

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



# **EL RÉGIMEN DE COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

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

**Dayana Heider Cáceres Mori**  
**Código 20142474**

**Asesor**  
César Gamba Valega

Lima – Perú  
Octubre de 2019





**EL RÉGIMEN DE COMPENSACIÓN DE  
PÉRDIDAS ESTABLECIDO EN LA LEY DEL  
IMPUESTO A LA RENTA Y EL PRINCIPIO DE  
CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

# TABLA DE CONTENIDO

<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I: SOBRE EL DERECHO A CONTRIBUIR SEGÚN LA CAPACIDAD ECONÓMICA: RESPECTO A LA APLICACIÓN DE LAS PÉRDIDAS .....</b>	<b>2</b>
1.1 La potestad tributaria .....	5
1.2 Los principios jurídicos en materia tributaria.....	9
1.3 La capacidad económica y la capacidad contributiva .....	13
1.3.1 La capacidad contributiva en la tributación .....	15
1.3.2 Derechos derivados de la capacidad contributiva.....	19
1.4 La legitimidad del legislador para matizar o limitar la aplicación de los principios tributarios en la configuración de los tributos.....	30
1.4.1 El deber de contribuir como límite del principio de capacidad contributiva .....	31
1.4.2 La practicabilidad administrativa como límite al principio de capacidad contributiva .....	34
1.5 Conclusiones del capítulo.....	37
<b>CAPÍTULO II: EL IMPUESTO A LA RENTA Y LA FACULTADES CON LAS QUE CUENTA LA ADMINISTRACIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA .....</b>	<b>41</b>
2.1 La manifestación de riqueza gravada con el Impuesto a la Renta y la configuración legal del hecho imponible .....	42
2.1.1 Concepto de renta .....	42
2.1.2 Imposición sobre la renta a las actividades empresariales.....	44
2.2 La obligación tributaria .....	56
2.2.1 La determinación de la obligación tributaria .....	57
2.3 Las facultades de la Administración Tributaria .....	59
2.3.1 Alcances de la facultad de fiscalización .....	62
2.3.2 Límites a la facultad de fiscalización.....	65
2.4 Conclusiones del capítulo.....	81

<b>CAPÍTULO III: LA LEGITIMIDAD DE LOS LÍMITES ESTABLECIDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA PARA LA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS .....</b>	<b>84</b>
3.1 Tratamiento de las pérdidas tributarias .....	85
3.1.1 La evolución del Sistema de aplicación de pérdidas en el sistema normativo peruano.....	94
3.1.2 Régimen de compensación de pérdidas tributarias vigente en nuestra Ley del Impuesto a la Renta Peruano: .....	96
3.2 Las razones que sustentarían las limitaciones a la compensación de pérdidas tributarias .....	99
3.2.1 La opción establecida en el inciso a) del artículo 50 inciso de la Ley del Impuesto a la Renta .....	101
3.2.2 La opción establecida el artículo 50 inciso b: la imposibilidad normativa de aplicar la pérdida contra el total de la renta neta generada en ejercicios posteriores	113
3.3 Conclusiones del capítulo.....	119
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>123</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>125</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>	<b>126</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>130</b>

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. 1. Diferencias entre la capacidad económica y capacidad contributiva.....	14
Tabla 2. 1. Arquitectura de la norma de incidencia tributaria .....	47
Tabla 2. 2. Determinación de la renta neta .....	55
Tabla 3. 1. Síntesis de aprovechamiento de pérdidas tributarias .....	92



## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 3. 1. Evitar la elusión y evasión y aumentar la recaudación.....	103
---	-----



# INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación versa sobre el estudio de las limitaciones establecidas a la compensación de pérdidas tributarias (concretamente, el “Sistema A” y el “Sistema B”), y tiene por finalidad determinar si dichas limitaciones resultan legítimas a la luz de principios que rigen nuestro sistema tributario tales como el principio de capacidad contributiva. En tal sentido, hemos considerado estructurar la presente investigación de la siguiente manera:

En el PRIMER CAPÍTULO se realizará un análisis de la potestad tributaria, así como del principio de capacidad contributiva y la legitimidad del legislador para introducir límites a la obligación tributaria

En el SEGUNDO CAPÍTULO se desarrollará lo referente a la manifestación de riqueza gravada con el Impuesto a la Renta. y las facultades de la Administración Tributaria para verificar y determinar la veracidad de las pérdidas declaradas por el contribuyente.

En el TERCER CAPÍTULO se analizarán los sistemas de compensación de pérdidas vigentes, así como la existencia de una justificación suficiente y necesaria que otorguen legitimidad al legislador para la introducción de estos límites a la compensación de las pérdidas tributarias.

Finalmente, se establecerán las conclusiones y recomendaciones de la presente investigación, en donde se expondrán los puntos más relevantes. En las conclusiones se presentará en resumen los distintos aspectos revisados, y que no se conocía con certeza antes de iniciarlo, y en las recomendaciones se harán propuestas generales con motivo de los hallazgos realizados, que, en nuestra opinión, permitirían asegurar que cumplan con los principios que rigen el sistema tributario.

En definitiva, agradecemos por anticipado el interés que la presente investigación pueda generar en quienes tengan a bien analizarla. Asimismo, aceptamos con humildad las críticas que, sobre ella, seguramente recaerán, puesto que, como todos sabemos el Derecho es una ciencia dinámica y hermenéutica, lo cual implica que no existan verdades ni criterios absolutos, por el contrario, la riqueza de esta ciencia radica en lo discutible de sus postulados, siendo nuestra única motivación, que el presente trabajo coadyuve al desarrollo del Derecho Tributario Peruano.

# **CAPÍTULO I: SOBRE EL DERECHO A CONTRIBUIR SEGÚN LA CAPACIDAD ECONÓMICA: RESPECTO A LA APLICACIÓN DE LAS PÉRDIDAS**

Desde que las personas se organizaron y comenzaron a vivir en sociedad, emergieron necesidades comunes entre dichos individuos. Estas necesidades se convirtieron, posteriormente, en necesidades públicas, las mismas que, en aras de ser satisfechas, impulsaron la creación de un ente colectivo a través del cual pudieran ser atendidas.

Bajo esta premisa es que se constituye el Estado, como aquel “ente” que se encuentra orientado a la satisfacción de necesidades públicas cumpliendo funciones muchas veces complejas, las que se encuentran alineadas a la realización de fines, también públicos, para los cuales fue creado. Es así como para la satisfacción de las exigencias referidas se hace necesario que el Estado cuente con medios necesarios que le permiten atenderlas.

Como señala Araoz Villena et al. (2006), las necesidades públicas sólo pueden satisfacerse mediante la realización de gastos y erogaciones por parte de los Estados, para lo cual necesariamente deben obtener recursos monetarios.

Considerando su origen, refiere el mencionado autor que puede indicarse que en algunos casos los recursos públicos provienen del patrimonio de los mismos Estados, pues se obtienen por el rendimiento o la venta de sus propios bienes o las actividades que realizan los Estados o sus empresas, mientras que otros se obtienen rentas o patrimonios de los particulares, como es el caso de los recursos tributarios, así como los que se obtienen del crédito público, de la emisión monetaria y de las sanciones monetarias fiscales.

A los primeros se le denominan “recursos públicos originarios” debido a que provienen de la esfera patrimonial de los propios Estados, mientras que a los segundos se les conoce como “recursos públicos derivados” por ser extraídos del patrimonio de los ciudadanos, los más importantes de los cuales son los que los Estados obtienen de éstos

en ejercicio de su poder tributario. Los recursos públicos derivados tributarios son los ingresos que, con el objeto de cumplir sus fines, el Estado extrae del patrimonio o de las rentas de sus ciudadanos en virtud de su poder de imperio o a través de las leyes, utilizando para ello medios coercitivos y que los países en los cuales los medios de producción se encuentran en manos de los ciudadanos constituyen su principal fuente de financiamiento (p. 117-118).

En efecto, en las primeras sociedades existentes, este poder tributario (o más concretamente, la potestad tributaria) del Estado se ejercía de manera absoluta —e incluso arbitraria— originando así, diversos conflictos sociales. Esta situación, trajo consigo el nacimiento de mecanismos orientados a frenar este poder, surgiendo, por ejemplo, la Carta Magna en el Reino Unido. Así pues, “más adelante, este poder tributario se incorpora al derecho cuando comienza a ser delimitado principalmente por los conceptos de justicia, legalidad, igualdad, capacidad contributiva y ello pasa a ser garantizado mediante disposiciones constitucionales para concretarse en la potestad tributaria” (Araoz Villena et al., 2006, p. 118).

Esta denominada potestad tributaria supone que el Estado, para cumplir con los deberes que le han sido conferidos (a través de nuestra Carta Magna), ejerza su facultad para estructurar tributos que le permitan tomar parte de los ingresos de los individuos que componen la sociedad donde éste se erige y así cumplir las necesidades públicas de toda la población.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No. 918-2002-AA/TC (2003), el que ha señalado lo siguiente:

El Estado, para el desarrollo de sus distintas actividades, requiere de un sustento económico, el cual, como resulta natural, debe provenir fundamentalmente de las contribuciones que sus ciudadanos realicen, porque, de otra forma, sería prácticamente imposible financiar los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas a su cargo. Para que estas contribuciones no estén sujetas a la libre voluntad de los ciudadanos, el pueblo, a través de la Constitución, ha dotado al Estado del poder suficiente para establecer unilateralmente prestaciones económicas de carácter coactivo, que deben ser satisfechas por los sujetos que él determine. Es lo que se denomina la potestad tributaria, en virtud de la cual el Estado se encuentra habilitado para crear, modificar o suprimir tributos, o

exonerar de ellos y, en general, para regular todos y cada uno de los elementos sustanciales que los configuran (subrayado agregado).

Como puede observarse, en la sentencia citada, para el Tribunal Constitucional la potestad tributaria es el poder el cual el Estado puede crear, modificar, suprimir o exonerar tributos con la finalidad de obtener una financiación de las erogaciones que éste debe realizar para cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas de sus ciudadanos.

En línea con lo señalado, el artículo 44 de la Constitución Política del Perú (1993) ha establecido lo siguiente: “son deberes primordiales del Estado: defender la soberanía nacional; garantizar la plena vigencia de los derechos humanos; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación”.

Como se puede apreciar, nuestra Carta Magna ha considerado una serie de deberes que deben ser satisfechos por el Estado para sus ciudadanos, el cual se encuentra dotado de poder (cuya fuente emana del pueblo) que le proporciona las herramientas necesarias para que estos puedan ser cumplidos; pero, al mismo tiempo, establece, explícita o implícitamente, algunos límites y garantías para evitar que el ejercicio del poder pueda resultar arbitrario.

Considerando el contexto indicado supra, los principios tributarios, entre los que se encuentran los principios de; igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, entre otros, surgen con la finalidad de aplacar a la arbitrariedad del Estado al desplegar la potestad tributaria que le fue conferida. “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” (Exp. No. 0042-2004-AI/TC, 2005).

De todos estos principios cobra vital importancia el principio de igual y de capacidad contributiva. Así, de acuerdo con Bustamante Carbajal (2012), el principio constitucional tributario de igualdad supone que el reparto de la carga tributaria se haga por igual entre los contribuyentes. Así, ante iguales supuestos de hecho, el trato fiscal ha

de ser igual. Afirma la autora que difícilmente podrá realizarse la igualdad en el reparto de los tributos, si el legislador, a la hora de configurar los elementos básicos de la obligación tributaria, trata de manera desigual presupuestos de hechos sustancialmente idénticos de forma arbitraria o irrazonable. El principio de igualdad en el ámbito fiscal contiene un mandato de desigualdad o diferenciación consistente en tratar de manera desigual situaciones efectivamente desiguales con la finalidad de conseguir aquella igualdad real o proporcional (párrafo 48).

Precisamente, de este principio deriva uno de los más importantes límites al poder estatal, el cual es el principio de capacidad contributiva, y como veremos más adelante, si bien no se encuentra de manera expresa en nuestro texto constitucional, se ha aceptado uniformemente en la doctrina y en la jurisprudencia su vigencia implícita en la constitución, por lo que es innegable su plena vigencia y por ende su efecto limitativo en la configuración de tributos.

Hecha esta breve introducción, en el presente capítulo analizaremos la potestad tributaria, los límites establecidos para ejercerla por la Constitución, así como los derechos derivados de los mismos, sobre la base de los criterios vertidos por el Tribunal Constitucional y la doctrina.

### **1.1 La potestad tributaria**

La potestad tributaria, llamada por algunos “poderes tributarios”, es la facultad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a las personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Se considera que la potestad tributaria deriva del poder de imperio que tiene el Estado, y que lo ejerce en el ámbito de su jurisdicción por medio de los tres poderes que forman su gobierno: i) el legislativo, ii) el ejecutivo, y iii) el judicial. Así, por medio de dicha facultad, el Estado puede crear, modificar, derogar, suprimir tributos, entre otros (Bustamante Carbajal, párr.7).

Sobre la potestad tributaria, algunos autores como Villegas han esbozado la siguiente definición:

(...) la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial (...) importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender las

necesidades públicas (...) es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención (como se citó en Bustamante Carbajal, párr.7).

Como mencionábamos previamente, si bien es cierto la doctrina no se ha puesto de acuerdo respecto a la definición que debe otorgarse a este atributo propio del Estado — esto debido a que algunos autores la denominan potestad tributaria y otros prefieren llamarla poder tributario— la potestad tributaria, deriva del denominado poder constituido. Dicho poder se distingue del poder constituyente —el cual presupone un momento fundacional de un nuevo orden jurídico constitucional<sup>1</sup>—en el hecho de que el mismo es el poder político estable, permanente y que tiene como fin producir normas infraconstitucionales (Benavente et al., 2011, pág. 32).

En tal sentido, la potestad tributaria puede definirse como aquel poder que detenta el Estado para crear, modificar, suprimir y exonerar de tributos a los particulares. Este poder estatal permite que el Estado pueda cumplir con las funciones que les han sido asignadas y de esta forma satisfacer las necesidades de públicas de los ciudadanos y puede ser ejercida por distintos niveles de gobierno (es decir, por el Gobierno Central y los Gobiernos Locales).

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida en el Expediente No. 0918-2002-AA/TC (2003):

(...) El Estado, para el desarrollo de sus distintas actividades, requiere de un sustento económico, el cual, como resulta natural, debe provenir fundamentalmente de las contribuciones que sus ciudadanos realicen, porque, de otra forma, sería prácticamente imposible financiar los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas a su cargo. Para que estas contribuciones no estén sujetas a la libre voluntad de los ciudadanos, el pueblo, a través de la Constitución, ha dotado al Estado del poder suficiente para establecer unilateralmente prestaciones económicas de carácter coactivo, que deben ser satisfechas por los sujetos que él determine. Es lo que se denomina la potestad tributaria, en virtud de la cual el Estado se encuentra habilitado para crear,

---

<sup>1</sup> Por el poder constituyente, en buena cuenta es el órgano excepcional que crea la constitución, puede definirse como aquel poder social derivada del pueblo el cual crea una normativa fundante.

modificar o suprimir tributos, o exonerar de ellos y, en general, para regular todos y cada uno de los elementos sustanciales que los configuran (...).

Considerando ello, podemos definir a la potestad tributaria como aquella fuerza que emana de la soberanía del Estado y es connatural al mismo, la cual reviste de discrecionalidad en su ejercicio por parte del poder legislativo y fundamenta la actuación del poder público. Esta facultad se hace patente en lo dispuesto en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú (1993) el cual confiere potestad tributaria al Gobierno Central y Gobierno Local, tal como se observa en el Artículo que citamos a continuación:

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 éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. (...).

Conforme se observa, esta potestad es detentada por el legislador quien tiene libertad para configuración de los tributos, dicha libertad o margen de discrecionalidad para su ejercicio<sup>2</sup>, no puede ser realizada de forma arbitraria, pues se encuentra sujeto a límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, emanados de la constitución, tal como lo señala el citado Artículo 74: “(...) 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 (...)”.

Así pues, “(...) el Estado, a través de sus órganos constitucionales competentes, es libre de crear la clase de impuestos que considere atendible, sin más límites que los que emanen del propio texto constitucional y, fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74 (Exp. No. 2727-2002-AA/TC, 2003). Por lo tanto, “(...) la potestad tributaria (...) no puede ser ejercida de manera discrecional o, dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeta a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal (...)” (Expediente No. 9165-2005-PA/TC, 2006).

---

<sup>2</sup> Se dice que esta potestad conferida al Estado es discrecional en la medida que el Estado, si bien no puede renunciar a la esta potestad, no tiene como parte de sus obligaciones la creación de normas de carácter tributario por lo que puede ejercer este poder —para crear, modificar, suprimir y exonerar tributos—cuando lo considere necesario y siempre que existan las condiciones objetivas que hagan necesario su uso.

Por lo tanto, mal podría indicarse que esta potestad estatal es absoluta e irrestricta, pues la misma cuenta con una serie de limitaciones de orden político y constitucional las cuales derivan de la organización política propia de cada Estado y del encuadramiento dentro de los lineamientos que la Constitución nacional fija. Así, su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos en la Constitución, de tal manera que quien posee la potestad tributaria, está obligado al cumplimiento de dichos límites (Bustamante Carbajal, 20112, párr.7).

Como vemos, “(...) la potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que, en función de la ley, en función de la Constitución –principio jurídico de supremacía constitucional (artículo 51 de la Constitución) – y de los principios que ella consagra y que informan, a su vez, el ejercicio de tal potestad. Dichos principios, por otra parte, constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto impone que no se puede ejercer la potestad tributaria en contra de la Constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrariamente.

En tal sentido, la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está supeditada a la Constitución. Es en función de ella que el principio de legalidad tiene validez y legitimidad (...)” (Exp. No. 2302-2003-AA/TC, 2005). Esto debido a que, “(...) según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es *lex superior* y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la Administración Pública (...)” (Exp. No. 2689-2004-AA, 2006).

En virtud de ello, podemos indicar que cuando el artículo 74 de nuestra Carta Magna refiere que la actuación del Estado para la creación de tributos se encuentra sujeta al respeto de los principios constitucionales tales como, principios de legalidad, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales, “(...) ha querido proteger a las personas frente a la arbitrariedad en la que puede incurrir el Estado cuando el poder tributario se realiza fuera del marco constitucional establecido. Por eso mismo, el último párrafo del artículo 74 de la Ley Fundamental establece que: “no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo” (...)” (Exp. No. 2689-2004-AA/TC, 2006).

Conforme se observa, de lo citado anteriormente se puede concluir que la potestad tributaria no es absoluta e irrestricta, sino que su ejercicio se encuentra con límites de obligatorio cumplimiento que son establecidos en la Constitución, de tal manera que quien posee la potestad tributaria.

## 1.2 Los principios jurídicos en materia tributaria

Sobre el particular, considero importante definir lo que debe entenderse como principio jurídico y, para lograr esa finalidad, podemos citar a algunos autores de la doctrina quienes han intentado clarificar el concepto aplicable a los mismos.

En ese sentido, por ejemplo, Giorlandini indica que “(...) los principios pueden señalar contradicciones en el ordenamiento legal, llenar lagunas, perfeccionar el Derecho, o crearlo, introducir en éste contenidos mayores de justicia, interpretar con más precisión al Derecho, sustituir normas inaplicables o ineficaces, etc.” (como se citó en Alva Matteucci, 2016, párr. 7).

A su turno, Reale indica con respecto a los principios “son toda forma de conocimiento filosófico y científico implica la existencia de principios, es decir, de ciertos enunciados lógicos que se admiten como condición o base de validez de las demás afirmaciones que constituyen un determinado campo del saber” (como se citó en Alva Matteucci, 2016, párr. 8).

Asimismo, Alva Matteucci (2016) refiere que los principios jurídicos son: “pautas sobre las cuales el legislador y los operadores del Derecho buscan aplicar las normas y establecer las reglas señaladas para las distintas situaciones en las cuales el Derecho intervenga” (párr. 9)

Por su parte, Bravo Cucci (2003) señala que los principios jurídicos: “(...) son disposiciones axiomáticas, directas o, si se quiere reglas fundamentales, de carácter nuclear que soportan el sistema jurídico del Derecho positivo, que justifican el carácter racional del ordenamiento jurídico, que se encuentran destinadas a reglar las conductas de sus operadores, y que coadyuvan en la mente bajo la fórmula de conceptos jurídicos indeterminados” (p.101).

Continúa el citado autor indicando que: “los principios jurídicos no son en sí normas jurídicas, aun cuando comparten su naturaleza prescriptiva reguladora de conductas. Por ello, violar un principio jurídico implica atentar contra el ordenamiento jurídico positivo en su integridad, y no meramente contra un comando normativo específico” (Bravo, 2003, p.102).

Como se observa, en la doctrina en general, básicamente se ha venido indicado que los principios jurídicos constituyen máximas o axiomas, que servirán como guías y/o indicadores para proveer de contenido a las normas jurídicas instauradas en un determinado Estado.

Concordamos con estas definiciones el sentido que los principios jurídicos si bien no constituyen propiamente normas, se tratan, pues, de estándares que permiten al legislador y a los operadores jurídicos aplicar debidamente las normas en nuestro ordenamiento jurídico (crearlas, modificarlas e interpretarlas).

Ciertamente, consideramos importante indicar que existen los llamados Principios Generales del Derecho que son aplicables a todas las ramas del Derecho y existen también los llamados Principios Especiales que son propios de cada una de las ramas. De esta manera existirán principios aplicables al Derecho Laboral, al Derecho Tributario, al Derecho Humanitario, al Derecho Mercantil, etc. (Alva Matteucci, 2016, párr. 8).

En tal sentido, por ejemplo, en el ámbito del Derecho Tributario, existen principios que permiten al legislador y a los operadores jurídicos crear y aplicar debidamente las normas tributarias, es decir, limitan la potestad tributaria atribuida al Estado.

Sobre los principios aplicables a la actuación de los operadores estatales en el ámbito tributario, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente en el Expediente No. 2689-2004-AA/TC (2006):

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 (...).

En tal sentido, “la intervención del Estado se considera como legítima y acorde con la Constitución, cuando es producto de una medida razonable y adecuada a los fines de las políticas que se persiguen. Es necesario, en consecuencia, que dicha medida no transgreda los derechos fundamentales de las personas o, en todo caso, que dicha afectación se lleve a cabo bajo cánones de razonabilidad y proporcionalidad” (Expediente No. 0048-2004-AI/TC, 2005).

Así pues, el poder que tiene el Estado para imponer el pago de tributos (es decir, la potestad tributaria) no puede ser ejercida de manera arbitraria por éste, pues se encuentra sujeto a límites constitucionales. Los límites a los que hacemos alusión, son precisamente, como hemos mencionado, los principios tributarios, los cuales se encuentran reconocidos en el artículo 74 nuestra Constitución Política (1993) modificado por el artículo único de la Ley No. 28390 (2004), cuyo texto es el siguiente:

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 éstas, 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.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

Como se verá, en el citado artículo se detallan dos tipos de principios, aquellos que se encuentran de manera explícita tales como los principios de reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales y el de no confiscatoriedad; así como ciertos principios que se encuentran de manera implícita, pero que no por ello se podría pretender negar su plena vigencia, estos son los siguientes: capacidad contributiva; deber de contribuir con los gastos públicos; equidad; entre otros.

Estos “límites al ejercicio de la potestad tributaria recogidos en el artículo 74 de la Constitución buscan garantizar que el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través de impuestos se haga respetando su capacidad contributiva, el principio de igualdad, la no confiscatoriedad, el principio de legalidad; y, en general, todos los derechos fundamentales de los contribuyentes” (Expediente No. 0676-2005-AA/TC, 2005).

En tal sentido, Guevara Ocaña indica que los principios constitucionales tributarios: “(...) cumplen doble función. Una positiva, en la que se constituyen como fuentes del ordenamiento jurídico al momento de legislar normas jurídicas, al momento de que los jueces emiten alguna decisión jurisprudencial, y como referencia obligatoria para la interpretación de las leyes; otra, negativa, la cual consiste en que gracias a su contenido amplio y abstracto sirven como medio para excluir valores contrapuestos y normas legales sustentadas en estos valores que contravengan estos principios” (como se citó en Alva Matteucci, 2016, párr. 22).

En el mismo sentido se ha manifestado Rodríguez Bereijo (1992) al indicar que los principios tributarios incorporados a la Constitución cumplen una doble función como límites al ejercicio de los poderes públicos:

a) La función positiva, que consiste en el influjo o predeterminación que ejercen en las sucesivas decisiones y, de este modo, en el contenido de la regulación que tales decisiones crean, en cuanto son fuentes del Derecho e informadores del conjunto del ordenamiento jurídico.

b) La función negativa, que consiste en la exclusión de los valores contrapuestos y de las normas que descansan sobre estos valores.

En atención a dichas funciones, el carácter esquemático, abstracto, indeterminado y elástico de los principios constitucionales tributarios, y la dificultad de precisar con exactitud su alcance o su contenido indubitativo, hace que sea su función negativa la que prevalezca claramente a través de la protección jurisdiccional de los jueces y tribunales, a quienes ha de reconocerse un amplio margen de apreciación en su función aplicativa de tales principios (como se citó en Bustamante Carbajal, 2012, párrafo 17-19).

De otro lado, Según Gamba Valega (2007) 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; y, 3) El Poder Judicial, al “juzgar” los casos sometidos a su competencia.

Con ello pues, queda claro la importancia de los principios tributarios no solo para la configuración del tributo, sino también para la emisión de normas de menor rango (reglamentos) de índole tributaria, así como en la aplicación e interpretación que se realice de las mismas.

En tal sentido, me adhiero a la posición esbozada por los autores previamente citados, en cuanto a la importancia que cobra el respeto a los principios tributarios, tanto para la expedición de normas como para la aplicación de estas. Sin embargo, para propósitos de esta investigación cobra mayor relevancia el principio de capacidad contributiva (derivado del principio de capacidad económica) el cual será desarrollado en los acápites siguientes del presente trabajo de investigación.

### 1.3 La capacidad económica y la capacidad contributiva

No podemos comenzar a desarrollar el principio de ‘capacidad contributiva’, sin referirnos primero al principio de ‘capacidad económica’. Y es que si bien muchos autores se refieren a ambos como si se trataran de un único principio, de acuerdo a lo desarrollado por nuestro Tribunal Constitucional, existiría una diferencia entre ambos términos, situación que debe ser abordada previamente.

Al respecto, como se mencionó previamente, el Tribunal Constitucional ha establecido una diferencia en la definición de ambos términos (esto es, la capacidad contributiva y la capacidad económica), tal como se puede apreciar en el fundamento 11 y 12 del Expediente No. 033-2004-AI/TC (2004) en el cual el citado Tribunal refiere lo siguiente:

**(...) 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. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC No. 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional”.

Concordando con la sentencia previamente citada, si bien ambas categorías han venido siendo utilizadas como sinónimos por algunos autores, en definitiva, existiría una diferencia académica que ha sido previamente esbozada por nuestro Tribunal Constitucional.

Bajo esta misma óptica, Tarsitano (2014) ha indicado lo siguiente: “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” (p.121).

Tomando en cuenta las opiniones citadas, se podría indicar que la capacidad contributiva es la aptitud que tiene un determinado contribuyente para contribuir con el Estado con la finalidad de satisfacer las necesidades públicas, en cambio la capacidad económica es aquel indicio revelador de riqueza que permite afirmar que un determinado contribuyente cuenta con aptitud para contribuir con las cargas públicas. Esto se puede apreciar en el siguiente cuadro:

**Tabla 1.1.**

**Diferencias entre la capacidad económica y capacidad contributiva**

<b>Capacidad económica</b>	<b>Capacidad contributiva</b>
Todos aquellos indicios relevadores de riqueza (causa)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Riqueza considera relevante para efectos impositivos por el legislador.</li> <li>- Aptitud para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias (efecto o consecuencia)</li> </ul>

Como se observa, la capacidad económica constituye la potencialidad de la que gozan los sujetos, subordinados al poder tributario del Estado, de aportar a los egresos públicos. Esta noción se encuentra profundamente sujeta a la medida en la que dichos individuos pueden contribuir con su riqueza a los gastos públicos.

Por su parte, como mencionamos la capacidad contributiva, será aquella aptitud económica (capacidad económica) para soportar las cargas públicas considerando las condiciones particulares de cada uno de los individuos contribuyendo en proporción a los ingresos y rentas de que respectivamente perciban.

Definida la diferencia de ambos términos, a continuación, desarrollaremos la importancia del principio de capacidad contributiva, su relación con el principio de capacidad económica, así como los derechos que se derivan del citado principio.

Nótese que, para efectos del presente trabajo, se debe tener en cuenta que algunos autores en los que me he apoyado para la elaboración de este, no existen diferencia significativa entre ambos conceptos por lo que, en algunas citas realizadas, respetaremos el uso indistinto de estos conceptos considerando lo indicado expresamente por cada autor.

### **1.3.1 La capacidad contributiva en la tributación**

Como señaláramos previamente, el Estado goza de la potestad de crear, modificar, suprimir o exonerar tributos en sus diferentes niveles de gobierno, de acuerdo a lo establecido en nuestra Constitución Política, y es este mismo documento quien nos señala que dicha potestad no es totalitaria ni irrestricta, sino que tiene límites que se deben respetar, los cuales se encuentran plasmados en el propio texto constitucional.

En ese sentido, por ejemplo, el artículo 74 de la referida Constitución Política del Perú (1993), citado anteriormente, refiere que “los tributos se crean, modifican, 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”.

A reglón seguido —conforme se ha citado previamente— dicho artículo establece que “(...) el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio (...) No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

En virtud de la literalidad de la redacción del mencionado artículo de nuestra Carta Magna, como ya hemos adelantado en el acápite anterior, se observa que, de manera expresa, nuestro texto constitucional ha establecido como principios reguladores de la potestad tributaria a los principios de: i) reserva de ley, ii) igualdad, y iii) respeto de los derechos fundamentales. Además, destierra posibilidad alguna de confiscatoriedad de los tributos.

Lo antes mencionado, no hace sino reforzar la naturaleza de los mencionados principios como limitantes a la potestad tributaria ejercida por el Estado. Así pues, nace el principio de capacidad contributiva, como principio implícito derivado del principio de igualdad, mediante el cual el deber de los ciudadanos de contribuir con el financiamiento de los gastos en los que incurre el Estado para satisfacer las necesidades de sus ciudadanos se realiza en la medida de sus posibilidades económicas (es decir, considerando su capacidad económica).

En tal sentido, si bien el artículo 74 de la CP [Constitución Política] no reconoce “expresamente” como un principio aplicable en materia tributaria, el de ‘capacidad económica’, situación que no debe llevarnos a afirmar que éste no resulte exigible, pues, su contenido puede derivarse sin mayores dificultades del “principio de igualdad”. Por esta razón, la falta de un reconocimiento expreso del principio de capacidad económica en el artículo 74° de la CP [Constitución Política], no puede llevarnos al absurdo de considerar que éste no tiene plena vigencia en nuestro ordenamiento tributario o que resulta un principio disponible por el legislador. Por el contrario, consideramos que tan inconstitucional resulta una norma que vulnera los principios de igualdad o no confiscatoriedad —reconocidos expresamente por el texto constitucional—, como aquella norma que no satisface las exigencias que impone el principio de capacidad económica, derivado del principio de igualdad (Gamba Valega, 2007, p.5).

De allí que podamos afirmar que, el principio de capacidad económica tiene como base la misma constitución, por lo que mantiene vigencia plena y debe ser respetado “(...) igual a lo que sucede con los demás principios tributarios reconocidos expresamente en el texto constitucional” (Gamba Valega, 2007, p.6).

En ese entendido, el Tribunal Constitucional de España señaló en la Sentencia No. 221/1992 lo siguiente:

(...) El principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria. De otra, es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución. La cuestión que debe resolverse es, por tanto, si el legislador al establecer el contenido del precepto ahora enjuiciado ha rebasado los

límites que le impone el texto constitucional, representados en este caso por el principio de capacidad económica.

En base a lo antes citado, para el Tribunal Constitucional Español los principios tributarios y más precisamente el principio de capacidad contributiva, al encontrarse consagrado en la Constitución debe ser respetado por el legislador al estructurar los tributos, y supone afectar una manifestación de riqueza concreta, suficiente y presente, pues, de lo contrario, tendrá una eficacia derogatoria sobre aquellas leyes que se le opongan, sirviendo como cuantificación de la constitucionalidad de los hechos económicos tipificados por el legislador para un determinado tributo.

Por su parte, el Tribunal Constitucional Peruano, respecto al principio de capacidad contributiva ha manifestado lo siguiente:

(...) Por consiguiente, la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que solo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, solo 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 (Fundamento 12, STC No. 033-2004-AI/T, 2004).

Otro pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad contributiva lo podemos encontrar en la STC No. 53-2004-AI/TC (2004) en la cual precisa lo siguiente:

El principio de capacidad contributiva es un principio constitucional 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; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical.

Desde una perspectiva general se señala la importancia de la capacidad económica como criterio orientador de las cargas públicas, y no sólo como un límite negativo que excluya supuestos concreto de legislación arbitraria (Herrera Molina, 1998, p. 74).

En palabras de Soler Roch: “la capacidad económica como medida de la igualdad ante el deber de contribuir sigue siendo un criterio lógico y responde, en cierto modo, a la “naturaleza de la cosas”, pero es, ante todo, el punto de consenso sobre el cual la comunidad políticamente organizada ha ordenado, en un determinado momento histórico, el cumplimiento de aquel deber, a partir de ese momento, representando por su manifestación constitucional, aquel principio actúa como norma vinculante para todos los poderes públicos, empezando por el propio legislador y es, precisamente, por ello, un punto insuprimible en el análisis técnico – jurídico de cualquier cuestión relacionada con la aplicación del tributo” (como se citó en Herrera Molina, 1998, p. 74).

En esa misma línea ha insistido Moschetti: “No existe tan sólo el límite extremadamente genérico de la prohibición de lo ilógico, de lo incoherente, de lo arbitrario. Antes bien, existe el límite del principio de capacidad contributiva; éste no es un límite implícito, obvio, interno a cada norma, sino un límite externo de sujeción a una norma superior, que, al estar expresado en la Constitución, actúa como presupuesto, límite máximo, y parámetro del gravamen” (como se citó en Herrera Molina, 1998, p. 74).

Así también Palao Taboada, indica que el principio de capacidad contributiva se podría considerar como: “una especificación del principio de igualdad, si bien indeterminada y sujeta en cuanto a su modo de operar, a los límites que se derivan con carácter general del principio superior; es decir, en el sentido de que no serían admisibles las discriminaciones que se establezcan prescindiendo de la capacidad contributiva (como se citó en Herrera Molina, 1998, p. 23).

Conforme a lo indicado, el principio de capacidad contributiva impone al Estado la obligación de remitirse a indicadores objetivos y razonables de la capacidad económica de las personas. Así, la capacidad contributiva debe tener 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 (Landa Arroyo et al., 2006, p. 47).

Es decir, este principio cumple una doble función: sirve como límite al legislador en la creación de tributos y, además, legitima la aplicación de dichos tributos. En tal sentido, en la producción legislativa, limitará la actuación del legislador y de esta forma, se evitará la vulneración de dicho principio con situaciones que conlleven al establecimiento de tributos desprovistos de una manifestación de riqueza real y suficiente, creando por ejemplo presunciones, limitando la aplicación de gastos, entre otros.

### **1.3.2 Derechos derivados de la capacidad contributiva**

Antes de referirnos al principio de capacidad contributiva puede derivarse algún derecho fundamental, a continuación, analizaremos la definición general de los derechos fundamentales, para posteriormente examinar la titularidad de estos en nuestro ordenamiento jurídico y finalmente concluir sobre la posibilidad de inferir la existencia de un derecho fundamental que tenga conexión directa con el principio de capacidad contributiva.

- **Definición de derechos fundamentales**

Previamente a delimitar la existencia o no de derechos fundamentales que deriven del principio de capacidad contributiva consideramos importante poder definir lo que debe entenderse por derechos fundamentales.

A tenor de ello, resulta importante considerar que los derechos fundamentales se fundan en la dignidad de la persona y que, a decir de algunos autores, estos constituyen concreciones jurídicas dirigidas a proteger dicha dignidad (Herrera Molina, 1998, p. 82). Es así que la dignidad humana no solo constituye un valor supremo, sino que es el fundamento esencial de todos los derechos que, con la calidad de fundamentales, habilitan el ordenamiento jurídico.

Existe pues, en la dignidad humana, un indiscutible rol del principio motor sin el cual el Estado adolecería de legitimidad, y de los derechos de un adecuado soporte direccional (Tribunal Constitucional, Expediente No. 2273-2005-PHC/TC, 2006).

La dignidad humana, por lo tanto, constituye el sustento básico para la protección de los derechos fundamentales, estableciéndose como límite de

arbitrariedad frente a la conducta estatal relacionada al trato de este tipo de derechos (Eto Cruz et al., 2011, p. 55).

Considerando lo anterior, podemos afirmar que los derechos fundamentales, como parte consustancial del concepto actual de Constitución que no solo representa un límite formal a la actuación de los poderes públicos, sino principalmente un límite de carácter material a éstos. Así pues, los derechos fundamentales, son parte central del ordenamiento jurídico del país y su dimensión no es solo subjetiva, es decir como atributos subjetivos de las personas, sino también objetiva como normas de fundamentación de todo el sistema jurídico (Eto Cruz et al., 2011, p. 60).

Sobre el particular, nuestro Tribunal Constitucional ha delimitado la mencionada doble naturaleza de los derechos fundamentales, tal como se aprecia a continuación:

Los derechos fundamentales poseen un doble carácter: son, por un lado, derechos subjetivos; pero, por otro lado, también instituciones objetivas valorativas, lo cual merece toda la salvaguarda posible. En su dimensión subjetiva, los derechos fundamentales no solo protegen a las personas de intervenciones injustificadas y arbitrarias del Estado y de terceros, sino que también facultan al ciudadano para exigir al Estado determinadas prestaciones concretas a su favor o defensa; es decir, este debe realizar todos los actos que sean necesarios a fin de garantizar la realización y eficacia plena de los derechos fundamentales. El carácter objetivo de dichos derechos radica en que ellos son elementos constitutivos y legitimadores de todo el ordenamiento jurídico, en tanto que comportan valores materiales o instituciones sobre los cuales se estructura (o debe estructurarse) la sociedad democrática y el Estado Constitucional (Expediente No. 3330-2004-PA/TC, 2004).

Por lo tanto, en la medida que los derechos fundamentales tienen una dimensión subjetiva y objetiva, la legitimidad procesal en los procesos constitucionales no solo debe ser evaluada desde el punto de vista adjetivo o formal sino también desde la óptica sustantiva. Lo cual quiere decir que su ejercicio se debe realizar sin contravenir los demás bienes y valores

constitucionales, pero, además de ello, respetando el marco legal establecido (Expediente No. 3727-2006-PC/TC, 2008).

Como se observa, el supremo intérprete de la constitución ha señalado que los derechos fundamentales cuentan con una doble dimensión, siendo por un lado derechos subjetivos que protegen a las personas de intervenciones arbitrarias del Estado y de terceros, y por otro lado tienen, además, un contenido objetivo pues estos sirven de base para estructurar todo el ordenamiento jurídico.

- **Titulares de los derechos fundamentales**

Todo derecho fundamental puede ser ejercido, disfrutado y detentado por un sujeto, quien opone el mismo ante cualquier acto lesivo que suponga una amenaza o una violación concreta de dicho derecho.

Sin embargo, conforme veremos, la titularidad de los derechos fundamentales no constituye un tema pacífico en la doctrina y jurisprudencia. Esto debido a la existencia de una discusión teórica en cuanto a si las personas jurídicas pueden detentar estos derechos. Sobre el particular, nuestro Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente No. 4972-2006-PA/TC (2008) ha tomado la siguiente posición al respecto:

**En la lógica de que toda persona jurídica tiene o retiene para sí un conjunto de derechos, encuentra un primer fundamento la posibilidad de que aquellos de carácter fundamental les resulten aplicables.** En el plano constitucional, por otra parte, existen a juicio de este Colegiado dos criterios esenciales que permiten justificar dicha premisa: a) La necesidad de garantizar el antes citado derecho a la participación de toda persona en forma individual o asociada en la vida de la nación, y b) La necesidad de que el principio del Estado democrático de derecho e, incluso, el de dignidad de la persona, **permitan considerar un derecho al reconocimiento y tutela jurídica en el orden constitucional de las personas jurídicas.**

Debe notarse que esta construcción teórica realizada por el Tribunal Constitucional —mediante la cual se asevera la posibilidad de que las personas jurídicas sean sujetos pasivos de derechos fundamentales— deriva del hecho de

que existe una ausencia de normas que regulen de manera expresa si las personas jurídicas son titulares de derechos fundamentales.

Desde esta perspectiva, si bien podemos afirmar que las personas naturales y las personas jurídicas no constituyen entes similares y, por lo tanto, al tener diferencias entre sí, el contenido de los derechos que son atribuidos a cada una no debe ser similar, pues, “a diferencia de las personas naturales, las personas jurídicas no pueden ser consideradas un fin en sí mismas, sino como un medio que hace posible alcanzar determinados fines que son de difícil o imposible realización de manera individual. En esta medida, las personas jurídicas no gozan de todos los derechos fundamentales que son reconocidos a favor de las personas naturales, e incluso, respecto de aquellos derechos que les son reconocidos, el grado de protección por parte del ordenamiento jurídico podrá no ser idéntico, atendiendo a la naturaleza del derecho fundamental y a las particularidades del caso concreto” (Expediente No. 1567-2006-PA/TC, 2006).

Considerando esta misma óptica, en el fundamento del voto del exmagistrado Eto Cruz en la sentencia emitida en el Expediente No. 00898-2008-PA/TC, ha indicado de modo enunciativo los derechos fundamentales de los que pueden ser titulares las personas jurídicas de manera conjunta con las personas naturales y aquellos derechos que son ejercidos de manera exclusiva por dichas personas jurídicas, tal como se aprecia a continuación:

Luego de una somera revisión del catálogo de derechos reconocidos por nuestra Carta Magna, podemos notar, no sólo, que ella distingue conceptualmente a las personas naturales de las personas jurídicas a lo largo de su articulado (es el caso, por ejemplo, de los artículos 2, incisos 13, 15, 71, 89, 163, entre otros) sino que, además, varios de esos derechos pueden ser, **por su naturaleza, efectivamente titularizados por las personas morales, tanto de manera compartida (con las personas naturales) como de manera exclusiva.**

Y así, **podemos afirmar que derechos tales como a la igualdad (artículo 2, inciso 2)**, a la libertad de información, opinión y expresión (artículo 2, inciso 4), a la buena reputación (artículo 2, inciso 7), a la libertad de contratar y de contratación (artículo 2, inciso 14), a trabajar libremente (artículo 2, inciso 15),

a formular peticiones (artículo 2, inciso 20), a la nacionalidad (artículo 2, inciso 21), a la libertad de empresa (artículo 59), a la tutela jurisdiccional efectiva y al debido proceso (artículo 139), entre otros, **pueden ser ejercidos de manera compartida por personas naturales y personas jurídicas**; y derechos tales como a participar en forma asociada en la vida económica, social y cultural de la Nación (artículo 2, inciso 17), a la autonomía universitaria (artículo 18), a la inafectación de todo impuesto que afecte bienes, actividades o servicios propios en el caso de universidades, institutos superiores y demás centros educativos (artículo 19) y a la negociación colectiva (artículo 28), son ejercidos de manera exclusiva por las personas jurídicas.

Como se verá, el Tribunal Constitucional, manteniendo esta misma línea interpretativa, ha indicado en la sentencia emitida en el Expediente No. 4972-2006-PA/TC (2008) que: “aun cuando no se pretende ensayar una enumeración taxativa de los derechos que puedan resultar compatibles con la naturaleza o estatus de las personas jurídicas, cabe admitirse, entre otros, y desde una perspectiva simplemente enunciativa, los siguientes: **a) El derecho a la igualdad ante la ley (Artículos 2, incisos 2, 60, 63) (...) o El derecho de propiedad (artículo 2, inciso 16) (...) w) La prohibición de confiscatoriedad tributaria (artículo 74) (...)**”.

De acuerdo con la jurisprudencia emanada del Tribunal Constitucional, así como la doctrina citada, es posible considerar que tanto las personas naturales como las personas jurídicas, son titulares de derechos fundamentales, los cuales se encuentran consagrados en nuestra Constitución.

Sin embargo, considerando lo expuesto previamente, no podríamos aseverar que estos derechos fundamentales tienen el mismo contenido tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas, ni tampoco que ambas pueden ser titulares de los mismos derechos. Así pues, en la misma línea que lo señalado por el Tribunal Constitucional, consideramos que muchos de estos derechos pueden ser, efectivamente ejercidos por personas naturales y jurídicas tanto de manera compartida como de manera exclusiva.

De ese modo, el derecho a la igualdad ante la ley, el derecho de propiedad, la prohibición de confiscatoriedad tributaria, entre otros derechos, pueden ser

ejercidos tanto por personas naturales como por personas jurídicas. Precisamente, del mencionado derecho de igualdad —el cual, como vimos, puede ser detentado tanto por una persona jurídica como por una persona natural— deriva el principio de capacidad contributiva, el cual tiene especial relevancia para el análisis del presente trabajo de investigación, situación que será abordada en los siguientes capítulos.

- **Límites a los derechos fundamentales**

Los denominados límites de los derechos fundamentales suelen estar contenidos en un texto de similar rango, esto es, la propia Constitución de un Estado. Sin embargo, al ser imposible regular todas las situaciones existentes en la realidad en un texto constitucional se ha admitido la posibilidad de establecer límites que no necesariamente deban consagrarse en una determinada Carta Política. Como se sostiene, los límites directos “son los que se encuentran expresamente mencionados o no, respectivamente, en la Constitución” (Pazo Pineda, 2014, p. 89).

Un ejemplo del límite directo vendría a ser, el artículo 2 de la Constitución, el cual dispone que toda persona tiene derecho a “elegir su lugar de residencia, a transitar por el territorio nacional y a salir de él y entrar en él, salvo limitaciones por razones de sanidad o por mandato judicial o por aplicación de la ley de extranjería”. De este ejemplo, se puede advertir que, en el caso peruano, el derecho fundamental a elegir una residencia, límites recogidos a nivel constitucional como son razones de sanidad o mandato judicial (como se citó en Pazo Pineda, 2014, p. 90)

Por otro lado, un ejemplo de un límite indirecto, lo encontramos en la Constitución de Italia de 1947, la cual establece en su artículo 13 que no procederá ninguna forma de detención o registro personal ni otra restricción de la libertad personal salvo por razonado de la autoridad judicial y únicamente en los casos y el modo previsto por Ley (como se citó en Pazo Pineda, 2014, p. 90). Nótese que en este caso la limitación se encontrará regulada a través de una ley ordinaria, situación que ha sido prevista por la Constitución.

Esto nos lleva a sostener que los derechos fundamentales no son derechos absolutos y que antes bien, pueden someterse a ciertas limitaciones (tanto

explícitas como implícitas en el texto constitucional); sin embargo, estos tienen un núcleo duro e inexpugnable de protección denominado “contenido esencial” el cual, si es desbordado, supondría un “vaciamiento” y una desnaturalización del derecho fundamental, lo que devendría en un acto arbitrario e ilegítimo.

Y es que las limitaciones a los derechos fundamentales no buscan restarle valor a los mismos, sino que la finalidad de estos límites supone armonizar dichos derechos con otros bienes valiosos e importantes en el sistema jurídico. Así lo ha entendido nuestro Tribunal Constitucional, quien ha señalado lo siguiente:

Cuando se trata de bienes jurídicos como los aquí descritos, no resulta extraño, sino perfectamente legítimo el que, bajo determinadas circunstancias; y como se anticipó anteriormente, los derechos puedan verse restringidos en determinados ámbitos de su contenido, a fin de compatibilizar los objetivos sociales propios de todo bien constitucional con los intereses individuales correspondientes a todo atributo o libertad. Naturalmente, no es que los derechos se encuentren posicionados por debajo de los bienes jurídicos y ni siquiera a un mismo nivel o jerarquía, pero es evidente que, ante la existencia de ambas categorías al interior del ordenamiento, se hace imperioso integrar roles en función de los grandes valores y principios proclamados desde la Constitución. En ese gran reto ponderativo, el juez constitucional ocupa un papel gravitante (Expediente No. 0349-2004-AA/TC, 2004).

Así pues, los derechos fundamentales no son absolutos y deben ceder cuando entren en juego otras exigencias constitucionales. Sin embargo, no basta con la presencia de otros fines legítimos para que los derechos fundamentales en conflicto desaparezcan, pues no se trata de los mismos sean eliminados o cesen completamente ante el conflicto en su ejercicio con otros bienes o valores constitucionales, sino que ambos sean ejercidos de manera armoniosa respetando su contenido esencial. En tal sentido, ante la identificación de un conflicto, habrá que verificar si las limitaciones establecidas a los derechos fundamentales resultan proporcionadas desde la perspectiva de los fines perseguidos y del interés general. Este control, exige una ponderación de ambos bienes jurídicos, cuyo resultado deberá verificarse en cada caso concreto.

- **Derecho fundamental a contribuir de acuerdo a la capacidad económica**

Definido lo que debe entenderse por derechos fundamentales y quienes son titulares de dichos derechos, así como las limitaciones que pueden ejercerse sobre los mismos, resulta importante examinar el fundamento del principio de capacidad contributiva (que conduce sostener la configuración del contribuir de acuerdo a la capacidad económica como derecho fundamental), así como sus elementos estructurales.

Como señalamos el principio de capacidad contributiva, deriva del principio de igualdad, en tanto constituye una medida de aquella igualdad, pues determina cuánto es justo que pague cada contribuyente atendiendo a su riqueza disponible o real, lo que fundamenta por tanto el derecho del contribuyente a contribuir precisamente en esa proporción de riqueza y no en una cuantía superior. En tal sentido, la tributación con arreglo a la capacidad económica de cada sujeto constituye también un derecho fundamental.

Para Herrera Molina (1998) la dogmática del Derecho Constitucional demuestra la posibilidad de caracterizar a la capacidad económica como elemento de un derecho fundamental. Los derechos fundamentales, de acuerdo a lo dicho autor, se definen como derechos públicos subjetivos que vinculan al legislador. En algunos supuestos pueden tratarse como “derechos de configuración legal” en el sentido de que su regulación es el resultado de una colaboración interfuncional en la que la tarea del legislador, aun subordinada a la Constitución es presupuesto de la virtualidad del derecho (p. 83).

Esto sucede, según Herrera Molina (1998) con el derecho a contribuir de acuerdo con la capacidad económica. Para dicho autor, este derecho cuenta con un contenido esencial que vincula al legislador y es susceptible de tutela judicial. (p. 83). Sobre el particular, el mencionado autor ha indicado, además lo siguiente:

(...) La evolución de la jurisprudencia y la doctrina muestran la necesidad de elaborar un derecho fundamental a contribuir con arreglo a la capacidad económica. Este tiene suficiente anclaje en la Constitución Española, pero no aparece en ella con tal denominación. Es preciso, por tanto, trascender de la pura mención de la capacidad económica y analizar su posición y fundamento en el orden constitucional. Este examen permita descubrir la relación de la capacidad económica con el común fundamento de los

derechos fundamentales y con el deber de contribuir hará posible desentrañar la estructura dogmática de la capacidad económica basada en el derecho a la igualdad; y conducirá a desentrañar su contenido como medida de la contribución individual al sostenimiento de las cargas públicas, anclados al principio de solidaridad y en la función social de la sociedad (p. 82).

A su turno, merece especial mención la jurisprudencia constitucional española, la cual contiene dos resoluciones en las que se afirma que la capacidad económica constituye la medida de la igualdad en materia tributaria, y que los contribuyentes tienen un derecho fundamental a contribuir con arreglo a su capacidad económica<sup>3</sup> (SSTC de 10-11-1988<sup>4</sup> y 20-2-1989<sup>5</sup>) (Herrera Molina, 1998, p. 79).

Nótese, que en el caso peruano no podría sostenerse que el derecho a contribuir de acuerdo a la capacidad económica, no constituye un derecho fundamental en la medida que no se encuentra reconocido en el Artículo 2 de nuestra Constitución, ello porque dicha afirmación no se condice con lo que se ha venido demostrando en la práctica del derecho constitucional, esto es, que existen derechos que, pese a su importancia en la promoción de la dignidad humana, no han sido catalogados como fundamentales en nuestra Constitución.

De este modo, pese a no ser calificados formalmente como “fundamentales” en nuestra carta magna, existen una serie de derechos dispersos en la Constitución que han merecido una particular atención por parte del Tribunal (Pazo Pineda, 2014, p. 163).

---

<sup>3</sup> Sin embargo, el citado autor refiere que la jurisprudencia posterior ha ignorado esta doctrina. No obstante, en los casos en que está en juego la practicabilidad administrativa el Tribunal Español tiende a realizar un auténtico control de proporcionalidad en relación a la capacidad económica.

<sup>4</sup> La Sentencia de 10.11.1988, resuelve un recurso de amparo, en este caso el Tribunal Español señala que la igualdad ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y que el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad, en este ámbito, medida de la igualdad.

<sup>5</sup> La STC 45/1989, del 20 de febrero, resuelve una acción de inconstitucionalidad, en este caso El Tribunal Español concluye afirmando la existencia de un derecho fundamental [de los miembros de la unidad familiar] a contribuir, de acuerdo con su propia capacidad económica, en la misma cuantía que habrían de hacerlo si manteniendo esa misma capacidad tributasen separadamente. Esta doctrina, de acuerdo a lo señalado por Herrera Molina, llevó a declarar inconstitucional el mecanismo de tributación conjunta previsto en la Ley del Impuesto a la Renta de Persona Físicas (personas naturales) de 1978 en España.

Por lo tanto, resulta factible sostener la existencia de un derecho fundamental a contribuir con arreglo a la capacidad económica, pese a que el mismo no se encuentre de manera explícita señalado en el artículo 2 de nuestro texto constitucional. Por lo tanto, cualquier conflicto existente entre el mencionado derecho fundamental con otros bienes jurídicos, deriva en la necesidad de realizar una ponderación de bienes jurídicos (enmarcada en un control de proporcionalidad) cuando estén presentes fines que impliquen restricción de aquel derecho.

Pues bien, los titulares del derecho a contribuir con arreglo a su capacidad económica son las personas naturales quienes pueden ejercer plenamente dicho derecho en su doble vertiente (objetiva tributación de la riqueza neta) y subjetiva (relevancia de las circunstancias personales y familiares<sup>6</sup>). Así, de acuerdo con Herrera Molina (1998), en caso de las personas jurídicas, si bien no cabe hablar de un derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica “subjetiva”, estos son titulares de una capacidad económica objetiva, de los rendimientos netos disponibles para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (p. 85).

Esto se explica en el hecho que existen importantes diferencias entre las personas jurídicas y las personas naturales por lo que aquellas no podrían gozar de todos los derechos que les son atribuibles a las personas naturales, e incluso, respecto de los derechos que sí le son reconocidos a las personas jurídicas, el grado de protección respecto de éstas no es necesariamente idéntico al de las personas naturales, variando de acuerdo a la naturaleza del derecho fundamental y el caso concreto<sup>7</sup>. Por ello, en el caso de las personas jurídicas, si bien son titulares del derecho fundamental a tributar con arreglo a su capacidad económica, sólo podrán serlo desde la esfera objetiva de dicho derecho, esto es, tributar con arreglo a la riqueza neta disponible.

Atendiendo a ello, y considerando que, para efectos del presente trabajo de investigación, constituye de vital importancia analizar el contenido del derecho fundamental a contribuir con arreglo a la capacidad económica del cual es titular la

---

<sup>6</sup> En este caso, refiere el autor citado que las personas naturales (tanto el hombre y la mujer) tienen derecho a un mínimo existencial exento, y a tributar con arreglo a la riqueza disponible en función de sus circunstancias familiares.

<sup>7</sup> Sobre en el mismo sentido respecto de la particularidad de los derechos fundamentales en las personas jurídicas se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida respecto el Expediente No. 1567-2006-PA/TC (fundamento jurídico 7).

persona jurídica, por cuanto nuestro análisis se encuentra centrado al sistema de compensación de pérdida vigente en la Ley del Impuesto a la Renta, resulta importante analizar el alcance del contenido “objetivo” de este derecho fundamental.

Así, desde un punto de vista “objetivo” de dicho derecho fundamental, Herrera Molina (1998) ha indicado que la tributación de la “riqueza disponible” exige tres requisitos:

**a) Que el gravamen se reduzca a los rendimientos netos (aspecto material):**

es decir, que el gravamen del tributo recaiga sobre la riqueza disponible, lo cual abarca la adecuada valoración de todos los ingresos y gastos de acuerdo con el concepto de renta que haya sido diseñado por el legislador. Las restricciones a ello pueden basar en otros criterios de estricta justicia, en la búsqueda de objetivos extrafiscales o en razones practicabilidad administrativa.

En tales supuestos, refiere el autor, que se produce una restricción al derecho a contribuir según la capacidad económica para conseguir otros fines, restricción que debería controlarse con arreglo a las exigencias del principio de proporcionalidad.

**b) Que la delimitación entre los diversos períodos impositivos o de liquidación no tenga carácter estanco (aspecto temporal):**

en este caso, el autor refiere que las exigencias técnicas exigen cuantificar el gravamen de un tributo en relación a determinado período impositivo. Sin embargo, este principio de “periodicidad” tiene un carácter meramente técnico por lo que puede producir una distorsión de la capacidad económica en diversos sentidos:

- Desconocer las irregularidades en el ritmo de producción de la renta y someterla a tipos muy elevados cuando esta se acumula en un sólo período.
- Desconectar ingresos y pérdidas distanciados en el tiempo con la consiguiente lesión del “neto objetivo” (renta neta). El legislador debe establecer medidas correctoras para reducir tales disfunciones, aunque sea imposible eliminarlas por completo.

En este caso, refiere el autor, nos encontramos ante un conflicto entre practicabilidad y capacidad económica, de modo que resultan plenamente aplicables los criterios sobre ponderación de bienes jurídicos.

- c) **Que se realice una valoración adecuada sin someter a tributación rendimientos ficticios (aspecto cuantitativo):** esto supone que se graven los rendimientos reales (es decir, la riqueza obtenida efectivamente) y no aquellos meramente ficticios, por lo que no cabe establecer presunciones iuris et de iure que imputen una riqueza meramente “probable” al contribuyente.

Como vemos, la sistematización dogmática del contenido de este derecho es una necesidad desde la perspectiva del control constitucional, las conexiones de los distintos elementos que integran la capacidad económica, y la protección constitucional que cada uno de ellos recibe harán posible, de acuerdo con el autor, llevar un control de proporcionalidad que permita ponderar si son legítimas las excepciones al reparto de la carga impositiva según la capacidad económica (p. 95-97).

En definitiva, nos encontramos ante un verdadero derecho fundamental derivado del principio de capacidad contributiva, cuyo contenido esencial debe ser protegido, siendo el legislador principal obligado a respetar este derecho, quien debe considerar el objeto de este derecho y sus elementos esenciales a fin de configurar la carga contributiva que corresponde a un determinado tributo.

#### **1.4 La legitimidad del legislador para matizar o limitar la aplicación de los principios tributarios en la configuración de los tributos**

Como hemos manifestado, la potestad tributaria con la que cuenta el Estado consiste en la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales que los habilita a expedir normas jurídicas en relación con el fenómeno tributario, con el objeto de que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia legislativa una consecuencia lógica de la soberanía del Estado (Bravo Cucci, 2013, p. 39).

En tal sentido, el Estado, de cualquier manera, es la entidad encargada de crear, modificar, derogar y exonerar tributos mediante normas jurídicas. Sin embargo, esta competencia no es ilimitada, sino que encuentra sus parámetros en ciertos principios- muchos de ellos también reconocidos por la misma disposición constitucional- entre ellos tenemos a los principios de legalidad, de reserva de ley, de igualdad, de respeto de los derechos fundamentales de la persona, de no confiscatoriedad, de irretroactividad en materia tributaria y, aunque no se encuentren expresamente citados, también a los

principios de capacidad contributiva y de seguridad jurídica. De lo contrario, es decir, de no cumplir con el respecto de tales principios, la norma no surtirá efectos (Bravo Cucci, 2013, p. 39).

Es decir, la potestad tributaria, es aquella facultad que ha sido otorgada por el poder constituyente al legislador, con la finalidad de que éste pueda crear tributos. Esta facultad, se encuentra limitada por principios constitucionales, los mismos que buscan que los tributos emanados de dicha producción legislativa no sobrepasen la razonabilidad y persigan finalidades confiscatorias.

En tal sentido, en la producción normativa, el legislador se encuentra llamado a respetar dichos principios constitucionales. Sin embargo, también en la configuración de un determinado tributo a través de las normas tributarias, estructurando su hipótesis de incidencia y la correspondiente consecuencia normativa, el legislador, en algunos casos, puede matizar dichos principios, restringiéndolos en aras de conseguir otros fines constitucionalmente legítimos.

Esta medición se debe realizar en virtud a un principio de proporcionalidad que permita verificar que el contenido esencial de los derechos y/o principios en conflicto no se encuentra siendo vulnerado, pues en caso contrario, cualquier restricción o limitación sería ilegítima, debido a que en aras de conseguir un fin determinado no puede sobrepasarse o eliminarse principios esenciales que rigen la justicia tributaria.

#### **1.4.1 El deber de contribuir como límite del principio de capacidad contributiva**

De acuerdo con García Novoa et al. (2011) lo que legitima la intervención del poder legislativo en un ámbito como el fiscal es la constitucionalización del deber de contribuir (p.15).

Ante ello, cabe preguntarse, ¿qué es el deber de contribuir?, para el mencionado autor, es el ejemplo más logrado de lo que podemos denominar “deberes constitucionales”, estos, son deberes que, desde el punto de vista positivo, se caracterizan porque aparecen normativamente recogidos en el texto constitucional, por lo que tienen una base positiva. (García Novoa et al., 2011, p. 14).

Específicamente, este deber supone el deber constitucional de todo ciudadano de contribuir a los gastos públicos, que a decir de nuestro Tribunal Constitucional en la

sentencia recaída en el Expediente No. 0004-2004-AI/TC<sup>8</sup>, constituye una manifestación del principio de solidaridad que se encontraría consagrado en el artículo 43 de la Constitución Política del Perú, que reconoce al Estado Peruano como un Estado Social de Derecho.

Sin embargo, cabe preguntarse ¿en qué medida se justifica limitar un derecho de igual rango constitucional en aras del cumplimiento del mencionado deber? Sobre el particular, el Tribunal Constitucional, ha venido emitiendo diversas sentencias que favorecen la existencia de determinados “tributos” invocando la existencia del principio de “solidaridad” del que deriva el mencionado “deber de contribuir”. No obstante, estas sentencias son rechazables desde la óptica de los demás principios constitucionales que rigen el sistema tributario<sup>9</sup>.

En efecto, resulta indiscutible que los individuos tienen el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, y por ello, a fin de concretar dicho deber constitucional, el Estado cuenta con la potestad tributaria mediante el cual puede proveerse de recursos para atender las necesidades que reclaman sus miembros. Sin embargo, recordemos que esta potestad no es irrestricta, pues como tal, se encuentra limitada por principios constitucionales, siendo el más importante el principio de capacidad contributiva.

Considerando ello, cuando nos referimos a un deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, debemos tener en cuenta que este deber es ejercido en función a la capacidad económica de cada contribuyente, que, en el ámbito del Impuesto a la Renta, se traduce en la “renta neta” generada en un ejercicio gravable.

En tal sentido, en aras de contribuir con la redistribución o la justicia distributiva no se puede desenfocar la verdadera función de un determinado tributo (como por ejemplo, el Impuesto a la Renta), esto es, obtener ingresos monetarios para financiar al Estado en el cumplimiento de sus funciones, y en concreto, tampoco se podría intentar justificar un intervencionismo autoritario que tenga como efecto gravar rentas ficticias y no una real manifestación de riqueza, sobredimensionando los intereses generales, por sobre los derechos fundamentales del contribuyente.

---

<sup>8</sup> La referida sentencia derivada de una demandada de inconstitucionalidad interpuesta contra los Decretos Legislativos Nos. 939 y 9747, así como la Ley No. 28194 que estableció las normas para la bancarización de las transacciones, así como el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF).

<sup>9</sup> Pueden citarse por ejemplo las Sentencias derivadas de los Expedientes Nos. 004-2004-AI/TC (Bancarización e ITF), 0053-2004-PI/TC (Arbitrios Municipales), 3797-2006-PA-TC (Impuesto Temporal a los Activos Netos-ITAN y 06089-2006-PA-TC (percepciones IGV).

Si bien no se pretende negar la existencia de un deber de contribuir al mantenimiento del Estado, no se puede vaciar de contenido a los principios tributarios que rigen al tributo, el cual, recordemos, nace como una restricción al derecho de propiedad, y es precisamente, mediante la aplicación y respeto de dichos principios que se legitima la intervención del Estado en dicho derecho de propiedad y no por un deber de solidaridad.

Tampoco cabe basar en la solidaridad una política antielusoria en manos de la Administración, ya que no es admisible que la Administración persiga por su cuenta la justicia fiscal al margen de los instrumentos típicos contra la elusión tributaria. Y menos aún, cabe que el Tribunal Constitucional lo legitime haciendo una genérica e infundada invocación al principio de solidaridad (García Nova et al., 2011, p.161).

Resultan rechazables, por tanto, corrientes como la sostenida por el Tribunal Constitucional, que orillan a pensar que la evaluación de la constitucionalidad de un tributo debe realizarse de manera exclusiva desde el punto de vista del principio de solidaridad y de las exigencias del Estado Social, pues la solidaridad no es un principio tributario llamado a limitar constitucionalmente el ejercicio del poder tributario, ni se permite en aras de un Estado Social se puedan dejar de lado las exigencias que establecen los principios de capacidad económica y de igualdad.

En este contexto, es factible señalar que una restricción desmedida en las reglas de determinación de tributos, emitidos por el legislador, que no tenga como resultado, por ejemplo, en el caso del Impuesto a la Renta, el gravar una manifestación de riqueza real y concreta, no podría encontrar una justificación en el deber de contribuir.

Como vemos, si bien el legislador ha de concretar la “capacidad contributiva” en la configuración normativa de los tributos, debe hacerlo de modo coherente y consecuente, pues de otro modo, toda restricción que no encuentre una justificación razonada y fundada en otro valor jurídico de igual jerarquía que el principio de capacidad contributiva produciría a su vez una grave lesión del principio de igualdad.

Por lo tanto, con lo dicho hasta aquí, queda claro que no podemos hablar de un verdadero conflicto entre el deber de contribuir y el principio de capacidad contributiva, ni tampoco sostener válidamente que aquel primará sobre este último en razón de un supraprincipio de solidaridad que permite que se estructuren tributos sin considerar principios de justicia tributaria, antes bien, podemos sostener que ambos principios se

complementan y coexisten válidamente sin restringirse ni anularse, lo contrario implicaría una restricción arbitraria e ilegítima de un derecho fundamental (derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica) el mismo que deriva del principio de capacidad contributiva. Este punto, será desarrollado con mayor profundidad en el capítulo tercero del presente trabajo de investigación.

#### **1.4.2 La practicabilidad administrativa como límite al principio de capacidad contributiva**

Sobre el particular, a efectos de esbozar una definición de lo que debe entenderse por “practicabilidad administrativa”, podemos comenzar citando a Rodríguez Lozada et al. (2011) quien nos señala sobre el particular lo siguiente:

La practicabilidad administrativa, engloba el conjunto de técnicas encaminadas a alcanzar la adecuada ejecución del ordenamiento jurídico, estando presente en toda la actuación estatal, tanto en el ejercicio de la función legislativa como en el ejercicio de las funciones de aplicación de la Ley.

(...) El principio de practicabilidad establece que las normas tributarias deben ser aplicables por la Administración, a la vez practicables por los contribuyentes. La simplificación del tributo de su cuantificación y la modernización de los métodos de pago es un aspecto esencial para alcanzar la practicabilidad, ya que redundan en beneficio de una efectiva aplicación del sistema tributario, que garantiza generalidad en la medida en que crea las condiciones para que todos contribuyan (p. 439-441).

(...) Como vemos nos encontramos ante un verdadero principio general del Derecho, que debe abrirse paso entre los principios del Derecho Tributario. No puede aceptarse una concepción de los principios tributarios basada en principios exclusivos desconectados del ordenamiento en general. Y es que el Derecho no puede ignorar la realidad sobre la que se aplica, ya que si lo hiciera perdería efectividad (p.441).

Así pues, por practicabilidad administrativa debemos entender, a aquel principio por el cual se exige que las normas tributarias aplicables al ámbito tributario sean materializables, es decir, que no se agoten en el “deber ser” sino que pueda realizarse en la práctica. No debe concebirse un sistema tributario que deje de lado la realidad, pues de lo contrario se vería comprometida la eficiencia y la eficacia de los tributos.

Este principio se materializa utilizando diferentes instrumentos. De una parte, se encuentran las denominadas “abstracciones generalizantes”. Estas a su vez, están integradas por las presunciones, las ficciones, las normas de simplificación, los conceptos jurídicos indeterminados y las cláusulas generales. De otra parte, se encuentra otros mecanismos, ente los que podemos citar la transacción como medio alternativo de solución de conflictos (Rodríguez et al., 2011, p. 442).

Las normas de simplificación citadas, cuya institución más representativa son los métodos de estimación objetiva, constituyen una alternativa a la estimación directa. Estas normas tienen como objetivo cuantificar el hecho imponible con criterios diferentes a los que se fundamentan la medición directa, flexibilizando, de este modo, las obligaciones formales.

Dado el carácter masivo de las relaciones tributarias y la complejidad del sistema tributario, el Tribunal Constitucional Español, ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre la conveniencia de las normas de simplificación en la Sentencia 150/1990:

Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia. Sin embargo, lo anterior no conduce a considerar que las omisiones o las deficiencias técnicas de una norma constituyan, en sí mismas, tachas de inconstitucionalidad: siendo, por otra parte, inherente al valor superior del pluralismo (art. 1.1 de la Constitución) que las leyes puedan resultar acertadas y oportunas a unos como desacertadas e inoportunas a otros (STC 76/1990, fundamento jurídico 8).

De acuerdo con Herrera Molina (1998), con ellas se busca: a) garantizar la recaudación; b) reducir la elusión y el fraude; c) facilitar el control de la Administración; d) simplificar la actuación del contribuyente (p. 161). Bajo esta misma línea argumentativo dicho autor refiere, además, lo siguiente:

Sin embargo, tales principios tienen un carácter predominantemente instrumental y no justifican por sí solos una restricción del principio de capacidad económica. La eficiencia, refiere, se subordina, por tanto, al servicio del interés general y el justo reparto de la carga fiscal forma parte constitutiva de este último.

Ahora bien, la ineficacia administrativa lleva consigo una aplicación deficiente del sistema fiscal, y ésta supone necesariamente un reparto desigual de las cargas fiscales en beneficio de aquellos menos honrados o con menos posibilidades de defraudar. **A sensu contrario, la eficacia de control administrativo constituye una condición necesaria (no suficiente) del sistema tributario justo.**

Así, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos supone un sacrificio en aras del interés general, no de un aparato administrativo hipertrófico. **Una relativa imprecisión en el cálculo de la capacidad económica está justificada por la necesidad de evitar costes desproporcionados de gestión. En este campo, cabe una ponderación de bienes jurídicos** [subrayado nuestro].

La peculiaridad de las normas de simplificación radica en que prescinden de la capacidad económica “real” en aras de la practicabilidad administrativa. Es decir, el conflicto no se plantea entre capacidad contributiva y otros objetivos constitucionales de carácter no fiscal, sino que es inmanente al tributo y a la forma en la que este se aplica. De tal suerte que, las normas de simplificación son el precio que hará posible la efectiva aplicación del tributo y que por tanto garantizarán la eficacia de la distribución de la carga fiscal con arreglo a la capacidad contributiva (Herrera Molina, 1998, p. 139).

En ellas, de acuerdo a Herrera Molina, se sustituyen los elementos relevantes del caso concreto por caracteres típicos o indiciarios. Y la razón de ser de estos regímenes se fundamenta, según el autor, en tres aspectos: la seguridad jurídica para los obligados tributarios; la imposibilidad de que las leyes tributarias recojan las circunstancias específicas de todos los casos concretos y, por supuesto, la practicabilidad administrativa, ya que la laborar de la administración se ve facilitada, y el gasto económico que le supondría al Estado la comprobación y gestión de los tributos, reducido (como se citó en Rodríguez et al., 2011, p. 449).

Como se verá, el conflicto entre el principio de capacidad contributiva y el principio de practicabilidad administrativa sólo será legítimo en la medida que los valores opuestos sean la justicia en el reparto de la carga fiscal de un determinado tributo y la aplicación de dicho tributo, debiéndose determinar si las medidas de simplificación aplicadas en aras de la practicabilidad administrativa, resultan necesarias o si pueden conseguirse los mismos objetivos con una menor desviación del derecho fundamental a contribuir a con arreglo a la capacidad económica. Nótese, que de ninguna manera podría fundarse un análisis de ponderación atendiendo a conflictos entre el principio de capacidad contributiva y la recaudación, ello en la medida que el interés recaudatorio no

es un valor constitucional, y el mencionado principio constituye precisamente la justa medida para el reparto de la recaudación, es decir, la recaudación no constituye un fin en sí mismo.

## **1.5 Conclusiones del capítulo**

De cuanto se ha desarrollado en el presente capítulo, podremos extraer las siguientes conclusiones:

1. La potestad tributaria es una facultad que supone que el Estado, para cumplir con los deberes que le han sido conferidos a través de nuestra Carta Magna, estructure leyes que le permitan tomar parte de los ingresos de los individuos que componen la sociedad donde éste se erige.

Sin embargo, la potestad tributaria se encuentra limitada por los principios de justicia tributaria que han sido establecidos en nuestra Constitución. Así, el artículo 74 del referido texto constitucional refiere que la actuación del Estado para la creación de tributos se encuentra sujeta al respeto de los principios constitucionales tales como, principios de legalidad, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales. Además, señala que no surtirán efecto las normas tributarias dictadas en vulneración de dichos principios.

En tal sentido, la potestad tributaria que detenta el Estado, y, en particular, el poder legislativo para la configuración de tributos no constituye una facultad absoluta e irrestricta, sino que su ejercicio tiene establecidos límites de obligatorio cumplimiento.

2. Como se ha mencionado, para el análisis de legitimidad de un tributo cobra una especial relevancia el principio de capacidad contributiva. Este principio, que como se ha mencionado a lo largo del presente trabajo, deriva a su vez del principio de igualdad, debido a que parte de la premisa fundamental de que los contribuyentes que se encuentren en condiciones similares deben ser tratados con igualdad, por ello el reconocimiento de tributos implicarían un sacrificio equitativo para cada uno de ellos, pues aquellos contribuyentes que cuenten con similar capacidad económica reconocerán a favor del fisco prestaciones iguales; y, por otro lado, los

contribuyentes que cuenten con diferente capacidad económica se encontrarán obligados a reconocer prestaciones tributarias distintas<sup>10</sup>.

Por tanto, el principio de capacidad contributiva impone al Estado, en la creación y aplicación de los tributos, la obligación de remitirse a indicadores objetivos y razonables de la capacidad económica de los sujetos sometidos a imposición.

Así, cumple doble función: constituye un límite para el legislador en la creación de tributos y, además, es un elemento legitimador de la aplicación de dichos tributos. Es por ello por lo que el mencionado principio, limitará la actuación del legislador en la producción legislativa y evitará situaciones que conlleven al establecimiento de tributos desprovistos de una manifestación de riqueza real y suficiente, creando por ejemplo presunciones, limitando la aplicación de gastos, entre otros supuestos.

De este modo, el legislador ha de concretar la capacidad económica gravable en la producción de tributos, pero debe hacerlo de modo coherente y consecuente, de otro modo se produciría una lesión del principio de igualdad y al principio de capacidad contributiva.

En tal sentido, el principio de capacidad contributiva determina cuánto es justo que pague cada contribuyente atendiendo a su riqueza disponible o real, lo que fundamenta, por tanto, el derecho del contribuyente a contribuir en esa proporción de riqueza y no en una cuantía superior. Este derecho, por tanto, puede ser catalogado como un verdadero derecho fundamental.

Nótese, que la clasificación de este derecho como derecho fundamental es independiente a que el mismo no haya sido reconocido expresamente como tal en el artículo 2 de nuestra Carta Magna, en la medida que existen diversos derechos fundamentales que, si bien no han sido expresamente reconocidos en dicho texto

---

<sup>10</sup> Bajo una premisa similar se ha pronunciado el Tribunal Constitucional. Así, en el fundamento sexto de la Sentencia emitida respecto del Expediente No. 033-2004-AI/TC ha manifestado lo siguiente: *“Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente.”*

constitucional, no se ha impedido su reconocimiento y protección por parte de los operadores jurídicos.

La titularidad de dicho derecho fundamental puede ser ejercida tanto por personas naturales como por personas jurídicas, sin embargo, atendiendo a que ambos sujetos revisten hondas diferencias entre sí, el mencionado derecho no despliega el mismo ámbito de protección para ambos. Así, suscribiendo lo dicho por Herrera Molina, el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica es ejercido en su dimensión objetiva y subjetiva por las personas naturales y en su dimensión objetiva (de determinación de la riqueza neta disponible) por las personas jurídicas.

Para el caso que nos ocupa —régimen de compensación de pérdidas tributarias— el análisis que debe realizarse respecto de este derecho se realizará en cuanto a su dimensión objetiva, en la medida que se incidirá en la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría (coloquialmente denominada renta empresarial) aplicable a las personas jurídicas.

3. Como se ha mencionado, el legislador se encuentra llamado a respetar los principios tributarios establecidos en nuestra Constitución, pero también cuenta con la potestad de matizar dichos principios, restringiéndolos, en aras de conseguir otros fines constitucionalmente legítimos.

Esta restricción la debe realizar en virtud a un principio al proporcionalidad, pues la aplicación de este principio para la estructuración de tributos, le permitirá al legislador verificar que el contenido esencial de los derechos y/o principios en conflicto no se encuentra siendo vulnerado, pues en caso contrario, cualquier restricción o limitación sería ilegítima, debido a que, en aras de conseguir un fin determinado, no puede sobrepasarse o eliminarse principios esenciales que rigen la justicia tributaria.

Así pues, si bien el legislador puede establecer el modo, condiciones y cuantía de los tributos, ésta debe realizarse dentro de los límites constitucionales de un sistema tributario justo. En tal sentido, mal podría sostenerse, por ejemplo, que en aras del principio de solidaridad y más precisamente, en virtud del deber de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas (derivado de dicho principio), debe vaciarse de contenido cualquier principio constitucional que entre en conflicto con el mismo, como, por ejemplo, el principio de capacidad contributiva. Y es que,

el deber de contribuir no puede erigirse como fundamento para relajar los controles de constitucionalidad sobre las normas y no satisfacer las exigencias que impone el principio de capacidad contributiva.

Por otro lado, tampoco podría sustentarse una restricción al principio de capacidad contributiva en aras de la recaudación, debido a que el interés recaudatorio del Estado no es un valor constitucional ni un fin en sí mismo, y el principio de capacidad contributiva, constituye precisamente la justa medida para el reparto de la recaudación, por lo que no nos encontramos ante un conflicto legítimo de dos valores constitucionales que merecen un juicio de ponderación para su coexistencia.

No obstante, si podrá realizarse una ponderación de bienes jurídicos, atendiendo al conflicto que se deriva del principio de capacidad contributiva con el principio de practicabilidad administrativa, debiéndose entender a este último como un verdadero principio tributario que establece que las normas tributarias deben ser aplicables por la Administración y a la vez que son practicables por los contribuyentes, atendiendo a la simplificación del tributo y de su cuantificación.

Dicho principio puede manifestarse en normas de simplificación que buscan hacer más sencillo el sistema tributario y facilitar el control por parte de la autoridad administrativa, sin embargo, estas normas pueden tener como consecuencia que, por la aplicación de estas, se renuncie a gravar la verdadera manifestación de capacidad contributiva de un determinado tributo.

En tal sentido, este conflicto será legítimo en la medida que los valores opuestos sean la justicia en el reparto de la carga fiscal de un determinado tributo (capacidad contributiva) y la aplicación de dicho tributo (practicabilidad administrativa), debiéndose determinar si las medidas de simplificación aplicadas, en aras de la practicabilidad administrativa, resultan necesarias o si pueden conseguirse los mismos objetivos con una menor desviación del derecho fundamental a contribuir a con arreglo a la capacidad económica, para ello deberá realizarse, atendiendo a cada caso concreto un análisis de proporcionalidad de ambos principios. Dicho análisis será desarrollado con mayor amplitud en los demás capítulos del presente trabajo de investigación.

## **CAPÍTULO II: EL IMPUESTO A LA RENTA Y LA FACULTADES CON LAS QUE CUENTA LA ADMINISTRACIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

El Estado participa en cierto porcentaje en las ganancias generadas por una determinada empresa. Es así como éste se constituye en una especie de “socio” que participará en los resultados de estas, ello porque parte de los frutos obtenidos por una compañía en un determinado ejercicio, serán destinados a las arcas fiscales.

Lo anterior reafirma entonces, la participación del Estado como “socio” de las empresas, y como todo “socio”, le corresponde participar no sólo de las ganancias obtenidas por éstas, sino también de las pérdidas generadas. No obstante, esta situación “ideal” no siempre se cumple, y muchas veces, la participación del Estado se limita a las ganancias, más no a sus pérdidas.

Así, las pérdidas o las ganancias de una empresa no pueden medirse sino al final de su existencia, pues es en ese momento, en el que sabremos con certeza si su participación comercial ha sido exitosa (al generarles a los socios de dicha empresa cuantiosas ganancias) o ha fracasado (generando estrepitosas pérdidas), de manera que los resultados anuales obtenidos suponen únicamente el reflejo de un estado de su situación en un momento determinado.

Considerando ello, en el marco de lo ideal, y en aras de una real equidad tributaria, nos podríamos aventurar a afirmar que la determinación de un Impuesto que grave la “renta neta” de una empresa debería realizarse al final de la vida útil de la misma. Sin embargo, este escenario si bien es ideal, es poco o difícilmente aplicable en los sistemas tributarios, por lo que las normas, en aras de practicidad, han considerado una determinación del Impuesto a la Renta en un periodo de 12 meses.

En este contexto, revisaremos el concepto de renta y la manifestación de riqueza que nuestra legislación del Impuesto a la Renta pretende gravar, así como las

herramientas con las que cuenta la Administración Tributaria para el control y verificación de los hechos que son sometidos a imposición.

## **2.1 La manifestación de riqueza gravada con el Impuesto a la Renta y la configuración legal del hecho imponible**

De acuerdo con lo señalado en las páginas precedentes, cualquier tributo debe encontrarse orientado sólo a gravar hechos de contenido económico, en tal sentido, un Impuesto sobre la Renta, siempre deberá considerar la capacidad económica del sujeto afectado con el referido impuesto. Es así como a fin de poder delimitar la manifestación de riqueza que grava el Impuesto a la Renta, resulta necesario abordar el concepto de “renta” en nuestra legislación.

Ello porque, según Grellaud (2006), ningún país en el mundo recoge en su legislación positiva —en forma pura o total— algún principio doctrinario reconocido por los tratadistas para identificar para identificar el concepto de renta empresarial. Los legisladores, adoptan el denominado criterio “legalista” por cuanto- mediante ley- crean su propio régimen de imposición a la renta (p. 965).

### **2.1.1 Concepto de renta**

Como se ha señalado en el acápite anterior, no existe una definición aceptada mundialmente de renta, ni uniformidad o consenso sobre la definición que debe otorgársele al término<sup>11</sup>; sin embargo, la doctrina más especializada ha esgrimido diversas

---

<sup>11</sup> Cabe referir que el Tribunal Fiscal tampoco ha mostrado un criterio uniforme respecto concepto de renta empresarial. Así, a través de la RTF No. 00616-4-99 del 22 de junio de 1999 (resolución de observancia obligatoria) se señaló que los ingresos que obtenían las empresas producto de la condonación de deudas tributarias no calificaban como renta gravable puesto que conceptualmente no eran compatibles con el criterio de renta—producto, pues no tiene origen en el capital, trabajo o actividad empresarial, ni provenía de operaciones con terceros— los mismos que son entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones—, pues se trataban de ingresos que pertenecían al Estado pero que éste, dispuso a través de una Ley que no lo sean.

Posteriormente, RTF No. 00060-4-2000 del 26 de enero de 2000, señala que los aportes efectuados al Comité de Operación Económica del Sistema Interconectado Centro Norte - COES-SICN no calificaban como renta para dicha institución, por no ser renta—producto ni provenir de operaciones con terceros sino de un mandato legal. Asimismo, en la RTF No. 00601-5-2003 (del 5 de febrero de 2003), indica que los intereses moratorios a que tiene derecho un sujeto por la demora en que incurre la Administración Tributaria en la devolución de pagos indebidos o en exceso no califican como renta gravada de las empresas, considerando los mismos argumentos expuestos en las Resoluciones anteriores. Sin embargo, con fecha 28 de marzo de 2003, en la RTF N.º 01760-5-2003, señala que califican como renta gravada las transferencias de dinero sin contraprestación efectuadas por una municipalidad provincial a favor de su empresa municipal, al considerar que en aplicación de la teoría del consumo más incremento patrimonial, será renta cualquier variación patrimonial en un determinado ejercicio, considerándose inclusive como renta a los consumos de bienes adquiridos y/o producidos por el sujeto en un ejercicio gravable, como producto de sus operaciones con terceros (incluido el Estado).

teorías que tienen como finalidad delimitar su concepto, las cuales serán desarrolladas a continuación:

**a) Teoría Renta Producto:** Se le conoce también con el nombre de teoría de la fuente.

De acuerdo con esta teoría, la renta es el producto periódico proveniente o extraído de una fuente durable capaz de producirlo.

Al respecto, García Mullin (como se citó en Villanueva González, 2004, p. 3) señala que, bajo esta teoría, sólo son categorizables como rentas los enriquecimientos que cumplan con los siguientes requisitos:

- **La renta debe ser un producto:** Debe tratarse de una riqueza nueva, separable de la fuente que la produjo. Consecuentemente, el mayor valor que experimente un bien no puede ser considerado como una renta bajo esta teoría.
- **La renta debe provenir de una fuente productora durable:** La fuente debe ser capaz de mantener su capacidad para volver a generar la renta.
- **La renta debe ser periódica:** Debe existir la posibilidad de que la renta se genere de manera periódica, constante y regular. Cabe señalar que este requisito no es visto como algo concreto que deba ocurrir en la realidad, sino solamente como algo posible o potencial.

Consecuentemente, este requisito puede no ser cumplido y no por ello la renta deja de ser considerada como tal.

- **La fuente de la renta debe ser puesta en explotación:** La fuente debe haber sido habilitada para producir la renta. Ello implica que la fuente debe haber sido voluntaria e intencionalmente puesta en aptitud de producir la renta, de manera que, si se obtiene un ingreso como consecuencia de un hecho fortuito, dicho ingreso no debe ser considerado como renta bajo la teoría de la renta-producto.

**b) Teoría Flujo de riqueza:** Para esta teoría el concepto de renta engloba todo lo delimitado por la teoría de la fuente más toda aquella ganancia que fluya de terceros hacia el deudor tributario, en un período dado.

---

Como se verá, existe una honda diferencia entre esta RTF con respecto a las anteriores, pues en esta resolución el Tribunal Fiscal ya no considera como renta a aquella obtenida en el marco de operaciones realizadas con “particulares», siendo para el Tribunal irrelevante la circunstancia de encontrarse en igualdad de condiciones.

Finalmente, a través de la RTF No. 03205-4-2005 del 20 de mayo de 2005, retornando al criterio anterior a la RTF No. 00601-5-2003, al considerar que el ingreso que una empresa obtiene por el régimen aduanero del drawback no califica como renta, ni bajo la teoría de la renta-producto, ni proviene de operaciones con terceros, pues nace de un mandato legal.

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. De tal modo, se incluyen en el concepto de renta otros ingresos, además de los que califican como renta producto: las ganancias de capital realizadas, los ingresos por actividades accidentales, los ingresos eventuales, las herencias y los ingresos como consecuencia de una liberalidad (donaciones, condonaciones, etc.).

- c) **Teoría del consumo más incremento patrimonial:** De acuerdo con lo señalado por Fernández Cartagena (2004), mediante este criterio se busca gravar el íntegro de la capacidad contributiva, considerando renta a la suma de los consumos más el incremento del patrimonio al final del periodo. Así, de acuerdo con este autor, resulta irrelevante si el incremento proviene de una fuente durable o de un tercero, por lo que se incluyen otros ingresos además de los considerados bajos los criterios de la renta producto o flujo de riqueza (p. 4).

En términos sencillos, será renta toda aquella diferencia resultante entre lo que se tenga al cierre del ejercicio anterior y lo que se posea al cierre del presente ejercicio. En efecto, se explicaba en el párrafo anterior, que para esta teoría no solo es renta el cúmulo de variaciones patrimoniales que puedan experimentarse en un ejercicio sino también la generalidad de consumos que puedan presentarse en el mismo. La explicación de ello es la siguiente; al consumir se ejercitan derechos destruyendo bienes económicos, motivo por el cual de los consumos debe ser sumado a las acumulaciones patrimoniales (Bravo Cucci, 2013, p. 223).

Atendiendo a lo indicado supra, podemos señalar que el Impuesto a la Renta, es un tributo que se precipita directamente sobre la renta neta como manifestación de riqueza. En estricto dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de otras fuentes (es decir, aquellas conformadas por la suma del capital y trabajo). En tal secuencia de ideas es de advertir, que el Impuesto a la Renta no grava la celebración de contratos, sino la renta que se obtiene o genera por la instauración y ejecución de las obligaciones que emanan de un contrato y que, en caso de las actividades empresariales, se somete a tributación neta de gastos y costos relacionados a la actividad generadora de renta (Bravo Cucci, 2013, p. 219).

### **2.1.2 Imposición sobre la renta a las actividades empresariales**

Como señaláramos el Impuesto a la Renta es un tributo que se aplica directamente sobre la renta, al considerar a dicha renta como una manifestación de riqueza. La mencionada renta, puede generarse de diferentes fuentes: capital, trabajo independiente o dependiente o de la realización de una actividad empresarial (es decir, la aplicación conjunta de los factores capital y trabajo). En tal sentido, en el Impuesto a la Renta, la renta se obtiene o se genera por la ejecución de las obligaciones que emanan de las actividades empresariales (por ejemplo, contratos suscritos).

Las “empresas” son organizaciones creadas con la finalidad de encauzar los esfuerzos productivos destinados a transformar insumos en bienes y servicios y obtener utilidades. Para ello realizan una serie de actividades que le permiten conseguir los objetivos para las cuales fueron creadas. Vista así, una empresa puede equipararse a un stock de riqueza, a un patrimonio o, en otras palabras, a una fuente habilitada para producir rentas “nueva riqueza” (Villanueva Gonzales, 2004, p. 5).

Tratándose de rentas de tercera categoría, es decir, de sujetos que realizan actividad empresarial, la Ley del Impuesto a la Renta se adjunta de manera predominante a la teoría del flujo de riqueza, con algunos matices de la teoría del consumo más incremento patrimonial, al considerarse como renta, por ejemplo, a determinadas rentas fictas y al resultado por exposición a la inflación.

Ello porque en el último párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta se señala textualmente que: “en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio empresarial derivado de operaciones con terceros<sup>12</sup>, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente”<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> De acuerdo al Artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando la Ley menciona a la ganancia, beneficio o ingreso derivado de operaciones con terceros, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

En consecuencia, para efectos del reconocimiento de rentas gravadas, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. En estos casos, el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio. Adicionalmente, refiere el Reglamento que el término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial.

Por lo tanto, atendiendo a las normas citadas, no constituirán rentas gravables para las empresas los ingresos obtenidos de entidades estatales, provenientes no de su actividad empresarial, sino del *ius imperium*.

<sup>13</sup> Es importante advertir que no todas las ganancias o beneficios empresariales constituirán rentas gravadas para la empresa. Así, por ejemplo, el Artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no se consideran ingresos gravables a la parte de las indemnizaciones que se otorgue por daños emergentes.

Como señaláramos en el acápite anterior, las teorías del concepto de renta parten de una realidad económica, que se fundamenta principalmente en la existencia de un hecho que implique una manifestación concreta y real de riqueza. Así pues, esta manifestación de riqueza viene a ser la renta, la cual se determina por la diferencia entre los ingresos obtenidos por una determinada actividad económica y los gastos y costos incurridos. Dicha renta, para ser sometida a imposición debe cumplir, además, con todos los aspectos de la hipótesis de incidencia.

La hipótesis de incidencia es una e indivisible. Se trata de un ente lógico jurídico unitario e inescindible. El legislador al erigirla puede recaudar numerosos hechos y elementos de hecho sacados del mundo prejurídico. Desde esta perspectiva estos hechos componen un todo complejo, integrado por diversos y variados elementos. Jurídicamente considerados, entre tanto, son una unidad, la eventual multiplicidad de elementos de hecho que por ella es descrita. Es esta la que, en su todo unitario, da la configuración al tributo, y permite determinar, por sus características, la especie tributaria (Geraldo Ataliba, 2011, p. 79).

Esto significa que la hipótesis de incidencia contenida en una ley determinará las cualidades del hecho que será sometido a imposición (hecho imponible), los sujetos de la obligación tributaria, lugar y momento de nacimiento de la obligación tributaria.

En el caso del Impuesto a la Renta, el hecho imponible constituye aquel un hecho jurídico<sup>14</sup> con relevancia económica que encuentra soporte en la manifestación de riqueza directa denominada renta neta —equivalente al aspecto material de la hipótesis de incidencia legal— pero que, para la configuración de un gravamen impositivo requiere de la concurrencia de los otros aspectos que la componen, tales como, el aspecto espacial, temporal y personal.

---

Adicionalmente, tampoco se computará como ganancia el monto de la indemnización que, exceda el costo computable del bien, en la medida que sea destinado a la reposición total o parcial de dicho bien y siempre que para ese fin la adquisición se contrate dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se perciba el monto indemnizatorio y el bien se reponga en un plazo que no deberá exceder de dieciocho (18) meses contados a partir de la referida percepción.

<sup>14</sup> Se debe precisar que, de acuerdo a la doctrina, el hecho imponible viene a ser la descripción hipotética y abstracta de un hecho (parte de la norma tributaria). Se distingue de la hipótesis de incidencia (descripción legal hipotética de los hechos aptos para determinar el nacimiento de obligaciones tributarias) en el que el hecho imponible es la concretización en el tiempo y el espacio de un hecho acaecido en el mundo fenoménico que, por corresponder rigurosamente a la descripción hipotética formulada por la hipótesis de incidencia legal, da nacimiento a la obligación tributaria.

De acuerdo con Bravo Cucci (2002) una incisión en la arquitectura de la norma de incidencia tributaria del Impuesto a la Renta aplicable a las actividades empresariales (rentas de tercera categoría), nos revela el siguiente contenido:

**Tabla 2.1:**

**Arquitectura de la norma de incidencia tributaria**

Hipótesis de incidencia	Enunciado descriptivo
Aspecto material	Generación u obtención de renta. Renta = ganancia o beneficio proveniente de operaciones con terceros
Aspecto personal	Personas naturales, jurídicas u otras entidades calificadas como sujetos del impuesto.
Aspecto espacial	Criterio de fuente mundial para los sujetos domiciliados
Consecuente normativo	Enunciado prescriptivo
Sujeto activo	Gobierno Central
Sujeto pasivo	Contribuyente: sujeto que genera u obtiene la ganancia
Base imponible	Renta bruta – gastos devengados = renta neta (principio de causalidad)
Tasa aplicable	29.5% <sup>15</sup>
Nacimiento de la obligación tributaria	31 de diciembre de cada ejercicio.

Fuente: Bravo Cucci (2002)

A continuación, haremos un breve desarrollo de los aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria en cuanto al Impuesto a la Renta empresarial, con la finalidad de comprender la estructura de este.

**a) Aspecto material:** El aspecto material delimitado en nuestra Ley del Impuesto a la Renta de tercera categoría (aplicable a sujetos que realizan actividades empresariales) se conecta especialmente con la teoría del flujo de riqueza, con algunos matices de la teoría consumo más incremento patrimonial (por ejemplo, en el caso de las rentas fictas<sup>16</sup>).

Esto puede apreciarse en el Artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta peruano vigente (2004), el cual dispone lo siguiente:

**Artículo 1.-** El Impuesto a la Renta grava:

<sup>15</sup> El cuadro original elaborado por el autor consigna la tasa de 27%; sin embargo, actualmente, la tasa aplicable en el Impuesto a la Renta empresarial es de 29.5%

<sup>16</sup> Se refiere a un sistema presuntivo asumido por nuestra legislación para ciertas situaciones concretas, que no responde a una percepción real de ingresos, razón por la cual, las circunstancias y la cuantificación de estas se deben encontrar claramente definidas en la Ley para su correcta aplicación.

- a) 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.
- b) Las ganancias de capital.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes:

- 1) Las regalías.
- 2) Los resultados de la enajenación de:
  - (i) Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.
  - (ii) Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.
- 3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

El literal a) del Artículo 1 citado muestra claramente el concepto de renta contenido en la teoría de renta producto, pues considera como renta a los rendimientos obtenidos de las actividades empresariales, es decir, la explotación conjunta del capital y trabajo. Bajo esta premisa, se deberá reconocer como renta exclusivamente aquellos beneficios que obtiene una empresa las actividades empresariales que realiza<sup>17</sup>.

Pese a lo indicado, se podrá observar que los literales b), c) y d) contienen supuestos de renta distintos a la teoría de la renta –producto. Así pues, en el caso de los incisos señalados, vemos una aproximación acorde con el concepto de renta en la teoría del flujo de riqueza. Por su parte, el artículo 3 de la referida Ley señala lo siguiente:

---

<sup>17</sup> En este contexto, no calificaría como renta ningún ingreso distinto al que corresponda a la actividad empresarial, tales como las ganancias de capitales, los ingresos extraordinarios, los ingresos provenientes del azar y en general cualquier otro incremento en el patrimonio de la empresa.

**Artículo 3.-** Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes:

- a) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquellas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24.
- b) Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.

**En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.**

También constituye renta gravada de una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, cualquier ganancia o ingreso que provenga de operaciones realizadas con instrumentos financieros derivados [resaltado nuestro].

Como se verá, el último párrafo del artículo 3 recoge un concepto de renta de las empresas acorde con la teoría de renta como flujo de riqueza (o teoría del incremento patrimonial por flujo de riqueza).

En efecto, efectuando una interpretación sistemática de los textos legales anteriormente referidos, observamos que el legislador peruano, principalmente, acoge la concepción de renta como flujo de riqueza (que incluye a la teoría de renta producto), ampliando sus alcances al considerar como renta al resultado por exposición a la inflación, siendo este último supuesto el reconocimiento de rentas derivadas de la teoría de consumo más incremento patrimonial, pues el resultado de la exposición a la inflación no se origina en un flujo de riqueza sino en una revalorización del patrimonio poseído en relación a las partidas monetarias.

Nótese que para autores como Bravo Cucci (2005) el Artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta citado, no puede interpretarse restrictivamente, en el sentido que únicamente será renta el enriquecimiento que provenga de operaciones con terceros,

sino que, por el contrario, tendrá tal condición cualquier incremento patrimonial que fluya al patrimonio de un sujeto en un periodo determinado<sup>18</sup> (párr. 7).

Sobre el particular, pensamos que será considerada renta aquellos ingresos derivados de operaciones con terceros, así como aquellos incrementos patrimoniales que fluyan al patrimonio de una empresa, pero de acuerdo a los supuestos que expresamente han sido señalados en la Ley del Impuesto a la Renta. Así pues, de todo lo dicho hasta aquí, es destacable remarcar que el aspecto material (renta como la manifestación de riqueza) no es conceptualmente similar al ingreso contable. En efecto, de acuerdo con Bravo Cucci (2002), un ejemplo que sirve para probar ello, se presenta en el caso de percepción de donaciones. Si bien contablemente, las donaciones se tratan como capital adicional (cuenta patrimonial) y no afectan los resultados del ejercicio, para efectos del Impuesto a la Renta representan un enriquecimiento proveniente de operaciones con terceros (p.69).

**b) Aspecto subjetivo:** El aspecto personal o subjetivo es la cualidad —inherente a la hipótesis de incidencia— que determina a los sujetos de la obligación tributaria, que el hecho imponible hará nacer (Ataliba, 2011, p. 100).

Tal como señala Bravo Cucci (2010) es el conjunto de coordenadas referidas al sujeto que realiza la conducta que la norma tributaria pretende afectar, es decir de revelar en quien recaerá la condición de sujeto pasivo y sujeto activo de la relación jurídica respectivamente. En virtud de dicho aspecto se definirá a quien fue atribuido el derecho de crédito, teniendo como contrapartida a aquel a quien la norma tributaria impone el deber jurídico de prestación. (p. 170-175).

En el caso de sujeto pasivo del Impuesto a la Renta, éste será quien revele la capacidad contributiva participando del hecho imponible: obteniendo renta. En caso de las rentas de tercera categoría o rentas empresariales, serán sujetos pasivos las personas naturales o jurídicas que obtengan rentas por la realización de actividades

---

<sup>18</sup> El texto vigente del primer párrafo del artículo 1 literal g) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (texto modificado por el Decreto Supremo N.º 086-2004-EF), refiere que: “La ganancia o ingreso derivada de operaciones con terceros a que alude el último párrafo del artículo 3 de la Ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones”.

La interpretación efectuada por el Reglamento pone énfasis en la fuente que genera la renta (renta-producto), quedando excluidos del concepto de renta varios beneficios obtenidos por empresas, como por ejemplo aquellos que se derivan de un contrato con el Estado.

Con ello, considero, que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta interpreta de forma absolutamente restrictiva el concepto de renta de las empresas.

empresariales (es decir, por la participación conjunta de la inversión del capital y el trabajo).

Por su parte, el sujeto activo es el acreedor de la obligación tributaria, es la persona a quien la ley le atribuye la exigibilidad del tributo. Solo la ley puede designar al sujeto activo. Esta designación compone la hipótesis de incidencia, e integra el aspecto personal. En el caso del Impuesto a la Renta peruano, el sujeto activo es el Estado.

- c) **Aspecto temporal:** Se refiere lapso temporal fijado en el cual debe ocurrir el hecho descrito en la hipótesis de incidencia, para que el mismo califique como hechos imposables.

A ese lapso temporal en el cual se configura el hecho sometido a imposición, se le conoce como “ejercicio gravable”, siendo que comúnmente las legislaciones consideran como ejercicio gravable un periodo equivalente a un año, como es el caso de nuestra legislación.

Así, la concreción del concepto de renta en el ámbito temporal exige que el legislador se pronuncie sobre diversas cuestiones. Por una parte, ha de decidir la duración del periodo impositivo, y precisar los criterios de determinación temporal de ingresos y gastos. Tal delimitación puede completarse con mecanismos presuntivos para eliminar el fraude, como en el caso de los incrementos no justificados en el derecho español (Herrera Molina, 1998, p. 200).

En ese contexto, el ejercicio gravable es definido como aquel lapso en el cual se calcula la renta de una persona natural o jurídica. En el caso de sujetos que realizan actividades empresariales, es común hacer coincidir el ejercicio gravable con el denominado ejercicio contable o ejercicio económico, el cual consta de un periodo de doce (12) meses y puede o no coincidir con el año calendario (Bravo Cucci, 2002, p. 71).

Entonces, este periodo impositivo delimita el ámbito temporal del elemento objetivo del hecho imponible cuya realización da lugar a una obligación tributaria autónoma y definida. En efecto, en nuestra legislación, se ha señalado en el Artículo 57, que 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<sup>19</sup>.

Cabe referir que el lapso de tiempo antes indicado para la determinación del referido impuesto, no obedece a ningún parámetro establecido o estudio de índole económica o tributaria, pues “ese lapso no es inamovible ni se basa en algún principio científico” (Medrano, 2003, p. 203), es decir que el “ejercicio gravable podría ser de 2 años o 4 meses” (Medrano, 2003, p. 203); sin embargo, por opción legislativa, se ha determinado que la renta que se genere durante un periodo de 12 meses (el cual inicia el 01 de enero de un determinado ejercicio y culmina el 31 de diciembre del mismo ejercicio), se encuentre sujeto al referido impuesto.

No obstante, la ficción de dividir la vida de una empresa, e incluso individuos, en periodos de doce meses, no puede tener como resultado que se trate al contribuyente como un individuo distinto durante cada uno de esos periodos (Porto, 2011, p. 290).

Y es que las exigencias técnicas exigen cuantificar el gravamen en relación a un determinado periodo impositivo. Sin embargo, este principio de “periodicidad” tiene un carácter meramente técnico, por lo que puede producir una distorsión de la capacidad económica en diversos sentidos: (i) desconocer las irregularidades en el ritmo de producción de la renta y someterla a tipos muy elevados cuando está se acumula en un solo periodo; (ii) desconectar los ingresos y pérdidas distanciados en el tiempo con la consiguiente lesión del “neto objetivo” (Herrera Molina, 1998, p. 118).

De acuerdo con Herrera Molina (1998) dado que el principio de periodicidad en el Impuesto sobre la Renta tiene un mero carácter técnico, el legislador está constitucionalmente obligado a adoptar ciertas medidas correctoras<sup>20</sup>. Tal es el caso,

---

<sup>19</sup> Es importante considerar que existen dos momentos para atribuir o imputar un ingreso o un gasto a determinado ejercicio gravable, a los que se les denomina como criterios de imputación del percibido y el devengado.

<sup>20</sup> Para efectos del Impuesto a la Renta peruano, nuestra legislación ha establecido que las rentas y gastos deben ser reconocidas en el periodo de su devengo. Cabe referir que hasta el ejercicio 2018 no existía una definición de “devengo” la cual ha sido introducida mediante el Decreto Legislativo No. 1425, vigente desde el 1 de enero de 2019, mediante el cual se modifica la Ley del Impuesto a la Renta, y se establece una definición de devengo para efectos del impuesto a la renta a fin de otorgar seguridad jurídica.

En dicha norma modificatoria, se establece como criterio general que los ingresos (y gastos) se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a condición suspensiva independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago. Asimismo, se indica que, no obstante, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se

por ejemplo, de permitir la compensación de pérdidas obtenidas entre diversos ejercicios. El legislador ha de establecer esta regulación consecuentemente, de modo que las posibles excepciones a la regla general —favorables o restrictivas— requieren una especial justificación con anclaje constitucional (Herrera Molina, 1998, p. 200).

**d) Base imponible:** Respecto a la base imponible Ataliba (2011) refiere que es la perspectiva mensurable del aspecto materia de la hipótesis de incidencia que la Ley califica, con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, del *quantum debetur*. Es la mensuración del aspecto material de la hipótesis de incidencia (p. 139).

La importancia de la base imponible y su posición nuclear —exactamente como atributo del aspecto material de la hipótesis de incidencia— es decisiva, pues de acuerdo a Rubens Gomes de Sousa, la selección, por el legislador, de una base de cálculo inadecuada puede desvirtuar no sólo la naturaleza específica del tributo, transformándolo, por ejemplo, de impuesto a la renta a impuesto sobre el capital, sino también a su naturaleza genérica transformándolo de impuesto a tasa o viceversa (como se citó en Ataliba, 2011, p. 145).

Como se verá, la base imponible es un aspecto importante de la estructura de la norma tributaria, pues ésta contendrá disposiciones que permitirán la cuantificación de la prestación objeto de la obligación tributaria que el hecho imponible (renta de actividades empresariales) genere. En ese sentido, la base imponible en el Impuesto a la Renta aplicable a las actividades empresariales, parte del resultado contable (ganancia o pérdida) para luego de realizar los ajustes correspondientes (adiciones y deducciones) se proceda a determinar la renta neta sobre la cual se aplicará la tasa o alícuota correspondiente.

Los ajustes señalados son trascendentales para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta pues sirven para adecuar el resultado contable a la normatividad fiscal, en la medida que el resultado contable obtenido por una determinada persona jurídica por sus actividades empresariales resulta ajeno para la tributación. Entonces, la norma tributaria parte de la premisa que el resultado contable (contenido en el estado de ganancia y pérdidas de los Estados Financieros) es un

---

producirá en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra. Adicionalmente, se han incluido lineamientos específicos para el reconocimiento de ingresos y gastos para cada tipo de transacción: enajenación de bienes, prestación de servicios, cesión temporal de bienes, obligaciones de no hacer, transferencias de créditos y expropiaciones.

resultado correcto, pero realiza algunos ajustes extracontables sobre los mismos con la finalidad de determinar la base imponible que será sometida a imposición.

Para ello, por ejemplo, podría darse el caso de que una persona jurídica haya considerado contablemente como ingreso los dividendos obtenidos por otra compañía peruana de la cual es socio; sin embargo, este ingreso no es considerado como un ingreso para efectos del Impuesto a la Renta<sup>21</sup>, por lo que se hace necesario considerar una deducción a la base contable por el importe equivalente al dividendo obtenido con la finalidad de considerar como base imponible únicamente aquellos ingresos que han sido considerados por el legislador como tributables.

A su vez, se realizarán adiciones con la finalidad de ajustar aquellos gastos que han sido considerados contablemente, pero que no tenga relación con la actividad de la compañía. Un ejemplo de ello serían aquellos gastos efectuados por el contribuyente a título de liberalidad, que si bien se encuentran contabilizados como gastos de la compañía para efectos de la determinación de su resultado financiero no son considerados como gastos deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, en la medida que corresponden a erogaciones que son ajenas al giro de negocio de la compañía, pues de conformidad con el Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, únicamente son deducibles los costos y gastos necesarios para generar dichos ingresos y/o mantener la fuente productora de renta<sup>22</sup>. Realizados estos ajustes extracontables, se determinará la existencia de renta neta, sobre la cual se aplicará la tasa del Impuesto<sup>23</sup>.

La base imponible así determinada, sólo será sometida a imposición aplicando la alícuota del Impuesto a la Renta, si la misma es equivalente a un importe de signo positivo, pues de lo contrario, si los gastos tributariamente aceptables superan los ingresos gravados, la base imponible que se obtenga (de signo negativo) será

---

<sup>21</sup> Este ingreso obtenido no es considerado renta computable para efectos del Impuesto a la Renta, en la medida que, si bien el resultado de este es un aumento en el patrimonio de la compañía, se intenta palear que un mismo ingreso no tribute dos veces. Nos explicamos: si una sociedad B recibe dividendos de otra sociedad A de la cual es socio, este ingreso obtenido por la sociedad A ya ha tributado en la medida que se han obtenido utilidades y estas en su oportunidad han sido gravadas con el Impuesto a la Renta, por lo que no se hace necesario volver a gravar este ingreso en cabeza de la sociedad B.

<sup>22</sup> Ello, resulta acorde con el principio de capacidad económica porque si lo que busca el Impuesto es gravar la renta, como manifestación concreta de riqueza de las empresas, impedir la deducción de gastos afectaría dicho principio, que como hemos sostenido se erige como piedra angular de un sistema fiscal justo y equitativo, lo que luego tendrá como consecuencia que el referido impuesto grave una renta inexistente.

<sup>23</sup> Como se aprecia, para la Ley del Impuesto a la Renta, el concepto de renta neta es similar al concepto contable de beneficio empresarial (utilidad), el cual es el residuo resultante de restar los gastos incurridos de los ingresos obtenidos durante un determinado período (ejercicio contable o gravable).

equivalente a una pérdida tributaria, sobre la cual no se aplicará la tasa del impuesto. Sobre este punto, resulta importante advertir que puede suceder que para efectos contables el resultado financiero sea positivo, sin embargo, considerando las reglas de determinación de la base imponible se obtenga un resultado tributario negativo, generándose una pérdida tributaria.

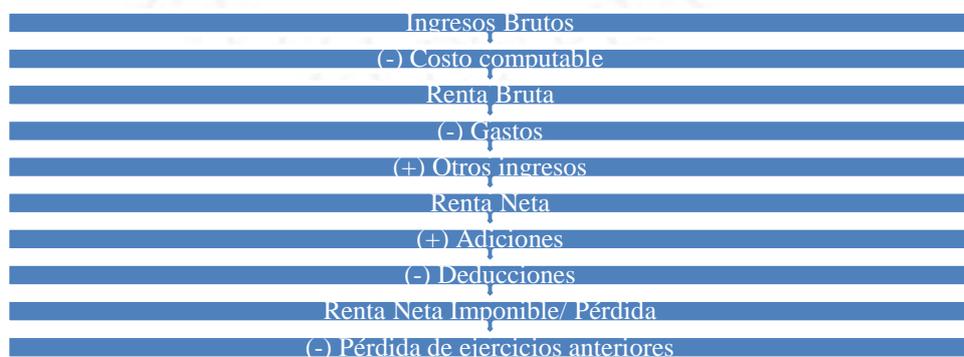
Así pues, la determinación de la base imponible en el Impuesto a la Renta aplicable a las actividades empresariales, si bien parte del resultado contable (ganancia o pérdida), que fluye de los Estados Financieros, se somete a los ingresos y gastos contables a una serie de ajustes determinadas por las particularidades normativas de la Ley del Impuesto a la Renta. Esto generará diferencias temporales y permanentes entre el resultado contable y el resultado tributario.

Como se puede observar, para determinar la base imponible sujeta a imposición, se deberán ejecutar algunos ajustes a los ingresos y gastos registrados en la contabilidad por las diferencias en el tratamiento normativo. Pero, más allá de dichas diferencias, debe advertirse que las normas del Impuesto a la Renta se soportan en diversos principios y postulados (devengado, registro, empresa en marcha, correlación de ingresos y gastos, precio de adquisición, realización) e instituciones y conceptos contables (activo, pasivo, costo computable, depreciación, provisiones, inventarios y contabilidad de costos, valuación de existencias, ajuste por inflación), a las que debe recurrirse a los efectos de interpretar adecuadamente los alcances de la norma tributaria ( Bravo Cucci, 2002, p. 72).

En nuestra legislación la determinación de la base imponible (es decir de la renta neta) se podrá graficar en el siguiente esquema:

**Tabla 2.2:**

**Determinación de la renta neta**



Fuente: Cartilla de instrucciones del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del período 2015 elaborada por SUNAT

En suma, nuestro legislador ha delineado los alcances de la “renta” en nuestra legislación como la manifestación de riqueza sometida a imposición, este concepto recogido en nuestra legislación resulta más limitado que el concepto constitucional de “riqueza disponible” o “capacidad económica”.

Entendemos que esto es así, debido a que la delimitación del contenido material de este concepto en una norma supone que se atiendan razones de “practicabilidad administrativa”, lo que resulta en una definición limitada de su real contenido constitucional.

## **2.2 La obligación tributaria**

De acuerdo con nuestro Código Tributario, la obligación tributaria, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

A su turno, el artículo 2 del mencionado Código refiere que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación. Sin embargo, la mencionada norma no señala si la misma incluiría los saldos, pérdidas, entre otros conceptos obtenidos en períodos anteriores o si únicamente se encuentra referido al importe resultante de aplicar la tasa del impuesto a la renta neta del contribuyente.

Sobre el particular la Exposición de Motivos del Proyecto que sustenta el Decreto Legislativo N° 953 (publicado el 5 de febrero de 2004 mediante el cual se realizaron diversas modificaciones al Código Tributario), indicaría que la obligación tributaria incluye la totalidad de créditos que reconoce la legislación. Así, dicho documento señala que: “(...) el plazo de prescripción está referido a la determinación de la obligación tributaria, en la medida que comprende tanto la determinación del tributo a pagar como de saldos, créditos o similares.”

En tal sentido, cuando nos referimos a la “obligación tributaria”, debemos entender que ésta comprende, de acuerdo con dicho criterio, entre otros, el saldo a favor o las pérdidas tributarias. Por lo tanto, bajo nuestro punto de vista, la obligación tributaria incluye, entre otros conceptos, a las “pérdidas tributarias” de ejercicios anteriores; es decir, esta obligación no puede ser entendida únicamente como el tributo por pagar

determinado luego de la aplicación de la tasa del impuesto correspondiente a la “renta” obtenida, pues excluir este concepto (p.e.: pérdidas de ejercicios anteriores) como parte de la obligación tributaria generaría una distorsión en este último.

### **2.2.1 La determinación de la obligación tributaria**

El Artículo 59 del Código Tributario, señala que por el acto de “determinación de la obligación tributaria”:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.
- b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Así pues, de acuerdo con nuestro Código Tributario la determinación de la obligación tributaria puede realizarse por autodeterminación, en los casos en los que es el propio deudor tributario quien realiza la determinación de la deuda y presenta la declaración tributaria respectiva o puede ser determinada por la Administración Tributaria.

A su turno, el artículo 88 del Código Tributario, respecto de la declaración tributaria que realiza el contribuyente refiere que:

La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Conforme se observa, de acuerdo con lo indicado en la citada norma, la declaración tributaria puede servir de base para la determinación. Sin embargo, es importante tener en cuenta que existe la posibilidad de que ante la ausencia de una declaración efectuada por el contribuyente la Administración determine la obligación tributaria correspondiente.

Entonces, la Administración Tributaria realizará la determinación de la obligación tributaria, en los siguientes supuestos: (i) mediante la revisión de la declaración presentada por el contribuyente, la cual entendemos, sería realizada a través del procedimiento de fiscalización; (ii) ante la ausencia de la declaración, también podría realizar en un procedimiento de fiscalización (utilizando el proceso presuntivo, por ejemplo) la determinación de la obligación tributaria.

Esto podría llevarnos a interpretar que la declaración efectuada por el contribuyente –en ejercicio de la facultad de “autodeterminación” reconocida por el Código Tributario – no se trataría de una declaración firme e inamovible, pues solo será definitiva cuando: (i) la Administración Tributaria haya efectuado al revisión de dicha declaración; (ii) No exista la posibilidad de revisión por parte de la referida Administración Tributaria (por ejemplo, en aquellos casos en los que ha operado la prescripción).

Ahora bien, sobre el tema en particular, consideramos importante tener en cuenta el criterio vertido por el Tribunal Fiscal, que señaló lo siguiente en la Resolución N° 12988-1-2009:

(...) cuando se presenta una declaración relacionada con la determinación del tributo, no se hace un mero aporte mecánico de datos sino que previamente debe realizarse una valoración de los hechos y de las normas aplicables, siendo que lo declarado y determinado debe tener un respaldo en la realidad, a través de documentos, libros contables y otros medios probatorios pertinentes admitidos legalmente.

Esta labor del deudor tributario, que coadyuva para la determinación final de la obligación tributaria a su cargo, **es de tal importancia que el Código Tributario presume que dicha declaración es jurada, lo cual es consecuente con la valoración previa que debe realizarse (...).** [resaltado nuestro].

En pocas palabras, a criterio del Tribunal Fiscal la determinación efectuada por el contribuyente se presume cierta, pues se trata de una “declaración jurada” realizada por el contribuyente. No obstante, ello no es absoluto pues dicha declaración puede ser verificada con posterioridad a su presentación por parte de la Administración Tributaria.

Así pues, para efectos de nuestro análisis consideramos importante abordar en este capítulo, de manera previa, las facultades con las que cuenta la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria (y, por ende, la pérdida tributaria) de un ejercicio, facultades que serán verificadas en el siguiente acápite:

### **2.3 Las facultades de la Administración Tributaria**

Previamente a desarrollar las facultades con las que cuenta la Administración Tributaria es importante precisar la diferencia entre conceptos tales como “poder tributario”, “acreedor tributario” y “administración tributaria”, por ser relevantes para comprender el tema en cuestión.

Como ya hemos manifestado en el capítulo anterior, algunos autores consideran a la “potestad tributaria” como el “poder tributario” el cual constituye una facultad que detenta el Estado. Dicha facultad de acuerdo con el artículo 74 de la Constitución Política del Perú (1993) se ejerce en los tres niveles de gobierno, esto es: (a) Gobierno Central y el Poder Ejecutivo, éste último para regular tasas y aranceles; (b) Gobierno Regional; y, (c) Gobierno Local. Estos niveles de gobierno tienen la potestad de crear, modificar, derogar o suprimir tributos; el primero puede ejercerlo en tributos tales como impuestos, contribuciones y tasas; y, en el segundo y tercer nivel de gobierno dicho poder sólo aplica a las tasas y contribuciones dentro de su jurisdicción.

Dicho de otro modo, a través de dicha potestad, el Estado compele a los ciudadanos a que le otorguen una porción de sus rentas para cubrir las erogaciones estatales que implican, principalmente, atender las necesidades públicas, porque de otra manera sería complicado financiar óptimamente la satisfacción de las necesidades colectivas a su cargo. Es el pueblo, a través de la Constitución, quien ha dotado al Estado del poder suficiente para establecer unilateralmente prestaciones económicas de carácter coactivo y los elementos sustanciales que configuran los tributos.

De otro lado, el “acreedor tributario” es la entidad estatal a favor de quien se recauda el tributo (por ejemplo, el tesoro público), en cambio, la “Administración Tributaria” es el ente u órgano quien tiene a su cargo la recaudación de los tributos, y garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Debemos mencionar, que puede ocurrir que las figuras antes citadas tales como poder tributario, acreedor tributario y administración tributaria que, como vimos, no son iguales, se consoliden en una

En suma, la tarea fundamental que se le ha encargado a las Administraciones Tributarias es la de lograr de manera eficaz y oportuna, el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes para el pago de los tributos a los que se encuentren obligados, para lo cual, nuestro Código Tributario les ha otorgado la facultad de determinar, fiscalizar, exigir coactivamente la deuda y sancionar los incumplimientos de las obligaciones formales. Estas facultades son exclusivas de las administraciones tributarias, tal como ha sido señalado por el artículo 54 del nuestro Código Tributario.<sup>25</sup>

Siendo ello así, a continuación, se desarrollará brevemente estas facultades con las que, de acuerdo con el Código Tributario, cuenta la Administración Tributaria para cumplir con las obligaciones a su cargo:

- a) **Facultad de recaudación:** la Administración Tributaria es la encargada de recaudar los tributos. Para ello, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero para recibir el pago de deudas correspondientes a los tributos administrados. Los acuerdos podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración. Asimismo, la facultad de recaudación habilita a la Administración Tributaria para efectuar el cobro de los tributos mediante el uso de medidas cautelares.
- b) **Facultad de determinación:** De acuerdo con el Código Tributario, el deudor tributario tiene la facultad de determinar su propia obligación tributaria para lo cual verificará la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señalar la base imponible y la cuantía del tributo. Se entiende como obligación tributaria, de conformidad con el Artículo 1 del Código Tributario, al vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

Cabe referir que la facultad de determinación no es exclusiva del contribuyente, porque nuestro Código Tributario, también contempla la posibilidad de que sea la Administración Tributaria quien verifique la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifique al deudor tributario, señale la base imponible y la cuantía del tributo.

---

sola entidad como, por ejemplo en el caso de los gobiernos locales en donde la municipalidad tiene poder tributario para crear, modificar, y suprimir tasas y contribuciones, y que adicionalmente realizará labores como acreedor tributario, y como administración tributaria de los tributos de su competencia.

<sup>25</sup> El referido artículo señala que ninguna otra autoridad, organismo, ni institución, podrá ejercer las facultades conferidas a los órganos administradores de tributos, bajo responsabilidad. En tal sentido, estas facultades son exclusivas de dichos órganos.

Sobre el particular, Luis Hernández Berenguel citando a Talledo Mazú (1990), define a la determinación de la siguiente manera:

Por determinación entendemos, entonces, el acto del deudor tributario o del órgano administrador del tributo, o de ambos, en virtud del cual se verifica si se ha producido o no el hecho imponible y quién es el deudor tributario, así como cuál es la base imponible y la cuantía del tributo. (p. 83).

A su turno, Villegas (2002) respecto a la facultad de determinación ha esbozado la siguiente definición:

La determinación tributaria es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (p. 346).

Conforme se observa a criterio de los mencionados autores, la determinación de la obligación tributaria supone la verificación de que un determinado acto imponible se ha producido, lo que tendrá como consecuencia la realización de actos dirigidos a pagar el tributo correspondiente a favor del fisco, derivado de dicho acto imponible.

Podríamos sostener que esta facultad corresponde a una disgregación del denominado “poder tributario” debido a que es otorgada a las Administraciones Tributarias por el Estado para que sea el órgano encargado de obtener el ingreso a las arcas fiscales. En ese sentido, la Administración Tributaria tiene la doble función de aplicar la política tributaria y de velar porque los contribuyentes cumplan las leyes impositivas.

- c) **Facultad de fiscalización:** De acuerdo con el artículo 62 del Código Tributario, es aquella facultad de la que goza la Administración Tributaria, que consiste en inspeccionar, investigar y controlar el cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Esta facultad se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar. Esto es, queda a criterio de la Administración Tributaria los contribuyentes sobre los cuales se ejercerá esta facultad, los tributos y periodos que serán fiscalizados, entre otros.

**d) Facultad sancionadora:** La potestad sancionadora en materia administrativa, es una manifestación del ius puniendi del Estado. Así pues, la Administración Tributaria, ostenta la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias. En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, encontrándose facultada para fijar los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas.

Las facultades desarrolladas previamente derivan de la potestad impositiva que el Estado detenta, en su calidad de acreedor tributario, la cual confiere a la Administración Tributaria con la finalidad de que éste pueda coadyuvar a que los obligados tributarios cumplan efectivamente con su deber de contribuir, y consecuentemente, el Estado perciba los ingresos que por concepto de tributos le corresponde.

Para efectos de nuestro análisis, consideramos importante poder desarrollar más a fondo la facultad de fiscalización con la finalidad de poder conocer una de las herramientas más importantes con las que cuenta la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria. Por ese motivo, a continuación, vamos a desarrollar de manera más amplia dicha facultad.

### **2.3.1 Alcances de la facultad de fiscalización**

La facultad de fiscalización será ejercida por la Administración Tributaria a través del proceso de fiscalización, en el cual, esta entidad ejecutará tareas destinadas a cotejar la determinación de la deuda tributaria que previamente ha sido realizada por el contribuyente. Con la finalidad de cumplir este propósito, la citada Administración Tributaria, realizará labores de inspección, investigación, así como el control del cumplimiento de obligaciones tributarias<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Como se ha señalado, dichas actividades serán realizadas incluso sobre aquellos contribuyentes que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Esta facultad de fiscalización será ejercida manteniendo un espacio de discrecionalidad de acuerdo con lo señalado en el Artículo 62 del Código Tributario.

Respecto a la fiscalización, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4555-2-2002, menciona lo siguiente:

De lo expuesto, se tiene que **la fiscalización es un procedimiento, cuya finalidad es la determinación de la obligación tributaria**, la que se traduce en el valor respectivo, de determinarse crédito o deuda tributaria.

El Código Tributario en el Capítulo II del Título II del Libro Segundo sobre las facultades de Determinación y Fiscalización de la Administración Tributaria, se refiere tácita y en forma no organizada a los actos que constituyen el procedimiento de fiscalización (...) no se puede negar que las facultades de fiscalización de la Administración se ejercen dentro de un procedimiento y los actos que realiza no pueden analizarse de forma independiente, sino en forma conjunta como parte del Procedimiento Tributario (énfasis agregado).

Conforme se observa a criterio del Tribunal Fiscal, la facultad de fiscalización que ostenta la Administración Tributaria tiene como finalidad la determinación de la obligación tributaria, las cuales se ejercen a través de un procedimiento establecido en el Código Tributario, el cual, como mencionáramos, se denomina “procedimiento de fiscalización”.

Dicho procedimiento se constituye como una herramienta eficaz con la que cuenta la Administración para verificar si lo declarado por un contribuyente, por ejemplo, por concepto de “ingresos y gastos” para la determinación del Impuesto a la Renta, o el importe señalado como pérdida tributaria del ejercicio constituye información verídica y certera. Y es que la facultad fiscalizadora es connatural a las Administraciones Tributarias, debido a que no tendría razón de ser que el Estado detente una potestad tributaria, sin que pueda administrar los tributos creados bajo dicha potestad o pueda fiscalizar su cumplimiento.

Para el ejercicio de dicha facultad conferida por ley, como mencionamos, la Administración Tributaria se encuentra premunida de facultades discrecionales, respecto a las cuales determinará la forma y oportunidad de su ejercicio, siempre dentro de los límites que establece el ordenamiento jurídico.

Así, la tarea de la Administración a través del procedimiento de fiscalización será asumir medidas encaminadas al cumplimiento del deber declaración y pago de los

tributos a los que se encuentran obligados los contribuyentes, así como el control de la veracidad de las declaraciones presentadas.

En efecto, si durante un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria detecta la declaración de gastos inexistentes, ajustará el importe declarado y determinará la deuda tributaria correcta. En el caso de las pérdidas, por ejemplo, la Administración Tributaria, se encuentra facultada para determinarla correctamente, en caso de detectar que dichas pérdidas son menores a la declarada o son inexistentes.

A raíz de la fiscalización efectuada, la Administración Tributaria deberá emitir una Resolución de Determinación (aun cuando su determinación coincida con la realizada por el contribuyente) porque con la emisión de esta se determina el procedimiento de fiscalización. Este criterio lo podemos encontrar en el Acuerdo de Sala Plena N° 2005-25 de fecha 19 de julio de 2005 (que sirvió de sustento de la Resolución N° 4638-1-2005, de observancia obligatoria), en donde el Tribunal Fiscal señala que:

De lo expuesto se concluye que nuestro sistema tributario reconoce a la Administración la facultad de redeterminar la obligación tributaria del deudor tributario, pudiendo modificar la realizada por éste, ya sea para establecer deuda o saldo a su favor, para lo cual debe emitir y notificar una resolución de determinación por un tributo y período concretos, dentro de un determinado período de tiempo, cual es el de prescripción, determinación que supone en la actualidad y dada la eliminación de las acotaciones parciales, una acción única, integral y definitiva (...), por lo que una vez efectuada ésta y plasmada en una resolución de determinación, culmina la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria del contribuyente (...)

Asimismo, en la mencionada Resolución del Tribunal Fiscal N° 4638-1-2005, se agrega el siguiente criterio:

La notificación de la resolución de determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, interrumpe la prescripción de la acción para su cobro, dando inicio a un nuevo término prescriptorio de la acción para exigir el pago de la deuda acotada en dicho valor (...).

Como hemos mencionado, la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria concluye con la emisión y notificación de la resolución de determinación. De lo antes indicado, entonces, podemos advertir que la única manera prevista en el Código Tributario para que la Administración Tributaria pueda realizar una modificación

de la determinación que previamente ha efectuado el contribuyente, es través de la emisión de la Resolución de Determinación. Bajo el mismo criterio se ha venido pronunciando el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 591-3-99, en la cual refiriere que era necesario emitir una Resolución de Determinación para realizar modificaciones a la declaración efectuada por el contribuyente, pues en este caso se había emitido un acto administrativo diferente (Orden de Pago):

Que de lo anteriormente expuesto, puede apreciarse que la Administración Tributaria ha considerado, a efectos de determinar la omisión por el Impuesto General a las Ventas correspondiente a los meses de setiembre de 1996, enero, febrero y abril de 1997, el débito declarado por el propio contribuyente en dichos períodos por las ventas y adquisiciones gravadas; sin embargo, ha desconocido parte del monto consignado por crédito fiscal en el mes de abril de 1997, como también el monto declarado por saldo a favor del período anterior en los meses de enero, febrero y abril de 1997, dando lugar al cobro por las diferencias que se consignan en sus Órdenes de Pago materia del presente análisis.

Que consecuentemente la Administración Tributaria ha efectuado reparos al tributo lo cual solo puede estar sustentado en una Resolución de Determinación, conforme se preceptúa en el artículo 76 del Código Tributario ya citado [subrayado es nuestro].

Conforme se observa, sólo a través de un procedimiento de fiscalización debidamente instaurado y a través de la emisión de una Resolución de Determinación, la Administración Tributaria puede modificar la obligación tributaria del contribuyente, por eso, la fiscalización constituye una herramienta importante que va a permitir a la Administración realizar un control eficaz y eficiente de los tributos de los contribuyentes. Sin embargo, dicha facultad no puede ser ejercida de modo irrestricto, lo que será materia de revisión en los siguientes acápite.

### **2.3.2 Límites a la facultad de fiscalización**

Abordado el concepto de la facultad de fiscalización y de las herramientas con la que cuenta la Administración Tributaria para concretizar dicha facultad, es importante verificar si esta facultad puede ser ejercida de manera irrestricta o si contiene limitaciones en su ejercicio.

En efecto, de acuerdo con algunos autores como De la Vega Rengifo (2013), en nuestro Código Tributario, existen dos límites a la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, un límite material y un límite temporal.

Respecto al límite material, la autora refiere que el legislador ha señalado que el procedimiento debe llevarse a cabo respecto de un tributo y periodo específico. No obstante, señala que con la modificación introducida por el Decreto Legislativo 1113 publicado el 5 de julio de 2012, la Administración Tributaria tiene la facultad de realizar fiscalizaciones parciales, esto es, revisar parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, con lo cual el procedimiento de fiscalización deja de ser único, integral y definitivo. Pese a ello, la determinación de la obligación tributaria luego de un procedimiento de fiscalización definitiva o parcial, en el que se ha emitido una Resolución de Determinación dentro del plazo de prescripción, debe impedir a la Administración Tributaria realizar una nueva determinación.

De otro lado, afirma la mencionada autora, que por efecto del límite temporal la Administración Tributaria únicamente podrá ejercer sus facultades de fiscalización, a través del procedimiento de fiscalización –o por otros mecanismos– dentro de los plazos de prescripción establecidos en el Artículo 43 del Código Tributario (p.36).

Cabe referir que de acuerdo con el aludido artículo 43 del Código Tributario, la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. Es decir, una vez transcurrido el plazo de prescripción, la Administración Tributaria no podrá realizar acciones tendientes para determinar la deuda tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones.

Ahora bien, es trascendental considerar que además de los límites previamente citados, el procedimiento de fiscalización se centra en la recolección de información por parte de la Administración Tributaria con la finalidad de verificar si el sujeto fiscalizado ha determinado de manera correcta sus obligaciones tributarias. Para ello, es importante tener en cuenta que si bien existe por parte del contribuyente la obligación de almacenar o mantener la información contable y financiera a la que la Administración solicita acceso en un procedimiento de fiscalización, la misma no puede ser mantenida de manera permanente por parte del contribuyente.

Así lo ha establecido el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario, el cual dispone que los administrados deberán conservar los libros y registros, llevados en

sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas mientras el tributo no esté prescrito.

Conforme se aprecia en la norma previamente citada, el Código Tributario establecería como limitación para el pedido de información por parte de la Administración Tributaria, el periodo de prescripción del tributo. Es decir, la prescripción no sólo evitaría que la Administración Tributaria pueda ejercer sus facultades de fiscalización sobre un determinado periodo tributario, sino también que, una vez transcurrido dicho plazo la información relacionada con el periodo tributario prescrito no puede ser solicitada por ésta, pues el contribuyente no tendría la obligación de almacenar esta información.

En general, hemos observado que se han tomado algunas interpretaciones al respecto indicando lo siguiente: (i) que la referencia a que “el tributo no esté prescrito” se encuentra vinculada con el tributo que se está fiscalizando; o (ii) que el tributo del período por el que solicita información se encuentre prescrito.

Bajo la primera posición la Administración Tributaria podrá solicitar información sobre operaciones que tienen incidencia en la determinación de la obligación tributaria del período fiscalizado, siempre y cuando sobre este último no haya operado la prescripción. Por el contrario, bajo la segunda interpretación la Administración Tributaria puede solicitar información sobre operaciones que tengan incidencia en períodos fiscalizados en la medida que el ejercicio por el cual se solicita la información (se entiende, anteriores al período fiscalizado), incluso si el mismo se encuentra prescrito.

Sobre el particular consideramos que la segunda interpretación no se encuentra acorde con la finalidad del instituto de prescripción, pues dicha figura busca dar certeza jurídica o carácter definitivo e inalterable a determinados hechos, evitando la necesidad de remontarse, de manera ilimitada hacia ejercicios que vayan más allá de lo razonable, para la verificación, comprobación o demostración de los referidos hechos que han servido de base para la determinación de la obligación tributaria.

No obstante, lo señalado *supra* la Administración Tributaria en el Informe N° 162-2006-SUNAT/2B0000, ante la consulta de si corresponde exigir la conservación y exhibición de libros, registros y documentos que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que están relacionados con ellos, correspondientes a períodos tributarios prescritos, con la finalidad de determinar la obligación tributaria de

ejercicios no prescritos sujetos a fiscalización, la Administración Tributaria ha señalado lo siguiente:

(...) el hecho que haya operado la prescripción respecto de un período determinado, no enerva la facultad que tiene la Administración Tributaria de exigir a los deudores tributarios, entre otros, información referida a situaciones u operaciones que habiendo ocurrido en el período prescrito tengan incidencia o determinen tributación en períodos no prescritos; toda vez que tal circunstancia - el vencimiento del plazo de prescripción- no limita en forma alguna la facultad que tiene la Administración Tributaria para determinar las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos no prescritos.

En virtud de lo expuesto, y en relación con la primera consulta, debemos concluir que la Administración Tributaria se encuentra facultada para exigir la exhibición de libros y registros contables, así como documentos y antecedentes de situaciones u operaciones ocurridas en períodos prescritos, en tanto contengan información que se encuentra relacionada con hechos que tengan incidencia o determinen tributación en períodos no prescritos materia de fiscalización [subrayado nuestro].

En similar sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la Resolución N°. 00322-1-2004, en la cual, al hacer referencia al numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario, ha señalado lo siguiente:

(...) la citada norma se limita a establecer un período dentro del cual los deudores tributarios deben guardar y mantener la documentación contable de las operaciones relacionadas con tributos cuya determinación aún no ha prescrito, incluyendo la documentación que corresponda a situaciones anteriores al ejercicio fiscalizado pero que guarden una relación “directa, lógica y temporal” con la determinación de la obligación tributaria no prescrita (...).

Incluso en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4000-1-2008, en la que refiere lo siguiente:

Que en atención a lo expuesto la emisión de un requerimiento por parte de la Administración en el que se solicita la presentación de informes y documentación relacionada con obligaciones tributarias de períodos que el quejoso alega, se encontrarían prescritos, se encuadra en la facultad de fiscalización de la Administración y no vulnera el procedimiento establecido por el Código Tributario en tanto no se pretende determinar y cobrar obligaciones tributarias

prescritas, acciones estas últimas que se plasman en correspondientes resoluciones de determinación y de multas, y en el presente caso, de la emisión del Requerimiento (...) no se puede establecer que la Administración está ejerciendo su facultad de determinar y cobrar la deuda tributaria por los años 1975 a 1999, sino que obedece a la solicitud de la Administración para que sustente los gastos familiares de los ejercicios 1995 a 1999 que según alega el recurrente se encuentran prescritos [subrayado nuestro].

Otro de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, lo encontramos en la Resolución N° 100-5-2004, mediante la cual se resolvió un caso vinculado con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999. Para esta determinación, la Administración Tributaria verificó información del ejercicio 1996 vinculada con una revaluación de activos (ejercicio que ya se encontraba prescrito). Sobre ello, el Tribunal Fiscal concluye lo siguiente:

(...) Que en efecto, en el presente caso la verificación del informe de tasación de los activos fijos que fueron transferidos a la recurrente con motivo de la fusión, no originó una determinación de deuda tributaria en el ejercicio 1996, sino que incidió sobre la determinación del Impuesto a la Renta de 1999, por lo que teniendo en cuenta que conforme con la conclusión arribada en los considerando precedentes, a la facultad de fiscalizar le resultan aplicables los plazos previstos para las deudas tributarias de los períodos que está determinando, el plazo de prescripción a considerar sería el aplicable al Impuesto a la Renta del ejercicio 1999.

Que, en ese sentido, la posibilidad de la Administración de verificar el informe de tasación de los activos fijos que fueron transferidos a la recurrente con motivo de la fusión se encuentra amparada en el hecho que la facultad de fiscalizar el ejercicio 1999 aún no había prescrito, y no en la modificación o revocación de la Resolución de Determinación N° 012-03-0001548 [emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1996 y que no es materia del presente expediente] (...).

El caso citado se encuentra vinculado con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999. Para tal efecto, la Administración Tributaria debía revisar una operación que habría tenido lugar en ejercicio 1996 vinculada con una revaluación de activos – no obstante, dicho periodo ya se encontraba prescrito en la oportunidad en la cual la Administración Tributaria se encontraba realizando la fiscalización–. Sin embargo, esta operación tenía vinculación con el ejercicio 1999 (periodo sujeto a

fiscalización) pues el contribuyente había considerado la depreciación del ejercicio en función del costo computable registrado en el ejercicio 1996.

En este caso, el Tribunal Fiscal consideró que el criterio en el cual la Administración Tributaria mantiene la facultad de solicitar información sobre un periodo prescrito, en tanto tenga influencia o relación con la determinación de un periodo que aún no se encuentra prescrito y que es objeto de fiscalización, resultaba correcto.

Así, bajo la posición del Tribunal Fiscal, por ejemplo, en situaciones en las cuales se requiere controlar la depreciación aplicada a un activo fijo cuyo periodo de depreciación permitido sea mayor a 4 años (tal sería el caso de un bien inmueble), se sostendría que resulta posible revisar información correspondiente a periodos prescritos en donde originalmente se registró el activo que se encuentra siendo depreciado, pues el mismo tendría relación con el periodo no prescrito sujeto a fiscalización, en el cual el referido bien inmueble continúa siendo objeto de depreciación. En tal sentido, entendemos que dicha solicitud de información permitiría, también, bajo este criterio, reliquidar la base de cálculo de los periodos prescritos pues tendrían incidencia en el periodo fiscalizado.

No obstante, hemos observado dos pronunciamientos emitidos por dicho Tribunal en el cual le da un giro a esta posición asumida. Nos referimos a la Resolución N° 3926-1-2014, se indica lo siguiente:

Que si bien, tal como está redactado el numeral 6 del mencionado artículo 87 del Código Tributario, podría interpretarse que no existe límite alguno para los requerimientos de información de la Administración Tributaria, el mencionado dispositivo legal debe interpretarse necesariamente a la luz del artículo 74 de la Constitución, por lo cual la potestad tributaria se ejerce respetando los derechos fundamentales y principios establecidos en la Constitución, como el principio de seguridad jurídica, que es el fundamento de la prescripción. (...)

Que, en consecuencia, (...) al haber prescrito la facultad de fiscalización de la Administración respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, la recurrente no tenía la obligación de presentar la información solicitada (...), dado que ya no tenía la obligación de conservar la documentación que le permitiera determinar si existía o no la anotada vinculación económica (...).

Que con relación a lo argumentado por la Administración respecto al deber de colaboración, cabe indicar que dicho deber no resulta aplicable al caso de autos en los términos expuestos por ésta, dado que de acuerdo a lo señalado

anteriormente, si bien la Administración se encuentra facultada a requerir a terceros documentos, relacionados con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas, la que incluye la facultad de requerir la información destinada a identificar a los cliente y consumidores del tercero, dicha facultad se encuentra limitada por el plazo de prescripción, según ha sido expuesto, siendo que de aplicar dicho deber de colaboración conforme lo indica la Administración, se estaría desconociendo el límite impuesto por el ordenamiento jurídico tributario a la facultad de fiscalización de la Administración referido al plazo prescriptorio [subrayado nuestro].

Del mismo modo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07832-8-2018 adopta un interesante criterio, el cual sustenta conforme a lo siguiente:

(...) Que en atención a lo expuesto, teniendo en consideración que la Administración no efectuó cuestionamiento alguno a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 a 2004, al reconocer que su facultad de determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 a 2003 prescribió y que no inició procedimiento de fiscalización alguno respecto del ejercicio 2004, el reparo de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores efectuado por la Administración Tributaria no se encuentra arreglado a ley, y en ese sentido, al tener derecho la recurrente a la compensación de las pérdidas que registró en los citados ejercicios, según lo previsto en el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la renta, corresponde levantar el reparo, debiéndose revocar la resolución apelada en ese extremo (...).

(...) Que respecto a lo indicado por la Administración sobre que como el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 no solicitó información o documentación respecto el sustento de la deducibilidad de las inversiones en Nuevas Áreas, resultó imposible emitir pronunciamiento sobre si correspondía o no su deducibilidad, y por ende, no puede considerarse que las validó. Cabe señalar que carece de sustento, pues conforme con lo señalado por este Tribunal, el procedimiento de fiscalización es único, integral y definitivo, salvo los casos de excepción previstos en el artículo 108 del Código Tributario, y en ese sentido, la Administración Tributaria, al haber iniciado un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta 2001, correspondía que, en virtud a sus facultades de fiscalización, verifique la correcta determinación del citado tributo y periodo, para lo cual se encontraba facultada a solicitar toda la información y

determinación del citado tributo y periodo, para lo cual se encontraba facultada a solicitar toda la información y documentación que estimase pertinente, por lo que no puede argumentar que en el “proceso de fiscalización del ejercicio gravable 2001 se encontraba impedida de poder modificar las pérdidas por concepto de las inversiones efectuadas en nuevas áreas” por no haber solicitado información a la recurrente. Por consiguiente, el que la Administración no haya solicitado información sobre las citadas pérdidas en el ejercicio 2001, no puede servir de excusa para alegar que no pudo efectuar observación alguna respecto a ello, por lo que no puede en el ejercicio 2005, pretender subsanar ello.

Que en cuanto a lo alegado por la Administración sobre que mantiene su facultad de poder solicitar información y documentación de ejercicios anteriores en tanto tenga incidencia directa, lógica y temporal en la determinación de la obligación tributaria del ejercicio materia de fiscalización (2005) aun cuando aquella hubiera ocurrido en un ejercicio anterior ya prescrito, y que ello ha sido validado por el Tribunal Fiscal, cabe indicar que si bien este Tribunal en diversas resoluciones tales como la N° 06629-1-2005 y 03272-3-2009 ha señalado que si la facultad de fiscalización está sujeta a los plazos de prescripción señalados en el artículo 43 del Código Tributario en función de la obligación tributaria que, a través de ella, se pretende determinar (y cobrar), y admite la posibilidad de que esta facultad se ejerza con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados se hubieran producido en un periodo distinto a que esta corresponde, en tanto exista un aspecto que se encuentra vinculado directa, lógica y temporalmente con el hecho verificado, lo cual facultad la acción de verificación de la Administración en periodos prescritos, no obstante, dicho criterio no implica que la Administración Tributaria pueda cuestionar la determinación efectuada en los periodos prescritos, tal como sucede en el presente caso, pues como se indicó, los gastos cuestionados no fueron deducidos por la recurrente en el ejercicio 2005 materia de fiscalización sino en los ejercicio 2001 a 2004, no obstante, la Administración en el ejercicio 2005 está cuestionando la naturaleza y que como consecuencia de dicho cuestionamiento, está desconociendo las pérdidas declaradas en los citados ejercicios [subrayado nuestro].

Como se observa, en este caso el Tribunal Fiscal, contrario a los criterios sostenidos en otras Resoluciones, indicaría que, si bien podría solicitar información de periodos prescritos, no podría con esta información cuestionar la determinación de la

deuda efectuada en los periodos prescritos, pese a que los mismos tengan relación con el periodo que se encuentra siendo fiscalizado.

Así, pues no sólo se mostraría de acuerdo con que la prescripción resulta siendo un límite para determinar la obligación tributaria, sino también para la solicitud de información vinculada con periodos prescritos.

Esta última posición nos parece más acorde con lo señalado en nuestro Código Tributario, en el que se ha establecido de manera clara límites temporales para la aplicación de la facultad de fiscalización de la obligación tributaria.

Cabe indicar que la Corte Suprema apoyaría la misma posición que venimos sosteniendo. Así, pues la Resolución del Tribunal Fiscal N° 100-5-2004 la cual mencionadas líneas arriba, fue objeto de una demanda contencioso-administrativa que tuvo un pronunciamiento en la vía judicial (cuya última instancia corresponde a la Corte Suprema de la República). En virtud del recurso interpuesto contra la sentencia emitida en segunda instancia, la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia, mediante la Casación N° 1136-2009 indicó que:

(...) queda claro que la llamada verificación de operaciones de ejercicios prescritos no es otra cosa que pretender fiscalizar los mismos (...) por lo que resulta correcta la interpretación realizada por la Sala Suprema revisora del artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, dado que la reapertura de una nueva fiscalización, por un periodo ya fiscalizado, debería hacerse dentro del plazo de prescripción y no fuera de este como ha ocurrido en el presente caso, siendo esta una interpretación correcta del tantas veces citado artículo [subrayado nuestro].

Como se puede apreciar, la Corte Suprema, considera que los efectos de la prescripción sobre la facultad de fiscalización y determinación de la Administración ejercen un límite temporal que impide modificar el importe de la obligación tributaria de un período prescrito.

Este último criterio esbozado por la Corte Suprema, en nuestra opinión, es correcto. En virtud de la prescripción, la revisión retroactiva de las declaraciones de un contribuyente sólo podrá realizarse hasta aquel periodo cuya declaración se ha convertido en firme e inamovible –con motivo de la prescripción– donde debe tomar la información contenida en dicha declaración como indiscutible y definitiva. Sin embargo, no existiría hasta la fecha de emisión del presente trabajo de investigación un criterio de observancia obligatoria emitido por el Tribunal Fiscal que haya dado respuesta a este tema.

En otras legislaciones, por ejemplo, en países como Chile o España, hemos observado algunos criterios que abogan por que las Administración Tributaria pueda revisar información de ejercicios prescritos, en la medida que puedan tener relación con ejercicios no prescritos.

Por ejemplo, en el caso de Chile, a través de ciertos pronunciamientos emitidos por el Servicio de Impuestos Internos (Administración Tributaria) ha venido sosteniendo que, ante ciertas situaciones, tales como, arrastre de pérdidas y remanentes de crédito fiscal, de utilidades no retiradas, de amortizaciones de bienes y otras situaciones semejantes, persiste la obligación de conservar los libros de contabilidad y documentación anexa de periodos prescritos que tenga incidencia en los periodos prescritos. Esta opinión la podemos encontrar en el Oficio N° 393, emitido con fecha 04.02.2005 por el Servicio de Impuesto Internos de Chile. Así, se refiere en el mencionado oficio:

(...) Ahora bien, en relación con la obligación de conservar los Libros de Contabilidad y documentación anexa, este Servicio se ha pronunciado en el sentido que la documentación necesaria para efectos tributarios debe ser conservada por el término de seis años, computados en la forma establecida en el Art. 200 del Código Tributario, pasados los cuales podrá disponerse de ella, salvo en los casos que deba conservarse por un plazo mayor, como ocurre cuando las anotaciones y antecedentes contables puedan servir de base para la determinación de impuestos correspondientes a periodos tributarios cuya revisión no se encuentre prescrita, lo que puede suceder, por ejemplo, tratándose de arrastre de pérdidas y remanentes de crédito fiscal, de utilidades no retiradas, de amortizaciones de bienes y otras situaciones semejantes.

En el mismo sentido, se ha señalado anteriormente que, conforme a la jurisprudencia administrativa y judicial existente sobre la materia, el Servicio no se ve impedido de remontar sus acciones fiscalizadoras más allá de los plazos de prescripción cuando deba determinar un valor correcto que sirve de base para el cálculo de una cantidad a deducir en los ejercicios siguientes.

(...) aunque el impuesto a la renta tiene la característica de ser un impuesto de determinación anual, influyen en la formación de su base imponible factores de años o períodos anteriores, como ocurre precisamente con las pérdidas de arrastre o con el registro del Fondo de Utilidades Tributables, de manera que la extensión del plazo para revisar este último libro, a objeto de verificar si los créditos

asociados a repartos de utilidades fueron correctamente informados a los socios, dependerá de la época en que se hayan originado las rentas con derecho al crédito, según la tasa del impuesto de primera categoría que las haya afectado, independiente de los plazos de prescripción establecidos en el Art. 200 del Código Tributario, plazos que, desde luego, determinan el periodo dentro del cual este Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquier deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar [subrayado nuestro].

Como vemos, el Servicio de Impuestos de Chile considera no tener impedimento para realizar la revisión de cualquier periodo pese a que haya operado la prescripción de estos, lo que, al parecer, tendría como objetivo salvaguardar la facultad revisora de la Administración Tributaria ante ciertos créditos o situaciones que supongan asegurar una deducción al contribuyente por periodos mayores al periodo general de prescripción, como sería el caso del arrastre de pérdidas tributarias.

Esta situación ha sido corroborada por sentencias de la Corte Suprema, en donde la misma ha señalado que la acción de revisión del Servicio de Impuestos respecto de las declaraciones en las que opera el arrastre de pérdidas acumuladas no prescribe en los plazos indicados en su Código Tributario, sino que su Administración Tributaria tiene facultades atemporales revisar el respaldo que sustente dicha pérdida, independientemente de los plazos de prescripción. En efecto, lo anterior fue resuelto en Recurso de Casación de fecha 1 de abril de 2011 por la Tercera Sala de Corte Suprema en el Expediente N° 478-2011, la cual citamos a continuación:

(...) Quinto: Que los argumentos antes sintetizados no hacen referencia a la prescripción y ello por cuanto no fue un tema invocado en el reclamo, sino que sólo aparece como un argumento más del recurso de apelación al fallo de primera instancia y por tanto fuera de la controversia. No obstante lo anterior, el fundamento sustentado en el recurso va en contra de la tesis aceptada por esta Corte, sin que se aporten razonamientos que pudieren hacer variar tal convicción. En efecto, y como se dijo en los autos rol 475-2011, si la propia sociedad contribuyente ha hecho valer pérdidas de arrastre desde los años 1986 en adelante, la Administración debe verificar si éstas se encuentran debidamente respaldadas y si corresponden a un gasto real y efectivo, lo que no logró demostrarse -según se asentó en la sentencia de primer grado en sus considerandos duodécimo y décimo tercero- sin perjuicio que esto último no es impugnado a través de la casación, pues sólo se hace referencia a ello en el acápite "Antecedentes del

proceso", pero no en los capítulos relativos a los errores de derecho y normas legales infringidas. Así, no es efectivo que se violenten las normas relativas a la prescripción de la acción fiscalizadora, pues ha sido la propia reclamante quien ha invocado en su favor pérdidas que tienen su origen en años cuya revisión exceden dichos plazos, facultando así al órgano administrativo para verificar la efectividad de dichas operaciones. Lo anterior conduce a que tampoco se hayan vulnerado las demás normas que menciona el recurso, puesto que ellas parten del supuesto -desestimado- que el Servicio de Impuestos Internos no podía revisar los ejercicios anteriores.

Así, en la sentencia de derivada de Expediente N° 10817-2014 de la Corte Suprema de Justicia de Chile, fecha 16 de junio de 2014, señaló lo siguiente:

Que en lo concerniente al conflicto jurídico en que radica la protesta del impugnante, ésta ha sido planteado, debatido y decidido en reiteradas ocasiones por esta Corte, asentándose una doctrina clara al respecto, por lo cual, tratándose de la determinación de un impuesto actual en que el contribuyente hace valer pérdidas de arrastre provenientes de ejercicios anteriores al amparo del artículo 31 de la Ley del Impuesto a la Renta, tal como el caso de estos antecedentes, el Servicio de Impuestos Internos, al exigir que se acrediten fehacientemente tales pérdidas no está ejerciendo sus facultades fiscalizadoras para revisar impuestos prescritos, sino sólo controlando que los gastos que se hacen valer respecto de la determinación de un impuesto actual se encuentren justificados.

Como se observa, a criterio de la Corte Suprema chilena la aplicación de las pérdidas tributarias al ser un acto voluntario del contribuyente constituiría una renuncia a la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria, lo que facultaría su actuación para la revisión y comprobación de la información de ejercicios prescritos.

De otro lado, hemos observado que este tema también ha sido analizado en otras jurisdicciones, además de la chilena. Así, por ejemplo, en España, se han adoptado criterios no uniformes. Concretamente podemos mencionar lo indicado por la Audiencia Nacional (que sería el equivalente al Tribunal Fiscal peruano) en el Expediente N° 249/2009 emitida el 24 de mayo de 2012, quien adopta una posición distinta a la del Tribunal Económico Administrativo Central ("TEAC") equivalente a la Administración Tributaria peruana.

En este caso, el TEAC realizó la modificación de las bases imponibles negativas de un período que ya se encontraba prescrito, pero que fueron compensadas en ejercicios

siguientes y los que fueron materia de revisión por parte de dicho ente (aún no prescritos). Al respecto, la Audiencia Nacional española, en sus considerandos señala:

Si, efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente. La Inspección podría, en efecto, comprobar la legalidad de una operación, dato o declaración más allá del plazo prescriptorio (concretamente hasta que transcurra el lapso temporal en el que puede efectuarse la compensación); el sujeto pasivo, sin embargo, no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque dichos errores pudieran proyectarse a los créditos compensables en el futuro.

En resumen, la Sala entiende que la cantidad consignada como base imponible negativa en el ejercicio 99/00 (derivado de la dotación a la provisión por depreciación de cartera efectuada por PEDRO DOMEQ S.A.) ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación (...). La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 2000/2001, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1999/2000 debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de esta por parte de la Inspección.

Conforme se puede observar, para la Audiencia Nacional, no resulta posible modificar la determinación de un ejercicio prescrito, pues una vez que ha operado el plazo de prescripción la determinación efectuada por el contribuyente se ha tornado en inmodificable.

Posteriormente, este caso fue revisado por el Tribunal Supremo (Expediente N° 2883/2012 del 9 de diciembre de 2013) quien no se encontraba de acuerdo con la posición adoptada por la Audiencia Nacional española, ello debido a lo indicado en la Ley 40/1998 que modificó la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la cual indicaba lo siguiente:

El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en el que se originaron.

Por tal motivo, el Tribunal Supremo sostiene que la expresión “cualquiera que sea el ejercicio en el que se originaron”, toma en cuenta a períodos prescritos. Así, expresamente se indicó:

(...) lo que llevó a cabo la Administración fue una recalificación fiscal de un conjunto o entramado negocial ocurrido en el período impositivo 1999/2000, ya prescrito, cuyos efectos y alcance tributario se proyectaron directamente en el posterior 2000/2001, mediante el arrastre y compensación de las bases imponibles generadas en el anterior (...)

En suma, como las operaciones descritas, aisladamente consideradas, eran válidas y ajustadas a derecho, si bien, apreciadas en su conjunto, buscaban y provocaban una menor tributación de manera artificiosa, se trataba de un supuesto de conflicto en la calificación de la norma o de fraude de ley, para cuya constatación resultaba necesario investigar sobre la forma en que se contabilizaron las operaciones y se realizaron los ajustes extracontables por las diferentes sociedades del grupo, y más en concreto por JHE, en un ejercicio para el que había prescrito ya el derecho de la Administración a hacerlo” [subrayado nuestro].

Conforme se observa, el Tribunal refiere que la Administración Tributaria puede solicitar información de períodos prescritos para determinar que la cuantía considerada en la declaración del período no prescrito es igual al importe declarado y contabilizado en el período que se originen, aunque éste se encuentre prescrito. Pero a criterio del Tribunal, no resulta arreglado a derecho que se efectúe una nueva revisión para modificar dicho importe.

Posteriormente, en la Sentencia emitida con fecha 2 de diciembre de 2010 concluyó la Asamblea Nacional que podía exigirse la acreditación de las bases negativas, no vulnerando el hecho de entrar a comprobar bases negativas correspondientes a ejercicios prescritos la regla de la prescripción, al afectar la regularización a los ejercicios no prescritos. A juicio del citado órgano, si no se acreditaron las bases imponibles negativas, ello podría corregirse en la liquidación correspondiente al ejercicio no prescrito. Concretamente declaró la Asamblea Nacional sostuvo en la citada Sentencia que:

(...) El artículo 23.5 de la Ley 43/1995 señala que el sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes

documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron, lo que no ha sucedido en el caso de autos (...) No se ha producido una regularización que afecte a ejercicios prescritos, tal y como la parte defiende [subrayado nuestro].

De acuerdo a lo citado, observamos que en los últimos criterios emitidos por la citada Asamblea se habría abandonado el anterior criterio en virtud del cual la Administración quedaba limitada a la comprobación formal de los datos que, procediendo de ejercicios prescritos, se pretendían hacer valer en otros que no lo estaban, no pudiendo realizar una comprobación jurídica de los mismos, situación con la que no nos encontramos de acuerdo, pues a nuestra consideración la Administración Tributaria no puede modificar la determinación de períodos prescritos bajo la excusa de revisar períodos por lo que aún no haya operado la prescripción; pues no se podría cuestionar la determinación del tributo realizada por el contribuyente debido a que la prescripción ya habría desplegado sus efectos.

Adicionalmente, creemos conveniente citar la posición de Calvo Vérguez (2015) sobre el particular, quien ha señalado lo siguiente:

Por otra parte a nuestro juicio, una vez declarada la prescripción con relación a la declaración de un determinado ejercicio, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos en ella declarados, de manera tal que no habría de resultar posible su modificación por parte de la Administración tributaria ni en dicho ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiera proyectar sus efectos, tal y como sucede con la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos derivados de ejercicios que no han sido objeto de comprobación. Defendemos pues la improcedencia de revisar, a efectos de la comprobación, las bases imponibles generadas en períodos prescritos, aún a efectos de la compensación o deducción en ejercicios futuros no prescritos.

Una vez producida la prescripción de la obligación tributaria, no cabe ya liquidar ésta. Y, por ende, tampoco resultará posible comprobar. A mayor abundamiento dicho criterio habría de proyectarse igualmente sobre aquellos ejercicios anteriores que no estuviesen prescritos en el caso de que la entidad, habiendo presentado las correspondientes autoliquidaciones con bases imponibles negativas pendientes de compensar, no hubiesen sido objeto de comprobación (p.66).

De la misma posición es García Novoa (2011), quien sostiene respecto a la posibilidad de comprobar las bases imponibles negativas (pérdidas) de periodos prescritos, lo siguiente:

(...) la firmeza de la base o cuota negativa determina la imposibilidad de comprobar el período prescrito en que se generó la base imponible negativa. Pero el deber de acreditar las bases negativas y de hacerlo mediante la exhibición de las declaraciones y autoliquidaciones y los oportunos soportes documentales, incluye la posibilidad de constatar la realidad y la existencia de la base o cuota negativa, sin poder alterar su cuantía, pues ello sería incompatible con su condición de prescrita. En suma, lo que se podrá es comprobar la obligación tributaria no prescrita a la que se incorpora la base negativa de otro período prescrito. Para ello se podrá verificar la producción de esa base, pero no rehabilitar la comprobación de unas facultades prescritas. (p. 51).

En el mismo trabajo citado, García Novoa concluye que la Administración sólo debe verificar el importe que haya sido declarado:

En suma, y en tanto la LGT limita los medios de acreditación a la exhibición de declaraciones y autoliquidaciones y de sus oportunos soportes, la función comprobadora de la Inspección respecto de saldos compensados en períodos no prescritos que se generaron en períodos prescritos, se limitará a la mera verificación de que la base se ha declarado en el Impuesto sobre Sociedades o el saldo haya sido declarado en la correspondiente autoliquidación del IVA, sin que pueda entrar a analizar la composición o procedencia de dicha base o saldo. (p. 56).

Compartimos la posición indicada por el autor citado pues consideramos que lo que se permite a la Administración Tributaria es constatar la realidad del saldo o crédito, pero, pensamos que no existiría la posibilidad de modificar la cuantía de lo declarado por el contribuyente al provenir de un ejercicio prescrito, pues dicho crédito es inmodificable. Situación que sería perfectamente aplicable al caso peruano, debido a que bastaría con que la Administración Tributaria compruebe en sus registros la cuantía y existencia del crédito declarado o pérdida tributaria materia de revisión, sin posibilidad de modificación alguna, lo que precisamente respondería al espíritu de la prescripción.

## 2.4 Conclusiones del capítulo

De cuanto se ha desarrollado en el presente capítulo, podremos extraer las siguientes conclusiones:

1. El hecho imponible del Impuesto a la Renta encuentra soporte concreto en la manifestación de riqueza directa denominada “renta”, es decir aquellos rendimientos que obtiene una empresa por la actividad empresarial realiza y en sus operaciones con terceros. Entonces, no debería aplicarse el referido impuesto si se determina que una Compañía carece de ella, por haberse determinado en lugar de una renta neta, una pérdida tributaria, porque en ese caso el fisco no está participando de la ganancia del contribuyente, sino obligando a la entrega de recursos que afectan su capital.

Debe entenderse, que la posibilidad de arrastrar y compensar las pérdidas tributarias para la determinación del Impuesto a la Renta no constituye una gracia legislativa, sino que obedece a entender a la empresa como un negocio en marcha la cual se está dotada de continuidad por un periodo indefinido de tiempo. Además, dicha posibilidad constituye una concreción del derecho del contribuyente a ser gravado de acuerdo con su capacidad contributiva.

2. Por otro lado, una vez delimitado qué es lo que debe entender por “renta” definir el concepto de “obligación tributaria”, la cual a nuestro criterio no debe entenderse solamente como la deuda tributaria generada a favor del Estado, sino por ésta también se puede considerar aquellos créditos tributarios, pérdidas, entre otros a favor del contribuyente.

Dicha obligación tributaria, de acuerdo con lo indicado en nuestro Código Tributario, puede ser determinada por el mismo contribuyente o por parte de la Administración Tributaria, la misma que ante la ausencia de la declaración del contribuyente, o existiendo ésta —a través de un proceso de fiscalización— puede ejercer dicha facultad.

Cabe referir que, además de la facultad de determinación, la Administración Tributaria se encuentra premunida de una serie de facultades (entre ellas la facultad de fiscalización), las mismas que no son irrestrictas y se encuentran condicionadas a ciertas limitaciones señaladas por Ley.

En el caso peruano, la facultad de fiscalización —que supone la revisión de la determinación de la obligación tributaria por parte del ente recaudador y, por lo tanto,

también el importe de pérdidas compensable— prescribe a los 4 años (en el caso en el que se haya presentado la declaración correspondiente) y a los 6 años (en caso en el cual el contribuyente no hubiera presentado declaración alguna).

Es decir, la prescripción actúa como una de las limitaciones al procedimiento de fiscalización pues operada la misma la declaración efectuada por el contribuyente se convierte en firme. Dicha figura jurídica, bajo nuestra óptica, no debe ser entendida como un medio que actúa en perjuicio de la Administración Tributaria, y que a su vez coadyuva con la defraudación tributaria, pues la razón de dicho instrumento legal es otorgar racionalidad y simplicidad al sistema tributario para el control del cumplimiento de las normas impositivas.

Permitir el carácter “provisional” de las declaraciones efectuadas por el contribuyente de manera indefinida iría en contra del principio de seguridad jurídica, y ocasionaría un desmedro en la facultad fiscalizadora, debido a que si los periodos no tuvieran un límite para su revisión, el procedimiento de fiscalización se tornaría impracticable y más complejo.

En consecuencia, la prescripción, como límite para efectuar la determinación de la obligación tributaria (a través del procedimiento de fiscalización), debe ser entendida como una concreción del principio de practicabilidad administrativa, pues un sistema tributario que obligue al auditor a remontarse a ejercicios anteriores (incluso hasta el inicio de las actividades del contribuyente), para realizar la revisión de pérdidas, créditos, rentas, entre otros no es un sistema tributario eficiente ni justo.

3. Cabe referir que en países como Chile o España, en los que se permite la aplicación de las pérdidas sin límites de plazo estrictos (cada uno con ciertas particularidades) algunas legislaciones se han preocupado porque la prescripción de la facultad para la revisión de las pérdidas tributarias compensables no ocurra en el mismo plazo para la prescripción de la determinación de la obligación tributaria, sino que contemplan plazos mayores (10 años en el caso de España) y, en otras, bajo un criterio constante en la jurisprudencia se ha señalado que la revisión de estas pérdidas no tienen plazo de prescripción (como en el caso de Chile).

Entendemos que ello ha venido ocurriendo en dichas jurisdicciones debido a que si bien la no limitación de la compensación y arrastre de pérdidas tributarias se funda en razones de equidad tributaria (y así lo entienden dichas jurisdicciones), se pretendería salvaguardar la facultad revisora de la Administración Tributaria, y evitar

que exista distorsión en cuanto al importe y cuantía de la mismas, bajo la errónea concepción de que la prescripción no es una herramienta que coadyuva a la labor de fiscalización, sino que promovería la evasión tributaria al dar por “ciertas” pérdidas, créditos o saldo a favor que podrían no tener una base cierta.

Lo mismo observamos en el caso peruano, pues además de existir una serie de limitaciones para la compensación de las pérdidas tributarias (dependiendo del sistema elegido por el contribuyente)–las que serán revisadas en el siguiente capítulo– la Administración Tributaria y el Tribunal fiscal (salvo algunas resoluciones emitidas en este último tiempo por el referido Tribunal) han venido sosteniendo la posibilidad de que, ante una fiscalización tributaria, se puede solicitar información vinculada con el periodo materia de revisión, aunque dicha información pertenezca a un periodo prescrito. Interpretación que consideramos resulta errónea, pues pensamos que en nuestra legislación se han establecido de manera clara límites temporales para la aplicación de la facultad de fiscalización de la obligación tributaria.

Así, desde nuestro punto de vista, una vez que ha operado la prescripción con relación a la declaración de un determinado ejercicio, la declaración presentada por dicho ejercicio se encontraría firme y, por ende, los datos en ella declarados. En pocas palabras, no sería posible la modificación de la referida declaración por parte de la Administración tributaria respecto de dicho ejercicio (ni en otro posterior sobre el que pudiera proyectar sus efectos).

### **CAPÍTULO III: LA LEGITIMIDAD DE LOS LÍMITES ESTABLECIDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA PARA LA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS**

En el primer capítulo revisamos el alcance del principio de capacidad económica y su aplicación en el gravamen sobre la renta, concluyendo que lo que dispone dicho principio es la obligación del legislador a construir el hecho imponible sobre la base de un hecho que, con arreglo a éste, represente una manifestación de riqueza (Bravo Cucci, 2011, p. 643).

Así pues, como vimos, a través de dicho principio se limita la potestad normativa de la que se encuentra premunido el legislador, y establece como un mandato imperativo o vinculante, el diseño de los impuestos sobre la base de un hecho revelador de riqueza, que, en el caso del Impuesto a la Renta, viene a ser la “renta neta”.

Para la determinación de dicha “renta neta”, conforme desarrollamos en el segundo capítulo, el contribuyente deberá deducir los gastos necesarios para producir o mantener la fuente productora de renta y, en algunos casos, luego de realizada esta operación, en lugar de determinarse renta neta, lo que se obtiene es una pérdida. Dicha pérdida determinará que el ejercicio en el cual la misma se ha generado no se origine una imposición, puesto que, el contribuyente no ha demostrado haber realizado el hecho revelador de riqueza que se encontraba sujeto a gravamen.

La posibilidad de que esta pérdida pueda ser arrastrada y compensada contra ejercicios futuros, corresponde a la intención del legislador de establecer una conciliación entre la división anual de la determinación del impuesto (que como vimos no obedece a ningún principio jurídico, sino a una razón de simplicidad administrativa) y la continuidad en el tiempo de actividad empresarial. Esta posibilidad, viene a ser una concretización del derecho del contribuyente a ser gravado sobre una real manifestación de riqueza.

En todas las legislaciones, se han establecido limitaciones para la aplicación de estas pérdidas contra ejercicios futuros (carryforward) o ejercicios pasados (carryback), señalándose determinadas reglas que variarán de acuerdo con cada legislación existente.

En el caso peruano, el legislador ha optado por la aplicación del “carryforward” a través de un sistema dual de aplicación de pérdidas generadas en las actividades económicas realizadas en el país estableciendo a través de dicho sistema restricciones temporales o de cuantía.

Sin embargo, conforme hemos señalado en los capítulos anteriores, lo que legitimará la intervención del legislador en el ámbito fiscal será el deber de contribuir, el cual deberá encontrarse acorde con la capacidad contributiva del sujeto sometido a imposición. Cabe indicar que dicho deber no puede erigirse como un supra principio que vacíe de contenido a los principios constitucionales que dotan de legitimidad al tributo, por lo tanto, su aplicación debería realizarse respetando la esfera de los referidos principios.

Atendiendo a ello, en el presente capítulo se revisará el sistema de compensación de pérdidas tributarias vigente, así como la legitimidad del legislador para establecer límites al mismo, con la finalidad de verificar si, estos cumplen con los principios tributarios establecidos en nuestra Carta Fundamental.

### **3.1 Tratamiento de las pérdidas tributarias**

Hemos definido a la capacidad económica como la riqueza disponible del contribuyente, y tal como hemos visto, esta riqueza no es equivalente al concepto técnico de renta que ha sido recogido en nuestra legislación peruana vigente. Esto debido a que el legislador cuenta la facultad de determinar la proporción de riqueza que debe sustraerse de la aplicación del impuesto para el sostenimiento de las cargas públicas (base imponible).

En tal sentido, un impuesto aplicado sobre la renta obtenida por las personas jurídicas se encontrará correctamente justificado si su base imponible representa una justa medida para el reparto de la carga tributaria. Así pues, bajo el sistema de imposición a la renta, el Estado se constituye en una especie de “socio” en 29.5% sobre las ganancias de las empresas. Sin embargo, es importante tener en cuenta que no siempre una empresa en el devenir de sus actuaciones comerciales determinará una renta neta, pues en algunos casos las empresas pueden tener un resultado negativo en el periodo establecido para

calcular el Impuesto, por lo tanto, el Estado, como cualquier socio así como participa en las ganancias obtenidas por una sociedad, también debería participar en sus pérdidas.

Nótese que, si bien el Impuesto a la Renta gravará una determinada y concreta manifestación de riqueza, la cual, corresponde a la “renta neta” obtenida por las personas jurídicas en virtud del desarrollo de actividades empresariales, esta renta se determinará considerando una base imponible que no necesariamente será equivalente al resultado financiero obtenido por una persona jurídica. Así pues, si bien una empresa puede obtener un resultado financiero positivo, esta no constituiría la base de cálculo del impuesto, pues a este resultado se le realizarían los ajustes extracontables correspondientes a fin de únicamente considerar como base imponible la riqueza que el legislador ha establecido como “gravable”, por lo que luego de realizar estos ajustes podría resultar una base imponible con signo negativo, la cual no será sometida a imposición.

En situaciones en las que, luego de efectuadas los ajustes correspondientes se obtiene una base imponible negativa (también denominada “pérdida tributaria”) dicha base puede ser compensada dependiendo de los parámetros para dicho propósito establecidos por el legislador. Atendiendo a ello, las legislaciones han contemplado dos tipos de sistemas para compensar la misma, las que desarrollaremos brevemente a continuación:

- a) **Sistema carryback o compensación de pérdidas hacia atrás:** Se aplican las pérdidas tributarias obtenidas en un determinado ejercicio contra la base imponible determinada en ejercicios gravables ya declarados y, de ser el caso en el que en los ejercicios anteriores a la obtención de pérdidas se hubieran cancelado los impuestos respectivos, luego de la compensación del importe de pérdida obtenida se generaría el derecho a la devolución de los impuestos abonados al fisco por dichos ejercicios previos.

A modo de ejemplo, si una empresa obtiene una renta neta en el ejercicio 2018 de 1,000 y como consecuencia de ello tiene que abonar al fisco un importe de 300 por concepto del Impuesto a la Renta (considerando una tasa de impuestos de 30% a manera de ejemplo), si durante el siguiente ejercicio (2019) obtiene una pérdida tributaria de 400, este último resultado negativo se compensaría con la renta neta del ejercicio 2018, resultando que la base imponible de éste ejercicio tras la compensación quedaría reducida a 600 por lo que el impuesto se vería reducido al importe de 180, situación que generaría la devolución del exceso pagado al fisco, esto es, el importe de 120.

- b) **Sistema carryforward o compensación de pérdidas hacia adelante:** A través de este sistema la compensación de la pérdida tributaria obtenida en un determinado ejercicio se realizaría contra la base imponible de ejercicios gravables futuros<sup>27</sup>.

A modo de ejemplo, en el caso anterior, si la empresa obtiene una pérdida tributaria de 400 en el ejercicio 2019, la compensación de este importe de pérdida obtenido se realizaría contra los ejercicios posteriores. En tal sentido, si en el ejercicio 2020 de 1,000, el resultado negativo en el 2019 se compensaría con esta renta neta resultando que la base imponible de este ejercicio tras la compensación quedaría reducida a 600 por lo que el impuesto a abonar a favor del fisco sería equivalente a 180.

En ciertas legislaciones estos esquemas de compensación de pérdidas no establecen restricciones excesivamente rígidas o limitativas en el tiempo o la cuantía de dichas pérdidas para la determinación del Impuesto. Incluso, se utilizan tiempos prolongados para su compensación contra las rentas (futuras o pasadas) tal como se verá a continuación:

- **Argentina:** Se establece un límite temporal de cinco años para poder compensar la pérdida tributaria generada, con lo cual transcurrido ese lapso la pérdida ya no puede ser aplicada<sup>28</sup>.
- **Bolivia:** En el caso de Bolivia se establece un plazo de 3 y 5 años para la compensación de las pérdidas tributarias generadas, este plazo empieza a computarse a partir del ejercicio siguiente a su generación, no pudiendo dicha pérdida ser objeto de actualización. El plazo de 5 años es aplicable para aquellos negocios que recién inician actividades con un monto mínimo de inversión de un millón de bolivianos<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> En el caso de nuestra legislación se considera este sistema de compensación en los sistemas A o B.

<sup>28</sup> La Ley No. 20628 sobre el Impuesto a las Ganancias en su artículo 19 establece lo siguiente: para establecer el conjunto de las ganancias netas, se compensarán los resultados netos obtenidos en el año fiscal, dentro de cada una y entre las distintas categorías. Cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos cinco (5) años después de aquél en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos.

<sup>29</sup> La Ley No. 843 Sobre Impuestos Nacionales, artículo 48 refiere que cuando en un año se produjera una pérdida de fuente boliviana, ésta podrá deducirse de las utilidades gravadas que se obtengan como máximo hasta los tres años siguientes. Las pérdidas acumuladas no podrán ser objeto de actualización. En el caso de nuevos emprendimientos productivos con un capital mínimo de inversión de Bs. 1.000.000.- (Un millón 00/100 bolivianos), las pérdidas podrán deducirse de las utilidades gravadas que se obtengan en los cinco (5) años inmediatos siguientes a la fecha de inicio de las operaciones. Las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2010 de las entidades del sistema bancario y de intermediación financiera, no serán deducidas en la determinación de la utilidad neta de las siguientes gestiones. El tratamiento de las pérdidas producidas a partir de la gestión 2011 se regirá por lo dispuesto en el primer párrafo del presente artículo.

- **Chile:** En el caso de la legislación chilena las pérdidas tributarias obtenidas por los contribuyentes pueden ser compensadas contra ejercicios posteriores hasta su agotamiento o extinción sin limitación temporal alguna ni cuantitativa. Anteriormente, se permitía que las pérdidas sean compensadas contra ejercicios precedentes a la generación de pérdidas, en cuyo caso podría solicitarse la devolución de estos importes<sup>30</sup>.
- **Colombia:** No se establece un límite de tiempo para la compensación de las pérdidas tributarias pudiendo estas ser compensadas de manera indefinida hasta su total agotamiento conforme lo establece la Ley sobre la renta y complementarios en su artículo 147. Anteriormente, el plazo de compensación de las pérdidas era de cinco años; sin embargo, a través de la Ley No. 1111 del año 2006 se modificó la Ley Sobre la Renta y Otros Complementarios de Colombia, eliminándose de esta manera el límite de tiempo para la compensación de pérdidas fiscales<sup>31</sup>.
- **Ecuador:** Las pérdidas tributarias pueden ser deducidas dentro de los cinco períodos impositivos siguientes con las utilidades gravables que se obtuvieran,

---

<sup>30</sup> De acuerdo al No. 3 del artículo 31 de la Ley del Impuesto a la Renta chileno, vigente desde el 1 de enero de 2017, las pérdidas tributarias deberán ser imputadas a las rentas o cantidades que se perciban en el mismo ejercicio a título de retiros o dividendos, de otras empresas o sociedades, debidamente incrementadas, y adicionalmente, en caso que dichas rentas no sean suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiente como un gasto de tal ejercicio, y así sucesivamente.

<sup>31</sup> La Ley Sobre la Renta y Complementarios, artículo 147 refiere que las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los períodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios. La sociedad absorbente o resultante de un proceso de fusión, puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante. La compensación de las pérdidas sufridas por las sociedades fusionadas, referidas en este artículo, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal. Las sociedades resultantes de un proceso de escisión pueden compensar con las rentas líquidas ordinarias, las pérdidas fiscales sufridas por la sociedad escindida, 50 hasta un límite equivalente al porcentaje de participación del patrimonio de las sociedades resultantes en el patrimonio de la sociedad que se escindió. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad que se escindió deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal. En caso de que la sociedad que se escinde no se disuelva, ésta podrá compensar sus pérdidas fiscales sufridas antes del proceso de escisión, con las rentas líquidas ordinarias, hasta un límite equivalente al porcentaje del patrimonio que conserve después del proceso de escisión. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad escindida deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal. En todos los casos, la compensación de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión y escisión con las rentas líquidas ordinarias obtenidas por las sociedades absorbentes o resultantes según el caso, sólo serán procedentes si la actividad económica de las sociedades intervinientes en dichos procesos era la misma antes de la respectiva fusión o escisión.

con un límite para compensar la pérdida en cada período del 25% de las utilidades obtenidas. Es decir existen dos límites uno de tipo temporal en cuanto al plazo de compensación y el otro límite respecto al monto que se pretende compensar<sup>32</sup>.

- **Paraguay:** Reconoce a la pérdida como un gasto tributario del ejercicio anterior y establece un límite de 3 años para su compensación la misma que inicia su cómputo a partir del cierre del ejercicio en que se produce la misma<sup>33</sup>.
- **Uruguay:** Se establece un límite de cinco años para poder compensar la pérdida tributaria generada, empezando a computarse dicho plazo a partir del ejercicio de generación de la pérdida<sup>34</sup>.
- **Venezuela:** En el caso de Venezuela la pérdida tributaria generada podrá ser compensada, dentro de los tres años siguientes al ejercicio en que se hubiese sufrido<sup>35</sup>.
- **Bélgica:** En este caso, la deducción de las pérdidas anteriores se efectúa sin límite temporal alguno, y no existe el carryback (compensación hacia atrás), sino

---

<sup>32</sup> Ley del Régimen Tributario Interno Codificación 26-2004, artículo 11 refiere que las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas. Al efecto se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles. No se aceptará la deducción de pérdidas por enajenación de activos fijos o corrientes cuando la transacción tenga lugar entre partes relacionadas o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad. Para fines tributarios, los socios no podrán compensar las pérdidas de la sociedad con sus propios ingresos. Las rentas del trabajo en relación de dependencia no podrán afectarse con pérdidas, cualquiera que fuere su origen.

<sup>33</sup> La Ley No. 125/91, Título Primero, Artículo 8, penúltimo párrafo refiere que: la renta neta se determinará deduciendo de la renta bruta gravada los gastos que sean necesarios para obtenerla y mantener la fuente productora, siempre que representen una erogación real y estén debidamente documentados. Asimismo, se admitirá deducir: [...] Realizadas las deducciones admitidas, si la renta neta fuera negativa, dicha pérdida fiscal se podrá compensar con la renta neta de los próximos ejercicios hasta un máximo de tres, a partir del cierre del ejercicio en que se produjo la misma. Esta disposición rige para las pérdidas fiscales que se generen a partir de la vigencia del presente impuesto.

<sup>34</sup> La Ley No. 18.083 referido al Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, en su artículo 21, inciso f) establece lo siguiente: Se admitirá, asimismo, deducir de la renta bruta, en cuanto correspondan al ejercicio económico: [...] f) Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores devengadas a partir de la entrada en vigencia de este impuesto, siempre que no hayan transcurrido más de cinco años a partir del cierre del ejercicio en que se produjo la pérdida, actualizadas por la desvalorización monetaria calculada por aplicación del porcentaje de variación del índice de precios al productor de productos nacionales entre los meses de cierre del 48 ejercicio en que se produjeron y el que se liquida. El resultado fiscal deberá ser depurado de las pérdidas de ejercicios anteriores que hubieran sido computadas, compensándose los resultados positivos con los negativos de fecha más antigua.

<sup>35</sup> La Ley de Impuesto sobre la Renta, artículo 55 refiere que se autoriza el traspaso de las pérdidas netas de explotación no compensadas hasta los tres años subsiguientes al ejercicio en que se hubiesen sufrido. El reglamento establecerá las normas de procedimiento aplicables a los casos de pérdidas del ejercicio y de años anteriores.

únicamente el carryforward (compensación hacia delante) (Sanz Díaz-Palacios, 2005, p. 152).

- **España:** Las bases imponibles negativas en el Impuesto español sobre Sociedades (equivalente a nuestro Impuesto a la Renta de tercera categoría) han de compensarse con otras que tengan signo positivo, sin tener un plazo determinado para su compensación. Este cambio fue introducido en el año 2014, dado que antes del 2014, exista un plazo de compensación de 18 años<sup>36</sup>.
- **Estados Unidos:** Así también, a las corporaciones e individuos norteamericanos, dado que las reglas son similares para ambos, se les permite efectuar una

---

<sup>36</sup> Real Decreto Legislativo 27/2014 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto Sobre Sociedades, artículo 26 refiere que 1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros. La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros a que se refiere el párrafo anterior. El límite previsto en este apartado no se aplicará en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta Ley. 2. Si el período impositivo tuviera una duración inferior al año, las bases imponibles negativas que podrán ser objeto de compensación en el período impositivo, en los términos establecidos en el segundo párrafo del apartado anterior, serán el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año. 3. El límite establecido en el primer párrafo del apartado 1 de este artículo no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación a que se refiere el artículo 29.1 de esta Ley, en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación. 4. No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias: La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa. b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa. c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias: 1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición; 2.º Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. 3. Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley. 4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de esta Ley.

El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

deducción por ejercicio gravable equivalente al agregado de (i) las pérdidas de ejercicios anteriores, más (ii) las pérdidas de ejercicios futuros aplicados a dicho ejercicio. Como regla general la pérdida generada en un ejercicio: a) Puede ser aplicada a cada uno de los 2 ejercicios previos a aquel en el cual se generó la pérdida y b) puede ser aplicada a cada uno de los siguientes 20 ejercicios después de suscitada la pérdida<sup>37</sup> (Porto Urrutia, 2011, p. 277-278).

- **Francia:** En el caso de la imposición societaria francesa, las empresas sometidas al Impuesto sobre Sociedades [Impuesto a la Renta] pueden elegir entre dos regímenes de compensación de los déficits (resultado fiscal deficitario): (i) el régimen general, que permite compensar las pérdidas con los beneficios de posteriores ejercicios.; (ii) y un sistema opcional en virtud del cual la compensación tiene lugar con los beneficios de ejercicios precedentes (Sanz Díaz-Palacios, 2005, p. 149).

La compensación de pérdidas hacia delante es ilimitada en el tiempo. Pero, además, el ordenamiento francés permite, a elección de la entidad contribuyente, compensar el déficit de un ejercicio con los beneficios obtenidos en los tres ejercicios precedentes (Sanz Díaz-Palacios, 2005, p. 150).

- **México:** La Legislación mexicana establece un límite temporal de diez años para poder compensar la pérdida tributaria generada, así mismo establece una sanción para el contribuyente que teniendo una pérdida por compensar no la compensa dentro del referido plazo perderá el derecho de hacerlo en los ejercicios posteriores<sup>38</sup>.

A continuación, presentamos una síntesis de los principales aspectos de la compensación de pérdidas tributarias en las legislaciones previamente citadas:

**Tabla 3.1:**

---

<sup>37</sup> Según la regla general prevista en la sección 172 del IRC cuando una pérdida es declarada al cierre del ejercicio, esta debe ser arrastrada o aplicada a los 2 ejercicios previos (carryback period). en caso exista una pérdida remanente esta podrá ser aplicada o arrastrada hasta por un periodo de 20 años. una vez que culmina el periodo de arrastre, cualquier pérdida que no haya sido totalmente deducida o aplicada se perderá.

<sup>38</sup> Ley del Impuesto a la Renta, artículo 57 establece que la pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla. Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

## Síntesis de aprovechamiento de pérdidas tributarias en legislaciones extranjeras

Clasificación por países	País	Posibilidad de compensación	Plazo de compensación	Porcentaje compensable
<i>Sudamericanos</i>	Argentina	Si	5 años (carryforward)	100%
	Bolivia	Si	3 años (carryforward) o 5 años de plazo en el caso de empresas que inicien actividades (carryforward)	100%
	Chile	Si	Sin tope (carryforward)	100%
	Colombia	Si	Sin tope (carryforward)	100%
	Ecuador	Si	5 años (carryforward)	25% de las utilidades obtenidas
	Paraguay	Si	3 años (carryforward)	100%
	Uruguay	Si	5 años (carryforward)	100%
	Venezuela	Si	3 años (carryforward)	100%
<i>Norteamericanos</i>	Estados Unidos	Si	A elección del contribuyente: 20 ejercicios siguientes (carryforward) o 2 ejercicios previos a aquel en el cual se generó la pérdida (carryback)	100%
	México	Si	10 años	100%
<i>Europeos</i>	Bélgica	Si	Sin tope (carryforward)	100%
	España	Si	Sin tope	70% de la base imponible previa a su generación
	Francia	Si	Sin tope (carryforward) o 3 ejercicios previos a aquel en el cual se generó la pérdida (carryback)	100%

Fuente: Legislación comparada (2019)  
Elaboración propia.

Como se verá, la mayoría de las legislaciones contemplan la posibilidad de compensar las pérdidas tributarias obtenidas en un determinado ejercicio utilizando para ello determinadas modalidades de compensación (carryforward o carryback).

Esto porque todo sistema fiscal legítimo reconoce las pérdidas obtenidas por el contribuyente, pues no puede pretender generar imposición respecto del resultado

negativo que una empresa ha obtenido en operaciones que el legislador ha considerado relevantes para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta <sup>39</sup>.

En esa misma línea argumentativa se ha pronunciado Donnelly, quien ha señalado que limitar de manera rigurosa la determinación del Impuesto a la Renta al año calendario generaría que el fisco comparta las ganancias durante los buenos años, pero no así las pérdidas generadas en los años malos —un resultado inequitativo y que resulta económicamente distorsionante— por ese motivo, se admite que las pérdidas fiscales generadas en un ejercicio compensen las rentas generadas en otro ejercicio de modo que, con el paso del tiempo, el pago del impuesto sea un reflejo exacto de la rentabilidad de la empresa (Como se citó en Porto Urrutia, 2011, p. 278).

En este punto, entonces cabe preguntarse si la capacidad que tiene el contribuyente, según la legislación de imposición sobre la renta, para aplicar las pérdidas obtenidas en un determinado ejercicio gravable a un periodo posterior es un beneficio otorgado por el legislador, o si por el contrario nos encontramos ante un derecho derivado de la determinación del Impuesto a la Renta.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha tenido la ocasión de pronunciarse en la Resolución No. 09855-2-2007 señala lo siguiente:

(...) El hecho jurídico regulado en el artículo 50 de la LIR 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 gravables pasados, imputándolas a la renta neta de tales ejercicios gravables posteriores a la generación de las pérdidas.** (Énfasis agregado).

Como se observa en la resolución citada supra, para nuestro Tribunal Fiscal la compensación de pérdidas no es un beneficio otorgado por el legislador, sino que corresponde a un derecho de los contribuyentes. Si bien compartimos esta opinión, consideramos importante hacer algunas precisiones, por ejemplo no nos encontramos de acuerdo con la posición asumida por el Tribunal respecto a que la compensación es un derecho en sí mismo, sino más bien, consideramos que esta sería una manifestación de

---

<sup>39</sup> Como se puede apreciar en el cuadro, la aplicación de restricciones a la compensación de las pérdidas es una constante en la mayoría de los países. En efecto, habría una cierta tendencia a que las restricciones suelen ser más duras en los países en vías de desarrollo, esto puede deberse a la necesidad de una mayor recaudación a corto plazo con la finalidad de satisfacer fines presupuestales públicos, sacrificando la capacidad contributiva.

un derecho, y el cual correspondería al derecho del contribuyente a ser gravado según su capacidad contributiva.

Por lo tanto, consideramos que mientras lo que se grave en un determinado impuesto sea la manifestación de riqueza denominada “renta neta” deberá permitirse la posibilidad de compensar y arrastrar las pérdidas, pues lo que se busca es gravar una manifestación de riqueza real y no ficticia, esta sería la concreción del derecho a ser gravado de acuerdo a la capacidad contributiva.

Por ello, manifiestan algunos autores que el ideal del Impuesto a la Renta consiste en gravar las rentas percibidas por las personas a lo largo de su vida, en un solo gravamen que contemplaría el resultado neto de sus variaciones patrimoniales y consumos realizados; solo esa sería su exacta capacidad contributiva. Como tal sistema es impracticable, entonces surge la necesidad de fraccionar el tiempo en periodos menores, lo cual da origen a lo que llamamos “ejercicios”, lapsos de tiempos en el cual se calcula la renta de los contribuyentes, los cuales no son compartimentos separados uno del otro, sino que el resultado del uno influye en el otro (Aguilar Espinoza y Effio Pereda. 2014, p. 285).

Como vimos, la posibilidad de la compensación o arrastre de las bases imponibles negativas (tal y como se le conoce en el sistema impositivo español) o pérdidas tributarias, se encuentra aceptado en diversas legislaciones. Esto, como una materialización del derecho fundamental a contribuir con arreglo a la capacidad económica del contribuyente.

Pues si bien es cierto, como parte del aspecto temporal del Impuesto a la Renta —en aplicación del principio de independencia de ejercicios— las legislaciones optan por estructurar el periodo de tiempo en un año (de la cual no es ajena nuestra legislación) permitiendo la compensación de las pérdidas tributarias pues la independencia absoluta de ejercicios no resulta equitativa en la medida que distorsiona la capacidad contributiva real, que toda tributación debe respetar.

### **3.1.1 La evolución del Sistema de aplicación de pérdidas en el sistema normativo peruano**

El legislador cuenta con amplias facultades para delimitar los tributos que servirán para financiar al Estado en el cumplimiento de sus funciones. Así pues, en el desarrollo de las actividades de una empresa se pueden generar utilidades o pérdidas, las mismas que, de

acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico, podrán compensarse en los ejercicios posteriores con ciertas limitaciones.

En eso de estas facultades, nuestro legislador, ha venido modificando las normas que precisan las limitaciones para el arrastre de pérdidas, las mismas que, para efectos de ilustrativos, se detallan a continuación:

**a) Respecto del sistema de compensación de pérdidas de fuente peruana:**

La posibilidad de compensar la pérdida tributaria generada en un determinado ejercicio ha tenido una variada evolución normativa, la que se citará a continuación:

- Desde 1968 a 1981, las pérdidas podrían arrastrarse a partir del ejercicio fiscal siguiente al cual se generó la pérdida, por el periodo de 4 años.
- A partir de 1982 hasta el año 2000 (Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 054-99-EF) rigió el régimen según el cual las pérdidas se arrastraban cuatro años a partir del primer ejercicio en que genere renta neta.
- A través de la Ley 27356 (que rigió únicamente durante el año 2001) se modificó el régimen anterior, y se dispuso que se computaría la pérdida arrastrable por el periodo de cuatro años a partir del ejercicio inmediato posterior al de la generación de la pérdida.
- Asimismo, por intermedio de la Ley 27513, vigente durante los ejercicios 2002 y 2003, el legislador nuevamente optó por el régimen por el cual el derecho al arrastre de pérdidas se mantendría durante el periodo de cuatro años computados desde que se obtenga renta neta.
- Posteriormente, a través del Decreto Legislativo 945, vigente desde el ejercicio 2004 hasta la fecha, se crean dos sistemas de compensación de pérdidas: (i) **el sistema A:** con un límite temporal de 4 años para compensación de la pérdida contra la base imponible (renta neta) generada desde el año siguiente a haberse generado la pérdida. En caso de utilizar el importe de la pérdida en este lapso, el importe no compensado ya no podrá ser utilizado y; (ii) **el sistema B:** en el cual no ha determinado un límite temporal sino más bien limite en la cuantía del monto compensable, pudiendo compensarse únicamente 50% de la base imponible (renta neta) del ejercicio siguiente de generada la pérdida.

Sobre el particular, coincidimos con lo expresado por el maestro Grellaud (2006), cuya opinión detallamos a continuación:

Aquí vemos un importante defecto en la legislación peruana, cuyo contenido hasta el año pasado ha sido materia de una suerte de juego según el cual año tras año se ha variado el sistema de reconocimiento de compensación de pérdidas. Sólo se reconocían las pérdidas de cuatro años que se contaban a partir del primer año que se obtuviera utilidad; luego volvió a cambiarse para que se cuenten 4 años a partir del año siguiente de ocurrida la pérdida, luego volvió a cambiarse la legislación regresándose a la primera fórmula. En otras palabras, **se ha manifestado una política muy poco seria en un asunto tan importante, como si el legislador tuviera la capacidad de cambiar por ley la capacidad económica del contribuyente del Impuesto a la renta** (p. 979). (el resaltado es nuestro).

Si bien estas restricciones podrían verse justificadas desde la perspectiva del legislador con la finalidad de desalentar el abuso por parte de los contribuyentes, lo cierto es que éstas pueden afectar significativamente la equidad del Impuesto a la Renta.

### **3.1.2 Régimen de compensación de pérdidas tributarias vigente en nuestra Ley del Impuesto a la Renta Peruano:**

Tal como se ha señalado anteriormente, los contribuyentes domiciliados en el país tienen la posibilidad de compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los dos sistemas establecidos en el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta, las que desarrollamos a continuación:

- **Sistema a) de compensación de pérdidas:** Este sistema de arrastre consistirá en compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registre una empresa 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 en el que fue generada dicha

pérdida. Cumplidos los cuatro años, el saldo que no haya sido compensado, no podrá computarse en los ejercicios siguientes<sup>40</sup>.

Por su parte, el literal a) del artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que, efectos de la aplicación del artículo 50 de la ley, se tendrán en cuenta que las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores se compensarán contra la renta neta de tercera categoría empezando por la más antigua y las pérdidas de ejercicios anteriores no compensadas podrán ser arrastradas a los ejercicios siguientes siempre que no haya vencido el plazo de 4 (cuatro) años contados a partir del ejercicio siguiente al de la generación de cada pérdida.

De acuerdo con Alva Matteucci (2016) las características que corresponde aplicar al sistema de compensación de pérdidas tributarias bajo el sistema A son las siguientes:

- La imputación de la pérdida tributaria se debe realizar año a año contra las rentas netas de tercera categoría.
  - Se debe considerar el plazo de compensación de la pérdida tributaria en cuatro (4) años, contado a partir del ejercicio gravable siguiente al que se generó la pérdida, aun cuando en este ejercicio también se obtenga pérdida tributaria.
  - Una vez que haya transcurrido el plazo de cuatro años, el saldo no compensado no podrá compensarse a los ejercicios gravables siguientes.
  - En este sistema las pérdidas tributarias no se acumulan, sino que se compensan de manera independiente, el orden es respecto de la más antigua hacia la más reciente.
  - Las pérdidas tributarias se compensan contra la renta neta de tercera categoría (p. 3-4).
- **Sistema b) de compensación de pérdidas:** A diferencia del anterior, este sistema permite una compensación ilimitada de las pérdidas tributarias, es decir, las pérdidas obtenidas en un ejercicio gravable podrían compensarse contra las rentas netas de los años siguientes, sin límite de plazo alguno, pero sólo hasta el 50% de la renta neta.

El contribuyente que haya elegido esta opción siempre tributará en los ejercicios siguientes al año en el que se generó la pérdida. Sin embargo este sistema, a comparación del sistema anterior, resulta más ventajoso para las empresas, pues éstas

---

<sup>40</sup> Por ejemplo, si una compañía ha generado una pérdida tan alta que aun compensando cuatro años no llega a agotarse, la parte no compensada no puede ser incluida en un quinto año.

no tendrán límite en el plazo para compensar las pérdidas acumuladas, pudiendo compensarlas en su totalidad, sin riesgo a que resulten saldos sin aplicar.

El literal b) del artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que para efectos de la aplicación del artículo 50 de la Ley, se tendrán en cuenta que de obtenerse renta neta positiva en el ejercicio, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores se deberán compensar hasta el 50 % de la renta neta de tercera categoría. Los saldos no compensados serán considerados como la pérdida neta compensable del ejercicio que podrá ser arrastrada a los ejercicios siguientes y la pérdida obtenida en un ejercicio posterior, se sumará a las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores.

De acuerdo con Alva Matteucci (2016) las características que corresponde aplicar al sistema de compensación de pérdidas tributarias bajo el sistema A son las siguientes:

- La compensación de pérdidas tributarias se realiza en el ejercicio en que se obtenga renta neta y hasta el 50 % de ésta.
- La imputación de la pérdida tributaria se realizará año a año contra las rentas netas de tercera categoría.
- No existe un plazo para poder compensar la pérdida tributaria, lo cual es una diferencia sustancial con el sistema A.
- La pérdida neta compensable del ejercicio gravable (saldo del ejercicio no compensado) se suma a las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, situación que no ocurre en el sistema A.

La norma regula también la oportunidad en la cual el contribuyente puede efectuar la opción para utilizar cualquiera de los sistemas de arrastre de pérdidas antes señalados. Sobre el particular, el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la opción se ejercerá en la oportunidad de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se genera la pérdida. Agrega el referido artículo que, en caso el contribuyente se abstenga de elegir uno de los sistemas de compensación de pérdidas, se aplicará el sistema A.

Esta circunstancia resulta relevante para las empresas, pues, a fin de que tomen la decisión sobre el sistema que deberán elegir, deberán analizar su situación tributaria futura, encontrándose obligados a prever alguna forma de maximizar el uso de sus pérdidas, con la finalidad de evitar perjuicios fiscales futuros.

De otro lado, una vez ejercida la opción, los contribuyentes se encuentran impedidos de cambiar de sistema, salvo que se hubiesen agotado las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores o hubiera vencido el plazo máximo de compensación (esto último en caso se haya elegido el sistema A), según corresponda.

En este supuesto, el cambio de sistema debe realizarse mediante la presentación de una Declaración Jurada rectificatoria de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta en la que originalmente los contribuyentes consignaron el sistema que se va a modificar. Esta declaración rectificatoria, sólo podrá ser presentada con anterioridad a la presentación de la Declaración Jurada Anual del ejercicio siguiente o de la fecha de su vencimiento, lo que ocurra primero.

### **3.2 Las razones que sustentarían las limitaciones a la compensación de pérdidas tributarias**

A lo largo del presente trabajo, se ha explicado que la posibilidad establecida por el legislador de compensar las pérdidas tributarias hacia ejercicios posteriores al de su generación, obedece a la concepción de las compañías objeto de imposición, como empresas en marcha, puesto que si bien se ha establecido que la determinación del gravamen sobre la renta deberá realizarse en un periodo de doce meses, ello no significa que deba tratarse como un sujeto distinto a dicha empresa en cada ejercicio fiscal, pues la actividad de la empresa y situaciones con incidencia tributaria, no comienzan el 1 de enero del año, sino que se remontan a ejercicios anteriores y, en algunos casos, al inicio de operaciones de la empresa.

Ésta pues, es una de las razones por las que se permitirá que la pérdida generada en un determinado ejercicio fiscal pueda ser compensada contra la renta neta de otros ejercicios, teniendo como efecto, por lo tanto, que en dichos ejercicios se pague un menor impuesto o no se pague monto alguno por concepto de impuestos.

Como vimos, es común que las legislaciones adopten un sistema para la aplicación de las pérdidas tributarias a ejercicios diferentes al de su generación, lo cual se realiza debido a que “si esta compensación de pérdidas con ganancias futuras no es permitida por la ley fiscal lo que ocurrirá en el futuro es que la ganancia de un año –que debió ser compensada con la pérdida del año anterior– tribute de manera indebida, destruyéndose el concepto de renta, llámese a este producto, flujo de riqueza, mixta o como se quiera llamar” (Grellaud, 2006, p. 978).

Precisamente, obedeciendo a estos principios, el legislador peruano permite la aplicación de las pérdidas generadas en un año fiscal contra la renta neta generada en ejercicios posteriores, situación que, en nuestra legislación se realizará obedeciendo ciertos límites establecidos para su compensación. Sin embargo, como hemos mencionado, la aplicación de limitaciones a la compensación de pérdidas que impidan que compensen la totalidad o parte de sus pérdidas generadas en un determinado ejercicio contra ganancia futuras, ocasionaría que los contribuyentes generen imposición donde no existe renta neta, es decir, que se genere un gravamen ante la ausencia total de capacidad contributiva.

Pues bien, esta situación, podría obedecer al hecho de que el legislador en la configuración del Impuesto a la Renta pretende restringir dicho principio (el de capacidad contributiva) con el fin de procurar la concretización de otros principios o valores constitucionalmente valiosos. Al respecto, Fernández (2006) manifiesta lo siguiente:

Ningún tributo es absoluto. El principio de capacidad contributiva tampoco. Como parte de un sistema jurídico, él debe complementarse con otros principios y valores consagrados en la constitución.

Incluso el derecho a la vida, en determinadas circunstancias, puede ser preterido frente a otros valores constitucionales. No se abdica el principio cuando se admite que la capacidad contributiva puede ceder su importancia, pero no su existencia, ante otros fines constitucionales igualmente valiosos, de la misma manera que la justicia en el Derecho debe ser sacrificada por la seguridad jurídica de otros principios importantes en el sistema (p. 194).

En efecto pues, para la configuración de un tributo no se puede prescindir de la capacidad contributiva, pues el mismo juega un rol importante en el establecimiento de impuestos. Sin embargo “cuando [este principio] se enfrenta a otro principio o valor constitucional igualmente valioso (...) se debe seguir la técnica de la ponderación de bienes constitucionales, y verificar la razonabilidad de la medida tomada” (Fernández, 2006, p. 195).

En esa línea, en nuestra opinión, para que las limitaciones establecidas a la compensación de las pérdidas tributarias sean legítimas, las mismas no deben afectar el núcleo esencial del principio de capacidad contributiva. Situación que, como hemos manifestado a lo largo del presente trabajo, el legislador debe considerar al momento de estructurar las normas y establecer restricciones o limitaciones a la compensación de pérdidas tributarias, realizando una ponderación de los valores constitucionales que

pretende perseguir con el establecimiento de estas a fin de que exista una proporción entre los medios y resultados esperados en la aplicación del impuesto.

Considerando este argumento, cabe hacerse algunos cuestionamientos en torno a las restricciones existentes en nuestra legislación que nos permitan determinar los valores que perseguiría el legislador para restringir las pérdidas tributarias que obtienen los contribuyentes. Para ello, en el siguiente acápite procederemos a analizar los sistemas de compensación existentes con la finalidad de encontrar una finalidad constitucional que el legislador pueda pretender alcanzar con las limitaciones establecidas en nuestra legislación y con ello restringir la capacidad económica de los contribuyentes que han obtenido resultados negativos en la determinación del Impuesto a la Renta.

### **3.2.1 La opción establecida en el inciso a) del artículo 50 inciso de la Ley del Impuesto a la Renta**

Como hemos señalado previamente, el actual régimen dual para la aplicación de pérdidas tributarias fue introducido el 23 de diciembre de 2003 tras la dación del Decreto Legislativo 945, aplicable a partir del 1 de enero de 2004.

Con anterioridad a la existencia del actual régimen, existía sólo el método de compensación de pérdidas por el plazo de cuatro desde el ejercicio en el que se generen utilidades. Así, el texto original del Artículo 50 del Decreto Legislativo No. 774 establecía lo siguiente:

**Artículo 50.-** Los contribuyentes domiciliados en el país deberán 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 en que obtengan utilidades. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes. |

Los contribuyentes que obtengan rentas exoneradas deberán considerar entre los ingresos a dichas rentas a fin de determinar la pérdida neta compensable. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que por su naturaleza requieran inversiones apreciables y términos prolongados para consolidar su producción podrán compensar, en un plazo mayor, las pérdidas que registren, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento. En tales casos, la SUNAT

verificará las pérdidas de los ejercicios respecto de los cuales la acción de cobranza haya prescrito

Sobre ello, cabe preguntarse ¿qué fue lo que llevó al legislador a la modificación del sistema de arrastre de pérdidas señalando que la compensación debería efectuarse en el año siguiente de obtenida la pérdida por el plazo de 4 años sin importar si en dicho ejercicio se generó o no renta neta? Pues como dijimos, este artículo ha sufrido varias modificaciones antes de establecerse el método dual que actualmente tenemos.

Así pues, mediante la Ley 27356 (que rigió únicamente durante el año 2001) se dispuso que se computaría la pérdida arrastrable por el periodo de cuatro años a partir del ejercicio inmediato posterior al de la generación de la pérdida, tal como se observa en el texto de dicha norma que citamos continuación:

**Artículo 8.- Arrastre de pérdidas**

Sustitúyase el Artículo 50 de la Ley, por el siguiente texto:

**Artículo 50.-** Los contribuyentes domiciliados en el país deberán 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 4 (cuatro) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.

Los contribuyentes que obtengan rentas exoneradas deberán considerar entre los ingresos a dichas rentas a fin de determinar la pérdida neta compensable.

Cabe referir que para la elaboración de la presente investigación no hemos podido acceder hasta el momento a la exposición de motivos que sustente esta modificación o que por lo menos detalle el motivo de los cambios realizados por el legislador elaborados por la citada Ley. Sin embargo, en el diario de los debates del Congreso de la República en el que se registraron las opiniones del pleno del Congreso que se llevó a cabo el 13 de octubre del 2000, llama la atención los comentarios vertidos por el congresista Joy Way, quien como preámbulo a la presentación del proyecto de ley (en el que se modificaban entre otros los sistemas de pérdidas tributarias) indicó lo siguiente:

Ésos son los criterios que utilizamos en la Comisión de Economía los 12 congresistas que permanentemente estamos ahí. Ésa es nuestra línea de orientación para evaluar cualquier propuesta tributaria. No hay criterios espontáneos, sino

lógica económica y legalidad [refiriéndose a la figura denominada “cuadro 3” que copiamos a continuación] (p.1003).

**Figura 3.1.**

Evitar la elusión y evasión y aumentar la recaudación



Fuente: Diario de los debates del Congreso de la República

Conforme a lo indicado en dicho cuadro citado por el referido congresista, la Comisión de Economía del Congreso, al que dicho congresista hace referencia, considera que la modificación introducida al sistema de arrastre de pérdidas en el Impuesto a la Renta permite evitar la elusión y evasión fiscal respecto de este impuesto, así como aumentar la recaudación.

Asimismo, también consideramos importante citar la siguiente posición del Congresista Alva Hart, quien señala lo siguiente:

El proyecto de ley que nos ha expuesto el presidente de la Comisión de Economía, el congresista Víctor Joy Way, responde a una de las preocupaciones del señor presidente de la República dirigidas a reactivar la economía del país. Precisamente, entre los temas que abarca, hay medidas que permiten mejorar la recaudación respecto del impuesto a la renta.

Sin embargo, tengo dos preocupaciones que quisiera manifestar en este momento.

La primera está referida al arrastre de pérdidas. Estamos hablando de un tributo dirigido a gravar la renta. ¿Qué es lo que ha sucedido con las empresas en estos últimos cinco años? Muchas empresas, azotadas por la crisis externa —la brasileña, la mexicana, la asiática— y por los problemas propios de nuestro país —que en temas económicos básicamente redundan o se unifican en los perjuicios del fenómeno de El Niño—, han sido liquidadas o han quebrado. Las pocas que ahora existen arrastran pérdidas importantes no por ineficientes, sino porque han sabido sobrevivir a las crisis externa e interna.

La propuesta presentada por el Ministerio de Economía y Finanzas, brillantemente evaluada en la Comisión de Economía del Congreso, apunta a poner un techo a los niveles de ineficiencia.

Comparto la idea de que las empresas eficientes son las que deben existir; pero no debemos dejar de lado a todas aquellas empresas que han logrado sobrevivir a la grave crisis económica de los últimos cinco años. Por ello, para aprobar este proyecto de ley quisiera que se mantenga, con todos sus puntos y comas, la propuesta que nos presenta la Comisión de Economía respecto del régimen general de arrastre de pérdidas; pero que, en la primera disposición final, que regula el arrastre de pérdidas hasta el ejercicio del año 2000, se contemple la posibilidad de que las empresas arrastren pérdidas hasta por siete años y no sólo por cuatro. Uno puede pensar que los tiempos son arbitrarios; sin embargo, de acuerdo con la doctrina y la legislación internacional, siete años son un período promedio para que las empresas que han logrado sobrevivir crisis económicas puedan arrastrar las pérdidas y evitar que el Impuesto a la Renta se convierta en un impuesto mínimo a la renta, una norma antitécnica que ha sido reconocida por este Gobierno. Por eso, pido que se tome en consideración modificar la disposición final para que se fije un plazo no de cinco sino de siete años [subrayado nuestro].

Conforme observamos, la justificación de la modificación del sistema de arrastre de pérdidas que, entre otros, introduce disposiciones para que éste sea compensado por un periodo de 4 años a partir del ejercicio siguiente al de su generación, sería la lucha contra la evasión y elusión fiscal. Así también se observa que, a criterio de los legisladores, las empresas que han obtenido pérdidas son “ineficientes”, por lo que se apuntaría, a que con esta modificación subsistan en el mercado sólo aquellas empresas que son “eficientes”.

Esta característica (eficiencia), a criterio del referido congresista, la tendrían sólo aquellas empresas que generan utilidades, por lo que la existencia de otras empresas que no son “eficientes” constituye una situación “preocupante” para dicho congresista. Asimismo, refiere que resulta necesario establecer un régimen de transición para aquellas empresas que hubieren comenzado a compensar sus pérdidas en base al régimen anterior, debido a que a pesar de la “crisis” han podido obtener ganancias con posterioridad a la pérdida obtenida, y por ello, es importante que se le permita realizar dicha compensación

sobre un plazo mayor (siete años), como una suerte de “premio” a dichas empresas por “sobrevivir” a la crisis económica.

De otro lado, el Dictamen de la Comisión de Economía (2000) que presenta dicho proyecto de ley, no detalla a fondo el porqué de la modificatoria de las pérdidas tributarias, no obstante, refiere que los cambios normativos, detallados en dicho proyecto de ley, tendrán como finalidad combatir la elusión tributaria, tal como se aprecia en la siguiente cita extraída de dicho documento:

La propuesta se encuentra plasmada dentro de la Reforma Tributaria establecida dentro del marco económico, teniendo como uno de sus puntos clave la fiscalización y el combate a la elusión, las cuales tienen que ser efectivas y sobre todo incidir en la incorporación del sector informal. (...) La elusión es un tema bastante sensible, por lo cual deben darse los mecanismos a fin de evitarlos, como son los propuestos por el Poder Ejecutivo. La elusión es una forma jurídica que utiliza los vacíos o definiciones legales para ocultar la base del impuesto, por lo que es necesario establecer normas legales de acuerdo con estándares internacionales, para su lucha. Con ello, se logrará ampliar la base tributaria, una mayor recaudación y equidad entre los contribuyentes (p.2)

Así pues, de la revisión de los comentarios citados, se aprecia que el cambio obedecería a razones sustentadas en obtener una mayor recaudación tributaria y no en motivos objetivos que permitan inferir la racionalidad del sistema de pérdidas estructurado en la Ley del Impuesto a la Renta.

Posteriormente, se volvió a modificar el sistema de arrastre y compensación de pérdidas tributarias a través de la Ley N° 27513, la cual estuvo vigente durante los ejercicios 2002 y 2003. Mediante esta norma, como indicamos en el acápite anterior, se regresó al régimen por el cual el derecho a la compensación de pérdidas se mantendría durante el periodo de cuatro años computados desde que la Compañía ha obtenido renta neta. En la exposición de motivos del proyecto de ley que sustentó dicha norma, el legislador intenta explicar los motivos de la modificación:

**Arrastre de pérdidas:**

A efectos de lograr mayor equidad en el cálculo de la renta imponible de las empresas se modifica el sistema de arrastre de pérdidas de las empresas. La modificación consiste en que las empresas podrán arrastrar pérdidas por cuatro años, pero el cómputo de dicho plazo se hará desde el momento en que genere utilidades (...)

### **Costo Beneficio: (...)**

En cuanto a la modificación en el sistema de arrastre de pérdidas de las empresas contribuye a la reactivación de las empresas que han generado pérdidas en los últimos años, las cuales podrán recuperar dicha pérdida por cuatro años, pero computados a partir del ejercicio en que genere utilidad.

Como vemos, el legislador reconoce que las limitaciones existentes en el arrastre y compensación de pérdidas tributarias generan un sistema tributario injusto, pues señala que la finalidad de la modificatoria efectuada obedece a la necesidad de lograr una mayor “equidad” en el cálculo de la renta sujeta a imposición. Así pues, a través de la modificación efectuada se permitiría la compensación de la pérdida obtenida durante cuatro (4) ejercicios contados a partir del ejercicio en el que se genera utilidad.

Luego de esta modificatoria, a través del Decreto Legislativo No. 945 se modifica nuevamente el sistema de compensación de pérdidas tributarias existente. En este caso, se establece un sistema dual de compensación de pérdidas (coloquialmente conocidos como “sistema A” y “sistema B”).

En el caso del “sistema A” se permitiría que la compensación de la pérdida tributaria obtenida se realice por el plazo de cuatro (4) años, pero desde el ejercicio inmediato posterior al que se generó la pérdida tributaria, luego de lo cual, ya no se podría efectuar compensación alguna de la pérdida obtenida. Para justificar este cambio, el Decreto Legislativo señala lo siguiente:

Si bien la mayoría de los contribuyentes con pérdidas arrastrables son medianos y pequeños contribuyentes (94% del total), una parte importante de las mismas (66% del total) se encuentra concentrada en 4,718 principales contribuyentes quienes representan el 6% de contribuyentes con pérdidas al 2002. (...) se aprecia la concentración de las pérdidas esta vez por tipo de persona, encontrándose que casi la totalidad de las pérdidas declaradas al 2002 (S/. 48,247 millones y que explican el 99% del total) provienen de las personas jurídicas, mientras que las personas naturales con negocios explican sólo el 1% de las pérdidas declaradas al mismo período.

Lo anterior significa que, bajo el sistema actual de compensación de pérdidas, el Estado no podrá contar con la recaudación de dichos contribuyentes (especialmente de grandes empresas) durante el plazo que demande la compensación de todas o parte de las pérdidas acumuladas. [Subrayado nuestro].

Como vemos, el legislador, como en los casos anteriores, justifica los cambios realizados al sistema de compensación de pérdidas tributarias en la necesidad de obtener una mayor recaudación. En este caso, como vemos, existiría una “preocupación” en torno a aquellas empresas que han obtenido pérdidas, pues, de acuerdo con lo citado, las mismas no permitirían que el Estado pueda contar con la recaudación de dichos contribuyentes.

Pues bien, desde nuestro punto de vista, si bien una de las fuentes más significativas para obtener recursos económicos a favor del Estado y que éste pueda cumplir con sus deberes para con la sociedad es la recaudación tributaria, ésta no constituye un principio o valor constitucional, sino más bien una herramienta para concretizar un deber constitucional, el cual, sería en todo caso, el deber de contribuir (imperativo que todos los ciudadanos deben cumplir). Este deber sería cumplido a través del proceso de recaudación (pago voluntario de los tributos adeudados), así como del ejercicio de la facultad de recaudación que ostenta la Administración Tributaria para hacer cumplir el pago de los tributos que tiene a su cargo (proceso que contemplará diversas acciones para garantizar el cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones fiscales).

A nuestro modo de ver, la “recaudación” *per se* no constituiría un valor constitucional que posibilite la restricción del principio de capacidad económica, ello porque no existiría “recaudación” respecto de un sujeto no cuente con aptitud económica para generar renta imponible y, por ende, tampoco para contribuir con las cargas del Estado. Debido a que “la capacidad económica es la base sobre la cual el Estado puede exigir a los ciudadanos su participación económica en las cargas públicas, y ante la ausencia de este no resulta legítimo exigir el pago de tributos” (Fernández, 2006, p. 181) y, por lo tanto, no se generaría recaudación alguna sobre una deuda inexistente.

Si bien se podría sostener que dicha recaudación fiscal financiará la actividad estatal, permitiendo que el Estado pueda satisfacer las demandas sociales, no se puede privilegiar la recaudación por sobre criterios de justicia y equidad. Pues, si un determinado sujeto no cuenta con aptitud económica para ser gravado con un determinado impuesto (como sería el caso del Impuesto a la Renta) no existiría el deber de realizar el pago de tributos ni mucho menos desplegar labores tendientes a lograr la recaudación, debido a que el “deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas” hace su aparición sólo cuando un determinado sujeto revela indicios de riqueza que le permiten contribuir con el Estado en la medida de su capacidad económica.

Por otro lado, tampoco vemos que se esgrima algún tipo de justificación respecto del plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para fiscalizar los tributos a su cargo. Incluso, pensamos que pretender justificar la limitación exigua del plazo para compensar las pérdidas generadas en un ejercicio no podría ser admitida, bajo la óptica que mantiene la Administración Tributaria, puesto que la propia Administración es de la posición –discutible, como vimos– de que cuenta con la facultad de revisar documentación de periodos prescritos en la medida que se encuentran relacionados con periodos abiertos a fiscalización.

Hasta este punto, concluimos que la razón esgrimida por el legislador (esto es, recaudación) para sustentar el sistema de arrastre de pérdidas tributarias no constituiría una justificación legítima que permita sustentar el motivo por el cual las pérdidas tributarias (bajo el “Sistema A”) puedan ser compensadas únicamente en un plazo de cuatro (4) años contados a partir del ejercicio siguiente de generadas las pérdidas. Incluso, no hemos obtenido algún documento que sustente la razón en la que se funda el plazo de cuatro (4) años mencionado.

Pero ¿en qué casos se podría justificar la introducción de limitaciones al arrastre de pérdidas? Sobre el particular solo podremos esbozar algunas presunciones. Así pues, observamos que el plazo de cuatro (4) años coincidiría con el plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para efectuar la determinación de la deuda tributaria. En otras palabras, coincidiría con el tiempo que mantiene la Administración para realizar la revisión de la declaración del contribuyente (a través del procedimiento de fiscalización).

Esto se puede observar en el artículo 43 del Código Tributario el cual señala, respecto de los plazos de prescripción lo siguiente:

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva [subrayado nuestro].

A su turno, el artículo 44 del mencionado Código Tributario indica que el término prescriptorio se computará, entre otros casos, desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.

Conforme se observa, en el caso del Impuesto a la Renta, el plazo para la determinación de la obligación tributaria de cuatro años se iniciaría desde el ejercicio siguiente de presentada la declaración jurada que sustenta el cálculo del impuesto de un

determinado ejercicio. Por lo tanto, el procedimiento de fiscalización no es irrestricto, pues se ha establecido una limitación temporal para su ejercicio.

Dicho en otras palabras, la Administración sólo estará facultada para iniciar un proceso fiscalización por un periodo de cuatro (4) años, y una vez cumplido este plazo se encontrará impedida de realizar acciones posteriores orientadas a determinar la deuda tributaria de un contribuyente. Incluso, conforme vimos en el capítulo anterior, a nuestro modo de ver, también se encontraría impedida de solicitar información respecto de periodos en los que ya ha operado la prescripción, aún si esta información se encontrara vinculada con periodos tributarios no prescrito, por lo tanto, abiertos a fiscalización.

Por ello, nos podríamos inclinar a pensar –aunque ello no se encuentre expresamente indicado en la norma ni la exposición de motivos que sustenta el sistema de compensación de pérdidas vigente– que el plazo de compensación de pérdidas establecido por la Ley del Impuesto a la Renta obedecería, precisamente, al periodo con el que cuenta la Administración Tributaria para revisar esta deuda<sup>41</sup>.

Sin embargo ¿resulta posible restringir la compensación de pérdidas, entendida como un derecho derivado de la capacidad contributiva, al mismo plazo que tendría la Administración Tributaria para someter a revisión la determinación de la declaración efectuada por el contribuyente? ¿Bastaría con este motivo para limitar el principio constitucional de “capacidad contributiva”?

Para definir ello, debemos recordar no sólo que el procedimiento de fiscalización es una herramienta a través del cual la Administración Tributaria despliega labores orientadas a verificar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias y la correcta determinación de la deuda, sino también que la prescripción “con el respaldo de los fundamentos que la sustentan – (dentro de los cuales destaca la certeza jurídica) – busca dar fijeza o carácter definitivo e inalterable a determinados hechos o antecedentes, evitando la necesidad de remontarse, ilimitadamente, (o más allá del tiempo que se estime razonable), a la verificación, comprobación o demostración de los mismos” (Dumay, 2011, p.228).

En consecuencia, la prescripción al dar carácter definitivo a una declaración efectuada por el contribuyente otorga racionalidad al ejercicio de la facultad fiscalizadora

---

<sup>41</sup> Se ha revisado otros plazos similares contemplados en nuestra legislación, como sería por ejemplo la reciente incorporación del límite de cuatro años establecido al reconocimiento de los gastos por intereses; sin embargo, en la exposición de motivos que sustenta el Decreto Legislativo No. 1424, no se ha ubicado justificación alguna del motivo por el cual se habría escogido esa cantidad de años como límite.

por parte de la Administración Tributaria, así como seguridad jurídica a dicho contribuyente, puesto que, visto de otro modo, la validación de los antecedentes contenidos en una declaración se haría impracticable.

Afirmamos ello debido a que, si se tiene en cuenta la continuidad en el quehacer de las empresas (la cual, de modo artificial se separa a través de balances anuales) para efectos de revisar las operaciones de un ejercicio necesariamente habría que remontarse a los ejercicios anteriores de los cuales se alimenta el ejercicio materia de revisión, lo que obligaría al auditor a retrotraerse, sin límite de tiempo a periodos remotos e incluso hasta llegar al ejercicio de inicio de actividades.

En cambio sí, por ejemplo, de acuerdo a la prescripción, la fiscalización sólo puede efectuarse hasta el ejercicio 2006, ello significa que el fiscalizador debe dar por definitiva la declaración respecto del ejercicio 2005, en los mismos términos que si la misma hubiera sido fiscalizada (es decir, se debe tomar por cierta y válida), y se limitará a verificar si los importes consignados por el contribuyente en los ejercicios siguientes – que si son susceptibles de ser fiscalizados–contienen datos consistentes.

En tal sentido, pensamos que la prescripción no puede verse como institución que elimina las facultades de la Administración Tributaria (fomentando la evasión), sino como un instrumento legal derivado del principio de “practicabilidad administrativa” (revisado en el primer capítulo) que permite estructurar un sistema tributario racional fundado en la seguridad jurídica.

Como vimos, la “practicabilidad administrativa” precisamente permite que el legislador añada mecanismos orientados a otorgar simplicidad al sistema, haciendo más viable la actuación de la Administración Tributaria. Dicha simplicidad precisamente se aporta con la “prescripción”, pues sería una tarea materialmente imposible que se pretenda que la Administración Tributaria verifique pérdidas o determinados gastos –como podría ser el caso de la depreciación de activos fijos– generados hace muchos años, y por otro lado, sería imposible e incluso demasiado costoso, que un contribuyente pueda mantener toda la documentación que ampare la veracidad y suficiencia de las pérdidas u otros conceptos consignados en sus declaraciones.

Bajo el mismo criterio sostenido, se ha pronunciado Dumay (2011) quien hace un comentario sobre la prescripción de la facultad de fiscalización tributaria en la legislación chilena y como, a su criterio, esta permitiría concretizar la “practicabilidad” a la que hace alusión. Así, el mencionado autor refiere:

Sin embargo, mantener esa situación – vale decir, el carácter provisional de las liquidaciones –, en forma indefinida, no sólo atentaría en contra de la certeza jurídica, el mundo de los negocios y las garantías de los contribuyentes, sino que tampoco resultaría positivo en lo que respecta a un mejor ejercicio de la facultad fiscalizadora, ya que:

- Si el período de revisión fuere ilimitado, la tarea revisora se haría impracticable o, a lo menos, extremadamente más larga y compleja que en la actualidad;
- El hecho de que las declaraciones de los contribuyentes permanecieran, indefinidamente, a disposición del Servicio para su revisión, produciría un inevitable relajo en la administración tributaria, y
- La circunstancia de que el plazo de revisión quedara al arbitrio de cada fiscalizador, introduciría un elemento de arbitrariedad, obviamente no deseable.

Nos parece, por lo tanto, que, desde todo punto de vista, la normativa vigente es la que se ajusta a la equidad, a la realidad práctica del funcionamiento del sistema tributario, a los conceptos jurídicos que inspiran nuestra legislación y sirven de base al estado de Derecho y a una ecuación razonable entre las facultades del fiscalizador y los derechos del fiscalizado [subrayado nuestro] (p.228).

Adicionalmente, Dumay (2011) sobre el mismo tema en particular ha indicado lo siguiente:

la prescripción hace factible una fiscalización rigurosa (que con plazos indefinidos no podría ser tan profunda ni expedita), releva al contribuyente de la obligación de mantener indefinidamente los antecedentes que respaldaron sus declaraciones, hace posible la certeza jurídica (que no podría lograrse por otros medios), castiga el incumplimiento del contribuyente, (duplicando el plazo de revisión en el caso de declaraciones omitidas o falseadas), y cumple, en definitiva numerosos objetivos indispensables para el adecuado funcionamiento del sistema tributario.

Coincidimos por las opiniones vertidas por el mencionado autor, las mismas que, a nuestro criterio sería correcto y perfectamente aplicable al caso peruano. Consideramos pues que lo sustentaría la existencia de las normas sobre prescripción tributaria en nuestro sistema jurídico corresponde al reconocimiento de la continuidad en la operación de las empresas, como necesaria consecuencia de lo cual, la verificación de los resultados de un ejercicio, obliga a examinar, ilimitadamente, los antecedentes de los períodos anteriores

y por ello que, frente a esa realidad, el legislador considera necesario establecer límites, que desde nuestro punto de vista no restringen la función fiscalizadora, sino que, por el contrario, lo que hacen es racionalizarla dotándola de “practicabilidad”.

Por lo tanto, consideramos no podemos negar la existencia de una pérdida o restringir la compensación de esta, únicamente porque la Administración Tributaria solo cuenta con un plazo corto para su revisión, pues se estaría vulnerando principios de capacidad económica sin una razón válida que justifique ello. Y es que si bien “(...) se pueden introducir disposiciones con la finalidad de limitar el plazo 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 convertir al arrastre de pérdidas en una institución vacua” (Porto, 2011, p. 283).

En tal sentido, si bien “se hace duro asumir que el ente fiscalizador deba reconocer, por ejemplo, una pérdida tributaria que pudiera no ser tal – (a lo menos en su cuantía) – y que, sin embargo, debe aceptarse, porque no se verificó en su oportunidad y porque en el momento que el ente fiscalizador está en disposición de revisarla, se ve impedido en virtud de la prescripción” (Dumay, 2011, p.236), es el “costo” que se debe asumir por tener un sistema tributario eficiente y respetuoso de los principios que lo fundan.

Asimismo, consideramos que si se amplían los plazos de compensación de pérdida o estos se eliminan, la “solución” no sería eliminar la prescripción o a extender los plazos que ella contempla, pues desde nuestro punto de vista, no existiría perjuicio alguno debido a que tanto la normativa vigente como los procedimientos de fiscalización, contemplan mecanismos que hacen posible la revisión oportuna de las declaraciones de los contribuyentes que permiten compatibilizar la prescripción con la adecuada fiscalización y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Nótese que dentro del procedimiento de fiscalización “la Administración Tributaria gozará de facultades para la elección de los sujetos a controlar, la elaboración de los programas de fiscalización, determinación del alcance de las actuaciones, de los medios utilizados para la fiscalización y de la duración del procedimiento, los cuales deben ser entendidos como instrumentos para el fin que se persigue, que es conocer si el contribuyente ha tributado o no correctamente y en caso no se haya hecho, la regularización que deba realizarse debe estar perfectamente determinada por la ley de cada tributo que resulte aplicable al caso concreto, sin que la Administración pueda introducir juicios de oportunidad o conveniencia” (Durán 2006, p.482).

Además, debemos tener claro que “el propósito de la fiscalización no es el lograr una mayor recaudación sino el determinar que los tributos se hayan pagado cuánto y cómo corresponde” (Durán, 2006, p.482). Es decir, en aras del control de la determinación correcta de las obligaciones tributarias, es que se faculta a la administración para desarrollar procedimientos de fiscalización a los contribuyentes, esto con la intención de evitar conductas evasivas, y no con la finalidad de generar una mayor recaudación.

En tal sentido, pensamos que no podría ser sustento para una limitación a las pérdidas tributarias que la facultad de fiscalización tenga como límite un plazo de prescripción lo cual impediría corroborar a la Administración, con posterioridad a transcurrido dicho plazo, la existencia o no de una pérdida tributaria. Esto debido a que consideramos que sostener ello partiría de la premisa que toda declaración efectuada por el contribuyente contiene datos falsos, y que no se ajustan a la verdad, lo que no encuentra sustento en el principio de presunción de veracidad que rige todo procedimiento administrativo y del cual no es ajeno el procedimiento tributario.

Así pues, el reconocimiento de veracidad, fehaciencia y suficiencia de las operaciones (revisadas a través de un procedimiento de fiscalización –integral o definitiva según sea el caso – o respecto de las cuales ya ha operado la prescripción) constituiría una concreción de este principio. Por tal motivo, creemos que no se puede delimitar tributos que vacíen de contenido los principios tributarios, principalmente, al principio de capacidad económica (capacidad contributiva), sino que se debe buscar una proporción que permita una real equidad tributaria en la aplicación de tributos.

Siendo ello así, no existiría, a nuestro criterio, una razón válida que sustente el motivo por el cual sólo se permitiría imputar las pérdidas obtenidas en un ejercicio durante un periodo de cuatro años, pues esto atenta contra el principio de capacidad contributiva. Por lo tanto, pensamos que debería modificarse la Ley del Impuesto a la Renta para permitir la compensación de las pérdidas tributarias obtenidas por el contribuyente sin límite de plazo.

### **3.2.2 La opción establecida el artículo 50 inciso b: la imposibilidad normativa de aplicar la pérdida contra el total de la renta neta generada en ejercicios posteriores**

El segundo régimen (coloquialmente conocido como “Sistema B”) supone la compensación de las pérdidas sin límite de tiempo definido, pero sólo hasta el cincuenta por ciento (50%) de la renta neta generada en un determinado ejercicio. Cabe referir que, una vez elegido el método de compensación de pérdidas en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, este no puede ser variado hasta la compensación total de todas las pérdidas generadas.

Este sistema fue introducido mediante el Decreto Legislativo No. 945, en cuya exposición de motivos del proyecto de ley elaborado por el Ministerio de Economía y Finanzas (2003), respecto a los objetivos de la aplicación del Sistema B de arrastre de pérdidas ha indicado lo siguiente:

### **Efectos esperados**

Con la presente propuesta legislativa, se busca alcanzar los siguientes objetivos:

- a) Lograr mayor recaudación para el Estado en los ejercicios inmediatos proveniente de aquellas empresas que, teniendo pérdidas pendientes por compensar, opten por el sistema b de arrastre de pérdidas a fin de que logren recuperar la totalidad de estas, pero tributando sobre el 50% de sus rentas netas de forma inmediata.
- b) Lograr que el Impuesto a la Renta se acerque a gravar, en el largo plazo, sólo 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.
- c) No afectar a aquellas empresas que, previendo la posibilidad de recuperar sus pérdidas en un lapso de 4 años, prefieran el esquema vigente, es decir tener la posibilidad de aplicar sus pérdidas contra el 100% de sus rentas netas sin pagar impuesto, durante dicho período (p.70)

Nótese que en el apartado “a)” del párrafo citado, se puede observar que uno de los beneficios que se resaltan, al igual que en el caso anterior, sería el de permitir una mayor recaudación respecto de aquellas empresas que han adquirido pérdidas compensables en ejercicios anteriores. Si bien, al parecer para el legislador queda claro que un sistema tributario que limite la aplicación de pérdidas a un plazo tan corto (4 años) no es un sistema justo, y que debe permitirse a las empresas compensar dichas pérdidas en su totalidad sin un límite de tiempo, consideran que el no establecer limitaciones mermaría la recaudación, y, por lo tanto, propone un límite en torno a la cuantía que

permita que siempre exista “renta neta imponible”. Sobre el particular, autores como Grellaud (2006), han señalado lo siguiente:

De primera impresión pareciera que con este método se estaría respetando el principio de capacidad contributiva, pues los contribuyentes no tienen un límite para agotar sus pérdidas; sin embargo, esto no es así, puesto que al compensarse las pérdidas sólo con el 50% de las ganancias generadas, se estaría tributando sobre el 50% de una renta que –en rigor- no existe u respecto del cual aún no se debería tributar. Se genera así un financiamiento forzoso a favor del Estado atentatorio de la capacidad contributiva pues se obliga a tributar anticipadamente cuando no corresponde por la inexistencia de ganancias.

Cierto es que este método es el menos malo que el anteriormente vigente. En nuestra opinión, debería reconocerse que el contribuyente tiene el derecho natural de compensar las pérdidas en las que la hubiera incurrido hasta agotarlas con las utilidades que obtenga en los años siguientes, de manera que tributo el impuesto sobre la renta obtenida y no sobre ganancias ficticias que carecen de contenido económico [subrayado nuestro] (p. 979).

Coincidimos con lo expresado por el mencionado autor, pues la compensación de pérdidas aplicadas sólo hasta el 50% de las rentas netas futuras sin límite de tiempo, permitiría eliminar los “saldos de pérdida no compensadas” o “irrecuperables”, debe notarse que el mismo ha sido diseñado bajo un propósito, que es el no permitir que las pérdidas acumuladas en un ejercicio sean utilizadas en su totalidad en ejercicios posteriores, pues a criterio del legislador ello perjudicaría la recaudación tributaria, por lo que se busca salvaguardar el pago de los impuestos en un porcentaje por cada ejercicio.

Es decir, lo que en principio se estaría haciendo es añadir nuevos elementos al hecho imponible bajo razones recaudatorias lo que genera básicamente la vulneración del principio de capacidad contributiva en tanto que se verificaría la inexistencia de un índice real y revelador de riqueza en la base imponible que se sujeta a imposición.

Conforme hemos señalado, las teorías sobre el concepto de renta toman como base una realidad económica que se cimienta en la preexistencia de un hecho que involucre una manifestación de riqueza<sup>42</sup>. y que se verifica a través de un dato económico

---

<sup>42</sup> Así, por ejemplo, la teoría la renta producto considera como renta el ingreso periódico generado por la explotación de una fuente durable mientras que la teoría del flujo de riqueza reputará como tal al ingreso derivado de operaciones con terceros. En cualquier caso, sin embargo, existe un común denominador que justifica la imposición.

concreto: existe una renta real y actual. Sin embargo, en este caso, este sistema de compensación de pérdidas generaría en buena cuenta gravar de manera arbitraria una renta ficta.

Es en ese sentido, tal y como explica García Novoa respecto de las rentas fictas un sector mayoritario de la doctrina considera que las presunciones y ficciones legales no deberían ser admitidas en sede del Impuesto a la Renta en tanto que califican como renta a hechos que no son susceptibles de crearla o que simplemente no existen en el plano fáctico, careciendo por tanto de sustrato económico [subrayado nuestro]. El fundamento de la interdicción del uso de presunciones absolutas y ficciones legales en el ámbito del impuesto a la renta reside en la vulneración del principio de capacidad contributiva (como se citó en Delgado Ratto, 2004, p. 20).

En efecto, como señala Pérez de Ayala, en las ficciones se encuentra presente la creación de verdades normativas que se apartan e ignoran los elementos esenciales del concepto económico natural [subrayado nuestro]. Por ende, el gravamen debería incidir única y exclusivamente sobre la renta que efectivamente se haya percibido o realizado (como se citó en Delgado Ratto, 2004, p. 20).

Por tanto, aun cuando no existe un mandato constitucional expreso que ordene que el Impuesto a la Renta debe limitarse a la imposición determinados hechos o actos, la potestad tributaria en ningún caso puede ser ejercida sin observar otros principios y derechos recogidos en la Constitución. En efecto, una imposición sobre una base imponible inexistente (generada al impedirse la compensación de las pérdidas hasta el 50% de la “renta neta” obtenida en un determinado ejercicio) no encuentra conexión alguna con la idoneidad y razonabilidad que debe existir en todo sistema tributario.

Para tal efecto, si bien se podría sostener que la “ficción” de renta imponible creada por el legislador en el caso de la pérdidas tributarias al impedir su compensación en ejercicios posteriores hasta el 50% de la renta neta, si bien crea una renta ficticia que revestiría de una naturaleza instrumental que serviría como una herramienta para combatir el fraude y la elusión fiscal, no podemos perder de vista que pese a que esta finalidad podría tener sus bases en la justicia tributaria y el principio - deber de contribuir con las cargas públicas, esto no impediría analizar la proporcionalidad entre los medios utilizados por el legislador en su contexto teleológico y los derechos y principios constitucionales que se verían afectados con el mismo.

En consecuencia, si bien en países como el Perú (donde existe un déficit fiscal) no resulta extraño que se pretendan introducir reglas con naturaleza ficticia, este sistema

de compensación de pérdidas no perseguiría una finalidad antielusiva, sino más bien tendría como objetivo revertir la frágil situación de la caja fiscal, pues esa es la justificación que se esboza en la exposición de motivos: cuidar la recaudación tributaria.

Y es que las necesidades presupuestarias del Estado y la urgencia de sanear el déficit de las cargas públicas no pueden primar sobre los principios constitucionales, por lo que la “recaudación” no sería un motivo que permitiría justificar que la tributación derive en inconstitucional, al existir un quebrantamiento de los principios de igualdad y de capacidad contributiva.

Precisamente, pensamos que si el Estado, ante una situación de necesidad financiera, decide aumentar la carga tributaria, el legislador se encuentra obligado a garantizar que esta medida se realice respetando los principios constitucionales y un reparto justo de las cargas públicas.

Como argumento adicional, se debe considerar que si bien el Impuesto a la Renta grava el beneficio obtenido una vez deducido los gastos y costos correspondientes, no debe perderse de vista que la compensación de pérdidas parte del principio de continuidad en el tiempo de la actividad de las empresas, y por lo tanto, no es un “beneficio” o una “deducción adicional” otorgada por el legislador, sino que es un derecho del contribuyente, derivado precisamente del principio de capacidad contributiva, por lo tanto, la negación de la deducción total o parcial de las pérdidas acumuladas para determinar la renta neta sujeta a imposición podría, en ciertos casos, convertirse en una carga fiscal que termine vulnerando los principios de no confiscatoriedad y de capacidad contributiva.

En la misma línea, el maestro Medrano Cornejo, señala que, si el impuesto calcula sobre una renta inexistente, atribuyéndole ganancias a quien sólo 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 está participando de la ganancia (inexistente) del contribuyente, sino obligando a la entrega de recursos que afectan su capital. (Como se citó en Porto Urrutia, 2011, p. 283).

En ese sentido, a riesgo de parecer osados, consideramos que la restricción de compensar la pérdida acumulada sólo hasta el 50% de la renta generada en los ejercicios en los que se ha obtenido renta (límite cuantitativo) no se encontraría válidamente justificada, atendiendo a que la finalidad de la norma no resultaría legítima en tanto la misma no busca controlar y evitar situaciones de evasión o elusión fiscal en aras del

interés general, sino más bien tiene como sustento fines netamente recaudatorios, pues así ha sido sostenido en las exposiciones de motivos que sustentaron la propuesta emitida por el legislador (más precisamente, por el ejecutivo —representado por el Ministerio de Economía y Finanzas— a través de una delegación de facultades).

Sustentamos lo anterior, en que, bajo nuestra perspectiva, si un contribuyente ha obtenido una pérdida y no se le permite compensarla contra ganancias futuras (sea limitando su aplicación en el tiempo o su cuantía) se verá obligado a pagar un gravamen cuando en realidad no ha obtenido utilidad alguna (pues, como mencionamos, la compensación de pérdidas no constituye un beneficio fiscal sino un auténtico derecho del contribuyente que permite determinar si en efecto, dicho contribuyente se encuentra en aptitud económica para ser objeto de gravamen con el Impuesto a la Renta).

De otro lado, teniendo en cuenta que el legislador no perseguiría una finalidad adicional que el de la “recaudación” (pues así lo ha expresado en su exposición de motivos), el principio de “practicabilidad administrativa” no sería un elemento que haya sido estimado para la regulación adoptada respecto de este sistema, pues, en este caso, las pérdidas obtenidas pueden ser arrastradas y compensadas sin límite temporal alguno, favoreciendo la “recaudación” sobre cualquier criterio de simplicidad, por lo que no podría alegarse que este régimen se encuentra estructurado de una manera que permite la revisión dentro del plazo de prescripción o que facilita las labores de fiscalización de la Administración Tributaria, pues al poder arrastrarse las pérdidas acumuladas hasta agotar su importe, el mismo excedería cualquier periodo de prescripción. En tal sentido, pretender justificar este sistema de compensación de pérdidas sobre la base de la “practicabilidad o “simplicidad” administrativa, carecería de sustento.

Lo anterior nos lleva a concluir que si bien este sistema de arrastre y compensación de pérdidas tributarias resulta ser menos lesivo que el anterior con el cual coexiste, debido a que la posibilidad de arrastre de las pérdidas tributarias de manera ilimitada hasta agotar su importe y proteger el derecho de los contribuyentes de aprovechar las pérdidas generadas en otros ejercicios por sobre la simplificación de las labores de fiscalización de la Administración Tributaria, no obstante, la restricción cuantitativa que esta contiene implicará en última instancia una inevitable colisión con el principio de capacidad contributiva, que, conforme se ha expuesto en el presente trabajo, no puede ser admitida.

Así pues, el límite establecido en este sistema de compensación sería desproporcionado, pues conduciría a la fijación de bases imponibles alejadas de la

realidad, no reflejando la verdadera situación patrimonial del sujeto sometido a imposición, por lo que no sería respetuoso con la justicia tributaria.

### **3.3 Conclusiones del capítulo**

De cuanto se ha desarrollado en el presente capítulo, podremos extraer las siguientes conclusiones:

- 1.** En nuestra legislación del Impuesto a la Renta, se ha establecido un sistema dual para la compensación de las pérdidas tributarias obtenidas, el cual es conocido coloquialmente como “Sistema A” y “Sistema B”.

El denominado “Sistema A” establece un plazo para la compensación de la pérdida tributaria obtenida de cuatro (4) años, mientras que en el caso del “Sistema B” si bien el plazo es indeterminado se establece un límite cuantitativo para su aplicación, pues sólo se permitiría su compensación contra el 50% de la renta neta obtenida en el ejercicio en el cual se pretende su compensación.

De la misma manera nuestra legislación, como la mayoría de legislaciones, contempla la posibilidad de compensar las pérdidas tributarias obtenidas en un determinado ejercicio, y esto tiene su base en el entendido que todo sistema fiscal legítimo debe reconocer las pérdidas sufridas por los contribuyentes, pues no puede pretender generar imposición respecto del resultado negativo que una empresa ha obtenido en operaciones que el legislador ha considerado relevantes para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

Cabe indicar que la aplicación de restricciones a la compensación de las pérdidas es una constante en la mayoría de los países. Así, las restricciones tienden a ser más duras en los países en vías de desarrollo (tales como Perú) y más permisivas en países desarrollados (debido a que permiten que las empresas recuperen o apliquen en su integridad las pérdidas generadas), siendo que en el caso de países en desarrollo estos pueden deberse a la necesidad de los mismos de obtener una mayor recaudación a corto plazo con la finalidad de satisfacer fines presupuestales públicos, sacrificando la capacidad contributiva.

- 2.** No obstante, lo anterior, no se debe perder de vista que la imposición sobre la renta debe estar estructurada y dirigida a gravar la renta neta real de las empresas, considerando el resultado de todas sus operaciones. Así pues, el establecimiento de

límites desproporcionados para la determinación del Impuesto a la Renta desnaturaliza dicho gravamen, pudiendo generar no gravar una real manifestación de riqueza, sino una renta inexistente.

En ese sentido, el legislador no podría restringir el principio de capacidad económica, sino sólo cuando sirva para alcanzar otro principio o valor constitucional. Dentro de dichos valores no se podría encontrar la recaudación, pues la recaudación no supone un principio constitucional.

Sin embargo, en la exposición de motivos de la norma que estructura el actual sistema dual de compensación de pérdidas para las rentas de fuente peruana, el legislador parece orientar la existencia de estos dos sistemas en aras de maximizar y cuidar la recaudación, lo cual no constituye un valor constitucional legítimo, por lo tanto, a nuestro modo de ver, ninguna de las limitaciones establecidas en nuestra legislación vigente (entiéndase el “sistema A” y el “Sistema B”) se fundarían en una razón o valor constitucional que legitime la restricción en el plazo o en el importe de compensación de las pérdidas tributarias, más aun si la posibilidad de compensación de las pérdidas derivada del derecho del contribuyente de ser gravado de acuerdo con su capacidad contributiva.

3. En el caso del sistema “A”, en nuestra opinión, la aplicación de pérdidas por un periodo de cuatro años sólo se funda en fines netamente recaudatorios, no obstante, el generar una mayor recaudación no podría ser sustento para limitar la compensación de las pérdidas tributarias, en la medida que lo que se logra con medidas de este tipo es exigir un Impuesto a la Renta a un sujeto que, en rigor, no ha obtenido ganancia alguna.

Tampoco podría ser un sustento que la facultad de fiscalización tenga como límite un plazo de prescripción debido que sostener ello partiría de la premisa que toda declaración efectuada por el contribuyente contiene datos falsos, y que no se ajustan a la verdad, lo que no encuentra sustento en el principio de presunción de veracidad que rige todo procedimiento administrativo y del cual no es ajeno el procedimiento tributario.

Nótese que, además, la razón de ser la figura jurídica de prescripción no es la de una herramienta perniciosa que favorece la evasión, sino más bien actúa como un medio que dota de practicabilidad y eficiencia al procedimiento tributario, por lo tanto, la existencia de un plazo prescriptorio para la revisión de las obligaciones

tributarias constituye, desde nuestra perspectiva, un medio sencillo y eficaz otorgado a la Administración Tributaria para cumplir con los fines que le han sido conferidos.

Así pues, el reconocimiento de veracidad, fehaciencia y suficiencia de las operaciones (revisadas a través de un procedimiento de fiscalización –integral o definitivo según sea el caso – o respecto de las cuales ya ha operado la prescripción) constituiría una concreción del principio de practicabilidad administrativa y, por supuesto, de seguridad jurídica.

Siendo ello así, no existiría, a nuestro criterio, una razón válida que sustente el motivo por el cual sólo se permitiría imputar las pérdidas obtenidas en un ejercicio durante un periodo de cuatro años, pues esto atenta contra el principio de capacidad contributiva.

Por lo tanto, pensamos que el límite establecido por el legislador al reducir excesivamente el derecho que tiene el contribuyente de ser gravado de acuerdo a su capacidad económica constituiría un límite desproporcionado, lo que conduce a fijar bases imponibles alejadas de la realidad, Por este motivo, bajo nuestra perspectiva, debería modificarse la Ley del Impuesto a la Renta para permitir la compensación de las pérdidas tributarias obtenidas por el contribuyente sin límite de plazo.

4. En el caso del sistema “B” si bien podríamos indicar que este método es “mejor” que el otro sistema de compensación con el que coexiste, consideramos que el tributar sobre el 50% por ciento de una renta que –en rigor– no existe y respecto de la cual aún no se debería tributar sería realizar un financiamiento forzoso a favor del Estado, lo cual a todas luces atenta contra el principio de capacidad contributiva, pues se obliga a tributar aun cuando no existe ganancia alguna.

Nótese que, en este caso, la finalidad de recaudación es evidente, y así ha sido reconocida en la exposición de motivos de la norma, pues la misma se fundaría sólo en la intención de preservar la recaudación a favor de las arcas fiscales.

El interés recaudatorio, como se ha sostenido a lo largo del presente trabajo, no constituye un fin en sí mismo y no tendría la categoría de principio y, por lo tanto, no puede entrar en conflicto con la capacidad económica, ni establecerse limitaciones en aras de preservar dicha recaudación.

Ciertamente, debería reconocerse que los contribuyentes tienen el derecho natural de compensar las pérdidas en las que la hubieran incurrido hasta agotarlas con

las utilidades que obtenga en los años siguientes, de manera que se tribute sobre la renta obtenida y no sobre ganancias ficticias que carecen de contenido económico.

5. A partir de las conclusiones previamente indicadas, soy de la opinión que debería modificarse los sistemas de arrastre y compensación de pérdidas vigente con la finalidad de establecer otros sistemas más respetuosos de la justicia tributaria y la razonabilidad. Así, por ejemplo, podría establecerse un sistema de compensación que permita aplicar la pérdida en ejercicios posteriores, sin establecer límite temporal y/o cuantitativo alguno, incluso, evaluar la aplicación de otros sistemas de compensación (por ejemplo, el sistema denominado carryback).



## CONCLUSIONES

A continuación, detallamos nuestras conclusiones

- En el caso del Impuesto a la Renta, que grava como manifestación de riqueza específicamente a la renta neta generada en un determinado periodo establecido por la norma, la compensación de pérdidas busca establecer una conciliación entre esa división anual de la carga fiscal y la continuidad en el tiempo de la actividad que realizan las empresas, y de esta manera alcanzar la verdadera capacidad económica de éstas. Así pues, negar la posibilidad de la compensación y arrastre de las pérdidas acumuladas en el marco de la vida de una empresa, genera una afectación directa al principio de capacidad contributiva, a pesar de que este principio debe servir como criterio orientador de cualquier gravamen sobre la renta neta.

Si bien el legislador podría considerar la aplicación de limitaciones a la compensación de pérdidas, y de esta manera restringir el principio de capacidad económica, esta posibilidad se materializaría siempre y cuando sea necesaria para alcanzar otro principio o valor constitucional. Sin embargo, en la exposición de motivos de la norma que estructura el actual sistema dual de compensación de pérdidas para las rentas de fuente peruana, el legislador parece orientar la existencia de estos dos sistemas en aras de maximizar y cuidar la recaudación, lo cual no constituye un valor constitucional legítimo.

- Asimismo, si bien el legislador se encontraría legitimado para restringir dentro de los márgenes de la proporcionalidad y razonabilidad la aplicación de pérdidas en la medida que se busque, por ejemplo, alcanzar otro principio constitucional, que en este caso podría ser la practicidad o simplicidad del sistema administrativo, ello no implica vaciar de contenido los demás principios orientadores del sistema tributaria.

Dicha practicidad, creemos, no es la base fundamental de nuestro sistema de compensación de pérdidas actual, puesto que, como mencionáramos, el legislador

intenta justificar la existencia del sistema actual en una mayor recaudación tributaria y no en aras de la simplicidad y eficiencia administrativa.

- Por este motivo, considero que se debería modificar el sistema de arrastre y compensación de pérdidas existente a fin de establecer un sistema que cumpla con los principios orientadores del sistema tributario, pues si bien el legislador cuenta con un amplio margen de libertad para la configuración de los supuestos de hecho que determinan el nacimiento de la obligación de concurrir con el sostenimiento de las cargas públicas, éste se encuentra limitado entre otros, por el principio de capacidad contributiva.
- El mismo que se podría alcanzar mediante un sistema más justo que permita el arrastre y compensación de las pérdidas de manera ilimitada o, su defecto, estableciendo límites razonables y no desproporcionados. Para tal efecto, por ejemplo, podría eliminarse los límites cuantitativos y temporales establecidos en nuestra legislación, permitiendo que la pérdida tributaria pueda compensarse sin limitación alguna.

Nótese que ello no implica que la Administración Tributaria, bajo ese escenario, deba revisar el origen de estas pérdidas y remontarse a periodos anteriores hasta el inicio de actividades de las empresas, pues como indicamos a lo largo de este trabajo, la tendencia al ampliar los sistemas de compensación de pérdidas acercándose a un sistema tributario más justo no podría implicar, de ninguna manera, que deban eliminarse la prescripción tributaria, pues ello atentaría contra la seguridad jurídica.

## RECOMENDACIONES

A continuación, detallaremos las recomendaciones:

- Modificar el sistema actual vigente de compensación de pérdidas tributarias, evitando la aplicación de límites temporales o cuantitativos desproporcionados, que distorsionen la verdadera aptitud económica de los contribuyentes llamados a sostener las cargas públicas.
- Eliminar el sistema “B” de pérdidas tributarias –pues el mismo sólo se sustenta en fines recaudatorios– y ampliar el límite temporal del sistema “A” de arrastre por un periodo mayor (por ejemplo, veinte años como en el caso de Estados Unidos) e, incluso, con ánimo de parecer osados, recomendaríamos eliminar las limitaciones temporales (es decir, no establecer plazo alguno) permitiendo la compensación total de las pérdidas tributarias.
- Evaluar la incorporación de otros sistemas de compensación de pérdidas, tales como el “carryback” que permite aplicar las pérdidas a periodos anteriores y solicitar la devolución del impuesto pagado. Este sistema permitiría un mayor control de las pérdidas tributarias obtenidas y de las que el contribuyente pretenda obtener su compensación y devolución, pues para tal efecto, como en todo procedimiento de devolución, el contribuyente deberá acreditar la procedencia y cuantía de la pérdida y el impuesto en exceso pagado luego de su compensación, mediante la exhibición de sus liquidaciones, su contabilidad y soportes documentales.

## REFERENCIAS

- Abad Yupanqui, S.B., Alva Matteucci, M., Araoz Villena, L., Danós Ordoñez, J., Fernández Cartagena, J. A., Grellaud Guzmán, G., Landa Arroyo, C., Rojo Martínez, P.... Valle Billinghamurst, A. (2006). Temas de derecho tributario y de derecho público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller (1era ed.). Lima: Palestra.
- Aguilar Espinoza, H y Effio Pereda, F. (2014). Impuesto a la Renta 2013-2014 - Empresas y Personas Naturales. Lima: Asesor Empresarial.
- Ataliba, G. (2011). Hipótesis de incidencia tributaria (1ª ed.) Lima: Ara Editores.
- Alexy, R., Carrasco Parrilla, P. J, Gamba Valega, C., García Novoa, C., Iannacone Silva, F., Rodríguez Losada, S., ... Zavaleta Álvarez, M. (2011). Estudios de derecho constitucional tributario. Lima: Universidad de San Martín de Porres, Fondo Editorial.
- Alva Matteucci, M. (2016). Alcances sobre el principio de capacidad contributiva en materia tributaria. Recuperado de:  
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2016/11/15/alcances-sobre-el-principio-de-capacidad-contributiva-en-materia-tributaria/>
- Ávalos Jara, O. V., Cruz, G. E., Benavente Chorres, H., Mesinas Montero, F.G., Sosa Sacio J. M., Huamán Ordoñez, L.A. y Vilela Carbajal, K. (2011). El Tribunal Constitucional reescribe el Derecho: estudios sobre la incidencia de la jurisprudencia constitucional en las diferentes especialidades del Derecho. Lima: Gaceta Jurídica
- Bravo Cucci, J (2002). La renta como materia imponible en el caso de las actividades empresariales y su relación con la contabilidad. VII Jornadas Nacionales de Tributación. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Recuperado de:  
[http://www.ifaperu.org/uploads/articles/8\\_03\\_CT28\\_JABC.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/8_03_CT28_JABC.pdf)
- Bravo Cucci, J (2003). Fundamentos de derecho tributario (1ª ed.) Lima: Palestra Editores
- Bravo Cucci, J (2005). El concepto de renta de las empresas y los incrementos patrimoniales por actividades con el estado. Un vistazo a la RTF N.º 7474-4-2005. Diálogo con la Jurisprudencia. Recuperado de <http://www.dialogoconlajurisprudencia.com>
- Bravo Cucci, J. (2010). *Fundamentos del Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
- Bravo Cucci, J. (2013). *Derecho Tributario - Reflexiones*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
- Bustamante Carbajal, S. (2012). La Aplicación del Principio de Igualdad en materia tributaria A propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 04178-2011-PA/TC-La Libertad. Diálogo con la Jurisprudencia. Recuperado de <http://www.dialogoconlajurisprudencia.com>
- Congreso de la República. “Diario de los Debates, Debate Constitucional Pleno-1993”, Tomo II, Lima, publicación oficial, 1993.
- Dumay Peña, A. (2016). Prescripción Tributaria. Revista de Estudios Tributarios de la

Universidad de Chile. Recuperado de:  
<https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/download/41138/42677/>.

De la Vega Rengifo, B. (2013). La discrecionalidad de la Administración Tributaria y el Procedimiento de Fiscalización. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT)*; (56), 15-72

Delgado Ratto, C. (2013). Aproximaciones al régimen de las rentas imputadas en la Ley del Impuesto a la Renta: límites y perspectivas. VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario International (IPDT)*. Recuperado de:  
<http://www.ipdt.org/publicaciones/articulos?titulo=Aproximaciones+al+r%C3%A9gimen+de+las+rentas+imputadas+en+la+Ley+del+Impuesto+a+la+Renta&autor=Autor>

Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (19 de septiembre de 1994). Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Justicia-Sistema Peruano de Información Jurídica (SPIJ):  
[http://spijlibre.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/to mo00447.htm/a%C3%B1o79114.htm/mes81885.htm/dia82137.htm/sector82141.htm/su milla82145.htm?f=templates\\$fn=document-frame.htm\\$3.0#JD\\_modifica3122](http://spijlibre.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/to mo00447.htm/a%C3%B1o79114.htm/mes81885.htm/dia82137.htm/sector82141.htm/su milla82145.htm?f=templates$fn=document-frame.htm$3.0#JD_modifica3122)

Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (8 de diciembre de 2004). Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Justicia-Sistema Peruano de Información Jurídica (SPIJ):  
[http://spijlibre.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/to mo00447.htm/a%C3%B1o174314.htm/mes197408.htm/dia197975.htm/sector197987.htm/sumilla197989.htm?f=templates\\$fn=document-frame.htm\\$3.0#JD\\_DS179-2004.EF](http://spijlibre.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/to mo00447.htm/a%C3%B1o174314.htm/mes197408.htm/dia197975.htm/sector197987.htm/sumilla197989.htm?f=templates$fn=document-frame.htm$3.0#JD_DS179-2004.EF)

Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario (22 de junio de 2013). Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Justicia-Sistema Peruano de Información Jurídica (SPIJ):  
[http://spijlibre.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/to mo00447.htm/año387900.htm/mes397326.htm/dia398707.htm/sector398720.htm/sumilla398722.htm?f=templates\\$fn=document-frame.htm\\$3.0#JD\\_DS133-2013-EF](http://spijlibre.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/to mo00447.htm/año387900.htm/mes397326.htm/dia398707.htm/sector398720.htm/sumilla398722.htm?f=templates$fn=document-frame.htm$3.0#JD_DS133-2013-EF)

Gamba Valega, C. (2007). Sobre El Itan y el principio de capacidad económica- una “Conformidad” difícil de comprender. A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 03797-2006-PA/TC. *Revista Peruana de Derecho Tributario* (4), 1-11. Recuperado de:  
[http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/4/ITAN\\_PRINCIPIO\\_CAPACIDAD\\_ECONOMICA.pdf](http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/4/ITAN_PRINCIPIO_CAPACIDAD_ECONOMICA.pdf)

García Novoa, César (2011). *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Madrid: Editorial Marcial Pons.

Hernández Berenguel, L. (1990). Modificaciones en el procedimiento de reclamación tributaria: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (19), 77-95.

Herrera Molina, P. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal*. (1ª ed.) Madrid. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.

- Mayoral, J. M., y Segura, A. S. (2014). Compensación fiscal de pérdidas, determinantes de su activación| impacto en las cuentas anuales y aprovechamiento de los créditos. Revista De Contabilidad (17) 17-29. Recuperado de [http://fresno.ulima.edu.pe/ss\\_bd00102.nsf/RecursoReferido?OpenForm&id=PROQUES T-41716&url=/docview/1528361704?accountid=45277](http://fresno.ulima.edu.pe/ss_bd00102.nsf/RecursoReferido?OpenForm&id=PROQUES T-41716&url=/docview/1528361704?accountid=45277)
- Medrano, C. H. (2003). El principio de no confiscatoriedad y la compensación de pérdidas en el Impuesto a la Renta. *Advocatus*. Lima Perú. (pp. 203-204).
- Ley del Impuesto a las Ganancias. Recuperado del sitio de internet de la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina: [http://biblioteca.afip.gov.ar/afipres/Ganacias\\_Ley\\_20628\\_97.pdf](http://biblioteca.afip.gov.ar/afipres/Ganacias_Ley_20628_97.pdf)
- Ley sobre Impuesto a las Utilidades de las Empresas. Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas de Bolivia: [https://www.economiayfinanzas.gob.bo/index.php?opcion=com\\_contenido&ver=contenido&id=207&seccion=230&categoria=327](https://www.economiayfinanzas.gob.bo/index.php?opcion=com_contenido&ver=contenido&id=207&seccion=230&categoria=327)
- Ley del Impuesto a la Renta. Recuperado del sitio de internet de la Biblioteca del Congreso Nacional de Chile: <https://www.bcn.cl/BuscadorIntegral/buscar?texto=ley+20.899&contenido=AL>
- Ley del Impuesto sobre la Renta y Complementarios. Recuperado del sitio de internet de Legis Colombia: [https://legal.legis.com.co/document/Index?obra=legcol&document=legcol\\_a8cb55401ab44586ba2cdb408ebae481](https://legal.legis.com.co/document/Index?obra=legcol&document=legcol_a8cb55401ab44586ba2cdb408ebae481)
- Ley del Régimen Tributario interno. Recuperado en el sitio de internet del Servicio de Rentas internas de Ecuador: [www.sri.gob.ec/.../descargar/.../LEY\\_DE\\_RGIMEN\\_TRIBUTARIO\\_INTERNO](http://www.sri.gob.ec/.../descargar/.../LEY_DE_RGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO)
- Ley N° 125/91. Recuperado en el sitio de internet de Impuestos Paraguay: <http://www.impuestospy.com/>
- Ley del Impuesto a la Renta de Actividades Económicas. Recuperado en el sitio de internet de la Dirección General Impositiva de Uruguay: [www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,213,O,S,0,7980%3BS%3B44%3B877](http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,213,O,S,0,7980%3BS%3B44%3B877)
- Ley del Impuesto sobre la Renta. Recuperado en el sitio de internet del Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas de Venezuela: [http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR\\_CONTENIDO\\_SENIAT/02NORMATIVA\\_LEGAL.html](http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL.html)
- Ley del Impuesto sobre la Renta. Recuperado en el sitio de internet del Servicio de Administración Tributaria de México: <https://www.sat.gob.mx/normatividad/27577/leyes-fiscales>
- Ley del Impuesto sobre Sociedades. Recuperado en el sitio de internet de la Agencia Tributaria de España: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Normativa\\_tributaria\\_y\\_aduanera/Normativa\\_tributaria\\_y\\_aduanera.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Normativa_tributaria_y_aduanera/Normativa_tributaria_y_aduanera.shtml)

- Pazo Pineda, O. A. (2014). Los Derechos Fundamentales y el Tribunal Constitucional. Lima: Gaceta Jurídica.
- Porto Urrutia, J.P. (2011). Beneficio Tributario o una restricción al derecho de los contribuyentes. Una revisión al régimen de arrastre de pérdidas aplicable en la legislación nacional a propósito de lo dispuesto por la legislación norteamericana. IUS ET VERITAS (43). 272-278.
- Sanz Díaz-Palacios, J.A. (2005). La compensación de pérdidas y bases imponibles negativas en la imposición societaria: una perspectiva de derecho comparado. (la situación en Francia y en Bélgica). Revista Crónica Tributaria (117), 147-152.
- Tarsitano, A. (2014). El Principio de Capacidad Contributiva: La visión de la jurisprudencia argentina y peruana. Revista derecho y sociedad (43), 119-128. Recuperado de: <http://www.albertotarsitano.com.ar/fiscalidad%20internacional/El%20pp%20de%20capacidad%20como%20fundamento%20de%20la%20constitucion%20financiera.pdf>
- Villanueva, G. M. (2004) Las Rentas Empresariales. En VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario del Instituto Peruano de Derecho Tributario Internacional (IPDT). Recuperado de: <http://www.ipdt.org/publicaciones/articulos?titulo=Las+Rentas+Empresariales&autor=Autor>
- Villegas, H. (2002). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: Editorial Astrea.

## BIBLIOGRAFÍA

- Acosta, E.S. (2000). Derechos fundamentales y tributos en el sistema tributario peruano: propuesta para el 2000”. Lima: Deposito Legal de la Biblioteca Nacional del Peru.
- Alva Matteucci, M. y García Quispe, J.L. (2014). Aplicación Práctica de Impuesto a la Renta, Ejercicio 2013-2014. Lima: Instituto Pacifico.
- Alva Matteucci, M. (2012). Cierre Contable y Tributario 2012: Gastos Deducibles y Reparos Tributarios (1 ed.). Lima: Pacifico Editores S.A.C.
- Ayres Barreto, P. (2012). “Contribuciones – Régimen jurídico, destinación y control”. Lima: Jurista Editores.
- Bahamonde Quinteros, M. (2012). “Aplicación práctica de la Ley del Impuesto a la Renta – Personas naturales y empresas”. Lima: Gaceta Jurídica S.A.
- Bocchiardo, J. C. (2003). Derecho Tributario sustantivo o material. En: García Belsunce, Horacio (coordinador). Tratado de Tributación. Tomo I. Volumen 2. Buenos Aires: Editorial Lastrea.
- Caller Ferreyros, M. E. (2008). La indefinición del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la Obligación Tributaria. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT). (46), 27.62.
- Bernales Ballesteros, E. (1999). “La Constitución de 1993 – Análisis Comparado”. Lima: Editora ROA SRL.
- De Barros Carvalho, P. (2011). “Teoria de la Norma Tributaria”. Lima: ARA Editores.
- De Barros Carvalho, P. (2011). “Curso de derecho tributario”. Lima: Editora y librería jurídica Grijley EIRL.
- Garret Vargas, Juan Alberto (2015). La prescripción tributaria como límite temporal a la facultad de fiscalización (Tesis de Maestría). Universidad de Lima, Lima. Recuperado de: [http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/ulima/3144/Garret\\_Vargas\\_Juan.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/ulima/3144/Garret_Vargas_Juan.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Medrano, C. H. (1974) El concepto de renta en la legislación tributaria. Derecho. (32), 1-186.
- Medrano, C. H. (1998). Impuesto a la Renta e inversiones en el exterior Lima, Perú: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT); (34), 53-65.
- Pantigoso Velloso Da Silveira, F. (2012). Inequidades y abusos del Derecho en el Código Tributario. En: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero. Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Lima: Palestra Editores.
- Picón G, J. L. (2004). Deduciones del impuesto a la renta empresarial: ¿Quién se llevó mi

- gasto?: La ley, la SUNAT o la perdí yo. Lima: Dogma Ediciones.
- Pistone, P., & Taveira Torres, H. (2005). Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar. Buenos Aires: Ábaco.
- Rodríguez Bereijo, Á. (octubre-noviembre de 2008). El Deber de Contribuir como deber constitucional. En: Revista Análisis Tributario. N° 248 (Primera parte) y N° 249 (Segunda parte). Lima: AELE.
- Rubio Correa, M. (1987). Prescripción, caducidad y otros conceptos en el nuevo Código Civil. Lima: Fundación M.J. Bustamante de la Fuente.
- Rubio Correa, M. (2011). El Test de Proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Montesinos Oltra, S. (2000). La compensación de bases imponibles negativas. Valencia: Aranzadi Editorial.
- Spisso, R. R. (2007). Derecho constitucional tributario (3a ed.). Buenos Aires, Argentina: Lexis Nexis.
- Vidal, M. T. (2003). Un estudio constitucional sobre el deber de contribuir y los principios que los informan: el artículo 31.1 CE. Valencia, España: Tirant lo Blanch.