



INFORME N.º 007-2018-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Tratándose de una empresa que, en aplicación de las normas contables, tenga que contabilizar sus activos fijos utilizando una base de medición diferente al costo histórico inicial, se consulta:

1. En caso de no corresponder efectuar el ajuste por inflación del balance general conforme al régimen regulado por el Decreto Legislativo N.º 797 ¿el valor de los activos netos que figure en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior, deberá ser considerado a valores históricos?
2. Para la determinación de la base imponible del ITAN ¿se deberá considerar los activos netos a sus valores históricos, es decir, sin incluir los mayores valores por la aplicación del concepto "valor razonable", resultante de la aplicación de las normas contables?

BASE LEGAL:

- Ley N.º 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, publicada el 21.12.2004 (en adelante, Ley del ITAN).
- Decreto Supremo N.º 025-2005-EF, Reglamento del Impuesto Temporal a los Activos Netos, publicado el 16.2.2005 (en adelante, Reglamento de la Ley del ITAN).
- Decreto Legislativo N.º 797, que regula las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, publicado el 31.12.1995.
- Ley N.º 28394, Ley que suspende la aplicación del ajuste por inflación de los estados financieros para efectos tributarios, publicada el 23.11.2004.
- Resolución de Superintendencia N.º 087-2009/SUNAT, que aprueba disposiciones para la declaración y pago del Impuesto Temporal a los Activos Netos y nueva versión del PDT ITAN-Formulario Virtual N.º 648, publicada el 28.3.2009.

ANÁLISIS:

1. Mediante el artículo 1º de la Ley del ITAN se crea este impuesto, aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del impuesto a la renta. Este impuesto se aplica sobre los activos netos al 31 de diciembre del año anterior, surgiendo la obligación el 1 de enero de cada ejercicio⁽¹⁾.

Al respecto, el artículo 4º de la citada ley dispone que la base imponible del ITAN está constituida por el valor de los activos netos consignados en el

¹ De conformidad con lo dispuesto en su artículo 11º, el impuesto se encuentra vigente desde el 1.1.2005.

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⁽²⁾.

Por su parte, el inciso a) del artículo 4º del Reglamento de la Ley del ITAN establece que para efectos del cálculo de la base imponible, tratándose de contribuyentes obligados a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N.º 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, el valor de los activos netos que figure en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior se actualizará al 31 de marzo del año al que corresponde el pago, de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Por Mayor (IPM) que publique el Instituto Nacional de Estadística e Informática. Añade la norma que, en los demás casos, el monto a considerar será a valores históricos.

En el mismo sentido que la norma reglamentaria antes citada, el acápite 3.1 del artículo 3º de la Resolución de Superintendencia N.º 087-2009/SUNAT señala que a partir del ejercicio 2009, el monto del ITAN se determinará sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa, según balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago; y que ello resultará de aplicación a los sujetos del ITAN a los que les alcance la suspensión del régimen de ajuste por inflación con incidencia tributaria dispuesta por la Ley N.º 28394⁽³⁾, en tanto se mantenga dicha suspensión⁽⁴⁾.

2. De las normas citadas se tiene que la normativa del ITAN, en cuanto a la determinación de la base imponible, reguló dos supuestos:

a) El de contribuyentes obligados a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N.º 797; y,

² Adicionalmente, el artículo 5º de la Ley del ITAN dispuso deducciones a la base imponible, señalando los conceptos que no se considerarían en esta.

³ El artículo 1º de esta ley suspendió la aplicación del régimen de ajuste por inflación con incidencia tributaria dispuesto por el Decreto Legislativo N.º 797 y sus normas modificatorias y complementarias, a partir del ejercicio gravable 2005.

Asimismo, el artículo 2º de la referida ley dispuso que en tanto se mantenga la suspensión establecida en el artículo anterior, para efectos de establecer el costo computable de los bienes del activo y para cualquier otro efecto, de ser el caso, se considerarán como saldos iniciales de las partidas del balance del ejercicio 2005 los saldos ajustados por inflación al 31.12.2004, efectuados de conformidad con el régimen del Decreto Legislativo N.º 797; siendo que para el cálculo de la base imponible del ITAN correspondiente al ejercicio 2006 sería de aplicación lo señalado en citado artículo 2, en tanto permanezca vigente la suspensión dispuesta por dicha ley (conforme a lo señalado en el artículo 4º de la Ley del ITAN).

⁴ Similar disposición se incluyó en las Resoluciones de Superintendencia N.ºs 071-2005/SUNAT, 067-2007/SUNAT y 043-2008/SUNAT, publicadas el 2.4.2005, 6.4.2007 y 1.4.2008, respectivamente; en las que también se alude a que el ITAN se determina sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa, según balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior; y que ello será de aplicación en tanto se mantenga la suspensión del régimen de ajuste por inflación con incidencia tributaria dispuesta por la Ley N.º 28394.

- b) El de aquellos que no están obligados a efectuar tal ajuste, los cuales deben determinar dicha base imponible tomando en cuenta los activos netos de la empresa según balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, menos los conceptos deducibles señalados en el artículo 5° de la Ley del ITAN, considerando aquellos a su valor histórico, y deduciendo las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Nótese que la normativa del ITAN no ha previsto que para los casos de empresas no obligadas a efectuar el ajuste por inflación del balance general la base imponible se deba determinar considerando una base de medición distinta a la del costo histórico⁽⁵⁾.

Asimismo, según dicha normativa, en el caso de empresas que estuvieron obligadas a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N.° 797, estas aplicaron dicho ajuste hasta el 31.12.2004, siendo que, por disposición legal, los saldos iniciales de las partidas del balance del ejercicio 2005⁽⁶⁾ debían ser los saldos ajustados por inflación al 31.12.2004.

Considerando lo antes señalado, se puede afirmar que, a la fecha, las empresas contribuyentes del ITAN⁽⁷⁾ deben determinar su base imponible tomando en cuenta los activos netos de estas según balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, menos los conceptos deducibles señalados en el artículo 5° de la Ley del ITAN, considerando aquellos a su valor histórico⁽⁸⁾, y deduciendo las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

3. Similar criterio ha asumido el Tribunal Fiscal⁽⁹⁾, el cual ha señalado que:

- a) La materia imponible del ITAN está constituida por los activos netos consignados en el balance general, cuyo valor corresponderá al monto ajustado según el Decreto Legislativo N.° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, siendo que en los demás casos corresponderá considerarlos a su valor histórico.

⁵ Según el cual, los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran al importe de los productos recibidos a cambio de incurrir en la obligación o, en algunas circunstancias (por ejemplo, en el caso de los impuestos a las ganancias), por las cantidades de efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el pasivo, en el curso normal de la operación (versión 2017 del párrafo 4.55 del Capítulo 4 del Marco Conceptual para la Información Financiera, oficializada mediante la Resolución N.° 003-2017-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 25.8.2017).

⁶ A partir del cual se suspendió la aplicación del régimen de ajuste por inflación con incidencia tributaria.

⁷ Que no están obligadas a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N.° 797.

⁸ En el caso de empresas que estuvieron obligadas a efectuar el ajuste por inflación del balance general de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N.° 797, dicho valor histórico incluye los sucesivos ajustes efectuados hasta el 31.12.2004.

⁹ En su Resolución N.° 05455-8-2017 (páginas 8 y 9).

- b) En el presente, el ajuste por inflación se encuentra suspendido, por lo que corresponde considerar para determinar la base imponible del ITAN, el valor histórico de los activos netos⁽¹⁰⁾.
- c) Debe entenderse que el valor histórico está referido al importe que sirve de base contable para el reconocimiento de una partida en los estados financieros, el cual proviene del valor de adquisición, producción o construcción, según corresponda.
- d) Las variaciones que surgen como consecuencia de los cambios en el valor razonable⁽¹¹⁾ menos los costos de venta de un activo biológico durante el transcurso de la vida del activo biológico, si bien procuran reflejar el valor real de dicho activo, constituyen el resultado de una base contable de medición distinta al costo o valor histórico.

Siendo ello así, el Tribunal Fiscal concluye que para determinar la base imponible del ITAN se efectuará la sustracción del ajuste a valor razonable de los activos netos, toda vez que dicho ajuste proviene de una base contable de medición distinta a la indicada en las normas que regulan el ITAN, las cuales toman como base el valor histórico.

- 4. En consecuencia, tratándose de una empresa que, en aplicación de las normas contables, tenga que contabilizar sus activos fijos utilizando una base de medición diferente al costo histórico inicial, para la determinación de la base imponible del ITAN:
 - a) En caso no le corresponda efectuar el ajuste por inflación del balance general conforme al régimen regulado por el Decreto Legislativo N.º 797, los activos netos que figuren en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al del pago, deberán ser considerados a valores históricos⁽⁸⁾.
 - b) Se deberá considerar los activos netos a sus valores históricos⁽⁸⁾, sin incluir los mayores valores por la aplicación del concepto “valor razonable”, resultante de la aplicación de las normas contables.

CONCLUSIONES:

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

¹⁰ Similar criterio también ha sido asumido en las RTF N.ºs 01025-8-2016 (página 4) y 06436-3-2017 (página 5).

¹¹ Respecto a la base de medición del valor razonable, se tiene la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13 – Medición del Valor Razonable (versión 2017 oficializada mediante la Resolución N.º 003-2017-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 25.8.2017), cuyo párrafo 15 señala que una medición a valor razonable supondrá que el activo o pasivo se intercambia en una transacción ordenada entre participantes del mercado para vender el activo o transferir el pasivo en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.

- a) En caso no le corresponda efectuar el ajuste por inflación del balance general conforme al régimen regulado por el Decreto Legislativo N.º 797, los activos netos que figuren en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al del pago, deberán ser considerados a valores históricos.
- b) Se deberá considerar los activos netos a sus valores históricos, sin incluir los mayores valores por la aplicación del concepto “valor razonable”, resultante de la aplicación de las normas contables.

Lima, 26 de enero de 2018

Original firmado por

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

rap
CT0104-2016
CT0105-2016

ITAN - Base Imponible