

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



**LIMITACIÓN A LA COMPENSACIÓN DE
RENTAS NETAS DE FUENTE EXTRANJERA
CONTRA LA PÉRDIDA TRIBUTARIA
ACUMULADA DE FUENTE PERUANA
GENERADA POR RENTAS DE TERCERA
CATEGORÍA**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y
Política Fiscal

Piero Rolando Barragan Marrufo

Código: 20172968

Asesor

Víctor Mejía Ninacondor

Lima – Perú

Mayo de 2024



**LIMITATION ON THE OFFSETTING OF NET
INCOME FROM FOREIGN SOURCES
AGAINST THE ACCUMULATED TAX LOSS
FROM PERUVIAN SOURCES GENERATED
BY THIRD-CATEGORY INCOME**

UNIVERSIDAD PERUANA
SCIENTIA ET PRAXIS
MCMLXII

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	vi
ABSTRACT	viii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO	3
1.1 La potestad tributaria en el Estado peruano.....	3
1.2 Los principios constitucionales tributarios según nuestra Constitución política del Perú.	4
1.2.1 Principio de capacidad contributiva	6
1.2.2 Principio de no confiscatoriedad	9
1.3 Características generales del Impuesto a la Renta.....	11
1.4 El Impuesto a la Renta en el sistema jurídico peruano.....	12
1.5 La definición de renta en la Ley del Impuesto a la Renta.	12
1.5.1 La teoría de la renta - producto.....	12
1.5.2 La teoría del flujo de riqueza	13
1.5.3 La teoría del consumo más incremento patrimonial.....	13
1.6 La base jurisdiccional y las rentas de fuente peruana y extranjera.....	14
1.7 Categorización de las rentas de fuente peruana del Impuesto a la Renta.....	15
1.8 Determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría	16
1.8.1 Determinación de la renta bruta de tercera categoría	17
1.8.2 Determinación de la renta neta o pérdida de tercera categoría.....	19
CAPÍTULO II: TRATAMIENTO LEGAL DE LA PÉRDIDA TRIBUTARIA DE FUENTE PERUANA GENERADA POR RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA Y LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA	21
2.1 La pérdida tributaria de fuente peruana generada por rentas de tercera categoría según la Ley del Impuesto a la Renta	21
2.1.1 Los sistemas de compensación de pérdida tributaria por fuente peruana por rentas de tercera categoría.....	26
2.2 La renta de fuente extranjera	32
2.2.1 La determinación de rentas bruta y neta de fuente extranjera	32
2.2.2 La compensación de los resultados de fuente extranjera.....	33

CAPÍTULO III: LA LIMITACION A LA COMPENSACIÓN DE LA RENTA NETA DE FUENTE EXTRANJERA CONTRA LA PÉRDIDA TRIBUTARIA ACUMULADA DE FUENTE PERUANA DE TERCER CATEGORIA DESDE UNA PERSPECTIVA LEGAL Y CONSTITUCIONAL EN TORNO CON LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y NO CONFISCATORIEDAD	37
3.1 La problemática de la limitación a la compensación de las rentas netas de fuente extranjera contra la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generadas por rentas de tercera categoría.	37
3.2 Los fundamentos según el Informe N.º 000084-2021-SUNAT/7T000 para limitar la compensación de las rentas netas de fuente extranjera contra la pérdida tributaria acumulada generada por rentas de tercera categoría.....	38
3.3 Un frente legal a la problemática tributaria en torno con la limitación a la compensación de renta neta de fuente extranjera contra las pérdidas tributarias acumuladas de fuente peruana generadas por rentas de tercera categoría	42
3.3.1 El reconocimiento de la compensación de la renta neta de fuente extranjera contra la pérdida tributaria del ejercicio fiscal y su negación con la pérdida tributaria acumulada	43
3.3.2 La posible compensación de la renta neta de fuente extranjera con la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generada por rentas de tercera categoría	50
3.3.3 Una perspectiva constitucional a la limitación a la compensación de la renta de fuente extranjera contra la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generada por rentas de tercera categoría desde un enfoque de los principios de capacidad contributiva y la no confiscatoriedad	54
CONCLUSIONES	61
RECOMENDACIONES	66
REFERENCIAS.....	67
BIBLIOGRAFÍA	71
ANEXOS.....	72

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Caso práctico: Renta de fuente extranjera con renta neta de fuente peruana..	73
Anexo 2: Caso práctico: Renta de fuente extranjera con pérdida neta de fuente peruana	75



RESUMEN

El presente trabajo de investigación se enfocará en analizar la problemática suscitada en el informe N.º 0084-2021-SUNAT/7T00 emitido por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria; en el cual, a través de este, limita compensar la renta neta de fuente extranjera generada por un sujeto domiciliado en el Estado peruano contra la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generada por rentas de tercera categoría. Y que según la interpretación de la autoridad tributaria peruana la pérdida tributaria del ejercicio sería compensable pero niega la compensación de la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana contra la renta neta de fuente extranjera; frente a ello, desarrollaremos argumentos para darle una perspectiva razonable en la interpretación de la Ley del Impuesto a la Renta y, finalmente, resaltar que existiría vulneraciones a los principios constitucionales tributarios que emergen de nuestra Constitución política peruana.

Palabras clave: pérdida tributaria de fuente peruana de tercera categoría, rentas de fuente extranjera, principios constitucionales, capacidad contributiva, no confiscatoriedad.

ABSTRACT

This research work will focus on analyzing the problems raised in report N.º 0084-2021-SUNAT/7T00 issued by the National Superintendence of Customs and Tax Administration; in which, through this, it limits compensating the net income from a foreign source generated by a subject domiciled in the Peruvian State against the accumulated tax loss from a Peruvian source generated by third category income. And that according to the interpretation of the Peruvian tax authority, the tax loss for the year would be compensable but it denies the compensation of the accumulated tax loss from a Peruvian source against the net income from a foreign source; Faced with this, we will develop arguments to give a reasonable perspective in the interpretation of the Income Tax Law and, finally, highlight that there would be violations of the constitutional tax principles that emerge from our Peruvian political Constitution.

Keywords: tax loss from third category Peruvian source, income from foreign source, constitutional principles, contributory capacity, non-confiscatory nature.

INTRODUCCIÓN

En la época de los años 90, nuestro país fue considerado como importador de capitales, eso significa, que empresas extranjeras constituían sus domicilios fiscales en nuestro Estado para fines de invertir en el Estado Peruano, asimismo, en la actualidad la figura se reverso, las empresas peruanas salen al exterior a invertir con sus sucursales; ambas situaciones podrían generar transacciones que podrían calificarse como rentas de fuente extranjera, las mismas, que según nuestra Ley del Impuesto a la Renta debería compensarse con la renta neta de fuente peruana o pérdida tributaria generada por rentas de tercera categoría.

Ahora bien, como mencionamos la problemática se suscita en el Informe N.º 0084-2021-SUNAT/7T00; en el cual, limita compensar la renta neta de fuente extranjera generada por un sujeto domiciliado en el Estado peruano contra la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generada por rentas de tercera categoría. Y que según la interpretación de la autoridad tributaria peruana la pérdida tributaria del ejercicio fiscal sería compensable, pero niega la compensación de la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana contra la renta neta de fuente extranjera; frente a ello, desarrollaremos argumentos para darle una perspectiva razonable en la interpretación de la Ley del Impuesto a la Renta y, finalmente, resaltar que existiría vulneraciones a los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad que emergen de nuestra Constitución política peruana.

Así, en el presente trabajo se desarrollarán los siguientes capítulos: **En el primer capítulo:** Desarrollaremos la potestad tributaria del Estado peruano, los principios constitucionales tributario, haciendo énfasis al principio de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad, acto seguido, trataremos el origen y características del Impuesto a la Renta en el sistema tributario peruano, la base jurisdiccional, las rentas de fuente peruana y su categorización, la renta de fuente extranjera y, finalizaremos, explicando la determinación del Impuesto a la renta de tercera categoría de fuente peruana o también llamada renta empresarial.

En el segundo capítulo: Nos centraremos en desarrollar el tratamiento de la pérdida tributaria de fuente peruana generada por rentas de tercera categoría en el

ejercicio fiscal y los sistemas de compensación de pérdida tributaria por fuente peruana de la misma categoría, asimismo, las rentas de fuente extranjera, su determinación y su compensación con las rentas de fuente peruana; para que en el siguiente capítulo III, desarrollar la problemática suscitada del trabajo y su frente desde el punto de vista normativo de la Ley del Impuesto a la Renta y su enfoque constitucional.

En el tercer y último capítulo: Utilizaremos los argumentos desarrollados en los capítulos precedentes para efectos de darle contenido a la problemática suscitada en la determinación del Impuesto a la Renta empresarial desde una perspectiva legal y constitucional.



CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

En el presente capítulo desarrollaremos; en primer lugar, la potestad tributaria del Estado peruano, acto seguido, mencionaremos el principio de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad que serán de utilidad en nuestro trabajo de investigación. En segundo lugar, trataremos de una forma somera el origen y características del Impuesto a la Renta en el sistema tributario peruano, la base jurisdiccional, las rentas de fuente peruana y su categorización, y la renta de fuente extranjera. En tercer lugar, finalizaremos explicando la determinación del Impuesto a la renta de tercera categoría de fuente peruana, entre los cuales, explicaremos la renta bruta, renta neta o pérdida de tercera categoría o empresarial; para el siguiente capítulo explicar el cómputo con las rentas netas de fuente extranjera.

1.1 La potestad tributaria en el Estado peruano

La potestad tributaria en palabras de Villegas (2002) “es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial” (p. 252), asimismo, Giuliani (2011) en torno con el poder tributario suscribe que “la expresión del poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado para exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción” (p. 314); por su parte, el constituyente del Estado peruano consagró la potestad tributaria o también llamado el poder tributario en el artículo 74° de la Constitución política del Perú (1993), en la cual establece:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

En la doctrina peruana resaltamos al siguiente autor:

La potestad tributaria que la Constitución atribuye, monopólicamente al Estado y que se expresa, básicamente en la capacidad del Estado para crear, modificar o suprimir tributos, constituye uno de los mecanismos mediante los cuales el Estado procura la obtención de ingresos económicos a fin de proveer a sus ciudadanos las condiciones materiales mínimas para su desarrollo integral. (Landa, 2009, p. 38)

En definitiva, nuestra Constitución política atribuye una potestad tributaria innata solo a dichos poderes, descritos precedentemente, sobre los sujetos del Estado peruano para fines de sostener las finanzas públicas u otras finalidades parafiscales; sin embargo, el ejercicio de dicho poder tributario atribuido no es irrestricto en la creación de los tributos ni en su aplicación de la normativa, sino limitado a los principios constitucionales tributarios y al cuerpo normativo regido en el Estado Peruano; así tenemos, el respeto al principio de reserva de Ley, legalidad, igualdad, capacidad contributivas, entre otros, como los derechos fundamentales y consagrado en nuestra Constitución en aras de garantizar el respeto a los mismos y limitar el poder del Estado.

1.2 Los principios constitucionales tributarios según nuestra Constitución política del Perú.

Como mencionamos, la potestad tributaria que tiene el Poder Legislativo o Poder Ejecutivo del Estado peruano, de crear, modificar y derogar los tributos a través de una Ley o un Decreto Legislativo proviene de un poder originario o derivado establecido en el artículo 74° de la Constitución política; sin embargo, dicha potestad no es irrestricta e ilimitada; el coto lo establece los principios constitucionales tributarios que se consagra el segundo párrafo del mencionado artículo.

Al respecto, el siguiente tratadista en materia tributaria constitucional resalta:

Como se puede apreciar, el texto constitucional vigente reconoce expresamente como una limitación al ejercicio de la potestad tributaria, las exigencias que se derivan del principio jurídico-formal de “reserva de ley”, así como los denominados principios de justicia tributaria: igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. El valor normativo que tienen dichos principios es innegable. Todos los poderes públicos se encuentran sometidos a ellos 1) el Poder Legislativo, al aprobar las leyes de carácter tributario; 2) el Poder Ejecutivo, al emitir

los reglamentos correspondientes, *así como al aplicar e interpretar las normas tributarias* (cursivas añadidas); y, 3) el Poder Judicial, al “juzgar” los casos sometidos a su competencia. (Gamba, 2006, p. 198)

En lo que corresponde a nuestro Tribunal Constitucional en diversas sentencias ha mencionado lo siguiente, en la STC N.º 2689-2004-AI/TC (2004):

La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede decir que los ~ principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad.

En el segundo párrafo del artículo 74º de la Constitución observamos que en el ejercicio de la potestad tributaria se debe respetar los principios constitucionales tributarios de reserva de la ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de la persona, no confiscatoriedad, entre otros no expresados taxativamente pero desarrollado por nuestro Tribunal Constitucional, verbigracia, el principio de capacidad contributiva, generalidad; siendo innegables su aplicación en el sistema jurídico como principios tributarios rectores de la tributación. Este respeto genera dos enfoques en el ejercicio de la potestad tributaria; así resaltamos en cita del tratadista constitucional:

Esta consideración especial determina que todos los ciudadanos, solo puedes ser llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos dentro de los límites impuestos por tales valores constitucionales. De ahí que se sostenga con acierto que los principios tributarios, al mismo tiempo que son límites a los poderes públicos, también constituyen derechos fundamentales de los particulares. (Gamba, 2008, p. 5)

Por su parte, el Tribunal Constitucional en la STC N.º 0042- 2004AI/TC señala:

La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, **por un lado**, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea

constitucionalmente legítimo; **de otro lado**, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas.

Por lo tanto, de acuerdo con lo descrito, los principios constitucionales tributarios que se encuentran taxativamente, sean estos, principio de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad o que emergen de la Constitución política del Perú, tales como, el de capacidad contributiva; por una parte, son limitaciones en el ejercicio del poder del Estado al ejercer su facultad en la creación de las normas, la interpretación o en el ejercicio competencial sé sus organismos que ejercen esa potestad; pero, por otra parte, también observamos que es una garantía a los sujetos en el reconocimiento de sus derechos. Sostener lo contrario, y alineados con la doctrina de los tratadistas, sería una vulneración a nuestra Constitución política peruana; sin perjuicio de todos los principios tributarios mencionados, en el presente trabajo solo nos enfocaremos en el principio de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

1.2.1 Principio de capacidad contributiva

En primer lugar, debemos resaltar que la doctrina en materia tributaria internacional ha desarrollado una diferenciación en torno con la capacidad económica y contributiva; así tenemos:

La capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado. La parte subjetiva es la capacidad económica, que es individual y que afecta a los individuos en la medida que son titulares de bienes y rentas. La capacidad contributiva, la tienen los hechos a los que se aplican los impuestos, es objetiva y requiere que los tributos recaigan sobre aquellas materias que demuestran tener dicha capacidad (adquirir, percibir una renta, tener un bien, ...) de manera que no puede sujetarse a gravamen todo lo que no demuestre capacidad contributiva. (Soler, 2015, p. 112)

Por nuestra parte, el Tribunal Constitucional peruano en su sentencia STC 033-204-AI/TC deja sentado una distinción doctrinaria:

Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Alberto Tarsitano [García Belsunce, Horacio (coordinador). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. De Palma. Buenos Aires. 1994, p. 307] quien precisa que

constituye una: “(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”. Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible. Por consiguiente, la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria.

Ha quedado inteligible que nuestro Tribunal hace una distinción, amparándose en doctrina de autores extranjeros, que la capacidad económica es la esfera total de riqueza que tiene el sujeto y la capacidad contributiva es la manifestación de una parte de esa riqueza que tiene el sujeto para efectos de contribuir con el Estado de manera proporcional y razonable, evaluándose previamente criterios objetivos y no subjetivos.

En segundo lugar, en torno con la negación de su inclusión en la Constitución Política, el principio de capacidad contributiva, se menciona:

Este es otro principio que tampoco está considerado expresamente en la Constitución de 1993, lo cual no es obstáculo para señalar que se ha convertido en una salvaguarda o garantía frente al poder tributario omnímodo y arbitrario del Estado, en la medida que encausa el ejercicio de esa potestad a través del Derecho; y que, por lo demás, está íntimamente vinculado con el principio de igualdad. (Landa, 2006, p. 48)

Nuestro Tribunal constitucional peruano ha establecido en su sentencia N° 053-2004-PI/TC, lo siguiente:

De este modo, para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público.

Así, debemos notar que la no inclusión literal del principio de capacidad contributiva no es óbice para que el sujeto afectado apele a su derecho de ese principio, en la medida que considere que se encuentre inmerso en una vulneración constitucional, por estar este implícito en principio de igualdad en la cual todo sujeto, en sus mismas condiciones, debería tributar de acuerdo a sus capacidades económicas.

En tercer lugar, en relación con la conceptualización del principio de capacidad económica para algunos autores o para otros denominados capacidad contributiva, como hemos descrito anteriormente; por una parte, en el plano de los autores internacionales se ha considerado lo siguiente:

Su propia denominación es sumamente expresiva de su significado y lo mismo sucede si utilizamos otras denominaciones incorporadas por algunos autores a la ciencia económica o jurídica: principio de capacidad de pago o capacidad contributiva. Siempre que se hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real, a la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de una Administración Pública. (Calvo & Calvo, 2021, p. 73).

En esa misma línea el siguiente autor señala:

La capacidad contributiva es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible. (Tarsitano, 2014, p. 119)

Por otra parte, nuestra doctrina nacional no ha sido renuente frente al desarrollo del mencionado principio, indicando lo siguiente:

Constituye un verdadero derecho fundamental de los ciudadanos- contribuyentes a contribuir con arreglo a sus capacidades económicas. La capacidad económica también funciona como una regla que obliga al legislador que – una vez que opta por afectar una

riqueza- no introduzca tratamientos discriminatorios o desproporcionados en relación con el objeto del tributo. (Gamba, 2006, p. 172)

En ese contexto, consideramos que el principio de capacidad contributiva que emerge del principio de igualdad, consiste que cada sujeto obligado a tributar en un Estado debería contribuir con su real de capacidad económica con imposiciones racionales en la legislación, caso contrario estaríamos frente a una posible vulneración; así el siguiente autor señala:

Si el legislador intentara gravar una manifestación de riqueza pasada o pretéritas es decir-aquella que ha dejado de existir al momento del devengo de la obligación tributaria-, una riqueza potencial o inexistente – como podría ser la afectación de un activo con prescindencia del pasivo que los afectan o con independencia de los resultados que generan- o incluso- cuando su cuantificación (base imponible) atiende a consideraciones diferentes del hecho económico gravado. (Gamba, 2007, p. 7)

Definitivamente, pensar en una medida desproporcionada o irracional en el momento de legislar en materia tributaria estaríamos en la esfera de exigirle al sujeto algo inexistente o tomar en consideración solo una parte de su capacidad contributiva sin tener en consideración algunos resultados negativos que podrían sesgar su capacidad contributiva real; generando ello, la posible transgresión al mencionado principio.

1.2.2 Principio de no confiscatoriedad

En torno con el principio de no confiscatoriedad se menciona en la doctrina extranjera-tributaria:

Los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La dificultad surge para determinar concretamente que debe entenderse por “parte sustancial”, y no existe respuesta a ello en términos absolutos. (Villegas, 2009, p. 276)

En la doctrina nacional, los siguientes autores, mencionan.

Resulta imposible establecer constitucionalmente o legalmente los límites dentro de los cuales se considera que un tributo no es confiscatorio. La doctrina señala que el carácter confiscatorio se presenta cuando el tributo obliga al contribuyente a entregar al fisco una parte sustancial de la propiedad o de la renta. Obviamente

tampoco es posible definir lo que puede considerarse como parte significativa o excesiva o sustancial. Este carácter tiene que analizarse respecto de cada caso específico. Es necesario tener presente esas consideraciones cuando se analiza el régimen de la compensación de pérdidas previsto en la Ley del Impuesto a la Renta, cuya estructura en algunos casos podría otorgarle “efectos confiscatorios”, lo cual resultaría violatorio de la garantía consagrada en la Carta (Medrano, 2018, p. 9).

Los contornos del principio de confiscatoriedad son tan difusos que el propio TC se ha visto obligado a señalar que su contenido debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes están obligados a sufragarlo, concluyendo que la transgresión de este principio *se producirá cuando un tributo excede el límite razonablemente se admite para no vulnerar el derecho a la Propiedad* (cursivas añadidas). (STC N.º 2727-2002-AA/TC). (Gamba Valega, 2007, p. 19).

Nótese que los mencionados autores critican la subjetividad del principio de no confiscatoriedad debido que no existe un parámetro exacto para efectos de decir cuando un tributo o una medida legislativa es confiscatorio; sin embargo, se deja claro que la ley tributaria no afecte irrazonable y desproporcionadamente a la esfera patrimonial del sujeto del Estado.

Por su parte el Tribunal Constitucional en el expediente N.º 2302-2003-AA/TC, refiriéndose al principio de no confiscatoriedad ha indicado:

El principio de no confiscatoriedad tiene la estructura propia de lo que se denomina un concepto jurídico indeterminado. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente se admite para no vulnerar el derecho a la propiedad.

En ese contexto, hemos desarrollado que el principio de no confiscatoriedad tiene un concepto indeterminado o subjetivo, vale decir, no medible, asimismo, su afectación

se suscita cuando exista medidas irracionales por parte del legislador en la Ley debido que ello podría afectar su patrimonio del sujeto a tributar, el mismo que debería evaluarse caso por caso según el Tribunal Constitucional peruano.

1.3 Características generales del Impuesto a la Renta

Todo impuesto, introducido en el sistema jurídico, debe fundamentarse en características propias. De esta forma, la doctrina en el derecho tributario desarrolla algunas características que debería tener el Impuesto a la Renta; para ello, García Mullin (1978), menciona que “Los caracteres que se le atribuyen son a) el no ser trasladable, b) el contemplar una equidad a través del principio de capacidad contributiva, al ser global, personal y progresivo, y c) el tener un efecto estabilizador” (p. 4).

Al cumplirse los mencionados caracteres se enmarcarían el Impuesto a la Renta ideal, según el citado autor, resaltando que el impuesto no sea trasladable, es decir, que el sujeto del impuesto sea señalado específicamente en la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo, la equidad inmersa en el principio de capacidad contributiva:

Tres son los índices básicos de capacidad contributiva: la renta que se obtiene, el capital que se posee y el gasto o consumo que se realiza. La doctrina en general acepta que de estos tres índices, el principal es la renta que se obtiene, por lo que claramente el impuesto sobre la renta se ajusta a la capacidad contributiva y en consecuencia contempla la equidad. (García Mullin, 1978, p. 5)

La capacidad contributiva, es un índice según el autor, y en nuestro sistema jurídico un principio constitucional consagrado en la Constitución Política, que le permite al legislador evaluar, al momento de gravar con el Impuesto a la Renta, su verdadera capacidad de contribuir de los contribuyentes sometidos en un Estado. Y el efecto estabilizador, enfocado desde la perspectiva progresiva de la aplicación de las tasas del Impuesto a la Renta.

En suma, las mencionadas características del Impuesto a la Renta ideal, según el mencionado autor, permite a un Estado mantener una estructura sólida en la construcción jurídica del Impuesto a la Renta de un Estado.

1.4 El Impuesto a la Renta en el sistema jurídico peruano

En atención de la potestad tributaria, el 26 de julio de 1934, se introduce, por primera vez, en el sistema jurídico nacional del Estado peruano la Ley N.º 7904 Ley de Impuesto sobre la Renta, creándose así, el Impuesto a la Renta en el Perú: así sucesivamente, desde sus inicios de la implementación del Impuesto a la Renta, diversas reformas legislativas tributarias se han venido implementando, desde el Poder legislativo o Poder ejecutivo, en cada período por los Gobiernos a fin de cumplir con las políticas fiscales o para fiscales.

1.5 La definición de renta en la Ley del Impuesto a la Renta.

Es imprescindible comprender la definición de renta para fin de establecer si la manifestación de riqueza, que emerge del sujeto del impuesto, estaría dentro del ámbito de aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta; ergo, gravar dicha manifestación riqueza reflejado en su real capacidad contributiva con el Impuesto a la Renta establecido por el legislador peruano, para después, utilizar los criterios de conexión que deberá utilizar el Estado para someter al sujeto al mismo.

Ahora bien, considerando que la definición de renta es materia de discusión por los distintos legisladores en cada uno de sus países; en el caso peruano, el legislador recoge algunas teorías de renta señaladas en la doctrina tributaria y las desarrolla en la Ley del Impuesto a la Renta; de esta forma, grava la manifestación de la riqueza del sujeto utilizando las teorías de renta- producto, flujo de riqueza e incremento patrimonial que a continuación las describimos.

1.5.1 La teoría de la renta - producto

La teoría de la renta- producto o también llamada teoría de la fuente, en la doctrina internacional, García Mullin (1978) considera que: “Renta es el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación” (p. 13).

Definitivamente, para que la manifestación de riqueza califique en la teoría renta producto, debería producirse una riqueza nueva por parte del sujeto, provenir de una fuente durable, ser periódica y en estado de explotación. Teoría que se inspiró el legislador peruano y lo recogió en el literal a) del artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta, considerando que se encuentra gravado las rentas que provengan del capital, del

trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

1.5.2 La teoría del flujo de riqueza

La teoría de flujo de riqueza abarca un criterio más amplio de renta, en la cual se señala que:

Para esta teoría el concepto de renta abarca el total de la riqueza que fluye al contribuyente proveniente de operaciones con terceros, en un periodo. El ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental. No es necesario que se mantenga intacta la fuente productora, pudiendo inclusive desaparecer con el acto de producción de la renta. (Fernández, 2008, p. 3)

Por ende, consideramos que la mencionada teoría comprende la totalidad de la riqueza que provenga de un tercero para el sujeto del impuesto sin importar que provenga de una fuente durable en estado de explotación, vale decir, excluyendo los supuestos de la teoría de renta producto. Así, por ejemplo, el legislador peruano la incluyó en el artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta que menciona que en general es renta gravada cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, entendiéndose por terceros en devenir de una actividad empresarial.

1.5.3 La teoría del consumo más incremento patrimonial

Esta última teoría, algunos autores, en torno con renta señalan que:

En la misma línea, Alva (2012) señala que “Lo único que importa es la diferencia entre el patrimonio que se tenía al inicio del ejercicio y al cierre de este, con independencia del origen, asimismo, esta posición nunca ha sido recogida en forma químicamente pura en nuestra legislación” (parr.1), asimismo, el siguiente autor señala:

Entendemos que no existe un capítulo específico en la Ley del Impuesto a la Renta que adopte de modo general todos los casos que se encuentran comprendidos la teoría del consumo más incremento patrimonial; sin embargo, citaremos algunos ejemplos; así el inciso d) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta señala las rentas imputadas, de igual manera, el artículo 52° de la mencionada Ley.

1.6 La base jurisdiccional y las rentas de fuente peruana y extranjera.

El Poder Legislativo o Ejecutivo en caso de delegación de facultades, se irrogan atribuciones para efectos de establecer que rentas deberían gravarse en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, acto seguido, establecer un punto de conexión con los sujetos, y de esta forma, regular la base jurisdiccional en la Ley del Impuesto a la Renta, así, en la doctrina se señala:

Para que un enriquecimiento calificado abstractamente como "renta" por una legislación genere el impuesto correspondiente, no basta con que él encaje en la descripción hipotética de la ley, sino que además es necesario que tenga algún tipo de conexión o vinculación con el país; que por alguna circunstancia, el Estado se atribuya jurisdicción, en el sentido de potestad tributaria, para hacer tributar ese fenómeno a sus arcas. (García Mullin, 1978, p. 39).

De esta forma, el Artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta desarrolla:

Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana

En esa misma línea el Artículo 7° establece que una persona jurídica es considerada domiciliada cuando es constituida en el país. Siendo este el punto de conexión que estableció el legislador en el Estado peruano, asimismo, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en sus incisos a) y b) del artículo 5° establece:

- Los contribuyentes domiciliados en el país tributarán por la totalidad de sus rentas de fuente peruana y extranjera
- Los contribuyentes no domiciliados en el país tributarán por la totalidad de sus rentas de fuente peruana

Nótese que los sujetos del Impuesto a la Renta cuando son calificados, como sujetos domiciliados, tributan por sus rentas de fuente mundial, vale decir, computaran

en la determinación de su renta neta las rentas de fuente peruana más las rentas generadas en el extranjero. Y cuando son sujetos no domiciliados, solo tributarían por sus rentas de fuente peruana; ello en aplicación al mencionado artículo.

En efecto, podríamos decir que en la medida que el sujeto del Impuesto a la Rentas se constituya en el país como persona jurídica este sería considerado domiciliado, ergo, se atribuiría las rentas de fuente mundial, es decir, rentas de fuente peruana y extranjera para efectos de determinar la renta neta del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

En adición a lo señalado precedentemente, el legislador considera rentas de fuente peruana las originadas en virtud de los artículos 9, 10, 11, 12 y de acuerdo con lo establecido por la Ley de Impuesto a la Renta, que en general se señala, que cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes o el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana, entre otras, las contempladas en esos artículos. No obstante, lo mencionado precedentemente, debemos resaltar en doctrina nacional lo siguiente.

El legislador no mencionó en la Ley del Impuesto a la Renta que se debería considerar como rentas de fuente extranjera. La normatividad del impuesto solo establece cuáles son las rentas de fuente peruana. Las rentas de fuente extranjera resultan ser todas aquellas no consideradas como de fuente peruana. La indicada normativa es de interés tanto para sujetos domiciliados, cuyas rentas de fuente extranjera tienen un régimen distinto al de sus rentas de fuente peruana, como para los no domiciliados, quienes solo tributan sobre sus rentas de fuente peruana. (Bernal Rojas, 2021, p. 18).

Finalmente, como hemos podido describir, no basta que el sujeto del impuesto genere rentas que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta sino es que el legislador debe establecer una conexión para que dichas operaciones se encuentren dentro de su base jurisdiccional; así tenemos en la Ley del Impuesto a la Renta, que los domiciliados tributarán por sus rentas generadas como fuente peruana y extranjera y los no domiciliados solo por sus rentas de fuente extranjera.

1.7 Categorización de las rentas de fuente peruana del Impuesto a la Renta

Una vez generadas las rentas que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta y su base jurisdiccional. El legislador clasifica las rentas de fuente

peruana en cinco categorías; sin embargo, no clasifica las rentas de fuente extranjera, vale decir, estas últimas no se encuentran categorizadas. Así, tenemos que las rentas de fuente peruana se clasifican en:

La primera categoría, se encuentran comprendidos las rentas originadas por el arrendamiento y subarrendamiento de predios.

La segunda categoría, comprende las ganancias de capital, los intereses generados en la colocación de capitales intereses presuntos, las regalías, las utilidades, entre otros.

Las rentas de tercera categoría o también llamadas rentas empresariales, relacionadas con las originadas del comercio, la industria o minería, de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales, de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transporte, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, y en general cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Las rentas de cuarta y quinta categoría, correspondiente con el trabajo independiente y dependiente, respectivamente.

En suma, hemos descrito las cinco categorías que las clasificó el legislador en la Ley del Impuesto a la Renta: así, para fines de nuestro trabajo nos enfocaremos en las rentas de tercera categoría o también llamadas rentas empresariales, las mismas que podrían generar renta neta o pérdidas tributarias, que obtengan las personas jurídicas domiciliadas en el Estado peruano que tributarían por su renta de fuente mundial, vale decir, sus rentas de fuente peruana más las rentas generadas en el extranjero.

1.8 Determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría

Al respecto, según el órgano resolutor en materia fiscal, en su Resolución del Tribunal Fiscal N ° 01687-1-2005, estableció:

Que mientras la utilidad contable se determina en función de un Estado de Ganancias y Pérdidas elaborado a partir de los principios contables generalmente aceptados y constituye el resultado de las actividades ordinarias y extraordinarias de una empresa en ejercicio dado, la utilidad tributaria o renta gravable se determina según las reglas establecidas por la Ley del Impuesto a la Renta y su

reglamento, pudiéndose determinar diferencias que hagan que no necesariamente coincidan el resultado contable con el tributario, conforme lo prevé el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, el que establece que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta, agregándose que las citadas diferencias obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

Según el mencionado autor señala:

Es pertinente indicar que la pérdida tributaria no es la misma que la pérdida contable. Pueden existir casos en los cuales el contribuyente tuviera una pérdida contable, pero al hacer las adiciones y deducciones se obtiene un resultado tributario positivo, por lo que le corresponde pagar el impuesto a la renta. También puede presentarse la situación inversa, en la cual se obtenga una utilidad contable y al hacer el proceso de adiciones y deducciones se obtiene un resultado negativo, con lo cual se ha determinado una pérdida tributaria. (Alva, 2016, p. 1)

Nótese que, para efectos de determinar el Impuesto a la Renta de tercera categoría, se inicia desde el resultado contable, vale decir, de los resultados obtenidos por las actividades llevadas por el sujeto del Impuesto, que son el resultado de una ganancia o pérdida contable; para después reflejar las adiciones o deducciones en virtud de la Ley del Impuesto a la Renta con su Reglamentación.

En efecto, el sujeto domiciliado que genera rentas de tercera categoría determina el Impuesto a la Renta partiendo del resultado contable, sea esta ganancia o pérdida, para después en materia tributaria analizar los gastos deducibles o no deducibles por la Ley del Impuesto a Renta, de esta forma en el siguiente ítem explicaremos la determinación de la renta bruta y después la renta neta empresarial y el siguiente capítulo desarrollar la compensación de la renta de fuente extranjera.

1.8.1 Determinación de la renta bruta de tercera categoría

Una vez generada las rentas por el sujeto del impuesto, esta debería imputarse oportunamente en su período fiscal y reconocido en aplicación del principio del

devengado; ello, en aplicación del artículo 57^a de la Ley del Impuesto a la Renta, se menciona.

A los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción (...) a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Acto seguido, deducir los costos asociados por la enajenación, producción o construcciones de los bienes que generaron las rentas; así determinar la, renta bruta de tercera categoría:

La determinación del impuesto se realiza sobre la base de la renta real o efectiva, es decir, aquella que efectivamente existió en realidad. La renta real o efectiva parte de la renta bruta del período, la cual, en principio, equivale al ingreso bruto obtenido de un bien o actividad.

En tanto los bienes enajenados debieron ser adquiridos, es decir, tuvieron un costo, la renta bruta equivale a la diferencia entre el ingreso bruto por la enajenación y el costo tributario del bien vendido. (García Mullin, 1978, p. 73)

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 20^o de la Ley del Impuesto a la Renta, indica que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al Impuesto a la Renta. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Agrega la normativa, que, si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo con lo dispuesto por esta Ley, asimismo, por costo de enajenación se entenderá los costos de adquisición, producción o construcción o en su caso el valor al ingreso al patrimonio.

En definitiva, en la determinación de la renta bruta de tercera categoría se deberá imputar a las rentas generadas en el período fiscal en aplicación del principio del devengo y deducir los costos asociados a dicha renta para fines de hallar la renta bruta; para después determinar la renta neta o pérdida de tercera categoría que a continuación explicaremos.

1.8.2 Determinación de la renta neta o pérdida de tercera categoría

En el ítem precedente explicamos la determinación de la renta bruta de tercera categoría; acto seguido, de la misma se deducirá los gastos necesarios para el mantenimiento o generación de la fuente de riqueza haciendo alusión al principio rector de causalidad, asimismo, no se consideran como deducibles los gastos no aceptados por el legislador; así tendríamos como resultado final la determinación de la renta neta o la pérdida neta total del Impuesto a la Renta de tercera categoría de fuente peruana.

Sobre el particular, el legislador consideró en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta lo siguiente:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se podrá deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente; así como, los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley; así la norma menciona ciertos gastos que son deducibles.

Agrega, el último párrafo del citado artículo, para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere los incisos i), ii) y a.2 del mencionado artículo, entre otros.

Cabe resaltar que el mencionado artículo tiene implícito el principio de causalidad como base para evaluar la deducción de cualquier gasto incurrido por el sujeto del impuesto para efectos de determinar la renta o pérdida neta total del Impuesto a la Renta de la tercera categoría; así tenemos:

La causalidad es un principio que permite que la empresa pueda deducir en la determinación de la renta neta de tercera categoría aquellos gastos permitan el desarrollo de su actividad, permitiendo que permanezcan en un mercado competitivo de acuerdo a la actividad económica que realizan, o que se encuentren directamente vinculados con el propósito de toda empresa cuando se constituye, esto es, generar utilidad a partir de las ganancias que se obtengan de las operaciones con terceros. . (Carrillo, 2019, párr. 1, 4).

El punto de partida para efectos de evaluar si un gasto es deducible o no es analizar el principio de causalidad, para después observar algunas consideraciones (requisitos o limitaciones) legales que exige cualquiera de los incisos del artículo 37 de la Ley del

Impuesto a la Renta; así tenemos por ejemplo, los gastos por mermas o desmedros, los gastos por dietas de directorio, los gastos por intereses de deuda, los tributos que recaen sobre bienes o actividades productoras, las primas de seguros con ciertas características, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito y fuerza mayor, los gastos de depreciación por desgaste de bienes u obsolescencia de los bienes de activo fijo, los gastos de organización, las provisiones del sistema financiero, los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, entre otros gastos.

En contraposición al artículo 37° también observamos los gastos que no son deducibles contemplado en el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta; por ejemplo, los gastos personales, las provisiones genéricas, las sanciones impuestas por el sector público nacional, entre otros.

Ahora bien, una vez, analizado todos los gastos incurridos por el sujeto del Impuesto en virtud principalmente del artículo 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, obtendremos como resultado una renta neta o la pérdida neta total del Impuesto a la Renta de tercera categoría de fuente peruana.

En suma, los sujetos generadores de renta de tercera categoría cuando determinan el Impuesto a la Renta empresarial deberán deducir de la rentas devengadas en el ejercicio fiscal los costos relacionados a las mismas para efecto de obtener la renta bruta; acto seguido, para determinar la renta neta deberá analizar los gastos en virtud del principio de causalidad y observar algunas consideraciones exigidas en la Ley del Impuesto a la Renta para su deducción o sus prohibiciones; de esta forma se obtendrá el resultado de la renta neta para aplicar la tasa del Impuesto a la Renta por pagar o caso contrario obtendremos una pérdida neta total de renta de fuente peruana generada por las rentas empresariales que nos enfocaremos en explicar en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO II: TRATAMIENTO LEGAL DE LA PÉRDIDA TRIBUTARIA DE FUENTE PERUANA GENERADA POR RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA Y LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA

En el presente capítulo desarrollaremos; en primer lugar, el tratamiento de la pérdida tributaria de fuente peruana generada por rentas de tercera categoría en el ejercicio fiscal, asimismo, los sistemas de compensación de pérdida tributaria por fuente peruana de la misma categoría. En segundo lugar, las rentas de fuente extranjera, su determinación y su compensación con las rentas de fuente peruana; para que en el siguiente capítulo III, desarrollar la problemática suscitada del trabajo y su frente desde el punto de vista normativo de la Ley del Impuesto a la Renta y su enfoque constitucional.

2.1 La pérdida tributaria de fuente peruana generada por rentas de tercera categoría según la Ley del Impuesto a la Renta

En el capítulo precedente explicamos que el sujeto del Impuesto para efectos de determinar el Impuesto a la renta empresarial inicia desde el resultado contable. Es decir, sus ingresos los compensa con los costos y gastos generados en la actividad empresarial y, como resultado, tiene una ganancia o una pérdida contable; para ello, como explicamos, tributariamente, analiza los ingresos en relación con las teorías de rentas que serán imputadas en su ejercicio fiscal que se devenguen, asimismo, analizará los costos para determinar la renta bruta, y después evaluará los gastos para calificarlos como deducibles o no deducibles; para finalmente, llegar a la renta neta de tercera categoría para aplicar la tasa del Impuesto a la Renta por pagar o caso en contrario podríamos obtener una pérdida neta tributaria generadas por las actividades de las rentas empresariales de fuente peruana.

Al respecto, el citado autor menciona que:

Es pertinente aclarar que la pérdida tributaria no es la misma que la pérdida contable, pueden existir casos en los cuales el contribuyente tuviera una pérdida contable

pero que al hacer las adiciones y deducciones se obtiene un resultado tributario positivo, por lo que le corresponde pagar el impuesto a la renta. También puede presentarse la situación inversa, en la cual se obtenga una utilidad contable y hacer el proceso de adiciones y deducciones se obtiene un resultado negativo, con lo cual se ha determinado una pérdida tributaria. (Alva, 2021, p. 22)

En esa misma línea:

Mencionar una pérdida tributaria no es necesariamente referirse a la pérdida del ejercicio. Por cuanto esta última representa el resultado de gestión obtenido en una entidad por un determinado ejercicio; este resultado es determinado por la contabilidad financiera en aplicación de criterios de contabilidad expresados en las normas internacionales de información financiera- en cambio- una pérdida tributaria es el resultado obtenido en aplicación de la Ley y el Reglamento del Impuesto a la Renta y demás normas de carácter tributario que tienen incidencia en la determinación del resultado tributario por un determinado ejercicio o periodo. (García Mullin, 2010, p. 1)

Reiteramos que la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, se inicia con el resultado contable que puede arrojar una ganancia o una pérdida contable; después, deberá analizarse las deducciones y las deducciones no aceptadas en virtud de la Ley del Impuesto a la Renta para obtener como resultado final la renta neta de tercera categoría y así aplicar la tasa del Impuesto a la Renta por pagar u obtener una pérdida neta tributaria en aplicación de la mencionada Ley, esta última que es materia de estudio en el presente trabajo.

Ahora bien, el tratamiento tributario de la pérdida tributaria generada por rentas de tercera categoría por fuente peruana, se encuentra plasmada en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta que menciona:

Los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la *pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana* (cursivas añadidas) que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas.

En la doctrina tributaria internacional se indica lo siguiente:

Una postura coherente lleva a admitir que, si se acepta la doctrina del rédito producto, deben aceptarse tanto las ganancias como las pérdidas que provengan de una fuente productiva. Dar carácter de tal a actividades donde no es claro su

carácter de actividad económica (o, por lo menos respecto de las cuales es difícil sacar conclusiones en abstracto), genera este tipo de problemas. (García Mullin, 1978, p. 19)

En ese mismo pensamiento agrega García Mullin (1978):

En materia de imposición a las empresas, estos problemas presentan aristas particulares. A nivel de la entidad, no obstante que muy frecuentemente las tasas que se aplican son proporcionales y no progresivas, *la admisión de la traslación de quebrantos se presenta como una medida aconsejada para evitar los problemas de fluctuación de ingreso y para evitar discriminar contra negocios que temporalmente pueden involucrar alta dosis de riesgos* (cursivas añadidas). (p. 155)

Por su parte, el tratadista argentino señala:

La compensación de quebrantos solo es una cuestión parcial del problema de la fluctuación de la renta y lo ficticio, en muchos casos, de su división por periodos fiscales y de su exacta imputación a un determinado año fiscal. De allí que resulte indubitable que cuando el legislador establece la posibilidad de trasladar las pérdidas fiscales no está concediendo *un beneficio, sino que está intentando neutralizar las consecuencias injustas que derivan de la parcelamiento arbitrario del tiempo* (cursivas añadidas). (Reig, 2010, p. 155)

En la doctrina nacional tenemos:

Con relación a las pérdidas y su arrastre existen distintas posiciones, las mismas que van desde quienes *están a favor de su admisión para tratar de conciliar la continuidad en el tiempo de la actividad de las empresas y la división anual de la carga fiscal* (cursivas añadidas); hasta la extrema sostenida por Kaldor que manifiesta una actitud genérica contraria a la admisión de quebrantos, por cuanto considera que es muy dudosa la idea de que el rendimiento neto de una fuente positiva de ingresos pueda ser negativo, dado que nadie está obligado a continuar un negocio. (Villagra & Zuzunaga, 2014, p. 155)

Cualquier disposición referida al arrastre de pérdidas, sea a futuro o contra la renta generada de ejercicio previos, no debería ser reconocida como un beneficio tributario, sino, más bien como un derecho inherente al contribuyente. Mientras que lo que se grave la renta, se debe admitir la posibilidad de aplicar las

pérdidas obtenidas en un ejercicio determinado contra futuras o previas. (Porto Urrutia, 2011, p. 43)

En esa misma línea se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 09855-2-2007, indicando.

El hecho jurídico regulado en el artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta es el derecho de los contribuyentes domiciliados en el país perceptores de rentas de tercera categoría de compensar en un ejercicio gravable determinado y en los siguientes las pérdidas tributarias generadas en ejercicios pasados, imputándolas a la renta neta de tales ejercicios gravables posteriores a la generación de la pérdida.

Como se aprecia, nuestro legislador peruano; por un parte, optó que los sujetos del Impuesto a la Renta de tercera categoría compensen la pérdida tributaria de renta de fuente peruana debido que le permite neutralizar las ganancias obtenidas; siendo este, no un beneficio sino una justa compensación (un derecho) que si obtuvo rentas debería compensarla con las pérdidas generadas; por otra parte, el legislador opta por establecer literalmente un coto resaltando en la misma Ley del Impuesto a la Renta que se computen las pérdidas en un ejercicio gravable según el sistema que describiremos en el siguiente ítem, para establecer después una aplicación sistemática de las mismas.

Al respecto, debemos mencionar su posición del autor, de la cual nos alineamos, entorno con la limitación de las pérdidas tributarias en palabras de Porto Urrutia:

La respuesta se basa en la simplicidad administrativa. Las administraciones tributarias no desean tener que auditar pérdidas generadas hace muchos años y que recién se utiliza en el ejercicio. Inclusive se generaría una sobrecarga a los contribuyentes que estarían obligados a mantener toda la documentación que ampare la veracidad y suficiencia de las pérdidas que pretenden compensar.

Mencionamos en la sección previa que el congreso está facultado a impedir ciertas deducciones, siempre que lo haga de manera expresa. De manera similar se pueden introducir disposiciones con la finalidad de limitar plazos por el cual se puede arrastrar o compensar la pérdida tributaria generada en un ejercicio determinado, no obstante, estas limitaciones deben ser razonables y no deben convertirse al arrase de pérdidas en una institución vacua, que resultaría en el desconocimiento o pérdida del beneficio. (Porto Urrutia , 2011, p. 44)

Nótese que el mencionado autor indica que el legislador optó por la simplicidad administrativa para limitar la compensación de las pérdidas tributarias en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo, menciona análogamente, que si bien es cierto que el legislador tiene la potestad de limitar algunas deducciones en los gastos, tal como lo describimos en el capítulo I, el legislador también lo hace de forma literal en la Ley del Impuesto a la Renta contemplando las reglas de compensación del sistema de arrastre de las pérdidas tributarias y no como lo interpreta el informe de la SUNAT limitando la pérdida tributaria acumulada de tercera categoría contra la renta neta de fuente extranjera, posición que no compartimos y que lo desarrollaremos en el capítulo III.

Así, de acuerdo con el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable. Optando el legislador, desarrollar, dos reglas, del sistema a) por el que pueden compensar la pérdida que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los cuatro (4) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación, no pudiéndose compensar el saldo; y el sistema b) que permite compensar la pérdida que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores.

Una vez establecidos los sistemas de arrastres de pérdidas el sujeto del impuesto tiene la opción de escoger cual le conviene para su compensación.

Si bien toda empresa aspira obtener resultados positivos al término del ejercicio comercial, la realidad puede tener resultados inesperados, pudiendo incluso arrojar pérdidas tributarias. Las pérdidas obtenidas en un ejercicio son arrastrables a los ejercicios siguientes. Es así que se abordarán los dos métodos de arrastre de pérdidas que nuestra legislación propone y que podrán ser escogidos por los contribuyentes en función de las consideraciones que estimen convenientes con base en su especial situación y proyección financiera. (Castillo, 2021, p. 1).

En definitiva, en la medida que se obtenga una renta neta empresarial, previa a la aplicación de la tasa del Impuesto a la Renta, se compensa la pérdida tributaria acumulada

de los ejercicios precedentes con renta neta del ejercicio fiscal actual; de esta forma, los sujetos tendrían la opción de compensar las pérdidas netas de ejercicios precedentes; y en el supuesto que se obtenga un resultado negativo, vale decir, una pérdida tributaria del ejercicio fiscal por la generación de rentas empresariales de fuente peruana, el sujeto tendría el derecho a acumularlas y después compensarlas, de acuerdo con los sistemas que el legislador peruano desarrolló en la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, el sistemas a) o b) los cuales describimos en los ítem siguientes.

2.1.1 Los sistemas de compensación de pérdida tributaria por fuente peruana por rentas de tercera categoría

Como mencionamos los sujetos del Impuesto a la Renta de tercera categoría cuando obtienen pérdidas tributarias generadas por fuente peruana podrán compensarlas con las rentas generadas a través de dos (2) sistemas que la Ley del Impuesto a la Renta contempla; así, nuestro artículo 50°:

Los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

- a) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría **que obtengan en los cuatro (4) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación.** El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.
- b) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable **imputándola año a año, hasta agotar su importe,** al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores. Agrega la normativa:

La opción del sistema aplicable deberá ejercerse en la oportunidad de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. En caso que el

contribuyente obligado se abstenga de elegir uno de los sistemas de compensación de pérdidas, la Administración aplicará el sistema a). Efectuada la opción a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes se encuentran impedidos de cambiar de sistema, salvo en el caso en que el contribuyente hubiera agotado las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores.

Resaltamos que el mencionado artículo es solo para los contribuyentes domiciliados generadores de rentas de tercera categoría en el Estado peruano, y que la normativa permite compensar sus pérdidas tributarias provenientes de las rentas de fuente peruana que generaron en su categoría; en consecuencia, pueden elegir cualquier sistema contemplado, sea el (a) o el (b).

El sistema (a) y (b) que el legislador desarrolló en la Ley del Impuesto a la Renta, es una compensación de pérdidas hacia adelante, vale decir, el sistema “carry forward”, en palabras del siguiente autor, quiere decir:

Bajo la lógica de este sistema, la compensación de pérdidas tributarias se debe ejecutar hacia adelante, es decir que el arrastre de las pérdidas no debe considerar ejercicios gravables tributarios ya cerrados, sino que se tomará en consideración la aplicación para los ejercicios gravables futuros. Ahora bien, la legislación peruana del Impuesto a la Renta considera este sistema de compensación a futuro, ya sea en los sistemas de tipo A o B. Es pertinente indicar que en ambos sistemas la compensación de las pérdidas tributarias se debe efectuar en adelante, es decir, desde el ejercicio gravable siguiente al cual se generaron las pérdidas y no hacia atrás. (Alva, 2021, p.1)

Cabe mencionar que el legislador pudo también haber desarrollado una aplicación de pérdidas hacia atrás, vale decir, “carry back”; como lo hacen otros países; por ejemplo, Alemania, Nueva Zelanda, entre otros; no obstante, el legislador peruano solo desarrolló el sistema hacia adelante del “carry forward”, el mismo que se compone de la siguiente manera:

Por una parte, del sistema (a) que permite compensar las pérdidas generadas en un ejercicio fiscal hacia adelante con un tiempo máximo de cuatro (4) ejercicios posteriores, computados desde el ejercicio fiscal que se generó la pérdida; a manera de ejemplos, si una empresa X genera una pérdida tributaria de 100 soles en el ejercicio fiscal de 2023, podrá compensarlo a partir del ejercicio posterior 2024, independiente que haya o no generado renta neta hasta el ejercicio fiscal 2027; después de dicho ejercicio,

el saldo de la pérdida no compensada hasta el 2027 no podrá compensarse, vale decir, el contribuyente pierde la oportunidad de compensarla.

Por otra parte, el sistema (b), un sistema flexible debido que puede compensar la totalidad de la pérdida tributaria generada en un ejercicio fiscal; así, el legislador, permitió compensar la pérdida que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores; a manera de ejemplo, Si una empresa X genera una pérdida tributaria de 100 soles en el ejercicio fiscal de 2023, podrá compensarlo a partir del ejercicio posterior 2024 en la medida que haya generado renta neta, vale decir, si generó 50 soles, la pérdida compensada sería 25 soles, al cincuenta por ciento (50%) de la renta generada, en consecuencia, tendríamos un pérdida por compensar de 75 para el siguiente ejercicio futuros sin límite de tiempo.

Asimismo, debemos destacar que de acuerdo con la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 945 que introdujo el sistema B en la Ley del Impuesto a la Renta, menciona que

En términos generales se puede decir que el sistema B se presenta más atractivo para las empresas con inversiones elevadas o pérdidas extraordinariamente grandes, ya que les permite recuperar la totalidad de las mismas sin límite en el tiempo, aunque pagando impuesto sal 50% de la renta neta desde que estas se generen. Mientras tanto el sistema A será ventajoso para aquellas empresas con pérdidas no significativas y que a juicio de los contribuyentes pueden recuperarse en un lapso de años.

Agrega, la exposición de motivos que los efectos son

Lograr mayor recaudación para que el Estado en los ejercicios inmediatos provenientes de aquellas, empresas que, teniendo pérdidas pendientes de compensar, opten por el sistema B a fin de que logren recuperar la totalidad de las mismas, pero tributando sobre el 50% de sus rentas de forma inmediata.

Lograr que el Impuesto a la Renta se acerque a gravar en el largo plazo solo las utilidades generadas por los negocios, netas de las pérdidas obtenidas durante toda la vida comercial de cualquier negocio, situación a la que nos acercamos a través del sistema B propuesto.

Finalmente, desarrolla:

Se aprecia que entre los países que establecen un límites anuales al arrastre de pérdidas se encuentra Colombia (hasta 25% de la pérdida en 8 años), Ecuador (hasta 25% de la pérdida en 5 años) y Honduras (50% de la renta neta en 3 años). Por su parte, los países que no imponen un número de años máximo para la compensación de pérdidas son Chile, México y Bolivia. Cabe recalcar que este último esquema se acerca al objetivo de gravar en el largo plazo, solo las utilidades netas de las pérdidas, pero que tendría la deficiencia de no recaudar nada mientras no se compense la totalidad de las pérdidas.

Cabe resaltar lo mencionado por siguiente tratadista en materia tributaria:

Algunos autores adoptan posturas más radicales; sin embargo, sea cual fuera el mecanismo específico al que apele el legislador, lo cierto es que siempre que contemple alguna limitación temporal la norma será cuestionable por los efectos confiscatorios que ella puede tener frente a la situación específica de un contribuyente determinado.

Más aún el reconocimiento de periodos tributarios o ejercicios gravables no debe generar el desconocimiento de las pérdidas una vez transcurrido cierto periodo de tiempo. Si el impuesto se calcula sobre una renta inexistente, atribuyéndole ganancia a quien solo tiene pérdidas acumuladas, es claro que se está afectando su patrimonio. Si de acuerdo con su naturaleza el tributo debe gravar la renta, no debería aplicarse a quien carece de ella porque en ese caso el Fisco no estaría participando de la ganancia del contribuyente, sino obligando a la entrega de recursos que afecten su capital. (Porto, 2011, p. 45)

Debemos hacer énfasis que el sistema del límite de la temporalidad es cuestión de simplicidad u opción legislativa como hemos sustentado; a manera de ejemplo, podemos señalar que el 08 de mayo de 2020 se emitió un Decreto Legislativo N.º 1481 extendiendo el plazo de arrastre de pérdidas tributarias bajo el sistema a) solo de la pérdida tributaria generada en el 2020 siendo el objeto del presente:

Extender de manera excepcional el plazo de arrastre de pérdidas bajo el sistema a) de compensación de pérdidas previsto en el artículo 50 de la Ley, únicamente para la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana registrada en el ejercicio gravable 2020, atendiendo al impacto en la economía nacional que genera en este año el aislamiento social obligatorio dispuesto en la declaratoria de Estado de Emergencia Nacional decretado frente a las graves circunstancias que afectan la vida de la Nación a consecuencia del COVID-19

Por su parte, la exposición de motivos del mencionado Decreto Legislativo se señala:

Lo límites actuales que rigen la compensación y la temporalidad de las pérdidas y su respectivo arrastre a periodos futuros podrían resultar insuficientes y configurar en incentivos no deseados sobre la inversión privada, aunado al deterioro de las expectativas empresariales para el presente año.

Desde un punto de vista tributario, las pérdidas tributarias tienen un papel muy importante en la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría. Si bien, en términos generales, dicho impuesto se determina considerando los ingresos y gastos devengados en el ejercicio, la pérdida tributaria es el único elemento de ejercicio anteriores que se toma en consideración en la fórmula para determinar a la renta del ejercicio corriente.

Así al tratarse de un activo contable con valor económico, las pérdidas tributarias pueden ser aplicadas en la determinación del impuesto a la renta de posteriores ejercicios, ya que permite su deducción de la renta neta gravable de los ejercicios siguientes a su generación bajo las condiciones que se han señalado en punto anterior, pudiendo dar como resultado un ganancia tributaria- pero sincerada por los efectos económicos de ejercicio anteriores- o una pérdida tributaria. Esto implicaría que el Estado no solo estaría participando en la generación de rentas de las empresas sino también en lo que respecta a las pérdidas.

Por otro lado, en lo que respecta a la temporalidad que se establece en la Ley para cada sistema, el sistema a) establece un plazo determinado para la realización de arrastre de la pérdida tributaria (escogido por quienes esperan el retorno de sus inversiones dentro del corto plazo), mientras en el sistema b) el plazo es indeterminado (escogido por quienes esperan el retorno de sus inversiones dentro del mediano o largo plazo).

Considerando el escenario actual de incertidumbre y crisis económica ocasionada por la pandemia COVID-19 que afectará de manera importante la economía nacional e internacional, muchas empresas se verán reducidas de manera importante su actividad económica, siendo por tanto, necesario una medida excepcional para permitir que las empresas puedan efectuar bajo el sistema a) un arrastre de pérdidas en un periodo mayor a los 4 años, lo que implica que se tenga que tomar acciones con relación a uno de los

sistemas de arrastre que se establece en el artículo 50° de la Ley respecto de la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que se registre en el 2020.

Debemos notar, algunas consideraciones en dicha exposición de motivos, porque es el verdadero sentido del legislador, que nos permitirá argumentar nuestra posición en este trabajo de investigación en el capítulo III.

El primer punto, es que los argumentos de los límites de la temporalidad y su compensación de la pérdida tributaria, el legislador lo contempla en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta y no en el artículo 57°, sino este último sirve para la determinación del ejercicio fiscal e imputación de las rentas tal como lo hemos desarrollado.

El segundo punto, reconoce que la pérdida es un activo contable con valor económico y que permite su deducción de la renta neta gravable de los ejercicios siguientes a su generación bajo ciertas condiciones, pudiendo dar como resultado un ganancia tributaria- pero sincerada por los efectos económicos de ejercicio anteriores- o una pérdida tributaria. Esto implicaría que el Estado peruano no solo estaría participando en la generación de rentas de las empresas sino también en lo que respecta a las pérdidas.

Tercer punto, reafirma que la temporalidad emerge de los incisos a y b del artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta excluyendo el artículo 57° de la misma Ley.

Cuarto punto, los límites de 4 o 5 años es una opción legislativa que puede verse variado por escenarios de incertidumbre o crisis económica, en este caso, ocasionada por la pandemia COVID-19 que afectó de manera importante la economía nacional e internacional, muchas empresas se veían reducidas de manera importante su actividad económica; siendo imprescindible una medida excepcional en la Ley del Impuesto a la Renta.

Por lo tanto, lo que podemos observar en la Ley del Impuesto a la Renta es que el legislador tomó un posición de opción legislativa en torno con la compensación de pérdidas tributarias; así, desarrolló un sistema de pérdidas hacia adelante, es decir, el “carry forward” y dentro de la misma, las clasificó en el sistema (a), en el cual el contribuyente tiene el derecho de compensar sus pérdidas tributarias hasta un máximo de cuatro (4) ejercicio fiscales después de haberlas generado y el saldo no utilizado no lo compensa; en cambio, el sistema (b) con una flexibilidad de poder compensar la totalidad de las pérdidas pero condicionadas una limitación porcentual de la renta neta en cada

ejercicio fiscal pero sin límite de compensar la pérdida tributaria en su totalidad. A las finales, el legislador, podría tomar una postura más o menos radical que la contemplada en nuestra legislación del artículo 50°; sin embargo, esta podría verse flexibilizada por incertidumbres económicas como se vieron afectadas las empresas nacionales o internacionales por el Covid-19 que el Estado Peruano se vio obligado a flexibilizar el inciso a) del artículo 50° y que su exposición de motivos nos deja claro que los límites de la temporalidad y compensación de la pérdida tributaria emerge del artículo 50° y no del artículo 57°, asimismo, la pérdida tributaria es un activo contable con valor económico y que permite su deducción de la renta neta gravable de los ejercicios siguientes a su generación bajo ciertas condiciones y que esto implicaría que el Estado no solo estaría participando en la generación de rentas de las empresas sino también en lo que respecta a las pérdidas. Finalmente, la elección del sistema de pérdidas tributarias, lo deja al libre albedrío del sujeto del impuesto para fines que pueda elegir entre qué sistema optar y en el supuesto que decida por el (a) tener la suerte de compensar la totalidad o solo una parte en el máximo de los 4 años o elegir el sistema (b) un sistema fraccionado en su porcentaje, pero ilimitado en el tiempo de su compensación.

2.2 La renta de fuente extranjera

En el capítulo precedente desarrollamos las rentas de fuente peruana y, resaltamos que el legislador no mencionó que se debe entender como renta de fuente extranjera.

Ahora bien, también recordaremos que los contribuyentes domiciliados en el país tributan por sus rentas de fuente peruana y extranjera, vale decir, por las rentas de fuente mundial; y el caso de no domiciliados solo por sus rentas de fuente peruana; de esta forma, desarrollaremos las reglas aplicables de la renta bruta y neta de fuente extranjera y su consolidación con las rentas de fuente peruana.

2.2.1 La determinación de rentas bruta y neta de fuente extranjera

Los contribuyentes domiciliados al momento de determinar su renta neta de fuente extranjera deberán sujetarse a la regla establecida en el artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta que menciona:

A fin de establecer la renta neta de fuente extranjera, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente.

Salvo prueba en contrario, se presume que los gastos en que se haya incurrido en el exterior han sido ocasionados por rentas de fuente extranjera.

Cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener su fuente, incidan conjuntamente en rentas de fuente peruana y rentas de fuente extranjera, y no sean imputables directamente a unas o a otras, la deducción se efectuará en forma proporcional de acuerdo al procedimiento que establezca el Reglamento. De igual manera, tratándose de personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, cuando los gastos incidan conjuntamente en rentas de fuente extranjera que deban ser sumadas a distintas rentas netas de fuente peruana, y no sean imputables directamente a unas o a otras, la deducción se efectuará en forma proporcional de acuerdo al procedimiento que establezca el Reglamento."

En relación a los gastos que incurra el contribuyente en el exterior, debemos resaltar en línea con el artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos incurridos en el extranjero se vincularán a la generación de renta de fuente extranjera, salvo que se pruebe lo contrario, por ejemplo, mediante la no generación de renta extranjera. Por su parte, el artículo 29-B del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece tres (03) procedimientos diferentes para la determinación de los gastos comunes que se asocian con los ingresos de fuentes extranjeras. Por ende, considerando que los sujetos podrían incurrir en gastos directos a la generación de renta de fuente extranjera, estas se imputaran directamente a la renta de fuente extranjera; Sin embargo, cuando los gastos son comunes, vale decir, relacionados con la generación de fuente extranjera como fuente peruana, se identificará los gastos comunes inherentes a dichas rentas, siguiendo los procedimientos previstos en la Ley de Impuesto a la Renta, con el fin de la determinación de la renta de fuente extranjera y solo computable en caso se determine resultado neto positivo no como negativo, como explicaremos en el siguiente ítem.

2.2.2 La compensación de los resultados de fuente extranjera

Mencionamos que después de establecer los resultados de fuente extranjera, la Ley del Impuesto a la Renta solo te permite computar las rentas con resultados positivos y no

negativos; en consecuencia, atribuirles a las rentas de fuente peruana de tercera categoría; ello, en virtud del artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta que menciona:

Los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda, determinadas de acuerdo con los artículos 49 y 50 de esta Ley.

En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

En la compensación de los resultados que arrojen fuentes productoras de renta extranjera a la que se refiere los párrafos anteriores, no se toma en cuenta las pérdidas obtenidas por el contribuyente en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición; o que provengan de operaciones o transacciones por las que obtengan o hubieran obtenido ingresos, rentas o ganancias sujetos a un régimen fiscal preferencial

Por su parte el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta menciona en su artículo 29-A menciona que:

- a) La renta neta de fuente extranjera que perciban las personas naturales, sociedades conyugales que optaron por tributar como tales y las sucesiones indivisas domiciliadas en el país, proveniente del capital, del trabajo o de cualquier actividad distinta a las mencionadas en el inciso siguiente, se sumará al resultado de la renta neta del trabajo, luego de las deducciones que correspondan conforme con lo previsto en el artículo 28-B.
- b) La renta neta de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes señalados en el inciso anterior por actividades comprendidas en el artículo 28 de la Ley, o la que obtengan las personas jurídicas y empresas a que se refiere el inciso e) del artículo 28 de la Ley cualquiera fuere la actividad de la que provenga, se sumará a la renta neta o pérdida neta de la tercera categoría”.

La exposición de motivos del artículo 29-A, incorporado por el artículo 18 del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, publicado el 05-10-2004, menciona:

El artículo 51° de la LIR establece que la renta neta de fuente extranjera se sumará a la renta neta de fuente peruana determinada de acuerdo con los artículos 49° y 50° de

la misma ley. Al respecto, el artículo 49° establece el procedimiento para determinar la renta neta global y el artículo 50° la renta neta de tercera categoría.

La precisión sobre qué parte de la renta neta de fuente extranjera se suma a la renta neta global y qué parte a la renta neta de tercera categoría, se infiere de lo previsto en el inciso d) del artículo 29° del Reglamento, artículo que regula la compensación de pérdidas en el caso de rentas de tercera categoría.

En efecto, la norma citada en el párrafo anterior establece que los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida de fuente peruana proveniente de su renta de tercera categoría con su renta de fuente extranjera que provenga de actividades comprendidas en el artículo 28° de la LIR (actividades generadoras de rentas de tercera categoría).

Sin embargo, añadía que se aplicará a las rentas de fuente extranjera distintas a las señaladas, las tasas previstas en el artículo 53° de la LIR, sumándolas, de ser el caso, a la renta neta global de fuente peruana.

Fluye de lo expuesto, que existe una disposición sobre aplicación de la renta neta de fuente extranjera a la renta neta global, en un artículo que regula la compensación de pérdidas de tercera categoría.

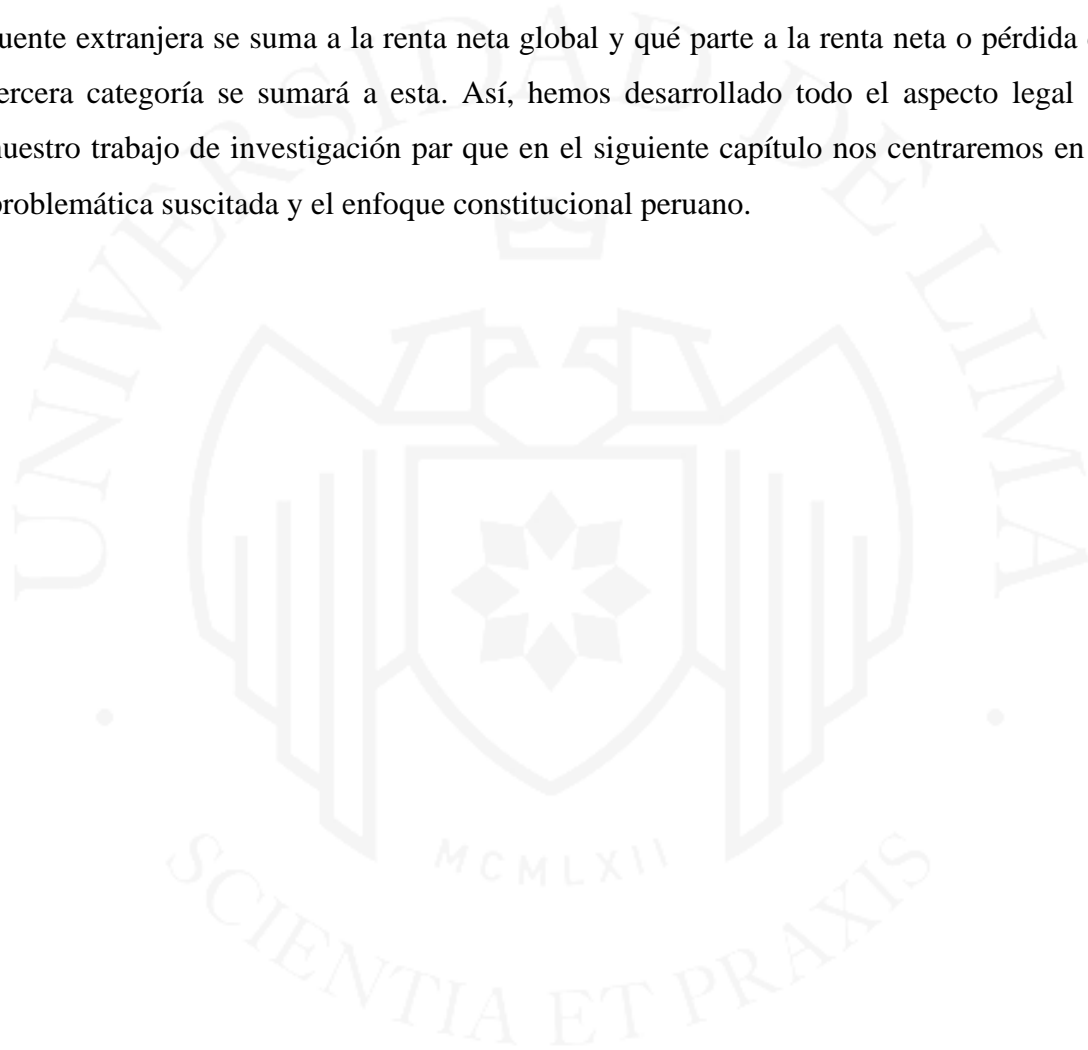
En ese sentido, por una mejor sistemática normativa, se propone regular en un artículo 29°-A la aplicación de las rentas netas de fuente extranjera, adecuando sus disposiciones a las modificaciones que se introduzcan en los artículos 28° -B Y 29° del Reglamento

En definitiva, el artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta nos permite “determinar” la renta neta de fuente extranjera con la renta de fuente peruana; así del mencionado artículo se infiere:

- i) Los contribuyentes domiciliados pueden compensar entre sus rentas generadas de fuente extranjera.
- ii) Si solo se obtiene un resultado de renta neta de fuente extranjera, vale decir, un resultado positivo, este se sumará a la renta de fuente peruana de trabajo o tercera categoría que nos atañe en nuestro trabajo.

iii) Limita la compensación de la pérdida generada por fuente extranjera, es decir, no acepta la compensación de un resultado negativo con la renta de fuente peruana de tercera categoría.

Asimismo, por su parte, el reglamento de la Ley del Impuesto a la renta reafirma que el resultado de renta neta de fuente extranjera se sumará con la renta neta o pérdida neta de la tercera categoría generada por rentas de fuente peruana; haciendo la precisión del artículo 51° de la Ley del Impuesto a la renta en torno de qué parte de la renta neta de fuente extranjera se suma a la renta neta global y qué parte a la renta neta o pérdida de tercera categoría se sumará a esta. Así, hemos desarrollado todo el aspecto legal de nuestro trabajo de investigación par que en el siguiente capítulo nos centraremos en la problemática suscitada y el enfoque constitucional peruano.



CAPÍTULO III: LA LIMITACION A LA COMPENSACIÓN DE LA RENTA NETA DE FUENTE EXTRANJERA CONTRA LA PÉRDIDA TRIBUTARIA ACUMULADA DE FUENTE PERUANA DE TERCER CATEGORIA DESDE UNA PERSPECTIVA LEGAL Y CONSTITUCIONAL EN TORNO CON LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y NO CONFISCATORIEDAD

En este último capítulo, desarrollaremos; en primer lugar, la problemática del trabajo de investigación y presentaremos los argumentos del informe emitido por la Autoridad Tributaria Peruana; en segundo lugar, haremos frente con nuestros argumentos la problemática tributaria de la limitación de la renta neta de fuente extranjera con la pérdida tributaria acumulada generada por rentas de tercera categoría desde una perspectiva netamente legal en virtud de la Ley del Impuesto a la Renta, para finalmente presentar los argumentos desde un enfoque constitucional de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

3.1 La problemática de la limitación a la compensación de las rentas netas de fuente extranjera contra la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generadas por rentas de tercera categoría.

La legislación tributaria permite en virtud del Código Tributario que los sujetos del impuesto tengan el derecho de formular consultas por intermedio de una entidad representativa de actividades económicas, laborales, profesionales; por el ejemplo, la Cámara de Comercio de Lima, entre otras; así, la Administración Tributaria emitió un pronunciamiento sobre el sentido y alcance de las normas tributarias a través del Informe N.º 000084-2021-SUNAT/7T000 (en adelante, el informe) con fecha 21 de octubre de 2021, dando a conocer lo siguiente:

Si una sociedad peruana cuenta con pérdidas netas de fuente peruana generadas en el ejercicio, a estas se le sumarán las rentas netas de fuente extranjera del mismo ejercicio; no correspondiendo la compensación de pérdidas netas de fuente peruana de periodos anteriores contra las rentas netas de fuente extranjera del ejercicio de que se trate.

El problema suscitado es que según el criterio expresado en dicho informe, menciona que el sujeto que genera resultados de rentas netas de fuente extranjera puede compensarla con la pérdida del ejercicio fiscal de fuente peruana generada por rentas de tercera categoría y no con la pérdida tributaria acumulada; generando ello, que los sujetos del impuesto se limiten en compensar sus rentas netas de fuente extranjera con las pérdidas tributarias acumuladas, posición que no compartimos y que lo desarrollaremos en este capítulo.

Debemos resaltar que de acuerdo con el artículo 94° del Código Tributario, el contenido del pronunciamiento que emite la Administración Tributaria a través de sus informes tienen carácter de obligatorio cumplimiento a todos los órganos de la misma, vale decir, acataran las personas que se encuentran en los órganos de la Administración Tributaria y no los sujetos del Impuesto a la Renta; sin embargo, el informe es un lineamiento que el sujeto del Impuesto a la Renta debería evaluar debido que es la posición, interpretación de la norma tributaria, por parte de la Administración Tributaria y que en cualquier procedimiento de fiscalización si el sujeto del impuesto hace lo contrario sería pasible de una acotación y; en consecuencia, podría generarse mayor pago del Impuesto a la Renta.

En ese contexto, es de suma importancia desarrollar en este trabajo nuestra posición amparados en lo que se desprende realmente de la Ley del Impuesto a la Renta bajo una interpretación literal con un enfoque constitucional para evitar vulneraciones de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

3.2 Los fundamentos según el Informe N.º 000084-2021-SUNAT/7T000 para limitar la compensación de las rentas netas de fuente extranjera contra la pérdida tributaria acumulada generada por rentas de tercera categoría

Los fundamentos o las premisas de construcción que se suscitan del informe para fines de llegar a la conclusión que “no corresponde la compensación de pérdidas netas de

f fuente peruana de periodos anteriores contra las rentas netas de fuente extranjera del ejercicio”, se ampara en lo siguiente:

El artículo 51 de la LIR (...)

Por su parte, el artículo 29-A del Reglamento dispone que, para efecto de lo dispuesto en el artículo 51 de la LIR:

(...)

b) La renta neta de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes señalados en el inciso anterior por actividades comprendidas en el artículo 28 de la Ley, o la que obtengan las personas jurídicas y empresas a que se refiere el inciso e) del artículo 28 de la Ley cualquiera fuere la actividad de la que provenga, se sumará a la renta neta o pérdida neta de la tercera categoría.

De otro lado, el artículo 50 de la LIR dispone que los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) y b)

Nótese que el Reglamento ha dispuesto expresamente que la renta neta de fuente extranjera que obtengan, entre otros, las personas jurídicas, se sumará **no solo a la renta neta** de fuente peruana de la tercera categoría sino **incluso a la pérdida neta de fuente peruana** que también es de la misma categoría. Sin embargo, debe precisarse que la renta neta de fuente peruana como la pérdida neta de fuente peruana a la que se alude en el párrafo precedente son solo aquellas que corresponden al mismo ejercicio gravable al que se imputa la renta neta de fuente extranjera en cuestión.

En consecuencia, si una sociedad peruana cuenta con pérdidas netas de fuente peruana generadas en el ejercicio, a estas se le sumarán las rentas netas de fuente extranjera del mismo ejercicio; no correspondiendo la compensación de pérdidas netas de fuente peruana de periodos anteriores contra las rentas netas de fuente extranjera del ejercicio de que se trate.

Reiteramos, los informes emitidos por la Administración Tributaria solo lo acatan las personas que se encuentran bajo de dicho órgano por ser carácter vinculante; sin embargo, para el sujeto del Impuesto a la Renta es solo un lineamiento que podría aceptar dicha interpretación o negarlo; en consecuencia, de los fundamentos antes descritos se desprende:

En primer término, se señala que, los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana. Añade que en ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto, vale decir, los sujetos domiciliados si generan una renta de fuente extranjera primero la compensaran las rentas positivas y negativas del extranjero, ergo, podrían atribuir a la renta de fuente peruana solo si del resultado que obtienen de la renta de fuente extranjera resulta positivo y no un resultado negativo de dicha fuente extranjera en prohibición taxativa de la Ley del Impuesto a la Renta, debemos señalar que existen posiciones contrarias constitucionales porque se estaría vulnerando la capacidad contributiva pero no es objeto de estudio en el presente trabajo la restricciones de las pérdidas de fuente extranjera; sin embargo, debemos señalar a Porto Urrutia (2011) “el motivo porque la legislación limita la aplicación de la pérdidas de fuente extranjera es discutiblemente, porque estas son difíciles de fiscalizar o determinar” (p. 43).

En segundo término, el punto de nuestra problemática, una vez obtenido el resultado positivo de la renta neta de fuente extranjera, se indica en el informe que, solo se sumará a la renta de neta o pérdida tributaria del ejercicio fiscal originado de las rentas de tercera categoría de fuente peruana, en alusión al artículo 28° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Interpretándose, que solo se compense las pérdidas tributarias generadas en el ejercicio gravable con las rentas netas de fuente extranjera positivas, limitando así compensar las pérdidas tributarias acumuladas de fuente peruana contra el resultado de las rentas netas de fuente extranjera, debido que en base con el reglamento corresponde compensarlas con las pérdidas de un solo ejercicio fiscal amparándose en el artículo 57° que menciona “las rentas y los gastos deben imputarse en imputan en el ejercicio gravable que le corresponda”, opción que desarrolló el legislador considerado como supuesto de independencia de los ejercicios fiscales. Según

el cual, los resultados de las actividades realizadas en uno y otro ejercicio se fijan con independencia de lo acontecido en períodos distintos del que se determina; argumento que no compartimos debido que excede la literalidad de la normativa, vale decir, extralimita lo mencionado del artículo 29° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y su sentido debido que este solo menciona que se pueden compensar las “pérdidas” mas no restringe las “pérdidas acumuladas”, asimismo, no debe sistematizar su interpretación con el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta debido que vulnera su sentido que es sobre “ determinación” e “ imputación de gastos e ingresos” , que lo desarrollaremos más adelante, atentando contra la Ley del Impuesto a la Renta y los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad

En tercer término, del informe se desprende la interpretación en torno, del artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, que el legislador no ha previsto textualmente la compensación de la perdida tributaria acumulada de fuente peruana con la renta neta de fuente extranjera y en línea con el principio de independencia de ejercicios, solo se acepta la compensación de la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana contra las rentas netas de tercera categoría de ejercicios posteriores, mas no contempla la posibilidad de aplicar dicha compensación contra la renta neta de fuente extranjera que obtengan las personas jurídicas en los referidos ejercicios posteriores, en aplicación del mencionado artículo; posición que no compartimos debido que el legislador si bien es cierto que omitió su redacción pero tampoco lo negó.

En suma, las conclusiones del informe emitido por la Administración Tributaria solo es vinculante para los que dependen de sus órganos de la entidad, y no para los sujetos del Impuesto a la Renta; de esta forma, del informe se desprende que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta positiva, la sumará a la renta neta empresarial o la pérdida tributaria del ejercicio generada por rentas de fuente peruana de tercera categoría; limitando la posible compensación de las pérdidas tributarias acumuladas por renta de fuente peruana contra el resultado de renta neta de fuente extranjera; posición que no compartimos por los argumentos que desarrollaremos en los siguientes ítems.

3.3 Un frente legal a la problemática tributaria en torno con la limitación a la compensación de renta neta de fuente extranjera contra las pérdidas tributarias acumuladas de fuente peruana generadas por rentas de tercera categoría

En los siguientes ítem desarrollaremos un frente legal a la interpretación previstas en el informe emitido, considerando que de acuerdo con título preliminar VIII del Código Tributario, establece que al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho y que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Para la interpretación de las leyes tributarias en el Perú, debe usarse los mismos métodos que la doctrina del derecho común reconoce y respeto de los cuales existen diversas denominaciones y clasificaciones, y siendo infalible en estas últimas, el método literal o gramatical y el método lógico. (Araoz, 2006, p187).

El Poder Judicial a través de la Sentencia de Casación N.º 4392-2013, estableció que en las interpretaciones de las normas tributarias.

La interpretación de las disposiciones tributarias –del artículo 85 literal a) del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34 del T.U.O del Código Tributario- *se debe efectuar utilizando el método literal y en compatibilidad con las normas constitucionales y principios de derecho tributario que vinculan al contenido del texto legal* (cursivas añadidas).

La norma VIII del Código Tributario permite la utilización de los métodos de interpretación del derecho en general, siempre cuando no las desnaturalicemos las normas tributarias, asimismo, El Poder Judicial en la sentencia interpreta que los tributos no pueden ser entendidos como prestaciones pecuniarias de carácter coactivo impuestas por el Estado, sino que, en compatibilidad con nuestro ordenamiento jurídico y la primacía de las normas constitucionales, en esa misma línea resaltamos:

No se encuentra acorde con el Estado Constitucional de Derecho señalar que lo principios constitucionales tributarios solo obligan al titular de la potestad tributaria- en la creación del sistema- pues, este es un tema que incumbe también a todos los operadores del orden tributario – en su fase aplicativa, se la propia Administración Tributaria o los

propios ciudadanos – contribuyentes sin dejar de mencionar a los jueces y tribunales (Gamba, 2008, p. 3)

En definitiva; como mencionamos en nuestro trabajo el ejercicio del poder tributario atribuido, no solo se ejerce en la creación de tributos sino en el ejercicio de la aplicación e interpretación de la normativa tributaria, asimismo, el poder tributario no es irrestricto, sino limitado al cuerpo normativo y a los principios constitucionales tributario regido en el Estado Peruano; en consecuencia, al momento de la aplicación e interpretación de la normativa tributaria debería respetarse lo consagrado en nuestra Constitución y el ordenamiento jurídico peruano; por ello, en el siguiente ítem haremos un frente concienzudo a la problemática suscitada en el cual el sujeto que genera rentas netas de fuente extranjera positivas se le niega bajo una interpretación errada compensar sus pérdidas tributarias acumuladas más sí las del ejercicio fiscal.

3.3.1 El reconocimiento de la compensación de la renta neta de fuente extranjera contra la pérdida tributaria del ejercicio fiscal y su negación con la pérdida tributaria acumulada

En el capítulo I, desarrollamos que los sujetos del Impuesto a la Renta cuando son calificados, como sujetos domiciliados en el Estado Peruano, tributan por sus rentas de fuente mundial, vale decir, computaran en la determinación de su renta, las rentas de fuente peruana más las rentas generadas en el extranjero. Entiéndase como rentas de fuente peruana las originadas en virtud de los artículos 9°, 10°, 11°, 12° de acuerdo con lo establecido por la Ley de Impuesto a la Renta y las rentas de fuente extranjera en su sentido contrario debido que el legislador no las plasmó en dicha Ley; ello, como lo describimos en línea con la doctrina tributaria.

Así, el sujeto del Impuesto a la Renta generador de rentas de tercera categoría, para fines de determinar su renta mundial establece lo siguiente; imputa la renta generada por rentas de fuente peruana en su período fiscal en aplicación del principio del devengado plasmado en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, acto seguido, analiza los costos para calcular la renta bruta, asimismo, hace un análisis concienzudo de los gastos deducible y no deducibles para finalmente obtiene como resultado final la renta neta de fuente peruana de tercera categoría o renta empresarial u resulta pérdidas tributarias, las misma que se podrán compensar con las mismas rentas de fuentes peruana

utilizando los sistemas a) y b) en aplicación del artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, de acuerdo con una interpretación literal, resaltamos que la pérdida tributaria de renta de fuente peruana se puede compensar con las generadas con las mismas fuentes, pero con limitaciones establecidas textualmente por el legislador peruano.

En la doctrina tributaria extranjera se indica:

Una postura coherente lleva a admitir que, si se acepta la doctrina del rédito producto, deben aceptarse tanto las ganancias como las pérdidas que provengan de una fuente productiva. Dar carácter de tal a actividades donde no es claro su carácter de actividad económica (o, por lo menos respecto de las cuales es difícil sacar conclusiones en abstracto), genera este tipo de problemas. (García Mullin, 1978, p. 19)

En esa misma línea, el tratadista argentino señala:

La compensación de quebrantos solo es una cuestión parcial del problema de la fluctuación de la renta y lo ficticio, en muchos casos, de su división por periodos fiscales y de su exacta imputación a un determinado año fiscal. De allí que resulte indubitable que cuando el legislador establece la posibilidad de trasladar las pérdidas fiscales no está concediendo un beneficio, sino que está intentando neutralizar las consecuencias injustas que derivan del parcelamiento arbitrario del tiempo. (Reig, 2010, p. 155)

Los tributaristas nacionales Villagra y Zuzunaga (2014) por su parte señalan que en “relación a las pérdidas y su arrastre existen distintas posiciones, las mismas que van desde quienes están a favor de su admisión para tratar de conciliar la continuidad en el tiempo de la actividad de las empresas y la división anual de la carga fiscal”. (p. 155)

Nótese que el legislador peruano parte de la premisa que si Estado peruano participa de la ganancia cuando el sujeto del Impuesto a la Renta obtiene renta neta empresarial, también admite su participación en la pérdidas tributarias al establecer en la Ley del Impuesto a la Renta su compensación de las pérdidas por ser su situación económica real y capacidad contributiva real del sujeto del impuesto; en consecuencia, optó en la legislación por dos sistemas de compensación de pérdidas tributarias por renta de fuente peruana pero estableció límites en la temporalidad de su compensación a pesar

de ser su derecho y no un beneficio del sujeto, asimismo, lo establecen otras legislaciones extranjeras con sus límites temporales, así la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 945 que introdujo el sistema B en la Ley del Impuesto a la Renta, menciona

Se aprecia que entre los países que establecen un límites anuales al arrastre de pérdidas se encuentra Colombia (hasta 25% de la pérdida en 8 años), Ecuador (hasta 25% de la pérdida en 5 años) y Honduras (50% de la renta neta en 3 años). Por su parte, los países que no imponen un número de años máximo para la compensación de pérdidas son Chile, México y Bolivia. Cabe recalcar que este último esquema se acerca al objetivo de gravar en el largo plazo, solo las utilidades netas de las pérdidas, pero que tendría la deficiencia de no recaudar nada mientras no se compense la totalidad de las pérdidas.

Esto se debe que las Administraciones Tributarias también tienen límite en el tiempo para las fiscalizaciones de los hechos imposables de los sujetos, en línea también con lo establecido por algunos tratadistas en materia tributaria nacional.

Ahora bien, en torno con el reconocimiento de la compensación de la renta neta de fuente extranjera con la pérdida tributaria del ejercicio fiscal y su negación con la pérdida tributaria acumulada, debemos mencionar: (cursivas añadidas)

El primer frente que debemos resaltar, es que el informe hace una interpretación aislada y literal del artículo 29º del reglamento de la Ley Impuesto a la Renta, en consecuencia, solo acepta compensar las rentas de fuente extranjera con la pérdida tributaria del ejercicio; posición que no compartimos en torno con las premisas; así presentamos nuestros argumentos:

Una vez establecido el resultado final de la renta neta de fuente peruana de tercera categoría, sea este una renta neta o pérdida tributaria se computaría con el resultado de la renta neta de fuente extranjera positiva; ello en aplicación del artículo 51º de la Ley del Impuesto a la Renta que menciona:

Los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo

o a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda, determinadas de acuerdo con los artículos 49 y 50 de esta Ley.

En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

En esa misma línea, el artículo 29- A del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta menciona:

(...) b) La renta neta de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes señalados en el inciso anterior por actividades comprendidas en el artículo 28 de la Ley, o la que obtengan las personas jurídicas y empresas a que se refiere el inciso e) del artículo 28 de la Ley cualquiera fuere la actividad de la que provenga, *se sumará a la renta neta o pérdida neta de la tercera categoría*". (cursivas añadidas)

Desde una interpretación literal, se infiere tres puntos del artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta:

- i) Los contribuyentes domiciliados pueden compensar entre sus rentas generadas de fuente extranjera.
- ii) Solamente si obtiene un resultado de renta neta de fuente extranjera, es decir, un resultado positivo, este se sumará a la renta de fuente peruana tercera categoría que hemos explicado en nuestro trabajo.
- iii) Limita la compensación de la pérdida generada por fuente extranjera, es decir, no acepta la compensación de un resultado negativo con la renta de fuente peruana de tercera categoría, pero no es objeto de nuestro estudio de investigación, tal como lo hemos mencionado en el capítulo II.

Y del artículo 29° del reglamento de la Ley del Impuesto a la renta resaltamos:

(...) b) La renta neta de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes (...) *se sumará a la renta neta o pérdida neta de la tercera categoría*". (cursivas añadidas)

Lo que nos permite inferir, de una interpretación literal, que el resultado de la renta neta de fuente extranjera se sumará con renta neta de fuente peruana o se compensará con la “pérdida” no diferenciando el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta si es una pérdida tributaria del ejercicio o acumulada, simplemente utiliza el término “pérdida”; en contraposición de ello, observamos que el pronunciamiento del informe admite que debe reconocerse solo la pérdida del ejercicio fiscal negando la figura jurídica de la pérdida tributaria acumulada; transgrediendo la norma VIII del Código Tributario, que al aplicar las normas tributarias no se puede extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la Ley.

Cabe mencionar que el artículo 29° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta debe interpretarse sistemáticamente con el artículo 51° debido que este último hace referencia a un “resultado final” de compensación de renta de fuente extranjera con la renta o pérdida de fuente peruana, en la que resaltamos

Los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda, determinadas

Por su parte recordemos que la exposición de motivos del artículo 29-A, incorporado por el Artículo 18 del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, publicado el 05-10-2004 menciona que:

La precisión sobre qué parte de la renta neta de fuente extranjera se suma a la renta neta global y qué parte a la renta neta de tercera categoría, se infiere de lo previsto en el inciso d) del artículo 29° del Reglamento, artículo que regula la compensación de pérdidas en el caso de rentas de tercera categoría.

Así el reglamento desarrolló que la renta neta empresarial de fuente peruana, sea una renta neta o pérdida tributaria puede compensarse con renta de fuente extranjera, no limitando a la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana con la renta neta de fuente extranjera debido que es un determina final o global del Impuesto y debería reconocerse la totalidad de las rentas netas de fuente extranjera con la compensación de las pérdidas tributarias pero limitadas solo por los sistemas a) y b) del artículo 50°, y no por interpretaciones erradas del artículo 51° de la Ley y 29° del Reglamento porque si el

legislador hubiera querido limitar, lo habría negado como lo negó con textualmente con las pérdidas de fuente extranjera en la Ley del Impuesto a la Renta.

En segundo frente que resaltamos, es que el informe menciona que solo se puede compensar la pérdida tributaria del ejercicio haciendo una interpretación sistemática con el artículo 29° del Reglamento y la utilización del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta argumentando la independencia de los ejercicios; lo cual no compartimos la construcción de su premisa en torno al artículo de la Ley debido a lo siguiente:

El artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta menciona para los efectos de dicha Ley

(...) A los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción (...) que

- a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen
- b) Las rentas de primera categoría se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen, teniendo en cuenta lo dispuesto en el segundo y tercer párrafos del inciso a) del presente artículo.
- c) Las rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes domiciliados en el país provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen, teniendo en cuenta lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso a) del presente artículo.
- d) Las demás rentas se imputan al ejercicio gravable en que se perciban.

Las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo son de aplicación para la imputación de los gastos, con excepción de lo previsto en los siguientes párrafos.
(..)

En esa misma línea la exposición de motivos N.º 1425 menciona que el artículo 57°

Que las rentas se imputan al ejercicio gravable conforme a lo siguiente i) las rentas de primera categoría y tercera categoría, así como las rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes domiciliados en el país provenientes de la explotación de un

negocio o empresa en el exterior se imputan en el ejercicio gravable que se devengue ii) las demás rentas se imputan al ejercicio gravable en que se perciban

Asimismo, establece que las normas previstas en dicho artículo para la imputación de las rentas serán también de aplicación para la imputación de los gastos. (...)

Nótese que en el mencionado artículo, el legislador desarrolla el supuesto de la “temporalidad” de la “determinación anual del Impuesto a la Renta”, asimismo, incluyo los “criterios de imputación” en el reconocimiento de las rentas y/o gastos; generando sí una independización del ejercicio fiscal, pero solo para la “determinación del Impuesto” del sujeto obligado a declarar el Impuesto a la Renta, pero “no limita el fraccionamiento ni la compensación de las pérdidas” sino esto “lo establece el legislador en artículo 50” de la Ley del Impuesto a la Renta.

Así, reiteramos que la aplicación del artículo 57° es para la “determinar un ejercicio gravable e imputar el reconocimiento de las rentas y/o gastos en su ejercicio gravable de los sujetos del Impuesto a la Renta”, y no debe utilizarse como un límite para efectos de decir que solo las pérdidas tributarias generadas en el ejercicio fiscal pueden compensarse con las rentas netas de fuente extranjera como lo describe el pronunciamiento del informe.

En suma, el legislador peruano parte de la premisa que si Estado participa de la ganancia cuando el sujeto del Impuesto a la Renta obtiene renta neta empresarial, también admite su participación en las pérdidas tributarias, pero estableciendo límites en la temporalidad para su compensación a pesar de ser su derecho. En la compensación de la renta neta o pérdida tributaria de fuente peruana con la renta neta de fuente extranjera hemos desarrollado dos frentes con argumentos diferentes contra el informe para la admisión de su compensación; el primer frente, el informe reconoce la compensación de la renta neta de fuente extranjera con la pérdida tributaria del ejercicio fiscal desde una interpretación aislada del artículo 29° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y en consecuencia, su negación con la pérdida tributaria acumulada, lo cual no compartimos la construcción de sus premisa; por ello, desarrollamos que cuando el reglamento señala “pérdida” no debe limitarse solo a la pérdida tributaria del ejercicio fiscal, lo que planteamos es que el artículo 29° no debe interpretarse aisladamente sino debe interpretarse sistemáticamente con el artículo 51° debido que este último hace referencia a un “resultado final” de compensación de renta de fuente extranjera con la

renta o pérdida de fuente peruana, en el cual se puede computar la totalidad de la renta neta de fuente extranjera con las pérdida tributaria del ejercicio o la acumulada con limitaciones solo del artículo 50°. El segundo frente que resaltamos, que el informe solo menciona que se puede compensar la pérdida tributaria del ejercicio haciendo una interpretación sistemática con el artículo 29° del Reglamento con el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta argumentando la independencia de los ejercicios; lo cual no compartimos la construcción de su premisa debido que la interpretación sistemática con el 57° es errónea porque el supuesto jurídico del mencionado artículo el legislador se inspiró en la temporalidad del Impuesto a la Renta en torno con la “determinación anual del Impuesto a la Renta”, asimismo, incluyo los “criterios de imputación” en el reconocimiento de las rentas y/o gastos, generando sí una independización del ejercicio pero solo para la “determinación del Impuesto” del sujeto obligado a declarar el Impuesto a la Renta, pero “no para limitar el fraccionamiento ni la compensación de las pérdidas tributarias” sino esto “lo desarrolló y estableció el legislador en artículo 50°” de la Ley del Impuesto a la Renta.

3.3.2 La posible compensación de la renta neta de fuente extranjera con la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generada por rentas de tercera categoría

En el ítem anterior señalamos nuestra posición que la renta neta de fuente extranjera sí se puede compensar con la renta neta de fuente peruana generada por rentas empresariales, pero no en aplicación del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta y en concordancia del 29° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; sino en virtud de los artículos 51° de la Ley del Impuesto a la Renta y 29° del antes señalado. Indicando que cuando interpretamos el artículo 51° este hace referencia a un “resultado final o global” de compensación de renta de fuente extranjera con la renta o pérdida de fuente peruana, en el cual se puede computar la totalidad de la renta neta de fuente extranjera con las pérdida tributaria del ejercicio o la acumulada en aplicación conjunta de artículo 29° del Reglamento pero con las limitaciones temporales del artículo 50° en torno con la utilización de los sistemas de compensación de pérdidas tributarias; ergo, no nos queda duda que la pérdida tributaria del ejercicio sí se podría compensar con la renta neta de fuente extranjera; sin embargo, el informe señala y resaltamos para el siguiente análisis:

Conforme se desprende del artículo 50 de la LIR antes glosado, la normativa del impuesto a la renta peruano ha previsto como excepción al principio de independencia de

ejercicios el caso de la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana al admitir su compensación contra las rentas netas de tercera categoría de ejercicios posteriores, mas no contempla la posibilidad de aplicar dicha compensación contra la renta neta de fuente extranjera que obtengan, entre otros, las personas jurídicas en los referidos ejercicios posteriores

Según lo mencionado nos lleva a inferir que no se permite compensar las pérdidas tributarias acumulada de rentas de fuente peruana generadas por rentas de tercera categoría contra la renta de fuente extranjera, premisas y conclusiones que no compartimos; en consecuencia, en este ítem haremos frente a la negación del informe de la posible compensación de la renta neta de fuente extranjera con la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generada por renta empresarial por los siguientes argumentos.

En primer término, como hemos venido desarrollando las pérdidas tributarias de fuente peruana generada por rentas de tercera categoría sí son aceptadas por el legislador, pero con límites en su temporalidad; así hemos venido desarrollando y sustentado por diversos autores en el presente trabajo.

Cualquier disposición referida al arrastre de pérdidas, sea a futuro o contra la renta generada de ejercicio previos, no debería ser reconocida como un beneficio tributario, sino, más bien como un derecho inherente al contribuyente. Mientras que lo que se grave la renta, se debe admitir la posibilidad de aplicar las pérdidas obtenidas en un ejercicio determinado contra futuras o previas. (Porto Urrutia, 2011, p. 43)

En esa misma línea el siguiente tratadista señala:

Si bien toda empresa aspira obtener resultados positivos al término del ejercicio comercial, la realidad puede tener resultados inesperados, pudiendo incluso arrojar pérdidas tributarias. (Castillo, 2021, p. 1)

A manera de ejemplo, resaltamos la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1481 que regula la extensión del plazo de arrastre de pérdidas tributarias bajo el sistema a) solo de la pérdida tributaria generada en el 2020:

Así al tratarse de un activo contable con valor económico, las pérdidas tributarias pueden ser aplicadas en la determinación del impuesto a la renta de posteriores ejercicios, ya que permite su deducción de la renta neta gravable de los ejercicios siguientes a su

generación bajo las condiciones que se han señalado en punto anterior, pudiendo dar como resultado un ganancia tributaria- pero sincerada por los efectos económicos de ejercicio anteriores- o una pérdida tributaria.

Asimismo, la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 945 que introdujo el sistema B en la Ley del Impuesto a la Renta, menciona que:

Lograr que el Impuesto a la Renta se acerque a gravar en el largo plazo solo las utilidades generadas por los negocios, netas de las pérdidas obtenidas durante toda la vida comercial de cualquier negocio, situación a la que nos acercamos a través del sistema B propuesto.

Por ende, debemos resaltar que el legislador deja claro, así como el Estado participa de las rentas netas del Impuesto a la Renta, vale decir, de las ganancias, también estableció participar de las pérdidas tributarias debido que los contempla de una forma temporal en la legislación del Impuesto a la Renta, sean estas provenientes de pérdidas del ejercicio o acumuladas de los sujetos del Impuesto a la Renta.

En segundo término, el hecho que el legislador no haya desarrollado literalmente la negación de la compensación de la renta de fuente extranjera con la pérdida tributaria acumulada en el artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta como lo deja sentado el pronunciamiento del informe, no implica que esta prohibida de compensarla la pérdida tributaria acumulada sino que consideramos que si ese hubiera sido ese el sentir del legislador ya estuviera plasmado como lo hizo en las pérdidas tributarias de fuente extranjera, tal como lo menciona el artículo 51º de la Ley del Impuesto a la Renta.

En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

En tercer término, limitar la pérdida tributaria acumulada haciendo una interpretación sistemática del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta es un error debido que la temporalidad de la compensación de las perdidas tributarias lo expresa en el artículo 50º, así dejamos sentado en la exposición de motivos recientemente y que describimos precedentemente

En lo que respecta a la temporalidad que se establece en la Ley para cada sistema, el sistema a) establece un plazo determinado para la realización de arrastre de la pérdida tributaria (escogido por quienes esperan el retorno de sus inversiones dentro del corto

plazo), mientras en el sistema b) el plazo es indeterminado (escogido por quienes esperan el retorno de sus inversiones dentro del mediano o largo plazo).

Entonces descartamos la interpretación de pretender limitar por el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta debido que esto es para la “determinación anual e imputación de las rentas y/o gastos” del sujeto del impuesto a la Renta mas no para la temporalidad de sus restricciones en las perdidas; hacer caso omiso seria ir en contra el sentir del legislador en su exposición de motivos recientes.

Por lo tanto, somos de la posición que sí es posible la compensación de la renta neta de fuente extranjera con la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generada por renta empresarial, y negarla por el solo hecho que el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta no lo contempló sería irrazonable; así hemos desarrollado; en primer término, como el Estado participa de las rentas netas del Impuesto a la Renta, vale decir, de las ganancias, también estableció participar de las pérdidas tributarias debido que los contempla de una forma temporal en la legislación del Impuesto a la Renta, sean estas provenientes de pérdidas del ejercicio o acumuladas de los sujetos del Impuesto a la Renta; en segundo término, el hecho que el legislador no haya desarrollado literalmente la negación de la compensación de la renta de fuente extranjera con la perdida tributaria acumulada en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, no implica que este prohibida de compensarla la pérdida tributaria acumulada sino que consideramos que si eso hubiera sido ese el sentir del legislador ya estuviera plasmado en Ley como lo hizo en las pérdidas tributarias de fuente extranjera, tal como lo menciona el artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta; en tercer término, descartamos la interpretación de pretender limitar la pérdida tributaria acumulada por el ejercicio en virtud del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta debido que esto es para la “determinación anual e imputación de las rentas y/o gastos” del sujeto del impuesto a la Renta mas no para la temporalidad de sus restricciones en las perdidas contemplado en el artículo 50°; hacer caso omiso seria ir en contra el sentir del legislador en su exposición de motivos recientes y una vulneración al principio de capacidad contributiva y en consecuencia, una confiscatoriedad que lo desarrollaremos en el siguiente ítem.

3.3.3 Una perspectiva constitucional a la limitación a la compensación de la renta de fuente extranjera contra la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generada por rentas de tercera categoría desde un enfoque de los principios de capacidad contributiva y la no confiscatoriedad

En nuestro trabajo planteamos la problemática que, según el pronunciamiento expresado en el informe, menciona que el sujeto que genera rentas netas de fuente extranjera positiva no podría compensarlas con las pérdidas tributaria acumuladas de rentas empresariales generadas por fuente peruana más si las pérdidas del ejercicio; posición que no compartimos desde una perspectiva legal y que hemos desarrollado en el ítem precedente.

Nótese que, nuestra Constitución política atribuye una potestad tributaria originaria al Poder Legislativo y derivada al Ejecutivo, sobre los ciudadanos del Estado peruano para fines de sostener las finanzas públicas u otras finalidades parafiscales; sin embargo, el ejercicio de dicho poder tributario atribuido no es irrestricto en la creación de los tributos ni en su aplicación e interpretación de la normativa, sino limitado a los principios constitucionales tributario y al cuerpo normativo regido en el Estado Peruano. Y en línea de ello, hemos venido desarrollando en este trabajo desde la perspectiva legal; y ahora desde la perspectiva constitucional, focalizados en los principios de la capacidad contributiva y no confiscatoriedad en aras al respeto de los principios constitucionales tributarios que emergen de nuestra Constitución Política.

El siguiente tratadista tributario en materia constitucional menciona que

Como se puede apreciar, el texto constitucional vigente reconoce expresamente como una limitación al ejercicio de la potestad tributaria, las exigencias que se derivan del principio jurídico-formal de “reserva de ley”, así como los denominados principios de justicia tributaria: igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. El valor normativo que tienen dichos principios es innegable. Todos los poderes públicos se encuentran sometidos a ellos 1) el Poder Legislativo, al aprobar las leyes de carácter tributario; 2) el Poder Ejecutivo, al emitir los reglamentos correspondientes, *así como al aplicar e interpretar las normas tributarias* (cursivas añadidas); y, 3) el Poder Judicial, al “juzgar” los casos sometidos a su competencia. (Gamba, 2006, p. 198).

Como se puede notar, al ejercer la potestad tributaria; por una parte, son limitaciones en el ejercicio del poder del Estado al ejercer su facultad en la creación de las normas, la interpretación o en el ejercicio competencial de sus organismos que ejercen esa potestad; pero, por otra parte, también observamos que es una garantía a los sujetos en el reconocimiento de sus derechos. Sostener lo contrario, y alineados con la doctrina de los tratadistas, sería una vulneración a nuestra Constitución política peruana.

Así tenemos que, el pronunciamiento del informe sobre el alcance e interpretación de la norma tributarias en torno con la compensación de la pérdida tributaria de un sujeto del Impuesto a la Renta que cuenta con pérdidas netas de fuente peruana acumuladas de períodos anteriores por rentas de tercera categoría no puede compensarlas contra sus rentas netas de fuente extranjera, posición que estaría vulnerando el principio de capacidad contributiva por las siguientes razones.

En primer lugar, el resultado de su actividad empresarial que genera el sujeto del Impuesto no es una ficción jurídica sino es un producto real de su quehacer diario de su actividad empresarial; y en el supuesto que existiera un imputación de rentas o gastos como una ficción jurídica estaría contemplado literalmente en la Ley del Impuesto a la Renta para fines recaudatorios por parte del Estado; en consecuencia, el sujeto genera como resultado final un renta neta gravada o pérdida tributaria que tendrá que declararla a la Administración Tributaria al cierre de cada ejercicio fiscal; en ese mismo sentido, el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 01687-1-2005 menciona:

Que mientras la utilidad contable se determina en función de un Estado de Ganancias y Pérdidas elaborado a partir de los principios contables generalmente aceptados y constituye el resultado de las actividades ordinarias y extraordinarias de una empresa en ejercicio dado, la utilidad tributaria o renta gravable se determina según las reglas establecidas por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, pudiéndose determinar diferencias que hagan que no necesariamente coincidan el resultado contable con el tributario, conforme lo prevé el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En la doctrina tributaria internacional se indica lo siguiente:

Una postura coherente lleva a admitir que, si se acepta la doctrina del rédito producto, deben aceptarse tanto las ganancias como las pérdidas que provengan de una fuente productiva. Dar carácter de tal a actividades donde no es claro su

carácter de actividad económica (o, por lo menos respecto de las cuales es difícil sacar conclusiones en abstracto), genera este tipo de problemas. (García Mullin, 1978, p. 19)

Podemos notar que la renta neta o pérdida tributaria generada por el sujeto del Impuesto revela su verdadera y real situación económica, la misma que esta debería estar en el marco del principio de capacidad contributiva que nuestro Tribunal Constitucional peruano en su sentencia STC 033-204-AI/TC ha dejado sentado:

Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva “(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”

Entonces la verdadera real situación económica es recogida por el legislador para efectos de estar alineado con el principio de la capacidad contributiva; sin embargo, el pronunciamiento del informe niega rotundamente en su interpretación excesiva la compensación de las pérdidas tributarias acumuladas de fuente peruana de tercera categoría con las rentas netas de fuente extranjera a pesar que como hemos señalado en una recientemente exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1481 su sentir del legislador que deja sentado en torno con la compensación de las pérdidas tributarias.

Así al tratarse de un activo contable con valor económico, las pérdidas tributarias pueden ser aplicadas en la determinación del impuesto a la renta de posteriores ejercicios, ya que permite su deducción de la renta neta gravable de los ejercicios siguientes a su generación bajo las condiciones que se han señalado en punto anterior, pudiendo dar como resultado un ganancia tributaria- pero sincerada por los efectos económicos de ejercicio anteriores- o una pérdida tributaria. Esto Implicaría que el Estado no solo estaría participando en la generación de rentas de las empresas sino también en lo que respecta a las pérdidas.

De esta forma, como el Estado participa de las ganancias a través de las rentas netas también queda sentado que participa de las pérdidas por la inclusión del artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta, pero con límites temporales; no obstante, a ello, al

momento de la interpretación observamos que el informe niega la compensación de la pérdida tributaria acumulada con la renta neta de fuente extranjera, violentando estrictamente el principio de capacidad contributiva debido que no solamente se transgrede en su creación del tributo por parte del legislador sino también en la aplicación e interpretación.

En esa misma línea el siguiente tratadista menciona:

No se encuentra acorde con el Estado Constitucional de Derecho señalar que los principios constitucionales tributarios solo obligan al titular de la potestad tributaria- en la creación del sistema- pues, este es un tema que incumbe también a todos los operadores del orden tributario – en su fase aplicativa, se la propia Administración Tributaria o los propios ciudadanos – contribuyentes sin dejar de mencionar a los jueces y tribunales (Gamba, 2008, p. 3)

Por lo tanto, consideramos que la postura de negar la pérdida tributaria acumulada con la renta neta de fuente extranjera se encontraría vulnerado el principio de capacidad contributiva debido que no recogería la verdadera situación económica del sujeto del Impuesto a la renta.

En segundo lugar, en el supuesto negado que i) la intención del legislador hubiera sido negar implícitamente la compensación de la renta neta de fuente extranjera con la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generada por renta empresarial, posición que no compartimos como dijimos en la perspectiva legal debido que no fue su intención o que ii) lo hubiera negado describiendo literalmente en la Ley del Impuesto a la Renta como lo dijo en la pérdida de fuente extranjera, en ambos supuestos, también estaríamos frente a una vulneración del principio de la capacidad contributiva.

Es importante mencionar la siguiente tratadista en materia tributaria.

Si tomamos en cuenta las exigencias impuestas por el legislador por la capacidad económica, podemos señalar que también se estatuye como un derecho fundamental de las personas, según el cual la carga fiscal que debe recaer sobre el obligado debe atender necesariamente a una manifestación de riqueza concreta, suficiente y presente. Así se vulneraría este “derecho fundamental” si el legislador intentara gravar una manifestación de riqueza pasada o pretérita – es decir -aquella que ha dejado de existir al momento del devengo de la obligación tributaria-, una riqueza potencial o inexistente – como podría ser la afectación de un activo con

prescindencia del pasivo que los afectan o con independencia de los resultados que generan- o incluso- cuando su cuantificación (base imponible) atiende a consideraciones diferentes del hecho económico gravado. (Gamba, 2007, p.7).

Tal como lo señala el autor, las exigencias del legislador siempre deberán estar alineadas respetando la verdadera capacidad contributiva, vale decir, su riqueza real, con independencia de los resultados que generan sea una renta neta o pérdida tributaria, y no intentar gravar una riqueza inexistente, hacer lo contrario sería también una clara vulneración al principio de capacidad contributiva.

Adicionalmente, también se vulneraría el principio de confiscatoriedad; al respecto, dicho principio, como se recordará, el legislador no lo incluyó literalmente en nuestra Constitución, pero como dijimos no es óbice su alegación en una posible vulneración por estar inmerso en el principio de igualdad según el artículo 74° de la nuestra Constitución Política.

En torno con el principio de no confiscatoriedad, no existe un parámetro exacto para efectos de decir cuando un tributo o una medida legislativa es confiscatorio; sin embargo, se deja claro que la ley tributaria no afecte irrazonable y desproporcionadamente a la esfera patrimonial del sujeto del Estado, asimismo, se vulneraría el principio cada vez que un tributo excede el límite razonable del derecho subjetivo de propiedad del sujeto del Impuesto a la Renta.

Y en nuestro caso concreto; en primer lugar, si bien observamos que según la interpretación del informe no admite la compensación de las renta netas de fuente extranjera con las pérdidas tributarias acumuladas de fuente peruana generadas por rentas de tercera categoría, se estaría vulnerando la propiedad del sujeto del Impuesto debido que irrazonablemente la medida de la interpretación del informe que está haciendo tributar mucho más Impuesto a la Renta al sujeto del impuesto por negarlas o dejar de lado o a las pérdidas tributarias acumuladas y así volverse confiscatorio.

Según el Tribunal Constitucional en el expediente N.º 2727-2002-AA/TC, estableció:

Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de

propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

En segundo lugar, en el supuesto que el legislador hubiera contemplado literalmente la negación de la renta de fuente extranjera con la renta de fuente peruana también estaríamos a forma de legislar irrazonable y desproporcionada en su afectación de la propiedad del sujeto del Impuesto a la Renta, ergo, una vulneración al principio de no confiscatoriedad.

En síntesis, desde una perspectiva constitucional, debemos notar que, al ejercer la potestad tributaria; por una parte, son limitaciones en el ejercicio del poder del Estado al ejercer su facultad en la creación de las normas, la interpretación o en el ejercicio competencial de sus organismos que ejercen esa potestad; pero, por otra parte, también observamos que es una garantía a los sujetos en el reconocimiento de sus derechos. Sostener lo contrario sería una vulneración a nuestra Constitución política peruana.

Así en nuestro análisis con la limitación a la compensación de la renta de fuente extranjera contra la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generada por rentas de tercera categoría desde un enfoque de los principios de capacidad contributiva; en primer lugar, señalamos, el resultado de renta neta o pérdida tributaria de su actividad empresarial que genera el sujeto del Impuesto no es una ficción jurídica sino es un producto real de su quehacer diario en su actividad empresarial; criterios reveladores de su verdadera capacidad contributiva y pretender su negación de las pérdidas tributarias acumuladas como lo hace el informe a través de su pronunciamiento transgrede el principio de capacidad contributiva del sujeto del Impuesto a la Renta; en segundo lugar, en el supuesto que i) el legislador lo hubiera plasmado literalmente en la Ley del Impuesto a la Renta como lo hizo negando la pérdida de fuente extranjera o ii) hubiera sido su intención del legislador en su exposición de motivos, también estaríamos frente a una vulneración de dicho principio debido que el legislador así como participa de las rentas netas también debe participar de las pérdidas tributarias, vale decir, debería participar con independencia de los resultados que generan a fin de garantizar el principio de capacidad contributiva.

Adicionalmente, también se vulneraría el principio de confiscatoriedad; al respecto, dicho principio el legislador no lo incluyó literalmente en nuestra Constitución, pero como dijimos no es óbice su alegación en una posible vulneración por estar inmerso

en el principio de igualdad según el artículo 74° de la nuestra Constitución Política. En primer lugar, si bien observamos que según la interpretación del informe niega la compensación de las renta neta de fuente extranjera contra las pérdidas tributarias acumuladas de fuente peruana generadas por rentas de tercera categoría, esta interpretación estaría vulnerando la propiedad del sujeto del Impuesto debido que irrazonablemente la medida de la interpretación del informe está haciéndole tributar mucho más Impuesto a la Renta por dejar de lado a las pérdidas tributarias acumuladas y así volverse confiscatorio; y en segundo lugar, en el supuesto que el legislador hubiera contemplado literalmente la negación de la renta de fuente extranjera con la renta de fuente peruana también estaríamos en una forma de legislar irrazonable y desproporcionada en su afectación de la propiedad del sujeto del Impuesto a la Renta, ergo, una vulneración al principio de no confiscatoriedad



CONCLUSIONES

- Nuestra Constitución política atribuye una potestad tributaria innata al Poder Legislativo y Ejecutivo, sobre los sujetos del Estado peruano para fines de sostener las finanzas públicas u otras finalidades parafiscales; sin embargo, el ejercicio de dicho poder tributario atribuido no es irrestricto en la creación de los tributos ni en su aplicación e interpretación de la normativa, sino limitado a los principios constitucionales tributario y al cuerpo normativo regido en el Estado Peruano.
- En la determinación de la renta de tercera categoría, se imputa las rentas en su período oportuno e inmediatamente se deducen los costos asociados a fin de determinar la renta bruta de tercera categoría; acto seguido, deducir los gastos necesarios para el mantenimiento o generación de la fuente de riqueza para fines de determinar la renta neta o tener como resultado la pérdida tributaria generadora de rentas de tercera categoría.
- La pérdida tributaria generada por rentas de tercera categoría por fuente peruana, se encuentra plasmada en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta que menciona que los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas a) y b).
- El problema suscitado es que según el criterio expresado en el informe de SUNAT, menciona que el sujeto que genera resultados de rentas netas de fuente extranjera puede compensarla con la pérdida del ejercicio fiscal de fuente peruana generada por rentas de tercera categoría y no contra las pérdida tributaria acumulada; generando ello, que los sujetos del impuesto se limiten en compensar sus rentas netas de fuente extranjera con las pérdidas tributarias acumuladas, posición que no compartimos.
- El informe emitido por la Administración Tributaria solo es vinculante para los que dependen de sus órganos de la entidad, mas no para los sujetos del Impuesto a la Renta.
 - **El primer frente, según el informe, el reconocimiento de la compensación de la renta neta de fuente extranjera con la pérdida tributaria del ejercicio fiscal se hace desde una**

interpretación aislada del artículo 29° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y en consecuencia, niega la compensación de la pérdida tributaria acumulada, lo cual no compartimos la construcción de sus premisa; por ello, aquí desarrollamos que cuando el reglamento señala “pérdida” no debe limitarse solo a la pérdida tributaria del ejercicio fiscal negando así la compensación de la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana; lo que planteamos es que el artículo 29° no debe interpretarse aisladamente sino debe interpretarse sistemáticamente con el artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta, debido que este último hace referencia a un “resultado final”, de compensación de renta de fuente extranjera con la renta o pérdida de fuente peruana, en el cual se puede computar la totalidad de la renta neta de fuente extranjera con las pérdida tributaria del ejercicio o la acumulada pero con las limitaciones de los sistemas a y b de artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta.

- **En segundo frente que resaltamos, es que el informe menciona que solo se puede compensar la pérdida tributaria del ejercicio haciendo una interpretación del artículo 29° del Reglamento con el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta argumentando la independencia de los ejercicios;** lo cual no compartimos la construcción de su premisa; debido que la interpretación sistemática con el 57° es errónea porque en el mencionado artículo el legislador se inspiró en el supuesto de la temporalidad del Impuesto a la Renta en torno con la “determinación anual del Impuesto a la Renta” y criterios de “imputación en el reconocimiento de las rentas y/o gastos”, generando sí una independización del ejercicio pero solo para la “determinación del Impuesto” del sujeto obligado a declarar el Impuesto a la Renta, pero “no” para limitar el fraccionamiento ni la compensación de las pérdidas”; sino esto “lo desarrolló y estableció el legislador en artículo 50°” de la Ley del Impuesto a la Renta.

- En torno con la posible compensación de la renta neta de fuente extranjera con la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generada por renta empresarial, somos de la posición que sí es posible la compensación de la renta neta de fuente extranjera con la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generada por renta empresarial, y negarla por el solo hecho que el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta no lo contempló; no es razonable por los siguientes argumentos:
 - En primer término, como el Estado participa de las rentas netas del Impuesto a la Renta, vale decir, de las ganancias, también estableció participar de las pérdidas tributarias.
 - En segundo término, el hecho que el legislador no haya desarrollado literalmente la negación de la compensación de la renta de fuente extranjera con la pérdida tributaria acumulada en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, no implica que este prohiba de compensarla la pérdida tributaria acumulada sino que consideramos que si ese hubiera sido ese el sentido del legislador ya estuviera plasmado como lo hizo en las pérdidas tributarias de fuente extranjera, tal como lo menciona el artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta.
 - En tercer término, descartamos la interpretación de pretender limitar la pérdida tributaria acumulada por el ejercicio en virtud del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta debido que esto es para la “determinación anual e imputación de las rentas y/o gastos” del sujeto del impuesto a la Renta mas no para la temporalidad de sus restricciones en las pérdidas contemplado en el artículo 50°; hacer caso omiso sería ir en contra el sentir del legislador en su exposición de motivos recientes.
- Finalmente, tenemos que la limitación de las pérdidas tributarias de un sujeto del Impuesto a la Renta que cuenta con pérdidas netas de fuente peruana acumuladas de períodos anteriores por rentas de tercera categoría no puede compensarlas contra sus

rentas de fuente extranjera, estaría vulnerando el principio de capacidad contributiva por las siguientes razones:

- En primer lugar, **el resultado de su actividad empresarial que genera el sujeto del Impuesto no es una ficción jurídica sino es un producto real de su quehacer diario en su actividad empresarial; y en el supuesto que existiera una imputación de rentas o gastos como una ficción jurídica el legislador ya lo hubiera contemplado en la Ley del Impuesto a la Renta para fines recaudatorios;** Por lo tanto, consideramos que tomar la postura de negar la pérdida tributaria acumulada con la renta neta de fuente extranjera se encontraría vulnerado el principio de capacidad contributiva debido que no recogería la verdadera situación económica del sujeto del Impuesto a la renta.
 - En segundo lugar, en el supuesto negado que i) la intención del legislador hubiera sido negar implícitamente la compensación de la renta neta de fuente extranjera con la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana generada por renta empresarial o que ii) lo hubiera negado describiendo literalmente en la Ley del Impuesto a la Renta como lo dijo en la pérdida de fuente extranjera, también estaríamos frente a una vulneración del principio de la capacidad contributiva debido que las exigencias del legislador siempre deberán estar alineadas respetando la verdadera capacidad contributiva, vale decir, su riqueza real, con independencia de los resultados que generan sea una renta neta o pérdida tributaria, y no intentar gravar una riqueza inexistente, hacer lo contrario sería también una clara vulneración al principio de capacidad contributiva.
- Adicionalmente, también se vulneraría el principio de confiscatoriedad según lo nuestros argumentos:

- En primer lugar, si bien observamos que según la interpretación del informe no admite la compensación de las renta netas de fuente extranjera con las pérdidas tributarias acumuladas de fuente peruana generadas por rentas de tercera categoría, estaríamos vulnerando la propiedad del sujeto del Impuesto debido que irrazonablemente la medida de la interpretación del informe está haciéndole tributar mucho más Impuesto a la Renta por dejar de lado a las pérdidas tributarias acumuladas y así volverse confiscatorio.
- En segundo lugar, en el supuesto que el legislador hubiera contemplado literalmente la negación de la renta de fuente extranjera con la renta de fuente peruana también estaríamos a forma de legislar irrazonable y desproporcionada en su afectación de la propiedad del sujeto del Impuesto a la Renta, ergo, una vulneración al principio de no confiscatoriedad.

RECOMENDACIONES

Consideramos que según como se encuentra redactada la Ley del Impuesto a la Renta, sí es posible la compensación de la renta neta de fuente extranjera contra la pérdida tributaria acumulada de fuente peruana por los argumentos que hemos propuesto en nuestro trabajo de investigación; sin embargo, para fines de generar seguridad jurídica para los operadores del derecho pasamos a plantear algunas recomendaciones; así proponemos una modificación en el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que deberá indicar en su artículo 29-A:

- b) La renta neta de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes señalados en el inciso anterior por actividades comprendidas en el artículo 28 de la Ley, o la que obtengan las personas jurídicas y empresas a que se refiere el inciso e) del artículo 28 de la Ley cualquiera fuere la actividad de la que provenga, se sumará a la renta neta o pérdida neta del ejercicio o acumulada de la tercera categoría”.

REFERENCIAS

- Alva Matteucci, M. (2016, noviembre). Lo que usted debe conocer sobre las pérdidas tributarias de tercera Categoría. *Actualidad Empresarial*, (363).
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/wp-content/uploads/sites/320/2016/12/INFORME-PERDIDAS-TRIBUTARIAS.pdf>
- Alva Matteucci, M. (2017) *Impuesto a la Renta y sus teorías que determinan su afectación*. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/03/01/el-impuesto-a-la-renta-y-las-teorias-que-determinan-su-afectacion/>
- Alva Matteucci, M. (2021). *Pérdidas Tributarias: Aspectos Tributarios y Contables*. Instituto Pacífico.
- Alva Matteucci, M. (2022, marzo). *El Impuesto a la Renta y las Teorías que determinan su afectación*.
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/03/01/el-impuesto-a-la-renta-y-las-teorias-que-determinan-su-afectacion/>
- Araoz Villena, L. A. (2006). *Una aproximación al correcto sentido y alcance de la norma VIII del Título preliminar del Código Tributario*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Bahamonde Quinteros, M. (2012). *Aplicación práctica de la Ley del Impuesto a la Renta. Personas naturales y empresas*. Gaceta Jurídica S.A..
- Bernal Rojas, J. A. (2021). *Manual Práctico del Impuesto a la Renta, 2020-2021*. Instituto Pacífico
- Calvo Ortega, R., & Calvo Vérges, J. (2021). *Derecho Tributario Parte General y Parte Especial II. Derecho presupuestario. Vigésima quinta edición 2021*. Editorial Thomson Reuters
- Carrillo, M. A. (2019, 15 de julio). Algunas reflexiones sobre el principio de causalidad en la deducción de los gastos empresariales. *Pasión por el Derecho*.
<https://lpderecho.pe/principio-causalidad-deduccin-gastos-empresariales/#:~:text=El%20principio%20de%20causalidad%20del,vinculados%20con%20generar%20potenciales%20ingresos.>
- Castillo Calderón, P. (2014, marzo). Elección y aplicación del sistema de arrastre de pérdidas tributarias. *Contadores & Empresas*, (225).
http://dataonline.gacetajuridica.com.pe/SWebCyE/Suscriptor/Mod_NormasLegales_CyE/Mod_RevisElectronica/revista/17032014/Tributario%201ra%20marzo%202014%20-%20Pag%20A-1%20a%20A-36.pdf
- Congreso Constituyente Democrático. (1993). *Constitución Política del Perú de 1993*. Diario oficial El Peruano del 29 de diciembre de 1993.
<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H682678>

- Corte Suprema de Justicia de la República del Perú. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente. (2013). *Casación 4392-2013*, Lima.
<https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f/Sentencia+CAS+LAB+N%C2%BA4392-2013+-+Lima.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f>
- Fernández Cartagena, J. A. (2006). *El principio de capacidad contributiva*.
- Fernández Oraggi, I. (2005, marzo). *Las deducciones del Impuesto a la Renta Perú*, Editorial palestra
- Gamba Valega, C. (2006) La capacidad económica y jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Perú.
- Gamba Valega, C. (2008). *Los principios Tributarios en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*.
- García Mullin, R. (1978). *Impuesto Sobre la Renta. Teoría y técnica del Impuesto*. Instituto de capacitación tributaria.
- García Quispe, J. L. (2011, marzo). *Arrastre de la pérdida tributaria*. Instituto Pacifico.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (2011, marzo). *Derecho Financiero I y I* (10.^a ed.). La Ley.
- Mauricio Subirana, S. (2019). *Derecho Financiero y Tributario* (2.^a ed.). Tirant lo Blanch.
- Medrano, H. (2018). *Derecho Tributario. Impuesto a la Renta: Aspectos significativos*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (1994). *Decreto Supremo 122-1994-EF de 1994. Modifican el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*.
[https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/359E507D986B5071052581B4006423F5/\\$FILE/IR_Reglamento_DS-122-94-EF.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/359E507D986B5071052581B4006423F5/$FILE/IR_Reglamento_DS-122-94-EF.pdf)
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2004). *Decreto Supremo 134-2004-EF de 2010. Modifican el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*.
<https://www.gob.pe/institucion/mef/normaslegales/2722522-008-2022-ef>
- Picón Gonzales, J. (2020). *¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, La SUNAT o lo perdí yo*. Dogma editores.
- Porto Urrutia, J. P. (2011). Beneficio Tributario o una restricción al derecho de los contribuyentes: una revisión al régimen de arrastre de pérdidas aplicables a la legislación nacional a propósito de lo dispuesto por la legislación norteamericana. *Ius Et Veritas*, 21(43), 272-290.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12065>
- Presidencia de la República del Perú. (2020). *Decreto Legislativo 1481 de 2020. Decreto Legislativo que extiende el plazo de arrastre de pérdidas bajo el sistema A*. Diario Oficial El Peruano del 8 de mayo de 2020.

<https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/711130/DL1481.pdf?v=1589579188>

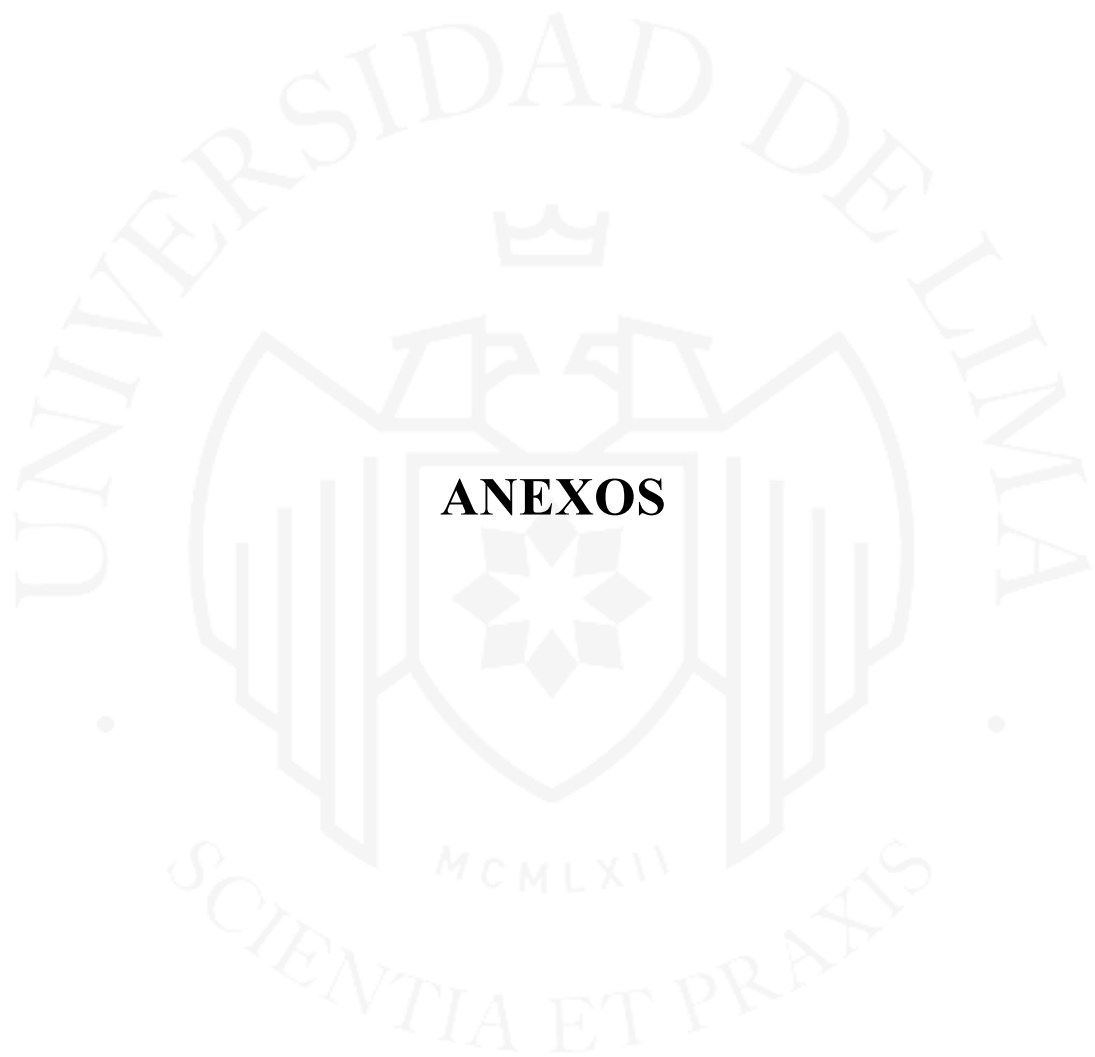
- Reig, E. J. (2006). *Estudio teórico y práctico de la Ley argentina sobre Impuesto a la Ganancias a la luz de la teoría general del Impuesto a la Renta*. Macchi.
- Ruiz de Castilla, F. (2017). *Derecho Tributario. Temas básico*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.
- Soler Belda, R. (2015). *La progresividad en las reformas tributarias*. DYKINSON S.L.
- Talledo Mazú, C. (2020). *Impuesto a la Renta*. Editorial Economía y Finanzas SRL.
- Talledo Mazú, C. (2020). *Manual Del Código Tributario* (t. 1). Editorial Economía y Finanzas SRL.
- Talledo Mazú, C. (2020). *Manual Del Código Tributario* (t. 2). Editorial Economía y Finanzas SRL.
- Tarsitano, A. (2014). El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera Una Visión Doctrinaria y Jurisprudencial. *Derecho & Sociedad*, (43), 119-128.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12564>
- Tributación Constitucional. (2002). *Sentencia 2727-2002-AA/TC. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional*. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.pdf>
- Tributación Constitucional. (2003). *Sentencia 2302-2003-AA/TC. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional*. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf>
- Tributación Constitucional. (2004). *Sentencia 0042-2004-AI/TC. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional*. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>
- Tributación Constitucional. (2004). *Sentencia 033-2004-AI/TC. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional*. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>
- Tributación Constitucional. (2004). *Sentencia 053-2004-AI/TC. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional*. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.pdf>
- Tributación Constitucional. (2004). *Sentencia 2689-2004-AI/TC. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional*. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02689-2004-AA.pdf>
- Tributación Constitucional. (2005). *Sentencia 01687-2005-AA/TC. Cajamarca, Sesión de Pleno Jurisdiccional*. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf>
- Villagra Cayamana, R. A., & Zuzunaga del Pino, F. E. (2014). Tendencias del impuesto a la renta corporativo en Latinoamérica. *Derecho PUCP*, (72), 163-202.
<https://doi.org/10.18800/derechopucp.201401.008>

Zuzunaga, F., & Moreno, L. (2020, 12 de mayo). Arrastre de pérdidas, ¿algo más se pudo hacer? *LinkedIn*. <https://www.linkedin.com/pulse/arrastre-de-p%C3%A9rdidas-algo-m%C3%A1s-se-pudo-hacer-lorgio-moreno/?originalSubdomain=es>



BIBLIOGRAFÍA

- Caller Ferreyros, M. E., & Reyna Farje, R. R. (2013). Los precedentes en nuestro ordenamiento jurídico: su regulación y emisión en materia tributaria. *THEMIS Revista De Derecho*, (64), 19-35.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9534>
- Bernales Ballesteros, E. (2012). *La constitución política de 1993 veinte años después*. IDEMSA.
- Betti, E. (1975). *Interpretación de la Ley y de los actos jurídicos*. Editoriales de Derecho Reunido
- Bravo Cucci, J. (2009). *Fundamentos de Derecho tributario*. Grijley.
- Elias Laroza, E. (2015). *Derecho societario peruano*. Gaceta Jurídica.
- Huamaní Cueva, R. (2013). *Código Tributario Comentado*. Juristas Editores.
- Landa Arroyo, C. (2013). *Constitución Política del Perú 1993*.
- Landa Arroyo, C. (2018). *Derecho Procesal Constitucional*. Fondo Editorial PUCP
- Rubio Correa, M. (1984). *El Sistema Jurídico- Introducción al Derecho*. Gráfica Educativa.
- Rubio Correa, M. (2003). *Interpretación de las Normas Tributarias*. Ara Editores.
- Rubio Correa, M. (2003). *Manual del razonamiento jurídico*. Fondo Editorial PUCP.
- Shoschana Zusman T. (2003). *Interpretación de la Ley*. Fondo Editorial PUCP.
- Temas de derecho tributario y derecho público. Libro Homenaje a Armando Zalezzi Moller. (2006). Palestra Editores.
- Villegas, H. (2009). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial Astrea.



ANEXOS

Anexo 1: Caso práctico: Renta de fuente extranjera con renta neta de fuente peruana

Se ha elaborado el primer caso práctico, con datos creados para fines explicativos, analizaremos a la empresa ABC S.A.C. la cual maneja la siguiente información y se aplicará lo indicado por el Informe N°084-2021 SUNAT versus la propuesta del trabajo de investigación.

EMPRESA ABC S.A.C.	En soles S/.
INGRESOS BRUTOS	110,000.00
COSTO COMPUTABLE	60,000.00
GASTOS DEL PERIODO	10,000.00
OTROS INGRESOS	6,000.00
ADICIONES AL IR	1,000.00
DEDUCCIONES AL IR	7,000.00
PERDIDA NETA TRIBUTARIA ACUMULADA AÑOS ANTERIORES	60,000.00
CREDITOS PARA APLICAR CONTRA EL IR	11,300.00

ABC S.A.C.
PROPUESTA DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN
En moneda nacional (S/.)

DESCRIPCIÓN	INFORME 084-2021/SUNAT	PROPUESTA DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN	DIFERENCIA	COMENTARIOS
INGRESOS BRUTOS NACIONALES	110,000	110,000		
(-) COSTO COMPUTABLE	-60,000	-60,000		
RENTA BRUTA	50,000	50,000		
(-) GASTOS	-10,000	-10,000		
(+) OTROS INGRESOS	6,000	6,000		
RENTA NETA	46,000	46,000		
(+) ADICIONES	1,000	1,000		
(-) DEDUCCIONES	-7,000	-7,000		
RENTA NETA / FUENTE PERUANA	40,000	40,000		
(-) PÉRDIDA NETA TRIBUTARIA ACUMULADA DE EJERCICIOS ANTERIORES (SISTEMA A) -1ER AÑO DE APLICACIÓN	-40,000	-40,000	-	Se aplica la pérdida tributaria acumulada de ejercicios anteriores que asciende a S/. 60,000 soles a la renta neta de fuente peruana al 100% equivalente a S/. 40,000 soles, quedando un saldo por aplicar de S/. 20,000 soles.
RENTA NETA FUENTE PERUANA DESPUES DE APLICACIÓN DE PÉRDIDAS	-	-		
RENTA NETA / FUENTE EXTRANJERA	100,000	100,000		
RENTA NETA TOTAL	100,000	100,000		
(-) PÉRDIDA NETA TRIBUTARIA ACUMULADA DE EJERCICIOS ANTERIORES (SISTEMA A) -1ER AÑO DE APLICACIÓN	-	-20,000	-20,000	La diferencia radica en que según el informe SUNAT no aplicaría las pérdidas netas tributarias acumuladas de años anteriores a las rentas de fuente extranjera, sin embargo, en nuestra propuesta de trabajo de investigación si aplicamos el saldo restante de S/. 20,000 soles de pérdidas tributarias acumuladas de ejercicios anteriores.
RENTA NETA TOTAL DESPUES DE APLICACIÓN DE PÉRDIDAS	100,000	80,000		
IMPUESTO A LA RENTA (IR 29.5%)	29,500	23,600	-5,900	Menor impuesto a la renta resultante según propuesta de trabajo de investigación.
(-) CREDITOS	11,300	11,300	-	
SALDO A FAVOR (DEL FISCO O DEL CONTRIBUYENTE)	18,200	12,300	-5,900	Menor pago de impuestos al fisco según propuesta de trabajo de investigación.

Podemos apreciar que respecto de nuestra propuesta de trabajo de investigación se generó renta neta de fuente peruana de S/. 40,000 y una renta de fuente extranjera de S/. 100,000, generando una renta total de S/.80,000, por lo que se aplicó la pérdida tributaria

acumulada de años anteriores de S/. 60,000, ello se refleja en un menor pago de impuesto a la renta menor en S/.5,900.00, frente a lo indicado por el Informe N°084-2021 SUNAT.



Anexo 2: Caso práctico: Renta de fuente extranjera con pérdida neta de fuente peruana

Se ha elaborado el segundo caso práctico, con datos creados para fines explicativos, analizaremos a la empresa XYZ S.A.C. la cual maneja la siguiente información y se aplicará lo indicado por el Informe N°084-2021 SUNAT versus la propuesta del trabajo de investigación.

EMPRESA XYZ S.A.C.		En soles S/.
INGRESOS BRUTOS		110,000.00
COSTO COMPUTABLE		130,000.00
GASTOS DEL PERIODO		10,000.00
OTROS INGRESOS		6,000.00
ADICIONES AL IR		1,000.00
DEDUCCIONES AL IR		7,000.00
PERDIDA NETA TRIBUTARIA ACUMULADA AÑOS ANTERIORES		28,000.00
CREDITOS PARA APLICAR CONTRA EL IR		11,300.00

XYZ S.A.C.
PROPUESTA DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN
En moneda nacional (S/.)

DESCRIPCIÓN	DDJJ IR 2023 INFORME 084- 2021/SUNAT	DDJJ IR 2023 PROPUESTA	DIFERENCIA	COMENTARIOS
INGRESOS BRUTOS NACIONALES	110,000	110,000		
(-) COSTO COMPUTABLE	-130,000	-130,000		
RENDA BRUTA	-20,000	-20,000		
(-) GASTOS	-10,000	-10,000		
(+) OTROS INGRESOS	6,000	6,000		
RENDA NETA	-24,000	-24,000		
(+) ADICIONES	1,000	1,000		
(-) DEDUCCIONES	-7,000	-7,000		
PÉRDIDA NETA / FUENTE PERUANA	-30,000	-30,000		
(-) PÉRDIDA NETA TRIBUTARIA ACUMULADA DE EJERCICIOS ANTERIORES (SISTEMA A) -1ER AÑO DE APLICACIÓN	-	-	-	En ambos casos no se aplica la pérdida tributaria acumulada de ejercicios anteriores que se tiene de S/.30,000 soles porque tenemos pérdida neta tributaria en el ejercicio 2023.
RENDA NETA FUENTE PERUANA DESPUES DE APLICACIÓN DE PÉRDIDAS	-30,000	-30,000		
RENDA NETA / FUENTE EXTRANJERA	100,000	100,000		
RENDA NETA TOTAL	70,000	70,000		
(-) PÉRDIDA NETA TRIBUTARIA ACUMULADA DE EJERCICIOS ANTERIORES (SISTEMA A) -1ER AÑO DE APLICACIÓN	-	-28,000	-28,000	La diferencia radica en que según el informe SUNAT no aplicaría las pérdidas netas tributarias acumuladas de años anteriores a las rentas de fuente extranjera, sin embargo, en nuestra propuesta de trabajo de investigación si las aplicamos el importe de S/. 30,000 soles de pérdidas tributarias acumuladas de ejercicios anteriores.
RENDA NETA TOTAL DESPUES DE APLICACIÓN DE PÉRDIDAS	70,000	42,000		
IMPUESTO A LA RENTA (IR 29.5%)	20,650	12,390	-8,260	Menor impuesto a la renta resultante según propuesta de trabajo de investigación.
(-) CREDITOS	11,300	11,300	-	
SALDO A FAVOR (DEL FISCO O DEL CONTRIBUYENTE)	9,350	1,090	-8,260	Menor pago de impuestos al fisco según propuesta de trabajo de investigación.

Podemos apreciar que respecto de nuestra propuesta de trabajo de investigación se generó pérdida neta de fuente peruana de S/. 30,000 y una renta de fuente extranjera de S/. 100,000, generando una renta total de S/.70,000, por lo que se aplicó la pérdida tributaria

acumulada de años anteriores de S/. 28,000, ello se refleja en un menor pago de impuesto a la renta menor en S/.8,260.00, frente a lo indicado por el Informe N°084-2021 SUNAT.



UNIVERSIDAD DE LIMA (VERSION FINAL)-PB
VF17042024.docx

INFORME DE ORIGINALIDAD

12% INDICE DE SIMILITUD	11% FUENTES DE INTERNET	5% PUBLICACIONES	9% TRABAJOS DEL ESTUDIANTE
-----------------------------------	-----------------------------------	----------------------------	--------------------------------------

FUENTES PRIMARIAS

1	aprenderly.com Fuente de Internet	2%
2	inba.info Fuente de Internet	2%
3	documentop.com Fuente de Internet	2%
4	Submitted to Universidad Ricardo Palma Trabajo del estudiante	1%
5	1library.co Fuente de Internet	1%
6	Submitted to Universidad de Ciencias y Humanidades Trabajo del estudiante	1%
7	Submitted to Universidad Peruana Los Andes Trabajo del estudiante	1%
8	Submitted to BENEMERITA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE PUEBLA BIBLIOTECA Trabajo del estudiante	1%

9	Pedro P. Franco Concha, Maria Elena Angulo, Rosa Cáceres, Isabel Yamashiro. "Tratamiento contable de la provisión por cierre de minas", Journal of Business, 2011 Publicación	1%
10	Submitted to Universidad Inca Garcilaso de la Vega Trabajo del estudiante	1%
11	Submitted to Universidad Andina del Cusco Trabajo del estudiante	<1%
12	Submitted to Universidad ESAN -- Escuela de Administración de Negocios para Graduados Trabajo del estudiante	<1%
13	Submitted to Universidad Cesar Vallejo Trabajo del estudiante	<1%
14	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 32 (2016)", Brill, 2018 Publicación	<1%

Excluir citas

Activo

Excluir coincidencias < 15 words

Excluir bibliografía

Activo