

MATERIA:

En relación con la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Es obligatorio o no adicionar a los activos netos presentados en los Estados Financieros, las provisiones que no son reconocidas por la legislación tributaria?
2. En los casos en que se haya cumplido con las disposiciones que al respecto señala la Ley del Impuesto a la Renta, ¿deben o no adicionarse las provisiones de cobranza deudora?

BASE LEGAL:

- Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, Ley N.º 28424, publicada el 21.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, Ley del ITAN).
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias (en adelante, TULO del Código Tributario).



ANÁLISIS:

1. El artículo 4º de la Ley del ITAN señala que la base imponible del Impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el Decreto Legislativo N.º 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.



Como puede apreciarse, para establecer la base imponible del ITAN, se toma como punto de partida el monto total del "activo neto según el balance general", expresión que no se encuentra definida en norma tributaria alguna, sino que se trata de un concepto que debe estimarse conforme con las normas y principios contables aplicables en el Perú.

En efecto, de acuerdo con lo dispuesto en la Norma IX del TULO del Código Tributario, "En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias

podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”.

2. Al respecto, el literal a) del párrafo 49 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros vigente en el Perú⁽¹⁾ señala que un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados del que la entidad espera obtener en el futuro beneficios económicos.

Asimismo, el párrafo 37 del citado Marco Conceptual indica lo siguiente:

“...los elaboradores de estados financieros tienen que enfrentarse con las incertidumbres que, inevitablemente, rodean muchos acontecimientos y circunstancias, tales como la recuperabilidad de los saldos dudosos, la vida útil probable de las propiedades, planta y equipo o el número de reclamaciones por garantía post-venta que pueda recibir la empresa. Tales incertidumbres son reconocidas mediante la presentación de información acerca de su naturaleza y extensión, así como por el ejercicio de prudencia en la preparación de los estados financieros. Prudencia es la inclusión de un cierto grado de precaución, al realizar los juicios necesarios para hacer las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de tal manera que los activos o los ingresos no se sobrevaloren, y las obligaciones o los gastos no se infravaloren.”



Del mismo modo, debe tenerse en cuenta que, según el párrafo 32 de la Norma Internacional de Contabilidad N.º 1⁽²⁾, no se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos, salvo cuando la compensación sea requerida o esté permitida por alguna Norma o Interpretación.



3. Ahora bien, como quiera que el artículo 4º de la Ley del ITAN dispone la deducción de las depreciaciones y amortizaciones calculadas de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, en el caso de las cuentas del activo fijo y del activo intangible se deberá prescindir del valor neto de dichas cuentas que aparece en el balance general y calcular su “valor neto” para efecto de la base imponible del ITAN teniendo en cuenta lo antes señalado.

En ese orden de ideas, puede afirmarse que la base imponible del ITAN equivale al valor de los activos netos consignados en el balance general más

¹ Aprobado por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 005-94-EF/93.01, publicada el 18.4.1994.

² Aprobada por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 034-2005-EF/93.01, publicada el 2.3.2005.

el valor de las depreciaciones y amortizaciones -ambos calculados de acuerdo con las normas y principios contables- menos el valor de las depreciaciones y amortizaciones calculado según la legislación del Impuesto a la Renta⁽³⁾.

Por consiguiente, para determinar la base imponible del ITAN, no deberá adicionarse al monto de los activos netos consignados en el balance general al cierre del ejercicio el valor de las provisiones que no son admitidas por la legislación del Impuesto a la Renta.

Más aun, debe tenerse en cuenta que el ITAN es un tributo de carácter patrimonial y que, en cuanto grava una capacidad contributiva distinta, es independiente del Impuesto a la Renta, tal como ha sido establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional del 5.3.2007 recaída en el expediente N.º 03797-2006-PA/TC.

Asimismo, de acuerdo con lo expuesto, en el caso de las provisiones por deudas incobrables cuya deducción se encuentra permitida por las normas que regulan el Impuesto a la Renta⁽⁴⁾, el valor de dichas provisiones tampoco afectará el cálculo de la base imponible del ITAN pues, como se ha señalado, el valor de los activos netos debe ser determinado de conformidad con las normas y principios contables aplicables⁽⁵⁾.



CONCLUSIONES:

Para determinar la base imponible del ITAN, no deberá adicionarse al monto de los activos netos consignados en el balance general al cierre del ejercicio el valor de las provisiones que no son admitidas por la legislación del Impuesto a la Renta.

³ Sin perjuicio de las deducciones contempladas en el artículo 5º de la Ley del ITAN.



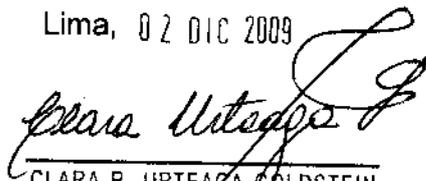
⁴ El inciso i) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias, admite la deducción de las provisiones por deudas incobrables para determinar la renta neta de tercera categoría, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Adicionalmente, el inciso f) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias, fija las reglas que deberán tenerse en cuenta para efectuar la provisión de deudas incobrables.

⁵ Es pertinente indicar que, de acuerdo con el numeral 1.002 del Manual para la Preparación de Información Financiera que complementa el Reglamento de Información Financiera aprobado mediante la Resolución CONASEV N.º 103-99-EF/94.10, publicada el 26.11.1999, se tiene que "las cuentas de valuación reducen el importe bruto de los activos a su valor neto de realización y valor recuperable. Entre las cuentas de valuación tenemos la estimación por: deterioro de valor de inversiones financieras, cobranza dudosa; desvalorización de existencias, activos biológicos (medidos al costo), activos no corrientes mantenidos para la venta, inversiones inmobiliarias (medidos al costo), inmuebles, maquinaria y equipo, intangibles, crédito mercantil y otros activos; depreciación acumulada de: activos biológicos (medidos al costo), inversiones inmobiliarias, inmuebles maquinaria y equipo; y amortización acumulada de intangibles".

2. En el caso de las provisiones por deudas incobrables cuya deducción se encuentra permitida por las normas que regulan el Impuesto a la Renta, el valor de dichas provisiones no afectará el cálculo de la base imponible del ITAN.

Lima, 02 DIC 2009



CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA



aqca
A0361 D9
IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS - Base imponible y definición de "activo neto"