

INFORME N.º 106-2011-SUNAT/2B0000

MATERIA:

En el supuesto en que unas cuotas del ITAN hayan sido canceladas por mandato del Tribunal Fiscal como resultado de una compensación a solicitud de parte contra un crédito, se consulta si el importe equivalente a dichas cuotas es susceptible, a su vez, de ser compensado a solicitud de parte con la deuda por las cuotas restantes del ITAN del mismo ejercicio.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Ley N.º 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, publicada el 21.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, Ley del ITAN).
- Reglamento de la Ley del ITAN, aprobado por el Decreto Supremo N.º 025-2005-EF, publicado el 16.2.2005 (en adelante, Reglamento de la Ley del ITAN).

ANÁLISIS:

Para efecto del presente análisis, se parte de la premisa que la solicitud para compensar las cuotas del ITAN contra el crédito preexistente fue presentada luego del vencimiento del plazo para la declaración y el pago de regularización del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio correspondiente a las cuotas del ITAN.

Precisado lo antes señalado, corresponde manifestar lo siguiente:

1. El artículo 1º de la Ley N.º 28424 crea el ITAN, aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta. El Impuesto se aplica sobre los Activos Netos al 31 de diciembre del año anterior, surgiendo la obligación el 1 de enero de cada ejercicio.

A su vez, el artículo 8º de la misma Ley 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 períodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el Impuesto, y siempre que se acredite el Impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta.
- b) Contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable al que corresponda.

Agrega que sólo 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.

Añade que en caso se opte por su devolución, este derecho únicamente se generará con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta 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 de sesenta (60) días de presentada la solicitud.

2. El inciso a) del artículo 9° del Reglamento de la Ley del ITAN señala que se entiende que el impuesto ha sido efectivamente pagado, cuando la deuda tributaria generada por el mismo se hubiera extinguido en forma parcial o total mediante su pago o compensación.

Por su parte, el inciso b) del mismo artículo establece que se considerará como crédito, contra los pagos a cuenta o el pago de regularización del Impuesto a la Renta, el ITAN efectivamente pagado.

Ahora bien, el inciso d) de dicho artículo agrega que para efecto de la aplicación del crédito, sólo se considerará el impuesto efectivamente pagado hasta la fecha de vencimiento del pago a cuenta del Impuesto a la Renta contra el cual puede ser aplicado.

Asimismo, se indica que el impuesto efectivamente pagado con posterioridad al referido vencimiento, sólo podrá ser aplicado como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que no hayan vencido y hasta el pago a cuenta correspondiente al período tributario diciembre del mismo ejercicio.

A su vez, el inciso e) del referido artículo 9° dispone que el ITAN efectivamente pagado hasta el vencimiento o presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio, lo que ocurra primero, en la parte que no haya sido aplicada como crédito contra los pagos a cuenta a que se refiere el inciso d) antes glosado, constituirá el crédito a aplicarse contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio, a que se refiere el inciso b) del artículo 8° de la Ley del ITAN.

Además, el artículo 10° del Reglamento bajo comentario señala que si luego de acreditar el Impuesto 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 saldo podrá ser devuelto de acuerdo a lo señalado en el tercer párrafo del artículo 8° de la Ley, no pudiendo aplicarse contra futuros pagos del Impuesto a la Renta.

De otro lado, el artículo 16° del Reglamento de la Ley del ITAN establece que el Impuesto que sea utilizado total o parcialmente como crédito, según lo dispuesto en el artículo 8° de la Ley, no podrá ser deducido como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta.

Agrega que el Impuesto que sea deducido total o parcialmente como gasto para efecto del Impuesto a la Renta no podrá ser utilizado como crédito contra dicho tributo.

Adiciona que el contribuyente deberá indicar en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio si utilizará el Impuesto pagado como crédito, como gasto o parcialmente como ambos. Dicha opción no podrá ser variada ni rectificada.

3. Por su parte, el primer párrafo del artículo 40° del TUO del Código Tributario establece que la deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que correspondan a períodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad. A tal efecto, de acuerdo con el numeral 3 del mismo artículo, la compensación podrá realizarse a solicitud de parte, la que deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos, forma, oportunidad y condiciones que ésta señale.

Se añade que la compensación señalada en el numeral 3 surtirá efecto en la fecha en que la deuda tributaria y los créditos a que se refiere el primer párrafo de dicho artículo coexistan y hasta el agotamiento de estos últimos.

4. Del análisis de las normas citadas, se tiene que el ITAN es un impuesto de periodicidad anual de índole patrimonial e independiente del Impuesto a la Renta⁽¹⁾.

En ese sentido, 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⁽²⁾.

Sin embargo, a pesar 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 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.

Como parte de este derecho, el contribuyente puede compensar el importe equivalente al ITAN cancelado contra la deuda por pagos a cuenta y

¹ En diversas sentencias el Tribunal Constitucional ha afirmado que el ITAN es un impuesto autónomo que, efectivamente, grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionado con la renta, es decir, es un impuesto al patrimonio.

Adicionalmente, sostiene que el ITAN no se constituye como un pago a cuenta o anticipo del Impuesto a la Renta, puesto que es un impuesto independiente.

² Al respecto, en el Informe N.º 099-2006-SUNAT/2B00 00, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>), se afirmó lo siguiente:

“... la solicitud de devolución que están autorizados a presentar los sujetos del ITAN no corresponde a la devolución de un pago en el que haya mediado error, es decir indebido o en exceso, sino al cumplimiento de lo dispuesto en la norma especial que regula dicho Impuesto...”

regularización del Impuesto a la Renta y, eventualmente, obtener la devolución del saldo de dicho importe no aplicado como crédito; en este último caso siempre y cuando se cumpla con lo siguiente:

- El ITAN debe ser cancelado hasta el vencimiento o presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio, lo que ocurra primero.
 - El contribuyente debe haber obtenido pérdida tributaria o determinado un Impuesto a la Renta menor que el importe equivalente al ITAN cancelado.
5. Por otra parte, de las normas citadas también se desprende que la cancelación del ITAN se puede producir mediante el pago o la compensación, sin que ello afecte la posibilidad que el contribuyente pueda solicitar la devolución del saldo del importe equivalente al monto cancelado, conforme a lo señalado en el numeral precedente.

En tal sentido, en ambos casos -pago y compensación-, la cancelación del ITAN deberá producirse hasta el vencimiento o presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, lo que ocurra primero, a fin que el contribuyente tenga derecho a un saldo disponible para su devolución.

Este requisito es coherente con el hecho que, conforme al artículo 8° de la Ley del ITAN, el derecho a la devolución del saldo no aplicado como crédito se genera recién con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio correspondiente.

Ello implica que, a la fecha de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, el ITAN ya debe haber sido cancelado pues, de otro modo, al momento de presentarse la mencionada declaración no habría importe respecto del cual pudiera surgir el derecho a la devolución, pues tal momento es el único señalado para el nacimiento de ese derecho.

En ese orden de ideas, considerando que en el caso planteado, la cancelación (vía compensación) del ITAN se produjo con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio correspondiente, no habría surgido el derecho al monto susceptible de devolución.

En efecto, aun cuando las cuotas del ITAN se entienden canceladas en la fecha de coexistencia de dichas cuotas con el crédito aplicado⁽³⁾, ello no modifica el hecho que el contribuyente estaba omiso al pago del ITAN en la oportunidad de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio correspondiente; por consiguiente, esta cancelación no otorgará al contribuyente el derecho a disponer del monto cancelado a través de su devolución, ni mucho menos mediante su compensación⁽⁴⁾.

³ Teniendo en cuenta el mandato del Tribunal Fiscal.

⁴ Supuesto que no es aludido en las normas que regulan el ITAN.

Además, debe tenerse en cuenta que, la existencia de un monto disponible a favor del contribuyente relativo al ITAN solo se produce si previamente el importe equivalente al ITAN cancelado ha sido compensado contra el Impuesto a la Renta 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 ejercicio⁵).

CONCLUSIÓN:

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.

Lima, 19 de setiembre de 2011

Original firmado por
ELSA DEL ROSARIO HERNÁNDEZ PEÑA
Intendente Nacional Jurídico (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

rap
A0594-D11
CÓDIGO TRIBUTARIO – Compensación de cuotas del ITAN.

⁵ En sentido similar se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N.ºs 12598-8-2011 y 13260-3-2011, al señalar que si los pagos del ITAN se realizan con posterioridad al vencimiento de la declaración jurada anual del ejercicio correspondiente, los mismos no tienen la condición de crédito contra el Impuesto a la Renta de tal ejercicio y, por tanto, no pueden ser objeto de devolución.