza el arrendamiento, un arrendatario contabilizará simultáneamente un activo por el derecho de uso y un pasivo por el alquiler” (p. 2) y que estos activos se definen como aquellos “activos que representan un derecho a que un arrendatario use un activo especificado en el periodo de tiempo del alquiler”, de acuerdo con el apéndice de definiciones de la misma norma.

Asimismo, el Informe hace referencia al PCGE señalando que:

“Incluye como parte que integra el activo inmovilizado a la cuenta 32 Activos por derecho de uso, que reúne las subcuentas en las cuales se contabilizan los activos que se adquieren bajo la modalidad de arrendamientos financieros; incluyendo los arrendamientos operativos (objeto del presente trabajo), con la excepción de que sean de corto plazo y cuando el activo especificado es de poco valor, en ese caso será potestativo su reconocimiento de un activo”. (p. 2)

De igual modo, se presenta el siguiente efecto en los EEFF por la adopción de la NIIF 16:

- (i) “ESF:
 - a) Derechos de uso del activo alquilado.
 - b) Pasivos vinculados con el arrendamiento contratado.

- (ii) Estado de Resultados:
 - a) La depreciación del ejercicio del derecho de uso del activo subyacente.

Sobre este tema, tomando como referencia el Art. 38° de la LIR, el Art. 22° su reglamento, el inciso g) del Art. 44° de la misma Ley y lo señalado en el Informe N° 035-2007-SUNAT/2B0000 se concluye lo siguiente:

- a) La terminología contable de “depreciación” y su vinculación con el activo fijo y de la “amortización” con el activo intangible han sido regulados en nuestra legislación del IR .
- b) De la misma legislación vinculada con el IR, se puede concluir que el termino de “activo fijo” no incluye a los activos intangibles, sino únicamente a los activos que son de carácter tangible”.

La SUNAT indica “que siendo que los activos por el derecho de uso representan a un derecho, estos no corresponden a activos de carácter tangible, en ese caso, al no corresponder a activos fijos, no son aptos de una depreciación tributaria” (p. 4).

Y con respecto a la amortización tributaria, se indica “que está relacionada con los activos intangibles, debiendo definirse si los activos por derecho de uso califican como activos intangibles” (p. 4).

A fin de determinar esta disyuntiva, la SUNAT se limita a indicar que “como los arrendamientos operativos se encuentran incluidos en una cuenta contable 32 Activos por el derecho de uso y no en la cuenta contable 34 donde se contabilizan los intangibles, no califican como tal”.

Por lo que concluye que “en vista de que la amortización tributaria sólo aplica al caso de activos intangibles de duración limitada, afirma que los activos por el derecho de uso no son aptos para amortizarse para los efectos de la determinación del IR”.

Sobre este punto, no se analiza si esta depreciación debería de deducirse de la base del ITAN tomando en cuenta los mismos argumentos en el informe de SUNAT de que no es depreciación al no estar vinculado con un activo fijo y tampoco amortización porque no está vinculado con un activo intangible, por lo que consideramos existe una omisión en esta parte del informe.

Siendo así, consideramos que no se estaría respetando la capacidad contributiva, dado que como señala (Casás, 2009) es una aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales que son coactivas y con las cuales se puede brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer las necesidades del Estado” (p. 314) y que dentro de las perspectivas en que debe de ser contemplado, se encuentra como limite a la potestad tributaria normativa del Estado al establecer un tributo, no pudiendo haber gravamen donde no exista esta capacidad, por ende cualquier exceso violaría otro principio como el de no confiscatoriedad (p. 314).

Si bien es cierto la tasa del ITAN, es del 0.4% por encima del primer millón de soles de activos, hay casos en los cuales sí se estaría afectando la capacidad contributiva al considerar que como parte de su base gravable se incluye el Activo por el derecho de uso y sin descontar su respectiva depreciación acumulada contable.

Esto último guarda correlación con la referencia que hace (Casás, 2009) de “Héctor B. Villegas quien asigna a la capacidad contributiva entre otras implicancias: que no deberían de incluirse como hechos o bases gravables, eventos o circunstancias que no sean aptas para reflejar la capacidad contributiva del contribuyente” (p. 316). Por lo que, consideramos que no resulta idóneo querer que este activo que viene por la adopción de una norma contable forme parte de su base gravable.

Considerándose a la capacidad económica como un principio constitucional dentro de los que se deben regular los tributos, (Gamba, 2007) indica que es un derecho fundamental, debiendo la carga fiscal incidir sobre una riqueza precisa, suficiente, presente. Y que se vulneraría este principio si se grava una riqueza inexistente cuando, por ejemplo, se gravan sólo los activos o su determinación (base imponible) atiende a consideraciones distintas al hecho económico gravado, con lo que definitivamente estamos totalmente de acuerdo.

(Gamba, 2007) indica, además, que debe existir una relación absoluta entre la capacidad económica sometida a gravamen y el cálculo de su base gravable, y que una separación entre ambas haría que el tributo sea inconstitucional, por esta razón y otras opina su desacuerdo de que el ITAN es un tributo constitucionalmente establecido como ya ha concluido el TC.

Finalmente, en el Informe se concluye lo siguiente sobre las consultas planteadas:

1. “La base gravable ITAN, debe de comprender los activos por el derecho de uso vinculados con los bienes alquilados bajo la modalidad de arrendamientos operativos.
2. Para realizar el cálculo la base gravable del ITAN, el valor de los activos por el derecho de uso derivados de los bienes alquilados en arrendamiento operativo anotados en el ESF se le debe de adicionar el valor de las depreciaciones calculadas de acuerdo con las normas y principios contables (depreciación acumulada contable); no debiendo restarse amortización o depreciación tributaria alguna (la depreciación y/o amortización acumulada tributaria)”.

Tomando en cuenta las consideraciones de este informe, tendríamos que este activo derecho de uso se gravaría eternamente, dado que no se permite ninguna deducción.

Si hacemos una línea de tiempo de estas tres posiciones a manera de resumen tendríamos lo siguiente con respecto a la base del ITAN y cuál hubiese sido la interpretación considerando sus conclusiones:

Figura 1

Informes de SUNAT sobre el ITAN



Nota. Adaptado de los Informes publicados por la SUNAT.

Como puede observarse se ha generado una inseguridad jurídica en los contribuyentes dado que cada posición implicaba una interpretación distinta sobre si el activo por el derecho de uso neto de su correspondiente depreciación acumulada deberían de incorporarse como parte de la base gravable del ITAN.

Asimismo, (Villegas, 2002) con respecto a la seguridad jurídica en el aspecto tributario señala que implica (pp. 283-284):

- Certeza inmediata y definitiva acerca de la cuantificación de la deuda tributaria. Para ello se requiere normas claras sobre el alcance del tributo y por ende su base imponible.
- Abandono de modificaciones inopinadas que impidan calcular con anticipación la obligación impositiva que recaerá sobre el contribuyente. Como hemos señalado estamos a merced de las opiniones de SUNAT porque el legislador no se ha preocupado de llenar de contenido a la norma del ITAN.
- Confianza de que no se efectuaran modificaciones que vayan hacia atrás, modificando las expectativas específicas sobre derechos y obligaciones de los contribuyentes. Los informes de SUNAT no generan certidumbre lamentablemente.

Como hemos podido revisar, los cambios en el criterio de la SUNAT no generan certeza acerca de la cuantía del ITAN, y dado el cambio de posiciones se generan alteraciones que afectan el cálculo de este impuesto en el ejercicio 2020 en que las compañías aplicaron la NIIF 16 y basados en el informe de SUNAT del 2018 no lo consideraron como un concepto gravado.

(Villegas, 2002) señala “que el contenido de este principio está vinculado con tres aspectos importantes, como lo son la confianza, la certeza y la exclusión del abuso de la autoridad” (p. 284).

En relación, al contenido del término certeza (Villegas, 2002) indica “que queda desvirtuado si se produce la inconsistencia del derecho, las equivocaciones técnicas normativas y las enmiendas jurídicas insuficientes o inciertas” (p. 285).

Y con respecto a las equivocaciones técnicas normativas, se indica “que pasa frecuentemente la situación de que estas normas son impredecibles, faltos de coherencia, oscuras, desmesuradamente completas y vagas, y que dañan la seguridad jurídica del contribuyente” (Villegas, 2002), tal como en el caso del ITAN, en que no se detalla lo que debe entender por activos netos y su contenido o una actualización con el tiempo.

Asimismo, (Villegas, 2002) indica “que tampoco es posible pretender seguridad jurídica cuando existe una interpretación abusiva de los preceptos legales, vinculadas con la distorsión de interpretaciones guiada por el propósito de una mejora en la recaudación tributaria, aun en contra del espíritu y letra de las normas” tributarias (pp. 285-286), hecho que consideramos ha ocurrido con el último informe de SUNAT N° 054-2021-SUNAT/7T0000.

Sobre este principio vinculado con la seguridad jurídica (Casás, 2009) indica “que está vinculado con el cumplimiento entre otros aspectos de exigencias como la continuación y permanencia de las normas tributarias, su claridad, exactitud y la sencillez de sus preceptos” (p. 371), hecho que no se logra al no tener claridad sobre el concepto “activos netos del balance general” incluido en las normas del ITAN como ya hemos indicado.

(Casás, 2009) incluye además “como exigencia la supresión de los conceptos jurídicos indeterminados” (p. 371), por ende, el legislador está llamado a regular adecuadamente los

aspectos esenciales del tributo con los términos precisos para su entendimiento y determinación y que ante cambios que pueden ocurrir y su correspondiente actualización.

Y con referencia a la certeza jurídica y al poder tributario aplicativo, (Casás, 2009) indica “que se requiere dar satisfacción entre otros extremos a descartar el criterio en auge de interpretar la norma in dubio pro fisco” por las administraciones tributarias, esto es, en caso de duda a favor del fisco (p. 372), que al parecer ha sido la intención de la SUNAT en su último informe sobre si el activo por el derecho de uso debe o no incluirse como parte de la base gravable del ITAN.

Cabe indicar que este último informe fue publicado en Julio del 2021, fecha en la que ya había vencido el ITAN del 2021, aquí los contribuyentes tenían dos caminos si es que no habían tomado la posición de SUNAT desde el 2020:

- a. Rectificar el ITAN 2020 pagando la diferencia no pagada y la multa por declarar datos falsos. Con respecto al ITAN 2020 no podía ser gasto del 2021, crédito por ITAN del 2020 y para tomar como gasto deducible del 2020 implicaba rectificar la DJ Anual de dicho ejercicio.
- b. Rectificar el ITAN 2021 pagando la diferencia no pagada y la multa por declarar datos falsos. En este caso al no haber vencido aún la DJ Anual 2021 se podría usar como un crédito en contra de los futuros pagos a cuenta de dicho ejercicio, en contra del IR Anual o solicitar su compensación o devolución.

Menudo problema para los contribuyentes si decidían ir por el criterio recién publicado por SUNAT.

El otro grupo de contribuyentes puede estar a la espera de alguna fiscalización donde le realicen el reparo correspondiente e ir en procedimiento contencioso tributario y esperar que el TF manteniendo su posición de siempre, no mantenga el reparo, hecho que a la fecha no ha ocurrido.

CAPÍTULO II: PROBLEMA A NIVEL NORMATIVO, JURISPRUDENCIAL Y ECONÓMICO DEL ITAN

1. Introducción

En esta sección presentamos nuestra problemática de la investigación, que existe con respecto a aquellas empresas que a partir del ejercicio 2019 adoptaron la norma NIIF 16 para el caso de alquileres de tipo “operativo”, y consideraron como parte del ESF dentro de sus rubros de activos uno nuevo denominado: activo derecho de uso y de ser el caso su correspondiente depreciación y si este rubro debe incluirse como base del ITAN.

Iniciaremos mencionando la problemática a nivel normativo vinculado con la falta de claridad de qué activos deben de incluirse como parte de la base gravable del ITAN, y los efectos que esto tiene con respecto a si el activo por el derecho de uso y referente a su depreciación acumulada deberían de encontrarse o no gravados con este impuesto

Posterior a ello procederemos a plantear el problema que se observa en los informes de la SUNAT y la jurisprudencia respecto a la base gravable del ITAN y si el activo por el derecho de uso debe de incluirse disminuido de su correspondiente depreciación acumulada.

Por último, abordaremos la problemática de tipo económico que se ocasionan como una consecuencia de la falta de definición normativa de si la base gravable del ITAN debe incluirse el activo por el derecho de uso neto de su correspondiente depreciación acumulada.

2. Problema a nivel normativo

Con respecto a este punto, la (Ley del ITAN, 2004) data del año 2004 y como ya hemos señalado, se establecía como base del ITAN el valor de los activos netos incluidos en el ESF disminuidas las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y deducibles de acuerdo con la LIR, sin embargo, no se había establecido una delimitación o el alcance del término “valor de los activos netos” relacionados con su determinación.

En el (Reglamento del ITAN, 2005) tampoco se hace una definición o se establece el alcance del término “valor de los activos netos”, sólo se hace referencia a que este valor debe ser a valores históricos (Art. 4°).

En ambas normas tampoco se incluye un listado positivo de los tipos de cuentas del activo que deberían de incluirse en su base imponible, como lo han realizado otras legislaciones, como lo veremos más adelante.

Y como se ha señalado la (Norma Internacional de Información Financiera 16, 2021) fue aplicada en los contribuyentes a partir del ejercicio 2019, teniendo sus implicancias a partir del ITAN 2020, dado que este impuesto toma como referencia los activos netos del ESF del ejercicio precedente, generando dudas en los contribuyentes si este “nuevo activo” debería de incluirse como base de este impuesto, lo que en su momento fue influenciado por los informes de SUNAT sobre el tema o los pronunciamientos del TF, al confirmar que los activos deben considerarse a valores históricos.

Claro está que en ninguno de los antecedentes referenciados se han pronunciado de si un activo generado por la implementación de una norma de contabilidad, deberían de incluirse en su base, como lo podría ser el Activo por el Impuesto a la Renta Diferido que se hace por la implementación de la norma NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

Ahora bien, en la presente investigación nos estamos centrando en el activo por el derecho de uso y referente a su correspondiente depreciación acumulada, sin embargo, cabe recordar que hay otros tipos de activos generados por la adopción de una norma contable, como es el caso del costo de desmantelamiento.

(EY, 2022) en su Guía de NIIF 2022 y 2023, sobre la base de lo señalado en la Norma Internacional Contable 16 se señala que la propiedad, planta y equipos se contabilizan inicialmente a su costo y que incluye (p. 138):

- Una estimación de los costos de desmantelar y restaurar el local al finalizar la vida útil de los bienes activados cuando el pasivo resulte en la compra o instalación del activo.

- El costo se valora como el valor razonable que se desembolsa, de modo que, si el desembolso se extiende más allá de los plazos de créditos normales, el costo es el valor actual de los pagos en efectivo.

Sobre esto, por ejemplo, no hay un pronunciamiento expreso al respecto, pudiendo generar dudas de su aplicación en los contribuyentes.

Ahora bien, sabemos que las normas contables van cambiando con el tiempo o se van creando nuevos criterios (como la NIIF 16 que genera este trabajo), pero la normativa tributaria no va a la par, como en su momento sí se realizó con respecto al “devengado tributario” modificando el Art. 57° de la LIR en contraposición a lo regulado por la norma NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de los contratos con clientes.

Sobre este punto (Bocchiardo, 2009) con respecto a la cuantificación del importe de la deuda señala que:

“La fijación de la medida de la deuda tributaria no forma parte del elemento del hecho imponible previsto en la ley, y por consiguiente no es un presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria, sino una consecuencia de ella, siendo entonces un elemento constitutivo del tributo, por lo que queda comprendido dentro del principio de reserva de la ley tributaria”. (pp. 154-155)

Por lo expuesto sería en la Ley o su reglamento vía delegación que se establezca la cuantía del tributo designando claramente su base imponible para no generar controversias a futuro entre las empresas y la SUNAT.

Sobre este punto (Jarach, 1999) con respecto a la base de cuantificación o base gravable, señala que el hecho gravable representa a los elementos de la base gravable y responde a la necesidad de calcular un presupuesto de hecho con el propósito de aplicar el porcentaje que corresponde a la cantidad o escala progresiva de cuya aplicación se obtendrá el importe del impuesto (p. 384).

Siendo entonces uno de los elementos constitutivos del hecho gravable se hace imprescindible que el legislador revise su contenido o lo actualice de acuerdo con los nuevos

cambios normativos como puede ser el caso de la creación de una nueva norma contable que cambie el sentido de lo que debe entenderse como activo y por ende base del ITAN.

Con respecto al elemento cuantificable del tributo (Villegas, 2002) indica que debe ser seleccionada por el legislador de una manera cuidadosa como lo hizo con los hechos imponibles, por lo que este elemento debe ser claramente definido en la normatividad. Además, señala que la cuantía debe ser adecuada para representar qué monto se asignó a cada hecho imponible, por lo que si se define un “valor” este debe ser claro y respetar principios como lo es la capacidad contributiva del contribuyente (p. 370).

Y para el caso del ITAN, gravar con este impuesto al activo por el derecho de uso, nos parece que no resulta idóneo y no representa la real capacidad contributiva de las empresas, debiendo ser cuestionable por este hecho.

Con respecto al aspecto mensurable (Sevillano, 2022), indica que la dimensión cuantitativa del hecho imponible afecto y que su regulación en la ley responde a la pregunta: ¿cómo es que se fija la base de cálculo del tributo? o ¿cómo es que se manifiesta el valor económico de los hechos afectos?, preguntas que en el ITAN no se puede responder claramente ambas preguntas sin lugar a dudas.

(Villegas, 2002) señala que para el caso de los “impuestos, los hechos gravables deben de ser el reflejo adecuado de la aptitud de pago público. Para no adular estos hechos gravables, los valores tributarios deberían de asignársele una dimensión prudente y no asimétrica a la aptitud señalada”. (p. 371)

Por lo que consideramos que el hecho de gravar el activo por derecho de uso e inclusive sin descontar su correspondiente depreciación acumulada, no sería razonable y desproporcionado hacer pagar ITAN por este concepto que es meramente contable afectando la capacidad contributiva de los contribuyentes, y quien lo considere así tiene el auténtico derecho de seguir el procedimiento contencioso tributario, pero esto le puede acarrear tiempo e inversión al tener que contratar profesionales para su defensa.

2.1 La reserva de ley y el ITAN

Tomando en cuenta lo mencionado en el literal a) de la Norma IV del Título Preliminar del CT (Código Tributario) y a lo indicado por (Ruiz de Castilla, 2021) la reserva de ley conlleva a que mediante una Ley o por Decreto Legislativo se puede establecer el hecho que es capaz de generar las obligaciones tributarias y sus elementos: acreedor, deudor, base para la determinación de la cuantía y la alícuota (porcentaje) (p. 117). Sobre este punto, consideramos que para el caso del ITAN la Ley N° 28424 que lo crea, no indica claramente la base de cálculo limitándose a decir que corresponde al valor del activo neto incluidos en los EEFF.

Como ya hemos indicado el Magistrado (Gonzales, 2007) en el Exp. N° 03797-2006-PA del TC, había opinado en el sentido que la norma del ITAN no menciona los rubros del activo que deberían de ser consideradas en su base gravable, dado que se indica vagamente que su base lo constituyen “los activos netos de las entidades o empresas”.

Asimismo, (Gonzales, 2007) indica que la obligación del legislador es establecer en normas con categoría de ley el aspecto esencial del tributo, como es el caso de la base gravable dado que de no realizarlo se incurrían en manifiestas transgresiones de los principios constitucionales tributarios como la reserva de ley.

Finalmente, (Gonzales, 2007) exhorta al Congreso para que mediante normas claras se indique qué activos del ESF deberían de ser incluidos para el pago del ITAN, hecho que como hemos señalado a la fecha no ha ocurrido, lo que ha ocasionado casos de controversia que han llegado al TF y que de seguro este tema de la inclusión de los activos por derechos de uso como parte de su base, generara a futuro sumándose a los millones de controversias entre los administrados y los entes administrativos.

Sobre este tema, (Sevillano, 2022) y con referencia al principio tributario de legalidad (o el de la reserva de ley, si fuera en el caso) no es suficiente que el tributo sea concebido por una norma tributaria adecuada, sino que en su desarrollo deben quedar fijados todos los elementos sustanciales del tributo, de manera tal que no se deleguen en el reglamento la normatividad de los conceptos importantes de su composición (p. 120), como lo es el caso de la base gravable del impuesto bajo investigación.

Asimismo, (Sevillano, 2022) hace alusión a lo mencionado por el TC en el sentido que las leyes o normas con rango de ley deben de contener la cuantificación de los tributos y sus elementos de identidad y hecho que definitivamente no se cumple en la Ley del ITAN.

Finalmente, con respecto al principio de legalidad, (Sevillano, 2022) indica que este se cumpliría cuando un tributo es creado por los órganos preestablecidos, regulando sus aspectos principales, mediante las normas que corresponden y sin excederse la materia para lo cual dichos órganos son competentes (p. 121) y en nuestro caso lamentablemente no se cumple con la Ley N° 28424 la regulación de sus aspectos esenciales.

Ahora bien, como igualmente indica (Ruiz de Castilla, 2021) sobre la estructuración del tributo y haciendo referencia a la Sentencia del TC vinculada con el Exp. N° 042-2004-AI/TC se ha precisado que la reserva de ley tiene que ser entendida más bien en un sentido relativo, esto es que la norma que se encuentren en la ley inicial establece las reglas básicas de los siguientes puntos: a) hecho que es capaz de generar la obligación tributaria, y b) los elementos de las obligaciones tributarias de las empresas (pp. 119-120). Y en el caso del ITAN podríamos entender que la regla básica sobre su base de cálculo sería “el valor del activo neto del ESF” dejando al reglamento un mayor detalle de su alcance, sin embargo, no hubo ninguna remisión para un mayor detalle y tampoco se le dio mayor contenido o no se ido actualizando a lo largo del tiempo.

Finalmente, (Ruiz de Castilla, 2021) indica que a su turno las normas que forman parte del reglamento pueden completar los alcances de los preceptos que están contemplados en la ley procediendo con su desarrollo y precisión de contenidos, sin embargo, el reglamento de ITAN no contempla un alcance adicional sobre lo que debe entenderse como “el valor del activo neto del ESF”, con lo que tampoco se estaría cumpliendo la reserva de ley.

Entretanto la referencia del término “valor de los activos netos del ESF”, una posible interpretación podría ser es que la Ley del ITAN se hubiera hecho una remisión dictatorial a lo que manda el registro contable, por lo tanto, habría que ceñirse a lo que las NIIF indica como valor del activo para calcular el aspecto cuantificable este impuesto tal como lo exponen (Tartarini & Chevarría, 2015, pág. 14), lo cual podría afectar la capacidad contributiva.

Lo anterior, como indican los mismos autores, estaría colisionando el principio de legalidad, dado que la remisión podría haberse realizado a su reglamento, hecho que tampoco se ha realizado y que como ya se ha señalado es en la misma ley que deben de incluirse los elementos esenciales del tributo.

Ahora bien, el concepto y definición del “activo” tampoco ha sido precisado por la norma tributaria, en este caso como indican (Tartarini & Chevarría, 2015, pág. 15) podría considerarse de la existencia de una remisión a la contabilidad como fuente y considerar como un concepto gravable del ITAN todos los activos con las exclusiones específicas que la misma norma prescribe (la depreciación y amortización contable).

Por otro lado, los mismos autores (Tartarini & Chevarría, 2015) indican que tomando en cuenta la reserva de ley, el criterio, norma o principio de la contabilidad siempre se encontrará sometido a la normativa tributaria como una fuente de interpretación, por lo que al aplicarse la norma contable (ante un vacío o remisión de la norma tributaria) esta debe reemplazar o complementarla en tanto no exista norma tributaria que incluya una disposición diferente, en cuyo caso prima la normatividad tributaria.

Sobre este punto, (Sevillano, 2022) indica “que debe quedar claro que las normas contables establecidas no son verdaderas normas dentro del ordenamiento fiscal peruano, salvo en los casos en que expresamente así lo disponga la propia ley tributaria” (p. 97). Como ya lo hemos indicado, la Ley del ITAN sólo hace referencia a que las bases gravables comprende el importe de los activos netos incluidos en el ESF, por lo que una interpretación sería que la Ley ha realizado una remisión “expresa” a estas normas para establecer su base imponible al tener que recurrir a sus reglas para definir el concepto “activos netos” los que se muestran en el ESF.

Por otro lado, como ya lo hemos señalado, desde la perspectiva de la (SUNAT, 2009) en el Informe N° 232-2009-SUNAT/2B000 va en el sentido de que la base gravable del ITAN es el activo bajo reglas contables (Según Informe N° 054-2021 de SUNAT) toma como antecedente este informe para concluir en que el activo por el derecho de uso, debe de considerarse como parte de su base gravable), fundamentando su conclusión entre otros la Norma IX estipulada en el CT, se indica que pueden aplicar distintas normas a las normas tributarias, pero deja de lado lo último, “siempre que no se las opongan ni las desnaturalicen”, hecho que a todas luces ocurre cuando se pretende que como parte de su base gravable se

consideren activos como el generado por el acogimiento a la norma NIIF 16 (activo por el derecho de uso).

Asimismo, en caso de que se pueda considerar a las normas contables como tal y aplicable en la regulación de los tributos, cabe considerar lo indicado por (Ruiz de Castilla, 2021) en el sentido de que las normas que pertenecen a otros campos del Derecho no se pueden oponer a las normas tributarias y tampoco pueden terminar por desnaturalizar a la norma tributaria, lo que se realizaría al considerar a los activos por el derecho de uso como un concepto gravado con el ITAN.

Y con respecto al valor a considerar de estos activos, (Tartarini & Chevarría, 2015) hacen referencia al Reglamento del ITAN, donde indica que se deben considerar a valores históricos (en la medida de que la compañía no este obligada a realizar los ajustes de las partidas de sus EEFF por inflación).

Finalmente, tal como se regula en el Art. 95° del Código Tributario sobre la falta o deficiencia de precisión normativa, debería ser la SUNAT quien proceda a elaborar disposiciones reglamentarias o el proyecto de Ley, para no encontrarnos ante esta incertidumbre de las bases gravables del ITAN y de los activos por derecho de uso (Duran & Mejía, 2014, pág. 277).

Por lo expuesto, la regulación de este impuesto no está completa en sus propias normas, se remite a normas contables, pero ojo que esto no debe desnaturalizar de ser un impuesto patrimonial y que debe tomar como referencia activos cuya “propiedad” es del contribuyente afecto al impuesto y que deben considerar a valores históricos.

2.2 Legislación comparada

Tal como lo señala (González, 2021), el IR es el tributo con la más alta tasa de evasión en América Latina y el Caribe (ALC). Que en teoría es el más equitativo, pero en la práctica las múltiples formas de evadirlo o de utilizar beneficios tributarios, lo han constituido en la realidad como impuesto con serios problemas de inequidad.

Señala (González, 2021) adicionalmente “que para lograr evitar este problema y una equidad en el sistema tributario varios países han venido aplicando un sistema desde lo más mínimo hasta la aplicación de impuestos presuntivos autónomos sobre las rentas.

Y con respecto a la diferencia entre estos dos tipos, (González, 2021) indica “que el mínimun tax es la imposición creada y que es un pago realizado a cuenta de la misma forma viceversa del impuesto sobre las rentas”, que entendemos se asemeja a nuestro ITAN dado que el mismo puede ser usado como crédito en contra de los pagos a cuenta a realizar o el de regularización del IR Empresarial (que constituye la obligación principal).

Y en el caso de los impuestos autónomos indica (González, 2021) “que son exclusivos, sustituyendo al impuesto sobre las rentas clásicas y por lo tanto su carga fiscal es definitiva” no siendo semejante a nuestro ITAN.

Y en América Latina, hay países que lo han venido aplicando (por ejemplo, Argentina) y en algunos casos lo vienen aplicando como República Dominicana u Honduras, cuyos alcances se desarrollaran en adelante.

Debería analizarse si este tiempo de impuestos, cumple su finalidad a la fecha, dado que el mismo se puede compensar en contra de los pagos a cuenta generados mensualmente del IR y su regularización anual y de no compensarse, se puede solicitar la devolución. Gracias a un reciente pronunciamiento del TF y que es de observancia obligatoria (RTF N° 03885-5-2021) se puede compensar contra otros tributos que son del tesoro público.

a. República Dominicana

Revisando legislación comparada encontramos que en (República Dominicana, 2005) se estableció un Impuesto sobre Activos, de acuerdo con lo siguiente:

Art. 401. Sujetos. Se estableció un impuesto de periodicidad anual sobre el activo de las personas físicas o jurídicas que tienen negocios de un único dueño. En nuestro caso, el ITAN se aplica sólo a las empresas.

Art. 402. Activo Imponible. Para los propósitos de este impuesto se define por activo imponible el importe total de los activos, comprendiendo de manera expresa

los inmuebles, que se encuentran en el balance general del contribuyente, no ajustados por inflación y luego de aplicada la deducción por depreciación, amortización y reservas para cuentas incobrables. Se exceptúan de su base imponible las inversiones accionarias en otras compañías, los terrenos ubicados en zonas rurales, los inmuebles por naturaleza de las explotaciones agropecuarias y los impuestos adelantados o anticipos.

En esta norma, se hace referencia de la misma forma a “activos del ESF del contribuyente, no ajustado por la inflación y disminuidas las depreciaciones, amortizaciones y reservas de las cuentas incobrables”, sin embargo, no se hace referencia a que sean los deducidos tributariamente tal como se hace en nuestra legislación.

Otro rubro importante que nos llama la atención es que no se incluye a los impuestos adelantados o anticipos, contrario también a nuestra legislación en que se puede estar gravando con este impuesto a Saldos a favor de renta, IGV o créditos como retenciones o percepciones del IGV que figuran dentro del rubro activos del ESF.

La (DGII, 2006) mediante la Norma General N° 03-06 reglamenta aspectos adicionales con la determinación del Impuesto sobre Activos, estableciendo que:

Art. 4°. - BASE IMPONIBLE. La base gravable para el cálculo de este impuesto será:

- El importe total de los activos del contribuyente o negocio.
- Incluye de manera tacita los inmuebles que se encuentran en el balance general del contribuyente.
- No se aplica el ajuste por inflación.
- Se acepta la deducción de las depreciaciones, amortizaciones y reservas para las cuentas incobrables.

Párrafo I. Se incluye como activos imposables, sin que esta enunciación tenga carácter limitativo, sino enunciativo, los siguientes elementos:

- El efectivo.
- Las cuentas por cobrar a los clientes (menos reservas autorizadas).

- Las cuentas por cobrar a empleados y funcionarios.
- Las cuentas por cobrar a los accionistas.
- Otras Cuenta por Cobrar.
- Los inventarios.
- Las mercaderías en Tránsito.
- Los gastos pagados por anticipado.
- Las edificaciones (Neto y no ajustado por inflación).
- Las mejoras en arrendamientos (neto).
- Los terrenos.
- Los automóviles y equipos (neto).
- Otros activos fijos neto.
- Las inversiones a plazo fijo.
- Los activos intangibles.

Párrafo II. Y que no forman parte de la base gravable de este impuesto los siguientes elementos del activo:

- a.- Inversiones en acciones en otras empresas.
- b.- Terrenos ubicados en zonas rurales.
- c.- Inmueble dedicados a la explotación agropecuaria.
- d.- Impuestos anticipados.

Párrafo III. La DGII podrá corroborar en todo momento que los activos del empresario, a los fines de las liquidaciones de este impuesto, si se encuentran adecuadamente catalogados.

Como puede observarse, hay un detalle referencial de aquellos activos que sí deben de incluirse en su base gravable, muy por el contrario, en nuestra legislación, hecho que consideramos puede implementarse para beneficio no solo del contribuyente sino de la Administración y del Estado al no generarse controversias innecesarias que generan sobre costos por ambos lados.

La misma (DGII, 2022) ha publicado la Guía del Contribuyente N° 13 del Impuesto sobre Activos, donde se puede observar que no se incluye expresamente al Activo por el derecho de uso por la adopción de la norma contable NIIF 16.

b. Honduras

En (Honduras, 2003) también se encuentra un Impuesto al Activo Neto, regulado mediante Decreto N° 51-2003 y que mediante el Art. 1° del Decreto N° 71-2010 se restituyó.

Mediante esta norma se establece lo siguiente:

Art. 5°. - Se establece un impuesto cedular de periodicidad anual que es atribuible sobre el Activo Total Neto de las personas jurídicas, domiciliadas en Honduras y que tienen el carácter de comerciantes de acuerdo con el Código de Comercio.

Art. 6°. - Para los efectos de aplicación de esta Ley, se entenderá por Activo Total Neto:

- El importe de los activos que se encuentran en el Balance General del Contribuyente.
- Menos las reservas de las cuentas por cobrar, las depreciaciones acumuladas permitidas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las revaluaciones de los activos mientras no se dispongan de las mismas y los valores correspondientes a expansiones de inversión registradas como proyectos en proceso o activos fijos que no están en operación.
- También se descontará el saldo de las obligaciones con instituciones financieras directamente relacionadas con el financiamiento de los activos fijos que están en operación.

A diferencia del ITAN de nuestro país, se permite “la deducción de los valores de inversiones contabilizadas como proyectos en proceso o activos fijos que se encuentran en

etapa preoperativa (que pueden calificar como obras en curso). Asimismo, se permite la deducción de las obligaciones financieras vinculadas con activos fijos que se encuentran operando (Honduras, 2003)”.

Con respecto, al activo por el derecho de uso, no se hace una referencia expresa a un listado de conceptos a incluir en su base gravable como en República Dominicana, por ende, podría ocurrir lo mismo que en Perú, generándose una incertidumbre.

c. Argentina

En su momento en el país de Argentina se creó un Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta que fue introducido por Ley N° 25063 y que según (González, 2021) se encontraba vigente entre 2009 y 2019.

Según indica (Villegas, 2002) este “impuesto se calcula sobre la base de los activos, lo que es equivalente al total de los bienes vinculados con las a actividades empresariales, incluidos los inmuebles rurales relacionados o no a una utilización” (p. 757) y que “a los efectos de su cálculo se inicia a partir del activo, según el balance comercial el cual es modificado determinándose su base gravable” (p. 761).

Resulta importante lo que (Villegas, 2002) indica sobre este tipo de impuestos:

- Nos encontramos ante un tradicional impuesto patrimonial cuya finalidad es gravar los activos empresariales y que intenta disimular ese hecho con un nombre errado” (p. 755).
- Con respecto al hecho gravable, indica “que de los cuatro conceptos a examinar demuestran que la base gravable está conformada por bienes de activos, que es temporal y que utiliza los criterios de la fuente general y de la residencia para propiedades de domiciliados nacionales, ubicadas en el extranjero” (p. 757).

Lo último, nos resulta interesante donde se precisa que su base lo constituyen los activos que son “propiedad” de los contribuyentes afectos al impuesto y que como ya hemos señalado constituye base de la capacidad contributiva.

3. Problema a nivel de pronunciamientos de la SUNAT y de la Jurisprudencia

3.1 Pronunciamientos de la SUNAT

Con respecto a este punto, tal como lo hemos señalado sobre el Pronunciamiento de la SUNAT sobre el activo por el derecho de uso por la implementación de la norma NIIF 16, a la fecha ya se tienen tres pronunciamientos de esta entidad y que de sus conclusiones podemos inferir que existen dos posiciones con respecto a si el activo por el derecho de uso debe o no incluirse en la base gravable del ITAN:

Tabla 5

Informes de la SUNAT sobre el ITAN

	Informe 232-2009-SUNAT/2B0000	Informe N° 007-2018-SUNAT/7T0000	Informe N° 054-2021-SUNAT/7T0000
Base gravable del ITAN	Activos netos del balance general según las normas y principios contables (NIIF).	Activos netos del balance general, pero a valores históricos (*).	Activos netos del balance general según las NIIF.
Conclusión sobre si el activo por el derecho de uso debe incluirse en su base gravable:	Sí	No	Sí

Nota. Adaptado de Informes publicados en la SUNAT.

(*) Dado que el activo por el derecho de uso se contabiliza a un importe distinto al valor o costo histórico.

3.2 Jurisprudencia

Con respecto a este punto, tenemos una serie de pronunciamientos del TF, que señalan que la base gravable del ITAN corresponde al activo neto del balance general (en la actualidad el denominado ESF), las que detallamos seguidamente:

- Resolución del Tribu. Fisca. N° 01025-8-2016, con fecha de 02/02/2016
- Resolución del Tribu. Fisca. N° 04808-4-2017, con fecha de 02/06/2017
- Resolución del Tribu. Fisca. N° 05455-8-2017, con fecha de 23/06/2017
- Resolución del Tribu. Fisca. N° 06436-3-2017, con fecha de 25/07/2017
- Resolución del Tribu. Fisca. N° 06618-4-2017, con fecha de 03/08/2017
- Resolución del Tribu. Fisca. N° 04399-1-2018, con fecha de 12/06/2018

Como ya hemos señalado, ninguna de estas resoluciones hace referencia al tipo de activo, sino el valor al deben considerarse para su base gravable (valor histórico vs valor razonable).

Lo mismo ocurre con la RTF 00992-3-2018 cuando se resuelve un caso en el cual el contribuyente al adoptar por primera vez las NIIF, elaboro una valuación de sus activos realizando un ajuste a valor razonable de sus activos por el activo ascendente a S/ 84 983 000, hecho que fue observado por la SUNAT, pero el TF se reafirmó en señalar que deben considerarse los activos a sus valores históricos.

Da ciertas luces sobre lo que el Tribunal podría resolver ante una controversia, pero no es seguro que se pronuncie a favor de que este activo por el derecho de uso no deba de incluirse como parte de su base, hecho que como hemos señalado genera riesgos en los contribuyentes.

Y como ya lo hemos señalado en el caso de la STC Expediente N° 03797-2006-PA del TC, de fecha 05 de marzo del año 2007, se ha concluido que “el ITAN es un impuesto de tipo patrimonial” por lo tanto, debe incluirse como conceptos gravados aquellos bienes que son de propiedades de las empresas (hecho que también se ha incluido en otros pronunciamientos de este mismo ente jurisdiccional), lo que no ocurre en el caso de los activos por el derecho de uso, dado que no son propiedad de la empresa, solo corresponde al reflejo del activo y su respectivo pasivo en los ESF de los contribuyentes.

4. Problema a nivel económico

A continuación, se aprecia un resumen de lo recaudado por este impuesto de acuerdo con lo informado por la (SUNAT, 2022):

Tabla 6

Recaudación del ITAN 2018 a octubre 2022

Ejercicio	Millones de Soles
2018	4,953.20
2019	5,176.30
2020	4,764.20
2021	5,926.00
2022 (*)	4,744.00

Nota. Adaptado de información publicada en la SUNAT.

(*) A octubre 2022

De esta información nos llama la atención el ejercicio 2021 con respecto al 2019 presenta un aumento de 749.70 millones de soles que representa un 14%.

Cabe indicar que no se toma como referencia el ejercicio 2020 dado que como sabemos es un año atípico debido a lo ocurrido por la pandemia del Covid-19.

Ahora bien, este incremento en el 2021 podría deberse a la aplicación de la norma NIIF 16 en los EEFF de los contribuyentes en el ejercicio 2020, dado que como hemos señalado las compañías que aplican las NIIF estaban obligadas a aplicarlas desde el ejercicio 2019.

Por otro lado, analizando una muestra de empresas que han aplicado la NIIF 16 en el 2019 cuya información se encuentra en el Anexo 1, a continuación, se muestra el importe de los activos por el derecho de uso reconocidos por estas empresas en sus respectivos ESF al 31 de diciembre del periodo 2019 y el importe del ITAN que generaría este impuesto:

Tabla 7

Activo por derecho al 31.12.2019

Empresa	Activo derecho de uso al 31.12.2019 S/ en Miles
Alicorp	384,091
Volcán	115,164
Cosapi	15,784
Centenario	15,449
Total	530,488
Tasa del ITAN 0.4%	2,122

Nota. Adaptado de la información publicada en SMV: (Alicorp S.A.A., 2019), (Volcan Compañía Minera S.A.A., 2019), (Cosapi S.A. y Subsidiarias, 2019) e (Inversiones Centenario, 2019)

Quiere decir que, si estas empresas hubieran decidido que este activo por el derecho de uso generado por la implementación de la norma NIIF 16 no deberían de haberse incluido como parte de la base gravable del ITAN, ante una fiscalización de la SUNAT podrían entrar en controversia 2 millones de soles más los correspondientes intereses y las respectivas multas por declarar datos falsos al configurarse la infracción según lo regulado en el numeral 1 del Art. 178° del CT.

Asimismo, es probable que se generen una serie de casos de reclamos, apelaciones y demandas contenciosas administrativas si el contribuyente toma la posición de que el activo por el derecho de uso no debe de incluirse como parte de la base gravable del ITAN, contraria a la posición de la SUNAT como ya hemos detallado.

En su momento (Cuba, 2021) en una nota publicada por (Gestion, 2021) “ya había indicado que las controversias y deudas tributarias en el país ya sumaban los S/ 118,494 millones (de 841,622 contribuyentes, de los cuales ya existe una parte que está en cobranza coactiva 65%, pero el 35% restante (controversias) estaban en etapa de reclamación, apelación, demanda contencioso administrativo y de amparo, es decir son un monto recuperable”, por lo que a estas cifras se sumarían las posibles controversias por la inclusión o no de los activos por el derecho de uso como conceptos gravados con el ITAN.

CAPÍTULO III: RESULTADO DEL ANÁLISIS

1. Introducción

Esta parte del trabajo comprende el análisis de los resultados logrados en el presente trabajo de investigación, que están orientados a la formulación de recomendaciones a la problemática de nuestra investigación contemplados en el Capítulo II, con el objetivo en considerar si como parte de la base gravable del ITAN debería de incluirse el activo por el derecho de uso generado por la implementación por las empresas de la norma NIIF 16 en sus ESF, considerando como referencia el marco teórico trabajado en el Capítulo I.

La polémica está dividida en tres puntos, el primero está enfocado en dilucidar el tipo de tributo que es el ITAN, si se están cumpliendo los principios constitucionales tal como la capacidad contributiva y la seguridad jurídica; el segundo punto estará dado por determinar si el activo por el derecho de uso por la implementación de la NIIF 16 en el caso de los arrendamientos operativos debe de incluirse en su base gravable y en el tercer punto vamos a plantear la propuesta con referencia a la regulación de este impuesto.

2. Naturaleza tributaria del ITAN y los principios constitucionales

Como se ha señalado, este tipo de impuesto sobre los activos nace por la necesidad de una recaudación mínima por el IR, es así que en un inicio en nuestro país se crearon otros impuestos como el Impuesto Mínimo a la Renta (declarado inconstitucional), asimismo el Impuesto Extraordinario al Activo Neto (declarado constitucional) y el Anticipo Adicional al IR (declarado inconstitucional), quedando por último el impuesto objeto del presente trabajo, aunque en su momento iba a ser temporal como su nombre lo dice, pero desde su publicación ya tiene dieciocho años de vigencia.

A la fecha este impuesto es considerado como un crédito en contra de los pagos a cuenta generados mensualmente del IR o contra el generado en su regularización al cierre de cada ejercicio. De lo contrario se puede solicitar su devolución o de acuerdo con la RTF 03885-

8-2021 del (Tribunal Fiscal, 2021) se puede solicitar su compensación contra otros tributos dado que se ha considerado como un criterio de observancia obligatoria el siguiente:

“Si bien la normativa vinculada con el ITAN, no permite la respectiva compensación automática del saldo a favor no utilizado del referido impuesto contra otras obligaciones tributarias distintas de los pagos a cuenta y al pago de regularización del IR (IGV propio, IR de 5ta categoría, retenciones de no domiciliados, etc.), lo que no implica una prohibición para que la Administración Tributaria efectúe la respectiva compensación a solicitud del contribuyente, acorde con lo previsto por el Art. 40° del Código Tributario”. (p. 4)

Ahora bien, tal como ha concluido el TC en el Expediente 03797-2006-PA/TC “el ITAN es un impuesto de carácter patrimonial considerándose como manifestación en el ámbito de la capacidad contributiva la propiedad”, por lo tanto, el activo por el derecho de uso (por la implementación de la NIIF 16 en los arrendamientos operativos) corresponde a un activo subyacente cuyo propietario es otro contribuyente que lo tiene como activo y siendo ya gravado con el mismo impuesto, generándose una doble imposición.

Ahora bien, en otros países se aplica este tipo de impuestos, tomando como referencia sólo la parte izquierda del balance general (hoy llamado ESF), esto es, sólo los activos sin descontar el pasivo que puede estar vinculado o no con su compra, pero que corresponden a bienes o inmuebles que son propiedad de la empresa sujeta del impuesto.

Por lo expuesto, el ITAN puede gravar los activos netos que se encuentran en el ESF, pero de conceptos que corresponden a derechos o bienes que efectivamente corresponden al contribuyente y no meramente por reexpresiones contables, por ende, será necesario que su regulación se actualice acorde a las modificaciones que puedan surgir en la normativa contable internacional vinculada con la presentación y preparación de los reportes financieros de las compañías y que de hecho tienen incidencia en la preparación de sus EEFF.

Con referencia a la consideración de los principios constitucionales, entre otros como el de seguridad jurídica, como ya se ha señalado la carencia de una regulación explícita o de interpretaciones de la SUNAT que no siguen el espíritu o lineamientos de la normatividad en materia tributaria, generan inseguridad jurídica en los contribuyentes, por ejemplo, tomando

como referencia los tres informes de SUNAT sobre el ITAN y que ha sido detallado ampliamente en los capítulos previos.

Sobre este principio cabe hacer referencia a lo señalado por (García, 2013)

“El derecho a la seguridad jurídica no sólo abarca la pronta concreción de la situación tributaria del empresario referente a la norma vigente en el momento en que se realizó el hecho imponible, sino que dicha concreción debe tener lugar en condiciones de previsibilidad”. (p. 190)

Señala además (García, 2013) “que la norma será predecible cuando el contenido de la propia norma impide la presencia de un margen de apreciación por el ente administrativo que incremente la incertidumbre de los contribuyentes” (p. 190) y es lo que ocurre cuando no se define el término “activos netos”, siendo por tanto necesario que “la ley fije los elementos esenciales del tributo y los demás deberes materiales o formales” (p. 190).

Asimismo, si bien el activo neto puede ser una manifestación contributiva del empresario y sujeto de gravamen, no lo deberían de serlo aquellos activos que aparecen sólo por la adopción de normas contables como lo es en el tema del activo por derecho de uso objeto del presente trabajo y con mayor razón se afecta esta capacidad al no permitir la deducción de su correspondiente depreciación, ocasionando que se grave eternamente dado que no se permite su deducción. Algunos podrían considerar que estaríamos ante un gravamen que grava sólo asientos contables.

Se podría cuestionar lo último en el entendido que este impuesto se puede compensar en contra de los pagos a cuenta mensuales y la regularización anual del IR al finalizar el ejercicio, solicitar su devolución y ahora compensar contra otros tributos del tesoro público, ello podrá realizarse luego de que el contribuyente presente su DJ (Declaración Jurada Anual) del contribuyente al cierre del periodo correspondiente, mientras tanto hay una afectación en la liquidez de los contribuyentes afectos, es así que algunos en el año 2020 cuando empezó la pandemia del Covid-19, sugerían su derogatoria.

3. Activo derecho de uso como un elemento gravado con el ITAN

Como hemos señalado el activo por el derecho de uso que proviene del arrendamiento operativo, está relacionado con la adopción de una norma contable como es la NIIF 16, y que considera que el reconocimiento inicial se da por el valor actual del pasivo por arrendamiento, no existiendo por tanto la compra de un activo o bien nuevo en favor del contribuyente sujeto del ITAN.

Asimismo, el mismo reglamento del ITAN ha establecido que estos activos netos que son base del impuesto deben tomarse en cuenta a valores históricos, hecho que también ya ha sido tomado en cuenta por el TF en varias de sus emisiones resolutivas, en que si bien no se toca a un activo generado por la aplicación de normas contables, si se evalúa si este impuesto debe incluir como parte de su base gravable el “valor razonable” a cuyo valor deben valuarse algunos activos como las Propiedades de Inversión y los Activos Biológicos acorde con la NIC 40 ó NIC 41, respectivamente.

Cabe recordar que un aspecto importante del tributo es su cuantificación, por lo que si el contribuyente no tiene claridad sobre los conceptos a incluir en su base imponible se genera también una inseguridad jurídica, riesgos y controversias a futuro.

Ahora bien, en vista que existe un conflicto entre las posiciones interpretativas sobre la base gravable del ITAN, una pregunta válida sería ¿qué posición interpretativa debe prevalecer? Concordamos con lo mencionado por (Ruiz de Castilla, 2021) que definitivamente tiene que primar la posición interpretativa que guarda mayor coherencia con el Derecho Constitucional, y esto es, que el activo por el derecho de uso al provenir de la implementación de la norma contable NIIF 16 no debe de incluirse como parte de su base gravable, hecho que no ha sido tomado en cuenta en el último informe de SUNAT (054-2021/SUNAT).

4. Propuesta

Siendo que es la SUNAT quien esta llenado de contenido mediante sus informes a la norma del ITAN (que no tienen carácter vinculante para los contribuyentes) o el Tribunal Fiscal mediante sus Resoluciones que viene emitiendo ha sido consistente en señalar que deben considerarse los activos a valores históricos (que en la actualidad no son de observancia

obligatoria), se hace necesario que se modifique, actualice o evalúe su reglamentación, por ejemplo:

- Evaluar si un impuesto de esta naturaleza debe seguir vigente.
- Evaluar si el impuesto debe considerar como gravado el patrimonio neto y no solo el activo sin discriminar el pasivo respectivo.
- Si se va a considerar como gravado los activos, deberá de clarificar si estos deben incluir cualquier tipo de activo o expresión contable presente o futura con las correspondientes limitaciones tributarias como la depreciación o amortización.
- Definir qué debe entenderse por activos netos e ir tal vez a una definición tributaria robusta de este concepto y no solo remitirse al concepto contable.
- Incluir un listado y e irlo actualizando en cuanto a qué tipo de activos deberían de incluirse en su base gravable.

Debería de seguirse el ejemplo aplicado cuando se reguló con mayor detalle el “devengado tributario” en el Art. 57° de la LIR vs lo que se ha establecido en la norma contable NIIF 15 vinculado con los Ingresos de las Actividades Ordinarias de las compañías; debiendo realizarse lo mismo con la adopción de la NIIF 16 y el ITAN, dado que como hemos analizado tiene una gran influencia en la determinación de este impuesto y ha futuro debería de irse actualizando, claro si la decisión es seguir con el impuesto.

Por otro lado, qué pasa con aquellos “ajustes” que se realizan hacia abajo de los activos en aplicación de diversas normas contables como la NIC 2 Desvalorización de existencias, NIC 36 Deterioro de activos, NIIF 9 Deterioro de cuentas por cobrar, etc., deberían de adicionarse o no para efectos del cálculo del ITAN, pero esto sería objeto de otra investigación.

Otra opción sería que el último informe de SUNAT debería de modificarse evaluándose la naturaleza patrimonial del ITAN y por ende un activo como el derecho de usos que viene por la aplicación de una norma contable no debería de incluirse en su base y para ello los gremios o la academia deberían de pronunciarse solicitando tal evaluación para prevenir futuras contingencias tributarias que se sumaran a las que ya se tienen en todos los niveles de controversia jurídica ante los órganos administrativos y judiciales.

CONCLUSIONES

- Si bien gravar el patrimonio o los activos de una empresa de los contribuyentes es una opción perfectamente válida desde el punto de vista constitucional y respetable, pero siempre que no se vulnere el resto del ordenamiento jurídico como por ejemplo la seguridad jurídica y la capacidad contributiva del contribuyente.
- El ordenamiento jurídico peruano se basa en la seguridad jurídica por lo que será importante que todos los actores tengamos las reglas claras sobre el cálculo del ITAN, la definición de activos netos, los tipos de activos afectos, el valor de estos, etc. logrando una robusta legislación y que no se sigan generando controversias, aumentando las existentes entre el fisco y el contribuyente.
- Siendo que en la contabilidad hay diversos conceptos distintos al “valor histórico” y que se toman como referencia para valorar los activos de las empresas, sobre la base de las normas de contabilidad, se hace indispensable que el legislador establezca en la Ley o el reglamento un mayor detalle de su alcance.
- Siendo que el Perú es un país que se encuentra en crecimiento, que requiere de capital e inversiones, por ende, no debe contar con un impuesto sobre los activos que inclusive le genera a los contribuyentes inseguridad jurídica, dado que como hemos concluido no se regula aspectos esenciales del hecho imponible o no se actualiza con el paso del tiempo.
- Considerando que el activo por el derecho de uso se genera por la implementación de una norma contable como lo es la NIIF 16, no debería de ser incluido como parte de la base gravable del ITAN dado que no es un activo que corresponde a la propiedad del contribuyente afecto y que su reconocimiento no se realiza a valores históricos.

- Pretender gravar el activo por el derecho de uso por la implementación de la NIIF 16 y sin descontar su respectiva depreciación viola ciertos principios constitucionales como la capacidad contributiva y de la no confiscatoriedad. Asimismo, se genera una doble imposición por el mismo activo dado que lo grava en cabeza del arrendador y del arrendatario.
- Dado que las normas contables van cambiando con el tiempo, se hace necesario que las normas tributarias como las vinculadas con el ITAN, que se vean afectadas por sus cambios, también deberían actualizarse al mismo tiempo para evitar confusión, contingencias y controversias tributarias para los contribuyentes.
- Definir claramente en la normativa del ITAN si los activos generados por la implementación de nuevas normas de contabilidad deben o no incluirse en su base gravable como el activo derecho de uso sujeto al estudio, el Costo de desmantelamiento de los activos o el Activo por el Impuesto a la Renta Diferido, etc. Lo mismo cuando se rebaja el valor en aplicación de normas contables como en la NIC 2 por la Desvalorización de existencias, NIC 36 Deterioro de valor de activos o NIIF 9 Deterioro de cuentas por cobrar.
- A estas alturas no debería de existir un tributo como el ITAN (que ya tiene 18 años de vigencia) que genere inseguridad jurídica y/o dudas dado que como hemos expuesto no tiene reglas claras sobre su base gravable. Como se sabe ya existen varios millones en tributos discutiéndose en la etapa administrativa y judicial y uno de los medios para su disminución es que tengamos una normatividad lo suficientemente claro para todos los intervinientes en la relación jurídica tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

- Alicorp S.A.A. (2019). Estados financieros separados al 31 de diciembre de 2019 y de 2018 junto con el dictamen de los auditores independientes. Recuperado el 16 de noviembre de 2022, de https://www.alicorp.com.pe/media/financiamiento/informe_auditado_eeff_separados_2019.pdf
- Bocchiardo, J. C. (2009). Derecho Tributario Sustantivo o Material. En H. A. Belsunce, *Tratado de Tributación Tomo I Derecho Tributario Volumen 2* (pág. 671). Buenos Aires: Astrea.
- Casás, J. O. (2009). Principios Jurídicos de la Tributación. En H. A. Belsunce, *Tratado de Tributación Tomo I Derecho Tributario Volumen 1* (pág. 877). Buenos Aires: Astrea.
- Congreso de la República. (2004). Diario de los Debates - Primera Legislatura Ordinaria de 2004. Recuperado el 23 de octubre de 2022, de <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2004/Diciembre/21/L-28424.pdf>
- Corte Suprema. (2020). Casación N° 4795-2018. Recuperado el 23 de octubre de 2022, de <https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2022/02/Casacion-4795-2018-Lima-LPDerecho.pdf>
- Cosapi S.A. y Subsidiarias. (2019). Estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 2019 y 2018. Recuperado el 16 de noviembre de 2022, de <https://www.cosapi.com.pe/Upload/documento/misc/cosapi-sa-y-subsidiarias-31-12-19-18-af.pdf>
- Cuba, E. (03 de marzo de 2021). El 78% de controversias tributarias es de principales contribuyentes. Recuperado el 16 de noviembre de 2022, de <https://gestion.pe/economia/el-78-de-controversias-tributarias-es-de-principales-contribuyentes-noticia/>
- DGII. (2006). Norma General N° 03-06 Sobre procedimiento de liquidación y pago del Impuesto sobre Activos. Recuperado el 13 de noviembre de 2022, de <https://dgii.gov.do/legislacion/normasGenerales/Documents/NG%20sobre%20Impuesto%20sobre%20Activos/norma03-06.pdf>
- DGII. (2022). Guía del Contribuyente N° 13 Impuesto sobre Activos. Recuperado el 13 de noviembre de 2022, de <https://dgii.gov.do/publicacionesOficiales/bibliotecaVirtual/contribuyentes/isr/ISR%20Persona%20Juridica/3-Guia%2013-Impuestos%20sobre%20Activos.pdf#search=IMPUESTO%20SOBRE%20ACTIVOS>
- Duran Rojo, L., & Mejía Acosta, M. (2019). *Impuesto Temporal a los Activos Netos 2019*. Lima, Perú: AELE. Recuperado el 15 de octubre de 2022
- Duran, L., & Mejía, M. (2014). Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al Derecho Peruano. Lima. Recuperado el 18 de diciembre de 2022, de https://repositorio.continental.edu.pe/bitstream/20.500.12394/2992/1/IV_UC_LI_Seminario_I_Contabilizacion_del_Derecho_tributario.pdf
- EY. (2022). Guía NIIF Consideraciones contables y financieras 2022-2023. Recuperado el 30 de octubre de 2022, de [file:///C:/Users/esqui/Downloads/ey-guia-niif-2022-2023-pe%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/esqui/Downloads/ey-guia-niif-2022-2023-pe%20(1).pdf)

- Gamba, C. (2007). Sobre el ITAN y el principio de capacidad económica - una "conformidad" difícil de comprender. *Revista Peruana de Derecho Tributario - USMP* (4), 1-11. Recuperado el 18 de diciembre de 2022
- García, C. (2013). *Seguridad Jurídica y Tributación*. Bolivia: Plural Editores. Recuperado el 16 de noviembre de 2022
- Gebhardt, J. (2004). Impuesto sobre la Propiedad. En V. O. Diaz, *Tratado de Tributación Tomo II Política y Economía Tributaria* (pág. 623). Buenos Aires: Astrea.
- Gestión. (2021). *El 78% de controversias tributarias es de principales contribuyentes*. Recuperado el 16 de diciembre de 2022, de <https://gestion.pe/economia/el-78-de-controversias-tributarias-es-de-principales-contribuyentes-noticia/>
- Gonzales, M. (2017). Recuperado el 2022 de Setiembre de 2022, de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>
- González, D. (2021). Impuesto sobre la Renta: "Minimum Tax". Recuperado el 13 de noviembre de 2022, de <https://www.ciat.org/impuesto-sobre-la-renta-minimum-tax/>
- Honduras. (2003). Decreto N° 51-2003 Ley de Equidad Tributaria. Recuperado el 13 de noviembre de 2022, de http://www.sefin.gob.hn/wp-content/uploads/2018/06/TEXTO_CONSOLIDADO_IMPUESTO_AL_ACTIVADO_NETO_25JUNIO2018.pdf
- Inversiones Centenario. (2019). Estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 2019 y 2018 junto con el dictamen de los auditores independientes. Recuperado el 16 de noviembre de 2022, de <https://centenario.com.pe/wp-content/uploads/2021/02/Estados-Financieros-2019.pdf>
- Jarach, D. (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Ley del ITAN. (21 de diciembre de 2004). Ley N° 28424. Recuperado el 06 de octubre de 2022, de <https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/Leyes/28424.pdf>
- Marco Conceptual para la Información Financiera. (2021). Recuperado el 05 de Setiembre de 2022, de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/AnnotatedRB2019_A_ES_cf.pdf
- Norma Internacional de Información Financiera 16. (2021). Recuperado el 05 de Setiembre de 2022, de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/niif/ES_GVT_2021_NIIF16.pdf
- Plan Contable General Empresarial. (2019). Recuperado el 05 de Setiembre de 2022, de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/pcge/PCGE_2019.pdf
- Reglamento del ITAN. (2005). D.S. N° 025-2005-EF. Recuperado el 11 de octubre de 2022, de https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/250345/225729_file20181218-16260-1bxbgw7.pdf?v=1545175249
- República Dominicana. (2005). Ley N° 557-05 Impuesto sobre activos. Recuperado el 13 de noviembre de 2022, de <https://dgi.gov.do/legislacion/leyesTributarias/Documents/Codigo%20Tributario%20y%20Leyes%20que%20lo%20modifican%20y%20complementan/557-05.pdf>

- Ruiz de Castilla, F. (2021). *Derecho Tributario Peruano - Principios y Fundamentos* (Primera edición ed., Vol. 1). Lima: Palestra Editores. Recuperado el 16 de diciembre de 2022
- Sevillano, S. (2022). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios generales y Código Tributario*. Lima: Fondo Editorial PUCP. Recuperado el 16 de diciembre de 2022
- SUNAT. (2009). Informe N° 232-2009-SUNAT/2B0000. Recuperado el 23 de octubre de 2022, de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i232-2009.pdf>
- SUNAT. (2009). Resolución de Superintendencia N° 087-2009/SUNAT. Recuperado el 18 de Setiembre de 2022, de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2009/087.pdf>
- SUNAT. (2018). Informe N° 007-2018-SUNAT/7T0000. Recuperado el 06 de Setiembre de 2022, de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/i007-2018-7T0000.pdf>
- SUNAT. (2021). Informe N° 054-2021-SUNAT/7T0000. Recuperado el 31 de octubre de 2022, de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2021/informe-oficios/i054-2021-7T0000.pdf>
- SUNAT. (noviembre de 2022). Ingresos del Gobierno Central Consolidado, 2005-2022 (Millones de Soles). Recuperado el 15 de noviembre de 2022, de <https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html>
- Tartarini, T., & Chevarría, R. (15 de octubre de 2015). Sobre el ITAN y el "Valor Razonable" de los activos. *AELE* (333), 14-16.
- Tribunal Constitucional. (2007). Exp. N° 03797-2006-PA/TC. Recuperado el 05 de Setiembre de 2022, de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2007). Exp. N° 09111-2006-PA/TC. Recuperado el 22 de octubre de 2022, de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/09111-2006-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2008). Exp. N° 04963-2008-PA/TC. Recuperado el 11 de octubre de 2022, de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/04963-2008-AA.pdf>
- Tribunal Fiscal. (2009). RTF N° 10446-1-2009. Recuperado el 17 de octubre de 2022, de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/1/2009_1_10446.pdf
- Tribunal Fiscal. (2016). RTF 01025-8-2016. Recuperado el 17 de Setiembre de 2022, de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/8/2016_8_01025.pdf
- Tribunal Fiscal. (2017). RTF 04808-4-2017. Recuperado el 17 de Setiembre de 2022, de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/4/2017_4_04808.pdf
- Tribunal Fiscal. (2017). RTF N° 05455-8-2017. Recuperado el 18 de Setiembre de 2022, de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/8/2017_8_05455.pdf
- Tribunal Fiscal. (2017). RTF N° 06436-3-2017. Recuperado el 19 de Setiembre de 2022, de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/3/2017_3_06436.pdf
- Tribunal Fiscal. (2017). RTF N° 06618-4-2017. Recuperado el 19 de Setiembre de 2022, de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/4/2017_4_06618.pdf
- Tribunal Fiscal. (2018). RTF N° 04399-1-2018. Recuperado el 20 de Setiembre de 2022, de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/1/2018_1_04399.pdf

Tribunal Fiscal. (2021). RTF 03885-8-2021. Recuperado el 16 de noviembre de 2022, de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2021/resolucion/2021_8_03885.pdf

Villegas, H. B. (2002). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Astrea.

Volcán Compañía Minera S.A.A. (2019). Dictamen de los Auditores Independientes y Estados financieros separados. Recuperado el 16 de noviembre de 2022, de https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/Volcan_Separado_%20Aud31dic19.pdf



ANEXO



Anexo 1

Efectos de implementar la NIIF 16 en los EEFF al 31.12.2019

Concepto	Volcán (Minera)		Alicorp (Industrial)		Inversiones Centenario y Subsidiarias (Inmobiliaria)		COSAPI S.A. y Subsidiarias (Constructora)	
	US\$ 000 31.12.2019	Nota	S/ 000 31.12.2019	Nota	S/ 000 31.12.2019	Nota	S/ 000 31.12.2019	Nota
Activo derecho de uso	28,856	15	384,091	13	15,449	17	15,784	12
Depreciación acumulada	12,978	15	119,051	13	1,814	17	3,684	12
Depreciación el ejercicio	12,978	15	35,138	13	1,814	17	3,684	12
Intereses por derecho de uso	1,556	29	16,998	30	732	22	478	25
Efectos en el IR Diferido	(*)	29	7,161	20	(*)		- 68	16

Nota. Elaboración propia con la información de cada una de las empresas.

(*) No identificable.

ESF: El Estado de Situación Financiera