

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



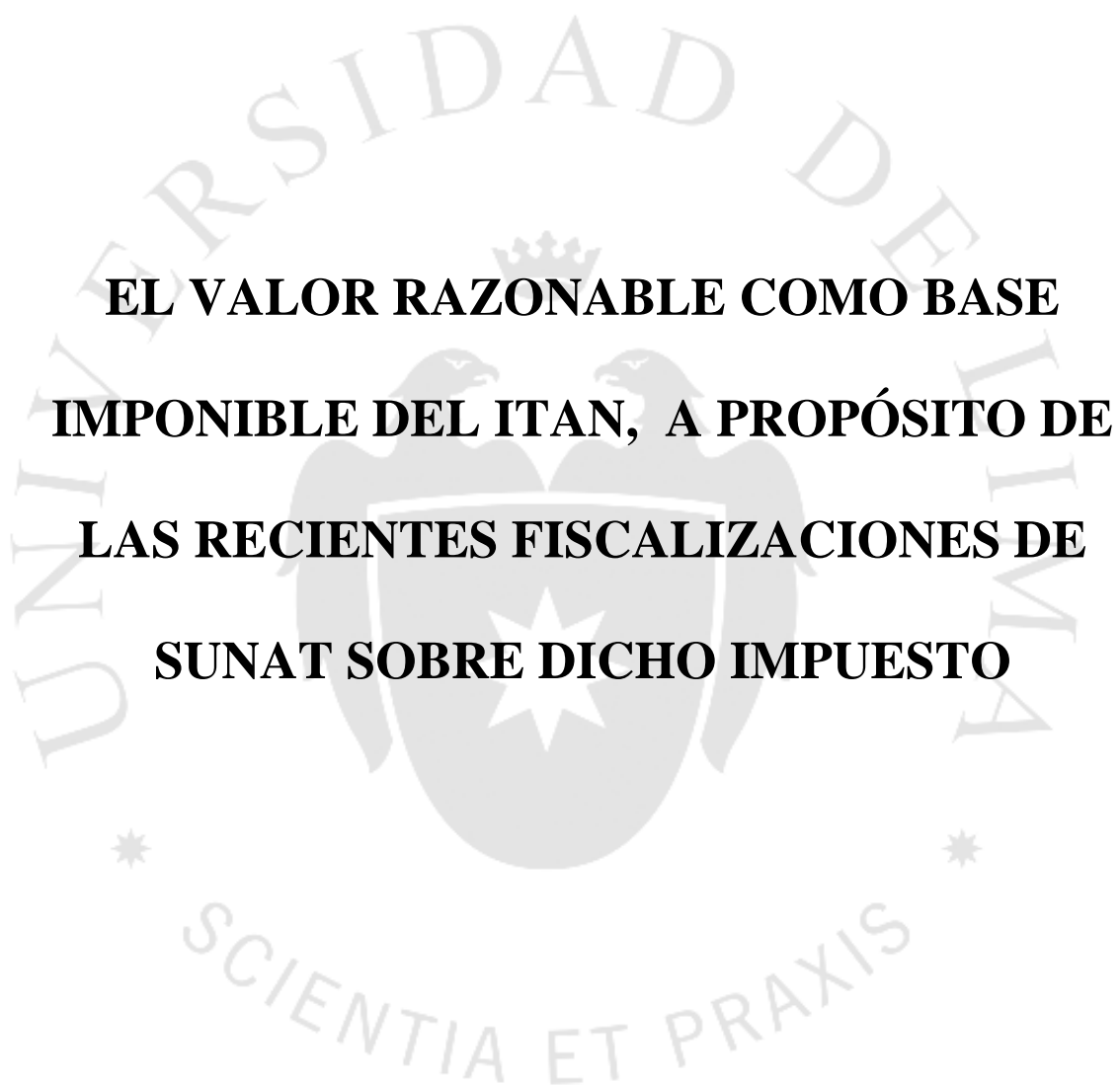
EL VALOR RAZONABLE COMO BASE IMPONIBLE DEL ITAN, A PROPÓSITO DE LAS RECIENTES FISCALIZACIONES DE SUNAT SOBRE DICHO IMPUESTO

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

Diego Díaz Tenorio
Código 20122421

Lima – Perú
Marzo del 2016



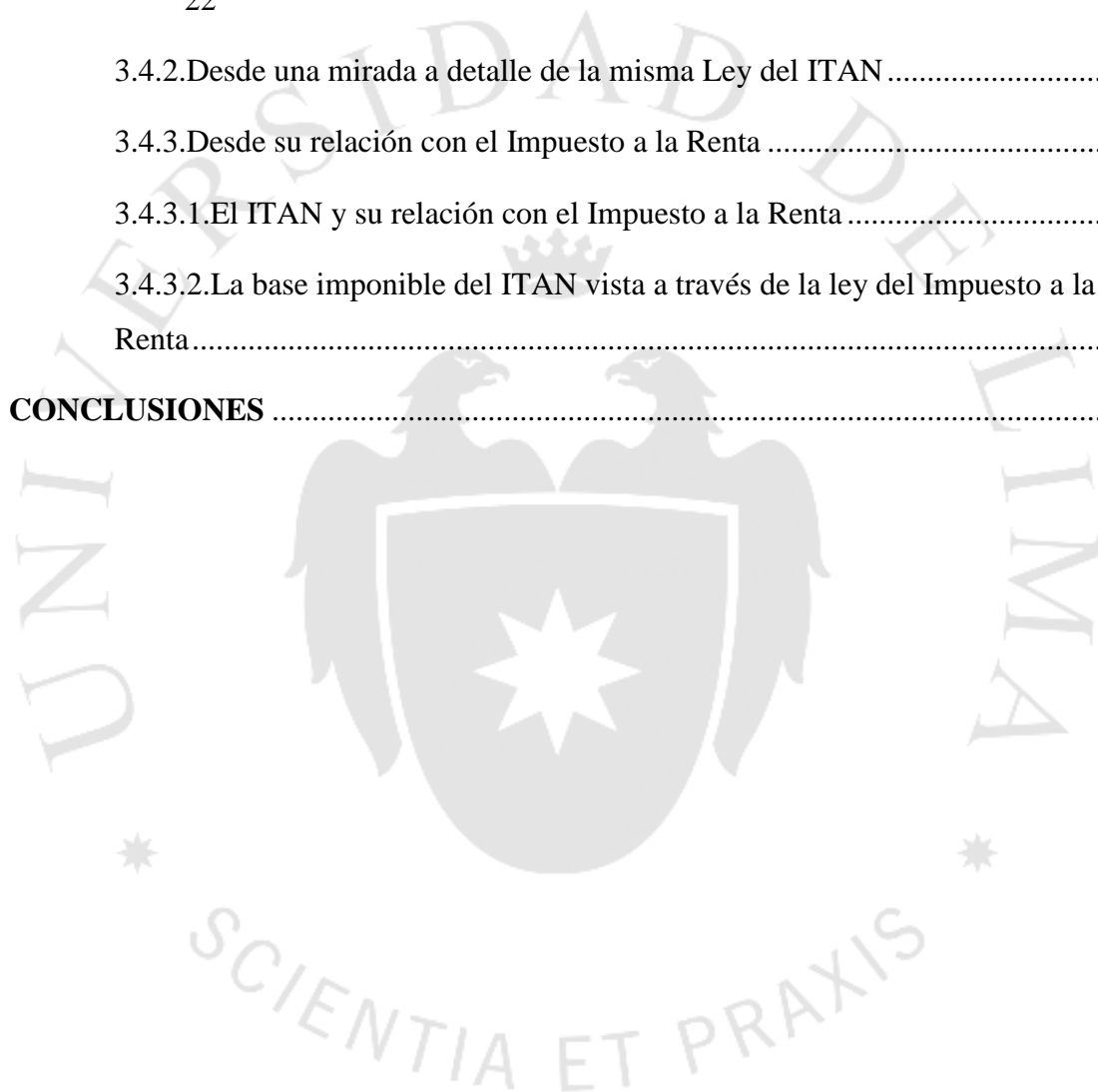


**EL VALOR RAZONABLE COMO BASE
IMPONIBLE DEL ITAN, A PROPÓSITO DE
LAS RECIENTES FISCALIZACIONES DE
SUNAT SOBRE DICHO IMPUESTO**

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN	vi
CAPÍTULO I: BREVES APUNTES SOBRE EL ITAN.....	3
1.1. Sujetos obligados a cumplir con el ITAN	3
1.2. Sujetos inafectos del ITAN.....	3
1.3. Base imponible del ITAN.....	5
1.4. Tasa, determinación, declaración y pago del ITAN	7
1.5. El ITAN como crédito aplicable contra el Impuesto a la Renta.....	8
CAPÍTULO II: LOS ACTIVOS Y SU MEDICIÓN	10
2.1. Definición de activo.....	10
2.2. Medición del activo	12
2.3. El valor razonable como método de medición obligatorio o alternativo.....	14
2.3.1. Las empresas agrícolas y la medición contable de sus activos biológicos	14
2.3.2. Las propiedades de inversión y la posibilidad de hacer su medición a valor razonable.....	15
CAPÍTULO III: EL ACTIVO NETO COMO BASE IMPONIBLE PARA EL CÁLCULO DEL ITAN	17
3.1. Cuestiones preliminares. “Incertidumbre en la determinación del activo neto”.....	17
3.2. Posición de SUNAT sobre el valor del activo que se debe tomar en cuenta para el cálculo del ITAN	18
3.3. Breve apunte sobre las normas contables como fuente interpretativa del Derecho Tributario. ¿Puede haber una remisión absoluta a las normas contables?	19

3.4. Análisis del valor de los activos netos como base imponible del ITAN.	
“Valor razonable vs Costo histórico”	21
3.4.1. Desde una perspectiva constitucional.....	21
3.4.1.1. Los activos netos como manifestación de capacidad contributiva	21
3.4.1.2. El principio constitucional de capacidad económica y el valor razonable	22
3.4.2. Desde una mirada a detalle de la misma Ley del ITAN.....	25
3.4.3. Desde su relación con el Impuesto a la Renta	28
3.4.3.1. El ITAN y su relación con el Impuesto a la Renta	28
3.4.3.2. La base imponible del ITAN vista a través de la ley del Impuesto a la Renta.....	29
CONCLUSIONES	32



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. 1	7
Tabla 1. 2	8



INTRODUCCIÓN

Dentro de nuestro sistema tributario tenemos al Impuesto Temporal a los Activos Netos¹ que se encuentran obligadas a pagar las compañías generadoras de renta de tercera categoría sujetas al Régimen General del Impuesto a la Renta. Específicamente dicho impuesto grava el valor de los activos netos, y el monto efectivamente pagado sirve de crédito contra los pagos a cuenta y/o contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta.

La ley que creó al ITAN no ha sido muy específica al momento de delimitar la base imponible del aludido impuesto, señalando que ésta se encuentra constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general, es así que en aplicación literal de lo dispuesto en la citada norma, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria² asume que para el cálculo del ITAN corresponde tomar directamente el valor de los activos registrados en dicho estado financiero.

Es por ello que se ha detectado que la SUNAT viene realizando fiscalizaciones a diversas empresas sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en lo que respecta al ITAN, verificando que distintas compañías, por obligación de las normas contables o por decisión propia debido a que dichas normas se lo permiten, midieron sus activos a valor razonable, registrándolo así en sus estados financieros, sin embargo, para efectos del cálculo del ITAN, éstas habrían utilizado el valor histórico de dichos activos (presumiblemente menor al valor razonable), generándose con ello una omisión en el pago de dicho tributo, y con ello graves contingencias económicas para dichas compañías.

Por tanto, resulta imperioso dotar de contenido a la ley que creó el ITAN, a fin de determinar si el valor razonable es la medida contable que debe ser utilizada para el cálculo del dicho impuesto, puesto que de no ser así, la SUNAT estaría afectando

¹ En adelante ITAN.

² En adelante SUNAT.

económicamente a las empresas obligadas a pagar el mencionado tributo que hayan contabilizado sus activos al aludido valor de manera injusta.

Para tal fin se dará un breve repaso a los elementos que configuran el ITAN, específicamente a lo que tanto la ley y el reglamento han definido como la base imponible del aludido tributo, así como se revisará la definición del activo y los distintos métodos de valuación contable que tiene tal elemento, para a partir de ello analizar desde una perspectiva constitucional, desde una interpretación de la misma Ley del ITAN y de la relación de éste con el Impuesto a la Renta, si el valor razonable como base imponible del ITAN guarda armonía con nuestro ordenamiento jurídico, o de lo contrario, cuál de los valores a los que se pueden medir financieramente los activos se ajusta a dicho ordenamiento.



CAPÍTULO I: BREVES APUNTES SOBRE EL ITAN

El ITAN fue creado mediante la Ley N° 28424³ y reglamentado a través del Decreto Supremo N° 025-2005-EF⁴, este impuesto es aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, e incide sobre el valor de los activos netos registrados en el balance general cerrado al ejercicio anterior al que corresponde el pago.

1.1. Sujetos obligados a cumplir con el ITAN

De acuerdo a lo establecido en la ley que regula al ITAN y su reglamento, son sujetos de este impuesto en calidad de contribuyente, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al Régimen General del Impuesto a la Renta, encontrándose incluidos los contribuyentes del Régimen de la Amazonía, Régimen Agrario, los establecidos en Zona de Frontera, etc., y las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Asimismo los sujetos mencionados deben haber iniciado sus operaciones productivas con anterioridad al 1 de enero del año gravable en curso, incluyendo a las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes de empresas no domiciliadas y, adicionalmente a ello, el valor de sus activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponde el pago debe haber sido superior al importe de S/. 1, 000,000.00.

1.2. Sujetos inafectos del ITAN

³ Publicada el 21 de diciembre de 2004.

⁴ Publicado el 16 de febrero de 2005.

Según lo señalado en la Ley del ITAN y su reglamento, no están afectos a cumplir con dicho impuesto:

- a) Los sujetos que no hayan iniciado sus operaciones productivas, así como aquellos que las hubieran iniciado a partir del 1 de enero del ejercicio al que corresponde el pago. En este último caso, la obligación surgirá en el ejercicio siguiente al de dicho inicio.

Sin embargo, en los casos de reorganización de sociedades o empresas, no opera la exclusión si cualquiera de las empresas intervinientes o la empresa que se escinda inició sus operaciones con anterioridad al 1 de enero del año gravable en curso. En estos supuestos la determinación y pago del Impuesto se realizará por cada una de las empresas que se extingan y será de cargo, según el caso, de la empresa absorbente, la empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión. En este último caso, la determinación y pago del Impuesto se efectuará en proporción a los activos que se hayan transferido a las empresas. Lo dispuesto en este párrafo no se aplica en los casos de reorganización simple.

- b) Las empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado.
- c) Las empresas que se encuentren en proceso de liquidación o las declaradas en insolvencia por el INDECOPI al 1 de enero de cada ejercicio. Se entiende que la empresa ha iniciado su liquidación a partir de la declaración o convenio de liquidación.
- d) COFIDE en su calidad de banco de fomento y desarrollo de segundo piso.
- e) Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, que perciban exclusivamente las rentas de tercera categoría a que se refiere el inciso j) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- f) Las entidades inafectas o exoneradas del Impuesto a la Renta a que se refieren los artículos 18° y 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como las personas generadoras de rentas de tercera categoría, exoneradas o inafectas del Impuesto a la Renta de manera expresa.
- g) Las empresas públicas que prestan servicios de administración de obras e infraestructura construidas con recursos públicos y que son propietarias de dichos bienes, siempre que estén destinados a la infraestructura eléctrica de zonas rurales y de localidades aisladas y de frontera del país, a que se refiere la Ley 28749, Ley General de Electrificación Rural.

- h) No se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto el patrimonio de los fondos señalados en el artículo 78° del Texto Único Ordenado de la Ley del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones, aprobado mediante el Decreto Supremo 054-97-EF

1.3.Base imponible del ITAN

De conformidad con lo regulado en la Ley del ITAN, la base imponible de dicho impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, cerrado el 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago. Asimismo, para llegar a determinar finalmente la base imponible, corresponde deducir al valor de los activos mencionados las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

De otro lado, a la base imponible del ITAN corresponde deducir:

- a) Las acciones, participaciones o derechos de capital de otras empresas sujetas al Impuesto, excepto las que se encontraran exoneradas de éste. La excepción no es aplicable a las empresas que presten el servicio público de electricidad, de agua potable y de alcantarillado.
- b) El valor de las maquinarias y equipos que no tengan una antigüedad superior a los tres (3) años.
- c) Las empresas de Operaciones Múltiples a que se refiere el literal a) del artículo 16° de la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, deducirán el encaje exigible y las provisiones específicas por riesgo crediticio que la citada Superintendencia establezca, según los porcentajes que corresponda a cada categoría de riesgo, hasta el límite del cien por ciento (100%).

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

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

- d) Las Cuentas de Existencias y las Cuentas por Cobrar Producto de Operaciones de Exportación, en el caso de las empresas exportadoras.

A tal efecto, se aplicará a la Cuenta de Existencias el coeficiente que se obtenga de dividir el valor de las exportaciones entre el valor de las ventas totales del ejercicio anterior al que corresponda el pago, inclusive las exportaciones.

El valor de las exportaciones de la cuenta Cuentas por Cobrar Producto de Operaciones de Exportación es la parte del saldo de esta cuenta que corresponda al total de ventas efectuadas al exterior pendientes de cobro, al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago.

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

- f) Los activos que respaldan las reservas matemáticas sobre seguros de vida, en el caso de las empresas de seguros a que se refiere la Ley N° 26702.

Asimismo, para efecto de la determinación del Impuesto, las empresas de seguros y de reaseguros tomarán en cuenta el saldo neto de las cuentas corrientes reaseguradoras, deudores y acreedores, de conformidad con las normas que dicte la Superintendencia de Banca y Seguros.

- g) Los inmuebles, museos y colecciones privadas de objetos culturales calificados como patrimonio cultural por el Instituto Nacional de Cultura y regulados por la Ley N° 28296 - Ley General del Patrimonio Cultural de la Nación.

- h) Los bienes entregados en concesión por el Estado de acuerdo al texto único ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por el Decreto Supremo N° 059-96-PCM y modificatorias que establecen las normas para la promoción de las inversiones privadas en la infraestructura de servicios públicos, que se encuentran afectados a la prestación de servicios públicos, así como las construcciones efectuadas por los concesionarios sobre los mismos.

- i) Las acciones, participaciones o derechos de capital de empresas con Convenio que hubieran estabilizado, dentro del régimen tributario del Impuesto a la Renta, las normas del Impuesto Mínimo a la Renta con anterioridad a la vigencia de la Ley, con excepción de las empresas exoneradas de este último.

Las empresas con Convenio sujetas al Impuesto Mínimo a la Renta deducirán de su base imponible las acciones, participaciones o derechos de capital de empresas gravadas con el Impuesto, con excepción de las que se encuentren exoneradas de este último.

Las excepciones establecidas en los párrafos anteriores de este inciso no serán de aplicación a las empresas que prestan el servicio público de electricidad, agua potable y alcantarillado.

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

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

1.4.Tasa, determinación, declaración y pago del ITAN

De acuerdo a la Ley del ITAN, dicho impuesto se determinará aplicando sobre la base imponible la escala progresiva acumulativa siguiente:

Tabla 1. 1

Tasa	Activos Netos
0%	Hasta S/. 1 000 000
0,4%	Por el exceso de S/. 1 000 000

Los contribuyentes del ITAN estarán obligados a presentar la declaración jurada del referido impuesto dentro de los doce (12) días hábiles del mes de abril del ejercicio al que corresponda el pago.

El monto del ITAN determinado con ocasión de la presentación de la declaración jurada antes mencionada, podrá cancelarse al contado con la presentación de la anotada declaración, o en forma fraccionada en nueve (9) cuotas mensuales sucesivas, de las cuales la primera cuota será equivalente a la novena parte del impuesto total resultante y deberá pagarse conjuntamente con la aludida declaración, siendo que cada una de las ocho (8) cuotas mensuales restantes también serán equivalentes a la novena parte del impuesto determinado, las cuales serán pagadas dentro de los doce (12) primeros días hábiles de cada mes, a partir del mes siguiente al del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada correspondiente.

Es importante precisar que los contribuyentes que opten por la modalidad de pago al contado no podrán adoptar con posterioridad a la presentación de la declaración jurada la forma de pago fraccionado.

1.5.El ITAN como crédito aplicable contra el Impuesto a la Renta

Según la Ley del ITAN el monto efectivamente pagado por el referido impuesto, total o parcialmente, podrá utilizarse como crédito:

- Contra los pagos a cuenta del Régimen General del Impuesto a la Renta de los períodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el impuesto, y siempre que se acredite el impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta, de acuerdo al siguiente detalle:

Tabla 1. 2

Mes de pago del ITAN	Período del pago a cuenta del Impuesto a la Renta contra el que corresponde su aplicación
Abril	Desde marzo a diciembre
Mayo	Desde abril a diciembre

Junio	Desde mayo a diciembre
Julio	Desde junio a diciembre
Agosto	Desde julio a diciembre
Setiembre	Desde agosto a diciembre
Octubre	Desde setiembre a diciembre
Noviembre	Desde octubre a diciembre
Diciembre	Noviembre y diciembre

- Contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta, en la parte efectivamente pagada que no haya sido aplicada como crédito contra los pagos a cuenta del aludido impuesto.

Ahora bien, si luego de efectuada la compensación del ITAN contra los pagos a cuenta mensuales y/o contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio por el cual se pagó el ITAN, quedara un saldo no aplicado, este saldo podrá ser devuelto.

CAPÍTULO II: LOS ACTIVOS Y SU MEDICIÓN

Conforme a lo señalado en los párrafos precedentes la base imponible del ITAN se encuentra compuesta por el valor de los activos netos de una compañía, en atención a ello resulta necesario definir que debemos entender por activo, y cuáles son sus métodos de medición, así como delimitar los supuestos en los que resulta de aplicación el valor razonable.

2.1. Definición de activo

El párrafo 4.2 del Marco Conceptual para la Información Financiera⁵ establece que los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías de acuerdo con sus características económicas. Estas grandes categorías son los elementos de los estados financieros. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera en el balance son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento en el estado de resultados son los ingresos y los gastos. El estado de cambios en la situación financiera habitualmente refleja elementos del estado de resultados y cambios en los elementos del balance; por consiguiente, este *Marco Conceptual* no identifica elementos exclusivos de este estado.

Por su parte, el párrafo 4.4 del Marco Conceptual indica que los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio, precisando en su literal (a) que, un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

De acuerdo a los párrafos 4.8 y 4.9 del Marco Conceptual los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al

⁵ En adelante Marco Conceptual

efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción. Usualmente, una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes; puesto que estos bienes o servicios satisfacen tales deseos o necesidades, los clientes están dispuestos a pagar por ellos y, por tanto, a contribuir a los flujos de efectivo de la entidad. El efectivo, por sí mismo, rinde un servicio a la entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos.

En los párrafos 4.11 y 4.12 del Marco Conceptual se precisa que muchos activos, como por ejemplo las propiedades, planta y equipo, son elementos tangibles. Sin embargo, la tangibilidad no es esencial para la existencia del activo; así las patentes y los derechos de autor, por ejemplo, tienen la cualidad de activos si se espera que produzcan beneficios económicos futuros para la entidad y son, además, controlados por ella. Por otro lado, algunos activos, como por ejemplo las cuentas por cobrar y los terrenos, están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad. Al determinar la existencia o no de un activo, el derecho de propiedad no es esencial; así, por ejemplo, la propiedad en régimen de arrendamiento financiero es activo si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener de ésta. Aunque la capacidad de una entidad para controlar estos beneficios sea, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida determinada podría incluso cumplir la definición de activo cuando no se tenga control legal sobre ella. Por ejemplo, los procedimientos tecnológicos, producto de actividades de desarrollo llevadas a cabo por la entidad, pueden cumplir la definición de activo cuando, aunque se guarden en secreto sin patentar, la entidad controle los beneficios económicos que se esperan de ellos.

De otro lado, el párrafo 4.13 de Marco Conceptual sostiene que los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades obtienen los activos mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones; son ejemplos de ello los terrenos recibidos por una entidad del gobierno, dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica, o el descubrimiento de yacimientos

minerales. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

De lo expuesto se puede inferir que un activo es un elemento que refleja la situación financiera de una compañía, constituyendo un recurso controlado por ésta, del cual se espera obtener beneficios económicos futuros, y que puede ser medido de una manera fiable. Es así que un activo tiene como una característica esencial, la potencialidad de generarle flujos de efectivo a una entidad, pudiendo ser un elemento de naturaleza tangible o intangible, dentro del cual encontramos como ejemplos a la propiedad, planta y equipo, a las patentes y derechos de autor, así como a las cuentas por cobrar y terrenos, entre otros.

2.2. Medición del activo

El párrafo 4.54 del aludido Marco Conceptual señala que la medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros (dentro del cual se encuentra los activos)⁶, para su inclusión en el balance y el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición.

De conformidad con el párrafo 4.55 del Marco Conceptual en los estados financieros se emplean diferentes bases de medición, con diferentes grados y en distintas combinaciones entre ellas. Tales bases o métodos son los siguientes:

- (a) Costo histórico. Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran al importe de los productos recibidos a cambio de incurrir en la obligación o, en algunas circunstancias (por ejemplo, en el caso de los impuestos a las ganancias), por las cantidades de efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el pasivo en el curso normal de la operación.
- (b) Costo corriente. Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se llevan contablemente por el importe sin

⁶ El añadido es nuestro.

descontar de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar el pasivo en el momento presente.

- (c) Valor realizable (o de liquidación). Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían obtenerse, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se llevan a su valor de liquidación; es decir, los importes no descontados de efectivo o equivalentes al efectivo que se espera pagar para cancelar los pasivos en el curso normal de la operación.
- (d) Valor presente. Los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la operación. Los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la operación.

De otro lado, en la NIIF 13 se contempla otro tipo de medición a las anteriormente señaladas que es el valor razonable, siendo que en el párrafo 9 de dicha NIIF “se define al valor razonable como 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.”

Asimismo en el párrafo 11 de la NIIF 13 se señala que

Una medición del valor razonable es para un activo o pasivo concreto. Por ello, al medir el valor razonable una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo de la misma forma en que los participantes del mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio de dicho activo o pasivo en la fecha de la medición.

Por su parte, el párrafo 15 de la aludida NIIF establece que:

Una medición a valor razonable supondrá que el activo o pasivo se intercambia en una transacción ordenada entre participantes del mercado para vender el activo o transferir el pasivo en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.

De acuerdo a lo indicado, para efectuar el registro contable de un activo primero se debe determinar su valor, el cual será calculado en función a alguno de los procedimientos contables de medición antes esbozados, siendo dicho valor el que aparecerá revelado en los estados financieros (dentro de los que se encuentra el balance general) de las compañías.

2.3.El valor razonable como método de medición obligatorio o alternativo

Como se ha indicado, existen diversos métodos de medición de los activos dentro de los que destacan el costo histórico, el valor realizable y el valor razonable, pues bien de estos tres métodos, de acuerdo al párrafo 4.56 del Marco Conceptual, la base o método de medición más comúnmente utilizado por las entidades al preparar sus estados financieros es el costo histórico; sin embargo en la actualidad, la tendencia de las NIIF es efectuar la medición en función al valor razonable (Ortega, 2015, p. 5).

En ese sentido, existen situaciones en las que las NIIF obligan, o establecen la posibilidad, de que las compañías midan el valor de sus activos a valor razonable.

2.3.1. Las empresas agrícolas y la medición contable de sus activos biológicos

El tratamiento contable de las actividades de las compañías agrícolas se encuentra regulado por la NIC 41 – Agricultura. De acuerdo al párrafo 5 de dicha NIC la actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de la transformación y recolección de activos biológicos para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales.

Se entienden por activos biológicos, a aquellas plantas que son capaces de experimentar transformaciones bien para dar productos agrícolas que se contabilizan como existencias o bien para convertirlos en otros activos biológicos diferentes (Grández, 2014, párr. 8). Asimismo, según lo señalado en el párrafo 5 de la aludida NIC un animal vivo también puede constituir un activo biológico. Por tanto, pueden calificar como activos biológicos las plantas y los animales vivos.

Ahora bien, el párrafo 12 de la aludida NIC indica que:

Un activo biológico se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.

Como se aprecia, las empresas del sector agricultura rigen su contabilidad y finanzas en atención a la NIC 41, la cual obliga a las compañías de dicho sector, a medir

periódicamente los activos biológicos a su valor razonable, el cual es el resultado de realizar proyecciones de cuanto se espera vender en el transcurso del año (Grández, 2014, párr. 9).

En consecuencia, de acuerdo a lo establecido en las normas contables las empresas agrícolas tienen la obligación de anotar contablemente sus activos biológicos a valor razonable, por tanto dicho valor es que aparecerá reflejado en el balance general de dichas compañías.

2.3.2. Las propiedades de inversión y la posibilidad de hacer su medición a valor razonable

La NIC 40 prescribe el tratamiento contable que deben seguir las propiedades de inversión. El párrafo 5 de dicha NIC define a las propiedades de inversión como un terreno o un edificio —o parte de un edificio— o ambos, mantenido por el dueño, o por el arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero, para obtener rentas o apreciación del capital o con ambos fines.

Asimismo en el párrafo 8 de la aludida NIC se señala como ejemplos de propiedades de inversión a un terreno que se tiene para obtener apreciación del capital a largo plazo y no para venderse en el corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio; un terreno que se tiene para un uso futuro no determinado (en el caso de que la entidad no haya determinado si el terreno se utilizará como propiedad ocupada por el dueño o para venderse a corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio, se considera que ese terreno se mantiene para obtener apreciación del capital); un edificio que sea propiedad de la entidad (o bien un edificio obtenido a través de un arrendamiento financiero) y esté alquilado a través de uno o más arrendamientos operativos; un edificio que esté desocupado y se tiene para ser arrendado a través de uno o más arrendamientos operativos; inmuebles que están siendo construidos o mejorados para su uso futuro como propiedades de inversión.

De acuerdo a la NIC 40 las propiedades de inversión pueden calificar como activos siempre y cuando sea probable que los beneficios económicos futuros que estén asociados con tales propiedades de inversión fluyan hacia la entidad y el costo de las propiedades de inversión pueda ser medido de forma fiable.

De otro lado, la referida norma contable otorga a las compañías la posibilidad de medir sus propiedades de inversión a valor razonable, y recomienda que se utilice dicho método de medición cuando dicho valor revele una información más relevante y fiable de la situación financiera de la entidad; además, precisa que cuando una compañía haya elegido al valor razonable como procedimiento contable de medición de una propiedad de inversión, ésta deberá medir todas sus propiedades de inversión al aludido valor.

En atención a lo expuesto, tanto en las empresas del sector agrícola como en las compañías que tengan propiedades de inversión, puede verse reflejado en su balance general, los activos anotados a su valor razonable, en tal sentido queda por verificar si ello debe ser tomado en cuenta para el cálculo del ITAN.



CAPÍTULO III: EL ACTIVO NETO COMO BASE IMPONIBLE PARA EL CÁLCULO DEL ITAN

En el presente capítulo se analizará la posición asumida por SUNAT sobre considerar al valor razonable como base imponible del ITAN, desde una perspectiva constitucional, desde un análisis de lo determinado en la misma Ley del ITAN, y desde la relación que este tributo tiene con el Impuesto a la Renta. Ello con el fin de determinar si efectivamente resulta ajustado a nuestro ordenamiento jurídico considerar al aludido valor razonable como elemento constitutivo de dicha base imponible, o de lo contrario, determinar cuál es la medida contable que debe tomarse en cuenta.

3.1. Cuestiones preliminares. “Incertidumbre en la determinación del activo neto”

Como se ha señalado en los párrafos precedentes,

La base imponible del Impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta (...) (Ley N° 28424, 2004)

Nótese que la Ley del ITAN no ha sido muy específica al momento de determinar la base imponible de dicho impuesto, toda vez que si bien señala que dicha base imponible está constituida por el valor de los activos netos, este último término (activos netos) resulta un tanto vago, pues no especifica que cuentas del activo constituirán la referida base imponible, y en lo que resulta relevante para este trabajo, **no detalla que valor debe ser utilizado para efectos del cálculo del ITAN**, teniendo en cuenta que existen hasta cinco métodos utilizables para determinar el valor de los activos.

Ello incluso fue evidenciado por uno de los magistrados que emitieron la sentencia del Tribunal Constitucional mediante la cual se declaró la constitucionalidad del ITAN, señalando que

En relación con los activos netos, debe incidirse en el hecho consistente en que la Ley del ITAN, no especifica que cuentas del activo deben ser tomadas en cuenta para el cobro ya que el mencionado artículo 4º indica vagamente que la base imponible está constituida por “los activos netos de las empresas” (González, Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC).

Es así, que la incertidumbre que rodea a la base imponible del ITAN, constituye uno de los principales cuestionamientos de los detractores de dicho impuesto, pues el artículo 4º de la Ley N° 28424, se limita a señalar que su base imponible está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general del ejercicio anterior, **sin definir qué se debe entender por activo neto**, lo que en la práctica no solo transgrede el principio constitucional de reserva de ley, sino que produce un estado de incertidumbre en los contribuyentes (Grández, 2014, párr. 3).

3.2. Posición de SUNAT sobre el valor del activo que se debe tomar en cuenta para el cálculo del ITAN

Justamente aquella incertidumbre ha generado que la SUNAT asuma como posición, en lo que respecta al valor de los activos que debe ser tomado en cuenta para el cálculo del ITAN que:

Para establecer la base imponible del ITAN, se toma como punto de partida el monto total del "activo neto según el balance general", expresión que no se encuentra definida en norma tributaria alguna, sino que se trata de un concepto que debe estimarse conforme con las normas y principios contables aplicables en el Perú (Informe N° 232-2009-SUNAT/2B0000, 2009).

Dicha posición asume como verdad que el artículo 4º de la Ley del ITAN, al definir la base imponible del ITAN, habría hecho una remisión absoluta a lo que disponga el registro contable (el “balance”), de tal manera que hay que atenernos a lo que el criterio contable disponga como valor del activo para definir el aspecto cuantitativo de la hipótesis de incidencia (Tartarini y Chevarría, 2015, p. 14).

Pues así tenemos que en los casos en que las compañías se encuentren obligadas a determinar el valor de sus activos a valor razonable, o habiendo optado (cuando no se tenga la obligación sino la opción) por utilizar dicho método de medición, éstas deberán

atender estrictamente (sin mayor análisis) al aludido valor al momento de determinar el ITAN, de acuerdo a la posición asumida por SUNAT.

Lo anterior ha generado que en recientes fiscalizaciones la SUNAT venga exigiendo el pago del ITAN sobre el valor razonable de los activos, que mide las expectativas de ganancias futuras, cuando los contribuyentes habrían utilizado el costo histórico de tales activos (Adriazola, 2015, párr. 1).

Con ello, la pregunta que salta por sí sola es, en el caso de las compañías que se encuentren obligadas a medir sus activos a valor razonable, o hayan optado por utilizar tal procedimiento de medición, cuando tengan dicha posibilidad, ¿corresponde tomar de manera indefectible el referido valor razonable para efectos del cálculo del ITAN?

3.3. Breve apunte sobre las normas contables como fuente interpretativa del Derecho Tributario. ¿Puede haber una remisión absoluta a las normas contables?

Ante la necesidad, debido a los diferentes enfoques o tratamientos contables en los distintos países que cada empresa aplica a sus operaciones, surge la necesidad de contar con un lenguaje global para reflejar las operaciones que realizan los negocios. A partir del año 2001, el International Accounting Standards Board – IASB, juntos con los organismos asesores, tomó la responsabilidad de emitir las NIIF. Las NIIF están compuestas por las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad), las SIC (interpretaciones de las NIC), las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), las CINIIF (interpretaciones de las NIIF) y el marco conceptual para la preparación y preparación de los estados financieros (Mori, 2011, párr. 3).

Hasta el año 2010, el Consejo Normativo de Contabilidad⁷ revisaba y aprobaba el uso de las NIC y de las NIIF emitidas por el IASB, las cuales conformaban los *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el Perú*. Sin embargo, en junio de 2011, el CNC oficializó la versión del año 2011 de las NIIF emitidas por las IASB, cuya aplicación para todas las empresas domiciliadas en el Perú comenzó a regir a partir del 1 de enero de 2012 (Mori, 2011, párr. 3).

⁷ En adelante CNC.

Asimismo, el nuevo Plan Contable General Empresarial⁸ vigente desde el 2011, está elaborado de acuerdo con la normatividad mundial requerida por el Comité de NIIF; es decir, refleja los tratamientos contables establecidos en las NIIF, NIC y sus interpretaciones.

En virtud a lo expuesto, tenemos que dentro de las normas contables aplicables en nuestro país, se encuentran las NIC, SIC, NIIF y CINIIF.

Es evidente que entre las normas contables y el Derecho Tributario existe una relación, sin embargo no se debe perder de vista que el Derecho Tributario es un derecho autónomo, es decir, establece reglas propias y específicas para el tratamiento tributario de operaciones con contenido económico, a pesar de ello puede haber situaciones en las cuales se tenga que recurrir a *otras normas*, debido a que la misma norma tributaria resulta insuficiente para su total entendimiento o porque ella misma hace alusión a conceptos contenidos en otras normas.

La contabilidad entonces será fuente interpretativa de las normas fiscales cuando éstas la llamen para dotar de contenido a determinado concepto, al igual que ocurre con otras disciplinas no jurídicas que sirven de referencia cuando el Derecho Tributario, sin hacer uso de su autonomía, no contiene conceptos propios (Tartarini y Chevarría, 2015, 15).

Cada vez es más aceptada la idea de que las normas contables son fuente interpretativa del Derecho Tributario, por tanto se puede recurrir a ellas vía interpretación cuando las normas que componen dicho cuerpo normativo no son del todo claras, sin embargo, con ello surge la duda si puede haber una remisión total a las normas contables a fin de poder determinar el contenido de unos de los aspectos de la obligación tributaria (como lo sería la base imponible).

Según Tartarini y Echevarría (2015) es trascendental resaltar que la contabilidad, como fuente, se encuentra supeditada, jerárquicamente, a la norma tributaria. Y por norma se debe entender no solo a la ley, sino a las normas del reglamento. Lo contrario implicaría que el principio de reserva de ley se vea vulnerado. En efecto, con base a este principio, los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia deben estar previstos en una norma con rango legal. Precisan que el Tribunal Constitucional, mediante las

⁸ En adelante PCGE.

sentencias recaídas en los Expedientes N° 2762-2002 y 7365-2005, ha desarrollado el principio de reserva de ley exigiendo que, para que el mismo no se halle desnaturalizado, los elementos esenciales de la hipótesis de incidencia deben ser fijados por una norma con rango de ley⁹ (p. 16).

Por tanto, si bien las normas contables pueden servir de fuente interpretativa para el Derecho Tributario cuando el contenido de este puede resultar insuficiente (y cuando las normas tributarias hagan alusión a conceptos contables), no resulta admisible una remisión absoluta a las normas contables a fin de aclarar el contenido de una norma tributaria, pues ello vulneraría el principio de reserva de ley, pudiendo ser únicamente utilizadas para suplir y complementar, en tanto no exista norma jurídica que disponga algo distinto, siendo en aquel caso ésta última la que debe primar.

En ese sentido, no corresponde remitirnos, como la hace la SUNAT, de modo total a lo establecido en las normas contables con la finalidad de determinar el valor de los activos que se deben tomar en cuenta para determinar la base imponible para efectos del cálculo del ITAN.

Por consiguiente, corresponde ahora analizar, a la luz de otras herramientas distintas a lo estrictamente contable, si el valor razonable, utilizado por empresas obligadas a medir sus activos a dicho valor o que tomaron la decisión de utilizar dicho método de medición (empresas agrícolas y empresas con propiedades de inversión), es el valor (de los activos) que debe ser utilizado para efectuar el cálculo del ITAN.

3.4. Análisis del valor de los activos netos como base imponible del ITAN. “Valor razonable vs Costo histórico”

3.4.1. Desde una perspectiva constitucional

3.4.1.1. Los activos netos como manifestación de capacidad contributiva

Dentro de las manifestaciones de capacidad contributiva que se pueden ver afectadas con el pago de un tributo se encuentra la propiedad en su modalidad de activos netos,

⁹ Asimismo, ha admitido remisiones al reglamento pero nunca como un “cheque en blanco”.

así lo ha considerado nuestro Tribunal Constitucional en un pronunciamiento sobre el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos:

Al Tribunal Constitucional no le parece irrazonable ni desproporcionado que el legislador tributario, al momento de fijar la base imponible del impuesto “extraordinario”, haya tomado como manifestación de capacidad contributiva “los activos netos” de los “perceptores de renta de tercera categoría”. Como antes se ha precisado, el principio de no confiscatoriedad de los tributos también se extiende y relaciona con el principio de capacidad contributiva, de modo que la imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva. **Y la propiedad o, dicho de otro modo, los “activos netos” (...) es una manifestación de esa capacidad contributiva**¹⁰ (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2722-2002-AA/TC, 2003).

Pues bien, habiendo sido aceptado por la máxima entidad encargada de velar por la constitucionalidad de nuestro ordenamiento jurídico, que se graven a los activos netos como manifestación de capacidad contributiva, queda por analizar si el valor razonable al que pueden ser medidos tales activos netos, guarda coherencia con nuestra Constitución Política¹¹.

3.4.1.2.El principio constitucional de capacidad económica y el valor razonable

Gamba (2007) afirma que si bien el artículo 74° de nuestra CP no reconoce “expresamente” como un principio de aplicable en materia tributaria, el de “capacidad económica”, dicha situación no debe llevarnos a afirmar que éste no resulta exigible, pues, su contenido puede derivarse sin mayores dificultades del “principio de igualdad”. Por esta razón, la falta de un reconocimiento expreso del principio de capacidad económica en el artículo 74° de la CP, no puede llevarnos al absurdo de considerar que éste no tiene plena vigencia en nuestro ordenamiento tributario (pág. 5).

Así, como señala la Cámara Nacional de Apelaciones en los Contencioso Administrativo Federal Argentina (sentencia de fecha 17 de septiembre de 2001) el concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos que es la posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la

¹⁰ El resaltado es nuestro.

¹¹ En adelante CP.

obligación fiscal, pues no toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino sólo aquellas que ponen de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo (como se citó en Gamba, 2007, p. 6).

Por tanto, la capacidad económica se constituye en un derecho fundamental de las personas, según el cual la carga fiscal que debe recaer sobre el obligado debe atender necesariamente a una manifestación de riqueza **concreta**¹², suficiente y presente (Gamba, 2007, p. 7).

Ahora bien, habiendo determinado lo que constituye el principio de capacidad económica corresponde analizar si resulta válido, a la luz de dicho principio, tomar al valor razonable como base imponible para efectos del cálculo del ITAN.

Una medición a valor razonable supondrá que el activo o pasivo se intercambia en una transacción ordenada entre participantes del mercado para vender el activo o transferir el pasivo en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes. Una entidad medirá el valor razonable de un activo o un pasivo utilizando los supuestos que los participantes del mercado utilizarían para fijar el precio del activo o pasivo, suponiendo que los participantes del mercado actúan en su mejor interés económico (NIFF 13, 2015, párr. 15 y 22).

Respecto a los activos biológicos de las empresas agrícolas, Grández (2014) afirma que el valor razonable de los activos biológicos es determinado conforme a los flujos de caja esperados en función de la producción y a los costos estimados de los cultivos proyectados hasta la fecha de la cosecha; para lo cual se preparan proyecciones de flujos de ingresos en función a la producción, precios y costos estimados (párr. 11).

Por su parte, Tartarini y Echevarría (2015) sostienen que las propiedades de inversión se miden inicialmente al costo (precio de compra y cualquier desembolso directamente atribuible). Con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad que haya escogido el método del “valor razonable” medirá sus propiedades de inversión a dicho método, salvo excepciones (p. 17).

Estos últimos autores señalan que en ambos casos estamos ante bienes del activo (activos biológicos y propiedades de inversión) cuya valuación para efectos contables

¹² El resaltado es nuestro.

atiende más bien a factores de mercado, y no al costo de adquisición, siendo aquel el valor que será asentado en los registros contables y estados financieros (p. 17).

De acuerdo a lo expuesto, la medición a valor razonable constituye un estimado del valor que tendrían los activos biológicos y propiedades de inversión en una eventual transacción de mercado entre agentes independientes.

Alva (2011) afirma que el valor razonable representaría lo que podría ser una expectativa de venta de un bien, es decir una operación potencial que todavía no se hubiera **concretado**¹³ pero que ya se tiene el valor razonable. Si hacemos una comparación con el valor de mercado mencionado en la Ley del Impuesto a la Renta, este ya exige necesariamente que la operación de transferencia de bienes se concrete porque será en ese momento en el que se deberá observar la obligatoriedad de usar el valor de mercado, el cual no necesariamente puede coincidir con el valor razonable (párr. 5).

Por su parte, Adriazola (2015) señala que las expectativas de ganancias no constituyen riqueza gravable con impuestos. Las posibles plusvalías o incrementos de valor de los activos **no constituyen un patrimonio cierto**¹⁴, por lo que no pueden ser la base de un tributo. El tributo debe recaer sobre riqueza real y no sobre expectativas (párr. 6).

En función a lo expuesto se puede concluir que el valor razonable no es un valor que tenga un respaldo efectivo en la realidad sino corresponde a una eventual manifestación de riqueza, toda vez que si bien puede expresar el valor presente al que puede ser transado un activo (el valor de una planta claramente difiere una vez que desarrolle y de ella puedan emerger frutos, del momento en que fue adquirida previamente a dicho desarrollo), dicho valor puede no materializarse en la realidad (debido a que puede ocurrir un fenómeno natural que destruye y vuelve inutilizable la planta, de modo que no puede transarse en el mercado).

En consecuencia, el valor razonable no guarda coherencia con el principio de capacidad económica, al no calificar como un patrimonio concreto, una propiedad real,

¹³ El resaltado es nuestro.

¹⁴ El resaltado es nuestro.

por lo que una lectura de la Ley del ITAN que guarde coherencia con nuestra CP, no puede contemplar al valor razonable como base imponible de dicho impuesto.

Por el contrario, en el costo histórico, lo “histórico” alude al registro o anotación que se basa en un hecho real, cierto y comprobado, que sucedió en el pasado y que tiene suma trascendencia para la valuación de los elementos del balance. En términos de costo, el histórico alude al valor o costo de adquisición invertido en el momento en que se adquirió el elemento y que se encuentra sustentado (comprobado) en documentación invariable tal como los comprobantes de pago o facturas de los proveedores (Tartarini y Echevarría, 2015, p. 19).

En consecuencia, el costo histórico es el valor efectivamente pagado por los activos antes mencionados (activos biológicos y propiedades de inversión), es un valor que se ajusta a la realidad, que representa lo ciertamente desembolsado, y que se encuentra debidamente acreditado, por tanto una lectura de la Ley del ITAN que converge con nuestra CP debe contemplar como base imponible de dicho impuesto al valor de los activos netos medidos a su costo histórico, toda vez que dicho valor si guarda coherencia con el principio capacidad económica.

3.4.2. Desde una mirada a detalle de la misma Ley del ITAN

Como se ha reiterado a lo largo del presente trabajo la Ley del ITAN establece que la base imponible del mencionado impuesto se encuentra constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago.

Como se aprecia la misma norma que regula al ITAN establece cuál es el valor de los activos netos que debe constituir la base imponible del referido impuesto, esto es, el valor contable que deba (o que corresponda) ser ajustado de acuerdo a lo previsto por el Decreto Legislativo N° 797, norma que contempla el ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria.

Según Villanueva (2012), la inflación es el fenómeno económico que se produce como consecuencia del aumento generalizado y sostenido de los precios de los bienes y

servicios, lo que incide en el monto de los recursos financieros y económicos de las empresas que están reflejados en moneda en curso legal a la fecha de su generación. Ello determina que las partidas del balance (activo, pasivo y patrimonio) se encuentren valuadas en términos de dinero de diverso poder adquisitivo, lo que distorsiona la información real que para efectos económicos e impositivos debe tomarse en cuenta. Por tanto, para efectos económicos se establece la metodología del Ajuste Integral de los Estados Financieros y para efectos tributarios el ajuste parcial de las partidas no monetarias del balance general (p. 510).

Ahora bien, afirma Zaldívar (2014) que a fines de la década de 1970 y durante la década de 1980 la inflación que sufrieron muchos países obligó a la normatividad contable a aceptar una primera variación al costo histórico, que tomó diferentes formas; una de ellas era la revaluación de los activos fijos con base en los índices inflacionarios o la devaluación de una moneda dura (...). **Este ajuste, que se aplicaba al valor de los activos, no es un antecedente del valor razonable, ya que no modifica el concepto de costo histórico, sino que corregía el valor de la moneda**¹⁵ (p. 174).

De acuerdo a lo expuesto, el ajuste por inflación es pasible de ser aplicado al costo histórico de los activos, no constituyendo la variación del valor del activo por dicho ajuste una expresión del valor razonable, en consecuencia, se podría decir que al referirse la Ley del ITAN al valor de los activos ajustados por inflación, ésta hace alusión al costo histórico de dichos activos.

Esa línea de interpretación la siguen Tartarini y Echevarría (2015) al indicar que cuando la Ley del ITAN alude a un valor del activo “ajustado por inflación” cuando corresponda, **claramente se observa que dicho diseño legal está previsto para la consideración del costo histórico como sustrato de la base del cálculo del ITAN**¹⁶. En efecto, solo el costo histórico de la partida es objeto de ajuste por inflación, pues sobre tal costo corresponderá, en su caso, aplicar los factores de corrección para expresar el valor de la cuenta en moneda constante. Téngase en cuenta, al respecto, que la propia mención legal a un balance “ajustado por inflación”, de ser el caso, descarta la posibilidad de aplicación del “valor razonable”. La medición a “valor razonable”

¹⁵ El resaltado es nuestro.

¹⁶ El resaltado es nuestro.

permite una actualización del valor del valor de la partida de modo distinto a un ajuste por corrección monetaria (p. 17).

Lo expuesto guarda armonía con lo contemplado en el reglamento de la Ley del ITAN, según el cual la base imponible del impuesto será determinada conforme a lo dispuesto en los artículos 4° y 5° de la ley, precisándose que tratándose de contribuyentes obligados a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, el valor de los activos netos que figure en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior, se actualizará al 31 de marzo del año al que corresponde el pago de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Por Mayor (IPM) que publique el Instituto Nacional de Estadísticas e Informática (INEI). **En los demás casos, el monto a considerar será a valores históricos**¹⁷.

Resulta preciso resaltar que de conformidad con lo establecido en la Ley N° 28394¹⁸, a partir del año 2005 se ha suspendido la aplicación del ajuste por inflación del balance general, hasta cuando el Ministerio de Economía y Finanzas, en coordinación con el Consejo Normativo de Contabilidad, disponga restablecer el ajuste por inflación de los estados financieros con incidencia tributaria.

En virtud a lo indicado, de una interpretación sistemática de las normas antes mencionadas se puede inferir razonablemente que, es el costo histórico el que corresponde ser ajustado por inflación, siendo éste al que hace alusión la Ley del ITAN al momento de establecer la base imponible de dicho impuesto, debido a que una vez producida la suspensión del ajuste por inflación queda un valor sin corrección, sin ajuste, siendo justamente ese valor al que, con toda lógica, hacen referencia las normas del ITAN cuando no corresponda realizar el referido ajuste, esto es, el costo histórico.

Así también lo han entendido Tartarini y Echevarría (2015) quienes señalan sin lugar a dudas, que la base imponible del ITAN debe calcularse sobre el valor del activo neto que se obtenga al aplicar la base o método de medición del “costo o valor histórico” pues es este valor sobre el que en su momento debía practicarse el ajuste por inflación contemplado por el Decreto Legislativo N° 797 (p. 19).

¹⁷ El resaltado es nuestro.

¹⁸ Publicada el 23 de noviembre de 2004.

3.4.3. Desde su relación con el Impuesto a la Renta

3.4.3.1.El ITAN y su relación con el Impuesto a la Renta

Existe entre el ITAN y el Impuesto a la Renta una innegable relación, lo que se evidencia de las normas que regulan al primero de los aludidos tributos las cuales contemplan que serán sujetos de dicho impuesto únicamente los contribuyentes generadores de renta de tercera categoría sujetos al Régimen General del Impuesto a la Renta, y establecen la posibilidad de que el importe pagado por el ITAN sea aplicado tanto contra los pagos a cuenta y/o contra el pago de regularización de éste último tributo.

Asimismo las normas del ITAN señalan respecto a la constitución de su base imponible, que para fines de la estimación del valor de los activos netos, corresponde que se deduzcan las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Así también tenemos que dentro de los antecedentes del ITAN se encuentran el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR), el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta y el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN). En los dos primeros casos se pretendía gravar con el Impuesto a la Renta los activos netos de las compañías, siendo que ante tal evidente distorsión en la concepción de dichos tributos, el Tribunal Constitucional declaró su inconstitucionalidad (Sentencias de Tribunal Constitucional N° 646-1996-AA/TC y 033-2004-AI/TC).

Por su parte el IEAN fue un tributo que guarda una gran similitud con el ITAN, a través del cual se gravaban a los activos netos de las empresas constituyendo el pago de dicho tributo crédito contra el Impuesto a la Renta.

Resulta evidente por tanto, que desde sus cimientos el ITAN tiene una estrecha relación con el Impuesto a la Renta, por lo que resulta razonable que las normas del ITAN deban ser interpretadas guardando coherencia con las disposiciones normativas de éste último impuesto.

3.4.3.2. La base imponible del ITAN vista a través de la ley del Impuesto a la Renta

El artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta contempla como costo computable de los bienes enajenados para efectos de dicho tributo, al costo de adquisición, producción o construcción, esto es, dicho dispositivo legal otorga primacía al momento de determinar el costo computable de un bien al costo histórico.

Bajo esa línea el artículo 41° de la citada ley, establece que la depreciación de los bienes del activo fijo se calculará sobre el costo de adquisición, producción o construcción, es decir, nuevamente se le otorga primacía al costo histórico, esta vez como el valor pasible de depreciación.

En ese sentido, muchas veces habrá divergencia entre la depreciación contable y la depreciación tributaria, debido a que existirá un valor contable del activo (que podría ser el valor razonable) y un valor tributario del mismo (su costo histórico), así como una depreciación contable (calcula en función a la vida útil del bien) y una depreciación tributaria (la que se aplicará respetando las tasas de depreciación establecidas en la Ley del Impuesto a la Renta).

Sobre el particular, importa destacar que el artículo 4° de la Ley del ITAN permite que, para fines de la estimación del valor del activo neto (que constituirá la base imponible para el cálculo del ITAN)¹⁹, se deduzcan las “depreciaciones y amortizaciones” admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido tal precepto descarta al “valor razonable” como base de cálculo del ITAN, ratificando más bien que se debe acudir siempre al valor histórico (Tartarini y Echevarría, 2015, p. 19).

Dicha interpretación es la que corresponde ser asumida, toda vez que de no ser así ello daría lugar a supuestos ilógicos, los cuales no deben ser admisibles si se busca una interpretación lógica ajustada a nuestro ordenamiento jurídico.

A fin de evidenciar lo expuesto Tartarini y Echevarría (2015) describen un supuesto en el cual existe una mayor depreciación contable, debido a que el valor contable (valor razonable) del activo es superior al valor tributario, en el cual se evidencia la posición asumida por SUNAT, así, si un activo tiene un valor contable (valor razonable) de S/. 1000.00, un valor tributario (costo de adquisición) de S/.

¹⁹ El agregado es nuestro.

100.00, una depreciación contable (a una tasa de 10%) de S/. 100.00 y una depreciación tributaria (a la misma tasa) de S/. 10.00; el valor neto del activo para fines del cálculo del ITAN sería el valor contable menos la depreciación tributaria, esto es, S/. 1000.00 – S/. 10.00 = S/. 990.00 (p. 20).

Asimismo, ambos autores concluyen que la posición asumida por SUNAT, esto es, considerar al valor razonable, y no al valor histórico, como base imponible del ITAN, genera como resultado un valor neto de activos (S/. 990.00) que no es ni el contable (S/. 900.00) ni el tributario (S/. 90.00). Creándose con ello un valor autónomo del “activo neto” para fines del ITAN (Tartarini y Echevarría, 2015, p. 20).

Resulta claro entonces, que la posición aislada asumida por SUNAT genera una clara distorsión e inequidad al momento de determinar la base imponible del ITAN, es por ello que debe considerarse al costo histórico como elemento constitutivo de dicha base imponible, toda vez que ello concilia con las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta, con el que el ITAN guarda, como se ha evidenciado, una estrecha vinculación, lo que a su vez conlleva a que exista armonización entre las normas que regulan nuestro sistema tributario.

Así también lo ha entendido un sector de la doctrina que afirma que corresponde que se siga un procedimiento de “conciliación” entre la información contable y la tributaria, lo que es dable y razonable para efectos fiscales, pues lo que se pretende (con el ITAN)²⁰ es la obtención de un “activo neto tributario” que puede distar de los “activos netos” vistos desde la perspectiva contable (Informativo Caballero Bustamante, 2009, párr. 1).

En tal sentido, cuando la Ley del ITAN señala que el valor del activo neto (en el caso de bienes depreciables y amortizables) se obtiene luego de “deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta”, ello implica que el valor del activo tomado como base será aquel admitido también para fines impositivos y sobre el cual se calculan las referidas depreciaciones o amortizaciones. **Es decir, cuando la Ley del ITAN se remite a la Ley del Impuesto a la Renta tal remisión no solo abarca a las disposiciones, sino también al valor base**

²⁰ El agregado es nuestro.

para calcularlas, esto es, al valor histórico²¹. De esta forma, existirá coincidencia entre las depreciaciones/amortizaciones tributarias admitidas y el monto base (tributario) de donde serán restadas.

En virtud a lo analizado en los párrafos precedentes, una interpretación sistemática de las normas que regulan el ITAN, que se ajusta a nuestra CP y que armoniza con nuestro ordenamiento tributario, no debe admitir al valor razonable como base imponible para el cálculo del ITAN, por el contrario, para dicho cálculo debe atenderse al valor histórico de los activos, toda vez que considerar a dicho valor como base imponible del ITAN, guarda coherencia con las exigencias de nuestro sistema jurídico.



²¹ El resaltado es nuestro.

CONCLUSIONES

- La Ley del ITAN no es específica al momento de determinar la base imponible de dicho impuesto, pues si bien señala que está constituida por el valor de los activos netos, este último término (activos netos) resulta incierto pues no especifica que cuentas del activo constituirán la referida base imponible, así como no detalla que valor (medida contable) debe ser utilizado para el cálculo del ITAN.
- Un activo es un elemento que refleja la situación financiera de una compañía, constituyendo un recurso controlado por ésta, del cual se espera obtener beneficios económicos futuros y que puede ser medido con fiabilidad. Por tanto, un activo tiene como una característica esencial, la potencialidad de generarle flujos de efectivo a una entidad, pudiendo ser un elemento de naturaleza tangible o intangible, dentro del cual encontramos como ejemplos a la propiedad, planta y equipo, a las patentes y derechos de autor, así como a las cuentas por cobrar y terrenos, entre otros.
- Para su registro contable un activo debe ser necesariamente medido a fin de asignarle un determinado valor, dentro de los métodos de medición contables se destacan el costo histórico y el valor razonable. El costo histórico es el valor de adquisición más los costos posteriores, de corresponder; por el contrario, el valor razonable es el valor estimado que tendrían los activos en una eventual transacción de mercado presente entre agentes independientes.
- Las empresas agrícolas se encuentran obligadas a anotar en sus estados financieros sus activos biológicos a valor razonable en aplicación de la NIC 41. Por su parte, las empresas con propiedades de inversión, pueden decidir registrar dichos activos a su valor razonable, en aplicación de la NIC 40.
- SUNAT asume *per se* que en el caso de dichas compañías la base imponible del ITAN se encuentra compuesta por el valor razonable al fueron medidos sus activos en aplicación de las NIC, ello debido a que interpreta que la Ley del ITAN hace una remisión absoluta a las normas contables a efectos de determinar tal base imponible.

- Las normas contables pueden servir de fuente interpretativa al Derecho Tributario cuando el contenido de este puede resultar insuficiente (y cuando las normas tributarias hagan alusión a conceptos contables), sin embargo no resulta admisible una remisión absoluta a las normas contables a fin de aclarar el contenido de una norma tributaria, pues ello vulneraría el principio de reserva de ley, pudiendo ser únicamente utilizadas para suplir y complementar, en tanto no exista norma jurídica que disponga algo distinto, siendo en aquel caso ésta última la que debe primar.
- El valor razonable como base imponible del ITAN no se ajusta al principio de capacidad económica, pues dicho valor no es un valor que tenga un respaldo efectivo en la realidad, sino corresponde a una eventual manifestación de riqueza, toda vez que si bien puede expresar el valor presente al que puede ser transado un activo, dicho valor no necesariamente puede materializarse en la realidad. Por el contrario, el valor histórico (costo histórico) es un valor real, cierto y comprobado, es el valor efectivamente pagado por un activo que representa lo ciertamente desembolsado, en ese sentido el valor histórico (costo histórico) si se ajusta al referido principio de capacidad económica.
- El costo histórico es la medida contable que corresponde ajustarse ante una situación económica inflacionaria, por tanto, cuando la Ley del ITAN hace referencia al valor de los activos netos ajustados por inflación como base imponible de tal impuesto, está haciendo alusión al costo histórico, en consecuencia es dicho valor el que debe constituir la base imponible del ITAN. Ello guarda coherencia con lo establecido por el reglamento de la Ley del ITAN, cuando señala que en caso de no corresponder el ajuste por inflación (como ocurre desde el 2005 por la suspensión del anotado ajuste) debe tomarse en cuenta al valor histórico.
- Es evidente que entre el ITAN y el Impuesto a la Renta existe una estrecha relación, una de las situaciones en las que ello se evidencia es en la determinación de la base imponible del primero de los aludidos tributos, pues para llegar a ella se descontarán las depreciaciones y amortizaciones establecidas por la Ley del Impuesto a la Renta. La posición asumida por SUNAT según la cual se debe atender al valor razonable como base imponible del ITAN, genera distorsiones al momento de efectuar el cálculo de dicho concepto, debido a que puede ocasionar que dicho cálculo se realice sobre un activo neto autónomo, es decir, un activo neto

que no guarde relación ni con el contable ni con el tributario. Es por ello que debe considerarse al costo histórico como elemento constitutivo de dicha base imponible, toda vez que ello concilia con las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que a su vez conlleva a que exista una armonización entre las normas que regulan nuestro sistema tributario

- Pues bien, una interpretación sistemática de las normas que regulan el ITAN, que se ajusta a nuestra CP y que armoniza nuestro sistema tributario, debe contemplar al costo histórico como el elemento constitutivo de la base imponible del ITAN.



REFERENCIAS

- Adriazola, A. (7 de mayo de 2015). ITAN sobre eventuales ganancias. *Gestión*. Recuperado de <http://gestion.pe/opinion/itan-sobre-eventuales-ganancias-2131115>
- Alva Matteucci, M. (13 de mayo de 2011). Valor razonable o valor de mercado: ¿Cuál utilizar en materia tributaria frente al fisco?. Blog de Mario Alva Matteucci. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2011/05/13/valor-razonable-o-valor-de-mercado-cual-utilizar-en-materia-tributaria-frente-al-fisco/>
- Gamba Valega, C. (2007). Sobre el ITAN y el principio de capacidad económica – Una “conformidad” difícil de entender. *Revista Peruana de Derecho Tributario*, (4), 1-11. Recuperado de http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/4/ITAN_PRINCIPIO_CAPACIDAD_ECONOMICA.pdf
- Grández Villarreal, R. (2014). El valor razonable de los activos biológicos, a propósito de la incertidumbre en la determinación de la base imponible del ITAN. *IUS 360°*. Recuperado de <http://www.ius360.com/publico/tributario/el-valor-razonable-de-los-activos-biologicos-a-proposito-de-la-incertidumbre-en-la-determinacion-de-la-base-imponible-del-itan/>
- Informativo Caballero Bustamante (2009). Impuesto Temporal a los Activos Netos – Aplicación Práctica Integral. *Revista Caballero Bustamante*. Recuperado de <http://www.caballeroibustamante.com.pe/plantilla/lab/ecbaldia040408.pdf>
- Informe N° 232-2009-SUNAT/2B0000 (Lima). Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i232-2009.pdf>
- Marco Conceptual para la Información Financiera (2015). Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/marco_conceptual_financiera2014.pdf
- Mori, H. (2011). Las Normas Internacionales de Información Financiera – Un Lenguaje Universal. *Revista Análisis Tributario*, XXVI(286), 28-31.
- Norma Internacional de Información Financiera 13 (2015). Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/no_oficializ/ES_GV_T_IFRS13_2015.pdf
- Norma Internacional de Contabilidad 40 (2015). Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/no_oficializ/ES_GV_T_IAS40_2015.pdf

- Norma Internacional de Contabilidad 41 (2015). Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/no_oficializ/ES_GVT_IAS41_2015.pdf
- Ortega Salavarría, R. (2015). El activo neto como base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos. *Revista Caballero Bustamante* (300). Recuperado de http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2015/150415_ecbinforma.pdf
- Sentencia N° 03797-2006-PA/TC (Lima). Tribunal Constitucional de la República. Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.html>
- Sentencia N° 033-2004-AI/TC (Lima). Tribunal Constitucional de la República. Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>
- Sentencia N° 2727-2002-AA/TC (Lima). Tribunal Constitucional de la República. Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.html>
- Tartarini Tamburini, T. y Chevarría Sotelo, R. (2015). Sobre el ITAN y el “Valor Razonable” de los activos. *Informe Tributario - Revista Análisis Tributario, volumen* (333), 14-20.
- Villanueva Gutiérrez, W. (2012). El Ajuste por Inflación y Deflación en el Impuesto a la Renta. *Material del Curso de Impuesto a la Renta II – Tomo II* (510-515). Universidad de Lima.
- Zaldivar, M. (2014). Informe sobre las bases conceptuales del Modelo NIIF y el cambio en relación al Modelo del Costo Histórico. *XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (165-182). Lima: Universidad Continental.

Índice

I. Introducción	2
II. Capítulo I: Breves apuntes sobre el ITAN	4
1. Sujetos obligados a cumplir con el ITAN	4
2. Sujetos inafectos del ITAN	4
3. Base imponible del ITAN	6
4. Tasa, determinación, declaración y pago del ITAN	9
5. El ITAN como crédito aplicable contra el Impuesto a la Renta	10
III. Capítulo II: Los activos y su medición	12
1. Definición de activo	12
2. Medición del activo	14
3. El valor razonable como método de medición obligatorio o alternativo	16
3.1. Las empresas agrícolas y la medición contable de sus activos biológicos	16
3.2. Las propiedades de inversión y su posibilidad de medición a valor razonable	17
IV. Capítulo III: El activo neto como base imponible del ITAN	19
1. Cuestiones preliminares. <i>“Incertidumbre en la determinación del activo neto”</i>	19
2. Posición de SUNAT sobre el valor del activo que se debe tomar en cuenta para el cálculo del ITAN	20
3. Breve apunte sobre las normas contables como fuente interpretativa del Derecho Tributario. <i>¿Puede haber una remisión absoluta a las normas contables?</i>	21
4. Análisis del valor de los activos netos como base imponible del ITAN. <i>“Valor razonable vs Costo histórico”</i>	23
4.1. Desde una perspectiva constitucional	23
4.1.1. Los activos netos como manifestación de capacidad contributiva	23
4.1.2 El principio constitucional de capacidad económica y el valor razonable	24
4.2. Desde una mirada a detalle de la misma Ley del ITAN	27

4.3. Desde su relación con el Impuesto a la Renta	30
4.3.1. El ITAN y su relación con el Impuesto a la Renta	30
4.3.2. La base imponible del ITAN vista a través de la Ley del Impuesto a la Renta	31
V. Conclusiones	34
VI. Referencias	37



