

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS DEL RECONOCIMIENTO DEL ACTIVO POR “DERECHO DE USO” COMO CONFORMANTE DE LA BASE IMPONIBLE DEL ITAN

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

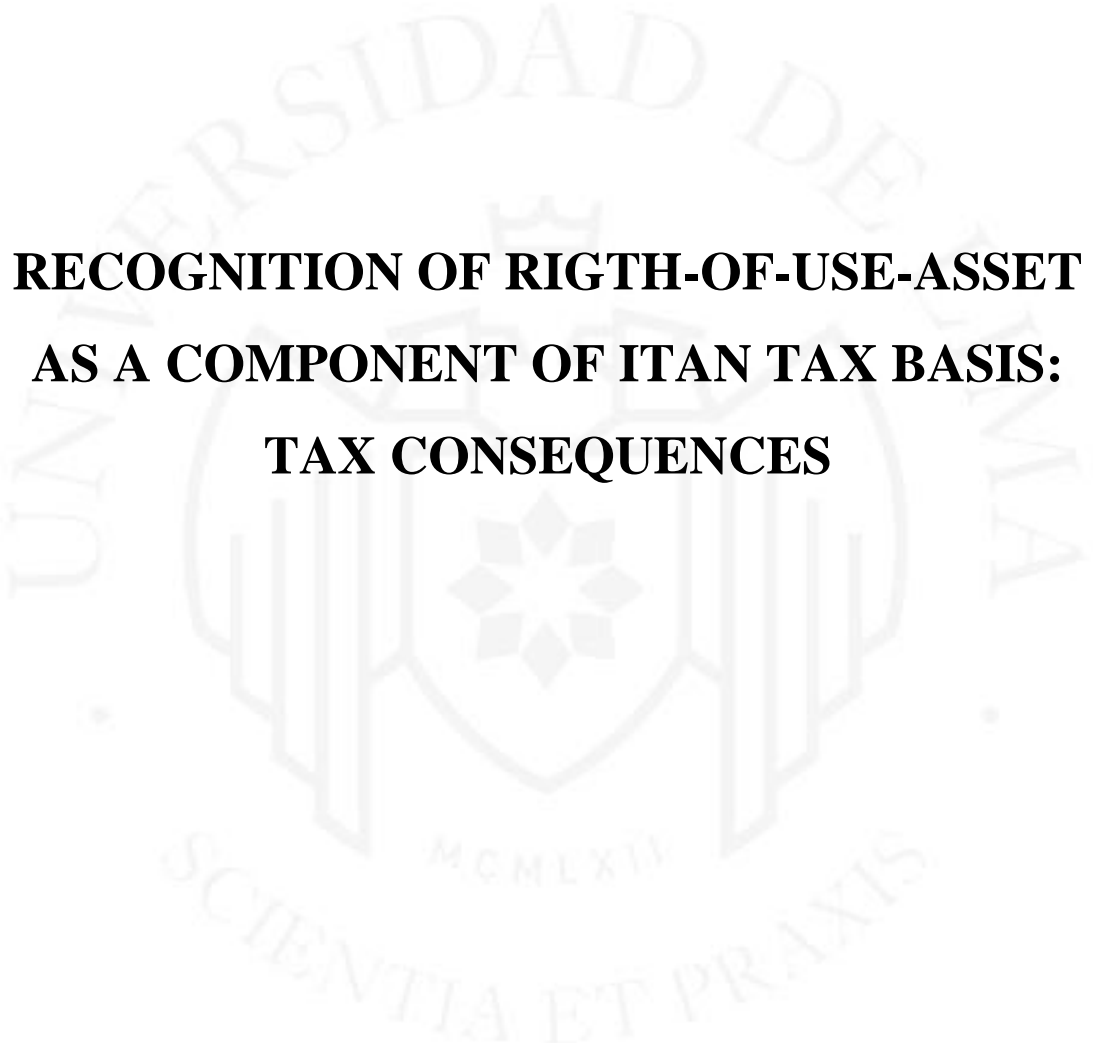
**Glenda Elena Quintana Blas
20162743**

**Vanessa Pamela Abad Lauper
20162689**

**Asesor
Silvia Muñoz Salgado**

Noviembre de 2021



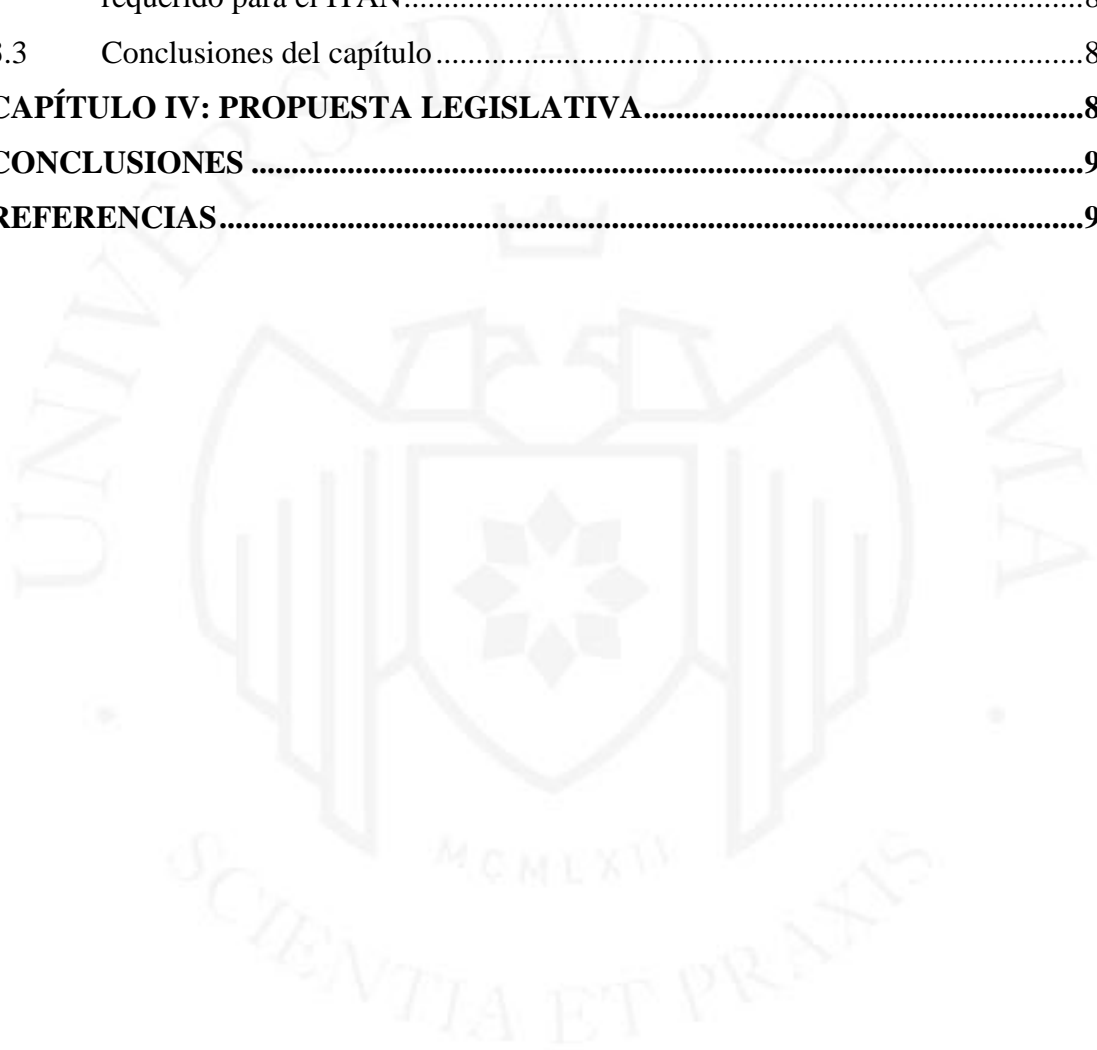


**RECOGNITION OF RIGTH-OF-USE-ASSET
AS A COMPONENT OF ITAN TAX BASIS:
TAX CONSEQUENCES**

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	viii
ABSTRACT.....	ix
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: Breve referencia al impuesto a los activos en el Peru y el mundo ..	2
1.1 Legislación Nacional	2
1.1.1 Antecedentes legislativos	2
1.1.2 Creación del ITAN	8
1.2 Legislación Internacional	16
1.2.1 Uruguay	16
1.2.2 Colombia	18
1.2.3 Argentina	24
1.3 Conclusiones del capítulo	26
CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA POR LA FALTA DE PRECISIÓN DEL TÉRMINO “ACTIVO NETO” COMO BASE IMPONIBLE DEL ITAN.....	27
2.1 Perspectiva contable	28
2.1.1 Antecedente Normativo Contable – Marco Conceptual.....	28
2.1.2 Definición y reconocimiento de “activo” según las normas internacionales de información financiera - NIIF.....	30
2.1.3 Plan Contable General Empresarial.....	43
2.2 Perspectiva jurídica.....	45
2.2.1 Posición de la Administración Tributaria y del Tribunal fiscal.....	45
2.3 Conclusiones.....	55
CAPÍTULO III: TRATAMIENTO DEL DERECHO DE USO Y SUS IMPLICANCIAS EN LA BASE IMPONIBLE DEL ITAN.....	58
3.1 Antecedentes y definiciones de arrendamiento	58
3.1.1 Tratamiento contable de los contratos de arrendamiento	58
3.1.2 Tratamiento civil del contrato de arrendamiento.....	76
3.1.3 Tratamiento jurídico del contrato de arrendamiento	78
3.2 Problemática tributaria relacionada al “derecho de uso” como parte conformante de la base imponible del ITAN.....	80

3.2.1	Necesidad de recurrir a otras normas por falta de definición del término “activo neto”	81
3.2.2	Cambios en las normas contables que afectarían la determinación de la base imponible del ITAN.....	83
3.2.3	El “activo por derecho de uso” no debería afectar la base imponible de un impuesto patrimonial	84
3.2.4	El valor proyectado del activo por “derecho de uso” se opone al valor histórico requerido para el ITAN.....	85
3.3	Conclusiones del capítulo	86
	CAPÍTULO IV: PROPUESTA LEGISLATIVA.....	88
	CONCLUSIONES	90
	REFERENCIAS.....	92



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.1 Porcentajes según tramos de UIT	5
Tabla 1.2 Evolución de la legislación sobre los impuestos a los activos.....	7
Tabla 1.3 Tasa en escala progresiva acumulativa.....	13
Tabla 1.4 Rangos de base gravable y tasa aplicable 2015	21
Tabla 1.5 Rangos de base gravable y tasa aplicable 2016.....	21
Tabla 1.6 Rangos de base gravable y tasa aplicable 2017	22
Tabla 1.7 Rangos de base gravable y tasa aplicable a Personas Naturales.....	23
Tabla 1.8 Cuadro Legislación Comparada sobre impuestos a los activos.....	25
Tabla 2.1 Cuadro comparativo de la definición de activo según el Marco Conceptual 2001 y 2018	43
Tabla 3.1 Cuadro comparativo del impacto en los estados financieros.....	63
Tabla 3.2 Cuadro comparativo del impacto en los estados financieros.....	64

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 3.1 Comparativo del impacto en el Estado de Situación Financiera	74
Figura 3.2 Comparativo del impacto en el Estado de Resultados	75
Figura 3.3 Comparativo del impacto en el Estado de Flujos	75



RESUMEN

Desde la creación y entrada en vigencia del Impuesto Temporal a los Activos Netos – TAN, han surgido muchas interrogantes por la falta de definición y aclaración de algunos términos que la propia Ley introdujo. Aún en el 2021, estos inconvenientes se han mantenido generando que las autoridades tributarias interpreten las disposiciones normativas a su criterio. En algunos casos, han entrado en contradicciones con las posiciones adoptadas por ellos mismos en ejercicios anteriores.

Es así, que a lo largo del presente trabajo de investigación desarrollamos y analizamos los lineamientos establecidos en la Ley del ITAN, en la legislación comparada de impuestos patrimoniales y las principales jurisprudencias emitidas en relación al ITAN a fin de entender el alcance de este tipo de impuestos. Luego, analizamos los lineamientos contables relacionados al activo neto, base fundamental en la determinación del ITAN y en especial del término activo por derecho de uso.

Finalmente, analizamos el impacto tributario de incluir como parte componente de la base imponible del ITAN, al término activo por derecho de uso e incluimos una propuesta legislativa para disminuir la incertidumbre normativa en relación al ITAN.

Palabras clave: ITAN, Impuesto patrimonial, Definición, Remisión a la norma contable, Activo por derecho de uso.

ABSTRACT

Net Fixed Asset Tax (ITAN for its acronyms in Spanish) was created with some important omissions as the definitions of net asset (a component of tax basis). This situation hasn't changed so far. For this reason, Tax Authority has been issuing opinions with their own judgement about the tax treatment of an item. Sometimes, this opinion differs from a previous one, issued by the same authority.

In this context, we explain and analyze the criteria applied in ITAN Law, similar taxes in America Latina and the most significant opinions issued by Tax Authority related to ITAN, in order to understand the scope of this type of tax. Then, we analyze the accounting rules related to net asset and right-of-use-asset.

Finally, we analyze the tax consequences after considering the right-of-use-asset as part of ITAN tax basis. At the end of this work, we suggest a legal proposal to reduce the uncertainty related to ITAN.

Keywords: ITAN, Wealth tax, Definition, Reference to accounting rules, Right-of-use-asset.

INTRODUCCIÓN

El Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN, es un impuesto al patrimonio, que grava los activos netos consignados en el balance general 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. Al respecto, no existe en la norma tributaria un concepto de “activo neto”, ello ha motivado que la Administración Tributaria acuda a las normas contables para suplir este vacío normativo.

Por otro lado, con el transcurso de los años, las actividades económicas han ido cambiando y con ello las normas internacionales de contabilidad y las normas internacionales de información financiera, lo cual ha generado cambios en el reconocimiento de los activos y pasivos de las Compañías.

Es así que a través de los años, la Administración Tributaria ha tomado ciertas posiciones tributarias respecto de que valores contables deben considerarse como activo para efectos de la determinación del ITAN y cuales no deben ser considerados.

Al respecto, en un reciente Informe de la Administración Tributaria se absolvió una consulta vinculada a la determinación de la base imponible del ITAN, el cual concluye que el derecho de uso de bienes que son alquilados bajo contratos de arrendamiento operativo debe formar parte de la base imponible para el cálculo de este impuesto.

En ese sentido, este trabajo busca evaluar cuales son las implicancias tributarias de la posición adoptada por la Administración tributaria en relación con el derecho de uso por arrendamiento operativo como conformante de la base imponible del ITAN.

Para cumplir nuestro cometido, hemos estructuramos este trabajo en tres capítulos. En el primer capítulo haremos una referencia al impuesto a los activos en Perú y en el mundo. Luego, en el segundo capítulo, analizamos la problemática por la falta de precisión del término “activo neto” en la ley tributaria. Finalmente, en el capítulo tercero, abordamos el tratamiento del derecho de uso y sus implicancias como conformante de la base imponible del ITAN.

CAPÍTULO I: BREVE REFERENCIA AL IMPUESTO A LOS ACTIVOS EN EL PERU Y EL MUNDO

1.1 Legislación Nacional

1.1.1 Antecedentes legislativos

Los impuestos a los activos netos en la norma peruana datan de la década del 90, es así como el en año 1992 entró en vigencia el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR), el cual se incluyó en el artículo 118^{o1} del capítulo XVI de la Ley del Impuesto a la Renta.

Posteriormente, mediante Decreto Legislativo N° 774 se establecieron los artículos del 109° al 116° que regulaban el Impuesto Mínimo a la Renta, el cual gravaba con la tasa del 2% los activos “netos” de los contribuyentes perceptores de tercera categoría. Ello implicaba que si los contribuyentes tenían utilidad o pérdida tributaria gravaban el impuesto.

Desde su creación, dicho impuesto generó diversas controversias y discrepancias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, tal es así que diversas empresas interpusieron una acción de amparo, la cual fue declarada fundada por la vulneración del principio de legalidad.

Tiempo después, debido a las críticas a este impuesto por parte de los contribuyentes, mediante STC N° 646-1996-AA/TC se declaró inconstitucional al IMR; al respecto, uno de los criterios considerados como fundamento en 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, según lo siguiente:

Que, según se desprende del artículo 109 y 110 del Decreto Legislativo N.º 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 del propio impuesto a la renta que

¹El artículo 118° establecía que para gravar el IMR, el impuesto a la renta para las personas jurídicas no podía ser menor a 2% de valor de sus activos netos. En el caso de las entidades bancarias y financieras, el impuesto mínimo se calculará sobre el 50% del activo.

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* [énfasis añadido].

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* [énfasis añadido], que en el caso del Impuesto Mínimo a la Renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado.

Luego de la derogación del Impuesto Mínimo a la Renta, mediante Ley N° 26777 (1997) se crea el Impuesto Extraordinario a los Activos netos (IEAN), el cual gravaba con la tasa del 0.5% los activos “netos” de los contribuyentes perceptores de tercera categoría y cuya base imponible era el valor de los activos netos consignado en el balance general ajustado por inflación cerrado al 31 de Diciembre de 1997, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta (p. 1).

Respecto de la declaración y pago, el artículo 6 de la Ley N° 26777 señalaba que: El impuesto podía ser cancelado al contado o en forma fraccionada en nueve cuotas mensuales sucesivas, dicho pago se realizaría con la presentación de la declaración jurada y en caso de pago fraccionado, las cuotas serán la novena parte

del impuesto total actualizadas de acuerdo con la variación del Índice de Precios al Por mayor (IPM).

Asimismo, el artículo 7 de la referida Ley señalaba que el monto efectivamente pagado podría utilizarse como créditos sin derecho a devolución, contra pagos a cuenta o regularización del Impuesto a la Renta. Los pagos a cuenta contra los que se aplicará dicho crédito serán los correspondientes a los períodos tributarios desde el mes de mayo hasta el mes de diciembre de 1998. El saldo, si lo hubiere, será aplicado exclusivamente contra el pago de la regularización del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 1999 y 2000 (Ley 26777, 1997, pp. 1-2).

Posteriormente, mediante Ley N° 26999, se prorroga la aplicación del IEAN hasta el 31 de diciembre de 1999 y se reduce la tasa a 0.2%.

Adicionalmente, mediante STC N° 2727-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional señaló que el IEAN no vulneraba el principio de no confiscatoriedad², debido a que los activos netos se instituyen como manifestación de capacidad contributiva en cuanto se trata de impuestos al patrimonio.

Luego de terminada la vigencia de este impuesto y ante la disminución de recaudación por parte del Estado, en el ejercicio 2002 a través de la Ley 27804 se crea el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, el cual era un impuesto aplicable a partir del 01 de enero de 2003, cuya base imponible eran los activos netos de la empresa según balance cerrado al 31 de diciembre del año anterior, actualizado por el Índices de Precios al por Mayor (IPM); asimismo, se pagaba sobre la base de porcentajes según tramos determinados por UIT de acuerdo a la siguiente tabla:

² [...] la libertad que tiene el legislador para imponer cargas tributarias solo esta limitada por lo establecido en el artículo 74° de la Constitución, lo que conlleva al uso de fórmulas razonables y proporcionales a los objetivos que se pretende conseguir. En el caso del IEAN, la fórmula empleada es gravar el patrimonio para obtener ingresos relacionados (y en proporción) con la manifestación de riqueza que puede derivarse de la propiedad. En relación con el principio de no confiscatoriedad señaló este Colegiado: [...] Ciertamente, el principio de no confiscatoriedad no resulta afectado, como se ha expuesto en la demanda, si el legislador tributario decide que se imponga con cargas fiscales a la propiedad. La Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones fiscales. En consecuencia, el Estado, a través de sus órganos constitucionales competentes, es libre de crear la clase de impuestos que considere atendible, sin más límites que los que emanen del propio texto constitucional y, fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74°. De manera que dentro del amplio margen de libertad para establecer aquello que ha de ser gravado, y que al legislador corresponde adoptar, también puede gravarse la propiedad [...].

Tabla 1.1

Porcentajes según tramos de UIT

Tasa	Activos Netos
0%	Hasta 160 UIT
0.25%	Por exceso de 160 UIT y hasta 806 UIT
0.50%	Por exceso de 806 UIT y hasta 1612 UIT
0.75%	Por exceso de 1612 UIT y hasta 3225 UIT
1.00%	Por exceso de 3225 UIT y hasta 4838 UIT
1.50%	Por exceso de 4838 UIT

Nota. De la Ley N° 27804 Ley que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, 2002, (<https://busquedas.elperuano.pe/download/full/4v5HT3vOKoC9fGQXIrNVTu>)

Al respecto, a pesar de que la naturaleza de este impuesto era de un “anticipo el pago del impuesto a la renta”, éste era calculado sobre la base de los activos netos y no sobre la renta obtenida o proyectada; es decir, se consideraba el valor del patrimonio de los contribuyentes para establecer el pago de este impuesto, lo cual generaba el mismo cuestionamiento que tuvo el Impuesto Mínimo a la renta (IMR).

Por este motivo, en setiembre de 2004, mediante la sentencia N°033-2004-AI/TC se declara fundada la demanda de inconstitucionalidad del Anticipado Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR); en dicha sentencia, el Tribunal Constitucional señaló que respecto del Impuesto a la renta, los activos por si mismos no pueden ser considerados como una manifestación de capacidad contributiva³.

Después de la eliminación de este impuesto, se presentó el proyecto de Ley N°12021/2004-PE el cual plantea la creación del Impuesto Temporal a los activos netos (ITAN) aplicable a partir del 01 de enero de 2005 para los perceptores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la renta, la tasa propuesta era del 1%.

Al respecto, en la Exposición de motivos del Proyecto de Ley (2004) señalaba lo siguiente:

Los ingresos tributarios del Gobierno Central y en consecuencia el Presupuesto Público para el ejercicio fiscal 2005, se han visto afectados por la sentencia del

³ [...] 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° 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. [...]

Tribunal Constitucional recaída en la Acción de Inconstitucional N° 033-2004-AI/TC que declaró inconstitucionales la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804 y el artículo 125° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, que crearon y regularon el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta lo cual imposibilita el cumplimiento de las obligaciones del Estado.

Por esta razón, se propone que el ITAN se aplique de manera temporal entre el 01.01.05 hasta el 31.12.06.

Así pues, luego del análisis de la comisión de Economía e Inteligencia financiera se recomendó la aprobación de dicho proyecto de Ley con algunas correcciones en la aplicación de la tasa.

Por consiguiente, el 21 de diciembre de 2004 se aprobó la Ley N°28424, Ley del Impuesto Temporal a los activos Netos.

A continuación, presentamos un cuadro comparativo en donde podemos observar de manera resumida la evolución de la legislación nacional relacionada con el impuesto a los activos:

Tabla 1.2

Evolución de la legislación sobre los impuestos a los activos

Impuesto	Norma tributaria	Vigencia	Sujetos del impuesto	Base Imponible	Tasa	Comentarios
Impuesto mínimo a la Renta - IMR	Artículos 109° - 116° del DL 774.	1992-1997	Perceptores de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior.	2%	- Se podía aplicar como crédito contra el IR - Se declaró inconstitucional por el TC (STC646-1996-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.	0.50%	- No tenía importe mínimo imponible - Se podía aplicar como crédito contra el IR, sin devolución. - Se declaró constitucional por el TC (STC2727-2002-AA/TC)
Anticipo adicional al Impuesto a la Renta - AAIR	Ley 27804	Enero 2003 - Nov 2004	Generadores de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior.	0.25% - 1.25%	-El importe mínimo no imponible era de S/512,000. - Se podía aplicar como crédito contra el IR, con devolución. - Se declaró inconstitucional por el TC (STC034-2004-AI/TC)
Impuesto Temporal a los activos netos - ITAN	Ley 28424	2005 - actualidad	Generadores de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior.	2005 - 2006: 0.6% 2007 - 2008: 0.5% 2009 en adelante: 0.4%	-El importe mínimo no imponible era de S/5,000,000 en 2005 y 2006; a partir del 2007, el mínimo no imponible es de S/1,000,000. - Se podía aplicar como crédito contra el IR, con derecho a devolución.

Nota. De la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos AELE, 2014.

1.1.2 Creación del ITAN

A. Naturaleza y lineamientos dictados por el tribunal constitucional

Como hemos señalado en párrafos anteriores, de acuerdo con el dictamen de la Comisión de Economía e Inteligencia Financiera del Congreso de la República, la creación del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) se aprobó principalmente con la intención de cubrir la brecha en la recaudación tributaria por la eliminación del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, con una vigencia inicial de dos años contada a partir del 01 de enero de 2005 hasta el 31 de diciembre 2006. Luego, se postergó su vigencia hasta el 31 de diciembre de 2007, en aplicación de lo señalado por el artículo 8° de la Ley N° 28929.

Posteriormente, a través del Decreto Legislativo N°976, el cual fue emitido bajo el amparo de lo dispuesto por la Ley N° 28932⁴, publicado en marzo de 2007, y con vigencia desde el 01 de enero de 2008, se estableció un cronograma de reducción gradual de la tasa del Impuesto Temporal a los Activos Netos para el año 2008 y para los años a partir del 2009.

Como se observa, con el Decreto Legislativo N° 976 aplicable a partir del 01 de enero de 2008, se ha extendido la vigencia del Impuesto Temporal a los Activos Netos de manera indefinida, toda vez que no se ha establecido una fecha tope para su aplicación

Ahora bien, mediante Decreto Supremo N 025-2005-EF se aprobó el Reglamento a la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, en el cual se señalan precisiones respecto de las exoneraciones, base imponible, declaración, pago y aplicación contra el pago a cuenta del Impuesto a la Renta.

Po otro lado, respecto de lo lineamientos dictados por el Tribunal Constitucional, el Impuesto Temporal a los activos netos es un impuesto al patrimonio que grava los activos netos como manifestación de capacidad contributiva, es así como en el expediente N°03797-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional señala lo siguiente:

Es válido hacer referencia a que los impuestos al patrimonio están constituidos por *los ingresos que obtiene el fisco al gravar el valor de los bienes y derechos que*

⁴ Esta Ley delegó en el Poder Ejecutivo facultades para, en un plazo de 90 días calendario, entre otros, “modificar las normas que regulan el Impuesto Temporal a los Activos Netos y el Impuesto a las Transacciones Financieras, a fin de lograr mayor eficiencia, equidad y simplicidad del Sistema Tributario Nacional, reduciendo paulatinamente las alícuotas hasta su eliminación”.

constituyen la propiedad, así como su transferencia [énfasis añadido]. En este orden de ideas, comprenden conceptos recogidos por nuestra legislación tributaria, como el Impuesto Predial, el Impuesto de Alcabala, el Impuesto Vehicular, etc. Resulta evidente cómo el patrimonio se configura como uno de los principales índices de capacidad económica y, por ello, los impuestos al patrimonio tienen un importante objetivo: " ... facilitar la lucha contra el fraude mediante la aportación de información de las fuentes de riqueza ...; una especie de censo de la riqueza de los ciudadanos con evidentes funciones de control tributario sobre esta y sus posibles transmisiones.

[...] De un análisis comparativo de lo expresado en el párrafo anterior con lo señalado por la Ley 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, se desprende que, por su propia naturaleza, este impuesto comparte la característica de patrimonial, por cuanto toma como *manifestación de capacidad contributiva los activos netos, es decir, la propiedad*, [énfasis añadido] y es bajo este presupuesto que se analiza el caso en cuestión.

Como se observa, el Tribunal Constitucional considera que el ITAN es un impuesto patrimonial y señala que los impuestos patrimoniales gravan el valor de los bienes y derechos que constituyen la propiedad. Es así como el ITAN, por su propia naturaleza, es un impuesto que grava los activos netos o la "propiedad" según lo señalado en la sentencia por el Tribunal Constitucional como manifestación de capacidad contributiva.

En ese sentido, es importante definir qué se entiende como "propiedad" bajo nuestro ordenamiento jurídico. Al respecto, el Código Civil, en su artículo N° 923, define la propiedad como: "el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar de un bien. Debe, ejercerse en armonía con el interés social y dentro de los límites de la ley"

Considerando lo señalado en el Código Civil, a continuación, desarrollaremos que significa el uso, disfrute, disposición y reivindicación de un bien:

i. Usar

El derecho a usar es el poder servirse del bien, por ejemplo, se usa un automóvil valiéndose de él como medio de transporte de un lugar a otro o se usa la casa quien habita en ella. (Avendaño Valdez, 1984, p. 101)

Asimismo, es importante resaltar que el usar es “poder utilizar el bien de acuerdo con su naturaleza o destino. Este atributo presupone, desde luego el derecho a poseer, pues es la manera como el propietario ejercita los demás atributos y sin ella no puede beneficiarse del bien”. (Arias Schreiber Pezet, 2011, p. 190)

Por tanto, como se ha señalado en los párrafos anteriores podemos entender que “usar” se refiere a utilizar el bien conforme su naturaleza, sin alterar su sustancia y que supone la posesión de este.

ii. Disfrutar

El derecho de gozar o disfrutar es aquel por el cual el dueño obtiene para sí el aprovechamiento del bien, se trate de sus frutos como de sus productos e incluye su consumo, cuando el bien es consumible (Arias Schreiber Pezet 2011, p. 190)

Así, por ejemplo, “se explota una casa arrendándola, se disfruta de un negocio industrial haciéndolo producir, es en el disfrute donde la propiedad adquiere contenido económico, importancia social y a veces también política; por ello, es este el atributo que debe armonizar con el interés social”. (Avendaño Valdez, 1984, pp. 101-102)

Por tanto, el disfrutar del bien significa el poder consumirlo o aprovecharlo económicamente.

iii. Disponer

Disponer es prescindir del bien, ya sea jurídica o físicamente. Por ejemplo, un acto de disposición es la enajenación del bien o hipotecarlo o destruirlo. La disposición es la facultad de transferir la propiedad, la facultad de disponer no deriva del derecho de propiedad sino de la relación de titularidad o pertenencia que se tiene sobre este. (Roger Vidal Ramos)

Por lo tanto, el disponer del bien es la libertad que tiene el dueño tanto material como jurídico para consumirlo, afectarlo, traspasándolo de ellos a título gratuito u oneroso.

iv. Reivindicar

La reivindicación está prevista en el artículo 927 del Código Civil y es aquella mediante la cual el propietario recurre a la justicia reclamando el objeto de su propiedad y evitando la intromisión de un tercero ajeno a derecho (ej. recuperación de un bien, reconocimiento de la propiedad, entre otros.)

En ese sentido, por reivindicación se entiende la recuperación de lo propio, luego del despojo o de la indebida posesión o tenencia por quien carecía de derecho de propiedad sobre la cosa, y se habla y escribe sobre la «acción reivindicatoria» definiéndola como aquella que corresponde al propietario no poseedor contra el poseedor no propietario'. Se trata entonces de la recuperación por el propietario de la posesión de la que ha sido privado. (Palacios Pareja, 2002, p. 83)

Ahora bien, considerando que el Impuesto Temporal a los activos netos grava los “activos netos” al cierre del balance y que según lo señalado por el Tribunal Constitucional, este correspondería a la “propiedad” del contribuyente, es preciso evaluar si todos los activos al cierre del balance pueden calificar como “propiedad” de acuerdo con las características antes mencionadas.

B. Sujetos obligados y exonerados

Los sujetos obligados a pagar el Impuesto Temporal a los Activos Netos son aquellos generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta calculado al 31 de diciembre del año anterior.

Cabe precisar que en el artículo 3 de la ley del Impuesto temporal a los Activos Netos se establece una serie de exoneraciones. Al respecto, mediante Decreto Legislativo 976, vigente a partir del 01 de enero de 2008, se estableció la vigencia indefinida del ITAN; pero en este no se especificó el plazo de vigencia de las exoneraciones previstas en el artículo 3° de la Ley del ITAN, por lo que tales exoneraciones no tenían plazo de vigencia.

Por otro lado, el inciso e) del artículo 2° del DL 997, vigente a partir del 16 de marzo de 2007, estableció que toda exoneración, incentivo o beneficio tributario no podrá

exceder de seis años; por lo que, aquel que haya sido concedido sin plazo de vigencia se extenderá como máximo por dicho periodo.

En consecuencia, tales exoneraciones dispuestas en la Ley del Impuesto temporal a los activos netos se consideraron otorgadas por un plazo de seis años, computables desde el 01 de enero de 2008 hasta el 31 de diciembre de 2013.

En el año 2012, con la incorporación de la norma VII al Título preliminar del Código Tributario, mediante Decreto Legislativo 1117, se genera nuevamente la discusión sobre la vigencia de las exoneraciones del ITAN.

Al respecto, la Única Disposición Complementaria Transitoria del DL 1117 estableció que la nueva Norma VII resulta de aplicación a las exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios que hayan sido concedidos sin señalar plazo de vigencia y que se encuentren vigentes.

C. Base imponible

La base imponible, según lo dispuesto en la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos está constituido por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado y cerrado al 31 de diciembre del periodo anterior.

Al respecto, cabe destacar que en el artículo 4 del Reglamento a la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, se señala que la base imponible será determinada según lo siguiente:

[...] 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* [énfasis añadido].

Asimismo, mediante el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia 087-2009-SUNAT, se establece que:

“A partir del ejercicio 2009, el monto del ITAN se determinará sobre la base del *valor histórico de los activos netos de la empresa* [énfasis añadido], según balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará de aplicación a los sujetos del ITAN a los que les alcance la suspensión del régimen de ajuste por inflación con incidencia tributaria dispuesta por la Ley N° 28394, en tanto se mantenga dicha suspensión

Como se observa, para efectos de la determinación de la base imponible, el Reglamento de la Ley de ITAN y la Resolución de Superintendencia 087-2009-SUNAT han señalado que la base imponible debe ser el valor histórico de los activos netos.

D. Determinación del ITAN

Para la determinación del impuesto a la Renta se realiza un cálculo sobre la base del valor de los activos netos menos las deducciones establecidas en el artículo 5 de la Ley del ITAN.

Al respecto, en cuanto a la tasa aplicable inicialmente tuvo una escala progresiva acumulativa de:

Tabla 1.3

Tasa en escala progresiva acumulativa

Tasa	Activos Netos
0%	Hasta S/ 5,000,000
0.6%	Por el exceso de S/5,000,000

Nota. De la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, 2004.

Después, con el Decreto Legislativo 971, emitido el 24 de diciembre de 2006, se modificó la escala progresiva de acuerdo con lo siguiente:

Tabla 1.3*Tasa en escala progresiva acumulativa*

Tasa	Activos Netos
0%	Hasta S/ 1,000,000
0.5%	Por el exceso de S/1,000,000

Nota. De la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, 2006.

Luego de ello, se emite el Decreto Legislativo 976, vigente a partir del 01 de enero de 2008, que en su único artículo establece el siguiente cronograma para la reducción gradual de la tasa aplicable al ITAN:

Tabla 1.4*Cronograma de tasa en escala progresiva acumulativa*

Periodo	Tasa	Activos Netos
Desde el 01 de enero al 31 de diciembre de 2008	0%	Hasta S/ 1,000,000
	0.5%	Por el exceso de S/1,000,000
A partir del 01 de enero de 2009	0%	Hasta S/ 1,000,000
	0.4%	Por el exceso de S/1,000,000

Nota. De la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, 2008.

Como se observa, la tasa aplicable para el Impuesto Temporal a los Activos Netos ha sufrido cambios a lo largo de los años; al respecto, es importante señalar que como se observa en el cuadro anterior, la tasa actual aplicable es el 0.4% por los activos netos al cierre del balance al 31 de diciembre del ejercicio anterior que exceden el importe de S/1,000,000.

E. Declaración Jurada y aplicación como crédito contra el Impuesto a la Renta

En cuanto a la Declaración Jurada, ésta se presenta durante los primeros días del mes de abril del ejercicio al que corresponda el pago, pudiendo pagarse al contado o en forma

fraccionada hasta en nueve cuotas mensuales sucesivas. El monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, podrá ser utilizado como crédito:

- Contra los pagos a cuenta del régimen general del Impuesto a la Renta de los periodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el impuesto
- Contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable al que corresponda.

Ahora bien, mediante Resolución de Observancia Obligatoria, el Tribunal Fiscal ha dispuesto que:

Se puede solicitar la compensación del saldo no utilizado del Impuesto Temporal a los Activos Netos conforme con lo previsto por el artículo 40° del Código Tributario donde indica la posibilidad de compensar una deuda tributaria a solicitud de parte, para lo cual es necesario que la deuda tributaria y el crédito coexistan, sean administrados por la misma entidad, su recaudación constituya ingreso para ésta y correspondan a periodos no prescritos. (Resolución del Tribunal Fiscal N°03885-8-2021, 2021)

Como se observa, el contribuyente puede solicitar la compensación del saldo no utilizado del ITAN con otros impuestos mediante una solicitud de parte a la Administración Tributaria.

F. Devolución del ITAN

El artículo 8° de la Ley de ITAN dispone que en caso de que se opte por la devolución de dicho impuesto, este derecho únicamente se generará con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del año correspondiente.

Para solicitar la devolución el contribuyente deberá sustentar la Pérdida Tributaria o el menor Impuesto obtenido sobre la base de las normas del régimen general. La devolución deberá efectuarse en un plazo no mayor de sesenta (60) días de presentada la solicitud. Vencido dicho plazo el solicitante podrá considerar aprobada su solicitud.

Asimismo, de acuerdo con la Administración Tributaria:

“Los pagos por ITAN realizados con posterioridad a la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta o al vencimiento del plazo para tal efecto, lo que hubiera ocurrido primero, no son susceptibles de devolución” (Informe N°034-2007-SUNAT, 2007).

Los referidos pagos son deducibles para la determinación de la renta neta de tercera categoría del ejercicio gravable al cual corresponde dicho tributo, en tanto se cumpla con el principio de causalidad.

De acuerdo con lo señalado por la Administración Tributaria en el Informe, el pago de ITAN es crédito y susceptible a devolución si se realiza antes del vencimiento del plazo de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, caso contrario podrá ser considerado como gastos toda vez que se cumpla con el principio de causalidad.

Ahora bien, el 31 de diciembre de 2020, mediante la Ley N° 31104 se dispuso que la Administración Tributaria podrá devolver el exceso pagado en el año 2020 mediante abono en cuenta del contribuyente en un plazo no mayor de 30 días hábiles de presentada la solicitud. Transcurrido dicho plazo el solicitante podrá considerar aprobada su solicitud.

1.2 Legislación Internacional

En la Legislación de América Latina podemos observar que los órganos reguladores tributarios de otros países también contemplan o contemplaban dentro de su regulación el pago de impuestos patrimoniales o a los activos, los cuales describiremos a continuación:

1.2.1 Uruguay

El sistema tributario uruguayo comprende impuestos indirectos e directos, los principales impuestos directos aplicados a las empresas son los siguientes:

- Impuesto a la Rentas por Actividades Económicas (IRAE), a una tasa del 25%;
y,
- Impuesto al Patrimonio (IP), a una tasa del 1.5%.

El Impuesto al Patrimonio, es un impuesto que grava los activos que las empresas tienen en el país al cierre del ejercicio anual.

El artículo 1° del Título 14 - Impuesto al Patrimonio (IP) establece que los sujetos pasivos de este impuesto son, entre otros:

C) Quienes están comprendidos en el inciso final del artículo 5° del Título 4 del Texto Ordenado 1996. Interpretase que, quienes tributen IRAE en ejercicio de la opción prevista en el inciso primero del artículo referido, podrán asimismo optar por tributar este impuesto en calidad de contribuyentes, en lo que refiere al patrimonio afectado a obtener las rentas incluidas en el literal C) de dicho artículo. En caso de ejercer la opción, deberá liquidarse este impuesto por el mismo lapso que se liquide el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.

D) Las personas jurídicas constituidas en el extranjero incluidas en el artículo 5° del Impuesto a las Rentas de los No Residentes, de este Texto Ordenado.

A efectos de asegurar la recaudación de impuesto sobre el patrimonio fiscal de personas físicas o jurídicas extranjeras, la norma ha establecido como agentes de retención, entre otros, a las entidades comprendidas en el IRAE que fueran deudoras de personas físicas domiciliadas en el extranjero o de personas jurídicas constituidas en el exterior que no actúen en el país por medio de un establecimiento permanente.

Los contribuyentes del IRAE deberán analizar los saldos pasivos (acreedores) con el exterior que mantengan al 31 de diciembre de cada año a los efectos de determinar si corresponde tributar IP como responsables sobre los mismos, en el entendido que dichos saldos constituyan para la contraparte no residente un activo gravado en la República.

Están exentos del IP y, por tanto, no están sujetos a la retención referida, los préstamos y depósitos de personas físicas y jurídicas del exterior y los saldos de precio de importaciones. Cabe destacar que las normas consideran comprendidas dentro del concepto de saldos de precio de importaciones a efectos de la exoneración antedicha, a las deudas por adquisición de bienes en el exterior de la República o en recintos aduaneros, depósitos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y zonas francas.

Asimismo, el artículo 7° de este Título estipula cómo debe determinarse el patrimonio señalando que: “El patrimonio se determinará por la diferencia de activo y pasivo ajustado fiscalmente de acuerdo con el Título y su reglamentación. El patrimonio comprenderá todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República.” (art. 7, Título 14 – Impuesto al Patrimonio de Uruguay)

Por otro lado, en el artículo 45° de este Título, se indican las tasas aplicables a la base imponible, el cual para las personas jurídicas será del 1.5%.

Excepcionalmente, en el caso de bancos y casas financieras la tasa del impuesto es de 2,8% y para las empresas residentes, domiciliadas, constituidas o ubicadas en países o jurisdicciones de baja o nula tributación la tasa aplicable es de 3%.

Asimismo, en el caso del patrimonio afectado a explotaciones agropecuarias está exonerado del IP siempre que el valor de los activos afectados no supere las UI 30,000,000 (aproximadamente US\$ 1.450.000).

En caso de superar esta cifra, el patrimonio quedará sujeto al IP, debiendo tributar asimismo una sobretasa que recaerá sobre la totalidad del patrimonio afectado a la explotación agropecuaria. La alícuota única de esta sobretasa, aplicable sobre el total del patrimonio, oscila entre el 0,7% y 1,5% (dependiendo del valor de los activos afectados a la referida actividad).

De lo expuesto, se puede observar que la normativa del impuesto sigue el criterio de la territorialidad, por lo cual se computan para liquidar el impuesto los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Uruguay. No obstante, cuando existen activos en el exterior y activos exentos, para determinar el monto imponible sólo se deduce del activo gravado el importe de las deudas computable que exceda el valor de dichos activos.

1.2.2 Colombia

La creación del Impuesto a la Riqueza obedeció a la necesitada recaudación fiscal del Gobierno en el año 2015, este reemplaza al Impuesto al patrimonio creado en 2007 que tuvo como vigencia cuatro años.

Ahora bien, el Impuesto a la Riqueza creado por la Ley 1739 en diciembre de 2014, establece que los sujetos pasivos de este impuesto son, entre otros:

- Las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, las personas jurídicas y sociedades de hecho, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.
- Las sociedades y entidades extranjeras respecto de su riqueza poseída directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
- Las sociedades y entidades extranjeras respecto de su riqueza poseída indirectamente a través de sucursales o establecimientos permanentes en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.

Al respecto, para el caso de los contribuyentes del impuesto a la riqueza señalados en el último numeral, el deber formal de declarar estará en cabeza de la sucursal o del establecimiento permanente, según sea el caso. (Ley 1739 – Impuesto a la Riqueza de Colombia, 2014)

Asimismo, el artículo 3° de la citada Ley establece que el Impuesto a la Riqueza se genera por la posesión de esta al 1° de enero del año, cuyo valor sea igual o superior a \$1.000 millones de pesos. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente *al total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha* [énfasis añadido].

Por su parte, el artículo 4° de la Ley señala que la base gravable del impuesto a la riqueza es el valor del patrimonio bruto de las personas jurídicas y sociedades de hecho poseído a 1° de enero de 2015, 2016 y 2017 menos las deudas a cargo de las mismas vigentes en esas mismas fechas, y en el caso de personas naturales y sucesiones ilíquidas, el patrimonio bruto poseído por ellas a 1° de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018 menos las deudas a cargo de las mismas vigentes en esas mismas fechas, determinados en ambos casos conforme a lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto.

Adicionalmente dicho artículo señala que para la determinación de la base gravable se deben excluir el valor patrimonial de los siguientes bienes:

- En el caso de las personas naturales, las primeras 12.200 UVT del valor patrimonial de la casa o apartamento de habitación.
- El valor patrimonial neto de las acciones, cuotas o partes de interés en sociedades nacionales poseídas directamente o a través de fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva, fondos de pensiones voluntarias, seguros de pensiones voluntarias o seguros de vida individual determinado conforme a las siguientes reglas: En el caso de acciones, cuotas o partes de interés de sociedades nacionales, poseídas a través de fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva, fondos de pensiones voluntarias, seguros de pensiones voluntarias o seguros de vida individual el valor patrimonial neto a excluir será el equivalente al porcentaje que dichas acciones, cuotas o partes de interés tengan en el total de patrimonio bruto del patrimonio autónomo o del fondo de inversión colectiva, del fondo de pensiones voluntarias, de la entidad aseguradora de vida, según sea el caso, en proporción a la participación del contribuyente.
- El valor patrimonial neto de los bienes inmuebles de beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo de pasajeros, así como el valor patrimonial neto de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria.
- El valor patrimonial neto de los activos fijos inmuebles adquiridos y/o destinados al control y mejoramiento del medio ambiente por las empresas públicas de acueducto y alcantarillado.
- Respecto de los contribuyentes de que tratan los numerales 4 y 5 del artículo 292-2 del Estatuto Tributario que sean entidades financieras del exterior el valor de las operaciones activas de crédito realizadas con residentes fiscales colombianos o sociedades nacionales así como los rendimientos asociados a los mismos.
- Respecto de los contribuyentes de que tratan los numerales 4 y 5 del artículo 292-2 del Estatuto Tributario, el valor de las operaciones de leasing internacional así como los rendimientos financieros que de ellas se deriven, cuyos objetos sean activos localizados en el territorio nacional.
- En el caso de los extranjeros con residencia en el país por un término inferior a cinco (5) años, el valor total de su patrimonio líquido localizado en el exterior.

Además en el artículo 5° se señala que la tarifa del Impuesto a la Riqueza se determina en base a las siguientes tablas:

a) Para personas jurídicas

Tabla 1.4

Rangos de base gravable y tasa aplicable 2015

TABLA IMPUESTO A LA RIQUEZA PERSONAS JURIDICAS AÑO 2015			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
Límite inferior	Límite Superior		
>0	<2.000.000.000	0.20%	(Base gravable) * 0,20%
>=2.000.000.000	<3.000.000.000	0.35%	((Base gravable - \$2.000.000.000) * 0,35 %) + \$4.000.000
>=3.000.000.000	<5.000.000.000	0.75%	((Base gravable - \$3.000.000.000) * 0,75 %) + \$7.500.000
>=5.000.000.000	En adelante	1.15%	((Base gravable - \$5.000.000.000) * 1,15 %) + \$22.500.000
El símbolo de asterisco (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>) se entiende como mayor que. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que; El símbolo (<) se entiende como menor que.			

Nota. De la Ley 1739 Impuesto a la Riqueza

Tabla 1.5

Rangos de base gravable y tasa aplicable 2016

TABLA IMPUESTO A LA RIQUEZA PERSONAS JURIDICAS AÑO 2016			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
Límite inferior	Límite Superior		
>0	<2.000.000.000	0.15%	(Base gravable) * 0,15%
>=2.000.000.000	<3.000.000.000	0.25%	((Base gravable - \$2.000.000.000) * 0,25 %) + \$3.000.000
>=3.000.000.000	<5.000.000.000	0.50%	((Base gravable - \$3.000.000.000) * 0,50 %) + \$5.500.000

>=5.000.000.000	En adelante	1.00%	((Base gravable - \$5.000.000.000) * 1,00 %) + \$15.500.000
El símbolo de asterisco (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>) se entiende como mayor que. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que; El símbolo (<) se entiende como menor que.			

Nota. De la Ley 1739 Impuesto a la Riqueza

Tabla 1.6

Rangos de base gravable y tasa aplicable 2017

TABLA IMPUESTO A LA RIQUEZA PERSONAS JURIDICAS AÑO 2017			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
Límite inferior	Límite Superior		
>0	<2.000.000.000	0.05%	(Base gravable) * 0,05%
>=2.000.000.000	<3.000.000.000	0.10%	((Base gravable - \$2.000.000.000) * 0,10 %) + \$1.000.000
>=3.000.000.000	<5.000.000.000	0.20%	((Base gravable - \$3.000.000.000) * 0,20 %) + \$2.000.000
>=5.000.000.000	En adelante	0.40%	((Base gravable - \$5.000.000.000) * 0,40 %) + \$6.000.000
El símbolo de asterisco (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>) se entiende como mayor que. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que; El símbolo (<) se entiende como menor que.			

Nota. De la Ley 1739 Impuesto a la Riqueza

b) Para las personas naturales

Tabla 1.7*Rangos de base gravable y tasa aplicable a Personas Naturales*

TABLA IMPUESTO A LA RIQUEZA PERSONAS NATURALES			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
Límite inferior	Límite Superior		
>0	<2.000.000.000	0.13%	(Base gravable) * 0,125%
>=2.000.000.000	<3.000.000.000	0.35%	((Base gravable - \$2.000.000.000) * 0,35 %) + \$2.500.000
>=3.000.000.000	<5.000.000.000	0.75%	((Base gravable - \$3.000.000.000) * 0,75 %) + \$6.000.000
>=5.000.000.000	En adelante	1.50%	((Base gravable - \$5.000.000.000) * 1,50 %) + \$21.000.000
El símbolo de asterisco (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>) se entiende como mayor que. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que; El símbolo (<) se entiende como menor que.			

Nota. De la Ley 1739 Impuesto a la Riqueza

Por otro lado, el artículo 7° de la Ley del Impuesto a la riqueza señala en su inciso 298-6 que:

En ningún caso el valor cancelado por concepto del Impuesto a la Riqueza ni su complementario de normalización tributaria serán deducibles o descontables en el impuesto sobre la renta y complementarios, ni en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), ni podrán ser compensados con estos ni con otros impuestos. (art.7)

Posteriormente, el Impuesto se modificó con la Ley 1943 del año 2018 “Ley de Financiamiento”, estableciendo que se debe seguir liquidando y pagando este impuesto durante los años 2019, 2020 y 2021; en la parte del sujeto pasivo se retira las sociedades de hecho, además se modifica el hecho generador, los contribuyentes que posean un valor patrimonial igual o mayor a cinco mil millones de pesos colombianos (\$5.000.000.000) al 1 de Enero del año 2019, siendo la tarifa de este impuesto el 1% por cada año gravable.

Como se observa, en la norma colombiana, el Impuesto a la Riqueza se aplica a los contribuyentes que tengan un patrimonio líquido mayor a 5,000 millones de pesos

colombianos, es importante resaltar que el “patrimonio líquido” resulta de restar el patrimonio bruto las deudas a cargo de este a esa fecha.

1.2.3 Argentina

Mediante la Ley N°25063, publicada el 30 de diciembre de 1998, se creó el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (IGMP). Dicho impuesto tuvo una vigencia de 10 años, prorrogada por la Ley N°26426 hasta el cierre de ejercicios de 2009. Luego se amplió por 10 años más mediante Ley N°26545. Su antecedente directo es el Impuesto sobre los Activos, creado con Ley N°23760, de diciembre de 1989 que reemplazó al Impuesto al Capital de las Empresas que regía desde 1951 y recaía directamente sobre el patrimonio neto.

El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se determina aplicando la tasa del 1% sobre el valor de los activos gravados de los sujetos pasivos del impuesto. Los no residentes sólo están sujetos al impuesto cuando disponen de un establecimiento permanente. Las asociaciones civiles y fundaciones están exentas de este impuesto, siempre que también lo estén del impuesto sobre la renta.

El impuesto es aplicado sobre los activos propiedad del contribuyente, independientemente de su localización. No obstante, existen normas especiales para valorar los activos localizados en Argentina y aquellos localizados en el extranjero.

Como hemos visto a lo largo del capítulo, en el Perú y en el mundo se han establecido impuestos al patrimonio o a los activos netos de los contribuyentes, de acuerdo con el siguiente cuadro:

Tabla 1.8

Cuadro Legislación Comparada sobre impuestos a los activos

País	Vigencia	Base imponible	Tasa aplicable	Remisión a otras normas
Uruguay (Impuesto al patrimonio)	vigente	La base imponible son los activos que las empresas tienen en el país al cierre del ejercicio anual.	Tasa aplicable: En el caso de los patrimonios de los contribuyentes del Impuesto a la Renta, tendrán una tasa del 1.5%	
Colombia (Impuesto a la riqueza)	vigente	La base imponible es el patrimonio líquido que tienen las empresas. El Patrimonio líquido es el resultado de la diferencia del total del patrimonio bruto del contribuyente menos las deudas de este reflejadas en el mismo periodo	Es un impuesto transitorio aplicable hasta 2021, la obligación nace cuando el contribuyente posee un patrimonio líquido igual o superior a cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000) al 1° de enero del año 2020 Tasa aplicable: 1%	
Argentina (impuesto a la ganancia mínima presunta)	2009 - 2019	La base imponible son los activos propiedad del contribuyente, independientemente de su localización.	1% sobre el valor de los activos gravados de los sujetos pasivos del impuesto.	Con carácter supletorio se recurre a las normas legales y reglamentarias del impuesto a las ganancias (en virtud del art. 18 de la ley que establece tal supletoriedad); y finalmente si ninguna de las anteriores puede resolver la cuestión, cabría estar a lo dispuesto por las normas contables.
Perú (Impuesto Temporal a los Activos Netos)	vigente	La base imponible está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado y cerrado al 31 de diciembre del periodo anterior.	La tasa aplicable es de 0.4% sobre la base imponible	Supletoriamente se recurre a normas legales y tributarias

1.3 Conclusiones del capítulo

De acuerdo con lo señalado en los párrafos anteriores, podemos identificar que en Latinoamérica no hay una tendencia uniforme respecto de la determinación de la base imponible para el impuesto al patrimonio, dado que las normas se calculan considerando particularidades dependiendo de cada país. Es así que, la base imponible no se remite a normas contables, sino que en algunos casos están definidos en su ley y/o reglamento. No obstante, por ejemplo, en el caso de Argentina, el impuesto presentaba vacíos legales, lo que generó en su momento que supletoriamente tengan que recurrir a otras normas tributarias o inclusive a las normas contables

Ahora bien, respecto de la legislación nacional, la ley del ITAN fue creada con algunos vacíos legales, pues la norma señala que este impuesto se grava sobre “el valor de los activos netos consignados en el balance general cerrado al 31 de diciembre del periodo anterior”; sin embargo, no especifica que se debe entender como “activo neto” ni cual es su forma de cálculo.

Además, otro punto relevante respecto de la Ley del ITAN es su constitucionalidad, la cual ha ido muy cuestionada desde su creación; sin embargo, el Tribunal Constitucional ha señalado que este impuesto es constitucional ya que grava el patrimonio (activos netos) como manifestación de capacidad contributiva.

Por ello, dado los vacíos legales que presenta esta norma tributaria, en el siguiente capítulo evaluaremos que significa un “activo neto” desde una perspectiva contable y tributaria.

CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA POR LA FALTA DE PRECISIÓN DEL TÉRMINO “ACTIVO NETO” COMO BASE IMPONIBLE DEL ITAN

Como hemos podido notar en el capítulo anterior, el ITAN fue creado sin incluir precisiones relevantes para su determinación. Por ejemplo, tenemos la omisión de la definición del término “activos netos” que constituye una parte fundamental y punto de partida para calcular la base imponible del referido impuesto.

Como solución a dicha problemática algunos contribuyentes, e inclusive las autoridades tributarias, se han visto en la necesidad de remitirse continuamente a las normas contables para tener un mayor entendimiento de términos que sí han sido definidos en dichas normas y luego definir el tratamiento tributario que aplicarán a determinadas operaciones. Otros, han tratado de interpretar las distintas normas tributarias vigentes y a partir de ello establecer una posición consistente desde el lado jurídico para definir el tratamiento tributario aplicable para efectos del ITAN.

A pesar de que dicho problema se mantuvo en el tiempo desde la creación del impuesto, los legisladores no han tenido intención de aclarar las dudas de los contribuyentes agregando una definición en nuestra regulación, al contrario, como iremos viendo a lo largo del presente trabajo, han permitido que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal interpreten y establezcan el tratamiento tributario que a su criterio debería aplicarse. Ello ha generado en algunos casos contradicciones y/o análisis parciales que no resuelven las interrogantes que continúan a la fecha.

Teniendo en cuenta ello, a lo largo del presente capítulo iremos desarrollando el término “Activo Neto” desde la perspectiva contable y jurídica, para ello analizaremos las disposiciones establecidas en las normas contables, jurídicas y los pronunciamientos de la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal.

2.1 Perspectiva contable

2.1.1 Antecedente Normativo Contable – Marco Conceptual

De acuerdo con el Artículo N° 223 de la Ley General de Sociedades (LGS, 1997)⁵, los estados financieros (entendiéndose como tal al balance general y estado de ganancias y pérdidas⁶ según la Cuarta Disposición Final de la Ley N° 26887) debían prepararse y presentarse de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.

En el año 1998, mediante Resolución N° 013-98-EF/93.01, se precisó que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el anterior párrafo comprendía sustancialmente a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) – actualmente Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)⁷ -, oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), y las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del Marco Teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad. (LGS, 1997). Así, oficialmente se le otorgaba un peso legal a las resoluciones que venía emitiendo el Consejo Normativo de Contabilidad para efectos de la preparación de los estados financieros en nuestro país.

Teniendo en cuenta ello y en cumplimiento de sus funciones, el CNC aprobó mediante Resolución N° 005-94-EF/93.01 las primeras Normas Internacionales de Contabilidad (de la N°1 a la 29). Así, se establecía formalmente que las normas internacionales emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB)⁸ regirían a partir de dicho momento en nuestro país para la preparación de los Estados Financieros. A partir de ello, el Consejo Normativo de Contabilidad ha venido oficializando o derogando las normas emitidas por el IASB. A medida que iban apareciendo nuevas operaciones o transacciones en la dinámica económica, el IASB analizaba las normas vigentes y luego promulgaba ajustes que permitan expresar las nuevas transacciones de

⁵ Promulgada mediante Ley 26887 y vigente desde el 01 de enero de 1998.

⁶ Hoy denominados Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados Integrales, respectivamente.

⁷ Comprenden a las NIC, SIC (Interpretaciones a las Normas Internacionales de Contabilidad), NIIF y CINIIF (Interpretaciones a las Normas Internacionales de Información Financiera).

⁸ Ente independiente e internacional encargado de desarrollar y promulgar las NIIF.

forma más verídica, confiable y universalmente comparable (principios fundamentales que deben cumplir los estados financieros).

Así pues, en abril 2001⁹ el IASB aprobó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros aprobado. Esta norma incluía fundamentos relevantes que direccionan y establecen definiciones básicas y algunas condiciones que deben cumplirse para el reconocimiento financiero de las operaciones como por ejemplo de los activos, partida importante del Estado de situación financiera, conocido anteriormente como Balance General. Dicha norma definió al activo como aquel recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos (Marco Conceptual, 2001).

Luego, en setiembre de 2010, el IASB promulgó el Marco Conceptual para la Información Financiera derogando la versión anterior. Si bien introdujo algunos cambios, se mantuvo la definición de activo descrita en el párrafo anterior. Nótese que el 26 de julio de 2014, esta versión fue oficializada en el Perú por el CNC mediante Resolución N° 055-2014-EF/30.

Después, el CNC publicó las modificaciones al Marco Conceptual del ejercicio 2015, en setiembre de 2016, mediante Resolución N° 063-2016-EF/30; sin embargo, no resulta relevante detallarlas en el presente trabajo ya que se mantuvo la definición del término activo descrita anteriormente.

Posteriormente, el IASB publicó la versión revisada del Marco Conceptual en marzo de 2018. Con esta versión se reemplazó la definición de activo por aquel recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. Además, agregó que el recurso económico es el derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos para la entidad. Ahora bien, en agosto del 2018, el CNC oficializó esta versión del Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual, 2018).

Finalmente, mediante Resolución N° 001-2020-EF/30, el CNC oficializó las modificaciones a la Norma Internacional de Contabilidad 1 – Presentación de Estados

⁹ Cabe señalar que esta versión del Marco Conceptual publicada por el IASB, no fue publicada oficialmente por el CNC sin embargo no entraremos a discutir su aplicación ya que no resulta relevante para efectos del presente trabajo.

Financieros, las NIIF versión 2020 que incluía el Marco Conceptual para la información Financiera publicado por el IASB en el ejercicio 2018.

En el siguiente acápite desarrollaremos las definiciones de activo que introdujeron el Marco Conceptual promulgado en el 2001 y en el 2018, identificando a su vez sus diferencias.

2.1.2 Definición y reconocimiento de “activo” según las normas internacionales de información financiera - NIIF.

A. Definiciones

i) Definición de activo

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera (publicada en el 2001) estableció que el activo, pasivo y patrimonio eran elementos relacionados a la situación financiera del balance de una empresa. Asimismo, definió al activo como aquel “recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos”. (Marco Conceptual, 2001) (Subrayado es nuestro). A continuación, iremos desarrollando los lineamientos que debemos seguir para interpretar las condiciones señaladas en dicha norma contable.

En relación a la primera característica, esto es, que el recurso sea controlado por la entidad, debemos mencionar que el Marco Conceptual no desarrolló lo que debíamos entender por dicho término; como veremos más adelante, recién en la versión 2018 incluyó la definición y las condiciones que deben cumplir los recursos para calificar como controlados. A pesar de ello, notamos que los usuarios de la NIIF no tuvieron mayores incertidumbres sobre la aplicación del término control hasta que se fueron incluyendo cambios en el reconocimiento de algunas operaciones, lo que desencadenó que se requieran ajustes al Marco Conceptual y que veremos más adelante.

Cabe señalar que el diccionario de la Real Academia Española (RAE, 2021) definía al control como el dominio, mando o preponderancia sobre algo. Así, podríamos afirmar que una entidad tendría un activo cuando podía ejercer dominio o mando sobre una determinada partida, esto es que tenga la autoridad para disponer del bien y definir su presente y futuro (su destino o uso).

En relación a la segunda característica, es decir, un recurso es controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, el Marco Conceptual señaló que el control se obtiene posterior a una o varias transacciones que se realizaron en el pasado para conseguirlo (Marco Conceptual, 2001).

Teniendo en cuenta las dos primeras características, podríamos decir que un activo podría ser una materia prima adquirida. Esto pues, por ejemplo, la entidad tuvo que generar u obtener efectivo (suceso pasado) antes de adquirir las materias primas (partida materia de análisis) que destinará al proceso productivo. Nótese que el control se puede verificar en la potestad que tiene la entidad de emplear la materia prima adquirida en el proceso productivo. Si desease, la entidad podría utilizar la materia prima también para otros fines, por ejemplo, su venta directa; evidenciándose de esa manera el control que tendría la entidad luego de adquirir la materia prima.

Continuando con los lineamientos contables, tenemos que la tercera característica es *el beneficio económico que se espera obtener en el futuro* y que consiste en la potencial contribución, directa o indirecta, a la *generación de flujos de efectivo y/o equivalentes de efectivo de la empresa. Agrega que la partida debía tener un grado de potencialidad razonable para generar un ingreso de efectivo o sus equivalentes* [énfasis añadido]. (Marco Conceptual, 2001).

Es decir que, en la medida que la partida genere una potencialidad razonable de generar efectivo o sus equivalentes para la entidad, podría considerarse una partida que cumple con la tercera característica. Al respecto, observamos que la norma contable no estableció la metodología que debía seguirse para determinar la potencialidad razonable por ello, su medición quedaba al criterio y experiencia de las entidades.

Por ejemplo, en la etapa de exploración, una minera va incurriendo en desembolsos para la perforación y análisis de tierra en una concesión minera sobre la cual obtuvo el conocimiento que sería rentable explotar, obtener minerales y que al ser vendido le generaría suficiente efectivo. Como podemos notar, en el momento inicial de las actividades, la entidad no tiene certeza absoluta que vaya a explotar el yacimiento minero y posteriormente obtener efectivo o sus equivalentes con la venta del mineral, sin embargo, cuenta con un grado de certeza aceptable para considerarlo como un evento potencial para lo cual requerirá de estudios que así lo avalen. En cambio, si con

posterioridad determina que el proyecto no va a resultar rentable y por lo tanto no generará beneficios económicos en el futuro, entonces la partida evaluada (desembolsos por exploración) ya no calificaría como activo al haber perdido la potencialidad de generar beneficio económico.

Además, señalaba la norma contable que existen casos en los cuales algunos activos requieren del desembolso inmediato de efectivo; sin embargo, ello no podía llevarnos a considerarlo como condición concluyente para que una partida califique como activo ya que la generación de efectivo podría conseguirse con posterioridad y no por eso, la partida perdería la calificación de activo. Finalmente, señaló algunos ejemplos de activo como existencias y algún bien que forme parte de la propiedad, planta y equipo; como podemos notar en dichos ejemplos, la característica común es la tangibilidad de los bienes. Sin embargo, ello no resulta suficiente para definir si una partida puede ser considerada como activo pues como veremos, algunas partidas intangibles, esto es que no se pueden ver físicamente, también pueden calificar como una partida de activo. (Marco Conceptual 2001)

Así pues, por ejemplo, una entidad realiza inversiones para desarrollar internamente un proceso productivo que permita disminuir los costos de producción de forma eficiente y que posteriormente, mediante la venta del producto final pueda generar un ingreso de efectivo para la entidad. Dicha inversión calificaría como un activo intangible ya que en el ejemplo, la entidad tiene la potestad de decidir el futuro del proyecto que se está trabajando internamente y cuyo objetivo inicial era disminuir costos (primer beneficio económico - directo); así pues, la entidad podría por ejemplo suspender o cancelar el proyecto o ampliar el objetivo. Además, nótese que la compañía obtendrá un desembolso por parte del cliente como retribución al producto vendido, es decir habría cumplido con la generación indirecta de efectivo o de sus equivalentes.

Finalmente, el Marco Conceptual precisaba que las definiciones que ha establecido permiten identificar las características esenciales de los elementos (activo, pasivo, patrimonio, gasto o ingreso) mas ello no implicaba que desarrolle las únicas condiciones que deben cumplirse para ser reconocidas en el balance como activo, por ejemplo. Por ello, también debemos tener en cuenta en nuestro análisis, la realidad económica que subyace en la partida. (Marco Conceptual, 2001)

Teniendo en cuenta todo lo mencionado en relación a la definición de activo incluida en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera (publicada en el 2001), se puede concluir que desde la perspectiva contable en la medida que una partida tuviese las siguientes características podía calificarse como activo:

- La compañía tenga la capacidad de decidir el destino de la partida, lo cual resulta por actividades realizadas en el pasado
- La compañía tenga una certeza razonable que la partida generará efectivo y/o sus equivalentes de forma directa o indirecta en el futuro.

Así pues, algunas partidas calificadas como activo podrían ser las existencias, alguna propiedad, planta y equipo (maquinarias, muebles, computadoras, vehículos, entre otros), desembolsos incurridos en proyectos potenciales, entre otros.

Ahora bien, como indicamos en el acápite anterior, en el 2018 se publicó la nueva versión del Marco Conceptual para la Información Financiera. Esta nueva norma introdujo los siguientes cambios relacionados al término de activo:

Un activo es un *recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados* [énfasis añadido]. Un recurso económico es el derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos para la entidad y que pueden tomar diversas formas, incluyendo:

- a) Derechos que se corresponden con una obligación de un tercero, por ejemplo:
 - i) Derechos a recibir efectivo ii) Derechos a recibir bienes o servicios iii) Derechos a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones favorables (por ejemplo, una opción para comprar un recurso económico) y
 - iv) Derechos a beneficios procedentes de una obligación de terceros que consiste en transferir un recurso económico si ocurre un suceso futuro incierto que haya sido especificado.
- b) Derechos que no se corresponden con una obligación de un tercero, por ejemplo:
 - i) Derechos sobre objetos físicos, tales como propiedades, planta y equipo o inventarios. Ejemplos de estos derechos son *el derecho a*

usar un objeto físico o un derecho a beneficios procedentes del valor residual de un objeto arrendado [énfasis añadido].

ii) Derecho a utilizar propiedad intelectual.

Muchos derechos se establecen por contrato, legislación o medios similares. Por ejemplo, *una entidad puede obtener derechos sobre un objeto físico propio o arrendado, mediante la posesión de un instrumento de deuda o un instrumento de patrimonio, o mediante la posesión de una patente registrada. Sin embargo, una entidad también puede obtener derechos de otras formas.*

Algunos bienes o servicios se reciben y consumen de forma inmediata. El *derecho de una entidad a obtener beneficios económicos producidos por estos bienes o servicios existe de forma momentánea hasta que la entidad consume los bienes o servicios.*

No todos los derechos de una entidad son activos de esa entidad, para ser activos de la entidad, los *derechos deben tener el potencial de producir beneficios económicos y ser controlados por la entidad.* Una entidad no puede tener derecho a obtener beneficios económicos de sí misma.

En muchos casos, el conjunto de derechos que surgen de la propiedad legal de un objeto físico se contabiliza como un activo único. Conceptualmente, el recurso económico es el conjunto de derechos, no el objeto físico. (IFRS Foundation, Marco Conceptual para la Información Financiera, 2018, pp. 30-32) [énfasis añadido]

Teniendo en cuenta esta nueva definición, una partida calificará como activo en la medida que consista en un derecho controlado en el presente por la entidad, producto de sucesos pasados y que le genere potencialmente beneficios económicos.

Como podemos notar, hasta el momento, existe una primera diferencia en el punto de partida para analizar si una partida calificará como activo o no. Con la nueva definición, el análisis se realiza sobre el derecho que la entidad tiene sobre una partida específica, a diferencia de la definición anterior, en donde el punto de análisis recaía en la partida directamente y no sobre el derecho que ella generaba para la entidad.

Así pues, tendríamos que si la entidad tiene el derecho sobre un bien que no es de su propiedad por ejemplo, otorgado mediante un arrendamiento, podría calificar como activo siempre que cumpla con las otras características requeridas. En este caso, el derecho se establecería por contrato de arrendamiento. Aquí debemos llamar la atención pues de seguir el lineamiento contable, estaríamos incluyendo como parte de la base imponible del ITAN, partidas que no son propiedad de la entidad y que como vimos en el capítulo anterior, al ser el ITAN un impuesto patrimonial que grava a los bienes o derechos que constituyen la propiedad, se alejaría del alcance normativo de este impuesto.

Por otro lado, la nueva norma contable señala que para que exista el potencial de producir beneficios económicos, al que hace referencia el término de derecho,

... no es necesario que sea cierto, ni siquiera probable, que el derecho vaya a producir beneficios económicos. Solo es necesario que el derecho exista en el momento ya y que, en, al menos, una circunstancia, produciría beneficios económicos para esa entidad [énfasis añadido] más allá de los disponibles para todas las demás partes...

Un recurso económico podría producir beneficios económicos para la entidad permitiendo u otorgando el derecho a, por ejemplo, recibir flujos de efectivo contractuales u otro recurso económico, intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones favorables, producir entradas de efectivo o evitar salidas de efectivo mediante, recibir efectivo u otros recursos económicos mediante la venta del recurso económico o extinguir pasivos mediante la transferencia del recurso económico.

Aunque un recurso económico debe su valor a su potencial presente para producir beneficios económicos futuros, *el recurso económico es el derecho presente que contiene ese potencial, no los beneficios económicos futuros que el derecho puede producir.* [énfasis añadido]

Existe una asociación muy estrecha entre la realización de un determinado desembolso y la adquisición de un activo, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente.” (IFRS Foundation, Marco Conceptual para la Información Financiera, 2018, pp. 32)

En relación a lo expuesto, podemos observar que la nueva norma no exige una probabilidad mínima o razonable de generar beneficios económicos que deba cumplir una partida para calificar como activo, siendo esta la segunda diferencia que identificamos al comparar la nueva definición con la desarrollada en el primer Marco Conceptual, pues como recordaremos la primera definición de activo sí requería que la partida tenga una potencialidad razonable de generar beneficios futuros. Así pues, ahora, podríamos reconocer como activo a un derecho que hoy en día, pueda generar beneficios económicos para la entidad, por más que el grado de ocurrencia de ello sea baja.

Asimismo, identificamos otra diferencia en relación a los beneficios económicos que se espera generar en el futuro; esto pues, en la definición anterior el beneficio económico establecía que se refería al efectivo y otros equivalentes de efectivo mientras que con la actual versión normativa se hace referencia únicamente a beneficio económico, el cual comprende al efectivo y otros equivalentes de efectivo además de otras operaciones. Por ejemplo, podríamos tener una cuenta por cobrar calificada como activo ya que cumple con los requerimientos y que luego lo utilizaremos como compensación con un pasivo. En este caso, notamos que con la compensación de deudas no existiría en el futuro la percepción de un efectivo o sus equivalentes para la entidad hecho que generaba problemas con la definición anterior y que a pesar de ello, sí calificaba como activo. El beneficio económico que se generará en este ejemplo es la extinción de una deuda, hecho que si encaja dentro de las condiciones que establece la nueva definición de activo.

Finalmente, la nueva norma también incluyó lineamientos para comprender al término control en el contexto de la definición de activos. Así pues, establece que:

“Una entidad controla un recurso económico si tiene la capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que pueden proceder de éste [énfasis añadido]. El control incluye la capacidad presente de impedir que terceros dirijan el uso del recurso económico y la obtención de los beneficios económicos que pueden proceder de éste. De ello se deduce que, si una parte controla un recurso económico, ningún tercero controla ese recurso.

Una entidad tiene la capacidad presente de dirigir el uso de un recurso económico *si tiene el derecho a utilizar ese recurso económico en sus actividades, o de permitir que un tercero utilice para sus actividades dicho recurso económico* [énfasis añadido].

El control de un recurso económico habitualmente surge de la capacidad de exigir los derechos legales. Sin embargo, el control puede surgir también si una entidad tiene otros medios de asegurar que tiene la capacidad presente, y no la tiene un tercero, de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios que pueden proceder de éste...

Para que una entidad controle un recurso económico, los beneficios económicos futuros procedentes del recurso deben ir a la entidad directa o indirectamente en lugar de a un tercero.” (IFRS Foundation, Marco Conceptual para la Información Financiera, 2018, pp. 33-34)

Como indicamos, la versión 2018 del Marco Conceptual incluyó un desarrollo del término control estableciendo que corresponde a la capacidad que tiene una entidad, actualmente, para disponer libremente de una partida, esto es que pueda decidir sobre el uso o destino que se le dará, ya sea dentro o fuera de la compañía, y a recibir los beneficios económicos que ella genere, es decir cuando la partida otorga a su vez un derecho a cobrar el beneficio a favor de la entidad.

Al respecto, no identificamos diferencias en el entendimiento que se le otorgaba al término control a pesar de que, en la primera versión del Marco Conceptual no existía una definición ni desarrollo del mismo. Sin embargo, siempre es importante y beneficioso para los usuarios contar con definiciones universales y así evitar o reducir discusiones o problemáticas sobre el entendimiento de los términos necesarios para la preparación de los estados financieros de las entidades.

Finalmente, podemos concluir que actualmente, una partida será considerada como activo para efectos contables siempre que se trate de un derecho controlado por la entidad, producto de sucesos pasados y que, le genere potencialmente algún beneficio económico en el futuro. Es decir, que una entidad tendrá un activo cuando tenga el derecho sobre un bien o servicio, pueda disponer de su utilización, interna o externa, derecho que se generó luego de haber realizado algunas operaciones y que le permitirá

en el futuro obtener algún beneficio económico que incluye, mas no es único, al efectivo y sus equivalentes.

Así, a partir del 2018, se incluyó como parte del activo de una entidad al activo por derecho de uso, que desarrollaremos a continuación.

ii) Definición de activo por derecho de uso

En el ejercicio 1994, el CNC oficializó por primera vez la NIC 17 – Arrendamientos, norma que desarrollaba términos y condiciones que debían cumplirse para reconocer a los contratos por arrendamientos financieros y operativos. Posteriormente, en diciembre de 2000, mediante Resolución N° 020-2000-EF/93.01, se promulgó la nueva versión de la NIC 17 vigente desde el 2005 (el tratamiento aplicable hasta entonces lo desarrollaremos en el siguiente capítulo).

Finalmente, el 14 de junio de 2016, se oficializa en el Perú la NIIF 16 – Arrendamientos¹⁰ que trajo consigo cambios importantes para el reconocimiento de los arrendamientos operativos. Como parte de dichos cambios, introdujo la definición del término: “activo por derecho de uso”. Así pues, lo definió como un activo que representa un derecho a que un arrendatario use un activo subyacente (activo sujeto a arrendamiento por el cual el derecho a usar ese activo ha sido proporcionado por un arrendador a un arrendatario) durante el plazo del arrendamiento. Dicha partida será reconocida como activo por parte del arrendatario para los arrendamientos que con la NIC 17 habían sido clasificados como operativo. (NIIF 16, 2018)

Ahora bien, realizaremos un análisis para verificar el cumplimiento de las características expuestas para calificar al activo por derecho de uso como un activo que deba ser reconocido como tal según las normas contables, independientemente de la denominación que tenga.

Notamos que el activo por derecho de uso consiste en el derecho otorgado al arrendatario para que este disponga del bien según lo requiera, es decir que tiene la potestad para decidir sobre el uso o disfrute de un bien recibido del arrendador a pesar de no tener su propiedad; hecho que se reflejará en un contrato de arrendamiento. Teniendo

¹⁰ El 17 de julio de 2020, se oficializó una nueva versión de la NIIF 16 cuyo cambio era sobre el reconocimiento de las reducciones del alquiler relacionadas con el Covid-19. Cambio que no desarrollaremos en el presente trabajo al no contribuir al objetivo del mismo.

en cuenta ello, verificamos que esta partida cumple con la característica de ser un recurso económico, esto es un derecho sobre un bien, controlado por la entidad, ya que dispone parcialmente de él, y que le permitirá generar beneficios económicos a la entidad a través de su uso por ejemplo como parte de un proceso productivo.

En ese sentido, podríamos afirmar que el activo por derecho de uso sí cumpliría con los lineamientos desarrollados por la nueva definición de activo y por lo tanto es correcto indicar que el activo por derecho de uso calificaría como activo desde una perspectiva contable. Sin embargo, ¿Debemos considerarlo también como parte de la base imponible del ITAN? Esta interrogante la resolveremos en el siguiente capítulo.

B. Reconocimiento de activos

La norma contable también ha dispuesto algunas consideraciones que las partidas deben cumplir para ser reconocidas como elementos de balance o estado de resultados, según corresponda; con lo cual no bastaba que cumpla con los criterios establecidos en la definición, sino que también debían cumplir con las condiciones para su reconocimiento y que desarrollaremos a continuación.

i) Marco Conceptual 2001

Primero, el Marco Conceptual establecía que debía existir suficiente certeza de obtener beneficios económicos para que una partida califique como activo, es decir que sea probable que el beneficio económico llegue a la entidad. Si bien el Marco Conceptual no establecía consideraciones adicionales al respecto, consideramos que se requería efectuar un análisis de probabilidad para lograr el beneficio y ser relativamente alto ya que sí se establecía que debía ser razonable.

Segundo, se estableció que el elemento debía tener un valor que pueda ser medido fiablemente, es decir que sea completa, neutral y libre de error. Precisaba además que el hecho que se utilicen estimaciones razonables no menoscababa la fiabilidad en la medición.

Señalaba la norma contable, además, que existían bases o métodos no excluyentes para realizar la medición de una partida y son los siguientes:

- Costo histórico: para el reconocimiento del activo deberá considerarse el valor incurrido, esto es el efectivo desembolsado o pagado o, el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición.
- Costo corriente: el activo se reconocerá teniendo en cuenta el importe de efectivo y otras partidas equivalentes a el si se adquiriera en la actualidad el bien que se está analizando o su equivalente.
- Valor realizable o de liquidación: el valor a asignar al activo será aquel importe de efectivo o de su equivalente que podría obtenerse actualmente si se vendiera el bien de una forma no forzada en las condiciones actuales en la que se encuentra.
- Valor presente: el activo será llevado a valor presente cuando se descuenten las entradas netas de efectivo que se espera generar por la partida en el transcurso regular de las operaciones de la entidad. (IFRS Foundation, Marco Conceptual, 2001, pp. 27-28)

Así pues, se estableció que en el caso de una partida que cumplió con la definición de activo desarrollada en el acápite anterior, solo podrá ser reconocida en el estado de situación financiera si es probable que el beneficio económico sea percibido por la entidad y en la medida que el valor de la partida pueda ser medido con fiabilidad, aceptando inclusive a aquellas partidas cuyo valor requirió de alguna estimación para su reconocimiento, (Marco Conceptual, 2021) hecho que resulta relevante tener en cuenta cuando lleguemos al desarrollo del siguiente capítulo.

En ese contexto, tenemos que para efectos de la preparación del estado de situación financiera (anteriormente conocido como balance general), la entidad reconocería un activo cuando la partida materia de análisis sea controlada por la compañía, genere, directa o indirectamente, efectivo o equivalentes de efectivo, siendo la probabilidad de generar el beneficio razonable y que pueda ser medido sin margen de error y de forma completa.

ii) Marco Conceptual 2018

Como indicamos al inicio de este capítulo, el Marco Conceptual fue modificado en el 2018, trayendo cambios en la definición y criterios para el reconocimiento de un activo. Así pues, estableció que no se permitiría el reconocimiento en el estado de situación financiera de una partida que no cumple con la definición de activo. Además, agregó que un activo sólo se reconocerá si el reconocimiento de ese activo proporciona a los usuarios de los estados financieros información que es útil, es decir con información relevante sobre el activo y una representación fiel del activo.

También señaló que sólo se reconocerá al activo en los estados financieros en la medida que la utilidad de la información justifique el costo en que se incurriría para su reconocimiento y que pueda representarse fielmente, esto es representar la esencia de los fenómenos económicos de forma completa, neutral y libre de error. Para ello considerará alguna de las bases de medición:

- Costo histórico: valor de costos incurridos o creación, que comprende la contraprestación pagada para adquirir o crear el activo, más los costos de transacción.
- Valor corriente: proporciona información monetaria usando información actualizada para reflejar las condiciones en la fecha de medición. Debido a la actualización requerida, los valores reflejan cambios. Incluyen el valor razonable, valor en uso para activos y costo corriente.
 - Valor razonable: precio que se recibiría por vender un activo en una transacción ordenada entre participantes de mercado, en la fecha de la medición. A veces se determina observando los precios en un mercado activo o indirectamente usando técnicas de medición como estimación de flujos de efectivo futuro, valor temporal del dinero, entre otros.
 - Valor en uso para activos: valor presente de los flujos de efectivo, o de otros beneficios económicos, que una entidad espera obtener del uso de un activo y de su disposición final, todo desde la perspectiva específica de la entidad, materia de análisis.
 - Costo corriente: costo de un activo equivalente en la fecha de medición, que comprende la contraprestación que se pagaría en la fecha de

medición más los costos de transacción en los que se incurriría en esa fecha. (IFRS Foundation, Marco Conceptual, 2018, pp. 56-60)

Así pues, según el nuevo Marco Conceptual, solo aquellas partidas que hayan cumplido con las características descritas en el acápite anterior para calificar como activo podrán ser reconocidas como tal en el estado de situación financiera (estado que refleja los elementos de activo, pasivo y patrimonio) en la medida que la información que proporcione sea útil para el usuario y pueda ser reconocido de forma completa, neutral y sin margen de error. Para ello podrá aplicar las bases de medición: costo histórico (relacionado al valor de adquisición o creación) o valor corriente (valor actual que representaría adquirir el bien en el momento de la medición).

Como podemos notar, existe un cambio también en el reconocimiento de activos en relación al tratamiento anterior. Pues ahora, debe evaluarse el grado de utilidad de la información y si dicha utilidad justifica los costos que pueda generar el reconocer un activo dentro del estado de situación financiera. Si bien se ha reordenado la clasificación de los métodos de medición y esclarecido su definición, en su esencia no identificamos mayores diferencias en relación a las metodologías descritas en el primer Marco Conceptual.

A continuación, hemos preparado un cuadro que resume las diferencias identificadas entre las definiciones y criterios considerados para el reconocimiento de un activo según los Marcos Conceptuales del 2001 y 2018.

Tabla 2.1

Cuadro comparativo de la definición de activo según el Marco Conceptual 2001 y 2018

Item	Marco Conceptual	
	Versión 2001	Versión 2018
Análisis sobre:	Partida (bien tangible o intangible)	Derecho asociado a la partida
Activo	Recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.	Recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.
Recurso económico	-	Derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos para la entidad.
Beneficio económico	Efectivo y/o equivalente de efectivo	Sentido amplio que incluye entre otros al efectivo y al equivalente de efectivo.
Control	-	Capacidad de dirigir el uso del recurso económico y obtener beneficios económicos que proceden de él.
Potencialidad para generar beneficio económico	Debe ser razonable.	Basta con que exista la posibilidad.
Debe ser reconocido un activo siempre que:	1.- Pueda ser medido con fiabilidad. 2.- Genere beneficios económicos en el futuro.	1.- La Información sea útil. 2.- La utilidad de la información justifique el costo de reconocimiento.
Métodos de Medición:	1.- Costo Histórico 2.- Costo corriente 3.- Valor realizable 4.- Valor presente	1.- Costo histórico 2.- Valor corriente (contiene a Valor razonable, Valor en uso para activos y Costo corriente).

Nota. Elaboración Propia, basado en el Marco Conceptual 2001 y 2018.

2.1.3 Plan Contable General Empresarial

Como indicamos anteriormente, el Consejo Normativo de Contabilidad es la entidad encargada de revisar y promulgar las normas contables que regirán en el Perú. A su vez, está encargada de publicar el plan de cuentas que las entidades deberán utilizar para la preparación de los estados financieros y que permitirá a los usuarios poder leer la información consignada en ellos de forma comparativa, fiable y legible. Así pues, mediante Resolución No. 002-2019-EF/30 publicó la nueva versión del plan de cuentas

vigente desde el ejercicio 2020 de forma obligatoria para las entidades constituidas en el Perú.

Dicha versión eliminaba, modificaba y creaba cuentas contables para poder satisfacer, entre otras, la necesidad de las entidades para reconocer las transacciones cumpliendo con las disposiciones establecidas en las nuevas normas contables o las nuevas versiones de estas.

Así, algunas cuentas contables recogieron las nuevas denominaciones empleadas en las normas contables por ejemplo la partida Inmuebles, maquinaria y equipo se actualizó por Propiedad, planta y equipo; Existencias fue reemplazado por Inventarios; entre otros.

Otras partidas cambiaron de elemento, por ejemplo, con el anterior plan de cuentas las participaciones de los trabajadores eran registradas en el elemento 8 teniendo una naturaleza similar a la de impuestos; sin embargo, con la nueva versión se creó una cuenta en el elemento 6 – Gastos para registrar dichos gastos, ello en cumplimiento con el tratamiento financiero establecido en la nueva NIC 19 – Beneficio a los empleados por calificar a dichos desembolsos como gastos del ejercicio.

Otro cambio relevante que trajo consigo la nueva versión fue la creación de cuentas contables. Por ejemplo, se agregaron cuentas específicas en el activo, pasivo y en el gasto para el reconocimiento del activo por derecho de uso capitalizado y su correspondiente amortización o depreciación, la cuenta por pagar vinculada a la provisión y de la depreciación del ejercicio del activo por derecho de uso.

Como podemos notar, el Consejo Normativo de Contabilidad ha recogido las normas contables vigentes internacionalmente para establecer el lineamiento que deberán seguir las empresas peruanas al momento de preparar los estados financieros de un ejercicio. Para reflejar ello, también se vio en la necesidad de adecuar el plan de cuentas que se venía utilizando en nuestro país para presentar la información financiera y así permitir que la información sea comparable, entendible y fiable para cualquier usuario de los estados financieros, ya sea nacional o internacional. Así pues, tenemos que para efectos contables, el activo recoge la definición internacional de ser aquel recurso controlado por la entidad a partir de sucesos pasados y que le permitirá obtener efectivo o alguno de sus equivalentes.

2.2 Perspectiva jurídica

2.2.1 Posición de la Administración Tributaria y del Tribunal fiscal

Tal como se ha podido ver en el desarrollo de este trabajo, no existe una definición de activo en la ley del ITAN, es por ello que las autoridades tributarias, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal, han tratado de interpretar distintas normas para poder establecer el tratamiento que le corresponde aplicar a determinadas partidas para efectos del ITAN. A continuación, expondremos y analizaremos los pronunciamientos más relevantes para los fines de este trabajo.

i) Informe N° 232-2009-SUNAT/2B0000

La Administración Tributaria analizó el tratamiento tributario aplicable a las provisiones que no eran aceptadas por la legislación tributaria, entre ellas la provisión de cobranza dudosa.

Al respecto, la Administración reconoció que no existía una definición en la norma tributaria del término activo neto; ya que solo se menciona en la ley del ITAN que la base imponible está constituida por el valor del activo neto según balance general, razón por la cual la Administración Tributaria considera que dicho activo debe determinarse teniendo en cuenta las normas y principios contables vigentes en el Perú. Esto amparándose además en la Norma IX del Texto Único Ordenado del Código Tributario que dispone que el contribuyente podrá remitirse a normas distintas a las tributarias en la medida que algo no se haya previsto en el Código Tributario o en alguna otra norma tributaria siempre que no se opongan o desnaturalicen las disposiciones tributarias.

Además, analiza la situación de aquellas provisiones que no resultan deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, en cuyo caso concluye que a pesar del tratamiento tributario aplicable para los efectos de dicho impuesto, la provisión si puede formar parte de la base imponible del ITAN en tanto sea considerada como activo bajo las reglas contables que rigen la preparación del balance (fuente importante para la determinación de la base imponible del ITAN).

Teniendo en cuenta el análisis efectuado por la Administración Tributaria, tenemos que para efectos del ITAN, no resultaría relevante identificar si se trata de una partida deducible o no para efectos del Impuesto a la Renta, sino que se debe tomar como punto de partida el activo que forma parte del balance de una entidad y que ha sido determinado siguiendo los lineamientos dispuestos en la norma contable.

Ahora bien, tal como hemos visto en el Primer Capítulo del presente trabajo, la Ley del ITAN estableció que la base imponible del impuesto estará constituida por el valor de los activos netos consignados en el estado de situación financiera deduciendo las depreciaciones y amortizaciones aceptadas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, tal como la propia Administración ha aceptado en el informe, no existe en dicha Ley ni en ninguna otra norma que forme parte de nuestro régimen tributario, alguna disposición que defina al concepto “activo neto” sin embargo, estableció el punto de partida para calcular este impuesto: activo neto consignado en el estado de situación financiera. Como hemos mencionado anteriormente, el estado de situación financiera es un estado financiero que reconoce los activos, pasivos y patrimonio de una empresa. Para preparar dicho estado financiero, la entidad peruana ha tenido que cumplir las disposiciones aprobadas por el CNC, entre ellas las NIIF y el plan de cuentas.

Teniendo en cuenta que el activo neto consignado en el balance ha sido reconocido según las normas contables, ¿Podríamos sostener que para efectos del ITAN es válido considerar las disposiciones contables desarrolladas en las NIIF, normas aprobadas por el CNC (ente autorizado)?

En general, a lo largo de los años ha existido una fuerte discusión en relación a la aplicación de las normas contables en el mundo tributario a falta de definiciones o reglas de reconocimiento o tratamiento a aplicar a determinadas operaciones en las normas tributarias. Algunos especialistas han concluido que sí podrían remitirse a la norma contable para interpretar algún concepto omitido en el ordenamiento jurídico; mientras que otros, por el contrario, han señalado que no debemos remitirnos a la norma contable para definir el tratamiento tributario que se le aplicará a una partida pues contamos con normas propias que regulan el ordenamiento y que deberían de tomarse como base para interpretar cualquier disposición de las leyes tributarias.

Ahora bien, para poder llegar a una conclusión en relación a la interrogante anterior, debemos iniciar entendiendo cómo se compone nuestro ordenamiento. Al respecto, Dale Furnish (1972), señaló que nuestro ordenamiento está compuesto por la Constitución, normas de rango de Ley y otros actos administrativos¹¹.

Por su parte, nuestra norma máxima ha establecido que la Constitución prevalece sobre toda norma de rango legal; la Ley sobre las normas de menor jerarquía y así sucesivamente. Además, nuestra Constitución ha señalado que el Presidente de la República y los congresistas tienen derecho de iniciativa en la formación de leyes; mismo derecho lo tendrán otros poderes del Estado, instituciones públicas autónomas, municipios y colegios profesionales en la materia que les son propias mientras que los ciudadanos también podrán ejercer ese derecho conforme a ley. Finalmente, agrega que la ley será obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley. (Constitución, 2021) (subrayado es nuestro).

Teniendo en cuenta ello, podemos concluir que la Constitución tiene supremacía absoluta sobre las demás normas que rigen en nuestro país; seguido de las Leyes, las mismas que son emitidas por el Presidente de la República y los congresistas; y finalmente, las demás normas emitidas por otras autoridades según los poderes que les compete. Además, para considerar una norma válida, esta requiere de su publicación en el diario oficial pues ello permitiría que todos los ciudadanos tengan el conocimiento de los nuevos mandatos; sin embargo, es importante mencionar que si bien muchas normas se publican en el diario oficial estas no llegan necesariamente a todos los ciudadanos, pues por ejemplo existen ciudadanos que viven en zonas alejadas donde no se vende el referido diario o, no cuentan con vías de fácil acceso por lo cual a veces toma dos días llegar a dicho lugar, entre otros casos. Como podemos notar, el cumplimiento de esta condición no necesariamente logra su objetivo y a pesar de ello, son consideradas normas válidas por cumplir con un aspecto formal.

En ese contexto, recordemos que las NIIF son aprobadas por el CNC, órgano competente para revisar, crear y/o aprobar normas que ayuden a la contabilización de las operaciones por parte de las empresas en el Perú. Así pues, en línea con lo expuesto, consideramos que las NIIF forman parte del ordenamiento contable peruano pues son aprobados por el órgano competente en la materia contable. Ahora bien, ¿Se podría

¹¹ Basado en la teoría de Hans Kelsen según Dale Furnish. (La Jerarquía del Ordenamiento Jurídico, 1972)

afirmar que por ello es suficiente para aplicarlo en el ámbito tributario? En este punto, resulta importante analizar las disposiciones que rigen en el referido ordenamiento.

Para dar una respuesta a dicha interrogante debemos analizar primero el alcance de una norma jurídica integrante del ordenamiento tributario. Al respecto, Marcial Rubio (Rubio, 2011) señala que corresponde a un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógicamente una consecuencia, cuyo cumplimiento es garantizado por el Estado, y para cuya validez y vigencia requiere el cumplimiento de ciertos aspectos de forma y fondo. Así pues, una norma jurídica será aquella que contenga una lógica jurídica (“A” genera efecto “B”) y siempre que cumpla con las formalidades dispuestas en la Constitución para su validez y vigencia; que en el caso peruano se trataría de su publicación en el periódico oficial (El Peruano) y vigente desde el día siguiente de su publicación; salvo que la propia norma disponga otra medida.

Teniendo en cuenta la definición de Marcial Rubio, se podría concluir que las NIIF no califican como norma jurídica pues, son publicadas en la página web del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y no en el diario oficial, como lo dispone la Constitución para dar validez a las leyes. Ahora bien, por el hecho de no corresponder a una norma jurídica, ¿Podría afirmarse que las NIIF no pueden ser utilizadas para complementar las normas tributarias? ¿Qué sucede con las normas que hacen referencia expresa a las normas contables, por ejemplo, el Impuesto a la Renta? ¿Se vuelven inconstitucionales por hacer referencia a una norma no jurídica? Como podemos notar, cuando aterrizamos la teoría, nos encontramos con casos que generan más interrogantes.

Ahora bien, el Código Tributario, en la Norma I, señaló que el referido Código establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario. Además, agregó en la Norma II que serán fuentes de Derecho las siguientes:

- Las disposiciones constitucionales,
- Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República,
- Las leyes tributarias y normas de rango equivalente,
- Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales,

- Los decretos supremos y normas reglamentarias,
- Jurisprudencia,
- Resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria, y
- La doctrina jurídica (Código Tributario, 2021)

Además, Paulo Barros considera que:

Por fuentes del derecho debemos comprender a los focos eyectores de reglas jurídicas, esto es, a *los órganos habilitados por el sistema para producir normas* [énfasis añadido], en una organización escalonada, así como a la propia actividad desarrollada por esas entidades, teniendo como propósito la creación de normas. (Robles, Ruiz, Villanueva, Bravo, 2009, p.53).

De lo expuesto por Barros, podríamos concluir que una norma calificará como fuente de derecho en la medida que haya sido creada por un organismo habilitado por el sistema jurídico peruano.

Asimismo, Miguel Arancibia establece que las fuentes del Derecho podrían clasificarse en a) Históricas que comprende a los documentos con información del derecho vigente en otra época, b) Materiales o reales que incluyen los factores y elementos políticos, sociales y económicos que determinan el contenido de las normas jurídicas; y c) Formales que incluyen la costumbre, la legislación, jurisprudencia, doctrina y los principios generales del derecho. Aclarando que deberá entenderse por doctrina a la opinión de los autores de derecho orientada a interpretar, comprender y aplicar correctamente en el derecho. (Arancibia, 2012, p. 37)

En línea con lo señalado, tenemos que las fuentes de derecho serán aquellas normas emitidas por autoridades autorizadas dentro del ordenamiento tributario. Así pues, las NIIF, al ser aprobadas por un ente que no forma parte del ordenamiento tributario, no podrían calificar como fuentes de derecho.

Ahora bien, nótese que el propio Código Tributario ha señalado en la Norma IX: Aplicación supletoria de los principios del Derecho que, en aquellos casos en que no se cuente con alguna disposición en el Código Tributario o en otras normas tributarias se

podrá emplear normas distintas en la medida que no se opongan ni desnaturalicen a las normas tributarias. (Código Tributario, 2013).

Así pues, queda claro que nuestro ordenamiento tributario permite recurrir a otras normas, a falta de definición o desarrollo de un tema específico en las normas tributarias. Sin embargo, resulta incierto a qué se refería el Código Tributario con otras normas debido a que no queda claro si debemos interpretarlo como un concepto amplio, esto es a cualquier tipo de norma, o sólo determinadas normas. Recordemos que el legislador tampoco ha realizado ninguna precisión posterior a la entrada en vigencia de la norma.

Al respecto, consideramos que debemos interpretar el término “otras normas” en un sentido amplio pues el Código Tributario ha señalado cuáles son las normas calificadas como fuentes de derecho, entre las que claramente no se encuentran las NIIF, y además ha dispuesto que se puede acudir a otras normas cuando haya una omisión en algunas de dichas normas (fuentes de derecho). Consideramos que no tendría sentido hacer referencia exclusivamente a normas tributarias, cuando el legislador admite que podría haber información faltante en ellas, por lo cual otorga la opción de recurrir a otras fuentes que no sean de derecho y que contengan la información omitida.

Cabe señalar que dicho proceder sucede por ejemplo, en la Ley del Impuesto a la Renta, norma válida de nuestro ordenamiento tributario, cuando a falta de definiciones, permite acudir a las NIIF para tener un mejor entendimiento del costo fijo indirecto. Por tratar de extrapolar dichos conceptos de una norma que no forma parte de nuestro ordenamiento no ha generado que la ley haya sido considerada inconstitucional o no válida para efectos tributarios. Sin embargo, es importante agregar que no puede tomarse como válidas todas las disposiciones de las NIIF, es importante acotar su alcance para efectos tributarios, pues serán aceptadas en la medida que no se opongan o desnaturalicen a las tributarias.

En ese sentido, si bien debemos partir de la norma tributaria para conocer aspectos sustanciales de un impuesto (alcance, personas sujetas al impuesto, base imponible, tasa, entre otros aspectos), podríamos cubrir algunos aspectos generales descriptivos como definiciones y características, que no se hayan incluido en dichas normas con otras normas que sí las contengan por más que no formen parte del ordenamiento jurídico tributario y siempre que no se opongan o desnaturalicen.

Ahora bien, en el caso concreto del ITAN, debemos tener presente que la propia Ley dispuso que para efectos de determinar la base imponible del impuesto debemos considerar el valor neto de los activos al 31 de diciembre, designado en el balance. Con lo cual la misma Ley nos lleva indirectamente a considerar las normas contables para la determinación del ITAN por pagar.

Siguiendo en línea con lo mencionado hasta el momento, podemos concluir que para la determinación del ITAN, debemos tener en cuenta los lineamientos establecidos en la NIIF, pues ellas son las que permiten a los contribuyentes preparar los estados financieros, entre los cuales se encuentra el estado de situación financiera (anteriormente denominado balance general) que incluye como parte de sus partidas a los activos. Sin embargo, también debemos verificar que lo dispuesto en dichas normas contables no se oponga ni desnaturalice lo dispuesto en la Ley del ITAN.

Por lo tanto, el contribuyente lo que debe realizar para efectos del ITAN es confirmar primero el correcto reconocimiento contable como activo neto y luego, verificar si cumple con las disposiciones establecidas en la Ley del ITAN.

Así pues, analizando el caso concreto del Informe Sunat, también consideramos que las provisiones, que no son aceptadas por la Ley del Impuesto a la Renta, no deben ser excluidas de la base imponible del ITAN. Primero, pues se tratan de provisiones aceptadas financieramente y que forman parte del activo que debe reconocerse en el estado de situación financiera. Segundo, porque la Ley del Impuesto a la Renta se rige por reglas propias que, salvo que la propia Ley del ITAN lo indique, no puede definir el tratamiento a aplicar a una partida para estos efectos. Y, tercero, en la Ley del ITAN no hay ningún ajuste a la base imponible por provisiones no aceptadas en la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, coincidimos con la posición adoptada por la Administración.

ii) Resolución de Tribunal Fiscal N° 08149-4-2015

El Tribunal Fiscal analizó el caso de unidades de transportes de una entidad dedicada al transporte público urbano e interprovincial de pasajeros que habían sido deducidas de la base imponible del ITAN por no tener un periodo de antigüedad mayor a 3 años. Esto pues, la Administración Tributaria había desconocido dichas deducciones pues sostenía que las unidades de transportes de la empresa no calificaban como

maquinaria y equipo y por lo tanto no le aplicaba la deducción establecida en la Ley del ITAN.

En relación a ello, el Tribunal concluyó que, al no existir una definición de maquinaria y equipo en nuestra regulación tributaria, en especial en la Ley del ITAN, y teniendo en cuenta la Norma IX del Código Tributario, podemos remitirnos a otras normas que sí tengan una definición sobre la partida. En el caso concreto, el Tribunal tomó como base las definiciones de la RAE, del Diccionario de Contabilidad y Finanzas, de la NIC 16 – Inmuebles, maquinaria y equipo¹², el Plan Contable General Revisado. Así pues, concluyó que resulta aplicable considerar la norma contable ya que en ella se encontraba desarrollado el término de maquinaria y equipo.

En este caso, podemos notar que el Tribunal Fiscal, al igual que la Administración Tributaria en otros casos, se remitió a la norma contable que sí contenía las definiciones que eran materia de discusión; ello amparándose en la Norma IX del Código Tributario que permite utilizar supletoriamente otras normas y que discutimos anteriormente.

iii) Resolución de Tribunal Fiscal N° 05455-8-2017

El 23 de junio del 2017, el Tribunal Fiscal emitió un pronunciamiento en relación al tratamiento del valor razonable de un activo biológico para efectos del ITAN, esto pues se había generado una controversia entre la posición adoptada por la Administración Tributaria y el contribuyente.

Así pues, la Administración señalaba que el valor razonable no debía ser excluido de la base imponible del ITAN ya que, para determinar dicha base, se debía considerar el activo neto consignado en el balance, expresión que no se encontraba definida en la norma tributaria mas si en la contable, lo cual era permitido por la norma IX del Código Tributario.

Además, indicaba la Administración que el Marco Conceptual tenía como fundamentos elaborar los estados financieros con cierto grado de precaución para que los activos no se sobrevaloren; en ese sentido, la NIC 41 – Agricultura señaló que los activos biológicos debían ser valorados considerando el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta a partir de la existencia de un mercado activo, salvo

¹² Hoy denominada Propiedad, Planta y Equipo.

cuando no pueda ser medido fiablemente. Dado que el contribuyente pudo medir el valor razonable del activo biológico, quedaría demostrado, según la Administración, que se realizó una medición fiable, que cumplía con las condiciones para ser calificado como activo (controlado por la entidad y le permitiría recibir beneficios futuros) y, que por lo tanto, era correcto reconocer el valor razonable como parte del activo y de la base imponible del ITAN.

Finalmente, la Administración agregó que el valor razonable sí otorga un derecho patrimonial pues el valor en libros es aquel que se ha considerado para el registro, que incluye al valor razonable, y que el costo de adquisición (costo histórico) de un bien también incluye al valor razonable de la contrapartida entregada a cambio.

Mientras que, el Tribunal Fiscal señaló que el costo histórico está referido al importe que sirve de base contable para el reconocimiento de una partida en los estados financieros, el cual proviene del valor de adquisición, producción o construcción, según corresponda. Agregó que la NIIF señala que el valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de medición, por lo cual si bien las variaciones que surgen como consecuencia de reconocer los cambios de valor razonable procuran reflejar el valor real de dicho activo, constituyen resultado de base contable de medición distinta al costo o valor histórico que rige para efectos del ITAN, por lo cual resultaba correcto desconocer el ajuste de valor razonable de la base imponible del ITAN.

Ahora bien, para efectos de evaluar la razonabilidad de lo señalado en la referida resolución consideramos relevante analizar primero el alcance de los términos “valor histórico” y “valor razonable”.

En relación al primer término, la Ley del ITAN tampoco realizó un desarrollo del término valor histórico. Sin embargo, la RAE señala que el término histórico es un adjetivo dicho de una persona o de una cosa que ha tenido existencia real y comprobada (RAE, 2021). Como podemos notar, el término histórico está referido a un hecho pasado y real que no incluye actualizaciones que puedan realizarse en el futuro. Así pues, podría ser el precio pagado por un bien o servicio, los costos incurridos durante el proceso de construcción de un bien, entre otros casos. Nótese que hace referencia a un valor del pasado que no fluctuará ni requiere ser actualizado en el futuro.

Ahora bien, el propio Tribunal Fiscal señaló que debíamos entender por valor histórico al valor de adquisición, de construcción o producción. Nótese que estos últimos conceptos si podemos encontrarlos desarrollado en la Ley del Impuesto a la Renta el cual podríamos tomar como referencia, de ser necesario. Esta última Ley los define según lo siguiente:

- Costo de adquisición: contraprestación pagada por el bien adquirido y los costos incurridos con motivo de su compra... y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.
- Costo de producción o construcción: costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.
(Ley del Impuesto a la Renta)

Por lo cual, consideramos que tiene sentido establecer que el costo o valor histórico que se debe considerar para efectos del ITAN es aquel valor en que se incurrió en el momento de la adquisición o construcción de una partida patrimonial de la entidad, conceptos que si tienen una definición en las normas tributarias, en este caso en la Ley del Impuesto a la Renta. Nótese que estamos tomando las definiciones y no el tratamiento aplicado para dichos efectos. Así pues, nos encontramos de acuerdo con lo indicado por el Tribunal en este aspecto.

Por otro lado, para entender el segundo término nos remitiremos a la norma contable ya que es un término definido y desarrollado en dichas normas. De acuerdo con la NIIF 13 - Medición del Valor Razonable¹³, el valor razonable es el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. (NIIF 13, 2012) Como podemos notar, el valor razonable dista del precio pagado en el momento de la adquisición pues requiere una actualización de valor según la fecha de la medición, lo cual genera que sea una medición dinámica por actualizarse al cierre de cada periodo; y que no se trata de un incremento en el valor patrimonial real.

¹³ Oficializado por el CNC en el ejercicio 2012.

Teniendo en cuenta lo mencionado, la base imponible del ITAN está conformada por los activos netos consignados en el estado de situación financiera al 31 de diciembre, cuyo valor aceptado para estos efectos será el valor histórico. Este último término entendido como costo de adquisición y costo de producción o construcción de una partida patrimonial de la entidad y que no requerirá de una actualización del valor que no existe como componente del patrimonio real de la compañía, recordemos que para un componente sea calificado como patrimonio la entidad debe tener la capacidad de usar, disfrutar, disponer y reivindicar dicha parte. En el caso del ajuste por valor razonable, es una estimación que la entidad no puede usar, disfrutar, disponer ni reivindicar.

Además, a falta de definición en la norma tributaria y amparándonos en la Norma IX del Código Tributario, consideramos razonable recurrir a otras normas, como la norma contable, para cubrir aspectos generales como la definición del término activo, los cuales deben ser revisados y verificar que ellos no se opongan o desnaturalicen a las disposiciones tributarias. En ese sentido, nos parece razonable lo indicado por el Tribunal Fiscal¹⁴ en la resolución analizada.

2.3 Conclusiones

Hoy en día, para reconocer una partida como activo conformante del estado de situación financiera, deberá:

- Otorgar a la entidad la potestad de definir su destino, como resultado de algún evento pasado,
- Generar potencialmente algún beneficio futuro para la entidad,
- Ser medido de forma completa, neutral y sin margen de error; utilizando costo histórico o valor corriente,
- Generar una utilidad que justifique el costo incurrido para medir la partida

Identificamos los siguientes cambios en la definición y reconocimiento del activo para efectos contables en las distintas versiones del Marco Conceptual:

¹⁴ Mediante Informe Sunat N° 007-2018-SUNAT/7T0000, la Administración recogió la posición adoptada por el Tribunal Fiscal en relación al valor histórico de los activos que forman parte de la base imponible del ITAN.

- El punto de partida para analizar si califica como activo o no ahora se encuentra en el derecho de la partida y no en la partida en sí misma como lo era anteriormente.
 - Se incluyó la definición de control que comprende otorgar a la entidad el dominio de una partida.
 - Los beneficios económicos ya no incluyen únicamente al efectivo y equivalente de efectivo, si no a otras partidas adicionales distintas a estas.
-
- Las normas contables (NIIF) son promulgadas en nuestro país por el CNC, formando así parte de nuestro ordenamiento regulatorio en cuanto a materia contable financiera se refiere.
 - Consideramos que las normas contables pueden ser utilizadas en el ámbito tributario solo en aquellos casos en los cuales algunas concepciones descriptivas generales, como definición y características, no hayan sido incluidas en la regulación jurídica tributaria; sin embargo, siempre deberán revisarse y evaluar si se opone o desnaturaliza la norma tributaria, en cuyo caso no podrá aplicarse la norma contable, al menos en dicha parte. Ello amparándonos en lo dispuesto en la Norma IX del Código Tributario.
 - Teniendo en cuenta ello, consideramos que para efectos de definir el alcance del término activo neto, podemos remitirnos a la norma contable para identificar aquellas partidas incluidas en el estado de situación financiera como activo; esto pues la misma ley del ITAN nos remite a los activos que forman parte del balance (antigua denominación del estado de situación financiera) para determinar la base imponible del impuesto.
 - Dado que el ITAN grava al patrimonio de la entidad, esto es a aquellos bienes que pueda usar, disfrutar, disponer y reivindicar; no podría incluir dentro de la base imponible a partidas calificadas contablemente como activo que no sean de propiedad de la entidad; independientemente del tratamiento que le sea aplicable para efecto de otros impuestos como el impuesto a la renta.
 - El ITAN dispone que el valor de los activos debe ser el costo histórico de los mismos. Al respecto el Tribunal Fiscal ha señalado que dicho valor está

comprendido por el costo de adquisición y de producción o construcción, incurridos en el pasado en el momento de la adquisición de la propiedad de los activos; excluyendo a cualquier actualización de valor que se pueda realizar en uno o varios momentos posteriores.



CAPÍTULO III: TRATAMIENTO DEL DERECHO DE USO Y SUS IMPLICANCIAS EN LA BASE IMPONIBLE DEL ITAN

3.1 Antecedentes y definiciones de arrendamiento

3.1.1 Tratamiento contable de los contratos de arrendamiento

Como hemos señalado en el capítulo anterior, las normas internacionales de información financiera recogen conceptos y reglas que las empresas deben seguir para el registro contable y la presentación en los Estados financieros, ello con la finalidad de contar con información financiera estándar que permita que los estados financieros sean comparables en los países.

Es así como dichas normas establecen los lineamientos para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar sobre las transacciones y sucesos económicos que afectan a las empresas, como es el caso de los arrendamientos.

Por ello, a lo largo de los años, la norma que regula la transacción de arrendamientos ha sufrido cambios dado que la globalización ha generado cambios en el mercado y en las empresas, por lo que estas normas han tenido que adecuarse a estos.

A continuación, describiremos las normas contables aplicables desde el año 2005 en adelante:

A. Norma internacional de Contabilidad - NIC 17 Arrendamientos

La Norma Internacional de Contabilidad N° 17 Arrendamientos sustituye a la NIC17 revisada en 1997¹⁵, y es de aplicación desde el 1 de enero de 2005.

¹⁵ El cambio principal realizado en la NIC 17 (revisada en 1997) se dio para aclarar la clasificación de los arrendamientos conjuntos de terrenos y edificios, y eliminar alternativas de contabilización para los costos directos iniciales del arrendamiento en los estados financieros de los arrendadores.

a) Objetivo

De acuerdo con esta norma, el objetivo es establecer para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos.

b) Alcance

La NIC 17 señala que esta norma es aplicable para todos los tipos de arrendamientos diferentes a:

- contratos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares; y
- contratos de licencias para películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor

Asimismo, esta norma no será aplicable para:

- propiedades que se contabilicen como propiedades de inversión obtenidas para arrendamiento.
- propiedades de inversión suministradas por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo.
- activos biológicos poseídos por arrendatarios en régimen de arrendamiento financiero.
- activos biológicos suministrados por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo.

En ese sentido, esta norma se aplicará a los contratos mediante los cuales *se transfiere el derecho de uso de activos* [énfasis añadido], incluso en el caso de que el arrendador quedará obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de los citados bienes.

Por otra parte, esta norma no se aplicará a los contratos que tienen la naturaleza de contratos de servicios, donde una parte *no transfiera a la otra el derecho a usar algún tipo de activo*. [énfasis añadido]

Al respecto, de lo señalado por la norma respecto del alcance, podemos identificar que esta norma es aplicable a contratos de arrendamiento que transfieran el derecho a usar algún tipo de activo y dependiendo de las características y clasificación de estos bienes podrán seguir las políticas estipuladas en esta norma contable, tal es así que si estamos hablando de activos que contablemente se han calificado como “propiedad de inversión” o “activos biológicos”, estos deberán seguir los lineamientos de la NIC 40 y NIC 41 respectivamente.

c) Clasificación de los arrendamientos

La NIC 17 define a un arrendamiento como un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

Asimismo, señala que al inicio del arrendamiento, que es la fecha del contrato o la fecha de compromiso entre las partes – lo que ocurra primero, se clasificará el arrendamiento como financiero u operativo.

Ahora bien, un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

En ese sentido, para calificar un arrendamiento como financiero u operativo, se tendrá que evaluar la esencia de la transacción y no la forma del contrato, considerando ello, la norma contable ha señalado, a modo de ejemplo, algunos criterios que llevarían a calificar un arrendamiento como financiero:

- El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;
- El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación;

- Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación; y
- Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

En síntesis, de acuerdo con lo señalado por la norma contable en los párrafos anteriores, podemos concluir que el arrendamiento financiero y operativo tienen características distintas y por lo tanto, afectan a los estados financieros de manera diferente, como desarrollaremos más adelante.

Ahora bien, respecto de la contabilización de las transacciones de arrendamiento financiero u operativo, debemos de considerar que los estados financieros se verán afectados de manera diferente en los arrendatarios y arrendadores.

d) Contabilización de los arrendamientos en los Estados Financieros

Reconocimiento en los Estados Financieros del arrendatario

i) Arrendamiento financiero

La medición o reconocimiento inicial estipulada en la NIC 17 señala que al comienzo del plazo del arrendamiento se reconocerá un activo y un pasivo por el mismo importe, el mismo que será igual al valor razonable¹⁶ del bien arrendado o, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento¹⁷, el menor determinado al inicio del arrendamiento.

Asimismo, la norma señala que al calcular el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario; asimismo, cualquier costo directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo.

¹⁶ La NIC 17 define como “valor razonable” como el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción libre.

¹⁷ La NIC 17 define como “pagos mínimos del arrendamiento” a los pagos que se requieren o pueden requerírsele al arrendatario durante el plazo del arrendamiento, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costos de los servicios y los impuestos que ha de pagar el arrendador y le hayan de ser reembolsados.

Por otro lado, respecto de la medición posterior, los pagos mínimos por el arrendamiento se dividirán en dos partes: las cargas financieras y la reducción de la deuda. La carga financiera total se distribuirá entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar.

Así también, se reconocerá la depreciación de los activos arrendados, la cual se registrará como un gasto financiero en cada periodo; al respecto, la política aplicable a los activos depreciables arrendados será coherente la aplicada para el resto de los activos depreciables que se posean, y la depreciación se calculará sobre las bases establecidas en la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo y en la NIC 38 Activos Intangibles.

Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.

Por último, para determinar si el activo arrendado ha sufrido un deterioro en su valor, la entidad aplicará la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos para evaluar tal situación.

ii) Arrendamiento operativo

Las cuotas de arrendamiento pagadas por el arrendatario se reconocerán durante el plazo del arrendamiento como gasto de forma lineal en los estados financieros.

De los párrafos antes señalados, se desprende que en un arrendamiento financiero, el arrendatario deberá reconocer en sus Estados Financieros dicho bien como parte del activo, el cual generará depreciación contable que afectará los resultados de cada ejercicio a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, el que sea menor.

Por el contrario, en un arrendamiento operativo, el arrendatario reconocerá las cuotas pagadas como gasto en sus Estados Financieros.

Tabla 3.1*Cuadro comparativo del impacto en los estados financieros*

		Arrendamiento Financiero	Arrendamiento Operativo
Efecto en los Estados Financieros	Estado de situación financiera		
	Activo	△	
	Pasivo	▽	
	Estado de resultados		
	Gastos operativos		▽
	Depreciación del activo	▽	
	Gastos financieros (intereses)	▽	

Nota. Elaboración propia, en base a la Norma Internacional de Contabilidad 17

Reconocimiento en los Estados Financieros del arrendador

i) Arrendamiento financiero

Dado que el arrendatario reconocerá en sus estados financieros el bien arrendado como activo fijo, el arrendador reconocerá inicialmente una partida por cobrar por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.

Al respecto, como se trata de una transacción de arrendamiento financiero, el arrendador ha transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, por lo tanto, las cuotas a cobrar serán consideradas como reembolsos del principal y remuneración financiera del arrendador por su inversión y servicios.

Asimismo, la norma contable señala que respecto de la medición posterior, el reconocimiento de los ingresos financieros se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero; es decir, el arrendador reconocerá el ingreso de manera sistemática en el plazo del arrendamiento.

ii) Arrendamiento operativo

Los activos dados en arrendamiento operativo serán reconocidos por los arrendadores como activos según su naturaleza en el Estado de Situación financiera.

Asimismo, la NIC 17 señala que los ingresos por las cuotas de arrendamiento cobradas se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo del contrato de arrendamiento.

De lo expuesto, se desprende que en un arrendamiento financiero, el arrendador deberá reconocer en sus Estados Financieros una partida por cobrar e ingresos financieros por los intereses cobrados. Asimismo, las cuotas cobradas incluirán la retribución reconocida como ingreso financiero y el reembolso del principal, el cual amortizará la cuenta por cobrar.

Por otro lado, en el arrendamiento operativo, el arrendador reconocerá las cuotas pagadas como ingresos en sus estados de resultados.

Tabla 3.2

Cuadro comparativo del impacto en los estados financieros

		Arrendamiento Financiero	Arrendamiento Operativo
Efecto en los Estados Financieros	Estado de situación financiera		
	Activo	△ (cuenta x cobrar)	△
	Pasivo (ingresos diferidos)	▽	
	Estado de resultados		
	Ingresos operativos		△
	Depreciación del activo		▽
	Ingresos financieros (intereses)	△	

Nota. Elaboración propia, en base a la Norma Internacional de Contabilidad 17

Como podemos apreciar, de acuerdo con lo dispuesto en la NIC 17, en el estado de situación financiera o balance general, el arrendatario considerará un activo y pasivo y el arrendador registrará una cuenta por cobrar y un pasivo no corriente como ingreso diferido; y, en el estado de resultados, el arrendatario reconocerá la depreciación del activo y gastos financieros (intereses), mientras que el arrendador reconocerá los ingresos financieros.

Por otro lado, en un arrendamiento operativo, las cuotas pagadas serán tratadas como gasto para el arrendatario y como ingreso para el arrendador durante el plazo del contrato.

B. Interpretación CINIIF 4 - Determinación si un acuerdo contiene un arrendamiento

Esta norma de interpretación señala lineamientos para determinar si los acuerdos son o contienen arrendamientos que deberían contabilizarse de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad N°17 y es aplicable a partir del 01 de enero de 2006.

a) Alcance

Esta Interpretación no se aplica a acuerdos que son arrendamientos excluidos del alcance de la NIC 17 o a acuerdos de concesión servicios de entidades públicas con operadores privados.

En ese sentido, esta interpretación aborda lo siguiente:

- ¿Cómo determinar si un acuerdo es o contiene un arrendamiento tal como se define en la NIC 17?
- ¿Cuándo debería hacerse la evaluación o reconsideración para determinar si un acuerdo contiene un arrendamiento?
- En el caso de que contengan un arrendamiento, ¿Cómo deberían separarse los pagos por el arrendamiento de los pagos derivados del contrato que contiene otros elementos.

b) Evaluación de los acuerdos

i) Determinación si un acuerdo contiene un arrendamiento

A efectos de evaluar si un acuerdo contiene o no un arrendamiento deberá analizarse la esencia económica del acuerdo, es decir, se tendrá que evaluar si:

- El cumplimiento del acuerdo depende del uso de un activo o activos específicos; y
- El acuerdo traspasa el derecho de uso del activo

A continuación, desarrollaremos estos supuestos a fin de determinar cuándo un acuerdo contiene un arrendamiento.

Respecto del primer supuesto, es importante precisar que un acuerdo puede especificar explícitamente a un bien o activo; sin embargo, este no implica el arrendamiento de este si se puede cumplir con el acuerdo sin utilizar este activo.

En otras palabras, para determinar si un acuerdo contiene un arrendamiento, el uso del bien deberá ser necesario para cumplir con dicho acuerdo.

Ahora bien, respecto al segundo supuesto, un acuerdo traspasa el derecho de uso se transfiere el derecho a controlar al comprador (arrendatario) el uso del activo, ello ocurre cuando:

- El comprador tiene la capacidad o el derecho de operar el activo y obtiene o controla la producción u otros beneficios provenientes del activo.
- El comprador tiene la capacidad o el derecho de controlar el acceso físico al activo subyacente, y obtiene o controla la producción u otros beneficios provenientes del activo.
- Los hechos y circunstancias indican que es remota la probabilidad de que una o más partes, distintas del comprador, obtengan el control y producción u otros beneficios que el activo genera durante el periodo del acuerdo.

ii) Evaluación o reconsideración de si un acuerdo contiene un arrendamiento

La evaluación de si un acuerdo contiene un arrendamiento deberá efectuarse al inicio del acuerdo en la fecha del acuerdo o en la fecha de compromiso entre las partes.

Asimismo, la reconsideración para evaluar si un acuerdo contiene un arrendamiento se realizará principalmente si: a) se ha producido un cambio en los términos contractuales, excepto si dicho cambio solo es por renovación o prórroga del contrato, b) se ha producido un cambio en la decisión de que el cumplimiento es, o no es, dependiente de un activo, c) se ha producido un cambio sustancial en el activo.

iii) Separación de los pagos específicos de arrendamiento

Con la finalidad de aplicar los lineamientos establecidos en la NIC 17, los pagos efectuados se separarán al inicio y se registrará sobre la base de su valor razonable en la contabilidad.

Ahora bien, si el comprador (arrendatario) concluye que no se puede medir con fiabilidad:

- Si se trata de un arrendamiento financiero, reconocerá un activo y un pasivo por un mismo importe, igual al valor razonable del activo subyacente identificado como objeto del arrendamiento.

Posteriormente, el pasivo se reducirá por los pagos efectuados, reconociendo la carga financiera imputada a dicho pasivo mediante la utilización de la tasa de interés incremental del endeudamiento del comprador.

- Si se trata de un arrendamiento operativo, tratará todos los pagos derivados del acuerdo como pagos por arrendamiento a fin de cumplir con los requisitos de información de la NIC 17, pero (i) revelará tales pagos separadamente de los pagos mínimos de arrendamiento procedentes de otros acuerdos que no incluyan pagos por elementos no arrendados, y (ii) declarará que los pagos revelados también incluyen pagos por elementos no arrendados dentro del acuerdo.

De acuerdo con lo señalado en los párrafos anteriores, la CINIIF 4 establece características y supuestos a tener en cuenta a fin de identificar si un contrato contiene o no un arrendamiento, el cual se evalúa según la esencia económica del contrato.

C. Norma Internacional de Información Financiera – NIIF 16 Arrendamientos

En el año 2016, el International Accounting Standards Board emitió la Norma Internacional de Información Financiera N°16; posteriormente, el 14 de junio del mismo año mediante la resolución N° 062-2016-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad se aprobó la aplicación de esta norma a partir del 01 de enero del 2019.

Esta norma sustituye a la NIC 17 Arrendamientos y a la CINIIF 4, las cuales estuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 2018; al respecto, la NIIF 16 señala los lineamientos que debe seguir el arrendador para el reconocimiento de todos los arrendamientos en los estados financieros, en especial, con dicha norma se ha modificado el reconocimiento contable de los arrendamientos operativos respecto de lo que señalaba la norma anterior.

Como veremos más adelante, la mayoría de los arrendamientos operativos serán reconocidos en las cuentas del estado de situación financiera (antes balance general), reflejando el derecho de uso del activo y el pasivo asociado a los pagos contractuales.

Asimismo, Camilo Hernández en su artículo “desaparece arrendamiento operativo” (2007), ha señalado que la principal variación de la NIIF 16 respecto a la NIC 17 es la desaparición del arrendamiento operativo ya que cambia la evaluación del contrato, ahora ya no se evaluará si se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes al activo subyacente, sino que se identificará si existe o no un arrendamiento en base al activo identificado

Por otro lado, a manera de exención, la norma contable da la opción de contabilizar los contratos que tienen un plazo de 12 meses o menos, reconociendo los pagos por el arrendamiento directamente como un gasto siempre que cumplan requisitos específicos.

Considerando lo expuesto, a continuación detallaremos las principales características de la NIIF 16 Arrendamientos:

a) Objetivo

De acuerdo con lo señalado por la norma, el objetivo es “establecer los principios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los arrendamientos; asimismo, asegurar que los arrendatarios y arrendadores proporcionen información relevante de forma que represente fielmente esas transacciones”.

b) Alcance

Una entidad aplicará esta Norma a todos los arrendamientos, incluyendo los arrendamientos de activos de derechos de uso en un subarrendamiento, excepto en:

- Acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;
- Activos biológicos mantenidos por un arrendatario;
- Acuerdos de concesión de servicios
- Licencias de propiedad intelectual concedidas por un arrendador
- Derechos mantenidos por un arrendatario bajo acuerdos de licencia

c) Exenciones al reconocimiento

Ahora bien, dentro de la norma contable, se ha dispuesto que un arrendatario puede optar por no aplicar los lineamientos establecidos en relación con el reconocer el arrendamiento en el estado de situación financiera, ello aplica a los siguientes supuestos:

- Arrendamientos a corto plazo; y
- Arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor

Al respecto, si un arrendatario opta por no aplicar los lineamientos establecidos para los arrendamientos en la NIIF 16 dado que se tratan de arrendamientos a corto plazo o a arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor, el arrendatario reconocerá los pagos por arrendamiento como un gasto de forma lineal a lo largo del plazo del arrendamiento.

Ahora bien, cabe precisar que dentro del Apéndice A de la norma contable, se ha definido que un arrendamiento a corto plazo es aquel arrendamiento que, en la fecha de comienzo, tiene un plazo de arrendamiento de 12 meses o menos; asimismo, precisa que un arrendamiento que contiene una opción de compra no califica como un arrendamiento de corto plazo.

Por otro lado, un activo subyacente es el activo que es sujeto del arrendamiento, por el cual un arrendador ha proporcionado el derecho a usar a un arrendatario.

Adicionalmente, el Anexo B señala que un activo subyacente puede ser de bajo valor solo si:

- el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo en sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el arrendatario; y
- el activo subyacente no es altamente dependiente o está altamente interrelacionado con otros activos.

d) Identificación de un arrendamiento

La norma contable señala que al inicio de un contrato, la entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento; para ello, es preciso señalar que de acuerdo con esta norma un contrato es, o contiene, un arrendamiento si *transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación*. [énfasis añadido]

Como observamos, a diferencia de la CINIIF 4 que establecía que para determinar si un contrato contenía un arrendamiento se debía evaluar si: i) el cumplimiento del acuerdo dependía del uso de un activo y ii) si el acuerdo traspasa el derecho de uso del activo; es decir si se tenía el control del mismo; ahora, la NIIF 16 señala que para establecer si existe un arrendamiento se debe evaluar que se tenga control para el uso del activo a cambio de una contraprestación.

i) Separación de componentes de un contrato

La entidad contabilizará cada componente del arrendamiento dentro del contrato como un arrendamiento de forma separada de los componentes del contrato que no constituyen un arrendamiento.

En el caso del arrendatario, distribuirá la contraprestación del contrato a cada componente del arrendamiento sobre la base de precio relativo independiente del componente de arrendamiento y del precio agregado independiente de los componentes que no son arrendamiento.

Al respecto, el precio relativo independiente de los componentes de arrendamiento y que no son de arrendamiento se determinarán sobre la base del precio que el arrendador, o un proveedor similar, cargaría de forma separada a una entidad por ese componente, o por uno similar. Si no existe un precio observable independiente fácilmente disponible, el arrendatario estimará el precio independiente, maximizando el uso de información observable.

Por otro lado, el arrendador distribuirá la contraprestación del contrato aplicando los lineamientos establecidos en la NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias.

e) Plazo de arrendamiento

Una entidad determinará el plazo del arrendamiento como el periodo no cancelable de un arrendamiento, junto con:

- Los periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y
- Los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción.

f) Arrendatario

i. Medición inicial

En la fecha de comienzo, el arrendatario reconocerá un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento.

Respecto del activo por derecho de uso, este se medirá al costo en la fecha de comienzo y comprenderá lo siguiente:

- El importe de la medición inicial del pasivo, que es el valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha.
- Los pagos por arrendamiento realizados antes o a partir de la fecha de comienzo, menos los incentivos de arrendamiento recibidos;
- Los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario; y
- Una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al dismantelar y eliminar el activo subyacente, restaurar el lugar en el que se localiza o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos al producir los inventarios. El arrendatario podría incurrir en obligaciones a consecuencia de esos costos ya sea en la fecha de comienzo o como una consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un periodo concreto.

Por otro lado, el pasivo por arrendamiento se medirá al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la tasa incremental por préstamos del arrendatario.

ii. Medición posterior

Respecto del activo por derecho de uso, después de la fecha de comienzo, el arrendatario lo medirá aplicando el modelo del costo. Para aplicar el modelo del costo, se medirá un activo por derecho de uso al costo: (a) menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor; y (b) ajustado por cualquier nueva medición del pasivo por arrendamiento.

Por otro lado, el arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento: (a) incrementando el importe en libros para reflejar el interés sobre el pasivo por arrendamiento; (b) reduciendo el importe en libros para reflejar los pagos por arrendamiento realizados; y (c) midiendo nuevamente el importe en libros para reflejar

las nuevas mediciones o modificaciones del arrendamiento, y también para reflejar los pagos por arrendamiento fijos en esencia.

g) Arrendador y la clasificación de los arrendamientos

Un arrendador clasificará cada uno de los arrendamientos como un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero; al respecto, un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente. Por otro lado, un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo.

i. Arrendamiento financiero

Un arrendador reconocerá para su medición inicial en su estado de situación financiera los activos que mantenga en arrendamientos financieros y los presentará como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.

Ahora bien, respecto de la medición posterior, el arrendador reconocerá los ingresos financieros a lo largo del plazo del arrendamiento, sobre la base de una pauta que refleje una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento.

ii. Arrendamiento operativo

Un arrendador reconocerá los pagos por arrendamiento procedentes de los arrendamientos operativos como ingresos de forma lineal o de acuerdo con otra base sistemática. El arrendador aplicará otra base sistemática si ésta es más representativa de la estructura con la que se disminuye el beneficio del uso del activo subyacente.

En síntesis, de acuerdo con lo que hemos expuesto en los párrafos anteriores, la NIIF 16 sustituyó a la NIC 17 y CINIIF 4; al respecto, dentro de la NIC17 se delimitaban los criterios para la distinción en el reconocimiento de un arrendamiento financiero y operativo, el cual se basaba sobre el principio de transferencia de propiedad del activo. Sin embargo, la nueva norma contable (NIIF 16) cambia el modelo contable delimitado

para los arrendatarios, ya que elimina la diferencia entre arrendamientos operativos (presentados fuera del ESF) y arrendamientos financieros (presentados en el ESF).

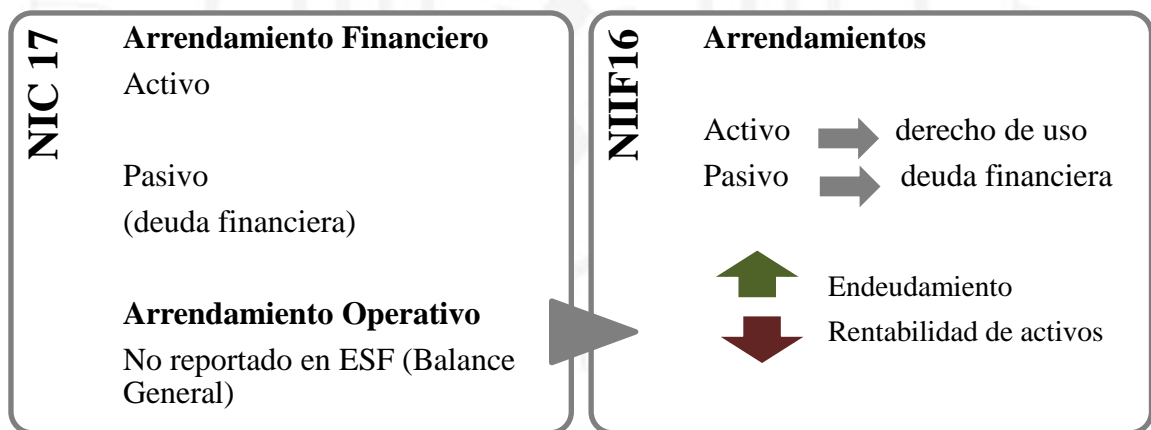
La NIIF 16 establece un único modelo para los arrendamientos, que consiste en el reconocimiento de un activo por derecho de uso y un pasivo financiero que refleje los pagos futuros traídos a valor presente de los arrendamientos. En el estado de resultados, serán presentados como gastos por depreciación y gastos financieros.

Ahora bien, a fin de analizar si un contrato contiene un arrendamiento, se debe identificar el “control” que tiene la entidad sobre el activo, es decir, si puede beneficiarse del activo por un determinado plazo de tiempo.

Con la finalidad de evidenciar las diferencias indicadas para el arrendatario, a continuación, veremos un gráfico comparativo entre el modelo contable bajo lineamientos de NIC 17 y de NIIF 16:

Figura 3.1

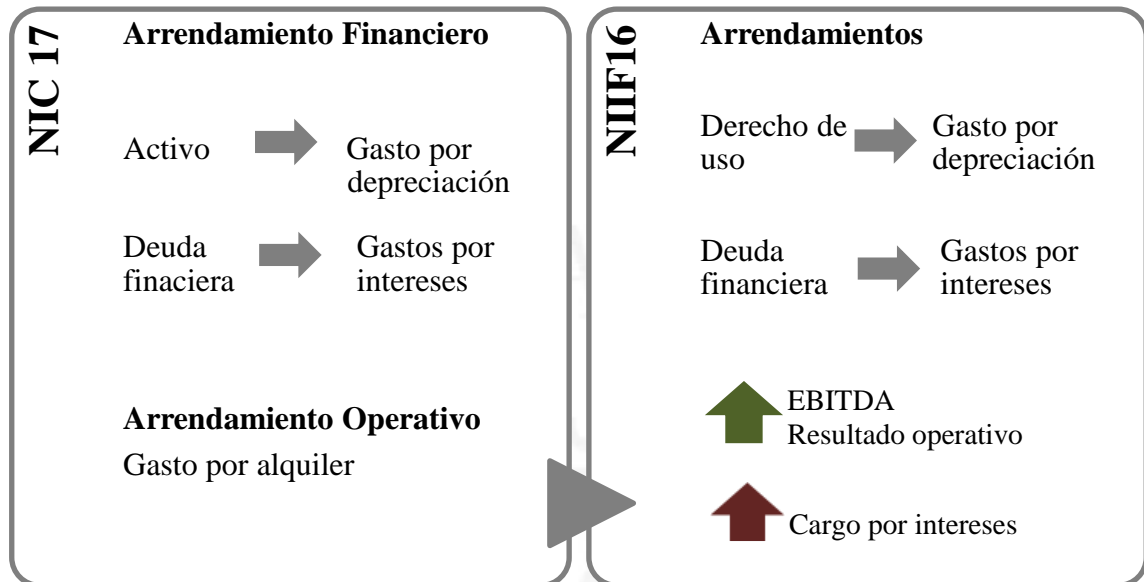
Comparativo del impacto en el Estado de Situación Financiera



Nota. Elaboración propia, en base a NIIF 16

Figura 3.2

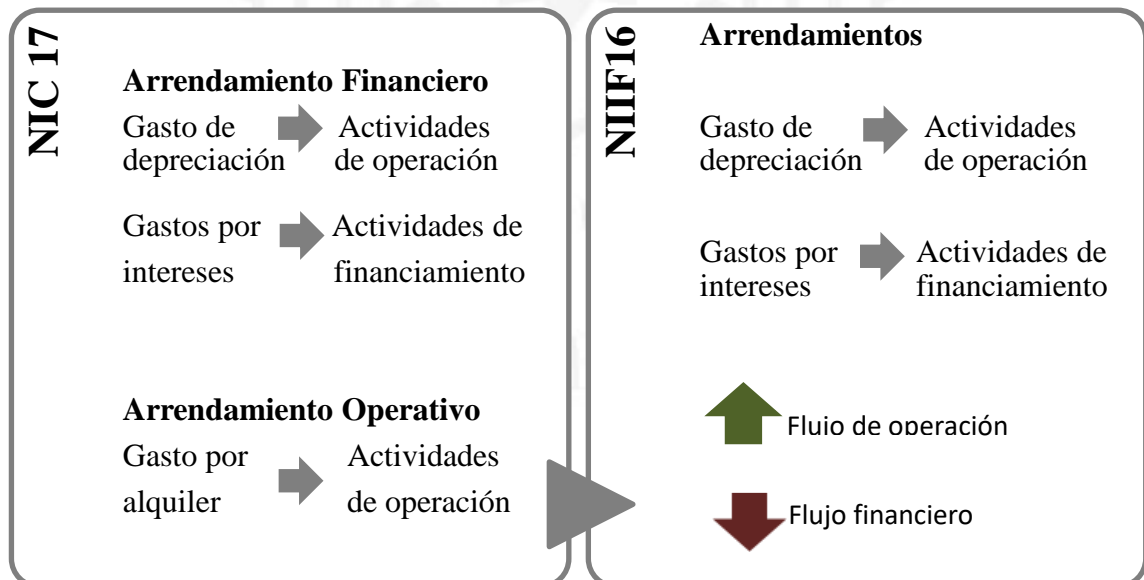
Comparativo del impacto en el Estado de Resultados



Nota. Elaboración propia, en base a NIIF 16

Figura 3.3

Comparativo del impacto en el Estado de Flujos



Nota. Elaboración propia, en base a NIIF 16

3.1.2 Tratamiento civil del contrato de arrendamiento

El Código Civil definió al contrato como el acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial. Además, estableció que su perfeccionamiento se da con el consentimiento de las partes, excepto cuando también deben observar la forma señalada por la ley. Entre los tipos de contratos, tenemos al contrato de arrendamiento mediante el cual el *arrendador se obliga por arrendamiento a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien* [énfasis añadido] por cierta renta convenida.

Agrega la norma, que el arrendatario está obligado a:

- Recibir el bien, cuidarlo diligentemente y usarlo para el destino que se le concedió en el contrato o al que pueda presumirse de las circunstancias.
- Pagar puntualmente la renta en el plazo y lugar convenidos.
- Pagar puntualmente los servicios públicos suministrados en beneficio del bien, con sujeción a las normas que los regulan.
- Dar aviso inmediato al arrendador de cualquier usurpación, perturbación o imposición de servidumbre que se intente contra el bien.
- Permitir al arrendador que inspeccione por causa justificada el bien, previo aviso de siete días.
- Efectuar las reparaciones que le correspondan.
- No hacer uso imprudente del bien o contrario al orden público o a las buenas costumbres.
- No introducir cambios ni modificaciones en el bien, sin asentimiento del arrendador.
- No subarrendar el bien, total o parcialmente, ni ceder el contrato, sin asentimiento escrito del arrendador.
- Devolver el bien al arrendador al vencerse el plazo del contrato en el estado en que lo recibió, sin más deterioro que el de su uso ordinario.

- Cumplir las demás obligaciones que establezca la ley o el contrato. (Código Civil, 2006)

Teniendo en cuenta ello, un contrato de arrendamiento es aquel que permite ceder un bien a otro sujeto por cierto pago, dicho acuerdo será válido con el consentimiento de ambas partes. Una vez que el contrato se vuelve válido, el arrendatario, es decir la persona que recibe el bien para usarlo según lo indicado en el contrato, se compromete civilmente a cumplir con algunas condiciones como indicar al propietario (arrendador) sobre alguna modificación al bien o un subarrendamiento, comunicar algún desperfecto, entre otros aspectos.

Como podemos notar, el arrendatario no cuenta con la propiedad del bien (termino que desarrollamos anteriormente y que resulta un aspecto relevante para determinar el activo de una entidad) es decir que no cuenta con libre disposición sobre el bien que recibe ya que necesita el consentimiento del propietario para realizar algunas operaciones relacionadas al bien como modificaciones o subarrendamiento. En ese sentido, el arrendatario no tiene libertad de uso, disfrute, disposición ni reivindicación sobre el bien, mas aún realiza el pago de una contraprestación por utilizarlo por lo cual no podría considerar al bien como parte de su patrimonio desde una perspectiva civil.

Por otro lado, también existe un contrato de arrendamiento financiero. Al respecto, mediante Casación N° 1980-97-Lima se señaló que el contrato de arrendamiento financiero es un contrato complejo y autónomo por el cual el arrendador adquiere un bien por pedido del arrendatario y le concede su uso a cambio de un pago de cuota periódica por un plazo determinado. Una vez concluido, el arrendatario podría concluir el uso, continuar el uso o adquirir el bien, ejercitando la opción de compra que tiene un valor residual.

Podemos notar que, a diferencia del contrato anterior de arrendamiento, el bien materia de contrato, sí se podría convertir en patrimonio del arrendatario, en la medida que decida ejercer la opción de compra, pues en dicho momento podrá usar, disfrutar, disponer y reivindicar el bien y siempre que realice el pago correspondiente.

Ahora bien, como podemos observar, en ninguno de los contratos desarrollados se genera el beneficio automático de recibir también la propiedad de dicho bien. La única posibilidad para que un arrendatario pueda reconocer la propiedad del bien materia de

arrendamiento se da cuando este decide ejercer la opción de compra establecida en su contrato y que implica un pago adicional por el bien. En ese sentido, desde una perspectiva civil, no sería natural que el arrendatario pueda reconocer la propiedad de un bien ni un derecho sobre el bien cedido por un tiempo determinado y para un uso específico y por el cual realiza el pago de una contraprestación.

Además, el referido Código, establece que la propiedad de un bien mueble se adquiere con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente, es decir mediante la entrega del bien a quien debe recibirlo o a la persona designada por él o por la ley y bajo las formalidades que se establezcan. Dicha tradición se considerará realizada cuando se produzca el cambio del título posesorio de quien está poseyendo o en el caso que un bien está en poder de un tercero, la tradición surtirá efecto con la comunicación escrita al tercero. Así pues, para que un bien sea considerado propiedad de una entidad, deberá producirse el cambio del título posesorio.

Teniendo en cuenta ello, desde una perspectiva civil, el “activo por derecho de uso” no está comprendida en el ordenamiento regular de un contrato de arrendamiento, ni operativo ni financiero. Recordemos que el Código Civil establece las reglas generales que deben cumplir todas las operaciones para considerarse válidas, en ese sentido si alguna operación implica alguna característica que no se encuentra en nuestro ordenamiento civil será considerado inválido para estos efectos.

Así pues, el activo por derecho de uso no implica otorgar la propiedad del bien cedido en arrendamiento, aspecto relevante para la determinación de la base imponible del ITAN y que civilmente ya se ha definido; mas aún hemos verificado que las características de los contratos de arrendamiento desarrollados también en la norma civil no incluyen la posibilidad de reconocer un derecho de uso ni se produce un cambio en la titularidad del bien, por lo cual para efectos civiles consideramos que no puede considerarse válido su reconocimiento.

3.1.3 Tratamiento jurídico del contrato de arrendamiento

El 29 de julio de 1984, se publicó el Decreto Legislativo N° 299 vinculado a los contratos de arrendamiento financiero. En él, se estableció que un contrato de arrendamiento financiero es un contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o

inmuebles por una empresa locadora¹⁸ para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado y estará vigente desde que la locadora efectúa el desembolso total o parcial para la adquisición del bien solicitado por la arrendataria o a partir de la entrega total o parcial a la arrendataria, lo que ocurra primero. Asimismo, sostiene que la locadora mantendrá la propiedad de dichos bienes hasta la fecha en que surta efecto la opción de compra ejercida por la arrendataria.

Luego, en diciembre de 2000, se señaló que para efectos tributarios, los bienes objetos de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo a las NIC mientras que la depreciación se determinará según lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta. Excepcionalmente permite aplicar una tasa de depreciación máxima anual lineal en función a la cantidad de años del contrato siempre que cumpla con las siguientes condiciones:

- Los bienes muebles o inmuebles deberán calificar como costo o gasto para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Arrendatario deberá utilizar los bienes exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial.
- Duración mínima debe ser de dos o cinco años, según sea bien mueble o inmueble respectivamente.
- La opción de compra sólo podrá ser ejercitada al término del contrato.

Además, señala que, en caso se incumpliera con algunas de las condiciones, deberá rectificarse las declaraciones y reintegrar el impuesto más interés moratorio. Agrega que el arrendador considerará la operación de arrendamiento financiero como una colocación de acuerdo a las normas contables.

Finalmente, se establece que para la determinación de la renta imponible, las cuotas periódicas de arrendamiento financiero constituyen renta para la locadora y gasto deducible para la arrendataria.

¹⁸ Si es domiciliada deberá ser necesariamente una empresa bancaria, financiera o cualquier otra entidad autorizada por la Superintendencia de Banca y Seguros.

Mediante Decreto Legislativo N° 915, publicado en abril del ejercicio 2001, se agregó que el arrendatario activará el bien objeto del contrato de arrendamiento financiero por el monto del capital financiado. También precisó que si el capital financiado es mayor al valor de adquisición, la diferencia calificará renta gravada para el arrendador así como cualquier incremento en el monto del capital financiado.

Así tenemos que, para efectos tributarios se detalló el tratamiento que deberá aplicarse para los contratos de arrendamiento financiero: el arrendatario deberá reconocer como activo fijo al bien arrendado, mientras que el arrendador reconocerá una colocación por dicha operación. Nótese que no hay disposición expresa alguna a los contratos de arrendamiento operativo mediante el cual se precise que el derecho sobre el bien arrendado pueda formar parte del activo del arrendatario. Por lo cual, para efectos de analizar el reconocimiento de los arrendamientos operativos deberá evaluarse el fondo de la operación, es decir la esencia y naturaleza de la operación teniendo en cuenta cada impuesto relacionado.

Nótese que a través de diversa jurisprudencia como la Resolución N° 06686-4-2004, el Tribunal Fiscal ha señalado que deberá evaluarse la esencia de los contratos, independientemente de la denominación otorgada a la operación a fin de poder verificar el cumplimiento del supuesto de hecho que fija la norma.

Teniendo en cuenta lo mencionado, podemos concluir que tributariamente, no se ha incluido ninguna precisión sobre el tratamiento que deba aplicarse al activo por derecho de uso por ello no podría aplicarse el mismo tratamiento que se reconoce a los arrendamientos financieros, esto es permitir el reconocimiento de un activo y su correspondiente depreciación. Sin embargo, queda claro para poder determinar el correspondiente tratamiento debemos analizar el fondo o la esencia de la operación, es decir la realidad económica que trae consigo el mencionado activo por derecho de uso, que desarrollaremos a continuación.

3.2 Problemática tributaria relacionada al “derecho de uso” como parte conformante de la base imponible del ITAN

En julio del presente año, la Administración Tributaria publicó el Informe N° 000054-2021-SUNAT/7T0000, mediante el cual analizaba el tratamiento tributario que debía aplicarse al activo por derecho de uso para efectos del ITAN.

Señaló que es correcto aplicar las normas y principios contables para determinar el activo neto referido en el ITAN, dado que dicha partida es un elemento del estado financiero que se rige por dicha regulación y que teniendo en cuenta el Plan de Cuentas General Empresarial, debería reconocerse en la cuenta 32 Activos por derecho de uso, subcuenta 323 Propiedad, planta y equipo- arrendamiento operativo.

Agregó que los activos fijos no incluyen a los intangibles, si no solo a bienes tangibles y que ellos deberían registrarse en la cuenta 34. Ahora bien, precisó que el activo por derecho de uso representa un derecho que no ha sido reconocido como intangible por registrarse en la cuenta 32 de activos.

Así pues, la Administración sostuvo que el activo por derecho de uso no calificaba como activo fijo por no ser un bien tangible ni debía reconocerse para efectos tributarios como intangible pues no había sido registrado en la cuenta 34, por lo cual su correspondiente amortización no podía deducirse para determinar la base imponible.

Ahora bien, realizaremos un análisis de las principales problemáticas que identificamos en la posición adoptada por la Administración Tributaria.

3.2.1 Necesidad de recurrir a otras normas por falta de definición del término “activo neto”

La base imponible del ITAN está conformada por el activo neto, sin embargo, dicho término no ha sido definido en la ley del referido impuesto ni en ninguna otra norma o disposición tributaria. Esta omisión ha generado que los usuarios de la Ley del ITAN recurran a otras normas o fuentes para darle contenido al término y así poder determinar el impuesto. Ello pues, la Norma IX del Código Tributario, que determina las reglas que deben cumplirse en el ordenamiento tributario, permite recurrir a otras normas cuando la norma tributaria ha omitido algún aspecto y siempre que la disposición desarrollada en la otra norma, no se oponga ni desnaturalice a la tributaria.

Esta falta de claridad genera una incertidumbre jurídica para el inversionista pues algunos especialistas podrían tomar una interpretación “A” de un hecho normativo mientras que otros podrían tomar una interpretación opuesta “B” o una mixtura de ambas posiciones “C”; teniendo en cuenta una fuente distinta a que consideró “A”, por ejemplo.

Más aún, si tenemos en cuenta que a veces nuestras propias autoridades tributarias han emitido pronunciamientos que se oponen entre sí, partiendo de una misma fuente de análisis.

Ahora bien, la remisión a otras normas (que incluyen, a nuestro entender, a normas consideradas fuentes de derecho o no) puede generar que se utilicen definiciones desarrolladas en otros contextos o para otros fines y que se hayan fijado bajo premisas que no necesariamente son aplicables en el ordenamiento tributario o de un impuesto en específico.

Por ejemplo, las normas contables tienen propósitos distintos a las normas tributarias, ya que buscan que los estados financieros muestren razonablemente los resultados de un periodo determinado de tiempo, para ello en ocasiones establecen formas de reconocer operaciones que no coinciden con la realidad jurídica.

O, inclusive a veces algunas normas son publicadas en otros idiomas. En estos casos, podrían darse algunos problemas como una mala traducción de una frase o palabra, a veces por ejemplo en el inglés, una misma palabra puede tener distintos significados dependiendo del término acompañante, tal es el caso de los phrasal verbs. El desconocimiento de un término, o una mala traducción podría generar una mala interpretación de la disposición y su correspondiente aplicación.

Así pues, para el caso concreto del término “activo neto”, muchos especialistas, incluidos el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria, se han remitido a las normas contables, pues contienen los lineamientos para identificar un activo y los criterios que deben cumplir para ser reconocidos en el estado de situación financiera (anteriormente denominado balance). Además, el propio legislador indicó que la base imponible del ITAN estará conformada por los activos reconocidos en el balance. Por lo cual, no tendría sentido desconocer la referencia tácita por parte del legislador, a las normas contables para estos efectos. Sin embargo, ¿Puede existir una remisión absoluta las normas contables?

No sería conveniente tomar como válidas todas las disposiciones establecidas en dichas normas sin una previa evaluación para confirmar que no se opongan o desnaturalicen el impuesto materia de análisis. Recordemos que es una condición relevante que rige en nuestro ordenamiento tributario y que, de incumplirse podría llevar a desarrollar un tratamiento tributario incorrecto, que a su vez podría desencadenar en

consecuencias importantes para una entidad como el pago de sanciones e intereses o medidas penales, inclusive.

Para evitar continuar con dichas problemáticas, se podría solucionar con la inclusión de una definición del término activo neto y los límites que aplicarían cuando uno recurre a otras normas que, en este caso concreto sería a las NIIF.

3.2.2 Cambios en las normas contables que afectarían la determinación de la base imponible del ITAN

Como hemos desarrollado anteriormente, sabemos que las normas que regulan la contabilidad de una entidad actualmente son la Normas Internacionales de Información Financiera, las cuales han tenido un desarrollo relevante durante los últimos años, dado que se han adaptado a la economía actual y a las nuevas transacciones que las Compañías realizan a fin de reflejar de una manera óptima y exacta, la realidad económica de las transacciones.

Es así que, a través del tiempo, las normas contables han sufrido cambios importantes que han generado diferencias en el reconocimiento contable de algunas transacciones como es el caso de los arrendamientos operativos. Ello se ve evidenciado con la entrada en vigencia de la NIIF 16 que sustituye la NIC 17, la cual establecía que el arrendamiento operativo debía ser tratado, por el arrendatario, como un gasto durante el plazo del contrato, sin embargo, a partir del 2019, el tratamiento contable será reconocer el arrendamiento operativo como parte de los activos de la compañía, y registrar un “activo por derecho de uso”.

Así pues, hasta el 2018, la base imponible del ITAN no incluía el gasto incurrido por la entidad correspondiente a los arrendamientos operativos, pues eran reconocidos en el Resultado del Ejercicio (estado financiero). Ahora bien, si mantenemos la posición de la Administración Tributaria de remitirnos absolutamente a la norma contable para definir el activo neto que conforma la base imponible del ITAN a partir del 2019, tendríamos que ella incluiría también al activo por derecho de uso.

Como podemos notar, a una misma operación le estaríamos aplicando un tratamiento tributario distinto generado a partir de un cambio en las normas contables. Ello podría vulnerar la estabilidad jurídica que enmarca nuestro ordenamiento tributario y que permite a los inversionistas tomar decisiones de invertir en nuestro país.

Además, las normas tributarias deben definir el alcance y lineamientos que debemos seguir para determinar los impuestos. Si bien nos remitimos en algunas ocasiones a las normas contables para complementar definiciones o aspectos no definidos en la norma tributaria, esto no debería llevarnos a variar nuestra interpretación de la norma jurídica. En ese sentido, los cambios que ocurran a nivel normativo contable tampoco deberían afectar la interpretación tributaria de las normas jurídicas.

Por dicho motivo, es importante que los aspectos claves como definiciones, queden establecidos en nuestra regulación desde el inicio de su vigencia o se incorpore de manera expresa, posteriormente, a fin de no realizar una remisión absoluta a las normas contables pues como sabemos varían en el tiempo y puede llevar a distintas interpretaciones a lo largo del tiempo sobre un mismo hecho, tal como está realizando la Administración Tributaria.

3.2.3 El “activo por derecho de uso” no debería afectar la base imponible de un impuesto patrimonial

De acuerdo con lo que hemos señalado a lo largo del primer y segundo capítulo, el ITAN es un impuesto patrimonial; es decir, este impuesto grava el patrimonio que posee una entidad.

Al respecto, en el expediente N°03797-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que los *impuestos al patrimonio gravan el valor de los bienes y derechos que constituyen la propiedad* [énfasis añadido]; es así como, de la naturaleza del Impuesto Temporal a los Activos netos se desprende que es un impuesto patrimonial dado que toma como manifestación de capacidad contributiva a los activos netos.

Ahora bien, la capacidad contributiva constituye la capacidad económica que posee una entidad para hacer frente a las obligaciones tributarias. En ese sentido, el Tribunal Constitucional ha señalado que la evidencia de capacidad contributiva que tiene una entidad se ve reflejado en los activos netos, por lo que el impuesto patrimonial deberá gravarse sobre los mismos.

Por otro lado, como ya indicamos anteriormente, un bien patrimonial será aquel que la entidad pueda usar, disfrutar, disponer y reivindicar¹⁹, lo cual no se genera con el

¹⁹ Conceptos desarrollados en el capítulo 1 del presente trabajo.

activo por derecho de uso pues, si bien el arrendatario puede utilizar el bien, sólo puede disponer de él para el fin acordado en el contrato.

Es decir, el suscribir un contrato de arrendamiento operativo que contablemente se registra como "activo por derecho de uso" no significa un incremento al patrimonio o propiedad de la entidad, pues dicho activo no califica como propiedad según lo dispuesto en el código civil.

Si se reconociese al activo por derecho de uso como parte del patrimonio, estaríamos desnaturalizando la base del ITAN, incluyendo partidas que no se encuentran dentro del alcance de dicha norma e incumpliendo lo dispuesto en la Norma IX del Código Tributario al aplicar una norma que sí se opone y desnaturaliza a la ley del ITAN.

En ese sentido, notamos que la Administración Tributaria falló en el análisis que realizó cuando interpretó las disposiciones contables y las aplicó en su totalidad sin verificar si se oponían o desnaturalizaban la norma del ITAN.

3.2.4 El valor proyectado del activo por “derecho de uso” se opone al valor histórico requerido para el ITAN

El activo por derecho de uso requiere una estimación del beneficio traída a valor presente, esto es, ajustada por una tasa de descuento. Este valor se conoce como valor razonable; en ese sentido, al ser una estimación, el valor consignado en el estado de situación financiera puede fluctuar en el tiempo, ya sea incrementándose o disminuyendo.

Como podemos notar, ello se opone a la normativa del ITAN pues, este impuesto sólo considera válido reconocer el valor histórico de los activos, esto es, según posición del Tribunal Fiscal, el precio de adquisición o el valor de construcción o producción; ambos ocurridos en el momento de la adquisición o construcción o producción.

En el caso del activo por derecho de uso, no existe un momento de adquisición ni construcción o producción pues corresponde a la cesión del uso del bien establecido en un contrato mas no la transferencia de propiedad del bien, que como vimos anteriormente es un factor relevante para determinar si una entidad puede reconocer como activo para efectos del ITAN.

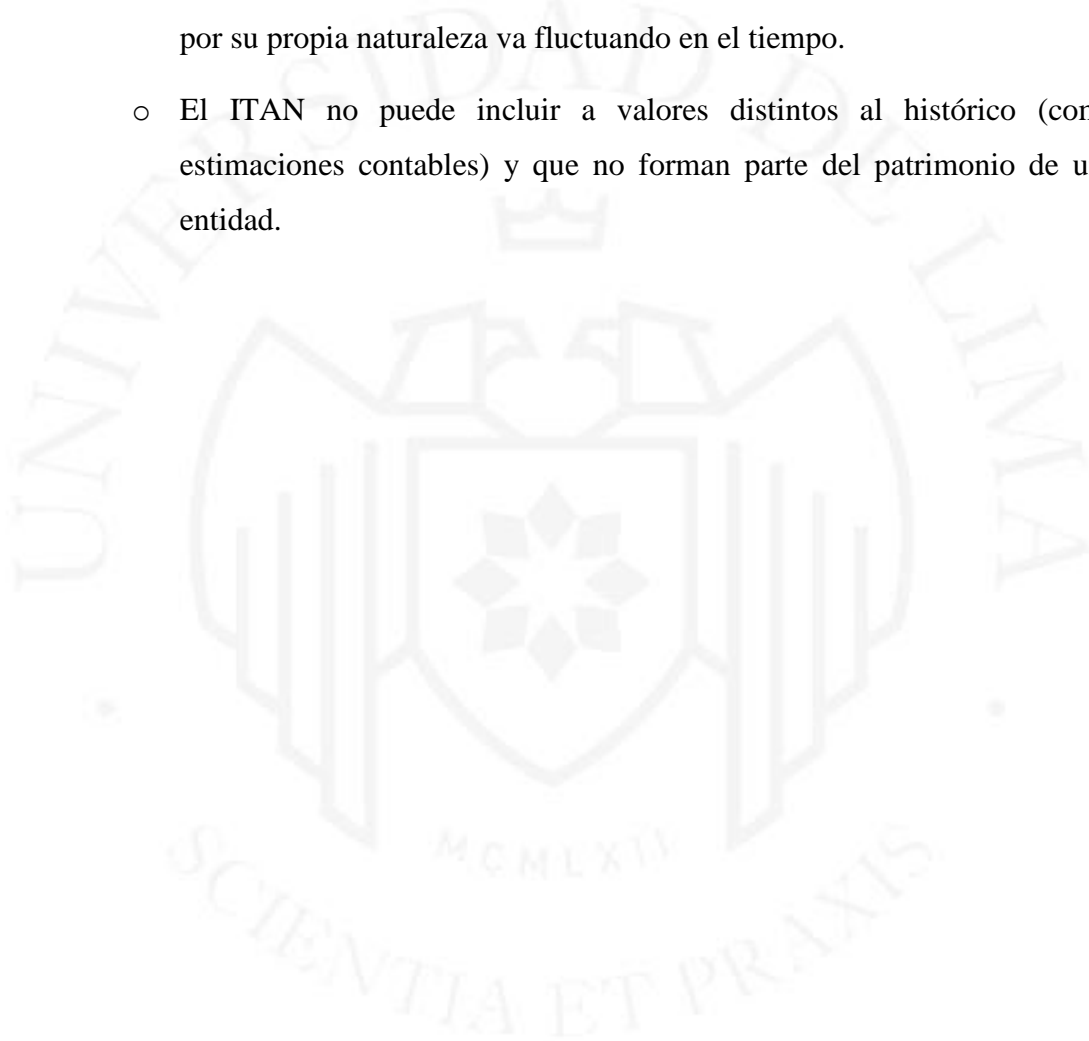
En ese sentido, aún si consideráramos que lo dispuesto en la norma contable es aplicable para el ITAN al incluir el activo por derecho de uso como activo neto sujeto al referido impuesto (supuesto con el que no coincidimos por todo lo expuesto en el presente trabajo), no sólo incluiríamos un elemento que no es propiedad de la compañía, si no que no tendría un valor histórico para los efectos de este impuesto pues no tiene un valor de adquisición asociado.

Es así, que en este punto también consideramos que la Administración se equivocó al realizar su análisis en el informe publicado este año pues consideramos que el activo por derecho de uso no tendría un valor que pueda formar parte de la base imponible del ITAN.

3.3 Conclusiones del capítulo

- En relación al reconocimiento de arrendamientos en los estados financieros, a partir del 2019, entró en vigencia nuevos lineamientos contables que generan que para el arrendatario, el arrendamiento operativo (antes reconocido en el gasto) se reconozca en el rubro de activo como un activo por derecho de uso.
- Para efectos contables, el activo por derecho de uso se reconocerá al valor razonable que corresponde a las cuotas traídas a valor presente, las cuales deberán valuarse al cierre de cada ejercicio.
- Los lineamientos que rigen en nuestro ordenamiento civil, no incluyen la concepción de un activo por derecho de uso para el arrendatario. En relación a los arrendamientos, solo ha definido al arrendamiento operativo y financiero, recogidos también en la antigua regulación contable que permitía al arrendatario reconocer como activo al bien recibido en arrendamiento financiero.
- En el ordenamiento tributario, no existe ningún pronunciamiento respecto al tratamiento que debería aplicarse al activo por derecho de uso, pues solo se ha promulgado normas en relación al arrendamiento financiero.
- Consideramos que podemos remitirnos a las normas contables en la medida que estas no vulneren las disposiciones tributarias ni el principio de estabilidad jurídica que rige en nuestro ordenamiento.

- Consideramos que el activo por derecho de uso no debería formar parte de la base imponible del ITAN pues:
 - El ITAN es un impuesto patrimonial que busca gravar sobre las propiedades que evidencia la capacidad contributiva de una entidad.
 - El activo por derecho de uso no es un elemento conformante de la propiedad de una entidad.
 - El activo por derecho de uso se valúa considerando el valor razonable que por su propia naturaleza va fluctuando en el tiempo.
 - El ITAN no puede incluir a valores distintos al histórico (como estimaciones contables) y que no forman parte del patrimonio de una entidad.



CAPÍTULO IV: PROPUESTA LEGISLATIVA

Como se ha reiterado a lo largo del trabajo, el ITAN es un impuesto patrimonial que grava la capacidad económica en base a los activos netos, es decir, en base a la propiedad que mantiene la entidad. No obstante, esta norma tiene vacíos legales que han generado que en algunos pronunciamientos de la Administración tributaria o el Tribunal Fiscal se remitan a las normas contables.

Es así como podemos notar, que la norma no ha señalado los lineamientos para determinar la base imponible del impuesto, ya que si bien ha señalado que la base imponible está constituida por el valor de los activos netos, este último concepto no ha sido incluido dentro de la propia norma; por lo que, existe incertidumbre respecto de qué cuentas del activo se debe considerar y como se debe medir el valor de este.

Es por ello, que proponemos que se incluya dentro de la norma un concepto de “activo neto” y los lineamientos para la medición de su valor al costo histórico, dado que bajo la normativa contable, en determinadas operaciones, el valor de los activos está reconocido a valor razonable, el cual como ya hemos señalado en el capítulo anterior no puede ser base de un tributo, puesto que el tributo debe aplicarse sobre la base de la propiedad real y no sobre estimaciones contables.

Por otro lado, respecto de la remisión a las normas contables, consideramos que la norma del ITAN debe establecer los límites para ser aplicadas de manera supletoria, dado que no es correcto una remisión absoluta de las normas contables para esclarecer el contenido de la norma tributaria, pues ello vulnera el principio de seguridad jurídica.

Así pues, consideramos conveniente que el legislador incluya en el artículo N°4 lo siguiente:

La base imponible del impuesto estará constituida por el valor histórico de los activos netos que forman parte del patrimonio o propiedad de la entidad al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponde el pago. Entendiéndose por valor histórico al valor de adquisición, construcción o producción según lo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta.

Consideramos que dicha modificación, generaría seguridad jurídica a los inversionistas al establecer definiciones que hoy en día resultan relevantes para la determinación de este impuesto.

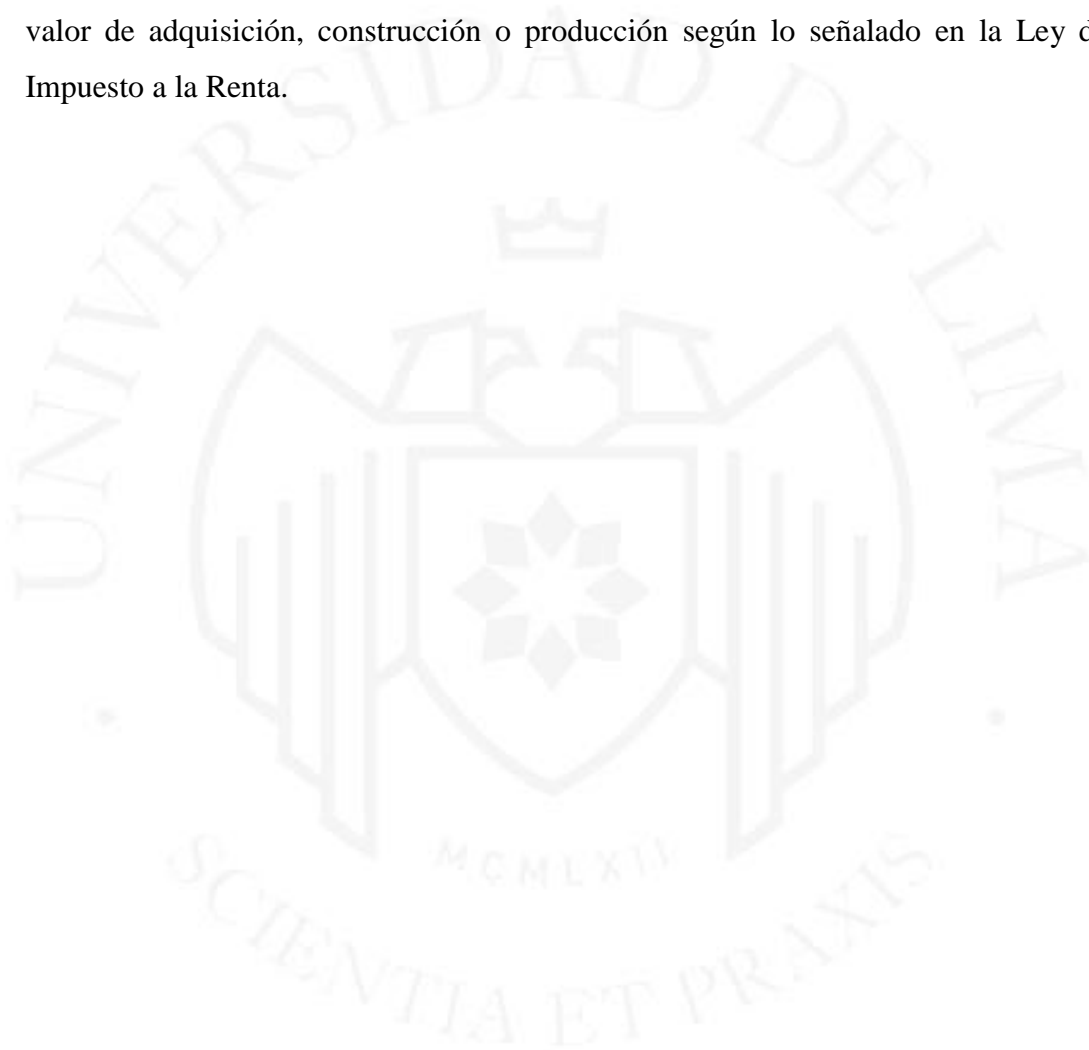


CONCLUSIONES

- La Ley del ITAN fue promulgada con vacíos legales importantes, pues por ejemplo señala que grava al “valor de los activos netos consignados en el balance general cerrado al 31 de diciembre del periodo anterior”. Sin embargo, no incluyó una definición del término “activo neto”.
- A pesar de los cuestionamientos que surgieron por la creación de este impuesto, el Tribunal Constitucional ha señalado que el ITAN es un impuesto constitucional ya que grava el patrimonio (activos netos) como manifestación de capacidad contributiva de una entidad. Esto es que grava a bienes que pueda usar, disfrutar, disponer y reivindicar.
- Las normas contables podrían utilizarse para recoger algunos conceptos o descripciones generales de términos que no hayan sido incluidos en la regulación jurídica tributaria; en la medida que no se opongan o desnaturalicen la norma tributaria.
- El Tribunal Fiscal señaló que el valor histórico considerado para efectos del ITAN está comprendido por el costo de adquisición y de producción o construcción. En ese sentido, se debería excluir a cualquier actualización de valor que se pueda realizar en uno o varios momentos posteriores.
- El activo por derecho de uso no está comprendido en nuestro ordenamiento civil ni tributario.
- Consideramos que el activo por derecho de uso no debería formar parte de la base imponible del ITAN pues:
 - El ITAN es un impuesto patrimonial que busca gravar sobre las propiedades que evidencia la capacidad contributiva de una entidad.
 - El activo por derecho de uso no es un elemento conformante de la propiedad de una entidad.
 - El activo por derecho de uso se valúa considerando el valor razonable que por su propia naturaleza va fluctuando en el tiempo.

- El ITAN no puede incluir a valores distintos al histórico (como estimaciones contables) y que no forman parte del patrimonio de una entidad.
- Consideramos que para generar una seguridad jurídica al inversionista, el legislador debería incluir lo siguiente en el artículo 4 de la Ley del ITAN:

La base imponible del impuesto estará constituida por el valor histórico de los activos netos que forman parte del patrimonio o propiedad de la entidad al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponde el pago. Entendiéndose por valor histórico al valor de adquisición, construcción o producción según lo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta.



REFERENCIAS

- Arancibia Cueva, M. (2012). *Manual del Código Tributario*. Instituto Pacífico.
- Decreto Legislativo N° 295. (1984) Código Civil
<http://spij.minjus.gob.pe/notificacion/guias/CODIGO-CIVIL.pdf>
- Decreto Legislativo N° 299. (26 de julio de 1984) Ley que crea el régimen aplicable al arrendamiento financiero. [http://galvezconsultores.com/pdf-normas/LEASING%20\(D.Leg.299\).pdf](http://galvezconsultores.com/pdf-normas/LEASING%20(D.Leg.299).pdf)
- Decreto Legislativo N° 915. (12 de abril de 2001) Decreto Legislativo que precisa el alcance del artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, modificado por la Ley N°27394.
<https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/00915.pdf>
- Decreto Supremo N° 133-2013. (22 de junio de 2013)
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/>
- Decreto Supremo N° 179-2004-EF. (8 de diciembre de 2004) Ley del Impuesto a la Renta. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.pdf>
- Duran, M. (2014). Impuesto Temporal a los Activos Netos 2014. AELE.
- Furnish, D. (1972). La jerarquía del ordenamiento jurídico peruano. *Derecho PUCP*, 30, 61-80. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.197201.004>
- IFRS Foundation. (2001). *El Marco Conceptual para la Información Financiera*.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publica/con_nor_co/no_oficializ/ES_GVT_conceptual_2015.pdf
- IFRS Foundation. (2018). *El Marco Conceptual para la Información Financiera*.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publica/con_nor_co/AnnotatedRB2019_A_ES_cf.pdf
- IFRS Foundation. (2018). *Norma Internacional de Contabilidad 17 Arrendamientos*
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publica/con_nor_co/vigentes/nic/17_NIC.pdf
- IFRS Foundation. (2020). *Norma Internacional de Información Financiera 13 - Medición del Valor Razonable*
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publica/con_nor_co/niif/SpanishRed2020_IFRS13_GVT.pdf
- IFRS Foundation. (2020). *Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos*
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publica/con_nor_co/niif/SpanishRed2020_IFRS16_GVT.pdf

- Informe N° 000054-2021-SUNAT/7T0000. (28 de mayo de 2021). *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2021/informe-oficios/i054-2021-7T0000.pdf>
- Informe N° 232-2009-SUNAT/2B0000. (2 de diciembre de 2009). *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i232-2009.pdf>
- Ley N° 26887. (19 de noviembre de 1997). Ley General de Sociedades.
<https://docs.peru.justia.com/federales/leyes/26887-dec-5-1997.pdf>
- Ley N° 27394. (30 de diciembre de 2000). Ley que modifica la ley del Impuesto a la Renta y el Decreto Legislativo N° 299.
<https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/Leyes/27394.pdf>
- Ley N°28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos. (2004).
<https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/Leyes/28424.pdf>
- Novoa Herrera, G. (2008). *El Principio de la Capacidad Contributiva. Derecho & Sociedad*, 27 <http://blog.pucp.edu.pe/blog/derysoc/2008/06/20/elprincipio-de-la-capacidad-contributiva/>
- Real Academia Española. (2021). Diccionario de la Lengua Española
<https://dle.rae.es/control>
- Real Academia Española. (2021). Diccionario de la Lengua Española
<https://dle.rae.es/hist%C3%B3rico>
- Resolución del Consejo Normativo de contabilidad N° 001-2020-EF/30. (14 de julio de 2020). <https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-2134/por-instrumentos/resoluciones-cnc/22908-resolucion-n-001-2020-ef-30/file>
- Resolución del Consejo Normativo de contabilidad N° 002-2000-EF/93.01 (18 de diciembre de 2000).
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/conse_norm/resolucion/CNC02_0_2000_EF9301.pdf
- Resolución del Consejo Normativo de contabilidad N° 002-2019-EF/30 (2019).
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/documentac/Resolucion_CNC02_2019EF30.pdf
- Resolución del Consejo Normativo de contabilidad N° 005-94-EF/93.01. (30 de marzo de 1994).
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/conse_norm/resolucion/CNC005_1994_EF9301.pdf
- Resolución del Consejo Normativo de contabilidad N° 013-98-EF/93.01 . 17 de julio de 1998).
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/conse_norm/resolucion/CNC013_1998_EF9301.pdf

- Resolución del Consejo Normativo de contabilidad N° 055-2014-EF/30. (24 de julio de 2014).
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/conse_norm/resolucion/CNC_055_2014EF30.pdf
- Resolución del Consejo Normativo de contabilidad N° 063-2016-EF/30. (2 de setiembre de 2016). <https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-2134/por-instrumentos/resoluciones-cnc/14838-05-rdn-006-2012-pip-transporte-estudios-en-paquete-mod-anexo-snip-09-10-y-16-2-2-final-1537/file>
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 05455-8-2017 (2017). Tribunal Fiscal: Sala 8.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/8/2017_8_05455.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.° 08149-4-2015 (2015). Tribunal Fiscal: Sala 4.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/4/2015_4_08149.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004. (8 de setiembre de 2004).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/4/2004_4_06686.pdf
- Robles, C., Ruiz de Castilla F., Villanueva, W. y Bravo J. (2009) *Código Tributario Doctrina y Comentarios. Instituto Pacífico*
- Rubio Correa, Marcial. (1999). El sistema jurídico. Introducción al Derecho. Lima. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 85.
- Tartarini Tamburini, T. & Chevarría Sotelo, R. (2015). Sobre el ITAN y el “Valor Razonable” de los activos. Informe Tributario. *Revista Análisis Tributario*, 333, 14-20
- Tribunal Constitucional del Perú. (1997). Sentencia recaída en el expediente N° 646-1996-AA/TC. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00646-1996-AA.html>
- Tribunal Constitucional del Perú. (2004). Sentencia recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional del Perú. (2005). Sentencia recaída en el expediente N° 034-2004-AI/TC. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00034-2004-AI.pdf>