

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



LA CONVENIENCIA DE MANTENER EL IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS – ITAN

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

JOSEPH ISRAEL MARTÍNEZ MACEDO

Código 20161633

Asesor

César Gamba Valega

Lima – Perú

Agosto de 2021

The background features a large, light gray watermark of the University of Lima seal. The seal is circular and contains a central shield with a crown on top, a star in the center, and the year 'MCMLXII' at the bottom. The text 'UNIVERSIDAD DE LIMA' is arched across the top, and 'SCIENTIA ET PRAXIS' is arched across the bottom.

**CONVENIENCE OF KEEPING
TEMPORARY TAX ON NET ASSETS**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1 : MARCO TEORICO	2
1.1. Política fiscal	2
1.2. Rol de la tributación	6
1.3. Aspecto jurídico de los impuestos	9
1.4. Diseño del sistema tributario	10
CAPÍTULO 2 : IMPUESTOS SOBRE LOS ACTIVOS EN LATINOAMÉRICA	18
2.1. México.....	18
2.2. Colombia	21
2.3. Argentina	22
2.4. Uruguay	25
2.5. Perú.....	26
CAPÍTULO 3 : ¿ES INDISPENSABLE EL ITAN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO? 33	
3.1. Evolución de la recaudación.....	33
3.2. Función recaudatoria del ITAN.....	37
3.3. Función extrafiscal de ITAN.....	40
3.4. Consideraciones finales	41
CONCLUSIONES	46
RECOMENDACIONES	48
REFERENCIAS	49
BIBLIOGRAFÍA	51

INDICE DE TABLAS

Tabla 1.1 El rol de la tributación en las funciones de la política fiscal	6
Tabla 1.2 Carga impositiva en los impuestos al consumo	8
Tabla 1.3 Carga impositiva en los impuestos a los ingresos.....	8
Tabla 1.4 Tasas del Impuesto Especial a la Minería.....	9
Tabla 1.5 Evolución de la tasa general del IVA en países de América Latina	11
Tabla 1.6 Tasas promedio del Impuesto a la Renta en países de América Latina.....	12
Tabla 1.7 Índices de Gini por región	13
Tabla 1.8 Ingresos por impuestos al patrimonio en países de América Latina.....	14
Tabla 1.9 Impuesto a los activos en países de América Latina	16
Tabla 2.1 Devolución del IMPAC e IETU Periodo (2014 – 2019) Millones de MXN.....	21
Tabla 2.2 Tasas del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta.....	28
Tabla 2.3 Evolución de las tasas del ITAN.....	30
Tabla 2.4 Ingresos recaudados por la SUNAT (periodo 2013 – 2020)	34
Tabla 2.5 Recaudación Nacional por Impuesto a la Renta en el año 2020.....	36
Tabla 2.6 Aplicación del ITAN contra el pago a cuenta de IR.....	37
Tabla 2.7 Aplicación del pago a cuenta del IR contra el ITAN.....	38
Tabla 2.8 ITAN no aplicado vs. monto devuelto en IPCN	40
Tabla 2.9 Costo financiero del ITAN en la IPCN 2020.....	42
Tabla 2.10 Cantidad de formularios N°648 PDT ITAN presentados	44
Tabla 2.11 Distribución de los contribuyentes de IPCN según su base imponible	44

INDICE DE FIGURAS

Figura 1.1 Pérdida de eficiencia que genera un impuesto	3
Figura 1.2 Oferta elástica y demanda inelástica	4
Figura 1.3 Demanda elástica y oferta inelástica	5
Figura 2.1 Recaudación del Impuesto Empresarial a Tasa Única - IETU (Periodo 2008 – 2012)	20
Figura 2.2 Recaudación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Periodo 2014 – 2019)	23
Figura 2.3 Recaudación del Impuesto los Activos de las Empresas Bancarias (Periodo 1996 – 2007)	26
Figura 2.4 Recaudación del Impuesto Temporal a los Activos Netos (Periodo 2014 – 2020)	30
Figura 2.5 Presión tributaria en Perú (Periodo 2005 – 2020)	33
Figura 2.6 Recaudación del ITAN (Periodo 2005 – 2020)	35
Figura 2.7 Recaudación Neta por ITAN de la IPCN (Periodo 2013 – 2020)	36
Figura 2.8 Aplicación del ITAN contra el IR en la IPCN (Periodo 2013 – 2020)	39

RESUMEN

El presente trabajo de investigación analiza las implicancias en la recaudación nacional de mantener o eliminar el Impuesto Temporal a los Activos Netos – ITAN. La investigación hace un repaso de los principales conceptos relacionados con la política fiscal del Estado y principalmente los impuestos patrimoniales.

El análisis no se limita a la esfera nacional, sino que realiza una revisión de los principales impuestos a los activos en otros países de Latinoamérica, en el entendido que el ITAN es un impuesto patrimonial independiente del Impuesto a la Renta, tal como lo señaló el Tribunal Constitucional. Los países elegidos para el análisis fueron Argentina, Colombia, México y Uruguay. Asimismo, se hace una breve revisión de los antecedentes del ITAN, tales como el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR), el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN) y el Anticipo Adicional de Impuesto a la Renta (AAIR), todos ellos cuestionados por su inconstitucionalidad.

El presente trabajo examina la contribución del ITAN en la recaudación nacional para luego incorporar los efectos de la compensación contra el Impuesto a la Renta y las devoluciones por parte de la Administración Tributaria. Se evalúan diversas consideraciones para la derogación o permanencia del impuesto.

Palabras clave: ITAN, Impuestos, Recaudación, Reforma Tributaria, Devoluciones

ABSTRACT

This research analyzes the implications in national tax collection if we keep or remove Temporary Tax on Net Assets - ITAN. The research reviews the main concepts related to tax policy and property taxes.

The analysis is not limited to the national sphere, but extends to a review of the main taxes on assets in other Latin American countries, in the understanding that ITAN is a patrimonial tax independent of Income Tax. The countries chosen for this analysis were Argentina, Colombia, Mexico and Uruguay. Likewise, a brief review of the ITAN's background is made, such as Minimum Income Tax (IMR), Extraordinary Tax on Net Assets (IEAN) and Additional Advance of Income Tax (AAIR), all of them questioned for its unconstitutionality.

The research examines the contribution of ITAN in the national tax collection and then incorporates the effects of compensation against Income Tax and refunds by the Tax Administration. As well as other considerations to take into account for the repeal or permanence of the tax.

Keywords: ITAN, Taxes, Tax Collection, Tax Reform, Tax Refund

INTRODUCCIÓN

El Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN, es un impuesto al patrimonio, que grava los activos netos como manifestación de la capacidad contributiva. Fue creado con carácter temporal el 18 de diciembre de 2004 mediante Ley N° 28424 y surgió como reemplazo al Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta (AAIR), el cual fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional. Sin embargo, han pasado 16 años y el ITAN ha pasado a convertirse en un impuesto permanente cuya recaudación se ha ido incrementado todos los años.

El ITAN no debería implicar mayor recaudación, toda vez que los contribuyentes están en la capacidad de recuperar el íntegro de lo pagado, a través de su compensación contra el Impuesto a la Renta y/o su devolución por parte de la Administración Tributaria. Por tal motivo, diversos expertos manifiestan que la eliminación del ITAN no afectaría significativamente la recaudación y contribuiría a la simplificación del sistema tributario haciéndolo más eficiente y equitativo.

El objetivo principal de la presente investigación es analizar la conveniencia de mantener o derogar el Impuesto Temporal a los Activos Netos.

El trabajo de investigación se ha dividido en tres capítulos: En el Capítulo I se explica el papel de la política fiscal y de los impuestos patrimoniales, el cual va más allá de la función netamente recaudatoria. En el Capítulo II se revisan experiencias latinoamericanas de impuestos a los activos. Para ello se eligió a Argentina, Colombia, México, y Uruguay. El capítulo continúa con una breve revisión de los antecedentes del ITAN y de algunos aspectos del impuesto. En el Capítulo III examinamos la contribución del ITAN en la recaudación nacional, así como una exploración de su función recaudatoria y extrafiscal. El capítulo termina con algunas consideraciones para la derogación o permanencia del impuesto. Finalmente, se desarrollan las conclusiones y recomendaciones.

CAPÍTULO I: MARCO TEORICO

1.1 Política fiscal

Las dos principales herramientas con la que cuenta el Estado para el manejo de la economía nacional son la política fiscal y la política monetaria, dentro de la política fiscal existen dos componentes: el gasto del gobierno y los impuestos.

Los impuestos son necesarios para dar los recursos que requiere el Estado, quien es el que proporciona los bienes que el mercado por sí solo no ofrece. Sin recursos los gobiernos nos serían capaces de ofrecer servicios básicos como salud, educación, seguridad, administración de justicia, etc. Sin embargo, los impuestos tienen un costo que supera la cantidad recaudada por el Estado. La carga impositiva distorsiona los incentivos para llevar a cabo las transacciones económicas. Por ese motivo, los impuestos deben estar diseñados para afectar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos, maximizar la recaudación y a su vez deben ser considerados justos por la población, dicho en otras palabras, debe existir un equilibrio entre eficiencia y equidad.

- a) Para alcanzar la eficiencia primero debemos entender a la pérdida de eficiencia como la reducción del excedente del consumidor y productor por la aplicación de un impuesto. Esta pérdida se produce porque muchas transacciones, beneficiosas para los productores y consumidores, se dejan de realizar.

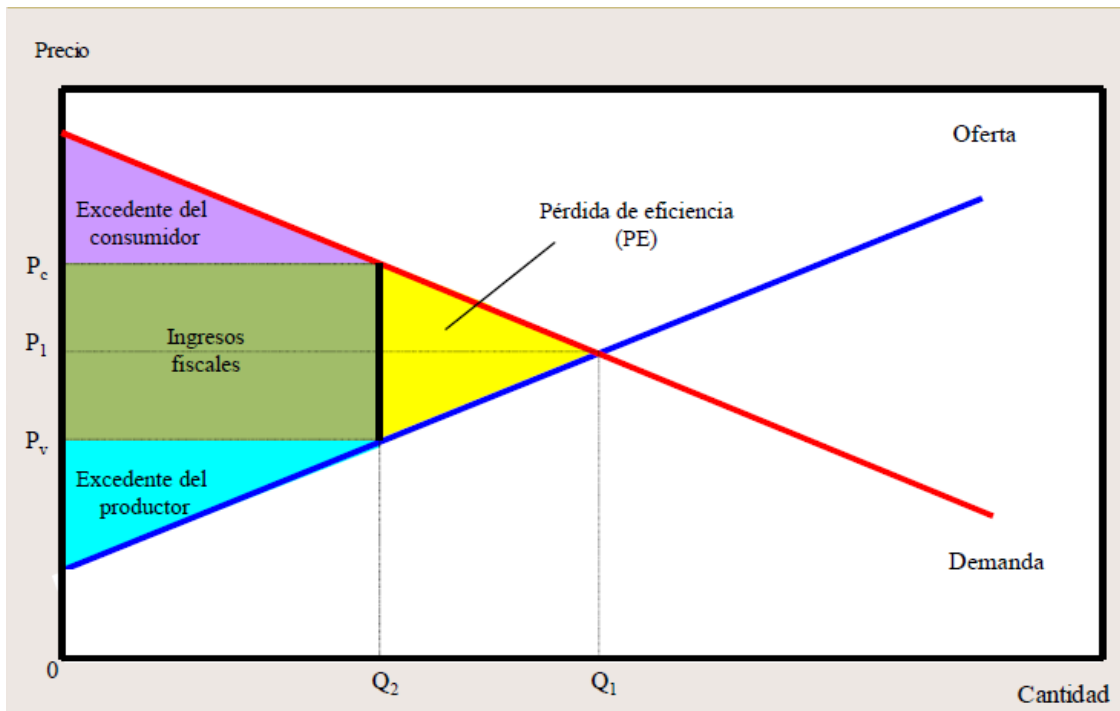
Una forma de minimizar la pérdida de eficiencia es crear impuestos que cumplan los siguientes criterios:

- Neutralidad: Se refiere a minimizar la interferencia en las decisiones de los agentes económicos.
- Simplicidad: De tal manera que los costes de cumplimiento del contribuyente no sean altos, así como tampoco los costes de la administración tributaria para recaudar.
- Tasas bajas y bases amplias: Tasas altas promueven la evasión tributaria, así como bases amplias permiten disminuir las tasas.

A continuación, se muestra gráficamente la pérdida de la eficiencia como resultado de la introducción de un impuesto al consumo.

Figura 1.1

Pérdida de eficiencia que genera un impuesto



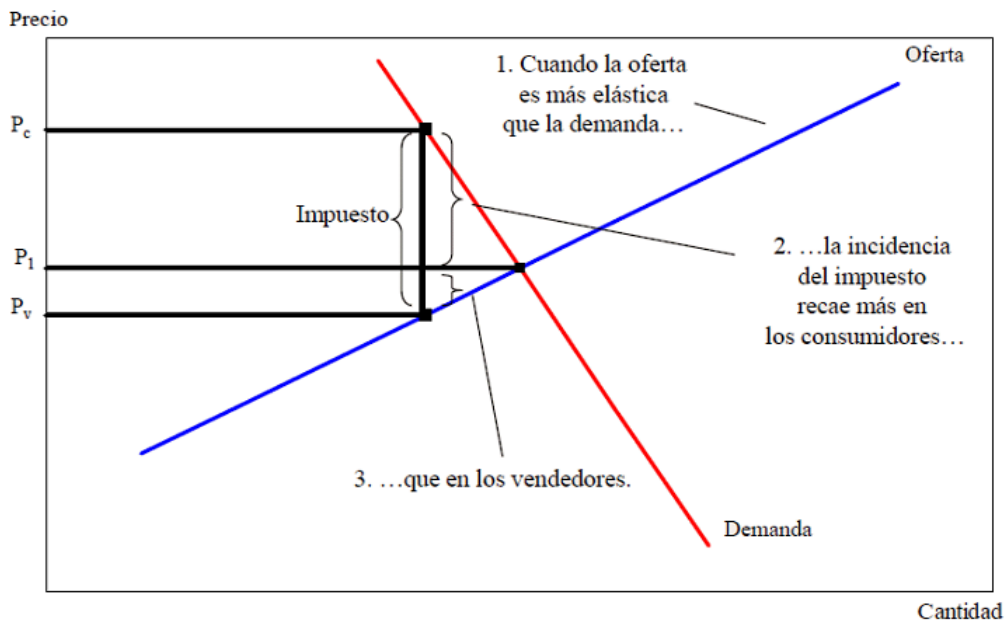
Nota: Adaptado de *Teoría de la Política Tributaria*, por L. Arias Minaya, (comunicación personal, 12 de julio de 2016)

El triángulo al centro del gráfico representa la pérdida de eficiencia en el mercado. A medida que se incrementa la tasa del impuesto, la recaudación crece, pero la pérdida de eficiencia también lo hace. En los años 70, el economista norteamericano Arthur Laffer señaló que existe una tasa impositiva que maximiza la recaudación. No obstante, si la tasa se incrementa por encima de este punto, la recaudación empieza a bajar, producto de un menor número de transacciones económicas.

El legislador puede decidir quién es el responsable del pago del impuesto sin embargo la carga de este depende únicamente de las fuerzas de la oferta y la demanda. Tal como se aprecia en la figura 1.2, cuando la oferta es más elástica que la demanda, quien asume en mayor proporción el impuesto es el consumidor, independientemente de quien sea el obligado a hacer el pago. Esto ocurre en mercados donde no existen muchos productos sustitutos o la oferta está concentrada en unos cuantos productores.

Figura 1.2

Oferta elástica y demanda inelástica



Nota: Adaptado de *Teoría de la Política Tributaria*, por L. Arias Minaya, (comunicación personal, 12 de julio de 2016)

Por otro lado, cuando la demanda es más elástica que la oferta, la incidencia del impuesto recae principalmente en los productores tal como se observa en la figura 1.3.

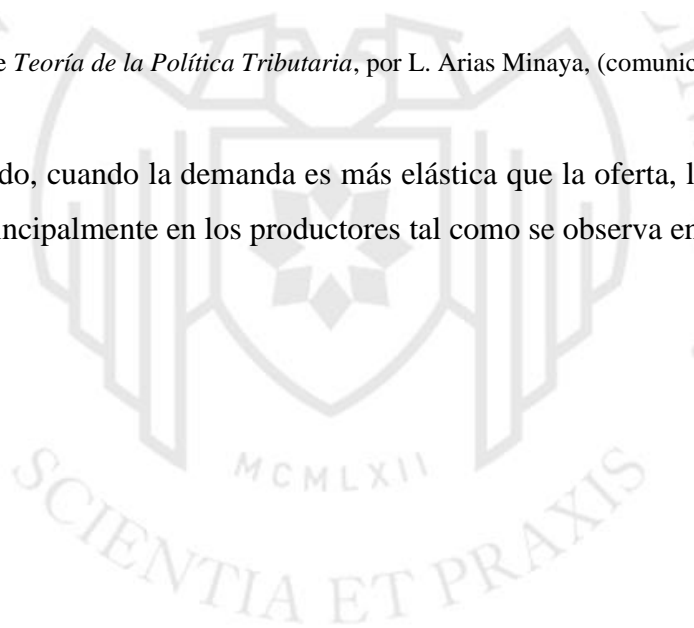
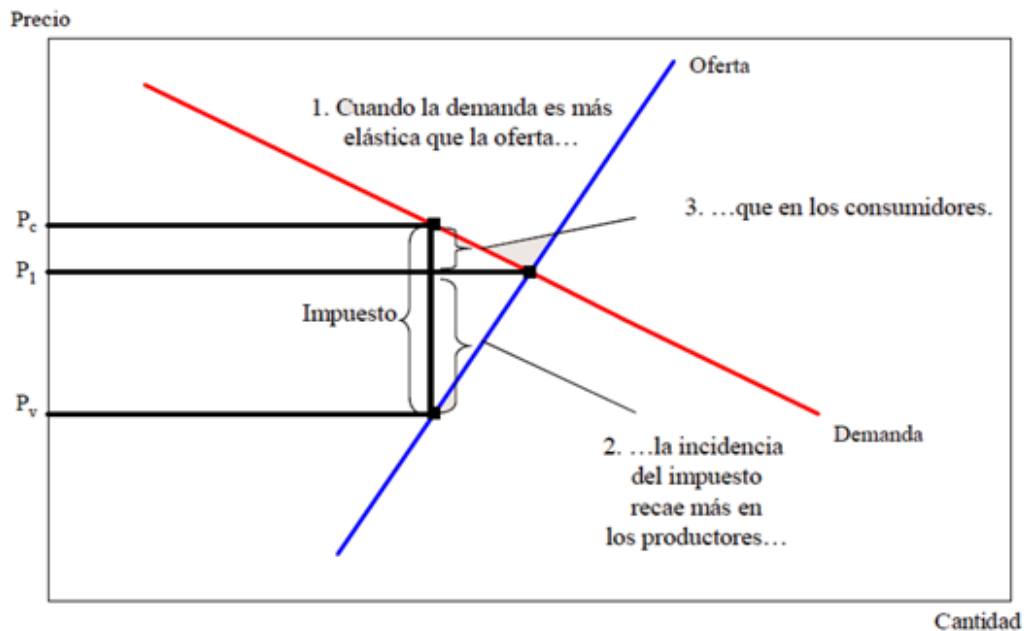


Figura 1.3

Demanda elástica y oferta inelástica



Nota: Adaptado de *Teoría de la Política Tributaria*, por L. Arias Minaya, (comunicación personal, 12 de julio de 2016)

En resumen, tal como lo expresa Krugman (2015)

Cuando la elasticidad precio de la demanda es más alta que la elasticidad precio de la oferta, entonces los impuestos sobre el consumo afectan, en mayor medida, a los productores. Cuando la elasticidad precio de la oferta es más alta que la elasticidad precio de la demanda, entonces los impuestos sobre el consumo afectan en mayor medida a los consumidores. Es, por tanto, la elasticidad, y no quien paga el impuesto legalmente, la que determina su incidencia (p. 187).

b) Para lograr la equidad se pueden tomar en cuenta dos principios:

- El principio del beneficio, es decir quienes se benefician del gasto público deben soportar la mayor carga del impuesto que lo financia y
- El principio de capacidad de pago, quienes tienen mayor capacidad de pagar un impuesto deben hacerlo.

En el presente trabajo de investigación, al referirnos a equidad asumimos que la carga tributaria debe estar distribuida equitativamente en función a la capacidad contributiva, cumpliendo criterios de razonabilidad y de justicia. No obstante, algunos

expertos consideran que no hay que preocuparse por la equidad del sistema tributario porque que la equidad se lograría a través del gasto público.

1.2 Rol de la tributación

Los impuestos, además de su finalidad recaudatoria, es decir la de proporcionar los recursos que requiere el Estado para financiar el gasto público, pueden desempeñar otras funciones para atender el interés público de forma directa, tal como se ve a continuación:

Tabla 1.1

El rol de la tributación en las funciones de la política fiscal

Función	Descripción función	Rol de la tributación
Asignación	Provisión de bienes públicos	Financiar el gasto público
Redistribución	Redistribución del ingreso y la riqueza	Aplicar impuestos progresivos
Estabilización	Promoción del empleo y control de la inflación	Crear impuestos flexibles y anticíclicos
Corrección de externalidades	Incorporar en el mercado los costos o beneficios generados por las externalidades	Establecer impuestos sobre externalidades negativas

Nota: De *El rol de la tributación como instrumento redistributivo del ingreso y la riqueza* (p. 7), J. Ávila Mahecha, 2017, Friedrich-Ebert-Stiftung (<https://library.fes.de/pdf-files/bueros/kolumbien/13928.pdf>)

Abbamonte (2009) también hace referencia a la importancia de analizar los impuestos más allá del aspecto meramente recaudatorio.

Cuando se estudia la actividad de tributación no es posible limitarse a la denominada finalidad fiscal, es decir, del puro y simple recaudo, sino que es necesario examinar las consecuencias que se derivan de la aplicación de los tributos frente a la situación económica, jurídica y política tanto de los individuos gravados, como de aquellos que se benefician directa o indirectamente de las actividades financiadas a través de la recaudación (pp. 11-12)

Es así como los impuestos pueden contribuir a redistribuir la riqueza, estimular el desarrollo económico, corregir externalidades, entre otras funciones extrafiscales.

La redistribución del ingreso y la riqueza se logra mediante la aplicación de impuestos progresivos. Si el porcentaje del impuesto no varía en función del monto de la base imponible, estamos hablando de un impuesto plano o proporcional. Si la cuantía del impuesto aumenta más que proporcionalmente que la base imponible se trata de un

impuesto progresivo. Cuando hablamos de un impuesto regresivo nos referimos a aquel que crece proporcionalmente menos que la base imponible.

En algunas ocasiones, principalmente en el corto plazo, las fuerzas del mercado por sí solas no pueden garantizar el pleno empleo de los recursos. Sin embargo, el gobierno puede solucionarlo mediante la creación de impuestos flexibles y anticíclicos. Es así, que épocas de recesión se suele incrementar el gasto público y disminuir los impuestos mientras que en épocas de gran crecimiento se disminuye el gasto público y se suben las tasas impositivas como una forma de prevenir un proceso inflacionario.

Según Villegas (2002) la función extrafiscal puede adoptar tres medidas: a) disuasivas respecto de actividades que no son consideradas socialmente convenientes, b) alentadoras para atraer a la realización de ciertas actividades consideradas beneficiosas para los objetivos sociales, y c) financieras a fin de redistribuir los bienes dentro de la sociedad.

No debemos olvidar que la extrafiscalidad no debe afectar de manera desproporcionada los derechos fundamentales de los contribuyentes sino debe ser ponderada. (Rios, 2008 pp. 8-11)

A continuación, se desarrollan ejemplos de impuestos que no solo buscan incrementar la recaudación sino también están diseñados con algún propósito extrafiscal como redistribuir la riqueza gravando con tasas progresivas o exoneraciones, desalentar el consumo de productos perjudiciales para la salud, así como incrementar las tasas impositivas en épocas de expansión económica.

En un impuesto al consumo, como el IVA, el contribuyente que destina la mayor parte de sus ingresos para la adquisición de bienes y servicios, sufren una mayor carga impositiva en comparación a un contribuyente con mayores ingresos, debido a que la proporción de impuestos que paga este último respecto a sus ingresos es menor.

En la tabla 1.2. podemos observar dos personas con distintos ingresos. La persona A recibe US\$100 mensuales, mientras que la persona B recibe US\$1,000, es decir 10 veces más. Mientras que la persona A destina casi la totalidad de sus ingresos al consumo lo que significa que pagó un impuesto de US\$14.4 (US\$80 x 18% IVA). La persona B pagó un impuesto de US\$ 43.2 (US\$240 x 18% IVA) lo que significa una menor proporción respecto a sus ingresos.

Tabla 1.2*Carga impositiva en los impuestos al consumo*

Concepto	Persona A	Persona B
Ingreso	100.0	1,000.0
Consumo	80.0	240.0
IGV	14.4	43.2
Carga impositiva	14.4%	4.3%

El legislador ha previsto, como una forma de aliviar esta carga impositiva a las personas con menores ingresos, exonerar los productos de la canasta básica familiar y contribuir a no acrecentar la desigualdad de la riqueza.

En el impuesto a los ingresos, como el caso del Impuesto a la Renta de Personas Naturales, el contribuyente con mayores ingresos (Persona B), tiene una mayor carga impositiva, porcentualmente, respecto al contribuyente con menores ingresos (Persona A). La intención del legislador a través de un impuesto progresivo como el presente es fomentar la distribución de la riqueza, haciendo que los que perciban mayor renta paguen un mayor impuesto proporcionalmente a sus ingresos.

Tabla 1.3*Carga impositiva en los impuestos a los ingresos*

Tramo	Tasa	Persona A Ingresos por US\$21,500	Persona B Ingresos por US\$200,000
Hasta 5 UIT	8%	1.720	1.720
De 5 UIT a 20 UIT	14%		9.030
De 20 UIT a 35 UIT	17%		10.965
De 35 UIT a 45 UIT	20%		8.600
De 45 UIT	30%		1.950
Impuesto a la Renta		1.720	34.215
Carga impositiva		8.0%	17.1%

El Impuesto Especial a la Minería, creado en setiembre del 2011 mediante Ley N°29789, durante el boom minero, grava a los titulares de las concesiones mineras y a los cesionarios que realizan actividades de explotación de recursos minerales metálicos,

con una tasa entre el 2% y 8.5% de la utilidad operativa. El impuesto funciona como una sobretasa al impuesto a la renta que se aplica cuando los precios de los metales se encuentran altos.

Tabla 1.4

Tasas del Impuesto Especial a la Minería

Tramos margen operativo	Tasa marginal	Tramos margen operativo	Tasa marginal
De 0% a 10%	2.00%	De 50% a 55%	5.60%
De 10% a 15%	2.40%	De 55% a 60%	6.00%
De 15% a 20%	2.80%	De 60% a 65%	6.40%
De 20% a 25%	3.20%	De 65% a 70%	6.80%
De 25% a 30%	3.60%	De 70% a 75%	7.20%
De 30% a 35%	4.00%	De 75% a 80%	7.60%
De 35% a 40%	4.40%	De 80% a 85%	8.00%
De 40% a 45%	4.80%	Más de 85%	8.40%
De 45% a 50%	5.20%		

En algunas ocasiones, los impuestos pueden utilizarse para reducir externalidades que el mercado no logra incluir en su formación de precios. Desincentivar actividades económicas que se consideran negativas para la sociedad. En mayo del 2018 el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) aprobó la modificación del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), con la aplicación de una tasa del 25% a las bebidas con al menos 6 gr. de azúcar por cada 100 ml mientras que las bebidas con bajo contenido de azúcar mantenían la tasa de 17%. El objetivo del cambio normativo fue disminuir el consumo de bebidas azucaradas, conocidas por generar problemas de salud y altos costos al Estado.

1.3 Aspecto jurídico de los impuestos

Conocida la importancia de los impuestos, el Estado debe ejercer su potestad tributaria respetando los principios señalados en el segundo párrafo del Art 74° de la Constitución Política del Perú “...El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”

El principio de legalidad o reserva de la ley, citado en el primer párrafo del Art 74° define lo siguiente “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades”

El principio de igualdad, el cual exige que el tributo trate de manera similar a los iguales y en forma desigual a los que no lo son (equidad). La equidad puede ser vista desde dos dimensiones: la equidad vertical que establece que quienes tienen una mayor capacidad de pago deben contribuir a sostener al Estado y la equidad horizontal que establece que los que disfrutan de la misma capacidad de pago deben aportar la misma cantidad.

El principio de no confiscatoriedad. Se entiende que un impuesto es confiscatorio cuando los gravámenes consumen una parte sustancial de la renta o patrimonio del contribuyente. Es decir, no hay proporcionalidad entre el monto de los gravámenes y las manifestaciones de capacidad contributiva.

Aunque el texto constitucional no reconoce expresamente el principio de capacidad económica, el mismo se deriva del principio de igualdad, tal como ha sido recogido en múltiples pronunciamientos del Tribunal Constitucional (Gamba Valega, 2007)

El principio de capacidad contributiva lo que exige es una exteriorización de riqueza, o renta real o potencial que legitime la imposición, es por ello que el principio de no confiscatoriedad, al fijar la medida en que el tributo puede absolver esa riqueza, subraya la existencia de capacidad económica como presupuesto de la imposición tributaria (Pisfil Flores, 2016, p. 11).

1.4 Diseño del sistema tributario

De otro lado, un adecuado diseño del sistema tributario permitirá maximizar la recaudación, para ello es vital definir lo que se va a gravar y que tasa impositiva se aplicará. Los impuestos pueden gravar la renta neta en un periodo determinado, el patrimonio neto a una fecha y el consumo de parte de esa renta o patrimonio neto, a lo que llamaremos base imponible. Es decir, los contribuyentes que deben soportar la carga tributaria deben tener una manifestación de riqueza concreta, suficiente y presente para cumplir con sus obligaciones tributarias (Gamba Valega, 2007). A continuación, se

desarrollan los principales tipos de impuestos utilizados en los sistemas tributarios Latinoamericanos:

Impuesto al Valor Agregado (IVA) El pionero en la región fue Brasil que lo introdujo en el año 1967, siendo replicado por el resto de los países de la región en las décadas del sesenta y setenta como receta fundamental del consenso de Washington ante la disminución de los impuestos al comercio exterior.

Tabla 1.5

Evolución de la tasa general del IVA en países de América Latina

Países	Año introducción	Tasa inicial	1992	2000	2012	2020
Argentina	1975	16,0	18,0	21,0	21,0	21,0
Brasil	1967	15,0	20,5	20,5	20,5	
Chile	1975	20,0	18,0	18,0	19,0	19,0
Colombia	1975	10,0	12,0	15,0	16,0	19,0
México	1980	10,0	10,0	15,0	16,0	16,0
Perú	1976	20,0	18,0	18,0	18,0	18,0
Uruguay	1987	21,0	22,0	23,0	22,0	22,0
América Latina		11,1	12,3	14,4	15,1	14,9

Cabe resaltar que, en los países desarrollados, los ingresos fiscales provienen principalmente de la recaudación de los impuestos directos, tales como el impuesto a la renta, considerados impuestos progresivos en la medida que gravan más a los contribuyentes de mayores ingresos.

Impuesto a la Renta (IR), fue incorporado en los sistemas tributarios de América Latina antes que el IVA. El impuesto tomó importancia en la década de los cincuenta y sesenta con el enfoque redistributivo de la tributación. Sin embargo, según Bird y Zolt elevadas tasas impositivas, además de impopulares, no solo desalientan la actividad económica, sino que tampoco son efectivas para mejorar la distribución del ingreso y la riqueza (como cito en Gómez Sabaíni & Morán, 2016). Tal situación propició una reducción de tasas, lo que no se ha traducido en un incremento de la recaudación. A continuación, hacemos la distinción del impuesto sobre personas naturales y personas jurídicas

En el caso del Impuesto a la Renta de persona naturales, las tasas máximas vigentes en los países latinoamericanos se ubican dentro del rango del 25%-35%, muy por debajo de las que se aplican en los países de la OCDE, las cuales llegaron en 2012 hasta el 47,5% en Alemania y 50% en el Reino Unido.

En el caso de Impuesto a la Renta de personas jurídicas, las tasas en América Latina se han equiparado a las vigentes en países desarrollados gracias a la limitación de los incentivos tributarios y la introducción de impuestos mínimos. Asimismo, el intercambio de información entre países, así como la incorporación de normas de precios de transferencia, paraísos fiscales y renta de no domiciliados coadyuvó a combatir la evasión.

Tabla 1.6

Tasas promedio del Impuesto a la Renta en países de América Latina

Países	Tasa mínima y máxima personal natural	Tasa máxima persona jurídica
Argentina	9 – 35	35
Brasil (1)	7.5 - 27.5	34
Chile	4 - 40	22.5
Colombia (2)	19 – 33	39
México	1.92 – 35	30
Perú	8 – 30	28
Uruguay	10 - 30	25
Promedio AL	9.8 – 26.6	27.9
Promedio OCDE	15 - 36	24.9

Nota: Incluye CSLL, incluye CREE

Impuestos Patrimoniales (IP), podrían generar eficiencia debido a que el dueño de un activo se ve obligado a mantener la rentabilidad de este, de tal forma que debería reducir la existencia de activos improductivos. Adicionalmente, se puede incrementar la eficacia en el control tributario, a través de cruces de información. Sería un instrumento muy útil para el control de Impuesto a la Renta.

América Latina es la región donde más se manifiesta la desigualdad y curiosamente donde menos se emplean los impuestos al patrimonio. El coeficiente o índice de Gini, que mide la desigualdad de los ingresos dentro de un país, muestra heterogeneidad en la región, yendo desde una menor desigualdad en Uruguay (índice de Gini de 41.6) hasta una mayor desigualdad en Colombia (53.5). El Gini promedio para la Latinoamérica es de 47.6 y revela una concentración del ingreso mucho mayor a la observada en otras regiones del mundo, tal como se aprecia en la tabla 1.7.

Tabla 1.7*Índices de Gini por región*

Región	Promedio	Mínimo	Máximo
América Latina (2014)	47.63	41.60	53.50
Asia del Este y Pacífico (2012)	37.94	30.76	43.04
Europa y Asia Central (2012)	31.50	24.74	41.59
Medio Oriente y África del Norte (2013)	40.74	37.35	44.13
África Subsahariana (2011)	43.18	31.45	63.38
Sudeste Asiático (2010)	31.59	29.80	32.84
Países de OCDE (2010)	32.71	24.94	48.13

Nota. De Impuestos a la Riqueza o al Patrimonio de las Personas Físicas con especial mención a América Latina y El Caribe (p. 9), por J. C Benítez & F. Velayos, 2018. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/DT_01_2018_benitez_velayos.pdf

Para el presente trabajo de investigación utilizaremos la metodología de la OCDE para clasificar impuestos sobre la propiedad.

Esta categoría engloba los impuestos, recurrentes y no recurrentes, sobre el uso, la titularidad o la transmisión de la propiedad, lo que incluye impuestos sobre la propiedad inmueble y la riqueza neta, sobre el cambio de titularidad en la propiedad por herencia o donación, y sobre transacciones financieras y de capital (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE], 2021, pp. 289-291)

Los impuestos sobre la propiedad están compuestos principalmente por aquellos concernientes a la propiedad de bienes muebles e inmuebles, usualmente en manos de los gobiernos locales; impuestos a las transacciones financieras y los impuestos a la riqueza, estos últimos son aplicados en solo tres países de la región: Uruguay, Colombia y Argentina con una recaudación equivalente al 1.0%, 0.4% y 0.2% del PBI respectivamente.

Tabla 1.8*Ingresos por impuestos al patrimonio en países de América Latina*

Países	Perú Millones PEN	México Millones MXN	Colombia Millones COP	Argentina Millones ARS
Impuestos al Patrimonio	3,063	77,110	18,984,414	561,734
Impuesto a la propiedad	2,026	49,445	8,743,115	88,405
Impuesto a la riqueza	0	0	923,255	32,383
Impuesto a las transacciones	1,037	27,665	8,190,516	440,946

Un tipo especial de impuesto patrimonial corresponde a los impuestos sobre los activos empresariales. Estos impuestos se caracterizan por tomar como base de cálculo el patrimonio bruto o neto (activo) del contribuyente. Pero por su aplicación contra el Impuesto a la Renta funciona como un impuesto mínimo.

Son varios los motivos por los que se aduce la ineficiencia de los impuestos patrimoniales. Al respecto, Hansson (2010) muestra que los impuestos sobre el patrimonio tienen un efecto negativo sobre el crecimiento. Respecto a sus efectos sobre la eficiencia económica, el ahorro podría quedar doblemente gravado por el impuesto, de un lado al momento de la obtención de la renta antes de ser ahorrada, y posteriormente al acumularse en el patrimonio de la persona natural. En América Latina, uno de los principales motivos por los cuales el impuesto no se ha aplicado en forma general es el hecho de que para muchos países carece de interés el implementar un nuevo tributo, con el consiguiente costo político y administrativo, cuando su potencial recaudatorio es pequeño y su contribución a corregir la desigualdad es exiguo. Sin embargo, no se puede afirmar que los impuestos patrimoniales sean motivo de preocupación para la eficiencia del sistema tributario, ni de la economía en su conjunto. Si el impuesto es mucho más significativo cabe la posibilidad de que este planteamiento cambie. Sin embargo, un impuesto mucho más potente es también una herramienta contra la desigualdad y en ese caso no se haría justicia comparar solo las consecuencias en el plano de inversión, ahorro o consumo, porque las ganancias de equiparación social deberían entrar en el análisis (Benítez & Velayos, 2018, pp. 26-27).

El problema jurídico más importante del gravamen al patrimonio lo constituye el riesgo de que el impuesto sea considerado confiscatorio o, en un sentido más amplio,

contrario al principio de capacidad de pago.

La prohibición de confiscatoriedad hunde sus raíces en el derecho de propiedad privada, muy asentado en la inmensa mayoría de las constituciones latinoamericanas, y de gran parte del mundo occidental en realidad, donde se establece el respeto y protección frente a terceros de los bienes o derechos que una persona adquiere lícitamente o bien hereda. Entre estos terceros se encuentra el fisco, de ahí la importancia de la disposición a efectos tributarios, y esto explica también que muchas veces tenga un reflejo explícito en el Derecho Constitucional Tributario (Benítez & Velayos, 2018, pp. 32-33).

Al gravarse la riqueza, utilizando un impuesto progresivo o proporcional, el legislador está presumiendo que ese patrimonio genera unos frutos o renta con la cual se puede pagar el tributo. Dicho de otro modo, si alguien tiene un patrimonio de 100 y la tasa es de 2%, para que el impuesto no sea confiscatorio se debe entender que el patrimonio genera más de un 2% de rentabilidad.

Por tanto, cuanto más alta es la tasa impositiva, más riesgo existe de que el patrimonio no alcance a generar los suficientes recursos para pagar el impuesto, y más riesgo de confiscatoriedad. Por ello una forma para disminuir el riesgo de confiscatoriedad de un impuesto sobre el patrimonio de las personas es establecer una tasa muy baja, cuyo nivel asegure en la mayor parte de los casos que la rentabilidad media del patrimonio será superior al gravamen.

Impuestos Mínimos (IM) o sustitutos al Impuesto a la Renta, se sustentan en el débil grado de desarrollo de algunas administraciones tributarias, con lo cual se trata de impedir que los contribuyentes que poseen una renta económica eludan regularmente el pago del Impuesto a la Renta. En Argentina se aplica sobre los activos brutos, en Colombia y Uruguay se grava el patrimonio o activos netos. Un sustituto del Impuesto a la Renta puede ampliar la base del tributo al incrementar el número de contribuyentes y sus respectivos pagos, logrando disminuir el costo de cumplimiento tributario y favoreciendo una disminución de la evasión y elusión tributaria. Sin embargo, si estos impuestos operan por encima del impuesto a la renta, pueden ocasionar la descapitalización de empresas con pérdida. Por lo general, la defensa que se hace de la introducción de estos tributos heterodoxos se basa en argumentos de emergencia, y su permanencia suele estar condicionada a su reemplazo en el mediano plazo.

Tabla 1.9*Impuesto a los activos en países de América Latina*

Países	Denominación	Vigencia
Argentina	Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (IGMP)	2009/2019
Colombia	Impuesto sobre la Renta y Complementarios (Renta Presunta)	1995/2020
México	Impuesto a los Activos (IA)	1987/2007
Perú	Impuesto a los Activos Netos (ITAN)	Vigente

Finalmente, no basta con tener un diseño adecuado del impuesto, sino que es indispensable contar con una administración tributaria eficiente que contribuya a disminuir la evasión fiscal y a proporcionar el mejor servicio posible a los contribuyentes. Siendo la sencillez administrativa un factor clave. De acuerdo con Mankiw (2009), “un sistema tributario es más eficiente que otro si recauda la misma cantidad de ingresos con un coste menor para los contribuyentes” (p. 173).

Por otro lado, Robles Moreno (2008) señala que:

La recaudación es la función más importante que debe cumplir la Administración Tributaria, y ello genera un gasto al poner en movimiento toda la maquinaria del Estado para poder recaudar determinado tributo, por tanto, de lo que se trata es que el monto recaudado por un tributo sea mayor al monto que se gasta para recaudar este, de lo contrario, no tendría ningún efecto que la norma se cumpla, ya que en lugar de recaudación lo que se generaría sería un mayor gasto para la Administración, lo cual sería totalmente absurdo. (sección Principio de Economía en la recaudación)

Los costes administrativos del sistema tributario están conformados por los costes de gestionar la oficina de recaudación de impuestos, equivalente en el país al 1.6% de la recaudación (costes directos) y los que deben ser pagados por los contribuyentes (costes indirectos). Joel Slemrod, profesor de la Universidad de Minnesota, ha estimado, que los costes indirectos son, como mínimo, cinco veces superiores a los directos por lo que la sencillez administrativa es un factor clave. (Stiglitz, 2000, p. 489)

En conclusión, los impuestos son parte de la política fiscal y se encargan de proporcionar los recursos al Estado que brinda los bienes y servicios que el mercado por sí solo no ofrece. Los tributos no solo cumplen un fin recaudatorio sino también fines extrafiscales. Se pueden gravar distintas manifestaciones de riqueza como el consumo,

ingresos o patrimonio. Los sistemas tributarios en Latinoamérica están compuestos principalmente por el Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuestos Patrimoniales y complementariamente los impuestos mínimos (o sustitutos al Impuesto a la Renta).

Los impuestos patrimoniales no han sido significativos en América Latina, aunque en los últimos años ha habido un interés especialmente por el impuesto a la riqueza. Por otro lado, los impuestos mínimos surgen porque las administraciones tributarias no han sido eficientes, están orientados a facilitar el costo de cumplimiento, pero estos pueden desencadenar la descapitalización de las empresas con pérdidas, por lo que su uso debe ser de carácter temporal. En el siguiente capítulo veremos algunas experiencias latinoamericanas de impuestos sobre los activos que funcionan como impuesto mínimo.



CAPÍTULO II: IMPUESTOS SOBRE LOS ACTIVOS EN LATINOAMÉRICA

Los impuestos sobre los activos empresariales en los países de América Latina fueron implementados como un impuesto mínimo, complementario y de control sobre el impuesto a la renta, por ello permiten su deducción como crédito de este impuesto y viceversa. Vito Tanzi sostiene que lo gravado por este tributo en realidad no son los activos sino su “rendimiento potencial mínimo anual.” Es por ello que, a pesar de calcularse sobre la base patrimonial, el impuesto puede ser considerado como una forma de imposición a la renta presunta.

La principal motivación para que los sistemas tributarios latinoamericanos incluyeran este impuesto fue la poca experiencia y capacidad de las administraciones tributarias en fiscalizar adecuadamente el Impuesto a la Renta empresarial. A continuación, analizaremos los casos de Argentina, Colombia, México, Uruguay y Perú.

2.1 México

En el año 1989 se empezó a gravar los activos empresariales para incrementar la recaudación que había disminuido considerablemente por las altas tasas de inflación y la manipulación de los precios de transferencia. Sin embargo, este impuesto no buscaba reemplazar al Impuesto a la Renta sino complementarlo, y de esta forma combatir la evasión.

Desde 1989 hasta 1994 la tasa del Impuesto al Activo (IMPAC) fue de 2%, es a partir de 1995 que la tasa cambia al 1.8%. El 1 de octubre de 2007, se publicó la Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), que en su artículo segundo transitorio derogó la Ley del Impuesto al Activo.

Los tribunales consideraron que el Impuesto al Activo era inconstitucional debido a que no respetaba los principios de proporcionalidad y equidad. Es decir que las personas deben contribuir al gasto público respetando el principio de capacidad contributiva. El impuesto gravaba los activos sin tomar en cuenta las deudas vinculadas a esos activos. Asimismo, el impuesto no gravaba a las empresas del sistema financiero, lo que se

consideró un tratamiento desigual entre los contribuyentes. Entre 1989 y 1990, 13 mil empresas solicitaron una acción de amparo y aunque a una gran proporción de estas se les denegó, el 6 de abril de 1995 la Suprema Corte de Justicia de la Nación otorgó el primer amparo contra el impuesto, con lo cual el camino se les abrió a muchas más, incluso el fallo de la Corte revirtió numerosas decisiones anteriores.

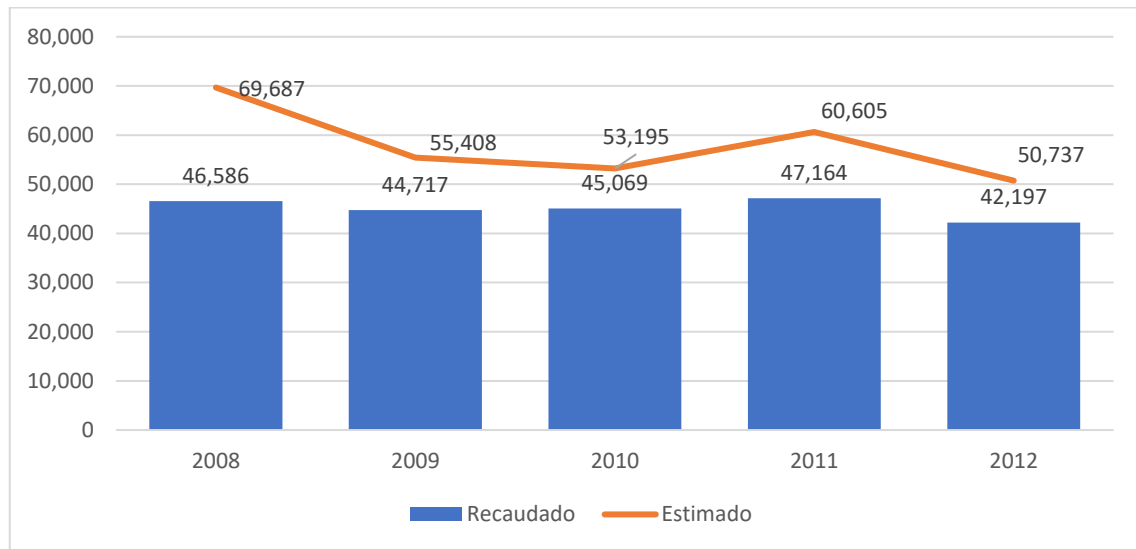
Respecto al Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) tuvo vigencia del 2008 hasta el 2013 que fue derogado. El impuesto gravaba los ingresos derivados de la enajenación de bienes, de la prestación de servicios, y del otorgamiento del uso goce temporal de bienes, que percibían residentes en el país y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente. La tasa del impuesto era del 17.5% que se aplicaba sobre la base de los ingresos menos las deducciones autorizadas por ley.

Según la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados; el IETU se planteaba como una solución ante la proliferación de regímenes preferenciales, así como para buscar desalentar las planeaciones fiscales para eludir el pago de tributos.

El Impuesto a la Renta prevé una gran cantidad de exenciones, regímenes preferentes, y deducciones que hacen que tal gravamen sea de difícil aplicación, menoscabando su potencial recaudatorio. El IETU fue concebido como un impuesto mínimo y de control para que aquellos contribuyentes que no pagan Impuesto a la Renta. Entre ambos impuestos existía una interacción, pues al cálculo del IETU se le restaba el Impuesto a la Renta pagado por el contribuyente y si el Impuesto a la Renta era mayor no se pagaba IETU.

Figura 2.1

Recaudación del Impuesto Empresarial a Tasa Única - IETU (Periodo 2008 – 2012)



El impuesto fue creado para evitar una caída dramática en la recaudación en momentos de crisis o recesión. Sin embargo, a partir del año 2008 su peso recaudatorio disminuyó dramáticamente, además que algunos contribuyentes presentaron acciones de amparo para evitar el pago del impuesto. Datos de la Secretaría de Hacienda indican que el 2012 la economía mexicana creció 4%, pero el IETU captó 42.197 millones de pesos, lo que representó una caída de 14.1% en comparación al año anterior

Asimismo, desde su creación hubo cuestionamientos sobre la constitucionalidad del IETU. Por ejemplo, ciertos tipos de gastos no eran deducibles, tales como los intereses pagados, los sueldos y salarios, por mencionar alguno. Por tal motivo, el impuesto fue derogado a partir del 01 de enero del 2014 aduciéndose que no recaudó lo que se esperaba e hizo más complejo el pago de impuestos del sector empresarial.

Los contribuyentes que fueron obligados al pago del Impuesto al Activo (IMPAC) y en el ejercicio en que pagaron Impuesto a la Renta, podían solicitar la devolución de los montos pagados por IMPAC en los 10 ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichos montos no hubiesen sido devueltos con anterioridad o se hubiese perdido el derecho a solicitar su devolución. Adicionalmente, a partir del 2014 también hubo devoluciones de EITU lo que en conjunto afectó negativamente en la recaudación fiscal de los últimos años como se ve en la Tabla 2.1

Tabla 2.1*Devolución del IMPAC e IETU Periodo (2014 – 2019) Millones de MXN*

Impuesto	2014	2015	2016	2017	2018	2019
IMPAC	-735	-502	-918	-1,069	-396	-585
IETU.	-13,707	-11,777	-4,039	-1,648	319	-195

Nota: De *Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe*, por Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2021 <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/folleto-estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe.pdf>

En conclusión, desde 1989 México ha intentado garantizar una recaudación mínima del Impuesto a la Renta, a través de impuestos complementarios, primero gravando los activos con el IMPAC y luego los ingresos con el IETU. En ambos casos se ha cuestionado la constitucionalidad de los referidos impuestos, así como su efectividad para incrementar la recaudación.

2.2 Colombia

La renta presuntiva para grandes contribuyentes es aquella que la ley asume debe producir un patrimonio durante un año gravable. Creada en 1995 mediante la Ley N°222 estableció dos tarifas: el 1.5% sobre el patrimonio bruto o el 5% sobre el patrimonio líquido. Sin embargo, en 1998 la Ley N°488 eliminó la renta presuntiva sobre el patrimonio bruto. El congreso justificó la existencia de este impuesto en la presunción que todo patrimonio debe generar utilidades en el largo plazo.

Constituye una realidad económica innegable, la presunción de que todo patrimonio debe generar utilidades dentro de un período específico, salvo en presencia de excepcionales situaciones de coyuntura económica, pero, aun así, a largo plazo la generación de utilidades es efectiva y evidente. A esa realidad responde el principio de la renta presuntiva, la cual se erige en un elemento de cuantificación importante para la determinación mínima de montos tributarios por parte de las autoridades fiscales de un estado. (Gaceta del Congreso, año IV número 218 del 2 de agosto de 1995)

Durante los años comprendidos de 2001 a 2006 la tarifa se ubicaba en un 6%, luego entre 2007 a 2016 pasó a un 3%, y con la expedición de la Ley N° 1819 se estableció que la renta líquida del contribuyente no podía ser inferior al 3,5 % de su patrimonio

líquido en el último día del período gravable anterior. Finalmente, la tasa del impuesto fue reducida gradualmente, a 1,5 % para el año 2019, 0,5 % para el 2020 y del 0 % para el año 2021.

Cuando el contribuyente tributa sobre renta presuntiva, puede compensarla con la renta líquida dentro de los 5 años siguientes el exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida.

Algunos especialistas en derecho tributario consideran que la renta presuntiva adolece de vicios de inconstitucionalidad porque vulnera los principios constitucionales de equidad, eficiencia y justicia, además del principio tributario de la capacidad contributiva

En conclusión, Colombia no creó un impuesto sobre los activos autónomo, sino que forma parte del Impuesto a la Renta, mediante la presunción de una rentabilidad sobre su patrimonio líquido, cuya tasa ha ido disminuyendo hasta cero. Dicho impuesto tampoco no ha estado libre de cuestionamientos constitucionales.

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.

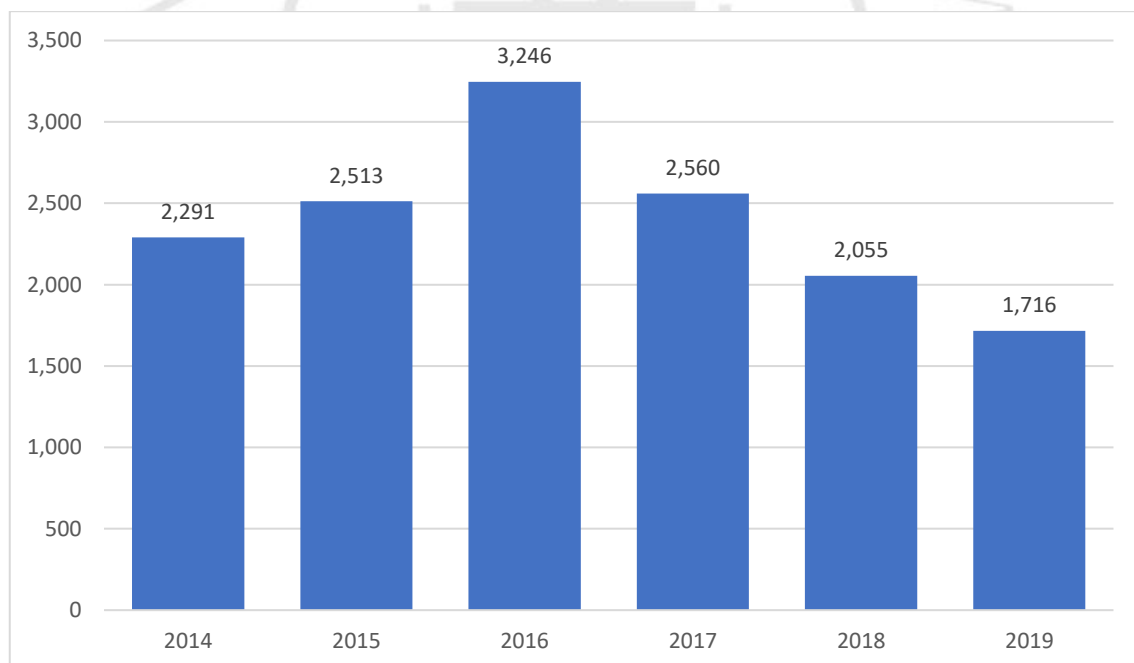
El impuesto es aplicado sobre los activos propiedad del contribuyente, independientemente de su localización. No obstante, existen normas especiales para valorar los activos localizados en Argentina y aquellos localizados en el extranjero.

El impuesto a la renta exigible en un determinado ejercicio fiscal puede ser acreditado frente al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de ese periodo. El exceso del impuesto a la Renta sobre el IGMP de un determinado ejercicio no genera un crédito que pueda ser trasladado hacia adelante. No obstante, cuando la cuota tributaria del IGMP excede de la cuota del impuesto sobre la renta en el periodo, el exceso puede ser trasladado hacia adelante, para ser compensado frente a la cuota del impuesto sobre la renta de cualquiera de los 10 años siguientes en los que la cuota del Impuesto sobre la Renta exceda la cuota del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

El impuesto alcanzó su máxima recaudación en el año 2016 con AR\$ 3,246 millones, aunque su participación en la recaudación nacional iba en descenso. A partir del año 2017 los ingresos por IGMP empiezan a disminuir, producto de los cambios normativos implantados.

Figura 2.2

Recaudación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Periodo 2014 – 2019)



El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta ha generado controversias desde su creación en 1998. Entre las razones expuestas tenemos que el pago realizado lejos de ser un crédito que se pueda utilizar contra el impuesto a la renta, debido al proceso inflacionario del país, se ha convertido en una carga impositiva adicional. Por otro lado,

no todos los sectores contribuyen de manera equitativa, siendo los más afectados el sector primario, industria manufacturera y construcción, que aportan aproximadamente el 50% del impuesto. El impuesto no permite el computo de pasivos, lo cual puede generar una doble imposición. La consecuencia inmediata ha sido un desincentivo para la inversión en estos sectores.

La posición mayoritaria encuentra al tributo dentro del grupo de los impuestos a la renta, considera su presunción iure et de iure irrazonable y considera que no puede verificarse la existencia de la capacidad contributiva cuando no hay ganancias. Mientras que la disidencia considera que es un impuesto patrimonial y que por ende nada de irrazonable tiene la presunción, afirmando que la capacidad contributiva puede conformarse con bienes.

El impuesto fue derogado en el 2017 para las PyMEs y en el 2019 para el resto de las empresas. La Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad del IGMP en aquellos casos en los que los contribuyentes probaban la inexistencia de renta.

En el caso “Hermitage” (Fallos 333:993) del año 2010, la Corte declaró la inconstitucionalidad de la aplicación del impuesto a la ganancia mínima presunta a una empresa que demostró que su explotación comercial había arrojado pérdidas en el período fiscal analizado.

En el caso “Diario Perfil” (Fallos 337:62) del año 2014, la Corte agregó que no correspondía exigir al contribuyente la prueba de la imposibilidad de que sus activos fueran generadores de renta.

En conclusión, el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta fue creado como un impuesto de carácter temporal (10 años) sin embargo permaneció en el sistema tributario argentino el doble de lo previsto. El objetivo del IGMP fue asegurar un pago mínimo del Impuesto a la Renta, no obstante, terminó convirtiéndose en un gravamen adicional acentuado por un proceso inflacionario, hasta que fue derogado por sus cuestionamientos constitucionales.

2.4 Uruguay

En abril de 1986, mediante Ley N°15.809, se creó Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias, que gravaba la tenencia de activos realizables, los créditos exigibles y eventuales y las inversiones ajenas al giro, de los bancos, de las casas financieras y cooperativas de ahorro y crédito. El impuesto fue derogado en la reforma tributaria de julio del 2007.

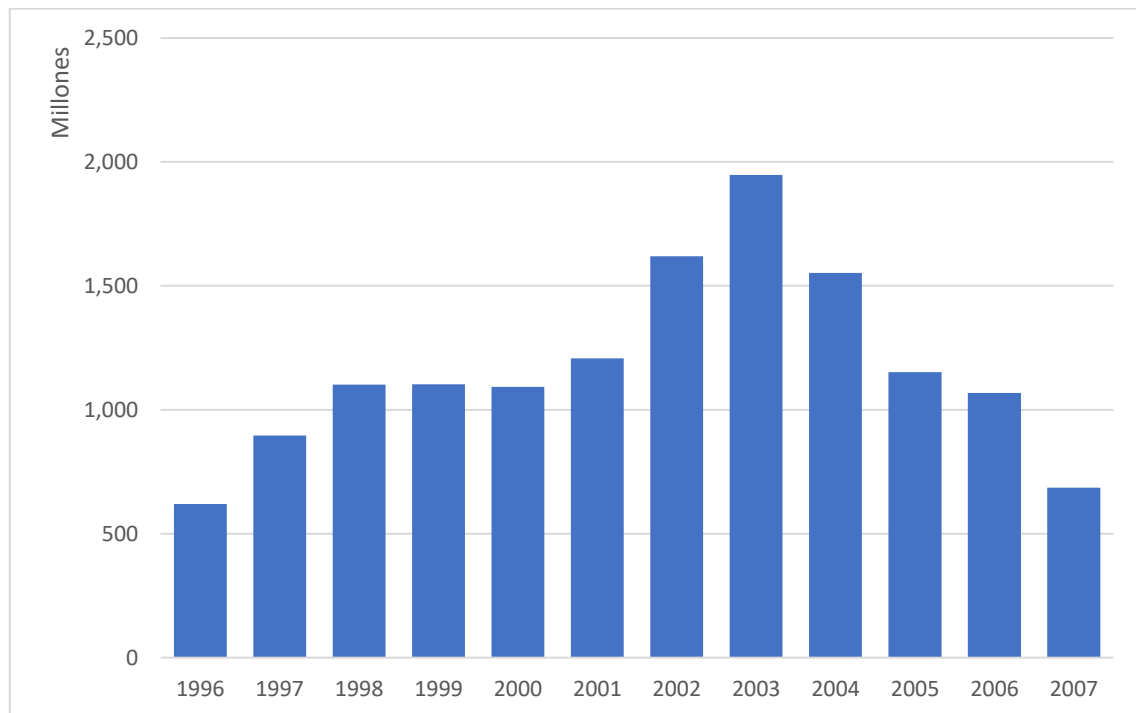
La tasa del impuesto iba desde el 0,01% para los créditos vinculados a operaciones de exportación; hasta el 2% para el resto de los activos gravados. En el año 2005 la tasa se redujo a 0.36%

El impuesto se caracterizó por su autonomía, es decir no se utilizaba como crédito contra el Impuesto a la Renta por lo que a diferencia de otros países latinoamericanos se trataba de un impuesto patrimonial propiamente dicho y no como un impuesto mínimo sobre la renta

Entre los principales motivos que justificaron su derogación fue su efecto en el encarecimiento de los créditos debido al traslado que hacían las instituciones financieras al usuario, debido a que estos no tenían muchas opciones de financiamiento. En 1998 había 23 bancos en la plaza uruguaya y en el 2017, luego de una serie de fusiones y adquisiciones, existían 11 (dos bancos públicos y nueve bancos privados)

Figura 2.3

Recaudación del Impuesto los Activos de las Empresas Bancarias (Periodo 1996 – 2007)



2.5 Perú

Desde la reforma tributaria de los años 90 el legislador peruano ha buscado un mecanismo para lograr el pago del Impuesto a la Renta que asegure un nivel mínimo de recaudación. Así fueron apareciendo el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR), el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN), el Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta (AAIR) y finalmente el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN). A continuación, se muestra las características más importantes de los distintos intentos de nuestra legislación por establecer un impuesto mínimo en el país:

Impuesto Mínimo a la Renta (1992 -1996) Creado mediante Ley N°25381, publicado el 27 de diciembre de 1991, y reglamentado mediante Decreto Supremo N° 068-92-EF, establecía un mínimo para el pago del impuesto a la renta de tercera categoría, el cual no podía ser inferior al 2% del valor de los activos netos. Constituía crédito contra el Impuesto Mínimo a la Renta, los pagos a cuenta y de regularización correspondiente al ejercicio y la suma que resulte de aplicar el 30% sobre la pérdida del ejercicio. Solo podía arrastrarse a ejercicios posteriores la parte de la pérdida del ejercicio que no haya

utilizado para aplicar el crédito contra el impuesto mínimo. Posteriormente, el porcentaje de aplicación bajó a 1.5% y fue derogado mediante STC N° 646-1996-AA/TC que declaró su inconstitucionalidad.

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 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.

Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (1997 - 1999) Creado mediante Ley N°26777, publicada el 3 de mayo de 1997, establecía una tasa equivalente al 0.5% de los activos netos. El monto efectivamente pagado por concepto de este impuesto podía utilizarse como crédito sin derecho a devolución, contra los pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta. El saldo, si lo hubiere, sería aplicado exclusivamente contra el pago de la regularización del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios siguientes. Sin embargo, el excedente no sería devuelto. Aunque el impuesto fue derogado mediante D.S. N°020-99-EF, el tribunal constitucional declaró la constitucionalidad del impuesto en la STC N.º 2727-2002-AA/TC

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

De modo que, atendiendo a que el referido impuesto no absorbe una parte sustancial de la base imponible, y a que su porcentaje, establecido por la Ley N.º

26777, no es desproporcionado, pues no supone una confiscación estatal de la propiedad privada, ni amenaza con hacerlo en un lapso razonable, debe desestimarse la pretensión.

Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta (2003 - 2004) La Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N°27804 crea un anticipo adicional a cargo de los generadores de Rentas de Tercera Categoría y que podrá ser utilizado como crédito contra los pagos a cuenta o de regularización de este impuesto. La tasa del impuesto se incrementaba progresivamente según el importe de sus activos netos tal como se muestra a continuación:

Tabla 2.2

Tasas del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta

Tramo	Tasa del impuesto
Hasta 160 UIT	0%
De 160 UIT a 806 UIT	0.25%
De 806 UIT a 1,612 UIT	0.50%
De 1,612 UIT a 3,225 UIT	0.75%
De 3,225 UIT a 4,838 UIT	1.00%
Desde 4,838 UIT	1.50%

El Tribunal Constitucional declaró su inconstitucionalidad mediante sentencia recaída sobre el Expediente N°033-2004-AI/TC la que fundamentaba lo siguiente:

Debe tenerse en cuenta que los pagos anticipados: “[...] sólo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible que han de plegarse en todo a los principios de justicia”. [Martín Queralt, Juan y otros. Derecho Tributario. Aranzadi. Navarra. 2000, pág. 137], de ahí que no sea procedente otorgar autonomía a una obligación que por su naturaleza es accesoria y que siempre dependerá del tributo en el cual se sustenta, constituyendo tal situación un límite a la potestad tributaria estatal subyacente en el principio de capacidad contributiva; vale decir, que exista idoneidad y congruencia en la estructuración de los tributos y, por ende, en las obligaciones accesorias que de ella emanan. De esta forma, si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago

anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva, lo que obliga a este Tribunal Constitucional a denunciar la inconstitucionalidad de la norma sometida a enjuiciamiento.

Impuesto Temporal a los Activos Netos (2005 – 2020) El poder ejecutivo, en noviembre del 2004, presentó el proyecto de Ley N°12021/2004 con el fin de recaudar S/ 700 millones al año de manera transitoria, debido al desbalance presupuestal originado por la eliminación del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta. Así, en la exposición de motivos se indica “Los ingresos tributarios del Gobierno Central se han visto seriamente afectados por la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en la acción de inconstitucionalidad N°33-2004-AI/TC que declaró inconstitucional la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N°27804 y el artículo 125° del Texto Único Ordenado 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, en forma transitoria y en uso de la potestad tributaria otorgada al Estado mediante el artículo 74° de la Constitución Política del Perú se crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos.

El 21 de diciembre de 2004 se publicó en el Diario Oficial El Peruano la Ley N°28424 que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos en adelante “ITAN”, que entró en vigencia el 1 de enero de 2005 con una tasa del 0.6%. El impuesto concebido inicialmente como temporal tendría una vigencia hasta el 31 de diciembre de 2006.

Sin embargo, mediante la Ley N°28929 se prorrogó el ITAN hasta el 31 de diciembre de 2007 siendo el Decreto Legislativo N°976, vigente a partir del 1 de enero de 2008, que estableció su vigencia indefinida, según lo señalado en el punto 2 del Informe N°043-2014-SUNAT/5D0000. “Posteriormente, la Ley N.°28929 prorrogó el ITAN hasta el 31 de diciembre de 2007, siendo que el Decreto Legislativo N°976, vigente a partir del 1 de enero de 2008, estableció su vigencia indefinida.”

En virtud del Decreto Legislativo N°976, a partir del 1 de enero de 2009 la alícuota del ITAN es de 0.4%, que se calcula sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa que exceda S/1 millón según el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio gravable inmediato anterior. Esta tasa ha ido disminuyendo en el tiempo, así como el monto no gravado como se puede apreciar en la tabla 2.3.

Tabla 2.3

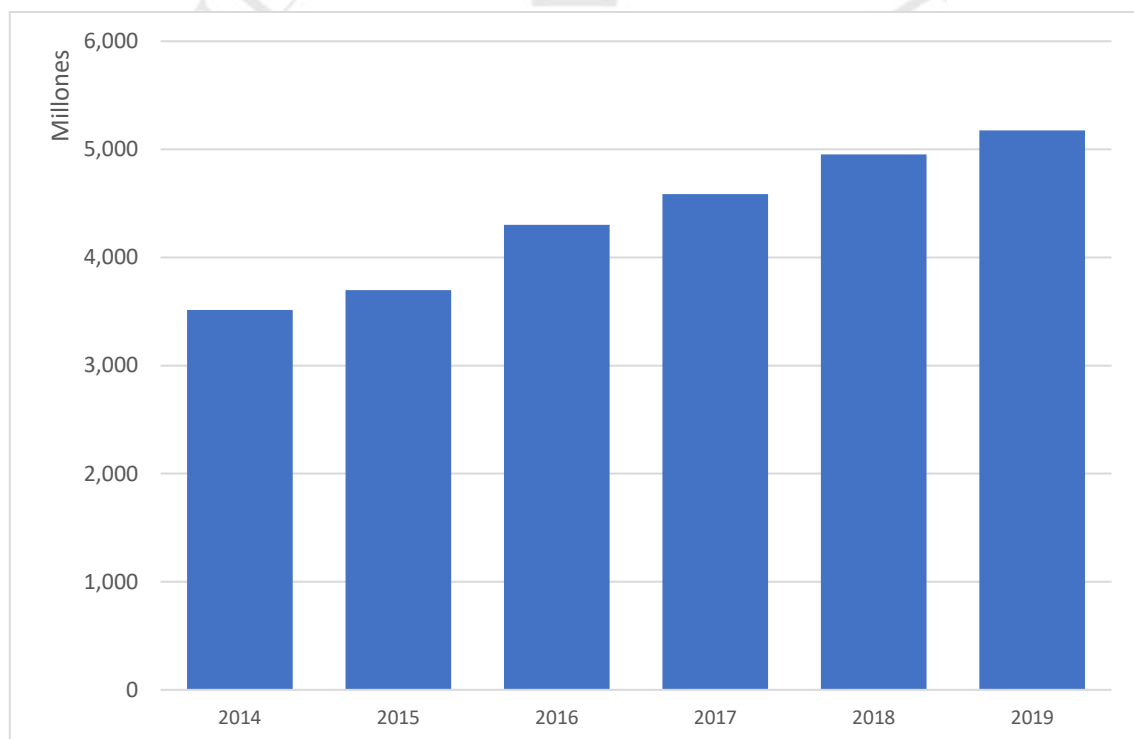
Evolución de las tasas del ITAN

Periodos	Base Imponible (Activos Netos)	Tasa del impuesto
2005 - 2007	5,000,000	0.6%
2008	1,000,000	0.5%
2009 - 2020	1,000,000	0.4%

En la figura 2.4. podemos observar como la recaudación del ITAN se ha venido incrementado de manera sostenida los últimos años.

Figura 2.4

Recaudación del Impuesto Temporal a los Activos Netos (Periodo 2014 – 2020)



Desde su creación, la constitucionalidad del ITAN ha sido materia de continua discusión siendo el principal argumento en contra de este impuesto el no respetar el principio de no confiscatoriedad, al gravar con un impuesto aun cuando la empresa tiene pérdidas.

La parte final del artículo 74° de la Constitución Política del Perú señala que “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reservar de ley, y

los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo debe tener carácter confiscatorio”.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional señaló, en la sentencia recaída en el Expediente N°3797-2006-PA/TC, que el ITAN es un impuesto patrimonial autónomo que grava los activos netos de determinados sujetos perceptores de rentas de tercera categoría.

- Respecto al ITAN, se apuntó que de conformidad con la ley de su creación este impuesto no resulta aplicable a todos los sujetos perceptores de tercera categoría ya que contempla una serie de excepciones y, además de ese universo de contribuyentes, una vez deducidas las depreciaciones y amortizaciones de ley, solo resultaría aplicable a los activos netos con el límite establecido por la escala progresiva acumulativa correspondiente.
- Se determinó también que el ITAN era un impuesto al patrimonio, por cuanto toma como manifestación de capacidad contributiva los activos netos, es decir, la propiedad. Los impuestos al patrimonio están constituidos por los ingresos que obtiene el fisco al gravar el valor de los bienes y derechos que constituyen la propiedad, así como su transferencia (ejemplo de ello son los impuestos Predial, de Alcabala, Vehicular, etc.). Así, se considera que el caso del ITAN, es un impuesto autónomo que efectivamente grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionado con la renta.
- En tal sentido se diferencia del Impuesto Mínimo a la Renta (IMR) y el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR) en cuanto estos pretendían gravar la renta tomando en cuenta el patrimonio del contribuyente. Así, el ITAN no incurre en la misma incongruencia al ser un impuesto autónomo que pretende gravar el patrimonio tomando como manifestación de éste los activos netos.
- El ITAN no se constituye como un pago a cuenta o anticipo del Impuesto a la Renta puesto que, como ya se anotó, es un impuesto independiente. Cabe aclarar que, aunque se da libertad al legislador para imponer cargas al contribuyente, también es cierto que se ve limitado por una serie de garantías y principios, los cuales en el caso del ITAN no-han sido vulnerados.

En conclusión, diversos países en la región utilizaron los impuestos sobre los activos como una forma de asegurar un pago mínimo de Impuesto a la Renta. México, Colombia, Argentina y Perú permitían su deducción como crédito del Impuesto a la Renta. Sin embargo, solo algunos países admitían la deducción de deudas sobre la base de los activos. En ningún caso este tipo de imposición ha estado libre de cuestionamientos constitucionales. El impuesto usualmente era creado con carácter temporal, pero permanecía en los sistemas tributarios latinoamericanos más tiempo del previsto. En la actualidad, el Perú es el ‘único país en la región que mantiene un impuesto a los activos empresariales.



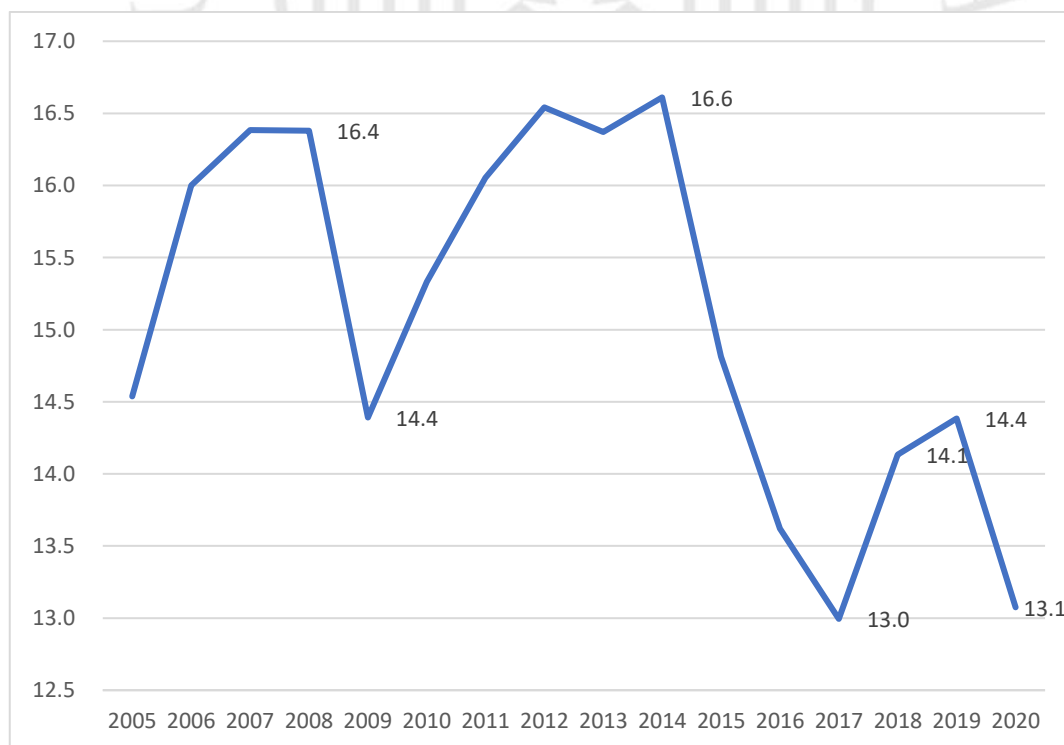
CAPÍTULO III: ¿ES INDISPENSABLE EL ITAN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO?

3.1 Evolución de la recaudación

La capacidad contributiva de una economía se mide principalmente a través de la presión tributaria, la que se obtiene de dividir la recaudación tributaria y el PBI nominal. La presión tributaria en el país ha tenido un comportamiento variable durante los últimos quince años, alcanzando un mínimo de 13.0% en el año 2017 y un máximo de 16.6% en el 2014. Luego de alcanzar la máxima presión tributaria en el año 2014, durante los tres años siguientes hubo una disminución progresiva, hasta que los años 2018 y 2019 que mostró una leve recuperación. En el año 2020, la presión tributaria nuevamente disminuyó hasta los 13,2%, ocasionado principalmente por la pandemia del COVID-19.

Figura 2.5

Presión tributaria en Perú (Periodo 2005 – 2020)



Nota: Adaptado de *Ingreso del Gobierno Central Consolidado en Porcentaje del PBI*, por Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2020 (<https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html>)

Los ingresos recaudados por la +SUNAT en el 2019 ascendieron a S/ 145.837 millones y en el 2020 a S/ 126.242 millones. El monto recaudado en el 2020 representó S/19.595 millones menos a lo registrado en el 2019 es decir, una contracción de 13.4% de la recaudación.

En términos generales, el desempeño de la recaudación del 2020 estuvo marcado por la menor actividad económica generalizada producto de las medidas de inmovilización obligatoria ante la pandemia del COVID-19. Sin embargo, desde el tercer trimestre, hubo una recuperación gradual explicada por la reanudación progresiva de algunas actividades económicas.

En el Perú la recaudación fiscal se sustenta principalmente en impuestos indirectos, que gravan el consumo tales como el IGV y el ISC, los cuales son considerados impuestos regresivos, pues gravan en mayor proporción a los que menos tienen.

En el año 2020, los impuestos al consumo representaron el 49% (S/55,379 millones por IGV y S/ 6,921 millones por ISC) del total recaudado por la SUNAT (S/ 126,242 millones), y el Impuesto a la Renta alcanzó el 30% (S/ 38,167 millones)

Tabla 2.4

Ingresos recaudados por la SUNAT (periodo 2013 – 2020)

Tramo	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Ingresos Total	113,338	119,205	115,571	119,796	122,768	137,438	145,837	126,242
Impuesto a la renta	36,512	40,157	34,745	37,214	36,755	41,598	44,015	38,167
IGV	47,819	50,352	51,668	52,693	54,643	60,666	63,504	55,379
ISC	5,480	5,135	5,495	5,902	6,315	6,860	8,217	6,921
Contribuciones sociales	11,303	11,893	12,732	13,234	13,713	14,921	15,509	14,710
Ingresos no tributarios	1,374	1,215	900	831	1,140	1,343	1,515	1,224
Otros ingresos	10,850	10,453	10,031	9,922	10,202	12,050	13,077	9,841

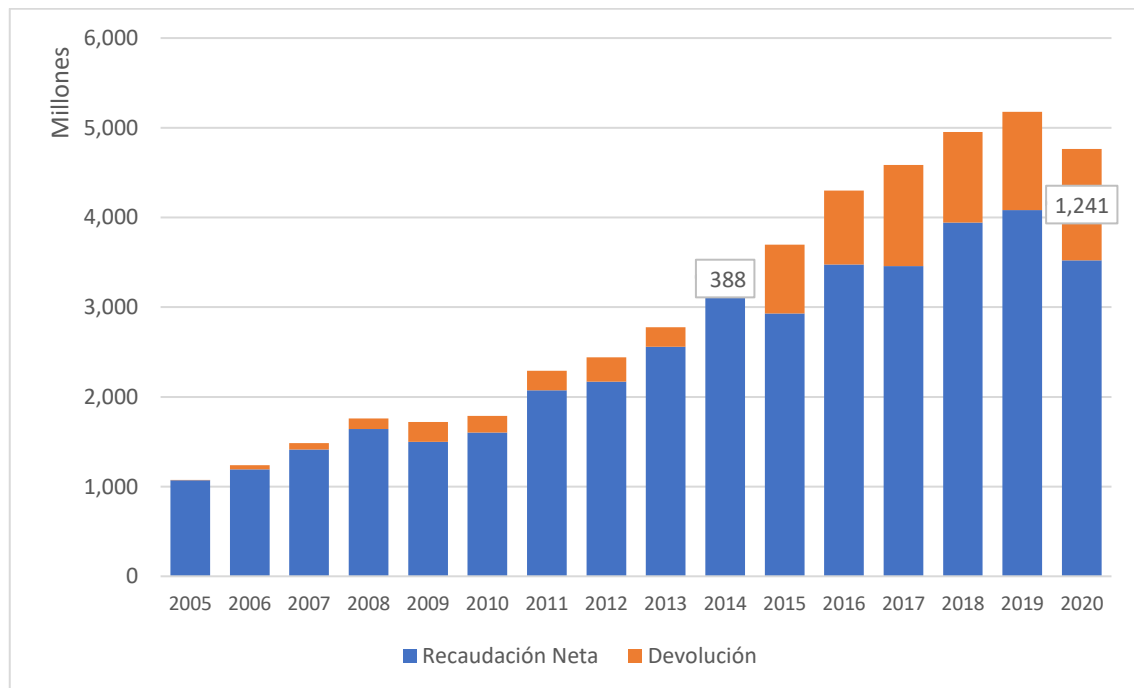
Nota: Adaptado de *Ingreso recaudados por la SUNAT*, por Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2020 (<https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html>)

En el año 2005 entró en vigencia el ITAN, cuya recaudación se ha incrementado en forma sostenida, solo en el año 2020 hubo una disminución producto de la pandemia del COVID-19. Asimismo, desde el año 2006 se observa que el aumento también se da en la participación de dicho impuesto en la recaudación nacional que pasó de un 2.5% en el 2006 a 3.77% en el 2020.

Sin embargo, si consideramos las devoluciones efectuadas por ITAN, vemos que el crecimiento del impuesto tiene una pendiente menos inclinada, es decir el crecimiento es menor cada año. Esto se debe a que el monto devuelto ha sido una proporción cada vez mayor del monto recaudado, así en el año 2014 se devolvió S/388 millones y en el 2020 la cifra se triplicó a S/1,241 millones.

Figura 2.6

Recaudación del ITAN (Periodo 2005 – 2020)



Nota: Adaptado de *Ingreso recaudados por la SUNAT*, por Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2020 (<https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html>)

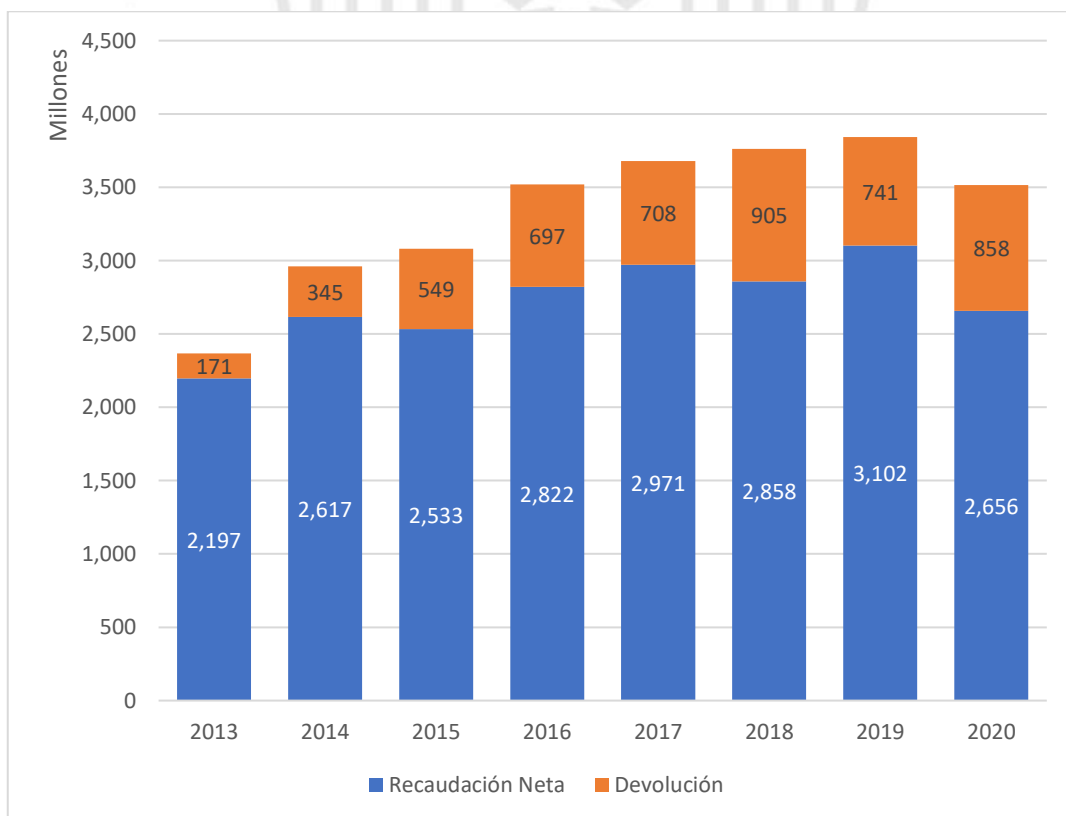
El ITAN representó el 3.77% de la recaudación total en el año 2020, siendo el tercer concepto más importante comparado con las distintas categorías del Impuesto a la Renta, solo por detrás de pagos a cuenta de 3ra categoría (10.97%) y retenciones de 5ta categoría (7.26%) e incluso por encima del pago de regularización anual (3.05%).

Tabla 2.5*Recaudación Nacional por Impuesto a la Renta en el año 2020*

Descripción	Importe	%
30301 RENTA 3RA. CATEGORÍA - CTA.PROPIA	13,854,380	10.97
30502 RENTA 5TA. CATEGORÍA - RETENCIONES	9,168,673	7.26
30308 IMP.TEMPORAL A LOS ACTIV.NETOS	4,764,201	3.77
30801 RENTA - REGULAR. - 3RA. CATEG.	3,853,874	3.05

Nota: Adaptado de *Ingreso recaudados por la SUNAT*, por Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2020 (<https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html>)

A partir de esta sección, para un mejor análisis del impuesto, se ha reducido el tamaño de la muestra a 1,621 contribuyentes que conforman el directorio de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales (IPCN) lo que representa alrededor del 80% de la recaudación del ITAN. El comportamiento de este directorio es representativo de lo que sucede a nivel nacional, donde también se observa un incremento del impuesto recaudado, pero en menor proporción al monto devuelto.

Figura 2.7*Recaudación Neta por ITAN de la IPCN (Periodo 2013 – 2020)*

Los sectores que más aportaron a la recaudación bruta del ITAN en la IPCN durante el 2020 fueron intermediación financiera con aproximadamente el 50% seguido por comercio y minería con 10% cada uno. Podemos inferir que el impuesto no grava equitativamente a todos los sectores si lo comparamos con la recaudación total. Los mismos tres sectores tienen una participación distinta en la recaudación total de IPCN: intermediación financiera 18%, comercio 13% y minería 11%.

3.2 Función recaudatoria del ITAN

Hemos visto que la recaudación del ITAN ha crecido en los últimos años de manera sostenida, incluso si descontamos las devoluciones realizadas por la Administración Tributaria. Sin embargo, es necesario incorporar en el análisis lo señalado en el inciso a) del artículo 8° de la Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN). La norma en mención dispone que el monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, podrá utilizarse como crédito contra los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los períodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el ITAN, y siempre que se acredite el impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta, tal como se aprecia en la Tabla 3.3

Tabla 2.6

Aplicación del ITAN contra el pago a cuenta de IR

Mes de pago del ITAN	Período del pago a cuenta del Impuesto a la Renta											
	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
Abril			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Mayo				X	X	X	X	X	X	X	X	X
Junio					X	X	X	X	X	X	X	X
Julio						X	X	X	X	X	X	X
Agosto							X	X	X	X	X	X
Septiembre								X	X	X	X	X
Octubre									X	X	X	X
Noviembre										X	X	X
Diciembre											X	X

Nota. Adaptado de *ITAN 2014: impuesto temporal a los activos netos* (p. 30), por AELE, 2014 (<http://www.aele.com/descargas/AT%20-%20ITAN%202014.pdf>)

Asimismo, el último párrafo de dicho artículo prevé que los contribuyentes obligados a tributar en el exterior por rentas de fuente peruana podrán optar por utilizar contra el ITAN, hasta el límite del mismo, el monto efectivamente pagado por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al período del mes de marzo y siguientes de cada ejercicio, tal como se muestra en la Tabla 3.4. Los contribuyentes que ejerzan esta opción deberán presentar ante la SUNAT un anexo junto con la presentación de la declaración jurada del impuesto y no podrán modificarla con posterioridad al vencimiento.

El monto del impuesto pagado por los contribuyentes que ejercieron la opción a la que se refiere el párrafo anterior, en ningún caso podrán aplicarlos contra el Impuesto a la Renta ni solicitar su devolución pudiendo ser deducido como gasto.

Tabla 2.7

Aplicación del pago a cuenta del IR contra el ITAN

Pago a cuenta IR	Mes de vencimiento de la cuota de ITAN											
	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
Marzo				X	X	X	X	X	X	X	X	X
Abril					X	X	X	X	X	X	X	X
Mayo						X	X	X	X	X	X	X
Junio							X	X	X	X	X	X
Julio								X	X	X	X	X
Agosto									X	X	X	X
Septiembre										X	X	X
Octubre											X	X
Noviembre												X

Nota. Adaptado de *ITAN 2014: impuesto temporal a los activos netos* (p. 32), por AELE, 2014 (<http://www.aele.com/descargas/AT%20-%20ITAN%202014.pdf>)

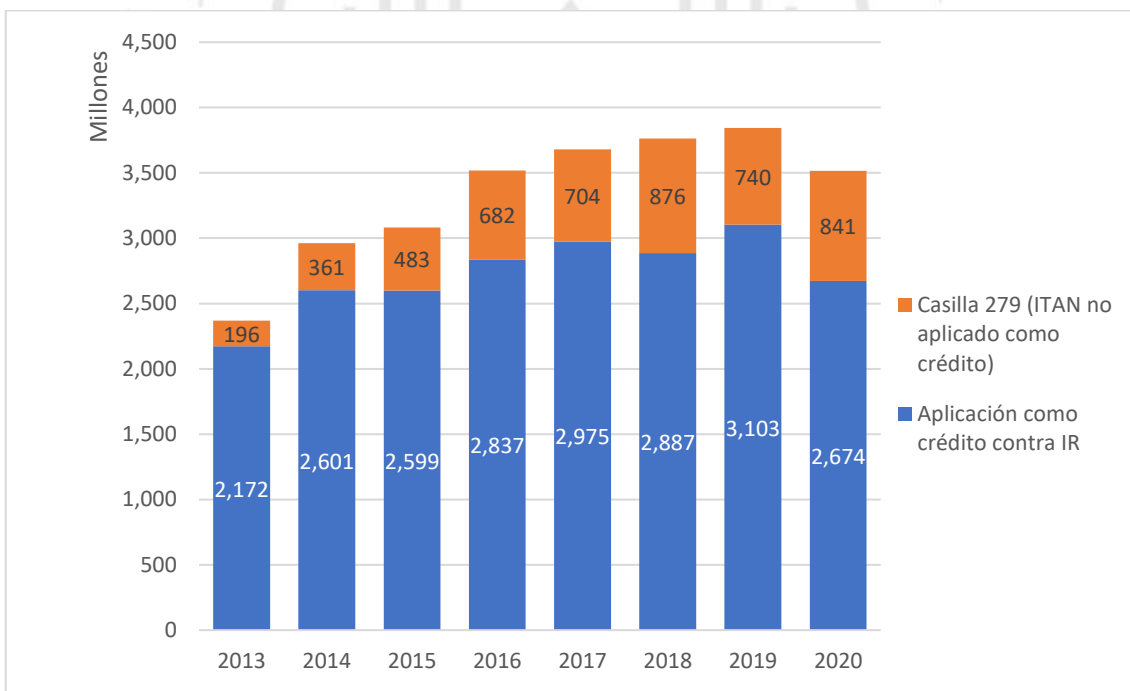
Cabe anotar que recientemente el Tribunal Fiscal emitió la RTF N° 03885-8-2021 de observancia obligatoria, en donde establece que los pagos del ITAN pueden compensarse contra cualquier impuesto a pedido del contribuyente.

Si bien la normatividad aplicable al Impuesto Temporal a los Activos Netos no permite la compensación automática del saldo no utilizado del referido impuesto contra otras deudas tributarias distintas a los pagos a cuenta y al pago de regularización del Impuesto a la Renta, ello no implica una prohibición para que la Administración efectúe dicha compensación a pedido de parte, de acuerdo con lo previsto por el artículo 40 del Código Tributario.

En la Figura 3.4 vemos que el monto aplicado como crédito contra el Impuesto a la Renta representa una parte significativa del total recaudado. Así, en el año 2020 se aplicó S/2,674 millones lo cual representa el 76% del total recaudado (S/ 3,515 millones). Por otro lado, podemos observar que el saldo del ITAN sin aplicar se ha ido incrementando sostenidamente y guarda estrecha relación con los montos devueltos mostrados en la Figura 3.3. Por ejemplo, el monto devuelto por ITAN en el año 2020 alcanzó los S/858 millones, monto superior a los S/841 millones de saldo que se tenía ese mismo año.

Figura 2.8

Aplicación del ITAN contra el IR en la IPCN (Periodo 2013 – 2020)



Si bien la recaudación del ITAN ha crecido consistentemente todos los años, si descontamos lo aplicado contra pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y el monto devuelto, la recaudación neta se aproxima a cero.

En la tabla 3.6 se compara el saldo de ITAN no aplicado como crédito contra el Impuesto a la Renta y los importes devueltos. Podemos observar que todos los años los importe son muy similares e incluso desde el año 2015 el monto devuelto supera al saldo no aplicado.

Tabla 2.8

ITAN no aplicado vs. monto devuelto en IPCN

Concepto	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ITAN no aplicado como crédito ^a	196	361	483	682	704	876	740	841
Devolución	171	345	549	697	708	905	741	858

En conclusión, las $\frac{3}{4}$ partes del impuesto recaudado, es aplicado contra el impuesto a la renta y la $\frac{1}{4}$ parte restante es devuelto al contribuyente con lo cual tenemos una recaudación neta cercana a cero. Sin embargo, los momentos en los que se realiza el pago y la devolución son distintos lo cual tiene un costo financiero para el contribuyente.

3.3 Función extrafiscal de ITAN

Como vimos en el primer capítulo los impuestos no solo cumplen una función recaudadora. Los tributos también pueden contribuir a redistribuir la riqueza, estimular el desarrollo económico, corregir externalidades o alguna otra función extrafiscal.

Si bien el ITAN puede ser eficiente en periodos de crecimiento económico. En la determinación de la renta neta los malos contribuyentes pueden encubrir ingresos o inventar gastos, en cambio los activos son más difíciles de esconder y por tanto son más fáciles de fiscalizar por parte de la Administración Tributaria. Sin embargo, en los períodos de crisis, los impuestos de este tipo son los que más afectan a las empresas del país.

El ITAN crea un sistema tributario inequitativo debido a que el contribuyente obligado al pago del impuesto puede tener pérdidas y terminar calculando el impuesto a la renta sobre un valor ajeno a su realidad económica, pagando proporcionalmente más, que aquel que tiene menores activos netos. Esto, sin perjuicio que el contribuyente pueda solicitar su devolución el siguiente año.

Al igual que los ingresos no son manifestación de la capacidad económica, pues el contribuyente puede tener grandes volúmenes de ventas, pero generar pérdidas; tampoco los activos constituyen una base idónea de la capacidad económica, Así por ejemplo si los pasivos son mayores a los activos vinculados, se estaría gravando una riqueza inexistente.

De esta manera, las pérdidas originadas en un determinado año pueden deberse a factores distintos a los de una mala administración. Así, por ejemplo, en la década de los 90 los inmuebles ubicados en el centro histórico de Lima difícilmente podrían obtener un buen rendimiento debido a factores externos tales como la presencia de ambulantes, caos vehicular, delincuencia, etc. Resulta contrario al principio de igualdad exigir el mismo tributo a quienes están en situaciones diferentes, tomando como único valor el valor de los activos netos.

EL ITAN, lejos de contribuir con alguna función extrafiscal, se presenta como un obstáculo que desalienta la recuperación la inversión privada. Como afirma Jorge Bravo Cucci (2015) para estimular la economía se debe eliminar el ITAN, porque existe la necesidad de dotar de capital de trabajo a las empresas, pues los desembolsos limitan la capacidad operativa, esto podría ser un argumento para sostener la eliminación siempre que los desembolsos que hacen las empresas no fueran deducidos de los pagos a cuenta mensual; al deducir de los pagos a cuenta lo que en la práctica hace la empresa es cumplir con el pago a cuenta mensual del impuesto a la renta.

3.4 Consideraciones finales

El impacto del ITAN es mayor en las empresas que no generan rentas y aunque al año siguiente se puede devolver lo no aplicado, existe un costo financiero por el desfase entre la fecha de pago del impuesto y la fecha de su devolución. Este mecanismo no contempla el valor del dinero en el tiempo, motivo por el cual afecta la liquidez y el capital de trabajo de las empresas, desincentivando la inversión en activos. Un ejemplo extremo lo vimos en Argentina, en el que el pago realizado por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, lejos de ser un crédito que se pueda utilizar contra el impuesto a la renta, se convirtió en una carga impositiva adicional debido al proceso inflacionario del país.

A continuación, se realizó una estimación de ese costo financiero. En la Tabla 3.5 vemos el saldo de ITAN no aplicado contra los pagos de Impuesto a la Renta del periodo

2019 de la IPCN ascendente a S/840.857 millones, los cuales para efectos del presente ejercicio se distribuyó uniformemente (S/ 93.428 millones) los nueve meses en los que se realiza el pago del impuesto (de abril a diciembre), y a mayo del siguiente año, a los 60 días calendarios de presentada la declaración jurada anual, se devuelve los S/840.857 millones.

Tabla 2.9

Costo financiero del ITAN en la IPCN 2020

Periodo	Mes	Pago y devolución	Valor Presente
1	Abril 19	(93,428,595)	(92,503,559)
2	Mayo 19	(93,428,595)	(91,587,683)
3	Junio 19	(93,428,595)	(90,680,874)
4	Julio 19	(93,428,595)	(89,783,043)
5	Agosto 19	(93,428,595)	(88,894,102)
6	Septiembre 19	(93,428,595)	(88,013,963)
7	Octubre 19	(93,428,595)	(87,142,537)
8	Noviembre 19	(93,428,595)	(86,279,740)
9	Diciembre 19	(93,428,595)	(85,425,485)
10	Enero 20		
11	Febrero 20		
12	Marzo 20		
13	Abril 20		
14	Mayo 20	840,857,356	738,829,910
	TOTAL	0	(68,796,224)

Podemos notar que a valores nominales los pagos calzan con el monto devuelto al siguiente año, pero cuando vemos el valor del dinero en el tiempo encontramos el costo financiero para el contribuyente. Aplicando una tasa de descuento del 1%, equivalente a la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN), el costo financiero es aproximadamente S/68.796 millones. Cabe mencionar que la devolución del ITAN no genera el cálculo de intereses por parte de la Administración Tributaria si la devolución se realiza dentro del plazo de ley (30 días de presentada la solicitud de devolución). En cambio, el saldo a favor del Impuesto a la Renta si genera intereses desde la fecha de presentación de la Declaración Jurada Anual.

Otro aspecto para tenerse en cuenta es que el ITAN nació como un impuesto de carácter temporal, pero se transformó en un impuesto permanente. Esta situación se ha repetido en otros países latinoamericanos. Por ejemplo, Argentina creó el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por 10 años y terminó extendiéndose su aplicación el doble de tiempo. Esta situación, en la que lo temporal se convierte en permanente no solo va contra la propia denominación del impuesto, sino que afecta la seguridad jurídica al cambiarse las reglas de juego.

Por otro lado, los costos administrativos para las empresas, es decir, el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales origina actividad tributaria improductiva para el Estado, en la medida que se despliega recursos humanos y materiales en su administración y para los contribuyentes significa una carga administrativa cuyo incumplimiento origina infracciones administrativas sancionadas con multas contempladas en el Código Tributario.

En el año 2020 se presentaron 47,607 Formulario Virtuales N°648 a nivel nacional, además de diversos pagos a través de los Formularios N°1252¹, 1662², 1663³ y 1671⁴. Detrás de esta cantidad de formularios se esconden considerables horas-hombre insumidas por los contribuyentes para la elaboración de las declaraciones juradas y de esta manera cumplir con las obligaciones formales y sustanciales del ITAN. Con excepción del año 2020, la cantidad de declaraciones juradas se han ido incrementando de manera continua. Una posible explicación a este hecho es la incorporación de un mayor número de contribuyentes que superan el S/1 millón en activos netos y no por la reducción de la evasión tributaria. Los contribuyentes que declaran ITAN son los mismos que presentan la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

¹ Formulario 1252 - Boleta de pago con documentos valorados

² Pago Fácil - Boleta de pago 1662

³ Formulario Virtual 1663 - Boleta de pago

⁴ Formulario Virtual 1671 – Boleta de pago con documentos valorados

Tabla 2.10*Cantidad de formularios N°648 PDT ITAN presentados*

Concepto	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
PDT ITAN	33,060	38,511	42,268	41,256	44,469	47,972	49,881	47,607

Respecto a la base imponible del impuesto, conformada por los activos netos de los contribuyentes, son trece años en los que no se ha modificado el límite de S/1 millón. En los últimos 10 años se tuvo una inflación aproximada de 40%, lo que significa a que año tras año se ha ido reduciendo el límite de exoneración. En la Tabla 3.8 se aprecia cuatro grupos en función a la base imponible declarada en el PDT ITAN - Formulario N°648.

Tabla 2.11*Distribución de los contribuyentes de IPCN según su base imponible*

Base imponible (millones S/)	Contrib.	Base imponible	Impuesto calculado	%
De 0 a 50	362	8,848,438	35,393	0.8%
De 50 a 100	326	23,422,368	93,689	2.1%
De 100 a 300	454	78,111,255	312,445	7.2%
Más de 300	372	979,832,867	3,919,331	89.9%
TOTAL	1,514	1,090,214,929	4,360,859	100.0%

Como se puede observar el primer tramo, contribuyentes con activos netos (base imponible) hasta S/50 millones representa menos del 1% de la recaudación de IPCN. Son 372 contribuyentes, con activos netos mayores a S/300 millones, los que representan el 90% de la recaudación de IPCN. Aunque no tenemos información del resto de contribuyentes a nivel nacional, sabemos que esta no representa más del 20% del impuesto.

En conclusión, dada la coyuntura económica, producto de la pandemia del COVID-19, la recaudación ha sufrido una disminución significativa, no solo en el país sino a nivel mundial. Según indicó el FMI, la economía del Perú ha experimentado una contracción en su economía de 12% en el 2020, y el panorama más optimista en América Latina, es que la región crecería en promedio 4.1% en el 2021.

Según lo señalado por el exministro de Economía, Carlos Oliva (La república, 2020) podría llegarse a los niveles del 2019 en dos años y medio. “Hay algunas industrias que se van a recuperar mucho más rápido que otras, se esperaría que fuera la minería y la agricultura, ellas podrían recuperarse si no es a finales de este año a inicios del próximo ya podrían tener el nivel del 2019. Hay otras que probablemente tarden muchísimo más de dos o tres años, el ejemplo típico es todas las que tienen que ver con operaciones, eventos, turismo”.

Sin embargo, como se ha analizado en el presente trabajo de investigación, la recaudación neta del ITAN, luego de deducir aplicación contra pagos a cuenta y devolución, es cercana a cero. Por lo tanto, la eliminación del Impuesto Temporal sobre los Activos Netos no afectará a la recaudación. Los importes dejados de pagar por este impuesto se desplazarían hacia los pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta. Finalmente, el ITAN no contribuye con ninguna función extrafiscal que puede ser esencial para la sociedad.



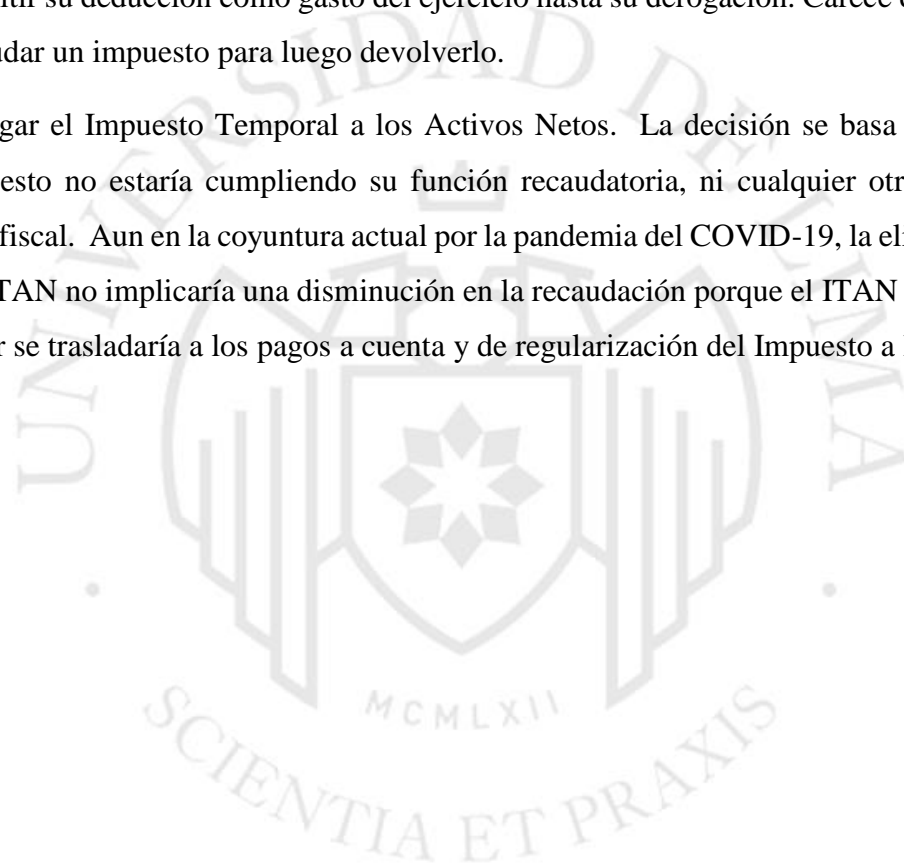
CONCLUSIONES

- Los impuestos proporcionan al Estado los recursos necesarios para que pueda atender necesidades básicas que el mercado por sí solo no puede. Sin embargo, los impuestos no solo cumplen una función recaudatoria, sino que pueden contribuir con funciones extrafiscales como redistribuir la riqueza, eliminar externalidades, contrarrestar efectos económicos.
- Los impuestos gravan distintas manifestaciones de riqueza como son los ingresos, consumo o patrimonio, siendo el impuesto a la renta empresarial y el impuesto al valor agregado los más importantes en la región.
- Latinoamérica ha tenido varios intentos por asegurar un pago mínimo del Impuesto a la Renta. Un mecanismo usado frecuentemente fue el de gravar los activos empresariales, pero en la actualidad son pocos los países que lo hacen. Argentina, Colombia, México y Uruguay abandonaron este tipo de gravamen.
- En los últimos años un tipo de impuesto al patrimonio que ha ganado popularidad ha sido el impuesto a la riqueza, son tres países que lo aplican en la actualidad (Argentina, Colombia y Uruguay). La recaudación de este tipo de impuesto no ha sido significativa sin embargo puede contribuir a combatir la desigualdad, brindar sensación de justicia y proporcionar información que puede ser utilizada para fiscalizar mejor el impuesto a la renta.
- La principal crítica a los impuestos patrimoniales es que castigan la capitalización. Afecta directamente a las empresas que poseen un alto nivel de activos y desalienta el ingreso de capitales, específicamente para proyectos con una significativa inversión en activos. Asimismo, existe el riesgo de gravar doblemente, primero al momento de la obtención de la renta antes de ser ahorrada, y posteriormente al acumularse en el patrimonio.
- Los impuestos a los activos en Latinoamérica han sido permanentemente cuestionados por su presunta inconstitucionalidad. El principio de no confiscatoriedad es el más evocado por no considerarse la real capacidad de pago del contribuyente. Argentina, Colombia, México y Uruguay derogaron este tipo de impuesto. A la fecha el Perú es uno de los pocos países que mantiene un impuesto a los activos netos empresariales.

- El Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) trata de manera diferente a los contribuyentes, haciendo tributar más a quien tiene más activos netos sin considerar su rentabilidad. Los activos no constituyen una base idónea de la capacidad económica en especial si no se consideran las deudas asociadas a estos.
- Obliga al contribuyente con pérdidas tributarias a financiar al Estado desde a fecha de pago del impuesto hasta que le es devuelto o lo pueda compensar, convirtiéndose en una carga financiera adicional.
- La información que proporciona el ITAN es la misma que la declarada por los contribuyentes que presentan la Declaración Jurada Anual de Impuesto a la Renta, por lo que no brinda información adicional que pueda contribuir a reducir la evasión tributaria.
- Incrementa el trabajo de fiscalización agregando variables al análisis del impuesto a la renta e incentiva el ocultamiento de activos.
- Genera costos administrativos al crear nuevas obligaciones formales para una gran cantidad de contribuyentes, aun cuando se ha querido no afectar a las pequeñas empresas, eximiendo del pago aquellas con activos por debajo de S/1 millón.
- La recaudación del ITAN se ha incrementado continuamente, pero si tomamos en cuenta que los contribuyentes recuperan el importe pagado a través de la compensación contra el Impuesto a la Renta o su devolución por parte de la Administración Tributaria, observamos que el impuesto no estaría cumpliendo con su función recaudatoria. Asimismo, no contribuye con alguna función extrafiscal por lo que su permanencia en el sistema tributario es innecesaria.

RECOMENDACIONES

- Considerar el principio de capacidad contributiva al momento de reformar el sistema tributario nacional, debiendo existir proporcionalidad entre la renta generada y el pago de impuestos. Por tal motivo, es importante que los impuestos patrimoniales usen una tasa progresiva y la valorización del patrimonio permita la deducción de las deudas.
- Eliminar la devolución del saldo de ITAN no aplicado contra el impuesto a la renta y permitir su deducción como gasto del ejercicio hasta su derogación. Carece de sentido recaudar un impuesto para luego devolverlo.
- Derogar el Impuesto Temporal a los Activos Netos. La decisión se basa en que el impuesto no estaría cumpliendo su función recaudatoria, ni cualquier otra función extrafiscal. Aun en la coyuntura actual por la pandemia del COVID-19, la eliminación del ITAN no implicaría una disminución en la recaudación porque el ITAN dejado de pagar se trasladaría a los pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta.



REFERENCIAS

- Abbamonte, G. (2009). *Principios de Derecho de la Hacienda Pública*. Editorial Temis
- AELE. (enero, 2014). *ITAN 2014: impuesto temporal a los activos netos* (<http://www.aele.com/descargas/AT%20-%20ITAN%202014.pdf>)
- Alcalá, C. (7 de agosto de 2020). Crisis por coronavirus: ¿Cuánto tiempo tardará la economía nacional en recuperarse? *La República*.
<https://larepublica.pe/economia/2020/08/07/crisis-coronavirus-cuanto-tiempo-tardara-la-recuperacion-economica/>
- Ávila J. (2017). *El rol de la tributación como instrumento redistributivo del ingreso y la riqueza*. Friedrich-Ebert-Stiftung (FES)
- Benítez J. C., & Velayos, F. (2018). *Impuestos a la Riqueza o al Patrimonio de las Personas Físicas con especial mención a América Latina y El Caribe*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/DT_01_2018_benitez_velayos.pdf
- Bravo Cucci J. (8 de enero de 2015). Eliminar el ITAN para estimular la economía. *Conexión Esan*.
<https://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2015/01/08/eliminar-itan-para-estimular-economia/>
- Gaceta del Congreso año IV N° 218. (2 de agosto de 1995)
- Gamba Valega, C. (2007). Sobre el ITAN y el principio de capacidad económica – Una “conformidad” difícil de entender. *Revista Peruana de Derecho, 1(4)*, 2-11 *Tributario*.
- García, C. (2009). *El concepto de tributo*. Tax Editor.
- Gómez Sabañi, J. C., & Morán, D. (2016). La situación Tributaria en América Latina: raíces y hechos estilizados. *Cuadernos de Economía*, 35(67), 1-37.
<https://doi.org/https://dx.doi.org/10.15446/cuad.econ.v35n67.52417>
- Hansson A. (2010). Is wealth tax harmful to economic growth?. *World Tax Journal*, 2(1), 19-34
- Krugman, P. R. & Wells, R. (2015). *Microeconomía* (2.ª ed.). Editorial Reverte.
- Ley N°28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos. (21 de noviembre 2004). <https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/Leyes/28424.pdf>
- Mankiw, N. G. (2009). *Principios de Economía* (5.ª ed.). CENGAGE Learning

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2021). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe*. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/folleto-estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe.pdf>
- Pisfil Flores, L. F. (2016). *Los límites a la Potestad Tributaria del Estado*. Universidad Señor de Sipán.
- Rios, G. (2008). *La Función del tributo en el estado moderno de derecho*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM
- Robles Moreno, C. (14 de setiembre de 2008). Principios Constitucionales Tributarios. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>
- Stiglitz, J. E. (2000). *La economía del sector público*. Antoni Bosch
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2020). *Ingreso del Gobierno Central Consolidado en Porcentaje del PBI*. <https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2020). *Ingresos recaudados por la SUNAT*. <https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html>
- Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. ASTREA.

BIBLIOGRAFÍA

- AELE. (2016). Régimen del Impuesto Temporal a los Activos Netos 2016. *Análisis Tributario*.
- AELE. (enero, 2016). Régimen del Impuesto Temporal a los Activos Netos. *Análisis Tributario*, 29(338)
- Arias L. (2009). *Tributación y Reforma el Estado*. Cuadernos Tributarios N° 29. IFA
- Cuba, E., Kapsoli, J., Mendoza, W., Morón, E., Rabanal, J. P., Cornejo, E., Jiménez, F., & Valderrama, J. (2006). *Desafíos de la Política Fiscal en el Perú*. Consorcio de Investigación Económica y Social. <https://www.cies.org.pe/sites/default/files/files/diagnosticoypropuesta/archivos/dyp-27.pdf>
- Díaz Tenorio, D. (2016). *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, Universidad de Lima]. Repositorio Institucional de la Universidad de Lima. <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/9484>
- Gómez, D. (2009). *La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina*. Serie Gestión Pública N° 70 CEPAL.
- Gonzalez, D. (2015). *La situación tributaria en América Latina. Raíces y hechos estilizados*. Cuadernos de Economía. Universidad Nacional de Colombia
- Grández, R. (19 de setiembre de 2020). ¿Es viable la eliminación del ITAN?. *Gestión*. <https://gestion.pe/economia/sunat-es-viable-la-eliminacion-del-itan-noticia/>
- Hernández, R. (2008). *El Impuesto Empresarial a Tasa Única IETU*. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas.
- ITAN sobre eventuales ganancias. (7 de mayo de 2015). *Gestión*. <https://gestion.pe/opinion/itan-eventuales-ganancias-89056-noticia/>
- Mayer-Serra, C. E. (2009). La Industria del Amparo Fiscal. *Política y Gobierno*, 16(2). Centro de Innovación y Desarrollo Emprendedor.
- MEF evalúa eliminar impuesto a activos netos de empresas el 2021. (01 de setiembre de 2020). *Gestión*. <https://gestion.pe/economia/mef-evalua-eliminar-impuesto-a-activos-netos-de-empresas-el-proximo-ano-nndc-noticia/#:~:text=La%20ministra%20de%20Econom%C3%ADa%20y,la%20pandemia%20del%20COVID%2D19.>
- Moreno Ramirez, Y. X., & Taboada Franco, N. A. (2018) *La aplicación del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) y su incidencia en los indicadores de*

liquidez de las empresas del sector industrial [Tesis para optar el Título Profesional de Contador, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas]. Repositorio Académico UPC.

<https://repositorioacademico.upc.edu.pe/handle/10757/623534>

- Ono Hirata, D. (2005) ¿Es el ITAN un Impuesto Constitucional? *Derecho & Sociedad*, (24), 73-77.
- Ortega Salavarría, R. (2015). El activo neto como base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos. *Informativo Caballero Bustamante*, 44(804)
- Pecho, M., Velayos, F., & Arias, L. (2016). *Política Tributaria*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Tanzi, V. (1995). Los sistemas tributarios de los países en desarrollo. *Cuadernos Tributarios N° 19 y 20 V Jornadas Nacionales de Tributación*
- Tartarini, T. (2015). Sobre el ITAN y el “Valor Razonable” de los activos. Informe Tributario. *Revista Análisis Tributario*, 333
- Valle, A. (2007). Notas Acerca de la Constitucionalidad del Impuesto Temporal a los Activos Netos A Propósito de las Recientes Sentencias Emitidas por el Tribunal Constitucional. *Derecho & Sociedad*.
- Vilela Rodríguez, M. (2020) *Análisis Crítico del Impuesto Temporal a los Activos Netos – ITAN, Mantenerlo o Derogarlo: El Caso de las Empresas del Sector Industrial que Cotizan en la Bolsa de Valores de Lima, Periodo 2015 – 2018* [Tesis presentada en satisfacción parcial de los requerimientos para obtener el grado de Magíster en Finanzas y Derecho Corporativo, Universidad ESAN]. Repositorio Institucional de la Universidad ESAN.
<https://repositorio.esan.edu.pe/handle/20.500.12640/201>