

Contenido

INFORME ESPECIAL	Algunos apuntes sobre el impuesto temporal a los activos netos (ITAN)	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Determinación de nuevo coeficiente y uso de saldos a favor del impuesto a la renta de tercera categoría	I-9
	Dstrucción de existencias por desmedro	I-13
	Puntos clave para comprender los beneficios de la nueva Ley Agraria	I-17
	Solicitud de fraccionamiento y/o aplazamiento para la deuda generada en la Declaración Anual del Impuesto a la Renta	I-21
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Régimen de Retenciones del IG	I-23
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	Acerca de la deducibilidad del gasto con los recibos únicos por el uso del agua	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Régimen Especial de la Ley del Impuesto a la Renta	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28

Algunos apuntes sobre el impuesto temporal a los activos netos (ITAN)

Mario Alva Matteucci^(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. Antecedentes del ITAN - 3. Naturaleza jurídica del ITAN - 4. ¿Qué grava el ITAN? - 5. Sujetos del impuesto - 6. Supuestos de inafectación - 7. Determinación de la base imponible - 8. Cálculo de la base imponible en el caso de cooperativas - 9. Deduciones de la base imponible



RESUMEN

Desde el 2004, existe en el Perú el impuesto temporal a los activos netos (ITAN), el cual califica como un impuesto patrimonial y grava los activos netos de los generadores de rentas empresariales. Aun cuando su nombre contenga la palabra "temporal", en la actualidad dicho tributo tiene una idea de permanencia, lo cual no era la intención del legislador cuando lo creó, ya que solo se buscaba obtener ingresos para cubrir un déficit fiscal.

El presente trabajo busca analizar algunos apuntes sobre el ITAN, verificando también los antecedentes legislativos que pueden servir de referencia.

Palabras clave: impuesto patrimonial / activos netos / crédito / maquinaria y equipo / base imponible / antigüedad

Recibido: 07-04-2021

Aprobado: 08-04-2021

Publicado en línea: 15-04-2021



ABSTRACT

Since 2004, there is a temporary tax on net assets (ITAN) in Peru, which qualifies as a patrimonial tax and is levied on the net assets of business income generators. Even though its name contains the word "temporary", at present said tribute has an idea of permanence, which was not the intention of the legislator when it was created, since it only sought to obtain income to cover a fiscal deficit.

The present work seeks to analyze some notes on ITAN, also verifying the legislative antecedents that can serve as a reference.

Keywords: property tax / net assets / credit / machinery and equipment / tax base / seniority

Title: Some notes on the temporary tax on net assets (ITAN)

1. Introducción

El impuesto temporal a los activos netos, conocido por su sigla ITAN, fue creado por la Ley N.º 28424 y se encuentra vigente a partir del ejercicio gravable 2004. Aun cuando el legislador tuvo una idea que el mismo sea temporal, observamos que ello no es así, toda vez que desde su creación hasta el momento han pasado ya 17 años.

Dicho tributo tiene relación con el impuesto a la renta, sobre todo en su aplicación contra los pagos a cuenta mensuales

El motivo del presente informe es analizar algunos apuntes vinculados con la aplicación del ITAN, a efectos que el contribuyente pueda revisar algunos problemas que pueden presentarse en su aplicación, sobre todo para no tener contingencias con el fisco en una posible fiscalización en una posterior oportunidad.

2. Antecedentes del ITAN

Antes de la creación del impuesto temporal a los activos netos, existieron en el Perú tres impuestos que en cierto modo tenían relación, aunque con ciertas diferencias y matices. Nos referimos a los siguientes:

- i) el impuesto mínimo a la renta (IMR);
- ii) el impuesto especial a los activos netos (IEAN); y
- iii) el anticipo adicional del impuesto a la renta (AAIR).

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

A continuación, desarrollamos, de manera breve, una cierta sumilla de cada uno de los tributos antes mencionados.

2.1. Impuesto mínimo a la renta (IMR)

Este tributo fue incorporado a la Ley del Impuesto a la Renta por medio de la Ley N.° 25381, que aprobó la Ley de Equilibrio Financiero del Sector Público de 1992¹. De manera específica se incluyó el capítulo XVI, dentro del cual estaba el artículo 118 de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en los años 1992 y 1993.

Posteriormente, cuando se aprobó el Decreto Legislativo N.° 774, se incorporó el impuesto mínimo a la renta. Dicho tributo se encontraba regulado en los artículos 109 al 116 de la Ley del Impuesto a la Renta, y su vigencia fue desde el 1 de enero de 1994 hasta el 30 de abril de 1997.

Los sujetos del impuesto eran aquellos perceptores de rentas de tercera categoría, específicamente los que se encontraban en el Régimen General. Consideraba como base imponible el valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio gravable anterior y se activaba en la medida que el contribuyente tuviera pérdidas tributarias.

Ello implicaba que si el contribuyente generaba utilidad cumplía con el pago del impuesto a la renta, aplicando la tasa correspondiente a la tercera categoría del Régimen General, y solo si el resultado obtenido hubiera sido pérdida tributaria el contribuyente debía cumplir con el pago del impuesto mínimo a la renta.

La tasa que correspondía aplicar a este impuesto era el 2 %, el cual posteriormente fue reducido al 1.5 %.

Este tributo se aplicaba como crédito contra el impuesto a la renta.

Finalmente fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional, al resolver una acción de amparo, a través de la **STC N.° 646-1996-AA/TC**.

Uno de los considerandos de dicha sentencia alude al hecho de que se desnaturaliza el impuesto a la renta, toda vez que se estaría afectando a la fuente productora y no a la ganancia obtenida que sería la renta, el cual tiene el siguiente texto:

[...] Que, según se desprende del artículo 109 y 110 del Decreto Legislativo N.° 774, el establecimiento del impuesto mínimo a la renta, por medio del cual se grava a la accionante con un tributo del orden del dos por cien del valor de sus activos netos, como consecuencia de no encontrarse afecto al pago del impuesto a la renta, supone una desnaturalización desproporcionada

¹ Si se desea revisar el texto completo de la Ley de Equilibrio Financiero del Sector Público de 1992, aprobada por la Ley N.° 25381, debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://docs.peru.justia.com/federales/leyes/25381-dec-27-1991.pdf>> (consultado el 07-04-2021).

del propio impuesto a la renta que dicha norma con rango de ley establece, ya que pretende gravar no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida por la accionante como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, conforme se prevé en el artículo 1, donde se diseña el ámbito de aplicación del tributo, sino el capital o sus activos netos.

Que, en este sentido, un límite al que se encuentra sometido el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, conforme lo enuncia el artículo 74 de la Constitución, es el respeto de los derechos fundamentales, que en el caso de autos no se ha observado, ya que a) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier quantum; b) el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado [...].²

2.2. Impuesto especial a los activos netos (IEAN)

Fue creado por la Ley N.° 26777³ y estuvo vigente durante los años 1997 hasta 1999; le correspondía cancelar dicho tributo a los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría en el Régimen General. La base imponible aplicable era el valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio gravable anterior, sobre la cual se aplicaba la tasa del 0.5 %

Dentro de las características de este tributo no existía un mínimo no imponible, la tasa era mucho menor que su antecedente declarado inconstitucional. Además, existía la posibilidad de aplicarlo como crédito contra el impuesto a la renta, pero sin derecho a la devolución.

Es pertinente indicar que fue declarado constitucional por el Tribunal Constitucional a través de la emisión de la **Sentencia N.° 02727-2002-AA/TC**. En esta misma sentencia recomendamos la revisión del fundamento 10, el cual se transcribe a continuación:

10. De modo que encontrándose razonablemente justificada la intervención estatal sobre el derecho de propiedad, lo último por analizar es si el monto de la tasa del IEAN es desproporcionado. Para tal efecto, ha de repararse, en que, de conformidad con el artículo 1 de la Ley N.° 26999, el carácter "extraordinario" con el que ha sido configurado este impuesto se evidencia con su vigencia temporal. En efecto, después

² TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, sentencia del Expediente N.° 00646-1996-AA/TC. Si se desea revisar el texto completo de esta sentencia se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00646-1996-AA.html>> (consultado el 07-04-2021).

³ Si se desea consultar el texto completo de la Ley N.° 26777 se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/Leyes/26777.pdf>> (consultado el 07-04-2021).

de diversas reformas, se ha previsto que se sufragará hasta el 31 de diciembre de 1999.

Asimismo, dadas las características de la base imponible del tributo y el carácter temporal con el que ha sido previsto, no contraría, a juicio de este Colegiado, el contenido esencial del derecho de propiedad ni tampoco el principio constitucional de la no confiscatoriedad de los tributos, el que su tasa se haya previsto en el orden del 0.5 % de la base imponible establecida por el artículo 4 de la Ley N.° 26777, que autoriza la deducción de las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la ley del impuesto a la renta, y que, por lo demás, podrá utilizarse "como crédito sin derecho a devolución, contra los pagos a cuenta o de regularización del impuesto a la renta del ejercicio de 1998", tal como lo establece el artículo 7 de la misma Ley N.° 26777.

De modo que, atendiendo a que el referido impuesto no absorbe una parte sustancial de la base imponible, y a que su porcentaje, establecido por la Ley N.° 26777, no es desproporcionado, pues no supone una confiscación estatal de la propiedad privada, ni amenaza con hacerlo en un lapso razonable, debe desestimarse la pretensión.⁴

2.3. Anticipo adicional del impuesto a la renta (AAIR)

Fue un tributo creado por la Ley N.° 27804 y estuvo vigente desde enero del 2003 hasta noviembre del 2004, toda vez que se declaró su inconstitucionalidad por el Tribunal Constitucional, por medio de la Sentencia N.° 033-2004-AI/TC.

Le correspondía cancelar dicho tributo a los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría en el Régimen General. La base imponible aplicable era el valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio gravable anterior, sobre la cual se aplicaba la tasa que variaba entre el 0.25 % hasta el 1.25 %.

Existía un mínimo no imponible por el monto de S/ 512,000 y se permitía su aplicación como crédito contra el impuesto a la renta, con derecho a devolución.

Resulta necesario revisar un pronunciamiento del Tribunal Constitucional que resuelve el Expediente N.° 01203-2008-PA/TC, de fecha 22 de mayo del 2008, en donde se indica en el punto 2.2 la inconstitucionalidad del anticipo adicional al impuesto a la renta. Existen tres párrafos que desarrollan este tema, los cuales se transcriben a continuación:

• En el año 2002 se creó el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), que tenía como sujeto pasivo a los perceptores de rentas de tercera categoría. Esta obligación tributaria se caracterizaba por establecer la obligación de pagar anticipadamente el impuesto a la renta, sea al contado (al inicio de cada ejercicio) o en nueve cuotas mensuales. Evidente-

⁴ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, sentencia del Expediente N.° 01203-2008-PA/TC.

mente, se pagaba el impuesto a la renta antes de que se generara y se cancelaba el saldo —de existir— luego de determinar las ganancias obtenidas en un periodo fiscal.

- Sin embargo, a pesar de que se trataba de un anticipo de pago del impuesto a la renta, no se calculaba en base a las rentas obtenidas o proyectadas. Por el contrario, se tomaba en cuenta el valor del patrimonio de los contribuyentes. Es decir, se repetía la incongruencia del IMR puesto que establecía que para el pago anticipado del impuesto a la renta se debía tomar en cuenta no la renta, sino un factor muy distinto: los activos netos.
- Detectada tal arbitrariedad el Tribunal Constitucional emitió la STC N.º 033-2004-AI/TC, que dispuso la inconstitucionalidad del AAIR, basándose en los siguientes argumentos: “[...] Como se aprecia, este Tribunal, al evaluar los límites de la potestad tributaria estatal, ha tenido oportunidad de someter a análisis la estructura de dos tipos de tributos; por un lado, el Impuesto Mínimo a la Renta, cuya finalidad era gravar la renta; y, por otro, el Impuesto a los Activos Netos, cuyo objeto fue gravar el patrimonio. Por tal motivo, cuando en el Fundamento N.º 12, supra, se señaló que en la STC N.º 2727-2002-AA/TC se había determinado que los activos netos eran una manifestación de capacidad contributiva, evidentemente tal afirmación se debe contextualizar dentro del marco de un tributo destinado a gravar el patrimonio, mas no la renta, pues la manifestación de aquella no es la propiedad, sino las ganancias generadas o aquellas que potencialmente puedan generarse [...]”.⁵

3. Naturaleza jurídica del ITAN

Es un tributo que grava el patrimonio, específicamente los activos netos al 31 de diciembre del año anterior al de su declaración.

Consideramos importante citar dos fundamentos que el Tribunal Constitucional desarrolló en la sentencia del Expediente N.º 10324-2006-PA/TC, de fecha 28 de febrero del 2006, donde analizó en parte la naturaleza jurídica del ITAN. Los fundamentos son los siguientes:

Debe ponerse a consideración que la distinción principal entre el impuesto bajo análisis y los declarados inconstitucionales por este Colegiado, está precisamente en que tanto el IMR como el AAIR, tenían la génesis de un impuesto a la renta. En el caso del ITAN, es un impuesto independiente que efectivamente grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionado con la renta. Es decir, es la incongruencia de un medio impositivo (activos netos) con los fines que persigue el legislador tributario (renta) lo que hizo a los citados tributos inconstitucionales.

En consecuencia, teniendo en cuenta el contenido y límites tanto de la Capacidad Contributiva, como del Principio de No Confiscatoriedad de los tributos en nuestra jurisprudencia, se verifica que mediante la imposición bajo análisis no se ha privado a la actora de una parte significativa de su propiedad, al que el IEAN, el ITAN (no solo recurriendo al nomen iuris) resulta un impuesto patrimonial autónomo y por ello, no vulnera los derechos de la empresa demandante.⁶

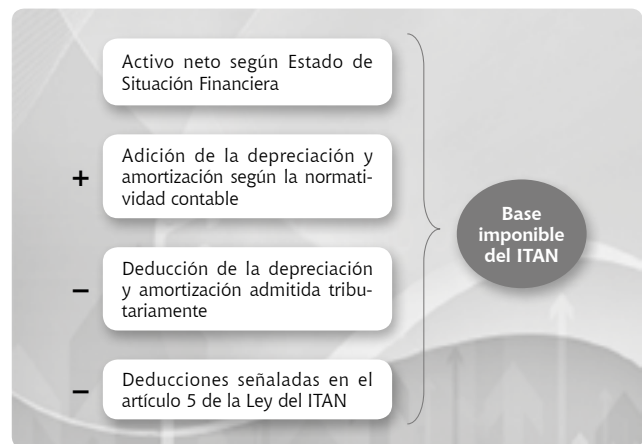
4. ¿Qué grava el ITAN?

Conforme lo indica el texto del primer párrafo del artículo 1 de la Ley N.º 28424, se crea el impuesto temporal a los activos netos, aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al Régimen General del Impuesto a la Renta. El impuesto se aplica sobre los activos netos al 31 de diciembre del año anterior. La obligación surge al 1 de enero de cada ejercicio.

Según lo menciona AELE, “en el ITAN se presenta la misma interrogante esencial que se tenía en el IMR, el IEAN y el AAIR al momento de iniciar la determinación de la obligación tributaria, es decir saber lo que son los ‘activos netos’”.⁷

Tengamos en cuenta que ni la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos ni tampoco su reglamento han establecido una definición de los activos netos, siendo pertinente citar una postura que la Administración Tributaria ha señalado en el Informe N.º 232-2009-SUNAT/2B0000⁸, de fecha 02-12-2009, en donde como parte de los argumentos esbozados dentro de su análisis se indicó lo siguiente:

En ese orden de ideas, puede afirmarse que la base imponible del ITAN equivale al valor de los activos netos consignados en el balance general más el valor de las depreciaciones y amortizaciones —ambos calculados de acuerdo con las normas y principios contables— menos el valor de las depreciaciones y amortizaciones calculado según la legislación del Impuesto a la Renta.⁹



En este punto, precisamos que el activo neto sobre el cual se debe establecer la base de cálculo para la aplicación del ITAN es el que figura en el balance general al 31 de diciembre del año pasado, al que corresponde presentar la declaración jurada del ITAN. De este modo, para la declaración jurada del ITAN del 2021, se debe tomar en consideración los activos netos que figuran al 31 de diciembre del 2020.

Al respecto, ORTEGA SALAVARRÍA indica:

Se observa respecto al rubro de Activo consignado en el balance general incluido en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, que el resultado se refiere como “TOTAL ACTIVO NETO” y que corresponde al valor del activo deducidos los importes registrados en las cuentas de valuación (tales como: estimación de cobranza dudosa, desvalorización de existencias, desvalorización del activo inmovilizado, depreciación y amortización).¹⁰

No olvidemos que el ITAN toma como referencia los activos netos a su valor histórico, toda vez que se toman en cuenta su valor de adquisición, construcción o producción, de allí que coincidimos con lo expresado por RAMOS y BONIFACIO cuando precisan que “**el ITAN grava el patrimonio como manifestación de capacidad contributiva, el cual está representado por los activos adquiridos, construidos o producidos, según corresponda; y, no por activos contables representados por estimaciones de cuotas futuras a pagar por el uso de un bien, pero no por su adquisición**”¹¹.

5 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, sentencia del Expediente N.º 2727-2002-AA/TC. Si se desea revisar el texto completo de esta sentencia se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>> (consultado el 07-04-2021).

6 STC Exp. N 10324-2006-AA/TC. Esta sentencia puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/10324-2006-AA.pdf>> (consultado el 03-04-2021).

7 AELE, ITAN (impuesto temporal a los activos netos). 1.ª ed., versión electrónica, 2014, p. 21. Recuperado de <<http://www.aele.com/descargas/AT%20-%20ITAN%202014.pdf>> (consultado el 07-04-2021).

8 Si se desea revisar el texto completo del informe emitido por la Sunat se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/1232-2009.pdf>> (consultado el 04-04-2021).

9 Sin perjuicio de las deducciones contempladas en el artículo 5 de la Ley del ITAN.

10 ORTEGA SALAVARRÍA, ROSA. “El activo neto: Principales criterios y bases de medición”, Thomson Reuters Checkpoint. Recuperado de: <<http://www.distrconline.com/infinews/wp-content/uploads/2016/04/Novedades-Informe-ITAN-tributario.pdf>> (consultado el 06-04-2021).

11 RAMOS, DORA y EMILY BONIFACIO. “La base imponible del ITAN y la aplicación de la NIIF 16 en los arrendamientos operativos”, en Forseti, revista de derecho, con fecha 16 de junio del 2020. Recuperado de <<http://forseti.pe/periodico/articulos/la-base-imponible-del-itan-y-la-aplicacion-de-la-niif-16-en-los-arrendamientos-operativos/>> (consultado el 07-04-2021).

Es interesante la información que PEÑA CASTILLO indica sobre la forma en la que se deben verificar los activos netos. Precisa lo siguiente:

Tenemos que proceder a efectuar las respectivas "adiciones y deducciones" a nivel del Balance General, toda vez que determinados conceptos no serán aceptados (o procederá en algunos supuestos una deducción) para efectos fiscales, pues lo que se pretende es la obtención de un "activo neto tributario imponible" que puede distar de los "activos netos" vistos desde la perspectiva contable"¹².

Observamos la RTF N.º 10446-1-2009 en la que se ha señalado lo siguiente:

El ITAN es un Impuesto que grava los activos netos como manifestación de la capacidad contributiva del contribuyente, y no se encuentra directamente relacionado con la renta, conforme lo ha señalado el TC; por lo que la obtención de una pérdida tributaria o la no obtención de renta gravable resulta irrelevante para efectos de determinar la obligación de pago del ITAN.

Finalmente, la **RTF N.º 10400-3-2008**, de fecha 29-08-2008, ha indicado que **no existe confiscatoriedad cuando se grava a un contribuyente que no tiene renta; asimismo, el ITAN no grava renta, sino que procede a gravar teniendo en cuenta la capacidad contributiva expresada en la propiedad de activos.**

Se declara infundada la apelación de puro derecho interpuesta contra la orden de pago, girada por Impuesto Temporal a los Activos Netos de mayo del 2006. Se indica que el citado tributo es un impuesto que grava los activos netos como manifestación de capacidad contributiva del sujeto contribuyente, y no se encuentra directamente relacionado con la renta, conforme lo ha señalado el Tribunal Constitucional, se desprende que la obtención por parte de la recurrente de una pérdida tributaria o la no obtención de renta gravable resulta irrelevante para efectos de determinar su obligación de pago del ITAN, por lo que lo señalado por la recurrente en este sentido carece de sustento, procediendo que en esta instancia se declare infundada la apelación de puro derecho formulada.

5. Sujetos del impuesto

El artículo 2 de la Ley N.º 28424 indica que son sujetos del impuesto, en calidad de contribuyentes, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al Régimen General del Impuesto a la Renta, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

¹² PEÑA CASTILLO, Jenny, "Impuesto temporal a los activos netos correspondiente al ejercicio 2016", en el blog de dicha autora con fecha 28 de marzo del 2016. Recuperado de <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/jennyspacetaxsystem/2016/03/28/impuesto-temporal-a-los-activos-netos-correspondiente-al-ejercicio-2016/>> (consultado el 07-04-2021).

También son considerados como contribuyentes del ITAN los sujetos que se encuentren en el Régimen Mype Tributario. No olvidemos que el texto del artículo 12 del Decreto Legislativo N.º 1269 precisó que **"los sujetos del RMT cuyos activos netos al 31 de diciembre del ejercicio gravable anterior superen el S/ 1,000,000.00 (un millón y 00/100 soles), se encuentran afectos al Impuesto Temporal a los Activos Netos a que se refiere la Ley N.º 28424 y normas modificatorias"**.

Al efectuar la respectiva concordancia reglamentaria, apreciamos que el texto del artículo 2 del Reglamento del ITAN, aprobado por el Decreto Supremo N.º 025-2005-EF, precisa que se encuentran obligados al pago del impuesto todos los generadores de renta de tercera categoría sujetos al Régimen General del Impuesto a la Renta¹³ cualquiera sea la tasa a la que estén afectos, que hubieran iniciado sus operaciones productivas con anterioridad al 1 de enero del año gravable en curso, incluyendo a las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes de empresas no domiciliadas.

Asimismo, indicamos que el ITAN no toma en consideración a empresas no domiciliadas que no cuenten con alguna sucursal, agencia o algún establecimiento permanente en el Perú.

En este punto, estamos de acuerdo con GÁSLAC SÁNCHEZ, quien precisa:

El TUO de la Ley del IR establece un régimen singular para la determinación y pago de este Impuesto, tratándose de las rentas gravadas con este obtenidas por sujetos no domiciliados en el Perú, estas no se encuentran gravadas con el ITAN al no calificar como contribuyentes de dicho Impuesto, precisamente por no encontrarse dentro del régimen general del IR.¹⁴

En este punto es conveniente mencionar que la Sunat emitió el Informe N.º 106-2006-SUNAT/2B0000, de fecha 25 de abril del 2006, por medio del cual llegó a las siguientes conclusiones:

1. Las personas jurídicas constituidas en la República Federal de Alemania que realicen actividades de transporte marítimo entre la República del Perú y el extranjero, estarán exoneradas del Impuesto a la Renta peruano por los ingresos que generen dichas actividades, siempre que acrediten que las líneas peruanas gozan de exoneración del referido Impuesto en la República Federal de Alemania; lo que deberán acreditar conforme a lo establecido en el inciso d) del artículo 48 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta en concordancia con el numeral 2 del inciso b) del artículo 27 de su Reglamento.

¹³ Incluyendo también a los contribuyentes del Régimen Mype Tributario.

¹⁴ GÁSLAC SÁNCHEZ, Llanet, Adiciones y deducciones a la base imponible del ITAN. Guía operativa del contador, 1.º ed., Contadores & Empresas, 2013, p. 5.

2. Las personas jurídicas constituidas en la República Federal de Alemania que no tienen sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú, no se encuentran gravadas con el ITAN.¹⁵

Debemos señalar que se encuentra fuera del ámbito de aplicación del ITAN los contribuyentes generadores de rentas empresariales que se encuentren en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta, al igual que los contribuyentes acogidos al Régimen Único Simplificado (RUS).

6. Supuestos de inafectación

Al efectuar una revisión del texto del artículo 3 de la Ley N.º 24824, notamos que en la publicación original de la norma se señalaba supuestos de exoneración; es con la publicación del artículo 8 de la Ley N.º 30264¹⁶ que se modificó el artículo 3, variando la denominación a supuestos de inafectación.

En este sentido, no están afectos al impuesto los siguientes:

6.1. Los sujetos que no hayan iniciado sus operaciones productivas

Según lo indica el literal a) del artículo 3 de la Ley N.º 28424, se precisa que los sujetos que no hayan iniciado sus operaciones productivas, así como aquellos que las hubieran iniciado a partir del 1 de enero del ejercicio al que corresponde el pago. En este último caso, la obligación surgirá en el ejercicio siguiente al de dicho inicio.

De este modo, si un contribuyente inicia sus operaciones en el mes de febrero del 2021, se encontrará obligado al pago del ITAN a partir del 2022.

El segundo párrafo del literal a) citado precisa que, sin embargo, en los casos de reorganización de sociedades o empresas, no opera la exclusión si cualquiera de las empresas intervinientes o la empresa que se escinda inició sus operaciones con anterioridad al 1 de enero del año gravable en curso.

La misma norma indica que en estos supuestos la determinación y pago del impuesto se realizará por cada una de las empresas que se extingan, y será de cargo según el caso, de la empresa absorbente, la empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión.

En este último caso, la determinación y pago del impuesto se efectuará en proporción a los activos que se hayan transferido a las empresas. Lo dispuesto

¹⁵ Si se desea consultar el texto completo de este informe se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i1062006.htm>> (consultado el 06-04-2021).

¹⁶ La Ley N.º 30264 se publicó en el diario oficial El Peruano el 16 de noviembre del 2014.

en este párrafo no se aplica en los casos de reorganización simple.

La concordancia reglamentaria la encontramos en el literal c) del artículo 4 del Reglamento de la Ley del ITAN, el cual indica que las empresas, a que se refiere el segundo párrafo del inciso a) del artículo 3 de la ley, que hubieran participado en un proceso de reorganización entre el 1 de enero del ejercicio y la fecha de vencimiento para la declaración y pago del impuesto deberán tener en cuenta lo siguiente:

1. La empresa absorbente o las empresas ya existentes que adquieran bloques patrimoniales de las empresas escindidas deberán determinar y declarar el impuesto en función a sus activos netos que figuren en el balance al 31 de diciembre del ejercicio anterior.
2. Las empresas constituidas por efectos de la fusión o las empresas nuevas adquirentes de bloques patrimoniales en un proceso de escisión presentarán la declaración, a que se refiere el numeral anterior, consignando como base imponible el importe de cero.

El impuesto que correspondiera a las empresas absorbidas o escindidas por los activos netos de dichas empresas que figuren en el balance al 31 de diciembre del ejercicio anterior será pagado por la empresa absorbente, empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión, en la proporción de los activos que se les hubiere transferido. Para efectos de la declaración y pago de este impuesto, la empresa absorbente, empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión deberán tener en cuenta lo siguiente:

- a) Presentarán, en la oportunidad de la presentación de la declaración a que se refieren los numerales 1 y 2 del párrafo anterior, los balances al 31 de diciembre del ejercicio anterior, de las empresas cuyo patrimonio o bloques patrimoniales hayan absorbido o adquirido como producto de la reorganización. La presentación de los referidos balances se efectuará en la forma y condiciones que establezca la Sunat.
- b) El impuesto será pagado en la forma y condiciones que establezca la Sunat.

El impuesto pagado conforme a los párrafos anteriores se acreditará contra el pago a cuenta del impuesto a la renta de la empresa absorbente, empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión, según lo dispuesto por el artículo 8 de la ley.

Es importante revisar las conclusiones que el Informe N.º 030-2010-SUNAT/2B0000¹⁷ emitido por la Sunat con

fecha 10-03-2010, las cuales mencionan lo siguiente:

Tratándose de una persona jurídica domiciliada en el Perú cuyo objeto social únicamente consiste en realizar inversiones en acciones de otras personas jurídicas:

1. Se entenderá que, para efecto del ITAN, dicha persona jurídica inicia sus operaciones productivas, cuando efectúe la primera transferencia de bienes o prestación de servicios que sea inherente a su objeto social antes mencionado.
2. La obtención de ingresos derivados de depósitos efectuados en el Sistema Financiero Nacional o por concepto de dividendos provenientes de las empresas cuyas acciones son de su propiedad, no supone que la empresa haya dado inicio a sus operaciones productivas para efecto del ITAN.
3. La transferencia de tales acciones por parte de dicha persona jurídica sí supone que la empresa haya dado inicio a sus operaciones productivas para efecto del ITAN.

En el Informe N.º 199-2016-SUNAT/5D0000, de fecha 22 de diciembre del 2016, la Sunat indica:

En el caso de una persona jurídica domiciliada en el Perú, cuyo único objeto social consiste en la compra y venta de acciones de otras personas jurídicas, y que no ha realizado la primera transferencia de tales acciones, pero que ya obtiene ingresos provenientes de préstamos esporádicos otorgados a las empresas de las que es accionista, esto último no supone que la empresa haya dado inicio a sus operaciones productivas para efecto del ITAN.¹⁸

Sobre el tema del inicio de las operaciones, es necesario indicar que el Tribunal Fiscal ya emitió pronunciamiento a través de una jurisprudencia de observancia obligatoria. Nos referimos a la RTF N.º 09538-3-2008, que indicó lo siguiente:

Cuando el inciso a) del artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 025-2005-EF, dispone que se entiende que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de servicios, salvo el caso de las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N.º 818¹⁹ y modificatorias, las que considerarán iniciadas sus operaciones productivas cuando realicen las operaciones de explotación comercial referidas al objetivo principal del contrato, de acuerdo a lo que se establece en el mismo, debe interpretarse que, respecto de las empresas que no se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo

N.º 818, el inicio de las operaciones productivas se producirá con la primera transferencia de bienes o prestación de servicios que sea inherente al objeto social o giro de negocio de la empresa.

6.2. Las empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado

Tal como precisa el literal b) del artículo 3 de la Ley N.º 28424, se indica que no están afectos al pago del ITAN las empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado²⁰.

6.3. Las empresas que se encuentren en proceso de liquidación o declaradas en insolvencia

El literal c) del artículo 3 de la Ley N.º 28424, menciona que no están afectos al pago del ITAN las empresas que se encuentren en proceso de liquidación o las declaradas en insolvencia por el Indecopi al 1 de enero de cada ejercicio.

¿Desde cuándo se considera la liquidación de una empresa?

El segundo párrafo del literal c) aludido menciona que se entiende que la empresa ha iniciado su liquidación a partir de la declaración o convenio de liquidación.

En este punto, el Informe N.º 218-2005-SUNAT/2B0000, de fecha 20 de setiembre del 2004, indicó la conclusión siguiente:

Para efectos de la exoneración²¹ a que se refiere el inciso c) del artículo 3 de la Ley N.º 28424, se entiende que una empresa se encuentra declarada en insolvencia por el INDECOP, a partir de la difusión del Procedimiento Concursal Ordinario a que se refiere el artículo 32 de la Ley General del Sistema Concursal.²²

6.4. Cofide

El literal d) del artículo 3 de la Ley N.º 28424 indica que no está afecto al pago del ITAN Cofide, en su calidad de banco de fomento y desarrollo de segundo piso.

Consideramos importante mencionar que una “**banca de segundo piso**” debe ser entendida como aquella institución que canaliza recursos financieros al mercado a través de otras instituciones financieras intermediarias (IFI), complementando de esta forma la oferta de recursos que

²⁰ La lista completa de las empresas que prestan este servicio se puede consultar ingresando a la siguiente dirección web: <https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100751&view=article&catid=182&id=912&lang=es-ES> (consultado el 04-04-2021).

²¹ En el informe de la Sunat se hace mención a supuestos de exoneración, los cuales fueron convertidos posteriormente en supuestos de inafectación por medio de la Ley N.º 30264.

²² Si se desea revisar el texto completo del informe emitido por la Sunat se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/f2182005.htm>> (consultado el 07-04-2021).

¹⁷ Si se desea revisar el texto completo del informe emitido por la Sunat se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i030-2010.pdf>> (consultado el 06-04-2021).

¹⁸ Si se desea revisar el texto completo del informe emitido por la Sunat se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i199-2016.pdf>> (consultado el 07-04-2021).

¹⁹ A través del Decreto Legislativo N.º 818 se precisa el inicio de operaciones productivas de empresas que suscriban contratos con el Estado para la exploración, desarrollo y/o explotación de recursos naturales.

se pone a disposición del sector empresarial²³.

6.5. Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales: por las rentas generadas según el inciso j) del artículo 28 de la LIR

Según lo menciona el literal e) del artículo 3 de la Ley N.° 28424, no están afectos al pago del ITAN las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, que perciban exclusivamente las rentas de tercera categoría a que se refiere el inciso j) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Debemos precisar que las rentas contenidas en el literal j) antes señalado aluden a las rentas generadas por los patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fideicomisos bancarios y los fondos de inversión empresarial, cuando provengan del desarrollo o ejecución de un negocio o empresa.

6.6. Las entidades inafectas o exoneradas del impuesto a la renta

De acuerdo con el literal f) del artículo 3 de la Ley N.° 28424, se precisa que no están afectos al pago del ITAN las entidades inafectas o exoneradas del impuesto a la renta a que se refieren los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como las personas generadoras de rentas de tercera categoría, exoneradas o inafectas del impuesto a la renta de manera expresa.

6.7. Las empresas públicas que prestan servicios de administración de obras e infraestructura

Según el texto del literal g) del artículo 3 de la Ley N.° 28424, se precisa que no están afectos al pago del ITAN las empresas públicas que prestan servicios de administración de obras e infraestructura construidas con recursos públicos y que son propietarias de dichos bienes, siempre que estén destinados a la infraestructura eléctrica de zonas rurales y de localidades aisladas y de frontera del país, a que se refiere la Ley N.° 28749, Ley General de Electrificación Rural.

Es importante indicar que el último párrafo del artículo 3 de la Ley N.° 28424 menciona que no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del impuesto el patrimonio de los fondos señalados en el artículo 78 del Texto Único Ordenado de la Ley del Sistema Privado de

Administración de Fondos de Pensiones, aprobado mediante el Decreto Supremo N.° 054-97-EF.

7. Determinación de la base imponible

Según lo indica el texto del primer párrafo del artículo 4 de la Ley N.° 28424, la base imponible del impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el Decreto Legislativo N.° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta. Para el cálculo de la base imponible correspondiente al ejercicio 2006 será de aplicación lo señalado en el artículo 2 de la Ley N.° 28394, en tanto permanezca vigente la suspensión dispuesta por dicha ley.

Por el ejercicio 2005, el valor del activo neto obtenido en dicho balance será actualizado de acuerdo a la variación del índice de precios al por mayor (IPM), experimentada en el periodo comprendido entre el 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago y el 31 de marzo del ejercicio al que corresponda al pago.

Conforme lo indica el literal a) del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se menciona que tratándose de contribuyentes obligados a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N.° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, el valor de los activos netos que figure en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior se actualizará al 31 de marzo del año al que corresponde el pago, de acuerdo a la variación del índice de precios al por mayor (IPM) que publique el Instituto Nacional de Estadística e Informática. En los demás casos, el monto a considerar será a valores históricos.

Según el Informe N.° 007-2008-SUNAT/7T0000 de fecha 26 de enero del 2018, la administración Tributaria señala las siguientes conclusiones:

Tratándose de una empresa que, en aplicación de las normas contables, tenga que contabilizar sus activos fijos utilizando una base de medición diferente al costo histórico inicial, para la determinación de la base imponible del ITAN:

a) En caso no le corresponda efectuar el ajuste por inflación del balance general conforme al régimen regulado por el Decreto Legislativo N.° 797, los activos netos que figuren en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al del pago, deberán ser considerados a valores históricos.

b) Se deberá considerar los activos netos a sus valores históricos, sin incluir los mayores valores por la aplicación del concepto "valor razonable", resultante de la aplicación de las normas contables.²⁴

8. Cálculo de la base imponible en el caso de cooperativas

Conforme lo indica el texto del artículo 4-A²⁵ de la Ley del Impuesto a la Renta, en el caso de las cooperativas que gocen de inafectaciones o exoneraciones parciales del impuesto a la renta relativas a rentas obtenidas por operaciones propias de su actividad, la base imponible se calculará de la siguiente manera:

- Sobre el total de ingresos obtenidos por la entidad en el ejercicio anterior se identificarán los ingresos afectos al impuesto a la renta del mismo ejercicio, determinando el porcentaje de las operaciones generadoras de renta de tercera categoría.
- Dicho porcentaje se aplicará al valor de los activos netos, calculado de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 4 de la presente ley.

9. Deduciones de la base imponible

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley N.° 28424, se precisa que no se considerará en la base imponible del impuesto temporal a los activos netos lo siguiente:

- Las acciones, participaciones o derechos de capital de otras empresas sujetas al impuesto, excepto las que se encontraran exoneradas de este.** La excepción no es aplicable a las empresas que presten el servicio público de electricidad, de agua potable y de alcantarillado.

La concordancia reglamentaria la encontramos en el texto del artículo 5 del Reglamento de la Ley del ITAN, el cual indica que para la deducción de las acciones, participaciones o derechos de capital de otras empresas sujetas al impuesto no procederá la deducción cuando dichas empresas se encuentren exoneradas del impuesto.

Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo anterior a las acciones, participaciones o derechos de capital en empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado.

²³ ALVA MATTEUCCI, Mario, "¿Cuál es la incidencia del IGV respecto del contrato de ventanilla y cesión de espacio a las instituciones financieras intermediarias (IFIS)?", en el blog personal del autor con fecha 14-05-2010. Recuperado de <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/05/14/cu-l-es-la-incidencia-del-igv-respecto-del-contrato-de-ventanilla-y-cesi-n-de-espacio-a-las-instituciones-financieras-intermediarias-ifis/>> (consultado el 04-05-2021).

²⁴ Si se desea revisar el contenido completo de este informe se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/1007-2018-7T0000.pdf>> (consultado el 06-04-2021).

²⁵ Es pertinente indicar que este artículo fue incorporado por el artículo 1 de la Ley N.° 29717, publicada en el diario oficial El Peruano el 25-06-2011 y vigente a partir del 01-01-2021.

Aele explica con mayor detalle la razón por la que se establece esta deducción. Indica lo siguiente:

Las acciones, participaciones o derechos de capital de otras empresas sujetas al ITAN, porque de mantenerlas como base del Impuesto se estaría pagando doble, tanto en la empresa que recibe la inversión como en la inversionista. No procederá la deducción cuando dichas empresas se encuentren exoneradas del ITAN, salvo el caso de las acciones, participaciones o derechos de capital en empresas que presten el servicio público de electricidad, agua potable y alcantarillado.²⁶

b) El valor de las maquinarias y equipos que no tengan una antigüedad superior a los tres (3) años. Según lo precisa el literal b) del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la antigüedad de la maquinaria y equipos se computará desde la fecha del comprobante de pago que acredite la transferencia hecha por su fabricante o de la declaración única de aduanas (DUA), según sea el caso. A tal efecto, los contribuyentes deberán acreditar ante la Sunat la antigüedad de las maquinarias y equipos que excluyan de la base imponible del impuesto que les corresponda pagar.

En este tema, citamos el Informe N.° 195-2009-SUNAT/2B0000, de fecha 22 de setiembre del 2009, el cual señaló la conclusión siguiente:

1. A fin de determinar la antigüedad no mayor a 3 años de las maquinarias y equipos para la exclusión del valor de los mismos de la base imponible del IMR y del ITAN, debe tenerse en cuenta la fecha que conste en el comprobante de pago que acredite la transferencia hecha por su fabricante o en la Declaración Única de Aduanas.

3. En ejercicio de su facultad fiscalizadora, la Administración Tributaria puede solicitar la información que estime necesaria para comprobar la veracidad de las operaciones que constan en los comprobantes de pago o las Declaraciones Únicas de Aduana.²⁷

Según se aprecia, en caso de que una empresa cuente con activos, específicamente maquinaria y equipos cuya antigüedad es menor a los tres años, podrá efectuar una deducción de la base imponible que se considera para efectos del ITAN, lo cual tiene cierto grado de coherencia con el propósito del legislador, el cual se plasma en el hecho de incentivar la renovación de las maquinarias y equipos destinados a la actividad productiva.

Como se aprecia, al utilizar esta deducción permitida por la propia Ley del ITAN existe un beneficio para la empresa, ya que al contar con maquinaria nueva esta reducirá de manera considerable los gastos por reparaciones. También entendemos que la productividad puede incrementarse de acuerdo a la capacidad de trabajo de la nueva maquinaria. La decisión corresponde tomarla antes del 31 de diciembre²⁸.

En otra publicación de Aele se indicó una explicación relacionada con la forma de identificación del contenido de maquinaria y equipo. Se señaló lo siguiente:

A efectos de saber qué se entiende por "maquinaria y equipo" resulta útil el criterio señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N.° 283-3-2009. En esta resolución se indicó que el término genérico "maquinaria y equipo", utilizado por las normas del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN)²⁹, que hacen referencia a ciertos bienes que no formaban parte de su base imponible, debe entenderse que aludía, entre otros, a todos aquellos activos tangibles utilizados efectivamente en la prestación de servicios o para propósitos administrativos de las empresas afectas, determinados de acuerdo a la naturaleza de cada actividad, que se usan durante más de un periodo y no son objeto de comercialización.³⁰

Sobre el tema de la deducción de maquinaria y equipos, el Tribunal Fiscal precisó en la RTF N.° 08149-4-2015, de fecha 19 de agosto del 2015, una posición con respecto al IEAN, el cual puede ser aplicable también al ITAN. En uno de los considerandos de la RTF aludida se indicó lo siguiente:

Que, en la Resolución N.° 00283-3-2009, este Tribunal ha establecido que el término genérico "maquinaria y equipos", utilizado para señalar el valor de qué bienes no formaban parte de la base imponible para efectos del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, y señalar que dicho beneficio resultaba aplicable a empresas productivas (entre las que se incluían a las de servicios), debe entenderse que estas aluden, entre otros, a todos aquellos activos tangibles utilizados efectivamente en la prestación de servicios o para propósitos administrativos de las empresas afectas, determinados de acuerdo a la naturaleza de cada actividad, que se espera usarlos más de un periodo y no son objeto de comercialización, habida cuenta que, de otra manera, las empresas de servicios quedarían excluidas del mismo.³¹

²⁸ ALVA MATTEUCCI, Mario, "¿Está dispuesto a renovar sus maquinarias y equipos?: ventajas relacionadas con el ITAN", en el blog del autor con fecha 22 de setiembre del 2010. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/09/22/esta-dispuesto-a-renovar-sus-maquinaras-y-equipos-ventajas-relacionadas-con-el-itan/#more-269> (consultado el 07-04-2021).

²⁹ No olvidemos que la normatividad relacionada con el IEAN era muy similar a la del ITAN.

³⁰ AELE, "Deducciones de la base imponible del ITAN. Alcances del término "Maquinarias y equipos" a propósito de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal", en Revista Análisis Tributario, N.° 345, octubre del 2016, vol. XXIX, p. 14. Recuperado de <https://www.alee.com/system/files/archivos/anatrib/AT-10-16.pdf> (consultado el 07-04-2021).

³¹ Si se desea revisar el contenido completo de la RTF N.° 08149-4-2015 se debe ingresar a la siguiente dirección web: <http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/

c) Las empresas de operaciones múltiples a que se refiere el literal a) del artículo 16 de la ley N.° 26702. Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, deducirán el encaje exigible y las provisiones específicas por riesgo crediticio que la citada superintendencia establezca, según los porcentajes que corresponda a cada categoría de riesgo, hasta el límite del cien por ciento (100 %).

Para el cálculo del encaje exigible, estas empresas considerarán lo determinado en las circulares del Banco Central de Reserva sobre los saldos de las obligaciones sujetas a encaje al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago.

Las provisiones específicas por riesgo crediticio deberán cumplir con los requisitos establecidos en el inciso h) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

d) Las cuentas de existencias y las cuentas por cobrar producto de operaciones de exportación, en el caso de las empresas exportadoras. A tal efecto, se aplicará a la cuenta de existencias el coeficiente que se obtenga de dividir el valor de las exportaciones entre el valor de las ventas totales del ejercicio anterior al que corresponda el pago, inclusive las exportaciones.

El valor de las exportaciones de la cuenta cuentas por cobrar producto de operaciones de exportación es la parte del saldo de esta cuenta que corresponda al total de ventas efectuadas al exterior pendientes de cobro, al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago.

e) Las acciones de propiedad del Estado en la Corporación Andina de Fomento (CAF), así como los derechos que se deriven de esa participación y los reajustes del valor de dichas acciones, que reciban en calidad de aporte de capital las entidades financieras del Estado que se dediquen a actividades de fomento y desarrollo.

f) Los activos que respaldan las reservas matemáticas sobre seguros de vida, en el caso de las empresas de seguros a que se refiere la Ley N.° 26702. Asimismo, para efecto de la determinación del impuesto, las empresas de seguros y de reaseguros tomarán en cuenta el saldo neto de las cuentas corrientes reaseguradoras, deudores y acreedores, de conformidad con las normas que dicte la Superintendencia de Banca y Seguros.

²⁶ AELE, ITAN 2014. Impuesto temporal a los activos netos. 1.ª ed., 2014, p. 24. Recuperado de <http://www.alee.com/descargas/AT%20-%20ITAN%202014.pdf> (consultado el 07-04-2021).

²⁷ Si se desea revisar el texto completo del informe emitido por la Sunat se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i195-2009.htm> (consultado el 07-04-2021).

- g) **Los inmuebles, museos y colecciones privadas de objetos culturales calificados como patrimonio cultural por el Instituto Nacional de Cultura**³² y regulados por la Ley N.° 28296, Ley General del Patrimonio Cultural de la Nación.
- h) **Los bienes entregados en concesión por el Estado de acuerdo al Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos**, aprobado por el Decreto Supremo N.° 059-96-PCM³³ y modificatorias que establecen las normas para la promoción de las inversiones privadas en la infraestructura de servicios públicos, que se encuentran afectados a la prestación de servicios públicos, así como las construcciones efectuadas por los concesionarios sobre los mismos.
- i) **Las acciones, participaciones o derechos de capital de empresas con convenio que hubieran establecido**, dentro del régimen tributario del impuesto a la renta, las normas del impuesto mínimo a la renta con anterioridad a la vigencia de la ley, con excepción de las empresas exoneradas de este último.
- Las empresas con convenio sujetas al impuesto mínimo a la renta deducirán de su base imponible las acciones, participaciones o derechos de capital de empresas gravadas con el impuesto, con excepción de las que se encuentren exoneradas de este último.
- Las excepciones establecidas en los párrafos anteriores de este inciso no serán de aplicación a las empresas que prestan el servicio público de electricidad, agua potable y alcantarillado.
- Aquí resulta de aplicación lo señalado por el artículo 5 del Reglamento de la Ley del ITAN, el cual menciona que para la deducción de las acciones, participaciones o derechos de capital de otras empresas sujetas al impuesto no procederá la deducción cuando dichas empresas se encuentren exoneradas del impuesto.
- Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo anterior a las acciones, participaciones o derechos de capital en empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado.
- j) **La diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable**

32 Cabe indicar que las funciones del Instituto Nacional de Cultura han sido asumidas por el Ministerio de Cultura.

33 Si se desea revisar el contenido completo de esta norma se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-29923/por-temas/7033-decreto-supremo-n-059-96-pcm/file>> (consultado el 07-04-2021).

determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N.° 797 y normas reglamentarias, tratándose de activos revaluados voluntariamente por las sociedades o empresas con motivo de reorganizaciones efectuadas hasta el 31 de diciembre del año anterior al que corresponda el pago, bajo el régimen establecido en el inciso 2 del artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En el caso de los patrimonios fideicometidos a que se refiere el artículo 260 de la Ley N.° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros y los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Tituladoras a los que se refiere la Ley del Mercado de Valores, el fideicomitente que se encuentre obligado al pago del impuesto deberá incluir en su activo el valor de los bienes y/o derechos que le entregue la sociedad tituladora a cambio de la transferencia fiduciaria de activos, los cuales se registrarán por el valor de dicha transferencia, sin que en ningún caso puedan tener un valor menor al de los activos transferidos.

Jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal sobre el ITAN

RTF N.° 07377-8-2010

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación contra la resolución que aceptó la solicitud de devolución del saldo a favor del ITAN no utilizado contra el Impuesto a la Renta, debido a que la controversia se circunscribe a la aplicación de intereses moratorios previsto por el artículo 38 del CT, sin embargo, según se ha señalado en la RTF N.° 05105-1-2008, dicha norma solo contempla la aplicación de intereses para los pagos indebidos o en exceso, lo que no ocurrió en el presente caso en que los pagos fueron por estricto cumplimiento de la obligación tributaria del ITAN.

RTF N.° 00286-9-2011

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de intendencia, que aceptó en parte la solicitud de devolución presentada y autorizó la emisión de notas de crédito por concepto del saldo no aplicado del Impuesto Temporal a los Activos Netos correspondiente al ejercicio 2005. Se señala que la recurrente solicitó la devolución del ITAN por S/ 469,233.00, no obstante la Administración ordenó la devolución de S/ 317,816.00, reteniendo S/ 151,417.00, que fue aplicado contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de julio a diciembre del 2005. Se señala que la Administración desconoció la modificación del porcentaje efectuada por la recurrente, lo que dio como resultado pagos a cuenta por pagar de enero a mayo del 2005, aplicando el saldo a favor del ejercicio anterior a los pagos a cuenta de enero a marzo del 2005, razón por la que giró órdenes de pago por los

pagos a cuenta de marzo a mayo del 2005, lo cual influyó en los pagos a cuenta de julio a diciembre del 2005, al desconocer la Administración la aplicación de dicho saldo a favor en tales periodos, y conllevó a que se aplicara el ITAN pagado por la suma de S/ 151,417.00 a los mencionados pagos a cuenta. No obstante, mediante RTF N.° 15581-8-2010 se indicó que la suspensión de la aplicación del porcentaje para la determinación de los pagos a cuenta de marzo a mayo del 2005, surtió efecto ya que la recurrente cumplió con presentar la declaración que contenía el balance acumulado al cierre del ejercicio, por lo que no correspondía la reliquidación de los pagos a cuenta de enero a marzo del 2005 ni que aplicará contra los pagos de julio a diciembre el ITAN, por lo que procede su devolución.

RTF N.° 16609-4-2010

Se confirma la apelada que declara infundada la reclamación contra la resolución de multa emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, al no haber la recurrente presentado la declaración jurada por el Impuesto Temporal a los Activos Netos en el plazo establecido por ley, siendo de aplicación la rebaja del 80 % de la sanción al haber subsanado la infracción de manera voluntaria sin pago.

RTF N.° 07686-8-2011

Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación contra la resolución que declaró improcedentes las solicitudes de devolución del saldo no aplicado del ITAN de mayo a noviembre del 2005, toda vez que las órdenes de pago giradas por las cuotas de dicho impuesto de mayo a noviembre del 2005 fueron pagadas en julio y setiembre del 2006, por lo que estas cuotas no fueron compensadas contra los pagos a cuenta ni de regularización del Impuesto a la Renta del 2005 y, en consecuencia, al no tener tales pagos la condición de crédito contra el Impuesto a la Renta, no podían ser objeto de devolución a la recurrente.

RTF N.° 03973-4-2016

Se confirma la resolución que declaró infundada la reclamación contra la resolución de intendencia que declaró procedente en parte la solicitud de devolución del Impuesto Temporal a los Activos Netos, dado que parte de los importes pagados por dicho concepto fueron aplicados contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, por lo que no corresponde que sean materia de devolución.

RTF N.° 01076-1-2020

Se revoca la apelada, pues el pronunciamiento de la Administración que niega la aplicación de intereses no se encuentra ajustado a derecho, pues en el caso analizado la solicitud de devolución del saldo no aplicado del ITAN del ejercicio 2007 fue presentada el 22 de mayo del 2012, como estableció la Resolución N.° 02245-1-2017, al disponer darle trámite de solicitud no contenciosa de devolución a dicha solicitud, y el plazo de 60 días hábiles previsto en la Ley N.° 28424 se cumplió el 15 de agosto del 2012, por lo que corresponde la aplicación de intereses, conforme al inciso b) del artículo 38 del Código Tributario.