



INFORME N.º 000054-2021-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Se consulta si la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) debe comprender los bienes recibidos bajo arrendamiento operativo que deben ser registrados como un activo por derecho de uso y, de ser así, si corresponde reconocer alguna depreciación.

LUGAR : Lima, 28 de mayo de 2021



BASE LEGAL:

- Ley N.º 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, Ley N.º 28424, publicada el 21.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, Ley del ITAN).
- Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, "LIR").
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

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

Respecto a la aplicación del citado artículo 4, esta administración tributaria ha señalado⁽¹⁾ que 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

¹ En el Informe N.º 232-2009-SUNAT/2B0000, disponible en el siguiente enlace de internet: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i232-2009.pdf>.

se trata de un concepto que debe estimarse conforme con las normas y principios contables aplicables en el Perú.

Ahora bien, el párrafo 9 de la Norma Internacional de Información Financiera 16 “Arrendamientos” - NIIF 16⁽²⁾, vigente para los períodos anuales que comiencen a partir del 1.1.2019, señala que un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un período de tiempo a cambio de una contraprestación.

En el mismo sentido, de acuerdo al Apéndice A “Definiciones de términos” de la referida NIIF, se entiende por arrendamiento al contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el activo subyacente) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación

De otro lado, conforme a su párrafo 22, en la fecha de comienzo del arrendamiento⁽³⁾, un arrendatario reconocerá un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento⁽⁴⁾.

A este efecto, el mencionado apéndice de la NIIF 16 define como “activo por derecho de uso”, al activo que representa un derecho a que un arrendatario use un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento.

Por su parte, el Plan Contable General Empresarial⁽⁵⁾ considera como parte integrante del activo inmovilizado a la cuenta 32 Activos por derecho de uso, que agrupa las subcuentas en las que se registran los activos que se adquieren bajo la modalidad de arrendamiento financiero; incluyendo los arrendamientos operativos, excepto cuando sean a corto plazo y cuando el activo subyacente es de bajo valor, en cuyo caso es opcional su tratamiento como activo.

Al respecto, para efectos de la presentación financiera de los arrendamientos, se debe tener en cuenta lo siguiente:

(i) Estado de Situación Financiera (balance de situación):

- a) Derecho de uso del activo.
- b) Pasivo por el arrendamiento.

² Oficializada mediante Resolución N.º 001-2020-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 17.7.2020.

³ De acuerdo con el Apéndice A “Definiciones de términos” de la referida NIIF, se entiende por fecha de comienzo del arrendamiento, a la fecha en la que un arrendador pone un activo subyacente a disposición de un arrendatario.

⁴ Sin perjuicio de la opción que contiene la misma NIIF 16 para el caso de arrendamientos a corto plazo y para el caso de un activo arrendado que es de valor bajo, en los términos que ella describe y delimita.

⁵ Aprobado mediante Resolución N.º 002-2019-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicado el 24.5.2019.



La presentación debe hacerse de forma diferenciada de otros activos y pasivos ya sea mediante presentación separada en el propio balance de situación o mediante desglose del epígrafe en el que se han incluido.

(ii) Estado de Resultados (cuentas de ganancias y pérdidas):

- a) Depreciación del derecho de uso del activo.
- b) Gasto por intereses del pasivo por arrendamiento (gasto financiero).

Atendiendo a la dinámica del Plan Contable General Empresarial, el asiento contable de un arrendamiento operativo, en aplicación de lo dispuesto en la NIIF 16, tendría que considerar cargos a la cuenta 32 Activos por derecho de uso, subcuenta 323 Propiedad, planta y equipo – Arrendamiento operativo.

De lo antes señalado, se tiene que, contablemente, existe un efecto de incremento en el saldo del activo neto por el reconocimiento del derecho de uso del activo, así como un efecto de decremento o disminución en el saldo del activo neto cuando se realice el reconocimiento de la depreciación del derecho de uso del activo.

En este orden de ideas, siendo que en el caso del ITAN el activo neto a considerar para determinar su base imponible es el determinado de acuerdo con las normas y principios contables, se debe incluir en esta los activos por derecho de uso derivados de los bienes recibidos en arrendamiento operativo.

2. De otro lado, en cuanto al segundo extremo de la consulta, debe tenerse en cuenta que esta administración tributaria ha señalado⁽¹⁾ que la base imponible del ITAN equivale al valor de los activos netos consignados en el balance general más el valor de las depreciaciones y amortizaciones (ambos calculados de acuerdo con las normas y principios contables) menos el valor de las depreciaciones y amortizaciones calculado según la LIR⁽⁶⁾.

En ese sentido, debe determinarse si los activos por derecho de uso derivados de los bienes recibidos en arrendamiento operativo a que se refiere la consulta son susceptibles de depreciación o amortización según la LIR.

En cuanto a la depreciación, el artículo 38 de la LIR establece que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.

En concordancia con dicho dispositivo, el artículo 22 del Reglamento de la LIR regula la depreciación de los activos tangibles, tales como edificios y

⁶ Sin perjuicio de las deducciones contempladas en el artículo 5 de la Ley del ITAN.



construcciones [inciso a)] y ganado de trabajo y reproducción, vehículos de transporte terrestre, y maquinaria y equipo [inciso b)].

Por su parte, el inciso g) del artículo 44 de la LIR dispone que no es deducible la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, permite que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, sea considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o se amortice proporcionalmente en el plazo de diez (10) años.

Al respecto, esta superintendencia nacional ha señalado⁽⁷⁾ que:

- a) La terminología contable de "depreciación" y su vinculación con el activo fijo y de "amortización" vinculada al activo intangible han sido recogidas en nuestra LIR.
- b) De la propia normativa que regula el impuesto a la renta, se puede afirmar que el concepto de "activo fijo" no comprende a los activos intangibles, sino únicamente a activos de carácter tangible.

Así pues, siendo que los activos por derecho de uso representan un derecho⁽⁸⁾, estos no constituyen activos tangibles, por lo que, al no calificar como activo fijos, no son susceptibles de depreciación tributaria.

Ahora bien, como la amortización tributaria está vinculada con los activos intangibles, debe determinarse si los activos por derecho de uso califican como activos intangibles.

Al respecto, como ya se ha indicado, los arrendamientos operativos se encuentran comprendidos en la cuenta contable 32 "Activos por derecho de uso", debido a que dicha cuenta agrupa las subcuentas en las que se registran los activos que se adquieren bajo la modalidad de arrendamiento financiero y los arrendamientos operativos, excepto cuando el arrendamiento es a corto plazo y cuando el activo subyacente es de bajo valor, en cuyo caso es opcional su tratamiento como activo.

Por otro lado, los intangibles son contabilizados en la cuenta contable 34 que agrupa a las subcuentas que representan activos identificables, de carácter no monetario y sin sustancia o contenido físico.

⁷ En el Informe N.º 035-2007-SUNAT/2B0000 (disponible en el siguiente enlace de internet: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i0352007.htm>)

⁸ Referido a que un arrendatario use un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento.



En ese sentido, siendo que los activos por derecho de uso y los intangibles son registrados contablemente en distintos rubros o cuentas, aquellos no pueden calificar como intangibles.

Considerando ello, y dado que la amortización tributaria solo aplica tratándose de activos intangibles de duración limitada, se puede afirmar que los activos por derecho de uso no son susceptibles de amortización para efectos del impuesto a la renta.

Por lo tanto, considerando que la depreciación o amortización susceptible de ser deducida de la base imponible del ITAN es la que se reconoce para fines del impuesto a la renta, y siendo que la normativa de este impuesto no contempla la posibilidad de depreciación o amortización alguna para el caso de los activos por derecho de uso, se puede afirmar que se debe incluir en la base imponible del ITAN los activos por derecho de uso derivados de los bienes recibidos en arrendamiento operativo consignados en el balance general y sumársele el valor de las depreciaciones calculadas de acuerdo con las normas y principios contables; no correspondiendo restarle amortización o depreciación tributaria alguna.



PALMER LUIS DE LA
CRUZ PINEDA
INTENDENTE NACIONAL
28/05/2021 15:16:39

CONCLUSIONES:

1. La base imponible del ITAN comprende los activos por derecho de uso derivados de los bienes recibidos en arrendamiento operativo.
2. Para determinar la base imponible del ITAN, al valor de los activos por derecho de uso derivados de los bienes recibidos en arrendamiento operativo consignado en el balance general se le debe sumar el valor de las depreciaciones calculadas de acuerdo con las normas y principios contables; no correspondiendo restarle amortización o depreciación tributaria alguna.

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributaria
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

CT0721-2018

Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) – Base imponible. Arrendamiento operativo.