

GUÍA OPERATIVA DEL CONTADOR

Adiciones y deducciones a la base imponible del ITAN

Llanet Gáslac Sánchez

**CONTADORES
& EMPRESAS**

**CONTADORES
& EMPRESAS**

**Adiciones y
deducciones a la base
imponible del ITAN**

Llanet Gáslac Sánchez

GACETA
JURIDICA
Av. Angamos Oeste 526-Miraflores
 (01) 710-8900 / TELEFAX: (01) 241-2323
www.contadoresyempresas.com.pe

CONTADORES & EMPRESAS

ÍNDICE

ADICIONES Y DEDUCCIONES A LA BASE IMPONIBLE DEL ITAN

PRIMERA EDICIÓN
MARZO 2013
7,530 EJEMPLARES

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN
TOTAL O PARCIAL
DERECHOS RESERVADOS
D. LEG. N° 822

© *Lianet Gáslac Sánchez*
© *Gaceta Jurídica S.A.*

HECHO EL DEPÓSITO LEGAL EN LA
BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
2013-04391
LEY N° 26905 / D.S. N° 017-98-ED
ISBN: 978-612-311-043-7
REGISTRO DE PROYECTO EDITORIAL
31501221300241

DISEÑO DE CARÁTULA
Martha Hidalgo Rivero
DIAGRAMACIÓN DE INTERIORES
Wilfredo Gallardo Calle

GACETA JURÍDICA S.A.

ANGAMOS OESTE 526 - MIRAFLORES
LIMA 18 - PERÚ
CENTRAL TELEFÓNICA: (01)710-8900
FAX: 241-2323
E-mail: ventas@contadoresyempresas.com.pe
www.contadoresyempresas.com.pe

Impreso en:
Imprenta Editorial El Búho E.I.R.L.
San Alberto 201 - Surquillo
Lima 34 - Perú

PRÓLOGO	3
I. ASPECTOS GENERALES DEL ITAN	4
II. DETERMINACIÓN DEL ITAN. PRINCIPALES ADICIONES Y DEDUCCIONES A REALIZAR PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE DEL ITAN	13
III. DECLARACIÓN JURADA Y PAGO DEL ITAN 2013	26
IV. APLICACIÓN DEL ITAN COMO CRÉDITO	35
V. DEVOLUCIÓN DEL ITAN NO APLICADO	39
VI. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL E INFORMES DE LA SUNAT	41
VII. ANEXO	47

ADICIONES Y DEDUCCIONES A LA BASE IMPONIBLE DEL ITAN

PRÓLOGO

El Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) es un tributo que grava los activos netos como manifestación de capacidad contributiva sin encontrarse directamente vinculado con la renta. Así pues, el ITAN se encuentra relacionado con el “patrimonio” de una entidad, aspecto que manifiesta determinada capacidad contributiva de un contribuyente para soportar la carga impositiva.

Al no ser el ITAN un pago a cuenta o anticipo del Impuesto a la Renta, no es posible imputarle los mecanismos de determinación establecidos para otro impuesto, como el Impuesto a la Renta (IR); en tal razón, las adiciones y deducciones a la base imponible del ITAN siempre serán las que se encuentren vinculadas con los activos netos. Es por ello que no se debe confundir con las adiciones y deducciones establecidas para la determinación de la base imponible del IR, ya que el ITAN es un impuesto diferente y muy particular al Impuesto a la Renta.

Al respecto, fue precisamente el Tribunal Constitucional que al emitir sentencia sobre el Expediente N° 06477-2008-PA señaló, entre otras cuestiones, que i) el ITAN es un impuesto al patrimonio autónomo que grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionada con la renta, y ii) el ITAN no constituye un pago a cuenta o anticipo del Impuesto a la Renta; confirmando de esta manera la plena constitucionalidad del Impuesto.

Este trabajo tiene por finalidad servir de guía práctica principalmente para la determinación de la base imponible sobre la cual se calcula el ITAN, que está constituida por los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior, es decir del 2012, y a estos efectos incidiremos en las deducciones y adiciones para su determinación. Asimismo, el contador podrá conocer de una manera sencilla y didáctica los aspectos generales del ITAN y el procedimiento para su declaración y pago en el ejercicio 2013, contando además con los últimos pronunciamientos de la Sunat y del Tribunal Fiscal respecto del tratamiento del ITAN.

Conviene precisar finalmente que el régimen del ITAN viene establecido por la Ley N° 28424, publicada el 21 de diciembre de 2004, cuya vigencia data desde el 1 de enero de 2005 y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 025-2005-EF, publicado con fecha 15 de febrero de 2005 y normas modificatorias.

La autora

I. ASPECTOS GENERALES DEL ITAN

1. ¿QUÉ ES EL ITAN?

El Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) es un tributo que grava los activos netos como manifestación de capacidad contributiva sin encontrarse directamente relacionado con la renta.

Efectivamente, el ITAN se encuentra vinculado más bien con el “patrimonio” de una entidad, aspecto que manifiesta determinada capacidad contributiva de un contribuyente para soportar la carga impositiva.

2. ¿CUÁLES SON LAS NORMAS QUE REGULAN EL ITAN?

Las normas que regulan la Bancarización son las siguientes:

- La Ley N° 28424, Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, publicada el 21 de diciembre de 2004.
- Decreto Supremo N° 025-2005-EF, Reglamento de la Ley N° 28424, Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, publicado el 16 febrero de 2005.
- Resolución de Superintendencia N° 071-2005-SUNAT, que dicta normas para la declaración y pago del Impuesto Temporal a los Activos Netos, publicada el 2 de abril de 2005.
- Resolución de Superintendencia N° 059-2006-SUNAT, que aprueba la nueva versión del PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648-Versión 1.1, que permite a los contribuyentes la presentación de la declaración del Impuesto Temporal a los Activos Netos por el ejercicio 2006, publicada el 4 de abril de 2006.
- Decreto Legislativo N° 971, que modifica el Impuesto Temporal a los Activos Netos creado por Ley N° 28424, publicada el 24 de diciembre de 2006.
- Decreto Legislativo N° 976, que establece reducción gradual del Impuesto Temporal a los Activos Netos, publicada el 15 de marzo de 2007.
- Resolución de Superintendencia N° 067-2007-SUNAT, que aprueban disposiciones para la declaración del Impuesto Temporal a los Activos Netos del ejercicio 2007 y nueva versión del PDT ITAN - Formulario Virtual N° 648 - Versión 1.2, publicada el 6 de abril de 2007.
- Resolución de Superintendencia N° 071-2007-SUNAT, que modifica fecha de vencimiento de las obligaciones tributarias correspondientes al periodo marzo 2007 de los sujetos afectados al ITAN, publicada el 11 de abril de 2007.
- Resolución de Superintendencia N° 043-2008-SUNAT, que aprueba disposiciones para la declaración y pago del Impuesto Temporal a los Activos Netos del Ejercicio 2008, publicada el 1 de abril de 2008.

- Resolución de Superintendencia N° 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° 648 versión 1.3, publicada el 28 de marzo de 2009.
- Ley N° 29717, Ley que incorpora el artículo 4-A a la Ley N° 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, respecto de las Cooperativas, publicada el 25 de junio de 2011.

3. ¿QUIÉNES SON LOS CONTRIBUYENTES DEL ITAN?

De acuerdo a lo señalado en el artículo 2 de la Ley N° 28424 son contribuyentes del ITAN, los sujetos del régimen general que generen rentas de tercera categoría, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Lo antes dicho incluye a las personas naturales con negocio que generen rentas de tercera categoría por sus actividades empresariales; excepto aquellas que perciban rentas de tercera categoría generadas por los patrimonios fideicometidos bancarios y los fondos de inversión empresarial, que provengan del desarrollo o ejecución de un negocio o empresa.

No son sujetos del ITAN los contribuyentes comprendidos en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta - RER ni en el Nuevo Régimen Único Simplificado - RUS. Cabe indicar que el artículo 3 de la Ley N°28424 establece los sujetos que se encuentran exonerados del ITAN.

Por su parte, el inciso d) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia (R.S.) N° 87-2009/SUNAT⁽¹⁾ precisa que son sujetos del ITAN: los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta, que hubieran iniciado sus operaciones productivas con anterioridad al 1 de enero del año gravable correspondiente a la presentación de la declaración jurada del ITAN, incluyendo a las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes de empresas no domiciliadas.

4. ¿SON CONTRIBUYENTES DEL ITAN LOS NO DOMICILIADOS?

Conforme con lo señalado en el artículo 1 de la Ley N° 28424, el ITAN es un Impuesto que se calcula sobre los Activos Netos al 31 de diciembre del año anterior, surgiendo su obligación al 1 de enero de cada ejercicio.

En concordancia con el artículo 2 de la señalada Ley, son sujetos del ITAN, en calidad de contribuyentes, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al **régimen general** del Impuesto a la Renta, incluyendo las sucursales, agencias y demás

(1) Que aprueba disposiciones para la declaración y pago del ITAN y la nueva versión del PDT ITAN - Formulario Virtual N° 648.

establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

De este modo, habida cuenta que el TUO de la Ley del IR establece un régimen singular para la determinación y pago de este Impuesto, tratándose de las rentas gravadas con este obtenidas por sujetos no domiciliados en el Perú, estas no se encuentran gravadas con el ITAN al no calificar como contribuyentes de dicho Impuesto, precisamente por no encontrarse dentro del régimen general del IR.

Así lo reafirmó la Sunat mediante el Informe N° 106-2006-SUNAT/2B0000 en el que resolvió una consulta relacionada con un sujeto domiciliado en la República Federal de Alemania que no tenía sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el país, estableciendo la siguiente conclusión: "Las personas jurídicas constituidas en la República Federal de Alemania que no tienen sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú, no se encuentran gravadas con el ITAN". Como se aprecia, el gravamen del ITAN no alcanzará a dichas personas si es que no tienen en el país sucursales u otros establecimientos similares.

5. ¿QUIÉNES SE ENCUENTRAN EXONERADOS DEL ITAN?

De conformidad con el artículo 3 de la Ley N° 28424 y de su Reglamento, están exonerados del ITAN, los siguientes contribuyentes:

- a) Los sujetos que no hayan iniciado sus operaciones productivas, así como aquellos que las hubieran iniciado a partir del 1 de enero del ejercicio al que corresponde el pago. En este último caso, la obligación surgirá en el ejercicio siguiente al de dicho inicio⁽²⁾.

En ese sentido, si –por ejemplo–, un contribuyente no ha iniciado operaciones productivas hasta la fecha de presentación de la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2013, se encontrará exonerado del ITAN por dicho ejercicio. También se encontrará exonerado del Impuesto por dicho ejercicio, aquel contribuyente que inició operaciones productivas a partir del 1 de enero del ejercicio 2013, en este último caso dicho contribuyente se encontrará obligado a pagar el ITAN el próximo ejercicio, es decir, el 2014.

Para tal efecto, el Reglamento precisa que se entiende que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de servicios, salvo el caso de las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 818 y modificatorias, las que considerarán iniciadas sus operaciones productivas cuando realicen las operaciones de

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

explotación comercial referidas al objetivo principal del contrato, de acuerdo a lo que se establece en este.

Cabe señalar que dicha disposición fue objeto de análisis por parte del Tribunal Fiscal en el año 2008, con la finalidad de determinar cuándo se debe entender que una empresa inicia operaciones productivas a efectos de la exoneración contenida en el literal a) del artículo 3 de la Ley N° 28424. En aquella oportunidad, si bien se ventiló el caso de una empresa minera que en el ejercicio 2005 vendió un activo fijo antes de haber iniciado sus operaciones productivas, el criterio sentado por el Tribunal Fiscal es de aplicación general a los contribuyentes que no se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 818, por haber sido dispuesto de forma expresa en la **Resolución de Observancia Obligatoria N° 9538-3-2008**, que fue emitida en dicha ocasión⁽³⁾.

En tal sentido, la referida disposición debe ser aplicada por la Administración Tributaria de conformidad con el siguiente criterio: “Cuando el inciso a) del artículo 3 del reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, aprobado por Decreto Supremo N° 025-2005-EF, dispone que se entiende que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de servicios, salvo el caso de las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 818 y modificatorias, las que considerarán iniciadas sus operaciones productivas cuando realicen las operaciones de explotación comercial referidas al objeto principal del contrato, de acuerdo a lo que se establece en este, **debe interpretarse que, respecto de las empresas que no se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 818, el inicio de las operaciones productivas se producirá con la primera transferencia de bienes o prestación de servicios QUE SEA INHERENTE AL OBJETO SOCIAL O GIRO DE NEGOCIO DE LA EMPRESA**” (El resaltado es nuestro).

Al amparo de ello, queda claro que el Tribunal Fiscal ha dejado establecido en dicha Resolución que, cuando la norma del ITAN alude al inicio de operaciones productivas, debe entenderse que se refiere a la primera transferencia de bienes o prestación de servicios que realiza una empresa, siempre que se encuentre relacionada con sus actividades productivas; es decir, a aquellas que son parte de su objeto social o giro de negocio.

El criterio sentado por el Tribunal Fiscal, comentado anteriormente, ha sido acogido pacíficamente por la Sunat en el Informe N° 123-2009-SUNAT/2B0000, respecto a las empresas con Régimen de Recuperación Anticipada, bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 973: “En ese sentido, toda vez que la normativa del ITAN al aludir al momento en que se considera que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas, no contempla regla especial alguna para las empresas comprendidas en el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 973, debe

(3) Al respecto, debemos recordar que el artículo 154 del TUO del Código Tributario dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley.

entenderse que les resulta de aplicación **la regla general contenida en el inciso a) del artículo 3 del Reglamento del ITAN** y considerar que dichas empresas inician sus operaciones productivas cuando realizan la primera transferencia de bienes o prestación de servicios, con la precisión establecida en la Resolución N° 09538-3-2008 emitida por el Tribunal Fiscal, esto es, cuando realizan **la primera transferencia de bienes o prestación de servicios que sea inherente al objeto social o giro de negocio de la empresa**” (El resaltado es nuestro).

En consecuencia, la Sunat también considera que a efectos de determinar la oportunidad en que una **empresa** inicia operaciones productivas no se debe tomar en cuenta cualquier transferencia de bienes o prestación de servicios, sino que estas deberán ser inherentes al objeto social o giro de la empresa.

- b) Las empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado.
- c) Las empresas que se encuentren en proceso de liquidación o las declaradas en insolvencia por el Indecopi al 1 de enero de cada ejercicio. Se entiende que la empresa ha iniciado su liquidación a partir de la declaración o convenio de liquidación.

Para tal efecto se precisa que tratándose de las empresas sometidas al ámbito del Decreto Legislativo N° 674, y en tanto la modalidad de promoción de la inversión privada definida sea la establecida en el inciso d) del artículo 2 del referido decreto legislativo, se entiende iniciada su liquidación a partir de la publicación de la Resolución Suprema que ratifique el acuerdo de Proinversión.

- d) Cofide en su calidad de banco de fomento y desarrollo, de segundo piso.
- e) Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, que perciban exclusivamente las rentas de tercera categoría a que se refiere el inciso j) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es que perciban las rentas por los Patrimonios Fideicomitidos de Sociedades Titulizadoras, los Fideicomisos bancarios y los Fondos de Inversión Empresarial, cuando provengan del desarrollo o ejecución de un negocio o empresa.
- f) Las instituciones educativas particulares, excluidas las academias de preparación a que se refiere la Cuarta Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 882 - Ley de Promoción de la Inversión en la Educación.
- g) Las entidades inafectas o exoneradas del Impuesto a la Renta a que se refieren los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como las personas generadoras de rentas de tercera categoría, exoneradas o inafectas del Impuesto a la Renta de manera expresa.
- h) Las empresas públicas que prestan servicios de administración de obras e infraestructura construidas con recursos públicos y que son propietarias de dichos bienes, siempre que estén destinados a la infraestructura eléctrica de zonas rurales y de localidades aisladas y de frontera del país, a que se refiere la Ley N° 27744.

Finalmente, la norma precisa que no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto el patrimonio de los fondos señalados en el artículo 78 del Texto Único Ordenado de la Ley del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-97-EF.

6. ¿CUÁL ES LA BASE IMPONIBLE DEL ITAN?

BASE IMPONIBLE - ITAN 2013:
Activos netos al 31 de diciembre de 2012, según Balance General elaborado en función de la normativa contable y normas de presentación de EE.FF. (+) Agregados (-) deducciones (reguladas en el artículo 5 de la Ley N° 28424)
<hr/> = Activo Neto tributario imponible

Tal y como lo señala el artículo 4 de la Ley N° 28424, para determinar la base imponible los contribuyentes deben considerar el valor de los activos netos consignados en el Estado de Situación Financiera (anteriormente denominado Balance General) al 31 de diciembre de 2012, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la LIR.

Con el Decreto Legislativo N° 976, publicado el 15 de marzo de 2007, se estableció que a partir del 1 de enero de 2009 la alícuota del ITAN a aplicar sobre la base imponible será de 0.40, conforme se indica en el siguiente cuadro:

Base imponible	Alícuota
Hasta S/. 1'000,000	0%
Por el exceso de S/. 1'000,000	0.4%

Dicha posición está respaldada por la R. S. N° 087- 2009/SUNAT que en su numeral 3.1 del artículo 3 señala que a partir del 2009 el monto de ITAN se determinará sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa, según el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago.

¿Cuál es la base imponible que se utiliza en un proceso de reorganización de sociedades o empresas?

El literal c) del artículo 4 del Reglamento del ITAN señala que a efectos de la determinación de la base imponible en el caso de las empresas a que se refiere el segundo párrafo del inciso a) del artículo 3 de la Ley N° 28424, que hubieran participado en un proceso de reorganización entre el 1 de enero del ejercicio y la fecha de vencimiento para la declaración y pago del Impuesto, deberán tener en cuenta lo siguiente:

1. La empresa absorbente o las empresas ya existentes que adquieran bloques patrimoniales de las empresas escindidas, deberán determinar y declarar el Impuesto en función de sus activos netos que figuren en el balance al 31 de diciembre del ejercicio anterior.
2. Las empresas constituidas por efectos de la fusión o las empresas nuevas adquirentes de bloques patrimoniales en un proceso de escisión, presentarán la declaración a que se refiere el numeral anterior consignando como base imponible el importe de cero.

3. El Impuesto que correspondiera a las empresas absorbidas o escindidas por los activos netos de dichas empresas que figuren en el balance al 31 de diciembre del ejercicio anterior, será pagado por la empresa absorbente, empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión, en la proporción de los activos que se les hubiere transferido. A efectos de la declaración y pago de este Impuesto, la empresa absorbente, empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión deberán tener en cuenta lo siguiente:

- a) Presentarán, en la oportunidad de la presentación de la declaración a que se refieren los numerales 1 y 2 del párrafo anterior, los balances al 31 de diciembre del ejercicio anterior, de las empresas cuyo patrimonio o bloques patrimoniales hayan absorbido o adquirido como producto de la reorganización. La presentación de los referidos balances se efectuará en la forma y condiciones que establezca la Sunat.
- b) El Impuesto será pagado en la forma y condiciones que establezca la Sunat.

El Impuesto pagado conforme a los párrafos anteriores se acreditará contra el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de la empresa absorbente, empresa constituida o las empresas que surjan de la escisión, según lo dispuesto por el artículo 8 de la Ley.

7. ¿QUÉ SON LOS ACTIVOS NETOS?

Al no haber definido dicho concepto la Ley N° 28424 ni su Reglamento, a efectos de poder determinar la base imponible del ITAN habrá que recurrir a las normas contables. A nuestro juicio consideramos que resulta imprescindible que dicho concepto se encuentre delimitado en la Ley N° 28424, que da origen al Impuesto, en estricto cumplimiento del principio de Reserva de Ley, lo que según se verifica no se ha cumplido.

Siendo ello así, el párrafo 49 del marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), define el término Activo como: **un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.**

Además el párrafo 56 precisa que no solamente los elementos tangibles como las propiedades, planta y equipo son activos, ya que por ejemplo las patentes y los derechos de autor poseen la cualidad de activos si se espera que produzcan beneficios económicos futuros para la entidad y son, además, controlados por ella.

En igual sentido, en relación con los bienes sujetos a un contrato de arrendamiento financiero, el párrafo 57 del Marco Conceptual anota que: “Al determinar la existencia o no de un activo, el derecho de propiedad no es esencial; así por ejemplo, los terrenos que se disfrutan en régimen de arrendamiento financiero son activos si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener de ellos”.

Por su parte, el *Diccionario de la lengua española* define en su novena acepción el término activo como **“el conjunto de todos los bienes y derechos con valor monetario que son propiedad de una empresa, institución o individuo, y que se reflejan en su contabilidad.**

El Activo Neto Tributario:

Se concitan dudas entre los contribuyentes respecto a la procedencia o no de efectuar los ajustes para dicho Activo Neto a fin de determinar la base imponible del ITAN, denominado Activo Neto Tributario, en tal sentido, consideramos pertinente observar los siguientes pasos, tomando en cuenta la normativa contable respectiva:

- El primer paso para la determinación de la base imponible del ITAN, es obtener el “activo neto tributario”, aludido por el artículo 4 de la Ley N° 28424. Se seguirá un procedimiento de conciliación entre la información contable y tributaria.
- Luego, de ello, debemos determinar “el activo neto tributario imponible”, el cual se obtiene con la aplicación de las deducciones efectuadas con base en lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley N° 28424 (adiciones y deducciones).
- El contribuyente efectuará las correspondientes “adiciones y deducciones” a nivel del balance general, ya que algunos conceptos no serán necesariamente aceptados, pues puede proceder supuestos de deducción en algunos casos, para fines fiscales, recuérdese que lo que se pretende es la obtención de un “activo neto tributario” que puede distar de los “activos netos” vistos desde la perspectiva contable.
- El contribuyente deberá determinar, mediante sus papeles de trabajo, la base imponible sobre la cual se calculará el ITAN.

En resumen:

Para la adecuada determinación de la base imponible del ITAN se ha de realizar lo que denominaremos una “conciliación” entre la información contable y tributaria, consiguiéndose de este modo el “activo neto tributario” (artículo 4 de la Ley N° 28424) y luego de la aplicación de las deducciones a las que hace referencia el artículo 5 de la referida Ley, obtendríamos el “activo neto tributario imponible”.

Posturas:

Respecto a la determinación del Activo Neto se tienen dos posturas:

- i) El Activo Neto se determina en función de las Normas Contables, pero considerando la depreciación y amortización admitida tributariamente, así como otras deducciones permitidas por el artículo 5 de la Ley N° 28424. (Posición de la Sunat).
- ii) El activo Neto obtenido en función de las Normas contables, debe conciliarse con las disposiciones del Impuesto a la Renta, respecto a las provisiones u otros conceptos no admitidos, así como la deducción de la depreciación y amortización admitida tributariamente además de las deducciones del artículo 5 antes precisado.

Del criterio de la Sunat

A continuación, transcribimos las conclusiones vertidas en el Informe N° 232-2009-SUNAT/2B0000 de donde se denota que la Sunat mantiene la primera postura:

1. 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.

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.**

Asimismo, creemos importante resaltar las siguientes citas del análisis del Informe aludido líneas arriba:

“(…) 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.

(…) 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, el valor 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”.

De acuerdo al criterio esbozado por la Sunat, el Activo Neto corresponde a aquel consignado en el Balance General al 31 de diciembre, elaborado en función de normas contables sin efectuar ajustes en su valor, por conceptos que tengan un tratamiento diferenciado en el Impuesto a la Renta, siendo que en el caso de la desvalorización de existencias no admitida para el Impuesto a la Renta y que reduce también el valor del activo no conllevaría una adición a efectos de la base imponible del ITAN.

II. DETERMINACIÓN DEL ITAN. PRINCIPALES ADICIONES Y DEDUCCIONES A REALIZAR PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE DEL ITAN

Como se ha señalado, la base imponible del ITAN no corresponde estrictamente al valor neto contable de los Activos, por lo que se deberá adicionar o deducir el valor de aquellos conceptos que tributariamente califiquen o no como activos. Así, el contribuyente vía papeles de trabajo, efectuará la conciliación correspondiente para determinar la Base Imponible sobre la cual se calculará el ITAN.

1. ¿CUÁLES SON LAS DEDUCCIONES PERMITIDAS A LA BASE IMPONIBLE?

En el artículo 5 de la Ley figuran las deducciones de la base imponible del ITAN, entre las que destacan las siguientes:

- a) Las acciones, participaciones o derechos de capital de otras empresas sujetas al ITAN, excepto las que se encontrarán exoneradas de este. La excepción no es aplicable a las empresas que presten el servicio público de electricidad, de agua potable y de alcantarillado.
- b) El valor de las maquinarias y equipos que no tengan una antigüedad superior a los 3 años. La antigüedad de la maquinaria y equipos se computará desde la fecha del comprobante de pago que acredite la transferencia hecha por su fabricante o la DUA, según sea el caso.

Al respecto, conviene precisar que existe una controversia en cuanto a si la referida deducción comprende a i) toda la cuenta 33 - Inmuebles, maquinaria y equipo; ii) si se restringe únicamente a la subcuenta 33.3 - Maquinarias y equipos de explotación^(*); y, iii) si se refiere a todas las maquinarias y equipos que tenga la empresa como activo fijo, siempre que no excedan los 3 años de antigüedad.

Podemos observar que el *Diccionario de la lengua española* define como máquina al “Conjunto de aparatos combinados para recibir cierta forma de energía y transformarla en otra más adecuada, o para producir un efecto determinado”, y al equipo como “colección de utensilios, instrumentos y aparatos especiales para un fin determinado”.

Ante ello surge la interrogante: ¿por qué se tiene que acudir al Plan Contable General Empresarial para restringir la definición de los términos “maquinaria y equipo” a lo indicado en la subcuenta 33.3 - Maquinarias y equipos de explotación?

Entonces, según dicha restricción todas las maquinarias y equipos considerados como activos fijos del contribuyente, que no cuenten con más de tres años de antigüedad son deducibles para el cálculo del ITAN.

(*) **Nota del Editor:** Precisamos que esta es la posición mayoritaria en la doctrina y de *Contadores & Empresas* sobre el particular.

- c) Encaje exigible y provisiones específicas por riesgo crediticio establecido por la SBS.
- Las empresas de Operaciones Múltiples a que se refiere el literal a) del artículo 16 de la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, deducirán el encaje exigible y las provisiones específicas por riesgo crediticio que la citada Superintendencia establezca, según los porcentajes que corresponda a cada categoría de riesgo, hasta el límite del cien por ciento (100%).
- Para el cálculo del encaje exigible, estas empresas considerarán lo determinado en las circulares del Banco Central de Reserva sobre los saldos de las obligaciones sujetas a encaje al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago. Las provisiones específicas por riesgo crediticio deberán cumplir con los requisitos establecidos en el inciso h) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- d) Las cuentas de existencias y las cuentas por cobrar producto de operaciones de exportación, en el caso de las empresas exportadoras.
- Se aplicará a la cuenta de existencias el coeficiente que se obtenga de dividir el valor de las exportaciones entre el valor de las ventas totales del ejercicio anterior al que corresponda el pago, inclusive las exportaciones. El valor de las exportaciones de la cuenta "Cuentas por cobrar producto de operaciones de exportación", es la parte del saldo de esta cuenta que corresponda al total de ventas efectuadas al exterior pendientes de cobro, al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago.
- e) Las acciones de propiedad del Estado en la Corporación Andina de Fomento (CAF), así como los derechos que se deriven de esa participación y los reajustes del valor de dichas acciones, que reciban en calidad de aporte de capital las entidades financieras del Estado que se dediquen a actividades de fomento y desarrollo.
- f) Los activos que respaldan las reservas matemáticas sobre seguros de vida, en el caso de las empresas de seguros a que se refiere la Ley N° 26702. Asimismo, a efectos de la determinación del Impuesto, las empresas de seguros y de reaseguros tomarán en cuenta el saldo neto de las cuentas corrientes reaseguradoras, deudores y acreedores, de conformidad con las normas que dicte la Superintendencia de Banca y Seguros.
- g) Los inmuebles, museos y colecciones privadas de objetos culturales calificados como patrimonio cultural por el Instituto Nacional de Cultura y regulados por la Ley N° 28296 - Ley General del Patrimonio Cultural de la Nación.
- h) Los bienes entregados en concesión por el Estado de acuerdo al Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al Sector Privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por el Decreto Supremo N° 059-96-PCM y modificatorias que establecen las normas para la promoción de las inversiones privadas en la infraestructura de servicios públicos, que se encuentran afectados a la prestación de servicios públicos, así como las construcciones efectuadas por los concesionarios sobre estos.

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

El contribuyente también cuenta con las deducciones y amortizaciones permitidas por la LIR, de conformidad con el artículo 4 de la Ley N° 28424:

- La depreciación que se encuentre contabilizada, siempre que no exceda anualmente de los siguientes límites: i) 25% por el ganado de trabajo y reproducción, así como redes de pesca; ii) 20% por vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles), hornos en general; iii) 20% por maquinarias y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina; iv) 25% por equipos de procesamiento de datos; v) 10% por otros bienes del activo fijo.
- Las amortizaciones de intangibles de duración limitada que se efectúen proporcionalmente durante cada ejercicio, sin superar los 10 años (conforme al artículo 44 inciso g) de la LIR, y el artículo 25 inciso a) de su reglamento).
- La depreciación acelerada de bienes muebles o inmuebles adquiridos en arrendamiento financiero y que cumplan con los requisitos del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299 (conforme a la modificación introducida por la Ley N° 27394).
- La amortización a partir de la producción mínima obligatoria, de las concesiones mineras, la inversión en prospección y exploración minera que se efectuará durante el plazo de vida probable del depósito tomando en cuenta las reservas probadas y probables (artículo 74 del TUO de la Ley General de Minería).

2. ¿CUÁLES SON LAS ADICIONES A LA BASE IMPONIBLE?

Ninguna de las normas que regulan el ITAN hace referencia a la adición de determinados conceptos a efectos del cálculo de la base imponible. Por ello, a efectos de determinar los activos netos, se tendrá en consideración adicionar a la base patrimonial, la base tributaria, siendo que, cualquier disminución o variación no permitida tributariamente sobre los activos, deberá adicionarse a la base a efectos de cálculo del Impuesto.

Ejemplos de casos en los que procederá la adición:

- En caso de las cuentas de cobranza dudosa cuya deducción fuera aceptada tributariamente serán adicionadas a efectos del cálculo del ITAN.
- Sobre los activos fijos: serán conceptos que se adicionarán, la obsolescencia no sustentada con informe técnico, pérdida de Activos fijos no acreditada, exceso de depreciación por aplicación de porcentajes mayores a los permitidos, disminución por revaluación voluntaria negativa, entre otros.
- Según la NIC 2, las existencias se valuarán al costo o a su valor neto realizable, el que resulte menor. No obstante, dada la precisión del artículo 3 de la R.S. N° 087-2009/SUNAT, al tomar la base del costo histórico, cualquier variación a esta que la disminuya, generará una adición.

A continuación, presentamos un cuadro que detalla los principales conceptos a adicionar o deducir para determinar la base imponible del ITAN. Se toma en cuenta los conceptos que se generan por diferencias entre la normativa contable y tributaria, y las deducciones reguladas en el artículo 5 de la Ley N° 28424:

DETALLE	CONCEPTOS																														
<p>Cuentas por cobrar comerciales - Terceros</p>	<p>Adición:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Castigo de cuentas de cobranza dudosa no admitidas. - Provisión de cobranza dudosa no aceptable por no cumplir con los requisitos establecidos de acuerdo al Reglamento de la LIR (Sustento: NIC 39). <p>Deducción:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Saldo al cierre del ejercicio que corresponde al total de ventas al exterior pendientes de cobro. - Las cuentas por cobrar surgidas de operaciones de exportación (Sustento art. 5, Ley del ITAN): <p>Cuenta 12 Cuentas por cobrar comerciales.</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th rowspan="2" style="background-color: #d3d3d3;">Cta.</th> <th rowspan="2" style="background-color: #d3d3d3;">Denominación</th> <th colspan="2" style="background-color: #d3d3d3;">Monto</th> </tr> <tr> <th style="background-color: #d3d3d3;">US \$</th> <th style="background-color: #d3d3d3;">S/.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>121</td> <td>Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>1212</td> <td>Facturas por cobrar ME(*)</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>12122</td> <td>Facturas por cobrar ME Vtas. Exportadas</td> <td style="text-align: right;">250,455.80</td> <td style="text-align: right;">638,662.29</td> </tr> <tr> <td>123</td> <td>Letras por cobrar</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>1232</td> <td>Letras por cobrar ME</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>12322</td> <td>Letras por cobrar ME Vtas. Exportadas</td> <td style="text-align: right;">54,320.50</td> <td style="text-align: right;">138,517.28</td> </tr> </tbody> </table>	Cta.	Denominación	Monto		US \$	S/.	121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar			1212	Facturas por cobrar ME(*)			12122	Facturas por cobrar ME Vtas. Exportadas	250,455.80	638,662.29	123	Letras por cobrar			1232	Letras por cobrar ME			12322	Letras por cobrar ME Vtas. Exportadas	54,320.50	138,517.28
Cta.	Denominación			Monto																											
		US \$	S/.																												
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar																														
1212	Facturas por cobrar ME(*)																														
12122	Facturas por cobrar ME Vtas. Exportadas	250,455.80	638,662.29																												
123	Letras por cobrar																														
1232	Letras por cobrar ME																														
12322	Letras por cobrar ME Vtas. Exportadas	54,320.50	138,517.28																												
<p>Existencias</p>	<p>Adición:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Provisión por desvalorización de existencias. - Diferencia de cambio imputable al costo del bien, en virtud del literal e) artículo 61 del TUO de la LIR. - Pérdida extraordinaria de bienes por hecho delictuoso que aún no se haya probado judicialmente o aún no se haya demostrado que es inútil ejercitar la acción judicial. <p>Sustento: NIC 2 y 21</p> <p>Deducción:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Diferencia de cambio imputable al costo del bien, en virtud del literal e) artículo 61 del TUO de la LIR (Sustento art. 5, Ley del ITAN). - Saldo de existencias de exportación: Resulta de aplicar el siguiente coeficiente: <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin-top: 10px; text-align: center;"> $\text{Coeficiente} = \frac{\text{Ventas exportadas ejercicio anterior}}{\text{Total ventas ejercicio anterior}}$ </div>																														

(*) ME: Moneda extranjera.

Adiciones y deducciones a la base imponible del ITAN

	Ventas del ejercicio 2012:			
	Cta.	Denominación	S/.	
	70	Ventas		
	702	Productos terminados		
	7021	Productos terminados - Ventas internas	13,564,240.60	
	7022	Productos terminados - Ventas exportadas	8,768,980.00	
		Total	22,333,220.60	
	Determinación del coeficiente:			
	<table border="1" style="margin: auto;"> <tr> <td> $\text{Coeficiente} = \frac{8,768,980.00}{13,564,240.60}$ $\text{Coeficiente} = 0.6464777689$ </td> </tr> </table>			$\text{Coeficiente} = \frac{8,768,980.00}{13,564,240.60}$ $\text{Coeficiente} = 0.6464777689$
	$\text{Coeficiente} = \frac{8,768,980.00}{13,564,240.60}$ $\text{Coeficiente} = 0.6464777689$			
Una vez determinado el coeficiente, pasamos a aplicar el importe de las existencias:				
Detalle de los Inventarios:				
Cta.	Denominación	S/.		
21	Productos terminados	3,560,780.00		
24	Materias primas	720,230.00		
26	Envases y embalajes	900,650.00		
29	Desvalorización de existencias	-5,230.00		
	Saldo	5,176.483.57		
<p>Antes de aplicar el coeficiente al saldo, se le deberá adicionar el importe de S/. 5,230.00, por tratarse de una valuación, no permitida para fines tributarios, razón por la cual, el importe de las existencias ascenderá a S/. 5,181,713.57.</p> <table border="1" style="margin: auto;"> <tr> <td> $\text{Monto de la existencia a deducir} = \text{Importe de la existencia (*) Coeficiente}$ $\text{Monto de la existencia a deducir} = 5,181,713.57 (*) 0.6464777689$ $\text{Monto de la existencia a deducir} = 3,349,862.63$ </td> </tr> </table>			$\text{Monto de la existencia a deducir} = \text{Importe de la existencia (*) Coeficiente}$ $\text{Monto de la existencia a deducir} = 5,181,713.57 (*) 0.6464777689$ $\text{Monto de la existencia a deducir} = 3,349,862.63$	
$\text{Monto de la existencia a deducir} = \text{Importe de la existencia (*) Coeficiente}$ $\text{Monto de la existencia a deducir} = 5,181,713.57 (*) 0.6464777689$ $\text{Monto de la existencia a deducir} = 3,349,862.63$				
Inversiones	<p>Adición:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Menores valores en aplicación del Valor Razonable. Sustento NIC 39. <p>Deducción:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mayores valores en aplicación del Valor Razonable. - Valor de Acciones, Participaciones o Derechos del Capital de otras empresas sujetas al ITAN, no exoneradas. <p>(Sustento art. 5, Ley del ITAN)</p>			

**Inmuebles,
Maquinarias y
Equipo (Neto de
Depreciación)**

Adición:

- Obsolescencia no sustentada con informe técnico.
- Pérdida de Activos fijos no acreditada.
- Diferencia de cambio imputable al costo del activo fijo, en virtud del literal f) artículo 61 del TUO de la LIR.

(Sustento NIC 16 y 21)

Deducciones:

- Diferencia de cambio imputable al costo del activo fijo, en virtud del literal f) artículo 56 del TUO de la LIR.
- Incremento por revaluación voluntaria.
- Depreciación acelerada por Arrendamiento Financiero.
- Depreciación en defecto, sobre porcentajes fijos tributarios.
- Maquinaria y equipo con una antigüedad no mayor de 3 años. (Sustento art. 5, Ley del ITAN):

Inmuebles, Maquinarias y Equipos y Depreciac. Acumulada

Cta.	Denominación	S/.	Deprec.	Valor Neto
331	Terrenos	900,000.00	0.00	900,000.00
332	Edificaciones	2,458,200.00	737,460.00	1,720,740.00
333	Maquin., Eq. de exp.	3,608,376.00	1,443,350.40	2,165,025.60
334	Unidades de Transporte	850,000.00	170,000.00	680,000.00
335	Muebles y Enseres	320,870.00	96,261.00	224,609.00
336	Equipos Diversos	150,980.00	45,294.00	105,686.00
337	Herramientas y Unidades de Reemplazo	85,370.00	0.00	85,370.00
338	Unidades por Recibir	160,500.00	0.00	160,500.00
		8,534,296.00	2,492,365.40	6,041,930.60

Se puede apreciar la existencia de activos fijos que han sido adquiridos en los últimos tres (3) años. No comprende bienes como terrenos ni vehículos.

Entonces, se tendría el siguiente importe a deducir:

Cta.	Denominación	S/.	Deprec.	Valor Neto
333	Maquin., Eq. de exp.	500,000.00	200,000.00	300,000.00
337	Herramientas y Unidades de Reemplazo	45,000.00	0.00	45,000.00
338	Unidades por Recibir	160,500.00	0.00	160,500.00
		705,500.00	200,000.00	505,500.00

En consecuencia, el importe a deducir ascendería a S/. 505,500.00.

Adiciones y deducciones a la base imponible del ITAN

Intangibles	Adición: <ul style="list-style-type: none">- Amortización de intangibles aportados o recibidos a título gratuito.- Gastos preoperativos que la empresa hubiera optado por amortizar dentro del plazo de 10 años.- Amortización de intangibles, deducibles tributariamente como gasto en un solo ejercicio. Deducción: <ul style="list-style-type: none">- Amortización de Gastos Preoperativos.- Importe de los activos intangibles considerados como gasto en un solo ejercicio.
Cargas diferidas	Deducción: <ul style="list-style-type: none">- Activo tributario diferido (determinado según NIC 12).

CASOS PRÁCTICOS

- a) La entidad INVERSIONES EXITOSAS SAC ha iniciado operaciones a mediados del ejercicio 2012 y sus activos netos al 31 de diciembre de dicho año superan ampliamente el millón de nuevos soles, razón por la cual se encuentra afecta al ITAN. En ese sentido, nos consultan cuánto y cómo debe pagar dicho Impuesto.

Solución:

Recordemos que el Impuesto se aplica sobre los Activos Netos al 31 de diciembre del año anterior, siendo que la Base Imponible del Impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el Balance General, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, conforme lo hemos señalado anteriormente, para determinar la “base imponible tributaria” sobre el cual se calculará el Impuesto, es necesario efectuar ciertas adiciones y deducciones al valor contable de los activos, que se originan por diferencias entre el tratamiento contable y tributario de los activos, así como por las deducciones específicas a la base imponible del ITAN que se encuentran reguladas en el artículo 5 de la Ley del ITAN.

Teniendo en cuenta ello, a efectos de calcular el importe que INVERSIONES EXITOSAS SAC deberá asumir por concepto de ITAN, a continuación procederemos a revisar el rubro Activo consignado en el Estado de Situación Financiera (anteriormente denominado Balance General) al 31 de diciembre 2012 de la Entidad, para posteriormente efectuar las adiciones y deducciones correspondientes.

INVERSIONES EXITOSAS SAC	
ACTIVO AL 31 DE DICIEMBRE 2012	
Activo Corriente	
Caja y bancos	900,000.00
Cuentas por cobrar comerciales neto de estimación de cobranza dudosa	2'586,500.00
Cuentas por cobrar al personal, a los accionistas (socios), directores y gerentes	25,000.00
Cuentas por cobrar diversas(*)	10,000.00
Servicios y otros contratados por anticipado	7,000.00
Existencias	3'100,600.00
Total Activo Corriente	6'629,100.00
Activo no Corriente	
Inversiones	200,000.00
Inmuebles, maquinarias y equipo	3'000,000.00
Intangibles	99,000.00
Activo diferido	65,600.00
Depreciación, amortización y agotamiento acumulados	(1'465,274.00)
Total Activo no Corriente	1'899,326.00
Total Activo Neto	8'528,426.00
(*) Incluye saldo a favor del IGV.	

Adicionalmente se nos ha señalado lo siguiente:

- El saldo de las cuentas por cobrar comerciales se encuentra compuesto:

Descripción	S/.
Facturas por cobrar ventas nacionales	1'000,000
Facturas por cobrar Exportaciones	805,200
Letras por cobrar ventas nacionales	385,000
Letras por cobrar Exportaciones	420,080
Estimación de Cobranza Dudosa aceptada a efectos del Impuesto a la Renta y vinculada a ventas nacionales	(23,780)
Cuentas por cobrar comerciales (neto)	2'586,500

- El valor de las exportaciones en el ejercicio 2012 ascendió a 4'850,000 y el valor de las ventas internas del ejercicio ascendió a S/. 12'600,000.
- El saldo de existencias se presenta neto de una provisión por desvalorización no admitida por un monto de S/. 83,000.
- La empresa ha adquirido en los últimos 3 años, maquinaria y equipos por un valor de S/. 230,000, cuya depreciación acumulada al 31/12/2012 ascendió a S/. 55,000. Se tiene conocimiento que la adquisición se efectuó al fabricante de este.

(*) **Nota del Editor:** Sobre la incidencia de las provisiones por deudas incobrables, recomendamos revisar el informe N° 232-2009-SUNAT/2B0000, de fecha 02/12/2009.

Adiciones y deducciones a la base imponible del ITAN

- La empresa dio de baja un activo fijo obsoleto por un valor neto de S/. 63,000 y un activo por un valor neto de S/. 35,000 por haber sido sustraído, sin embargo la empresa no cuenta con un informe técnico que sustente dicha obsolescencia, ni tampoco sentencia judicial que acredite la sustracción del activo.
- Las inversiones corresponden a acciones en empresas domiciliadas que se encuentran afectas al ITAN.
- La amortización de los intangibles aportados asciende a S/. 10,000.
- Dentro del costo del activo fijo en construcción se incluyen intereses por financiamiento en un monto de S/. 12,800.

Teniendo en cuenta ello, a continuación efectuaremos las adiciones y deducciones correspondientes:

- **Adiciones a la Base Imponible:**

Resulta necesario efectuar adiciones que se originan por diferencias entre el tratamiento contable y tributario de los activos, razón por la cual efectuaremos las siguientes adiciones:

Adición	S/.
Provisión por desvalorización no admitida	83,000
Obsolescencia de activo fijo no sustentado en informe técnico	63,000
Pérdida extraordinaria por hecho delictuoso no acreditado judicialmente	35,000
Amortización de intangibles aportados	10,000
Total adiciones	191,000

- **Deducciones a la Base Imponible:**

- **Inversiones:**

De conformidad con el inciso a) del artículo 5 de la Ley del ITAN, no se considerará en la base imponible del Impuesto, entre otros, a las acciones, participaciones o derechos de capital de otras empresas sujetas al Impuesto, excepto las que se encontraran exoneradas de este. Teniendo en cuenta ello, la empresa deberá deducir de la base imponible del ITAN el siguiente importe:

Descripción de la Deducción	Base legal	S/.
Las inversiones que corresponden a acciones en empresas domiciliadas, afectas al ITAN	Inc. a) del art. 5 de la Ley del ITAN	200,000
Total		200,000

- **Inmuebles, maquinaria y equipo:**

De conformidad con el inciso b) del artículo 5 de la Ley del ITAN, se deducirá de la base imponible del Impuesto, entre otros, el valor de las maquinarias y equipos que

no tengan una antigüedad superior a los 3 años. Dicha antigüedad se computará desde la fecha del comprobante de pago que acredite la transferencia hecha por su fabricante o de la DUA, según sea el caso, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso b) del artículo 4 del Reglamento de la Ley del ITAN.

Teniendo en cuenta ello, la empresa deberá deducir de la base imponible del ITAN el importe de la maquinaria y equipo que tenga una antigüedad menor a 3 años:

Descripción de la Deducción	Base legal	Transferencia hecha por su fabricante o de la DUA	S/.
Maquinarias y equipos que no tengan una antigüedad superior a los 3 años	Inc. b) del art. 5 de la Ley del ITAN	Julio 2010	75,000
		Enero 2011	70,000
		Marzo 2012	85,000
		Depreciación acumulada	55,000
Total de la Deducción			175,000

- **Existencias orientadas a actividades de Exportación:**

Como se recordará, el inciso d) del artículo 5 de la Ley del ITAN establece como una deducción de la base imponible del ITAN a las Cuentas de Existencias, en el caso de empresas exportadoras. Para tal efecto, la norma señala que se debe aplicar a la Cuenta de Existencias, el coeficiente que se obtenga de dividir el valor de las exportaciones entre el valor de las ventas totales del ejercicio anterior al que corresponda el pago, inclusive las exportaciones.

Teniendo en cuenta ello, a continuación determinaremos el importe a deducir por este concepto, para lo cual:

- Primero identificaremos las ventas nacionales y las de exportación:

Descripción	S/.
Ventas Nacionales	12'600,000
Ventas de Exportación	4'850,000
Total de ventas	17'450,000

- Posteriormente, debemos determinar el coeficiente que se aplicará a las Cuentas de Existencias:

Coeficiente:	$\frac{\text{Ventas de Exportación}}{\text{Total de ventas}} = \frac{4'850,000}{17'450,000} = 0.3779$
---------------------	---

- Al saldo de existencias registrado en el Balance se le debe adicionar la provisión por Desvalorización de Existencias, debido a que esta no ha sido admitida a efectos del Impuesto a la Renta.

Adiciones y deducciones a la base imponible del ITAN

Saldo de existencias	=	Saldo de existencias según Balance	+	Provisión por desvalorización no aceptada
Saldo de existencias	=	3'100,600	+	83,000
Saldo de existencias	=	3'183,600		

- Finalmente, las existencias a deducir se determinarán aplicando el coeficiente al saldo de existencias:

Existencias a deducir	=	Saldo de existencias (*)		Coeficiente
Existencias a deducir	=	3'183,600	(*)	0.3779
Existencias a deducir	=	1'203,082.44		

- Cuentas por cobrar producto de operaciones de exportación:

De conformidad con el inciso d) del artículo 5 de la Ley N° 28424 se establece como una deducción de la base imponible del ITAN a las cuentas por cobrar producto de operaciones de exportación.

Teniendo en cuenta ello, se deberá deducir de la base imponible del ITAN las cuentas por cobrar producto de operaciones de exportación registradas en el Balance. En consecuencia, el importe de la deducción ascendería a:

Descripción	S/.
Facturas por cobrar Exportaciones	305,500
Letras por cobrar Exportaciones	343,000
Total deducción	648,500

• Determinación de la Base Imponible:

De acuerdo al Balance General al 31/12/2012 de la empresa INVERSIONES EXITO-SAS SAC, se procederá a realizar una conciliación vía papeles de trabajo a efectos de realizar las deducciones previstas en el artículo 5 de la Ley N° 28424, así como efectuar las adiciones y deducciones de aquellos conceptos que surgen en virtud de la normativa contable, pero que tributariamente tienen un tratamiento diferenciado.

INVERSIONES EXITOSAS SAC	
ACTIVO AL 31 DE DICIEMBRE 2012	
Activo Neto según Balance General	8'528,426.00
Adiciones (S/. 191,000.00)	
Provisión por desvalorización de existencias no admitidas	83,000.00
Obsolescencia de activo fijo no sustentado en informe técnico	63,000.00
Pérdida extraordinaria por hecho delictuoso no acreditado judicialmente	35,000.00
Amortización de intangibles aportados	10,000.00
Deducciones (S/. 2,226,582.44)	
Inversiones que corresponden a acciones en empresas domiciliadas que se encuentran afectas al ITAN	200,000.00
Inmuebles, maquinarias y equipos que no tengan una antigüedad superior a los 3 años	175,000.00
Existencias orientadas a actividades de Exportación	1'203,082.44
Cuentas por Cobrar producto de operaciones de exportación	648,500.00
Total Base Imponible	6,492,843.56

• **Determinación del ITAN:**

Base Imponible S/.	Alícuota	ITAN por pagar S/. (Base imponible (*) alícuota)
Hasta S/. 1'000,000.00	0%	0.00
Por el exceso: S/. 5'802,750.45	0.4%	23,211.00
Total		23,211.00

La empresa INVERSIONES EXITOSAS SAC deberá abonar al fisco el importe de S/. 23,211.00 por concepto de ITAN correspondiente al ejercicio 2013, para lo cual deberá presentar la Declaración Jurada del ITAN a través del PDT N° 648, al vencimiento del periodo tributario marzo en función de su último dígito de su RUC. Asimismo, la empresa podrá optar por realizar el pago del referido impuesto al contado o en forma fraccionada en 8 cuotas.

3. ¿CÓMO SE DETERMINA EL ITAN PARA LAS EMPRESAS QUE PARTICIPAN EN UNA REORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES?

En principio, vale indicar que la definición de reorganización de sociedades del Impuesto a la Renta es aplicable a la hora de determinar el ITAN. En efecto, según lo dispuesto en el literal b) del artículo 3 del Reglamento del ITAN, se tomará la definición de “reorganización de sociedades” contenida en el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, sobre la base de lo dispuesto por el artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 087-2009/SUNAT se determina que son aplicables de manera supletoria las disposiciones contenidas en las Resoluciones de Superintendencia N°s 071-2005/SUNAT y 088-2005/SUNAT, estas serán de aplicación para la elaboración y presentación de la declaración y pago del ITAN, en tanto no contravenga lo dispuesto por la Resolución N° 087-2009/SUNAT.

Siendo ello así, citamos lo prescrito en el artículo 14 de la Resolución de Superintendencia N° 071-2005/SUNAT:

“Las empresas a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia N° 071-2005/SUNAT (deben concordarse con lo señalado en el los literales a) y b) del artículo 8 de la Resolución de Superintendencia N° 087-2009/SUNAT) determinarán el ITAN **con base en el total de los activos netos que figuran en el balance al 31 de diciembre del ejercicio anterior de cada una de las empresas absorbidas o escindidas.**

El ITAN que corresponda a las referidas empresas absorbidas o escindidas será pagado por las empresas absorbentes, constituidas o que surjan de la escisión, en la proporción de los activos que se les hubiere transferido”.

III. DECLARACIÓN JURADA Y PAGO DEL ITAN 2013

A continuación, abordaremos las reglas aplicables para la presentación de la Declaración Jurada Anual del ITAN y su pago, establecidas por las Resoluciones de Superintendencia N°s 87-2009/SUNAT, 88-2005/SUNAT y 71-2005/SUNAT. Vale precisar que las disposiciones de las dos últimas resoluciones son aplicables siempre que no contravengan la Resolución de Superintendencia N° 87-2009/SUNAT.

1. ¿CUÁNDO Y CÓMO SE DECLARA Y PAGA EL ITAN?

De acuerdo a lo establecido en el artículo 7 de la Ley N° 28424, los contribuyentes del Impuesto estarán obligados a efectuar la declaración jurada dentro de los 12 primeros días hábiles del mes de abril del ejercicio al que corresponde al pago.

No obstante, mediante el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 071-2005/SUNAT, se regula que:

- La presentación de la declaración jurada anual del ITAN y el pago al contado o el de la primera cuota, se efectuará en los plazos previstos para la declaración y pago de tributos de liquidación mensual, correspondiente al periodo marzo del ejercicio al que corresponda el pago que se produce en el mes de abril, según último dígito del número de RUC, ello en virtud de la facultad de la Sunat de establecer las condiciones, forma, lugar y plazos de la declaración y pago del ITAN.

La declaración jurada y el pago al contado o primera cuota del ITAN, se realizará a través del PDT ITAN - Formulario Virtual N° 648.

Por ejemplo para la Declaración correspondiente al presente ejercicio 2013 ha establecido:

Las fechas de vencimiento para la recepción de las Declaraciones del Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN 2013:

ITAN	FECHA DE VENCIMIENTO SEGÚN EL ÚLTIMO DÍGITO DEL RUC										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	BUENOS CONTRIBUYENTES
	0, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 9										
	10 Abril 2013	11 Abril 2013	12 Abril 2013	15 Abril 2013	16 Abril 2013	17 Abril 2013	18 Abril 2013	19 Abril 2013	8 Abril 2013	9 Abril 2013	22 Abril 2013

Adiciones y deducciones a la base imponible del ITAN

El Impuesto se declara mediante el PDT ITAN - Formulario Virtual N° 648:

- En el PDT ITAN - Formulario Virtual N° 648 se debe ingresar a la pestaña Declaración y posteriormente a “Nueva”:



- Posteriormente se abrirá una nueva ventana, donde deberá ingresar al rubro “Identificación”:

Identificación	Reorganización de Sociedades	Determinación Base Imponible	Determinación de la Degrada	Información Complementaria
Datos básicos del Contribuyente				
RUC: 20292961031		Razón Social: TRANSPORTES KEVIN EIRL		
Teléfono: 4556789		Ejercicio: 2013		
Obligación de efectuar ajuste por inflación (Al 31/12/2004, se encontraba obligado a efectuar ajustes por inflación de acuerdo con el D. Leg. N° 797?) <input type="radio"/> Sí <input checked="" type="radio"/> No		Acogimiento de la opción de acreditación ¿Usted ha presentado el Anexo aprobado con el reglamento del ITAN? <input type="radio"/> Sí <input checked="" type="radio"/> No		
Reorganización de sociedades ¿Usted ha participado en un proceso de reorganización de sociedades entre el 01/01/2013 y la fecha de presentación de esta declaración? <input type="radio"/> Sí <input checked="" type="radio"/> No		Tipo de reorganización [Dropdown menu]		
Cooperativas ¿Es una cooperativa y goza de inafectación o exoneración parcial del Impuesto a la Renta relativas a rentas obtenidas por operaciones propias de su actividad? <input type="radio"/> Sí <input checked="" type="radio"/> No		Rectificación ¿La presente declaración rectifica o sustituye a otra? <input type="radio"/> Sí <input checked="" type="radio"/> No		
<small>Asegure los impuestos en serenos para no considerarse débil.</small>				
<input type="button" value="Validar"/> <input type="button" value="Grabar"/> <input type="button" value="Salir"/>				

IMPORTANTE: Los contribuyentes obligados a tributar en el exterior por rentas de fuente peruana podrán optar por utilizar contra el ITAN, hasta el límite de este, el monto efectivamente pagado por concepto de pagos a cuenta del IR correspondiente al periodo del mes de marzo y siguientes de cada ejercicio, en la medida que el pago del ITAN sea realizado en forma fraccionada. Dichos contribuyentes, tendrán la obligación de presentar un **anexo conjuntamente con la presentación de la Declaración Jurada**, según formato aprobado por la citada norma. Estos contribuyentes no podrán utilizar, el ITAN como crédito contra el IR. Los pagos a cuenta del IR acreditados contra el ITAN constituirán crédito sin derecho a devolución contra el IR del ejercicio gravable. (Artículo 8 de la Ley N° 28424 y el artículo 12 de su Reglamento).

CONTADORES & EMPRESAS

- Si la Entidad ha participado en un proceso de Reorganización de Sociedades, se deberá ingresar al rubro “Reorganización de Sociedades” y consignar la información solicitada. Caso contrario, se deberá ingresar directamente al rubro “Determinación Base Imponible”:

648 Impuesto Temporal a los Activos Netos

Identificación	Reorganización de Sociedades	Determinación Base Imponible	Determinación de la Deuda	Información Complementaria
Base imponible al 31/12/2012		101		8,528,426
Adiciones		104		191,000
Deducciones		105		(2,226,582)
Total base imponible al 31/12/2012		108		6,492,844
Base Imponible actualizada al 31/03/2013		109		6,492,844

Anotar los importes en sueros solos sin considerar céntimos.

Validar Grabar Salir

- Como se podrá observar, en primer lugar, se deberá consignar la base imponible constituida por el valor de los Activos Netos al 31 de diciembre de 2012, según Balance General elaborado en función de la normativa contable y normas de presentación de los EE. FF. Asimismo, se deberá ingresar el importe total de las adiciones y deducciones. En este último caso, el PDT requiere que se ingrese el detalle de estas, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley del ITAN:

Asistente de Cálculo de Casilla 105

Tipo de Deducción	Monto
Acciones, participaciones o derechos de capital de otras empresas sujetas al ITAN excepto las exoneradas. Inciso a) del artículo 5° de la Ley 28424	200000
Móviles y equipos que no tengan una antigüedad superior a los tres (3) años. Inciso b) del artículo 5° de la Ley 28424	175,000
Exceje exigible y provisiones específicas por riesgo crediticio establecido por la SBS. Inciso c) del artículo 5° de la Ley 28424	
Cuentas de existencias y cuentas por cobrar producto de operaciones de exportación de empresas exportadoras. Inciso d) del artículo 5° de la Ley 28424	1,851,582
Las acciones así como los derechos y reajustes de dichas acciones de propiedad del Estado en la CAT. Inciso e) del artículo 5° de la Ley 28424	
Activos que respaldan reservas matemáticas sobre seguros de vida en el caso de las empresas de seguros a que se refiere la Ley 26702. Inciso f) del artículo 5° de la Ley 28424	
Ensamblajes, museos y colecciones privadas de objetos culturales calificados como patrimonio cultural por el INPC. Inciso g) del artículo 5° de la Ley 28424	
Los bienes entregados en custodia por el Estado que se encuentran afectos a la prestación de servicios públicos así como las construcciones electrodos por los concesionarios sobre los mismos. Inciso h) del artículo 5° de la Ley 28424	
Las acciones, participaciones o derechos de capital de empresas con Coeserjo que hubieran establecido las normas del Impuesto Mínimo a la Renta, excepto las exoneradas de este impuesto. Inciso i) del artículo 5° de la Ley 28424	
Mayor valor determinado por la revaluación voluntaria de activos electrodos bajo el régimen de los establecido en el Inciso 2) del artículo 104° de la Ley de rentas. Inciso j) del artículo 5° de la Ley 28424	
Otros	
Total Deducciones :	2,226,582

Aceptar Cancelar

Adiciones y deducciones a la base imponible del ITAN

- Posteriormente se deberá ingresar al rubro “Determinación de la Deuda”, en el cual se aprecia que el propio PDT ITAN - Formulario Virtual N° 648 calcula el impuesto en la casilla 139. En la casilla 160 se podrá optar por colocar “1” para efectuar el pago al contado o el “2” para efectuar el pago en forma fraccionada.
- De optarse por la opción “1” el detalle de la ventana será como sigue:

8 Impuesto Temporal a los Activos Netos				
Identificación	Reorganización de Sociedades	Determinación Base Imponible	Determinación de la Deuda	Información Complementaria
Base imponible al 31/12/2012			113	6,492,844
ITAN (según escala)			114	21,971
ITAN de empresas absorbidas o escindidas			115	
ITAN a pagar			139	21,971
Modalidad de pago (1: Contado 2: Fraccionado en 9 cuotas)			160	1
Pago al contado o monto de la 1ra. cuota			161	21,971
Compensación del saldo a favor del exportador			142	
Crédito por pago a cuenta del Impuesto a la Renta pagado			143	
Pagos previos			144	
Interés moratorio			145	
Saldo definitivo a pagar			146	21,971
IMPORTE A PAGAR			180	21971
Forma de Pago				
Importe Total a Pagar : 21971				
<input checked="" type="radio"/> Efectivo				
<input type="radio"/> Cheque Banco : <input type="text"/> Nro. de Cheque : <input type="text"/>				

Notar los importes en nuevos pesos sin considerarse céntimos.

- De optarse por la opción “2” el detalle de la ventana será como sigue:

48 Impuesto Temporal a los Activos Netos				
Identificación	Reorganización de Sociedades	Determinación Base Imponible	Determinación de la Deuda	Información Complementaria
Base imponible al 31/12/2012			113	6,492,844
ITAN (según escala)			114	21,971
ITAN de empresas absorbidas o escindidas			115	
ITAN a pagar			139	21,971
Modalidad de pago (1: Contado 2: Fraccionado en 9 cuotas)			160	2
Pago al contado o monto de la 1ra. cuota			161	2,441
Compensación del saldo a favor del exportador			142	
Crédito por pago a cuenta del Impuesto a la Renta pagado			143	
Pagos previos			144	
Interés moratorio			145	
Saldo definitivo a pagar			146	2,441
IMPORTE A PAGAR			180	2441
Forma de Pago				
Importe Total a Pagar : 2441				
<input checked="" type="radio"/> Efectivo				
<input type="radio"/> Cheque Banco : <input type="text"/> Nro. de Cheque : <input type="text"/>				

Notar los importes en nuevos pesos sin considerarse céntimos.

- Finalmente, se deberá ingresar al rubro “Información Complementaria”, donde se deberá ingresar los datos del representante legal acreditado en la ficha RUC de la Sunat, así como los datos del contador responsable de la preparación de la información:

Están exceptuados de presentar declaración jurada los sujetos siguientes:

- Los sujetos del ITAN cuyo monto total de activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior, sin considerar las deducciones admitidas, no supere el importe de S/. 1'000,000.
- Los sujetos exonerados del ITAN, establecidos en el artículo 3 de la Ley N° 28424.

¿Es posible pagar el ITAN en cuotas?

El pago, el ITAN podrá ser pagado al **contado** o en **nueve (9) cuotas mensuales iguales**, de la siguiente manera:

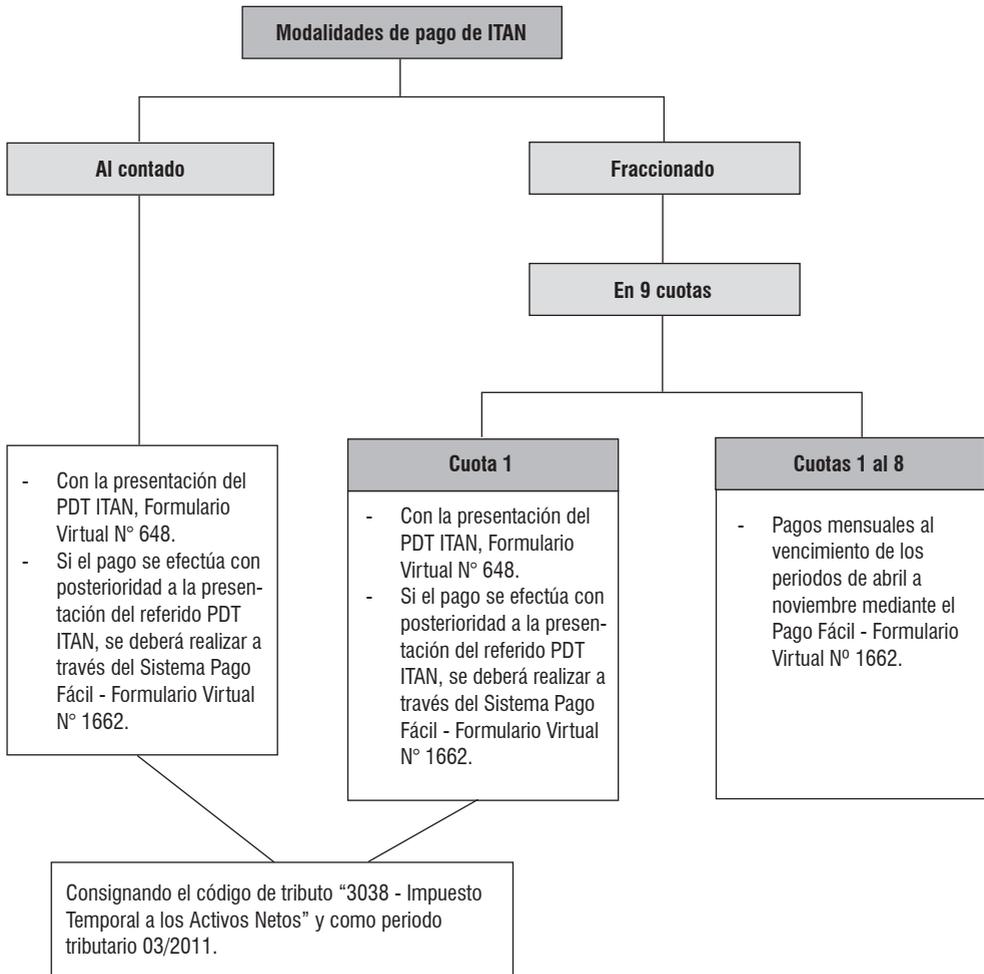
Cronograma de pago en cuotas ITAN 2013

N° de Cuota	Período tributario
Primera	03/2013(*)
Segunda	04/2013
Tercera	05/2013
Cuarta	06/2013
Quinta	07/2013
Sexta	08/2013
Séptima	09/2013
Octava	10/2013
Novena	11/2013

(*) Se paga conjuntamente con la presentación de la Declaración Jurada del ITAN - Formulario Virtual PDT N° 648.

Adiciones y deducciones a la base imponible del ITAN

Entonces, con respecto a las formas de pago, el ITAN podrá ser pagado de acuerdo a una de las siguientes modalidades:



Además deberá tomarse en cuenta lo siguiente:

- Una vez presentada la Declaración Jurada Anual ya no se podrá modificar a la modalidad fraccionada.
- Si se opta por el pago en cuotas, el monto total del ITAN se dividirá en nueve (9) cuotas mensuales iguales, cada una de las cuales no podrá ser menor a S/. 1.00 (un nuevo sol y 00/100).

CONTADORES & EMPRESAS

- Si el pago al contado o de la primera cuota se efectúa con posterioridad a la presentación del PDT ITAN - Formulario Virtual N° 648, se deberá realizar a través del Sistema Pago Fácil - Formulario Virtual N° 1662 a través de la dirección: www.sunat.gob.pe, consignando el código de tributo "3038 - Impuesto Temporal a los Activos Netos" y como periodo tributario el 03/2012.
- El pago de las ocho (8) cuotas restantes se realizará también mediante el Sistema Pago Fácil - Formulario Virtual N° 1662, para lo cual el pago podrá realizarse en efectivo o cheque, consignando como código de tributo "3038 - IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS". El periodo tributario será el señalado en el cuadro cronograma de pago en cuotas ilustrado en la página 30.
- Se podrá pagar también a través de documentos valorados o notas de crédito negociable, utilizando las boletas de pago N° 1052 o 1252, según corresponda.

Formulario 1662 Guía de Pagos Varios

SÓLO PARA SER USADO COMO BORRADOR

GUÍA PARA PAGOS VARIOS

Utilice esta guía sólo si es **MEDIANO O PEQUEÑO CONTRIBUYENTE**



MARQUE LO QUE DESEA PAGAR:

- TRIBUTOS** (incluye ÓRDENES DE PAGO Y RESOLUCIONES)
- MULTAS** (incluidas las del Nuevo Régimen Único Simplificado)
- COSTAS Y GASTOS ADMINISTRATIVOS**
- FRACCIONAMIENTOS** (ART. 36° CÓDIGO TRIBUTARIO, D.LEG. 848, PERT, PERTA, REFT, SEAP, RESIT)

DATOS NECESARIOS PARA REALIZAR EL PAGO EN TODOS LOS CASOS

NÚMERORUC

PERÍODO TRIBUTARIO

Mes	Año
03	2013

CÓDIGO DE TRIBUTO, CONCEPTO O MULTA
(ver tabla al dorso)

IMPORTE A PAGAR SIN DECIMALES

IMPORTANTE:

1. Si realiza pago por **MULTAS** verifique si debe consignar adicionalmente información en el rubro **Tributo Asociado a la Multa** (ver tabla al dorso).
2. **SÓLO** si realiza pago por fracc. Art. 36° Código Tributario, costas o gastos, indique el número de documento.

DATOS ADICIONALES POR TIPO DE PAGO

TRIBUTO ASOCIADO A LA MULTA

CÓDIGO DE TRIBUTO ASOCIADO
(ver tabla al dorso)

Consigne información en este rubro sólo si el código de la multa corresponde a cualquiera de los siguientes: 6041; 6441; 6051; 6451; 6061; 6461; 6064; 6464; 6071; 6471; 6072; 6472; 6089; 6489; 6091; 6491; 6111; 6411 ó 6113.

NÚMERO DE DOCUMENTO

NÚMERO DE DOCUMENTO

Consigne el **NÚMERO DE DOCUMENTO** si efectúa pagos por alguno de los siguientes códigos o conceptos:

- **FRACC. ART. 36° DEL C. T.** (8021; 5216; 5315 ó 5031) consigne el Número de Resolución que aprueba el Fraccionamiento.
- **COSTAS** (5224; 8061 ó 8063) consigne el Nro Expediente de Cobranza Coactiva.
- **GASTOS** (Código de tributo 5225; 8062; 8064 ó 8091); Número Resolución.

VER TABLA DE CÓDIGOS DE TRIBUTOS DE USO FRECUENTE AL DORSO

2. ¿Y EN LOS CASOS DE REORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES O EMPRESAS, CÓMO SE DECLARA Y PAGA?

Las empresas que hubieran participado en un proceso de reorganización empresarial entre el 1 de enero de cada ejercicio gravable y la fecha de vencimiento para la declaración y pago del ITAN, y que hubieran iniciado operaciones con anterioridad al 1 de enero de dicho ejercicio, están obligadas a efectuar la declaración y pago del ITAN, de acuerdo a lo siguiente:

a) Empresas absorbentes o empresas ya existentes que adquieran bloques patrimoniales de las empresas que se extingan como consecuencia de una escisión:

a.1) **Por sus propios activos**, deberán determinar y declarar el ITAN por los activos netos que figuren en su balance al 31 de diciembre del ejercicio anterior

a.2) **Por los activos de las empresas absorbidas o escindidas**, deberán consignar, en el rubro referido a “Reorganización de Sociedades”, contenido en el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648, la información solicitada sobre cada una de las empresas cuyo patrimonio o bloques patrimoniales hayan absorbido o adquirido como producto de la reorganización, y respecto de las cuales el monto total de activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior determinado conforme a lo dispuesto en el numeral 3.1 del artículo 3, de manera individual, exceda el importe de cinco millones de nuevos soles (S/. 5,000,000.00).

En el mencionado rubro se informará sobre la base imponible al 31 de diciembre del ejercicio anterior –ajustada y actualizada, de ser el caso– y la determinación del ITAN a cargo de las empresas antes señaladas. La presentación de esta información implica el cumplimiento de la obligación contenida en el literal a) del segundo párrafo del inciso c) del artículo 4 del Reglamento, referida a la presentación de los balances.

El pago del ITAN que corresponda a dichas empresas absorbentes o empresas ya existentes que adquieran bloques patrimoniales de las empresas que se extingan como consecuencia de una escisión, optarán por el pago fraccionado, el pago de las cuotas segunda a novena que correspondan al ITAN a que se refieren los literales a.1) y a.2) del presente inciso, en su caso, será realizado en forma consolidada mediante el Sistema pago Fácil - Formulario Virtual N° 1662.

b) Empresas constituidas por efectos de la fusión o las empresas nuevas adquirentes de bloques patrimoniales de otra empresa extinguida en un proceso de escisión:

b.1) **Por sus propios activos**, presentarán el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648, consignando como base imponible el importe cero.

b.2) **Por los activos de las empresas absorbidas o escindidas**, se aplicarán las reglas previstas en el literal a.2) del inciso anterior.

3. ¿QUÉ SUCEDE SI NO DECLARO Y PAGO EL ITAN?

Al ser la declaración del ITAN una declaración de tipo determinativa del Impuesto, el no pago implicaría la configuración de la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario:

“1. No presentar las declaraciones que contienen la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos”.

Cuya sanción es la multa equivalente a 1 UIT (S/. 3,700.00), la que puede ser acogida al Régimen de Gradualidad de las Sanciones establecido mediante Resolución de Superintendencia N° 63-2007/SUNAT, siempre que se cumpla con subsanar la infracción presentando la declaración jurada omitida, hasta con el 90% previa cancelación total de la multa rebajada si se subsana voluntariamente.

Por otro lado, si no se cumple con el pago del ITAN determinado vía la declaración jurada anual, en el periodo correspondiente, entonces de conformidad con el artículo 33 del Código Tributario, devengarán los intereses moratorios correspondientes, hasta la fecha del pago inclusive. La TIM vigente al ejercicio 2013 es 1.2% mensual.

Valga precisar que la Sunat puede detectar la omisión del pago y en virtud de lo señalado en el artículo 78 del Código Tributario, emitir al deudor una Orden de Pago exigiendo la cancelación de la deuda tributaria autoliquidada en el DJ anual más los intereses devengados. De no ser cancelada en el plazo indicado por la Orden de Pago, la deuda se convierte en exigible coactivamente, conforme el artículo 115 del mismo Código, pudiendo interponer la Sunat medidas de cobranza coactiva para garantizar el cobro de la deuda tributaria.

IV. APLICACIÓN DEL ITAN COMO CRÉDITO

1. ¿PUEDO APLICAR EL ITAN COMO CRÉDITO?

De acuerdo a lo indicado por el artículo 8 de la Ley N° 28424, el monto efectivamente pagado del ITAN podrá utilizarse como crédito siguiendo el orden de prelación correspondiente:

1.1. Contra los pagos a cuenta del IR

En primer lugar se podrá utilizar contra los pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta de los periodos tributarios de marzo hasta diciembre de 2013, y siempre que el ITAN sea acreditado hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta. Es preciso, señalar que conforme a lo establecido en el inciso c) del artículo 9 del Decreto Supremo N° 025-2005-EF, no es posible utilizar como crédito, aquellos intereses moratorios pagados por la extemporaneidad en el pago del ITAN.

Según lo previsto en el artículo 14 del Decreto Supremo N° 025-2005-EF, Reglamento de la ley del ITAN, la aplicación de los pagos se efectúa de la siguiente forma:

Mes de pago del ITAN	Se aplica contra el pago a cuenta del IR correspondiente a los siguientes periodos tributarios:
Abril 2013	Desde marzo a diciembre
Mayo 2013	Desde abril a diciembre
Junio 2013	Desde mayo a diciembre
Julio 2013	Desde junio a diciembre
Agosto 2013	Desde julio a diciembre
Setiembre 2013	Desde agosto a diciembre
Octubre 2013	Desde setiembre a diciembre
Noviembre 2013	Desde octubre a diciembre
Diciembre 2013	Noviembre y diciembre

1.2. Contra el pago de regularización del IR

Solo se podrá utilizar como crédito, el ITAN pagado total o parcialmente dentro del plazo de presentación o vencimiento de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio, al cual corresponde el pago del ITAN.

Es importante resaltar que el ITAN si bien constituye un crédito con derecho a devolución, este no puede ser aplicado contra el Impuesto a la Renta de futuros ejercicios,

sino que únicamente puede aplicarse contra el Impuesto a la Renta del mismo ejercicio al cual corresponde.

Periodos en los que se aplica el ITAN como crédito contra los pagos a cuenta del IR		
1. Si se efectúa el pago al contado	Y se paga a la fecha de vencimiento para marzo de 2013	El ITAN se aplica a partir del periodo marzo (el cual vence en abril) hasta el periodo diciembre de 2013
	O, si se paga con posterioridad al vencimiento del periodo marzo de 2013	Se aplica desde el periodo cuyo vencimiento se produzca a partir de la fecha de pago hasta el periodo de diciembre. Se excluyen los intereses moratorios.
2. Si se realiza el pago en cuotas	Si cada cuota es pagada a la fecha de vencimiento de cada uno de los periodos de marzo a noviembre.	En ese caso, el ITAN se aplica a partir del vencimiento de cada uno de los periodos indicados hasta el periodo de diciembre con vencimiento en enero.
	Si alguna cuota se paga con posterioridad a la fecha de vencimiento del periodo que le corresponde.	Entonces, aquellas cuotas pagadas extemporáneamente se aplican a los pagos a cuenta cuyo vencimiento se produzca a partir de la fecha de pago y hasta el periodo diciembre, excluyendo intereses moratorios.

Por otro lado, en virtud de lo prescrito en el artículo 55 del Reglamento de la LIR, si un contribuyente al cierre de un ejercicio obtiene un saldo a favor arrastrable, optando por su aplicación contra los pagos a cuenta del ejercicio siguiente y a su vez en el referido ejercicio también se encuentra afecta al ITAN; procede que aplique en primer lugar el saldo a favor arrastrable y luego se agote este, podrá aplicar el ITAN como crédito.

Al respecto, reproducimos las conclusiones del Informe N° 235-2005-SUNAT/2B0000:

Conclusiones:

1. Para el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, la compensación de crédito derivado del ITAN debe hacerse después de haberse compensado los saldos a favor que pudiera registrar el contribuyente.
2. Tratándose de la regularización del Impuesto a la Renta, la compensación del crédito derivado del ITAN debe efectuarse luego de haberse compensado los demás créditos del contribuyente.
3. Teniendo en cuenta que para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el crédito por el ITAN debe ser compensado luego de aplicar los saldos a favor que pudiera registrar el contribuyente, y considerando que su aplicación constituye una facultad

del último y no una obligación, la no utilización del crédito por el ITAN en algún pago a cuenta del Impuesto a la Renta constituye una opción admitida por las normas tributarias.

4. Asimismo, en el supuesto de que el contribuyente pese a tener saldos a favor para ser compensados no los consignara en su declaración mensual por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta, pero sí compensara el crédito derivado del ITAN, deberá seguirse la regla que establece el numeral 2 del artículo del artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En tal caso, siendo de observancia obligatoria la regla contenida en el aludido numeral, la Administración tiene la posibilidad, de oficio, de utilizar la facultad contenida en el artículo 61 del TUO del Código Tributario, y en consecuencia, podrá modificar la declaración respectiva emitiendo la Resolución de Determinación u Orden de Pago, según corresponda.

Finalmente, en el caso de los contribuyentes obligados a tributar en el exterior por rentas de fuente peruana podrán optar por utilizar contra el Impuesto, hasta el límite de este, el monto efectivamente pagado por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al periodo del mes de marzo y siguientes de cada ejercicio. Esta opción solo es aplicable en el caso del pago en forma fraccionada del Impuesto. Estos contribuyentes no podrán utilizar el crédito indicado en el primer párrafo del artículo 8 de la Ley N° 28424. Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta acreditados contra el Impuesto constituirán crédito sin derecho a devolución contra el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable.

El Anexo al Decreto Supremo N° 025-2005-EF, Reglamento a la Ley N° 28424, contiene el modelo de declaración que deberán usar los contribuyentes que tributen en el exterior. Ver anexo en la siguiente página.

<p>ANEXO</p> <p>CONTRIBUYENTES QUE TRIBUTAN EN EL EXTERIOR</p> <p>Que opten por lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 8 de la Ley N° 28424</p>				
<p>La que suscribe, declara lo siguiente:</p>				
<p>Rubro I: Sólo en el caso de sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento permanente de empresas que tributen en el exterior</p>				
Razón Social		Número de RUC		País donde tributa por las rentas de fuente peruana
		320		4
<p>Rubro II: De tratarse de contribuyentes cuyos accionistas o socios se encuentran obligados a tributar en el exterior</p>				
Razón Social			Número de RUC	
			360	6
Apellidos y Nombres o Razón Social de socios o accionistas (Señale los cinco (5) principales)	Número de RUC o Documento de Identidad		% de Participación	País donde tributa por las rentas de fuente peruana
	351	4	357	3
	352	2	358	1
	354	9	360	3
	355	7	361	1
	356	5	363	8
<p>DATOS DEL RESPONSABLE O REPRESENTANTE LEGAL</p>				13
APELLIDOS Y NOMBRES		N° DE RUC O D.N.I.		<p>Sello de recepción SUNAT</p>
<p>-----</p> <p>FIRMA</p>				
<p>EL PRESENTE MODELO DEBE SER FOTOCOPIADO PARA SU USO</p>				

V. DEVOLUCIÓN DEL ITAN NO APLICADO

Si resultara que al final del ejercicio quedara un saldo del ITAN que no pudiera utilizarse o aplicarse por existir pérdida tributaria o un menor impuesto obtenido de acuerdo a las normas del régimen general, el contribuyente podrá optar por solicitar la devolución del Impuesto.

Este derecho será ejercido, en la oportunidad de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del año correspondiente. La devolución podrá efectuarse en un plazo no menor de sesenta (60) días de presentada la solicitud, vencido dicho plazo el contribuyente puede considerar aprobada su solicitud aplicándose el silencio positivo administrativo, debiendo la Sunat, bajo su responsabilidad, emitir las notas de crédito negociables, de acuerdo con lo previsto en los artículos 38 y 39 del Código Tributario y sus normas complementarias.

1. ¿EL ITAN PAGADO CON POSTERIORIDAD A LA REGULARIZACIÓN DEL IR ES SUSCEPTIBLE DE DEVOLUCIÓN?

En efecto, conforme a lo indicado en el Informe N° 034-2007-SUNAT/2B0000, el ITAN pagado con posterioridad a la regularización del IR no es susceptible de devolución; es decir, los pagos realizados con posterioridad a la presentación de la Declaración Jurada Anual del IR o al vencimiento del plazo para tal efecto, lo que hubiera ocurrido primero, no son susceptibles de devolución.

En ese caso, dichos pagos del ITAN son gastos deducibles para la determinación de la renta de tercera categoría del ejercicio al cual corresponde dicho tributo, en tanto se cumpla con el principio de causalidad. El fundamento se encuentra dentro del inciso b) del artículo 37 de la Ley de la LIR, que establece que “son deducibles los tributos que recaen sobre bienes o actividades productoras de rentas gravadas”.

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL: Sobre la calidad de crédito contra el Impuesto a la Renta y la condición para su devolución.

En la RTF N° 12598-8-2011 se ha señalado que el artículo 8 de la Ley N° 28424 otorga al ITAN efectivamente pagado la calidad de crédito contra el IR, y sobre la base de ello es que contempla la posibilidad de solicitar su devolución. Lo que el Tribunal en suma ha expresado es que “este último mecanismo no es diferenciable y excluyente del primero, puesto que es su carácter legal de crédito con derecho a devolución contra el Impuesto a la Renta, el que concede la facultad de repetir su pago”.

Sin embargo, la posición de la Sunat se ha expresado mediante el Informe N° 106-2011-SUNAT/2B0000, en el cual ha indicado que la cancelación de las cuotas del ITAN por mandato del Tribunal Fiscal como resultado de una solicitud de compensación presentada luego del vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual del IR del mismo ejercicio, no otorga al contribuyente el derecho a un importe equivalente a dichas cuotas susceptible de ser devuelto o compensado.

Así, para la Sunat la existencia de un monto disponible a favor del contribuyente relativo al ITAN solo se produce si previamente el importe equivalente a dicho impuesto cancelado ha sido compensado contra el IR del ejercicio respectivo, lo cual implica que el ITAN debe haberse efectivamente pagado hasta el vencimiento o presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio.

Además se sostiene que el pago del ITAN tiene carácter obligatorio, pues deriva de un mandato legal que los contribuyentes deben cumplir ineludiblemente, no constituyendo su correcta cancelación un pago indebido o en exceso. Agregándose que “a pesar de que el monto cancelado por el ITAN constituye, por su naturaleza tributaria, un ingreso de carácter público y ha dejado de ser un recurso económico del contribuyente, las normas que regulan el ITAN conceden, bajo ciertas condiciones, la posibilidad de que dicho contribuyente pueda gozar de un derecho patrimonial equivalente al monto cancelado, salvo que decida deducir el ITAN como gasto para fines del Impuesto a la Renta”.

2. COMPENSACIÓN DEL ITAN CON EL SALDO A FAVOR DEL EXPORTADOR MATERIA DE BENEFICIO

Mediante la Resolución N° 088-2005-SUNAT se regula la compensación del saldo a favor del exportador materia del beneficio con las cuotas del ITAN, cuando se ha optado por la forma de pago fraccionada. Conforme con dicha Resolución se deberá atender a lo siguiente:

- Para efectuar la compensación el contribuyente debe utilizar el Formulario de Compensación. Formulario Virtual N° 1648, el que debe ser llenado indicando como concepto, el saldo a favor materia de beneficio, e informando los datos referidos al periodo tributario y monto a compensar.
- La presentación del Formulario Virtual N° 1648 y el pago de las cuotas segunda a novena, debe efectuarse en los plazos previstos para la declaración y pago de tributos de liquidación mensual correspondientes a los periodos de abril a noviembre del ejercicio al que corresponda la compensación o el pago, respectivamente.
- El Formulario Virtual N° 1648 será presentado a través de Sunat Virtual. Será considerado como no presentado:
 - a) si el contribuyente no ha cumplido con presentar el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648, y
 - b) si el contribuyente indica como concepto a compensar el saldo a favor materia de beneficio y no ha elegido pago fraccionado del ITAN en el PDT ITAN, Formulario Virtual N° 648.
- Si luego de la compensación del saldo a favor materia de beneficio contra el ITAN, quedara un impuesto por pagar esta diferencia deberá ser cancelada a través del Sistema Pago Fácil - Formulario Virtual N° 1662, para lo cual el pago podrá realizarse en efectivo o cheque, consignando como código de tributo “3038-IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS”. Se podrá pagar también a través de documentos valorados o notas de crédito negociable, utilizando las boletas de pago N° 1052 o 1252.

VI. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL E INFORMES DE LA SUNAT

1. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

Resolución N°	Tema	Criterio
03554-1-2012	Declaración del ITAN	Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Multa girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario por no presentar la declaración jurada por concepto de Impuesto Temporal a los Activos Netos en el ejercicio 2008, al considerarse que el hecho que la recurrente haya percibido ingresos afectos al Impuesto a la Renta en el ejercicio 2007, no implicaba que tales ingresos proviniesen del inicio de sus operaciones productivas, más aún si en sus recursos de reclamación y apelación ha negado tal hecho, en consecuencia, corresponde revocar la apelada a fin de que la Administración verifique si los ingresos declarados por la recurrente en el ejercicio 2007 se originaron en actividades propias del giro de su negocio, a efectos de determinar si se encontraba exonerada del ITAN o si por el contrario no gozaba de dicha exoneración, y debía presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio 2008.
7377-8-2010	Devolución del ITAN, que no puede ser deducido como crédito del IR del ejercicio con intereses computados desde que surge el derecho a la devolución hasta que se hace efectiva	<p>El artículo 8 de dicha ley establece que el ITAN pagado en el ejercicio será crédito contra los pagos a cuenta de marzo a diciembre o el pago de regularización del IR del mismo ejercicio, o se solicitará su devolución. Agrega que el derecho a la devolución únicamente se generará con la presentación de la Declaración Jurada del IR del mismo año (DJAIR), a cuyo efecto el contribuyente deberá sustentar la pérdida tributaria o el menor IR obtenido. Según el artículo 10 de su Reglamento, Decreto Supremo N° 25-2005-EF, si luego de acreditar el ITAN contra los pagos a cuenta y pago de regularización del IR del ejercicio quedara un saldo no aplicado, este será devuelto no pudiendo aplicarse contra futuros pagos del IR.</p> <p>La RTF resuelve que no procede devolver este saldo con intereses porque: i) a la fecha en que se presentó la solicitud de devolución, el artículo 38 del Código Tributario (CT) contemplaba la devolución con intereses de los pagos indebidos o en exceso, pero precisaba que las devoluciones dispuestas por ley especial se regulaban por las condiciones previstas en ella; ii) la norma especial del ITAN no prevé su devolución con intereses; iii) según el artículo 1267 del Código Civil, pago indebido es aquel efectuado por error de hecho o derecho, mientras que, según el <i>Diccionario de la lengua española</i>, exceso es la parte que excede y pasa más allá de la medida o regla, de modo que pago en exceso es el efectuado por un monto mayor al que correspondía; así, no hay un pago indebido porque el ITAN fue satisfecho correctamente, ni hay un pago en exceso porque su importe fue cuantificado según las normas.</p>

Resolución N°	Tema	Criterio
08280-5-2009	Aplicación contra pagos a cuenta futuros	<p>La suma pagada por concepto de ITAN durante los meses de marzo a junio de 2007 no fue aplicada a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta porque estos estaban cubiertos con el saldo a favor del período anterior (ejercicio 2006), y en el caso de los meses de julio a diciembre la recurrente dedujo el saldo a favor del ejercicio anterior y el saldo lo abonó en efectivo.</p> <p>Bajo esta premisa, la Resolución en comentario, señala que el artículo 8 de la Ley N° 28424 que creó el ITAN, dispone que el monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, por concepto del impuesto podrá utilizarse como crédito: a) Contra los pagos a cuenta del Régimen General del Impuesto a la Renta de los periodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el impuesto, y siempre que se acredite el impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta, b) Contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable al que corresponda.</p> <p>Solo se podrá utilizar como crédito, de acuerdo a lo indicado en el párrafo anterior, el impuesto pagado total o parcialmente durante el ejercicio al que corresponde el pago. En caso de que se opte por su devolución, este derecho únicamente se generará con la presentación de la declaración jurada anual del IR del año correspondiente. Para solicitar la devolución, el contribuyente deberá sustentar la pérdida tributaria o el menor impuesto obtenido sobre la base de las normas del régimen general. La devolución deberá efectuarse en un plazo no mayor a los sesenta (60) días de presentada la solicitud. Vencido este plazo el solicitante podrá considerar aprobada su solicitud.</p> <p>Asimismo, el artículo 10 del Reglamento del ITAN, aprobado por D. S. N° 025-2005-EF, dispone que si luego de acreditar del ITAN contra los pagos a cuenta mensuales y/o contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio por el cual se pagó el impuesto quedara un saldo no aplicado, este podrá ser devuelto de acuerdo con lo establecido por el artículo 8 de la Ley del ITAN, no pudiéndose aplicar contra pagos futuros del Impuesto a la Renta.</p> <p>Por ello, el Tribunal Fiscal señaló que la recurrente no podía considerar como pago a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 el monto abonado por concepto de ITAN por ser un concepto distinto y no haber sido aplicado contra aquellos por las razones mencionadas, debiendo más bien pedir su devolución (25/08/2009).</p>

Adiciones y deducciones a la base imponible del ITAN

Resolución Nº	Tema	Criterio
09538-3-2008 Que constituye Jurisprudencia de Observancia Obligatoria (JOO)	Empresa en etapa preoperativa no está obligada a declarar ni pagar el ITAN	<p>Cuando el inciso a) del artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, aprobado por Decreto Supremo Nº 025-2005-EF, dispone que se entiende que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de servicios.</p> <p>Salvo el caso de las empresas que se encuentren bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo Nº 818 modificatorias, las que consideran iniciadas sus operaciones productivas cuando realicen las operaciones de explotación comercial referidas al objetivo principal del contrato, de acuerdo a lo que se establece en este, debe interpretarse que, respecto de las empresas que no se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo Nº 818, el inicio de las operaciones productivas se producirá en la primera transferencia de bienes o prestación de servicios que sea inherente al objeto social o giro de negocio de la empresa (19/08/2008).</p>
12396-3-2008 Criterio recurrente en varias RTF como 10400-3-2008 (29/08/2008), entre otras	Activos Netos: Manifestación de capacidad contributiva	<p>Se interpone apelación de derecho respecto a la naturaleza del Impuesto a los Activos Netos, alegando que no constituye un impuesto patrimonial, sino que opera en realidad como un pago adelantado del Impuesto a la Renta, que grava la utilidad de manera totalmente arbitraria sin que se verifique la capacidad contributiva del impuesto, convirtiéndose en una detracción confiscatoria.</p> <p>Al respecto, el Tribunal Fiscal declaró infundada la apelación de puro derecho, alegando que el ITAN es un impuesto que grava los activos netos como manifestación de capacidad contributiva del sujeto contribuyente, y no se encuentra directamente relacionado con la renta, conforme lo ha señalado el Tribunal Constitucional, se desprende que la obtención por parte de la recurrente de una pérdida tributaria o la no obtención de renta gravable resulta irrelevante a efectos de determinar la obligación de pago del ITAN, entonces lo señalado por la recurrente en ese sentido carece de sustento, por lo que se declara infundada dicha apelación (24/10/2008).</p>
6020-3-2007	Exoneración del ITAN por insolvencia	<p>La exoneración a que hace referencia el artículo 3 inciso c) de la Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, se debe entender referida al encontrarse incurso en el procedimiento concursal ordinario, ya que la Tercera Disposición Final de la Ley General del Sistema Concursal dispone que las referencias legales o administrativas al procedimiento de declaración de insolvencia se entienden hechas al procedimiento concursal ordinario (03/07/2007).</p>
5139-4-2007	Pago y pérdidas tributarias obtenidas en el ejercicio anterior	<p>En el caso de contribuyentes, que como consecuencia de haber obtenido pérdidas no tuviesen pagos a cuenta del Impuesto a la Renta ni impuesto por pagar, entonces pueden solicitar la devolución de lo pagado, no procediendo el argumento de que no procede el pago del ITAN al haber obtenido pérdidas en el ejercicio anterior (15/06/2007).</p>

Resolución N°	Tema	Criterio
4696-2-2007	Fuerza vinculante del pronunciamiento del TC para Jueces y Tribunales	Si bien la Resolución del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 3797-2006-PA/TC que declaró constitucional el ITAN no constituye precedente vinculante, sí tiene fuerza vinculante respecto de los órganos administrativos, como es el caso del Tribunal Fiscal, ya que conforme al artículo VI del Código Procesal Constitucional y la Primera Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional: “Los jueces y tribunales interpretan y aplican las leyes y reglamentos conforme a las disposiciones de la Constitución y a la interpretación que de ellas realiza el Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia en todo tipo de procesos” (05/06/2007).

2. INFORMES DE LA SUNAT

Informe N°	Tema	Conclusiones
001-2013-SUNAT/4B0000	Exoneración del ITAN 2013	Se encuentran exoneradas del ITAN las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades o entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior que obtengan exclusivamente ingresos exonerados por las actividades comprendidas en el inciso d) del artículo 48 de la Ley del Impuesto a la Renta, en virtud de la reciprocidad prevista en dicha norma (07/01/2013).
009-2012-SUNAT/2B0000	Reorganización empresarial	<ol style="list-style-type: none"> 1. La sociedad absorbente, obligada al pago de las cuotas del ITAN a cargo de la absorbida, tiene el derecho de considerar como crédito contra sus pagos a cuenta o pago de regularización de su Impuesto a la Renta los montos que hubiere cancelado correspondientes a dichas cuotas del ITAN. 2. Para que la empresa absorbente aplique como crédito contra sus pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta los montos cancelados por concepto de ITAN a cargo de la absorbida, o de corresponder, solicite su devolución, debe observar los requisitos y exigencias señaladas en las normas que regulan este impuesto (24/01/2012).

Adiciones y deducciones a la base imponible del ITAN

Informe N°	Tema	Conclusiones
106-2011-SUNAT/2B0000	Devolución del ITAN	<p>La cancelación de las cuotas del ITAN por mandato del Tribunal Fiscal como resultado de una solicitud de compensación presentada luego del vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la renta del mismo ejercicio, no otorga al contribuyente el derecho a un importe equivalente a dichas cuotas susceptible de ser devuelto o compensado (19/09/2011).</p> <p>Carta N° 011-2012-SUNAT/200000, la Sunat ratifica el criterio contenido en el Informe N° 106-2011-SUNAT/2B0000, en el sentido de que son las propias normas que regulan el ITAN las que han previsto los requisitos y condiciones que deben cumplirse a efectos de que el importe equivalente al ITAN pueda considerarse como crédito o solicitarse su devolución.</p>
046-2011-SUNAT/2B0000	Vigencia de las exoneraciones	Las exoneraciones previstas en el artículo 3 de la Ley del ITAN se encuentran vigentes hasta el 31/12/2013 (04/05/2011).
030-2010-SUNAT/2B0000	Inversiones en acciones realizadas por personas jurídicas	<p>Tratándose de una persona jurídica domiciliada en el Perú cuyo objeto social únicamente consiste en realizar inversiones en acciones de otras personas jurídicas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Se entenderá que, a efectos del ITAN, dicha persona jurídica inicia sus operaciones productivas, cuando efectúe la primera transferencia de bienes o prestación de servicios que sea inherente a su objeto social antes mencionado. 2. La obtención de ingresos derivados de depósitos efectuados en el Sistema Financiero Nacional o por concepto de dividendos provenientes de las empresas cuyas acciones son de su propiedad, no supone que la empresa haya dado inicio a sus operaciones productivas a efectos del ITAN. 3. La transferencia de tales acciones por parte de dicha persona jurídica sí supone que la empresa haya dado inicio a sus operaciones productivas a efectos del ITAN (10/03/2010).
232-2009/2B0000	Base imponible del ITAN	<ol style="list-style-type: none"> 1. 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 admisibles para la legislación del Impuesto a la Renta. 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 (02/12/2009).

CONTADORES & EMPRESAS

Informe N°	Tema	Conclusiones
034-2007-SUNAT/2B0000	Devolución de pagos a cuenta realizados con posterioridad a la DJ Anual	<ol style="list-style-type: none">1. Los pagos del ITAN realizados con posterioridad a la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta o al vencimiento del plazo para tal efecto, lo que hubiera ocurrido primero, no son susceptibles de devolución.2. Los referidos pagos son deducibles para la determinación de la renta neta de tercera categoría del ejercicio gravable al cual corresponde dicho tributo, en tanto se cumpla con el principio de causalidad (21/02/2007).
106-2006-SUNAT/2B0000	No Domiciliados	Las personas jurídicas constituidas en la República Federal de Alemania que no tienen sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú, no se encuentran gravadas con el ITAN.

VII. ANEXO

SUNAT		SOLICITUD DE DEVOLUCION				10 USO SUNAT
09 FORMULARIO 4949	RUC DEL CONTRIBUYENTE	02 NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA	06 USO SUNAT Código de Area Evaluadora	04 NUMERO DE ORDEN		
APELLIDOS Y NOMBRES, DENOMINACION O RAZON SOCIAL :						28 TELEFONO
RUBRO I. DATOS GENERALES DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCION						
TIPO DE SOLICITUD PRESENTADA <small>(Ver Anexo N° 1)</small>	DESCRIPCION	CODIGO	IMPORTE SOLICITADO EN DEVOLUCION			
		101	102	<small>Seleccione la modalidad de Crédito Negociables No Negociable o el método de Pago del Sistema Financiero</small>		
N° DE FORMULARIO	103	N° DE ORDEN	105	PERIODO CONTABLE	106	Mes Año
TRIBUTO O CONCEPTO <small>(Ver anexo N° 2)</small>	DETALLE DEL TRIBUTO O CONCEPTO				CODIGO	107
RUBRO II. DOCUMENTO QUE GARANTIZA LA DEVOLUCION						
TIPO DE DOCUMENTO	N° DE DOCUMENTO		NOMBRE DEL ENTE EMISOR		USO SUNAT	
200 1. Carta Fianza 2. Póliza de Caución	201				Código del Ente Emisor	203
FECHA DE EMISION	204	FECHA DE EXPIRACION	205	MONTO DEL DOCUMENTO		
Día	Mes	Año	Día	Mes	Año	206
TIPO DE DOCUMENTO	N° DE DOCUMENTO		NOMBRE DEL ENTE EMISOR		USO SUNAT	
208 1. Carta Fianza 2. Póliza de Caución	209				Código del Ente Emisor	211
FECHA DE EMISION	212	FECHA DE EXPIRACION	213	MONTO DEL DOCUMENTO		
Día	Mes	Año	Día	Mes	Año	214
RUBRO III. NOTAS DE CREDITO NEGOCIABLES SOLICITADAS						
CANTIDAD		MONTO		TOTAL		
301	302	303				
304	306	307				
308	309	311				
312	313	315				
316	317	318				
320	321	323				
324	325	326				
327	328	330				
332	331	334				
		DIFERENCIA	335			
		TOTAL	338			
RUBRO IV. DETALLE PARA USO DE SOLICITUD 08, 13, 14 ó 16 (PERDIDA, NCN NO UTILIZADA, DETERIORO, DESTRUCCION ó CHEQUE NO RECOGIDO)						
NUMERO DE NCN / CHEQUE	IMPORTE		NUMERO DE NCN / CHEQUE	IMPORTE		
600	604	609	614			
601	606	610	615			
602	607	611	616			
603	608	612	617			
DATOS DEL CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE						13
APELLIDOS Y NOMBRES						Sello y Fecha de Recepción SUNAT
FIRMA						

SUNAT

FORMULARIO DEMUESTRA

