



# FACULTAD DE DERECHO Y --- CIENCIAS POLÍTICAS

CARRERA DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS

“LA VULNERACION DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA APLICACIÓN DE LOS SISTEMAS DE COMPENSACION DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS EN LA DETERMINACION DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL DE CONTRIBUYENTES DOMICILIADOS EN EL PERU.”

Tesis para optar el título profesional de:

**ABOGADA**

**Autor:**

Exilda Estefany Cacho Abanto

**Asesor:**

CPC. Carlos Eustaquio Villar León

Cajamarca – Perú

2017

## APROBACIÓN DE LA TESIS

El asesor y los miembros del jurado evaluador asignados, **APRUEBAN** la tesis desarrollada por la Bachiller **Exilda Estefany Cacho Abanto**, denominada:

**“LA VULNERACION DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE COMPENSACION DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS EN LA DETERMINACION DEL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORIA EN EL PERU.”**

---

CPC. Carlos Eustaquio Villar León  
**ASESOR**

---

Dr. Carlos Miyasato Bazán  
**JURADO**  
**PRESIDENTE**

---

Dr. Luis Elí Céspedes Paisig  
**JURADO**

---

Dr. Homero Salazar Chávez  
**JURADO**

## DEDICATORIA

A:

Mis padres por su incansable lucha y amor incondicional para llegar a esta etapa, a mi abuela Luz Elena y mi tía Magaly que siempre me impulsa para seguir adelante, y a mis hermanos Josep, Alejandra y Cristhian por el cariño fraternal que nos une y a mis queridos sobrinos Matteo y Aharon porque me llenan de alegría.

## **AGRADECIMIENTO**

Mi sincero agradecimiento al Dr. Alejandro Jhonathan Tarrillo Monteza y CPC. Carlos Eustaquio Villar León por su comprensión, disposición y constante apoyo en la elaboración de la presente investigación, sin ellos hubiera sido imposible el desarrollo y culminación de la presente tesis.

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

<b>APROBACIÓN DE LA TESIS.....</b>	<b>02</b>
<b>DEDICATORIA .....</b>	<b>03</b>
<b>AGRADECIMIENTO .....</b>	<b>04</b>
<b>ÍNDICE DE CONTENIDOS .....</b>	<b>05</b>
<b>RESUMEN .....</b>	<b>08</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>09</b>
<b>CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1010</b>
1.1. Realidad problemática .....	10
1.2. Formulación del problema.....	14
1.3. Justificación.....	15
1.4. Limitaciones .....	15
1.5. Objetivos .....	16
1.5.1. <i>Objetivo General</i> .....	16
1.5.2. <i>Objetivos Específicos</i> .....	16
<b>CAPÍTULO 2. MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>17</b>
2.1. Antecedentes .....	17
2.1.1 <i>Antecedentes teóricos</i> .....	17
2.1.2 <i>Antecedentes Normativos</i> .....	18
2.2. Bases Teóricas .....	19
2.2.1 <b>ASPECTOS GENERALES</b> .....	19
A) <i>Potestad Tributaria</i> .....	19
B) <i>Sistema Tributario Peruano</i> .....	20
C) <i>Sistema Tributario En La Constitución De 1979 y 1993</i> .....	21
- <i>Régimen Tributario de 1979</i> .....	21
- <i>Régimen Tributario de 1993</i> .....	23
D) <i>Limites al ejercicio de la Potestad Tributaria - Principios Constitucionales Tributarios</i> .....	24
E) <i>Garantías Constitucionales - Acción de Inconstitucionalidad en Materia Tributaria</i> .....	27
F) <i>La Potestad Tributaria en torno a la Dignidad Humana</i> .....	31
G) <i>El Tributo</i> .....	33
- <i>Aspectos preliminares</i> .....	33
- <i>Definición de tributo</i> .....	33
- <i>Clasificación de tributo</i> .....	35
G) <i>La Norma Tributaria</i> .....	36
H) <i>Estructura de la Norma Tributaria</i> .....	37
2.2.2 <b>IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL</b> .....	38
A) <i>Cierre Contable</i> .....	41

2.2.3	TRATAMIENTO DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS.....	42
	A) Aspectos introductorios.....	42
	B) Concepto y justificación del arrastre.....	43
	C) Normatividad aplicable.....	44
	D) Denominación de Pérdidas Tributarias.....	45
	E) Determinación de la Pérdida Tributaria.....	46
	F) Sistema de Compensación de Pérdidas Tributarias.....	46
	G) Efectos de la aplicación.....	48
	H) La política fiscal de las pérdidas tributarias.....	48
	I) Las rentas exoneradas.....	49
	J) Las rentas Fictas Cambio De Sistema De Compensación.....	50
	K) Cambio De Sistema De Compensación .....	52
2.2.4.	CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	53
	A) Capacidad Contributiva absoluta y relativa.....	55
	B) Características.....	56
	C) Principio Constitucional Implícito.....	57
	D) Capacidad Contributiva en las sentencias del Tribunal Constitucional.....	58
	E) El contenido de principio de Igualdad como fundamento para la Capacidad Contributiva .....	60
2.2.5	APORTES DE LA PROPUESTA DE MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 50° DE LA LIR.....	62
	A) Pilares de la Modificación .....	63
	B) Combatir la Evasión Y Elusión.....	63
	C) Impuestos Directos e Indirectos.....	64
2.3.	Definición de términos básicos .....	65
<b>CAPÍTULO 3. HIPÓTESIS.....</b>		<b>67</b>
3.1.	Formulación de la hipótesis.....	67
3.2.	Operacionalización de variables .....	67
<b>CAPÍTULO 4. MATERIAL Y MÉTODOS .....</b>		<b>69</b>
4.1.	Tipo de diseño de investigación. ....	69
4.2.	Material. ....	69
	Unidad de estudio.....	69
	Población.....	69
	Muestra.....	69
4.3.	Métodos. ....	69
	4.3.1. Técnicas de recolección de datos y análisis de datos.....	69
	4.3.2. Procedimientos .....	70
<b>CAPÍTULO 5. DESARROLLO.....</b>		<b>71</b>
<b>CAPÍTULO 6. RESULTADOS Y DISCUSION .....</b>		<b>73</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>		<b>77</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>		<b>78</b>

**REFERENCIAS.....79**

**ANEXO 01 .....83**

## RESUMEN

La Constitución Política del Perú confiere al Estado peruano potestad tributaria traducida esta como: la facultad de crear, modificar y suprimir tributos, a través de la ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades; cabe indicar, que la referida facultad está limitada por principios constitucionales tributarios explícitos e implícitos, los cuales reglan la actuación del legislador y garantizan los derechos de los contribuyentes.

El presente trabajo de investigación se centra en determinar la vulneración al principio de capacidad contributiva por los sistemas de compensación de pérdidas tributarias de contribuyentes domiciliados en el Perú generadores de renta empresarial, establecidos en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Los resultados obtenidos muestran que los dos sistemas de compensación de pérdidas tributarias vulneran al principio de capacidad contributiva, ya que una vez transcurrido el plazo límite para compensar el resultado negativo o limitar la compensación del cien por ciento (100%) de la pérdida, las empresas domiciliadas en el Perú generadoras de renta empresarial cuya determinación de renta neta imponible se basa en deducciones permitidas por ley terminan pagando sobre una renta inexistente.

En ese sentido y con la finalidad de tener un sistema tributario justo, cuyos cánones de justicia se fundamenten en el deber de contribuir acorde con la capacidad contributiva que ostentan los contribuyentes, se plantean modificaciones al artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciendo un sistema de compensación de pérdidas tributarias libre de límites temporales y cuantitativos.



## ABSTRACT

The Political Constitution of Peru awards to the Peruvian State tributary translated this legal authority as: the faculty to create, to modify and suppress taxes, across the law or legislative decree in case of delegation of powers; it is necessary to indicate, that the above-mentioned faculty is limited for constitutional beginning explicit and implicit tributaries, which rule the action of the legislator and guarantee the rights of the contributors.

The present work of investigation centres on determining the violation initially of contributing capacity for the systems of compensation of contributors' tributary losses domiciled in Peru generators of managerial revenue, established in the article 50 ° from the Law of the Tax to the Revenue.

The obtained results show that both systems of compensation of tributary losses damage initially of contributing capacity, since once passed the term limit to compensate the negative result or to limit the compensation of hundred per cent (100 %) of the loss, the companies domiciled in Peru generating of managerial revenue which determination of clear taxable revenue is based on deductions allowed by law end up by paying on a non-existent revenue

In this sense and with the purpose of having a tributary just system, which cánones of justice are based on the duty to contribute chord with the contributing capacity that the contributors show, modifications appear to the article 50 ° from the Law of the Tax to the Revenue, establishing a system of compensation of tributary losses free of temporary and quantitative limits.

## **CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN**

### **1.1. REALIDAD PROBLEMÁTICA**

El Estado Peruano representado y administrado por el respectivo Gobierno de turno, asume las características básicas del Estado Social y democrático de Derecho; es decir, se sustenta en los principios esenciales de soberanía popular, distribución o reconocimiento sustantivo de los Derechos Fundamentales, separación o independencia de las funciones de Estado y supervisión constitucional, los cuales derivan de la igualdad ante la ley y el necesario reconocimiento para que el desarrollo del país se realice dentro de un marco de una economía social de mercado.

Es por ende que el Estado peruano para conseguir la directriz de economía social de mercado proclamada en la Constitución Política, debe desarrollar actividades solidarias y subsidiarias con aquellos que menos poseen para así lograr un escenario de igualdad de medios y oportunidades.

Para lograr lo señalado en el párrafo anterior, el Estado debe canalizar parte de sus ingresos para la consecución y/o desarrollo de la tan anhelada igualdad entre los ciudadanos nacionales; y parte de estos ingresos son obtenidos en virtud al poder tributario que ostenta.

Dentro del poder tributario que ostenta el Estado, está la creación de los tributos que son de suma importancia, pues permite solventar a la población de servicios básicos. El cobro de los tributos se realiza en base a las leyes tributarias, cultura tributaria y conciencia colectiva adecuada. En cualquier caso, el Estado debe asegurar el correcto percibimiento de los tributos; sin embargo, es de gran importancia para los contribuyentes el estímulo o desestímulo informando en que se utiliza lo recaudado.

En otras palabras los tributos son ingresos públicos de Derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la Ley vincula el deber de contribuir siendo su fin primordial el de obtener los ingresos

necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines.

El Impuesto a la renta es un tributo que se determina directamente sobre la renta que se generan de fuentes pasivas, activas o de fuentes mixtas esta última está relacionada con la actividad empresarial, que está compuesta por capital y trabajo, las normas referidas a la materia la describen como renta empresarial.

En ese sentido, los deudores tributarios que generen renta empresarial, para determinar el impuesto a pagar deben restar de los ingresos brutos, los descuentos, devoluciones y rebajas, costo, gastos y pérdidas tributarias, esto con el objetivo de calcular la renta neta imponible o base imponible, importe sobre el cual se aplicara la alícuota correspondiente. Se debe recordar que el impuesto a la renta empresarial grava rentas netas, es decir el ingreso bruto luego de las deducciones que la ley permite.

La actividad empresarial fraccionada para efectos fiscales en un año o ejercicio gravable bajo el criterio de lo devengado, puede generar un resultado positivo o negativo. En este último caso el Artículo 50° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por D.S N° 170-2004-EF y normas modificatorias, en adelante “la LIR”, establece la aplicación de éste resultado negativo (pérdida tributaria) vía compensación a resultados de ejercicios futuros, bajo la denominación de sistemas de compensación de pérdidas, dejando a elección del contribuyente la aplicación de uno de los dos sistemas que prevé el citado artículo.

Los sistemas se encuentran regulados en los incisos a) y b) del artículo 50° de la LIR:

Inciso a) del artículo 50° de la LIR (sistema A).

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

Que, por su parte el inciso a) del artículo 29° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que para que la aplicación del inciso a) del artículo 50° de la LIR, se tendrá en cuenta lo siguiente:

*“a) Sistema a) de compensación de pérdidas:*

*Las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores se compensarán contra la renta neta de tercera categoría empezando por la más antigua. 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 contando a partir del ejercicio siguiente al de la generación de cada pérdida.”*

De las normas antes glosadas tenemos que las características de este sistema son:

- La imputación de la pérdida se realizará año a año contra las rentas netas de tercera categoría.
- El plazo para la compensación de la pérdida es de 4 (cuatro) ejercicios computados a partir del ejercicio siguiente en que la pérdida se generó, aun cuando en este ejercicio también se obtenga pérdida tributaria.
- Transcurrido el plazo de 4 (cuatro) años, el saldo no compensado, no podrá compensarse a los ejercicios siguientes.
- Las pérdidas no se acumulan sino que se compensan contra la renta neta de tercera categoría de manera independiente, comenzando por la más antigua.

Inciso b) del artículo 50° de la LIR (sistema b).

*“b) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registre en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores”*

Que por su parte el inciso b) del artículo 29° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que para efectos de la aplicación del inciso b) del artículo 50° de la LIR, se tendrá en cuenta lo siguiente:

*b) Sistema b) de compensación de pérdidas*

- 1. 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 siguientes ejercicios.*
- 2. De obtenerse pérdida en el ejercicio ésta se sumará a las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores.*

De las normas antes glosadas tenemos que las características de este sistema son:

- La compensación de la pérdida se realizará a partir de los ejercicios siguientes en que se obtenga renta neta y hasta el 50% de ésta.
- La imputación de la pérdida se realizará año a año contra las rentas netas de tercera categoría.
- A diferencia del (sistema a), no hay plazo límite para compensar la pérdida.
- La pérdida neta compensable del ejercicio (saldo del ejercicio no compensado) se suma a las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, lo cual no ocurre con el (sistema a).

Como se puede advertir las normas citadas la compensación de pérdidas tributarias obtenidas por contribuyentes domiciliados en el Perú que generan renta empresarial actualmente se encuentra reglada a un límite de orden temporal y cuantitativo, situación que en muchos de los casos genera que el impuesto a la renta empresarial termine gravando ganancias inexistentes.

Que estando a lo expuesto, y con la finalidad de mostrar la realidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial por contribuyentes domiciliados en el Perú que

arrastran pérdidas, se hace necesario citar situaciones particulares que conllevan a la existencia de pérdidas tributarias:

- Empresas que quieren posicionarse en el mercado y que recién inician actividades, se ven forzadas a ajustar al mínimo sus precios por la venta de bienes o la prestación de servicios que realicen.
- Crisis económica que afronta nuestra Región
- Gastos pre operativos, inherentes a ciertas actividades como son: minería, agrícola, pesca, inmobiliaria, etc.
- Aplicación de la depreciación acelerada, establecida por el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, que regula el arrendamiento financiero.
- Gastos en proyectos de investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica, vinculados o no al giro de negocio de la empresa, establecidos en el inciso a.3) del artículo 37° de la LIR.
- Deducción adicional sobre las remuneraciones que se paguen a personas con discapacidad, según lo establecido por el inciso z) del artículo 37° de la LIR.
- Deducción total de la amortización de un intangible de duración limitada en un ejercicio, según lo establecido por el inciso d) del artículo 44° de la LIR.

Que en tal sentido, el presente trabajo de investigación está dirigido a determinar si los actuales sistemas de compensación de pérdidas establecidos en el artículo 50° de la LIR, vulneran la capacidad contributiva de los contribuyentes domiciliados en el Perú que generan renta empresarial.

## 1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cómo vulneran, los sistemas de compensación de pérdidas tributarias establecidos en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta al principio de capacidad contributiva de los contribuyentes domiciliados en el Perú de renta empresarial al limitar la compensación de pérdidas?

### 1.3. JUSTIFICACIÓN

Para *García Bueno* la mejor manera de garantizar recursos económicos sanos al Estado es aquella que descansa en la política fiscal. El particular, en su calidad de deudor tributario, tiene la obligación de participar en el concurso de los gastos públicos, pero acorde a su capacidad económica. En este sentido cabe decir que el legislador, para crear la normatividad tributaria, tiene que tomar en cuenta no solo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo. Por ende todo sistema fiscal, debe estar planteado bajo tres postulados: SUFICIENCIA, EQUIDAD y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. (2010. Pág. 28)

Mencionado lo anterior, la presente investigación jurídica referida al análisis de los sistemas de compensación de pérdidas tributarias establecido en el artículo 50° de la LIR y su vulneración al principio de capacidad contributiva tiene relevancia; puesto que ha sido necesario para los legisladores y contribuyentes conocer los resultados de la presente investigación y otras que se puedan hacer en el futuro, para poder tomar las medidas adecuadas que permitan realizar cambios en los actuales sistemas de compensación de pérdidas a fin de lograr que las contribuyentes afectos al impuesto a la renta de empresarial tributen sobre su verdadera capacidad económica y de esta manera dar la imagen de un Estado que no solo participa en los beneficios sino también en los malos resultados de las empresas y de manera indirecta minimizar efectos de un sistema tributario complejo e injusto, como son la evasión de impuestos o fraude tributario que perjudican al Estado en su objetivo de solventar el gasto público.

### 1.4. LIMITACIONES

- La escasa bibliografía especializada sobre el tema en la ciudad de Cajamarca.
- La carencia de investigaciones y realización de trabajos anteriores respecto al tema a investigar, pues indirectamente restringe el conocimiento de opiniones y demás criterios sobre el tema.

Es importante precisar que a pesar de las limitaciones descritas líneas arriba, el presente trabajo es de suma importancia puesto que ha demostrado la vulneración de un pilar como es el principio de capacidad contributiva con la aplicación de los sistemas de compensación de pérdidas tributarias en la determinación de Impuesto a la Renta empresarial.

## **1.5. OBJETIVOS**

### **1.5.1. OBJETIVO GENERAL**

Determinar si los sistemas de compensación de pérdidas tributarias establecidos en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta vulneran al principio de capacidad contributiva de los contribuyentes domiciliados en el Perú de renta empresarial al limitar temporal y cuantitativamente la compensación de la pérdida.

### **1.5.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Analizar los sistemas de compensación de pérdidas tributarias establecido en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Explicar el principio de capacidad contributiva y su vínculo con el impuesto la renta.
- Proponer cambios normativos en torno al artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta.



## **CAPÍTULO 2. MARCO TEÓRICO**

### **2.1. ANTECEDENTES**

#### **2.1.1. ANTECEDENTES TEÓRICOS**

Al realizar la búsqueda de antecedentes teóricos relacionados al Sistema de Compensación de Pérdidas Tributarias y la vulneración del Principio de Capacidad Contributiva encontré dos tesis virtuales, una referida a los “Efectos Financieros del Tratamiento de las Pérdidas Tributarias Compensables y su Influencia en las Decisiones de Inversión en la Región Andina”, y la otra referida a la “La Capacidad Contributiva en los Impuestos desde la Perspectiva del Estado Constitucional: Relativización de los Índices o Manifestaciones de Riqueza”, y; dos artículos, uno referente a las “Pérdidas Tributarias a Propósito del proceso de Fusión de las Empresas” y la otra a los “Los Beneficios Tributarios o una Restricción al Derecho de los Contribuyentes”; siendo las diferencias con el presente proyecto de investigación las siguientes: el primer trabajo tiene por objetivo de investigación la influencia que puede tener el tratamiento del sistemas de compensación de pérdidas tributarias en la inversión privada en los países de la Región Andina y una comparación con Legislación Latinoamérica para proponer una mejora en nuestra leyes peruanas, respecto al segundo trabajo referido a la Capacidad Contributiva tiene como objetivo de estudio el tratamiento de los tipos de tributos sean estas tasas, impuestos y contribuciones vistas desde el Principio de Capacidad Contributiva, el tercer trabajo referido al tratamiento del sistema de Compensación de pérdidas tributarias respecto a los procesos de fusiones de las empresas que busca la posibilidad de que en un proceso de reorganización societaria las pérdidas sean aprovechadas y no se pierdan y finalmente el cuarto trabajo referido a la revisión del régimen de arrastres de pérdidas en la legislación nacional a propósito de la legislación norteamericana.

La Revista Peruana de Derecho Tributario de la Universidad San Martín de Porres Tax Legal Review (Abril – 2007), realizó un artículo referido: “*Aproximaciones al Principio de Capacidad Contributiva y su desarrollo en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*”. De esto puedo afirmar que la Capacidad Contributiva es un principio jurídico y como es de verse jurídico constitucional, que constituye la condición que necesariamente debe ostentar un sujeto para que el estado le pueda exigir un tributo e implica que los contribuyentes con igual capacidad se vean fiscalmente incididos de la misma manera”.

También, se puede afirmar que el principio de capacidad contributiva es la base y garantía con la que cuentan los contribuyentes ante el poder de imperio que ostenta el Estado. La capacidad contributiva en su calidad principio reglan que los tributos que se crean sean acordes a la capacidad económica del sujeto que desarrolla el hecho previsto en la norma tributaria.

En ese sentido, apreciamos que las referencias de la presente investigación jurídica guarda cierta relación con el objeto de la presente investigación referida a la aplicación de los sistemas de compensación de pérdidas tributarias y la vulneración al principio de capacidad contributiva.

### **2.1.2. ANTECEDENTES NORMATIVOS**

Uno de los antecedente nace mediante Ley N° 27356 publicada el 18 de octubre del 2000 y vigente a partir del ejercicio 2001, que modifica el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta en el que se establece: *“que 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 ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido este lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes”*.

A través de la Ley N° 27513 publicada el 28 de agosto del 2001, se volvió a modificar el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta en el que se estableció *“que los contribuyentes domiciliados en el país deberán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuerte 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 ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtenga dicha renta neta. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso no podrá computarse en los ejercicios siguientes”*.

A partir del año 2004 con la publicación del Decreto Legislativo N° 945 publicado el 23 de diciembre del 2003 se volvió a modificar el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta en el que se estableció dos sistemas de arrastre de perdidas tributarias: *“a) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio*

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

Siendo estos dos últimos los sistemas actualmente vigentes.

## **2.2. BASES TEÓRICAS**

### **2.2.1. ASPECTOS GENERALES**

#### **A) POTESTAD TRIBUTARIA**

Por lo general, los recursos más influyentes en los presupuestos públicos son los recursos tributarios, siendo el que más se ha consolidado como instrumentos de recaudación fiscal el tributo, siendo este un deber de contribución. Esto en razón al contrato social que los individuos organizaron a través de la creación del Estado para satisfacer sus necesidades colectivas sobre las necesidades individuales. Siendo la razón por la que el Estado necesita financiamiento para lograr dichas satisfacciones, en ese sentido el tributo se transforma en el precio que debe pagar todo individuo para mantener el orden social. (*Bravo Cucci, J. 2013. Pág. 35-36*).

Entonces, la potestad tributaria viene a ser la facultad que el Estado tiene para crear tributos así como, modificar los que ya existen, otorgando beneficios o regímenes especiales para su aplicación cuando las razones así lo justifiquen, a la vez puede dejarlos sin efecto ya sea porque los sustituye por otros o porque decide derogarlos definitivamente por razón de política fiscal o cuando así lo demande las circunstancias que en país vive en cada época. (*Sevillano Chávez, S. 2014. Pág. 83*).

También, la potestad tributaria o la competencia legislativa en materia tributaria, es la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales que las habilita a expedir normas

jurídicas con relación a lo que hemos denominado el fenómeno tributario, con el objeto que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia una consecuencia lógica de la soberanía del estado. (*Bravo Cucci, J. 2010. Pág. 108-109*).

Siendo entonces una de las facultades otorgadas al legislador por el constituyente, para dictar normas jurídicas que disciplinen la materia tributaria, a través de leyes o normas con rango similar, según lo dispone el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, recogiéndose de tal manera el principio de reserva de Ley. Las normas regularán diversas áreas o planos, que componen la fenomenología del tributo, o si se quiere, su proceso formativo, desde la creación de la norma tributaria, el fenómeno jurídico de las incidencias y la subsunción, hasta las diversas vicisitudes de los derechos subjetivos del sujeto activo, y de los deberes del sujeto pasivo de la relación jurídica. Es así que la ley viene a ser el instrumento o vehículo que introduce los preceptos jurídicos al ordenamiento jurídico, los que al ser insertados en el mismo, crean derechos y deberes. (*Bravo Cucci, J. 2010. Pag.109*).

De esta manera, finalizamos expresando que la creación del tributo es una actividad delegada al Estado, en función a que esta entidad asume la responsabilidad de organizar la vida comunitaria.

## **B) SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO**

El Sistema Tributario Peruano está regulado por el Decreto Legislativo N° 771 vigente desde el 01 de enero de 1994, el cual se convierte en la ley marco del sistema tributario nacional.

El autor *Huamaní*, menciona que la definición comúnmente utilizada respecto al sistema tributario: *es el conjunto de tributos interrelacionados que se aplica en un país en un momento determinado (2015. Pág. 99)*.

Entonces podemos entender que el sistema tributario peruano es el conjunto de impuestos, tasas y contribuciones que existe en el Perú y también debemos considerar que los tributos constituyan un sistema productivo que originen un rendimiento suficiente, en las distintas

épocas que se presente o atraviere el país, sin embargo cabe precisar que según el Decreto Legislativo N° 771 en su artículo 2 forma parte del sistema tributario nacional el Código Tributario, actualmente aprobado por el Decreto Supremo N° 1333-2013- EF.

Además desde el punto de vista económico sería necesario que los tributos tengan la flexibilidad funcional suficiente para que la fiscalidad sea de apoyo a la promoción económica y no que limite o ponga trabas a la producción nacional. Desde el punto de vista social, los tributos deberían ser un sacrificio mínimo al contribuyente y sobre todo distribuirse equitativamente entre los ciudadanos según su capacidad de prestación patrimonial. Desde el punto de vista administrativo, es necesario que el sistema sea más simple, de manera que el contribuyente tenga conocimiento de cómo, cuándo y dónde debe realizar los pagos de los tributos. *(Huamaní Cueva, R. 2015. Pág. 100)*

Habiendo considerado el concepto general del sistema tributario y de los puntos de vista social, económico y administrativo; podemos señalar que formalmente nuestro país tiene un sistema tributario, pero que no podríamos calificarlo como tal puesto que existen tributos cuya regulación en muchas ocasiones ha desvirtuado los fundamentos en la que deben sustentarse el mismo, así como tenemos tributos que han sido creados con el único fin de recaudar y otras finalidades extrafiscales, ubicándolo en otras palabras en los límites constitucionales, que lo único que logran es acrecentar la evasión tributaria y actuaciones elusivas, además de esquemas que imposibilita el control de la Administración Tributaria, situaciones que va creando complejidades y mayores costos para el deudor tributario pueda cumplir con sus obligaciones. *(Huamaní Cueva, R. 2015. Pág. 102)*

Ante lo expuesto queda establecido que un sistema tributario debe ir acorde con la capacidad contributiva de los contribuyentes, independientemente de la finalidad del tributo, además de ser simple, coherente y con la menor cantidad de tributos.

### **C) SISTEMA TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN DE 1979 Y 1993.**

#### **➤ REGIMEN TRIBUTARIO DE 1979**

El artículo 139° señalaba:

“Solo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios. **La tributación se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. No hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal** en materia tributaria. Los gobiernos regionales pueden crear, modificar y suprimir tributos o exonerar de ellos con arreglo a las facultades que se les delegan por ley. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones, arbitrios y derechos o exonerar de ellas, conforme a ley”.

De otro lado, el artículo 77 indicaba:

“Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos.”

Y por último el artículo 72 indicaba:

“Toda persona tiene el deber de vivir pacíficamente, con respeto a los derechos de los demás y de contribuir a la afirmación de una sociedad justa, fraterna y **solidaria.**”

De los artículos mencionados, podemos apreciar, que la Constitución de 1979, en especial el artículo 139 daba tratamiento a la potestad tributaria, es decir al legislador, o entidad que goza de potestad tributaria, y sobre todo a los límites que obviamente se deben cumplir – que son los principios tributarios – que son tratados de manera más amplia considerando a la legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza, economía en la recaudación, no confiscatoriedad como pilares del sistema tributario.

En tanto en el artículo 77 y 72, dirigido a los administrados o contribuyentes, puesto que menciona que todos tenemos el deber de pagar los tributos que nos corresponden y sobre todo de soportar equitativamente las cargas establecidas por ley para el sostenimiento de los servicios públicos, estableciendo la solidaridad como precepto importante.

## ➤ REGIMEN TRIBUTARIO DE 1993

El artículo 74°, señala:

*“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.”*

Podemos observar que en la actual Constitución de 1993 a diferencia de la de 1979 respecto a la límites de la potestad tributaria solo señala expresamente cuatro Principios del Derecho Tributario, que se deben respetar para quienes ejercen la potestad tributaria: reserva de ley, igualdad, respeto a los derechos fundamentales de la persona y no confiscatoriedad.

Además podemos observar que en el artículo 74 la potestad tributaria se amplía alcanzando a los gobiernos locales y regionales con los límites establecidos, respecto de tributos denominados contribuciones, tasas. Es importante resaltar que los gobiernos locales y regionales ejercen poder tributario con límites ya establecidos en la Constitución, por tanto ya no es necesario una ley previa les autorice para crearlas por ley en ese sentido el instrumento utilizado para ejercer su potestad tributaria es la ordenanza. (Danós Ordoñez. J. 2001. Pág. 133)

Por su parte, el último párrafo del artículo 74° de la actual Constitución establece que aquellas normas tributarias que se dicten violando el presente artículo no surten efecto, por

tanto es una consecuencia de lo que debería suceder cuando quien ejerce la potestad tributaria no respeta estos límites en el ejercicio de esta potestad, constituyendo una excepción a la regla general establecida por el artículo 200° de la Constitución.

#### **D) LÍMITES AL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA - PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIO.**

Los principios tributarios limitan todas las decisiones del poder público sean estas normativas o aplicativas. Ello implica que dichas decisiones no “afecten” o “vulneren” el contenido esencial de los valores protegidos por los principios tributarios. Así lo señala expresamente el último párrafo del artículo 74° de nuestra Constitución Política, según lo cual no surtirían efecto las normas dictadas y que violen lo que establece el mencionado artículo. (*Escribano, F; Blume Fortin, Ernesto y otros. 2010. Pág. 96*).

Dicho lo anterior, se puede determinar que todos los ciudadanos – contribuyentes solo pueden ser llamados a contribuir a apoyar al sostenimiento de los gastos públicos y dentro de los límites impuestos por los principios tributarios reconocidos constitucionalmente en el artículo 74°, por tanto podemos decir que dichos principios son el límite de la potestad de poder público. (*Bravo Cucci, J. 2010. Pág. 108*)

En consecuencia, ningún ciudadano – contribuyente deberá quedar obligado a cumplir con obligaciones tributarias impuesta por los poderes públicos cualquiera sea su tipo y mucho menos si estos no cumplen o respetan los valores consagrados constitucionalmente.

Los mencionados principios rectores de la materia tributaria recogidos constitucionalmente son:

##### **1. Principio de reserva de Ley:**

Esto se refiere a que los elementos fundamentales del tributo, solo pueden ser creados, alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico, a través de una norma o ley de rango análogo. Por tanto se trata de un principio tributario formal que limita el ejercicio de la potestad tributaria a ciertos vehículos introductorios de normas jurídicas.



## **2. Principio de Igualdad:**

Este principio prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre sujetos que se encuentran en la misma situación económica y en forma simétrica y desigual a los que se encuentran en situaciones económicas diferentes. Hay que diferenciar entre el principio de igualdad ante materia tributaria y con el principio de igualdad de las personas ante la ley, puesto que el primero solo es aplicado sobre materia imponible, mientras el segundo apunta a consideraciones subjetivas.

## **3. Principio de no confiscatoriedad:**

Este principio parte del respeto de propiedad, es por ello que un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita.

Este principio protege la propiedad tanto en sentido subjetivo, previniendo que una ley tributaria pueda afectar gravemente la esfera patrimonial de los particulares, como en sentido objetivo, garantizado el sistema económico y social plasmado en la constitución, como la economía de mercado (Art. 58), la libertad de empresa (Art. 59), el pluralismo económico (Art. 60), y la inviolabilidad del derecho de propiedad (Art. 70) (*Bravo Cucci, J; 2010; Pág. 115-130*)

## **4. Principio de Respeto a los Derechos Fundamentales:**

El Artículo 74 de la Constitución reitera lo dispuesto por su Artículo 2, es decir, el deber de todo ciudadano o institución de respetar de manera irrestricta los derechos fundamentales de la persona.

En virtud de este mandato, los poderes públicos quedan sujetos eficazmente y no sólo declarativamente, por la Constitución, a respetar y proteger los derechos fundamentales- eficacia vertical-; es decir, a reconocer la identidad y eficacia jurídica propia, a partir de la sola Constitución, de tales derechos. (*Bravo Cucci, J; 2010; Pág. 115-132*)

Uno de los principios rectores de la materia tributaria no recogidos expresamente en la Constitución es:

- 1. Principio de Capacidad Contributiva:** Este principio no encuentra fundamento positivo en el ordenamiento jurídico peruano. No obstante se le encuentra intrínseco en el ordenamiento jurídico, en especial en lo que respecta en materia tributaria, pues este se respeta y reconoce al diseñar normas impositivas que integran el sistema tributario peruano además de encontrarse relacionado con el principio de igualdad. Hay que precisar que el principio de capacidad contributiva se encuentra presente en la configuración de toda especie tributaria graduándolas según sea el caso, además este principio siempre se exteriorizará a través de manifestaciones o de índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos: la renta, el consumo y el patrimonio que pueden ser rentas obtenidas, generadas, consumidas o acumuladas. Es así que en virtud de este principio un impuesto no debe incidir sobre un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza, siendo este el límite de cada contribución, es por eso que ningún impuesto debe no estar fundamentado en el principio en comentario. Entonces finalizo manifestando que la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos.
- 2. Principio de Legalidad:** Su antecedente se encuentra en el Derecho Romano, proviene del principio “Nullum tributum sine lege” (no hay tributo sin Ley), que expresa la sumisión de la actividad tributaria a la ley y especialmente a la Constitución.

En materia tributaria, el principio de legalidad supone que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Legislativo o del Poder Ejecutivo debe estar sometida a la constitución y no sólo a las leyes, por medio de este principio se exige que la Administración Tributaria someta su actuación a imperio de la Ley, evitando con ello un actuar arbitrario por parte del Estado. Es importante mencionar que este principio no es exclusivo del Derecho Tributario, pues en realidad debe ser aplicable a todo ámbito jurídico.
- 3. Principio de solidaridad:** Este principio es a partir de la Sentencia recaída en el Expediente N° 0004-2004-AI/TC, en que se postula que el deber constitucional de todo ciudadano es el de contribuir a los gastos públicos, pues este es una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado en el artículo 43° de la Constitución Política, que reconoce al Estado Peruano como un Estado Social de Derecho. *(Bravo Cucci, J. 2010. Pág. 131-134)*

## **E) GARANTÍAS CONSTITUCIONALES - ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.**

La Constitución Política del Perú de 1993 en su artículo 200, establece las garantías constitucionales, que no son más que acciones que tiene la finalidad de garantizar los derechos consagrados en nuestra Constitución, y que aseguran el disfrute y ejercicio de los mismos.

Las garantías constitucionales tienen un papel importante en materia tributaria, siendo así que salvaguardan derechos de los contribuyentes; es así, que la Constitución establece en su artículo 200 numeral 4 la acción de inconstitucionalidad.

La acción de inconstitucionalidad se crea con la constitución del 1979, como un mecanismo procesal idóneo para activar el control de la constitucionalidad de las normas de ley y como proceso constitucional propiamente dicho, de una sola instancia ante el denominado en ese entonces Tribunal de Garantías Constitucionales, que era el ente encargado de tal control, en el marco de la asunción por el legislador constituyente peruano del sistema de control concentrado de la constitucionalidad y otros avances de gran importancia que también se incorporaron en dicha Constitución. (*Gutierrez, W. Pág. 632*).

La misma que fue incorporada en la actual Constitución vigente desde 1993, en su artículo 200 inciso 4 con la finalidad la defensa de la Constitución por parte del Tribunal Constitucional, frente a infracciones contra su jerarquía normativa, a través de un proceso de instancia única de forma exclusiva y excluyente, que únicamente se activa por los titulares de la acción contemplados en el artículo 203 que lo habilita ejercer el control concentrado de constitucionalidad, vía análisis constitucional de la norma impugnada y en la eventualidad que haya incurrido en alguna causal de inconstitucional, a fin de dejar sin efecto, con carácter anulatorio, con alcances generales y sin efecto retroactivo a través de sus sentencias que tiene la autoridad de cosa juzgada. (*Gutierrez, W. Pág. 634*).

Por otra parte la Constitución limita a la potestad tributaria, a través de su artículo 74°, dando parámetros para crear, modificar exonerar o eliminar tributos, que son de vital importancia para el sostenimiento del gasto público y que no son más que los llamados principios tributarios expresamente reconocidos como la reserva de la ley, igualdad,

respeto de los derechos fundamentales de la persona y no confiscatoriedad. Pero es importante reconocer que también se desligan otros principios llamados implícitos que también son reconocidos como la publicidad, equidad, economía en la recaudación, certeza y simplicidad, y Capacidad Contributiva.

El artículo 74° menciona lo 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.***

(...)

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

Respecto al último párrafo, está referido a la excepción del artículo 200 de la Constitución Política inciso 4, debido a que ninguna norma deberá transgredir los principios prescritos expresamente y los reconocidos implícitamente por el Tribunal Constitucional.

Siendo el caso del presente trabajo la vulneración de la Capacidad Contributiva a través de la aplicación de Sistema de Compensación de Pérdidas Tributarias, estaríamos ante una evidente norma que viola un principio constitucional.

El artículo 200 de la Constitución Política señala lo siguiente:

“(…)

*La Acción de Inconstitucionalidad, que procede contra las normas que tienen rango de ley: leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo.*

(…)”

Asimismo, el artículo 204 de la Constitución precisa que:

*“La sentencia del Tribunal que declara la inconstitucionalidad de una norma se publica en el diario oficial. Al día siguiente de la publicación, dicha norma queda sin efecto. No tiene efecto retroactivo la sentencia del Tribunal que declara inconstitucional, en todo o en parte, una norma legal.”*

De lo mencionado podemos afirmar que los artículos 200 y 204 de la Constitución, son la regla general para declarar la inconstitucionalidad de una norma y surte efectos para adelante. Sin embargo para la materia tributaria existe una excepción y tal como hemos señalado anteriormente esta se encuentra en el último párrafo del artículo 74 de la Constitución según la que indica se podría declarar inconstitucional una norma cuando esta contravenga a los principios reconocidos y que la sentencia del Tribunal Constitucional (que versa sobre la violación de principios constitucionales – tributarios) puede podría surtir efectos hacia atrás. (Gutierrez, W. Pág. 628).

El Código Procesal Constitucional, hace referencia en su artículo 81 lo siguiente:

*“Las sentencias fundadas recaídas en el proceso de inconstitucionalidad dejan sin efecto las normas sobre las cuales se pronuncian. Tienen alcances generales y carecen de efectos retroactivos. Se publican íntegramente en el Diario Oficial El Peruano y producen efectos desde el día siguiente de su publicación.*

*Cuando se declare la inconstitucionalidad de normas tributarias por violación del artículo 74 de la Constitución, el Tribunal debe determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo. Asimismo, resuelve lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo en vigencia.*

*(...)”*

Entonces, de lo anterior podemos observar que el Código Procesal Constitucional también regula los efectos de las normas dictadas en violación de lo establece el artículo 74, entonces debemos entender que si no existiera el último párrafo del artículo 74 de la Constitución (excepción a la regla general), el artículo 81 del Código Procesal

Constitucional no sería válido, entonces podemos afirmar que el artículo 74 es la condición de validez del artículo 81 del Código Procesal Constitucional. (*Gutierrez, W. Pág. 629*).

Es importante precisar que el Tribunal Constitucional es el organismo del Estado más importante, puesto que a través de sus sentencias sobre todo en materia tributaria ha influenciado mucho los últimos años, a través de este se ha analizado normas que pueden ir en contra de los derechos o principios rectores de nuestra Constitución.

Las sentencias del Tribunal Constitucional Peruano que han declaran inconstitucionalidad en todo o en parte de una norma tributaria, tiene alcances generales y sobre todo calidad de cosa juzgada, teniendo efectos desde el día siguiente de su publicación, siendo esta la regla general; sin embargo hay una excepción en materia tributaria que es la retroactividad, es decir el Tribunal Constitucional puede modular los alcances de su fallo en el tiempo, evaluando la situación económico, jurídico y político. (*Gutierrez, W. Pág. 630*).

La evaluación económica, jurídica y política tiene que ver con conocer el impacto para el Estado, puesto que al haber cobrado el tributo declarado inconstitucional y haber gastado ese dinero y no tener para devolver, podría traer resultados negativos, es así que las siguientes sentencias lo mencionan.

La STC N.0041-2004-AI/TC en su numeral 5 menciona lo siguiente:

*“Las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma legal tienen efectos de: fuerza de ley; cosa juzgada; y aplicación vinculante a los poderes públicos. Así lo ha dispuesto el Código Procesal Constitucional mediante sus artículos 81º y 82º, estableciendo que la sentencia que declara fundado el proceso de inconstitucionalidad tiene alcance general y calidad de cosa juzgada, por lo que vincula a todos los poderes públicos, produciendo efectos desde el día siguiente de su publicación. La materia tributaria, sin embargo, está exceptuada de esta regla ex nunc, en cuyo caso, este Colegiado puede modular los alcances de su fallo en el tiempo”*

La TC N. ° 0041-2004-AI/TC en su fundamento 70 menciona lo siguiente:

*“El Tribunal Constitucional tiene la posibilidad de modular los efectos en el tiempo de la sentencia de inconstitucionalidad en materia tributaria, debiendo pronunciarse respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras la norma inconstitucional estuvo vigente y pudiendo descartar la posibilidad dictar un fallo con efecto retroactivo, en consideración a las consecuencias inconstitucionales que de ello puedan derivar”*

En el caso del plazo para interponer acción de inconstitucionalidad este es de seis años, salvo cuando se impugnen tratados internacionales, respecto del cual solo son seis meses. El cómputo del plazo cuenta a partir de la publicación de la norma impugnada, vencido los plazos mencionados, prescribe la pretensión, siendo diferente el caso en materia tributaria puesto que la excepción establecida en el último párrafo del artículo 74°.

## **F) LA POTESTAD TRIBUTARIA EN TORNO A LA DIGNIDAD HUMANA**

La dignidad humana como derecho fundamental no solo representa el valor supremo que justifica la existencia del Estado y de los objetivos que cumple, sino que se considera un fundamento esencial de todos los derechos que con la calidad de fundamentales habilita el ordenamiento tal como lo establece el Art. 1° de la Constitución Política: *“La defensa de la persona humana y su respeto a la dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado”* complementándose con lo establecido en el Art. 3° donde enumera los derechos de la persona, (...) *indicando que no se excluyen los demás que la constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga que se fundan en la dignidad del hombre(...).*

La dignidad humana también es vista como principio teniendo un doble carácter deontológico:

1. Es considerado como una **METANORMA** por que orienta el conocimiento, la interpretación y la aplicación de las restantes normas jurídicas, por que atraviesan a manera de *ratio legis* todo el conocimiento de las disposiciones que componen el edificio legal.
2. Actúa propiamente como norma que tiene una prima facie debido, expresándose en un deber ser, que regula determinadas conductas, las cuales deben ser siempre orientadas al respeto y valoración del hombre, siendo una autentica norma jurídica.

Entonces la dignidad humana vista como principio es aquel que regula las normas dadas entorno a los demás derechos y principios que regula la constitución, en este caso sobre la potestad tributaria inmersa en el Art. 74° de la Constitución Política de 1993.

El artículo 74° menciona lo siguiente:

*“(...) 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.***

(...)

Atraves del mencionado artículo podemos verificar que el Estado tiene la facultad de establecer tributos para así poder cumplir con los objetivos que el Estado tiene y que es parte de la obligación de los ciudadanos apoyar, sin embargo tal facultad o potestad no es absoluta ni arbitraria, pues el mismo artículo 74 regula la potestad tributaria y establece de manera clara y precisa que se deben 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 para la creación de tributos o normas tributarias.

Pues estos principios tienen la finalidad de armonizar los derechos del Estado, respecto a la facultad de imponer tributos para el gasto fiscal y de otro lado los derechos del contribuyente de no verse afectados por la soberanía fiscal y sobre todo preservar la dignidad humana tal como lo establece el artículo 1 de la misma Constitución Política.

En el caso de la reserva de ley, este pretende evitar que se apliquen detracciones o tributos en forma arbitraria y que puedan afectar el patrimonio de los contribuyentes; en el caso de la Igualdad, este pretende que se apliquen los tributos de manera igual para todos, de ahí deviene en materia tributaria la relación con el principio de Capacidad contributiva, pues este lo que pretende es que el sacrificio que se impone a los contribuyentes debe guardar proporción con la situación de cada uno de los sujetos, es decir que se imponga tributo en función a la realidad económica que los sujetos tengan; en el caso de la no confiscatoriedad, lo que pretende es evitar que se vulnere el derecho al propiedad de los contribuyentes, pues se torna vulnerado cuando el pago del tributo absorbe una parte sustancial de la propiedad o renta, pues este representa uno de los límites más importantes del poder tributario.



Como podemos observar todos los principios se rigen por el respeto de los derechos humanos en todo sentido, siendo así que la dignidad humana siendo el objetivo de respaldo por la Constitución Política es un pilar importante para la creación de toda norma tributaria, puesto que el ser humano es pieza importante de la sociedad y por ende los derechos y dignidad humana se debe ser protegida.

## **G) EL TRIBUTO**

### ➤ **ASPECTOS PRELIMINARES**

El tributo es el objeto principal de estudio de la ciencia de Derecho Tributario, por tanto es importante definirlo y esto ha representado una de las tareas más complicadas una ardua que ha planteado la comunidad científica que estudia desde la perspectiva jurídica el fenómeno tributario. En el Perú, muy pocos son los aportes teóricos existentes en la materia. (*Bravo Cucci, J. 2010. Pág. 49*)

La dificultad del tema consiste en que el objeto que se pretende definir no es lo mismo en todos los casos. Tal situación puede advertirse actualmente en el ordenamiento jurídico nacional, en el cual si bien no existe una definición legal de tributo, se puede inferir sistemáticamente de diversos artículos de la Constitución Política del Perú vigente y del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, en los que el termino tributo es empleado en diversas acepciones, logrando con ello una confusión general. (*Bravo Cucci, J. 2010. Pág. 50*)

Hay que comprender que la utilidad de determinar el sentido en el que está siendo empleado dicho término representa una pieza importante en el proceso interpretativo de la norma jurídica que haga mención al mismo.

### ➤ **DEFINICIÓN DE TRIBUTO**

Según *Geraldo Ataliba* menciona lo siguientes: “*la definición de tributo es el centro de la construcción sistemática que se designa por derecho tributario*”; *Paulo de Barros Carvalho*

citado por *Geraldo Ataliba* agrega lo siguiente: “*la noción de tributo es también el punto de referencia principal para todo el edificio de la Ciencia del Derecho Tributario*”. (1987. Pág. 38)

La definición de tributo, a su vez, debe ser deducida de la misma norma que el aglutina, es decir, en frente del subsistema de derecho tributario positivo, puesto que es un instituto creado por el ordenamiento jurídico. El concepto de tributo es pues un concepto jurídico positivo, que acompaña a las modificaciones históricas de la sociedad en la cual se inserta, como cualquier otro objeto cultural. El concepto de tributo debe servir de fundamento a las normas tributarias, es así que tanto su definición como las especies tributarias deben estar insertas en las normas constitucionales, de modo que no sea vulgarmente alterado por otros textos legales. (*E. Silva, J. 2012. Pág. 170*).

*Geraldo Ataliba* citado por *Silva* afirma que el concepto del tributo es constitucional, no habiendo la posibilidad de alargarlo, reducirlo o modificarlo por medio de una ley. Esto se da por ser él un concepto clave para el Derecho Tributario, para la demarcación de las competencias legislativas y orientador del régimen tributario, para el conjunto de principios y reglas constitucionales de protección al contribuyente contra el dominado “poder tributario”. Con esta afirmación, se podría suponer que el concepto de tributo estaría expuesto, listo y acabado en un artículo del texto de la Constitución Política. Sin embargo, es necesario la interpretación del texto para obtener el contenido de significación de las normas constitucionales que provean este concepto, bajo el amparo del trayecto generativo de sentido. (*E. Silva, J. 2012. Pág. 170*).

Pues, se ha afirmado que tributo es un concepto obtenido a partir del contenido del significado de normas constitucionales y que a su vez, permite la construcción de un conjunto de normas jurídicas que se relacionan con él, al cual denominamos Derecho Tributario positivo. Ahora bien, ¿Qué es tributo? Según el autor *Paulo de Barros Carvalho* citado por *Huamaní Cueva* señala seis acepciones para el termino tributo: “*cuantía de dinero; como prestación correspondiente al deber jurídico del sujeto pasivo; como derecho subjetivo del cual es titular el sujeto activo; como sinónimo de relación jurídica tributaria; como norma jurídica tributaria y como norma, hecho y relación jurídica, que es el caso de la definición dada por el Código Tributario Nacional en su artículo 3°*.” (*Huamaní Cueva, R. 2015. Pág. 103-104*).

A continuación mencionare los diferentes conceptos de Tributo que en la doctrina se encuentran:

- Art. 3° del Código Tributario: *“Tributo es toda prestación pecuniaria compulsoria, en moneda o cuyo valor se pueda expresar en ella, que no constituya sanción de acto ilícito, instituida en ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada”.*
- *Sevillano Chávez, S. define: “Desde el punto concerniente a la actividad financiera del Estado, se puede decir que el tributo es un recurso público creado ad hoc por este para procurar el dinero que sirva para cubrir gastos que exige el cumplimiento de sus fines”. (2014. Pág. 37)*
- *Geraldo Ataliba: “(...) jurídicamente el tributo se define como obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio un apersona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en una situación por la voluntad de la ley”. (1987. pág. 37)*
- *Bravo Cucci, define: “Desde la perspectiva estática, puede afirmarse que el tributo es una prestación de dar cuya naturaleza es definitivamente pecuniaria. Desde la perspectiva dinámica, el tributo se puede definir como un fenómeno normativo, porque describe un hecho gravable ante cuya ocurrencia se genera una obligación con prestación de dar suma de dinero. “ (2010. Pág. 69 - 74)*

Finalmente puedo decir que el tributo es un mecanismo creado para que el Estado pueda solventarse de dinero para poder cumplir con los gastos públicos.

## ➤ CLASIFICACIÓN DE TRIBUTOS

Hoy por hoy existe todo un esfuerzo para diseñar modelos de sistemas tributarios con el mayor criterio racional posible. La primera tarea consiste en identificar las bases de la tributación. Sólo se aceptan aquéllos gravámenes que descansen en fundamentos de

carácter financiero o económico. En el Perú tenemos una clasificación tripartita de los tributos, según la cual el tributo es un género que tiene tres especies: impuesto, contribución y tasa. Esta clasificación ha sido recogida por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario del Perú. *(Ruiz de Catilla Ponce de León, J. 2009. Pág.01)*

1. **Los impuestos.-** Estos financian actividades del Estado que satisfacen las necesidades del conjunto de la población. Es el caso de la construcción de carreteras, seguridad (policía), defensa nacional (fuerzas armadas), etc.
2. **Las contribuciones.-** permiten la ejecución de obras públicas y la prestación de servicios estatales que benefician a un determinado sector de la población. Por ejemplo, la construcción de un corredor vial por parte del Estado eleva el valor de los predios más próximos a las obras de mejoramiento.
3. **Las tasas.-** hacen posible el desarrollo de los servicios estatales que satisfacen el interés del usuario individualmente considerado. El caso típico es la obtención de una licencia de construcción por parte del interesado. *(Ruiz de Catilla Ponce de León, J. 2009. Pág.01)*

## H) LA NORMA TRIBUTARIA

La norma tributaria es tan importante como el caso del tributo, pues es un concepto fundamental para el Derecho Tributario, es una de las instituciones más importantes sobre las que se reposa el ordenamiento jurídico y debemos de denunciar que en nuestro país no se ha merecido por parte de los operadores la debida atención como objeto de estudio. *(Bravo Cucci, J. 2010. Pág. 154)*

Las normas tributarias son en estricto norma jurídicas, y en función de ello, desde la perspectiva de la teoría pura del derecho de Kelsen, son juicios hipotéticos condicionales, en virtud de los cuales se enlaza determinada consecuencia a la relación condicional de un evento. *(Bravo Cucci, J; 2010; Pág. 155)*

La norma tributaria es una estructura lógica compuesta por enunciados prescriptivos, de composición dual, en cuyo caso, la consecuencia normativa se encuentra modalizada por un operador deóntico valorativo de tipo obligatorio. Es decir, la norma tributaria es un conjunto de palabras lógicamente estructuradas, donde existe un enunciado prescriptivo

buscando que un sujeto se comporte de cierta manera para obligar, prohibir u otorga permisión. Entonces podemos concluir que la norma tributaria prever que ante la ocurrencia de determinado hecho y se producirá como consecuencia jurídica y la instauración de una relación jurídico tributaria, en mérito de la cual un sujeto pasivo se encontrará obligado a pagar determinada suma de dinero. (*Bravo Cucci, J; 2010; Pág. 158*).

## I) ESTRUCTURA DE NORMA TRIBUTARIA

A continuación analizaremos cuales son los aspectos de la hipótesis y de las consecuencias de la norma de incidencia tributaria, siendo el esquema el siguiente:

- Ht : Hipótesis de incidencia tributaria.
- Am : Aspecto material.
- Ae : Aspecto espacial.
- At : Aspecto temporal.
- Cst : Consecuencia tributaria.
- Ap : Aspecto personal de la consecuencia tributaria.

### Donde:

1. **La hipótesis de incidencia:** se refiere al presupuesto de hecho, antecedente, previsión fáctica o descriptor, es la descripción hipotética del hecho que se pretende afectar, que es construida por la voluntad del legislador.
2. **Aspecto material:** hace referencia a un comportamiento de las personas sean físicas o jurídicas. Este siempre irá a designar el comportamiento de las personas en los casos de hacer, no hacer, dar o ser.
3. **Aspecto espacial:** esta hace referencia a las circunstancias condicionantes del espacio en la norma tributaria, las cuales nos conducirán a la clasificación del género de tributo de acuerdo con la vinculación de la hipótesis de incidencia con el territorio.

4. **Aspecto temporal;** Esto hace referencia al grupo de indicadores, contenidas en la norma, que proveen elementos para conocer en que instante o momento debe ocurrir el hecho para calificar como gravables, es decir fijan, el lapso temporal de su ocurrencia.
5. **Aspecto personal:** 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. (*Bravo Cucci, J. 2010. Pág. 170-175*)

### 2.2.2. IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL

Es importante precisar que la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante la LIR), está dividida en dos partes: la primera referida al tratamiento que corresponde a las personas que realizan actividades empresariales (parte que se estudiará en este trabajo) y la segunda referida a las personas que no realizan actividades empresariales (personas naturales, sociedad conyugal, etc).

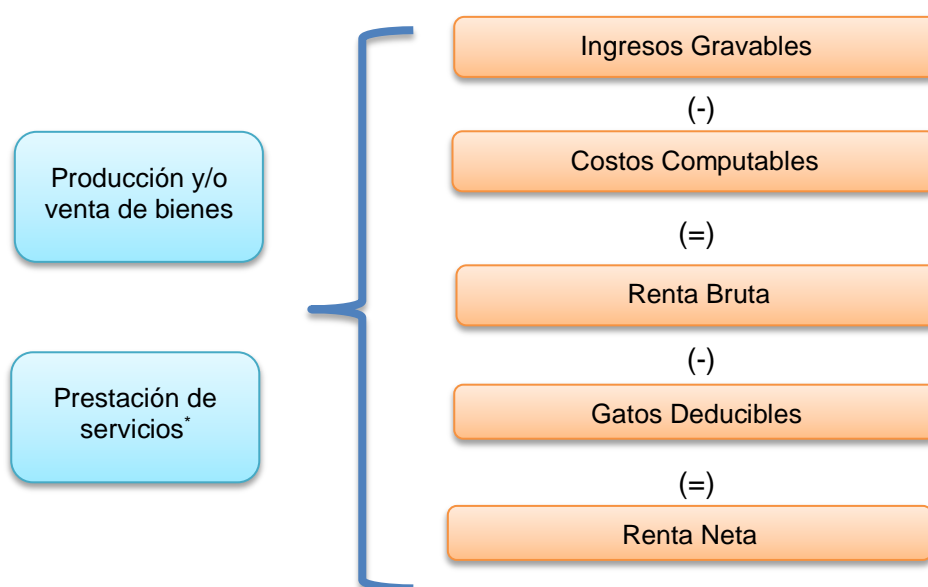
La LIR en su artículo 22° de la LIR, que establece lo siguiente: *“para los efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías: a) Primera: rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes, b) Segunda: rentas del capital no comprendidas en la primera categoría, c) Tercera: rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la ley, d) Cuarta: rentas del trabajo independiente y e) Quinta: rentas del trabajo en relación de dependencia”*, cabe mencionar que el presente trabajo se centró en la renta de tercera categoría conocida como renta empresarial.

Además, es importante señalar que la renta empresarial se divide en regímenes tributarios, siendo cuatro (04): Nuevo Régimen Único Simplificado - NRUS, Régimen Especial del Impuesto a la Renta - RER, Régimen MYPE Tributario del Impuesto a la Renta – RMT (publicado el 20.12.2016 a través del D. Leg. N° 1269) y el Régimen General - RG, siendo

los dos últimos los regímenes que aceptan deducciones a efectos de la determinación del impuesto a la renta empresarial.

Respecto a la renta empresarial, tiene un estructura para determinar la Renta Neta de la cual se determinara el tributo, se trata de deducir a los ingresos gravados, los costos y gastos que la ley tributaria permita; respecto a la renta de personas que no realizan actividades empresariales la determinación de la renta neta es mucho más fácil, siguiendo el siguiente esquema, de los gastos gravados se deducen un porcentaje de las rentas obtenidas, siendo la diferencia la renta neta.

### Estructura del Impuesto a la Renta



Del cuadro anterior, podemos observar que tanto para la producción y/o venta de bienes y para la prestación de servicios existen costos computables. (Aguilar Espinoza, H y Effio Pereda, F. 2014. Pág. 37-38)

En consecuencia, el costo computable es el elemento fundamental para establecer la renta bruta es por eso que es importante conocer que se entiende por costo computable por cada caso. La explicación a lo mencionado radica en el artículo 20 y 21 de la LIR el cual regula el concepto de costo computable para cada caso.

La determinación de la Renta Neta de tercera categoría o Renta Empresarial, será deducida de la renta bruta menos los gastos necesarios (artículo 37° LIR) para producirla y mantener su fuente, así como también los vinculados con la generación de ganancias de capital.

$$\text{RENTA NETA} = \text{RENTA BRUTA} - \text{GASTOS NECESARIOS}$$

El Impuesto a la Renta es un tributo que se determina anualmente. Su ejercicio se inicia el 01 de enero y finaliza el 31 de diciembre. Este Impuesto grava las rentas que provengan de la explotación de un capital (bien mueble o inmueble), las ganancias de capital y las que provengan del trabajo realizado en forma dependiente e independiente. (*Bahamontes Quinteros, M. 2012, pág. 63*)

Entonces de lo explicado anteriormente podemos agregar, que el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría grava la renta obtenida por la realización de actividades empresariales que desarrollan las personas naturales y jurídicas. Generalmente estas rentas se producen por la participación conjunta de la inversión del capital y el trabajo. (*Caballero Bustamante, 2011, pág. 370*)

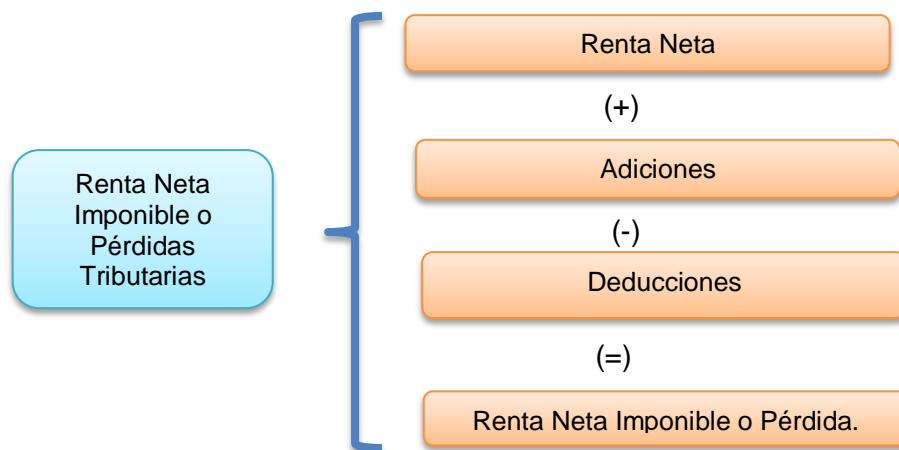
A continuación se muestran algunas actividades que generan rentas gravadas con este impuesto:

- a) Las rentas que resulten de la realización de actividades que constituyan negocio habitual, tales como las comerciales, industriales y mineras; la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; la prestación de servicios comerciales, financieros, industriales, transportes, etc.
- b) También se consideran gravadas con este impuesto, entre otras, las generadas por:
  - Los agentes mediadores de comercio, tales como corredores de seguros y comisionistas mercantiles.
  - Los Rematadores y Martilleros
  - Los Notarios.



- El ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio
- c) Además, constituye renta gravada de Tercera Categoría cualquier otra ganancia o ingreso obtenido por las personas jurídicas.

Habiendo deducido la Renta Neta, pasamos a sumar las adiciones menos las deducciones establecidas por la LIR, y como resultado podremos verificar si existe Renta Neta Imponible para deducir el pago o una pérdida llamada “pérdida tributaria”, que no es más que la pérdida de un periodo calculado de acuerdo a las reglas establecidas por SUNAT. *(Bahamontes Quinteros, M. 2012, pág. 09 y 82)*



## A) CIERRE CONTABLE

El artículo 223 de la Ley General de Sociedades establece que los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país; es decir las Normas de Internaciones de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad. *(Bahamontes Quinteros, M. 2012, pág. 09)*

El artículo 33 del Reglamento del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta señala que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptadas pueden determinar, por la aplicación de normas contenidas en la ley, diferencias

temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. (*Bahamontes Quinteros, M. 2012, pág. 10*)

En efecto la determinación del impuesto a la renta parte del resultado contable, a ella se realizan repartos tributarios, que consisten en adiciones y deducciones.

### **2.2.3. TRATAMIENTO DE LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS**

#### **A) ASPECTOS INTRODUCTORIOS.**

Según la doctrina, 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 comportamientos separados uno del otro, sino que el resultado del uno influye en el otro. (*Aguilar Espinoza y Effio Pereda. 2014. Pág. 285*)

Entonces, cuando se trata de personas que generan rentas empresariales, si en un periodo el resultado obtenido es positivo se generará la obligación de determinar y pagar impuesto a la renta, en tanto si en dicho periodo, el resultado es negativo, este será arrastrado y compensado en los ejercicios siguientes con beneficios de dichos periodos. Es así como surgen las “pérdidas tributarias”, que no son otra cosa que los resultados tributarios negativos obtenidos, los cuales podrán ser compensados en ejercicios futuros. Es aquí que nuestra legislación determina dos sistemas, teniendo la primera de ellas, un límite de tiempo 04 años para efectuar la compensación, mientras que la segunda puede aplicar la compensación de manera indefinida pero solo con el 50% de renta positiva que se obtenga. Los mencionados sistemas se desarrollan en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta. (*Aguilar Espinoza y Effio Pereda. 2014. Pág. 285*)

## **B) CONCEPTO Y JUSTIFICACIÓN DE SU ARRASTRE.**

La pérdida, en su concepción más amplia, evoca la noción de déficit o saldo negativo en una actividad o negocio. La pérdida es definida como el saldo negativo en el balance de un negocio, cuando los gastos superan a los ingresos. Las pérdidas se producen, por ende, en el aspecto societario, cuando el pasivo supera al activo, reflejándose ello en el correspondiente rubro de pérdidas del balance.

Las pérdidas (o idealmente las utilidades) de una empresa, no pueden medirse sino al final de su existencia, de manera tal que los resultados que se reproducen en un balance suponen únicamente el reflejo de un estado de situación a un momento determinado, resultado de la aplicación de normas complejas que han tenido que adoptarse por necesidades de orden práctico.

Regularmente entonces, los resultados de un negocio se miden en forma anual, bajo la primacía del principio de independencia de ejercicios, teniendo el balance anual formulado únicamente el carácter de resultado parcial y no definitivo del negocio. Parcial en cuanto refleja los resultados hasta ese momento, y no definitivo en cuanto la empresa, de seguir operando, podría revertir o modificar dichos resultados.

Como el impuesto a la renta grava las ganancias o resultados positivos, no cabe duda que debe reconocer también los resultados negativos. Por ende Jorge Luis Picón Gonzales dice claramente que “... El concepto de “ganancia” a los efectos de este impuesto, incluye a su contrario, o sea, el “quebranto”. El hecho imponible de este impuesto y correlativamente la base imponible, abarca los resultados de los actos, actividades, inversiones, tanto positivos ganancias como negativos pérdidas o quebrantos que deberán sumarse o restarse, en su caso, para determinar el conjunto de ganancias imponibles o pérdidas compensables.

El derecho a la compensación o arrastre de las bases imponibles negativas, o pérdidas en nuestro común decir, se encuentra reconocido en innumerables legislaciones. Si bien tributariamente, y específicamente en lo que al impuesto a la renta se refiere, se determina el impuesto conforme a los resultados del ejercicio, en aplicación del principio de independencia de ejercicios, el arrastre de pérdidas tiene sentido no en el hecho de

procurar al contribuyente un beneficio, sino en establecer una excepción al principio de independencia de ejercicios pues, a decir, la aplicación absoluta del principio de independencia de ejercicios no resulta equitativa. Al no ser equitativa, puede inferirse que el desconocimiento al arrastre de pérdidas puede implicar la inobservancia del principio de capacidad contributiva, que toda tributación debe respetar.

Conforme a lo expresado, el arrastre de pérdidas no sólo es un derecho del contribuyente y que va de la mano con el principio de Capacidad Contributiva, es por eso que al someterse a dichos sistemas del art. 50 de la LIR, no debería limitar ni en porcentaje de compensación y ni en tiempo, sino que responde a la consideración fundamental de que el impuesto a la renta pretende gravar la renta realmente obtenida.

Es por ende que a mi criterio y bajo las perspectivas de los especialistas todos comparten la idea de que una empresa al pasar por periodos de perdidas tributarias no debería estar limitado ni por porcentaje de compensación ni tiempo ya que en la realidad ninguna empresa podrá subsistir un periodo tan largo con pérdidas y tendrá que tomar la decisión de liquidar o reorganizarse para comenzar de nuevo eliminando lo anterior, en conclusión el artículo 50 de la LIR, no debe limitar a la compensación de pérdidas tributarias, respetando así un principio rector del derecho tributario como es la capacidad contributiva.

### **C) NORMATIVA APLICABLE RESPECTO AL ARRASTRE DE PÉRDIDAS.**

El derecho al arrastre de pérdidas se encuentra ampliamente reconocido en nuestra legislación, y específicamente en la legislación tributaria, específicamente en el artículo 50 de la LIR y el artículo 29° del reglamento de la LIR el derecho a tal arrastre. El régimen actualmente vigente sobre el arrastre de pérdidas, dispuesto por D. Leg. 945 y aplicable desde el ejercicio 2004, dispone un sistema dual de arrastre de pérdidas por el que podrá optarse, considerando las siguientes opciones:

- a) Compensar la referida pérdida contra la renta neta de los 4 ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que se obtenga dicha pérdida. Es decir imputando la pérdida año a año hasta un límite de los cuatro ejercicios inmediatos posteriores al ejercicio en que ésta se produjo, teniendo en cuenta que, si resultase un saldo no compensado una vez

transcurrido este lapso de tiempo, éste no podrá ser computado en los ejercicios siguientes.

- b) Compensar la pérdida al 50% de las rentas netas de tercera categoría que se obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores, imputándola año a año hasta agotar su importe. Esto implica que el contribuyente siempre tenga que pagar el impuesto a la renta.

Con respecto al principio de capacidad contributiva como ya he mencionado, no está literalmente inserto en la Constitución Política, pero se desliga y va de la mano con el artículo 74 de la Constitución Política que hace referencia del Principio de Igualdad, es por eso que el tribunal constitucional se hace referencia a este tema diciendo que aun no estando en nuestra carta magna la capacidad contributiva es muy importante para la aplicación de tributos e impuestos por medio de la capacidad de captación del estado es por ende que este siempre debería respetarse.

El sistema de compensación por perdidas tributarias menciona que son deducibles como gasto de la renta bruta (resultando la renta líquida) las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto podrán, asimismo, dichas pérdidas de ejercicios anteriores. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fuesen suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente.

#### **D) DENOMINACIÓN DE PÉRDIDA TRIBUTARIA.**

Las pérdidas tributarias en términos sencillos, es el resultado negativo de un ejercicio gravable que está determinado a base de normas tributarias, las cuales pueden ser compensadas en ejercicios posteriores en los que se generen rentas.

Es importante mencionar que para determinar las pérdidas tributarias, debemos remitirnos a los resultados contables del ejercicio, pues estos últimos tienen vínculo con las gestiones de recursos y decisiones adoptadas por la gerencia en un periodo determinado que justamente coincide con el periodo tributario; y al mencionado resultado se aplica las

adiciones y deducciones permitidas por la LIR, y este resultado puede ser positivo o negativo. De ser positivo el resultado, se genera renta neta del cual se determinara su impuesto a pagar, mientras que si es negativo se obtendrá una perdida tributaria.

## **E) DETERMINACIÓN DE LA PÉRDIDA TRIBUTARIA.**

Para la determinación del resultado tributario negativo o perdida tributaria, primero se deberá elaborar los estados financieros conforme a las normas contables; esto para identificar el resultado contable. Sobre ello se reconocen las adiciones o deducciones tributarias, obtendremos el resultado tributario; luego; de haber incurrido en perdida en ejercicios anteriores, se procederá a su compensación de acuerdo a cualquiera de los sistemas elegidos por el contribuyente y obtendremos finalmente la base imponible tributaria. (Gonzales, 2011, pág. 102).

El tratamiento contable y tributario de las pérdidas tributarias es uno de los temas que recibe mayor atención de los contribuyentes, especialmente por los efectos financieros de importancia que pudieran originar en la determinación de los resultados del ejercicio, de los valores del activo tributario diferido y de los futuros cargos a los resultados anuales por el devengamiento del impuesto a la renta y de las obligaciones por pagar relativas al mismo tributo. En efecto las pérdidas tributarias inciden directamente en la valorización del patrimonio de las empresas y en la responsabilidad que estas deben asumir frente a la Administración Tributaria, respecto de su adecuada y oportuna compensación con las utilidades generadas en los períodos posteriores a su generación.

## **F) SISTEMAS DE COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS**

Las pérdidas tributarias, están reguladas en el artículo 50° del Decreto Supremo N° 179-2004-EF-TUO de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), la que textualmente dice “Los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida tributaria neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: Sistema A y el Sistema B.

- **Sistema a) de Compensación de Pérdidas**

Este sistema está regulado por el inciso a) del artículo 50º de la LIR, siendo la forma clásica de imputación de pérdidas tributarias. Consiste 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 al de su generación. En este caso, el saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.*

- **Sistema b) de Compensación de Pérdidas**

Este sistema está regulado por el inciso b) del artículo 50º de la LIR. A diferencia del anterior, este sistema permite una compensación ilimitada de las pérdidas tributarias. Según esta opción, *la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registre una empresa, en un ejercicio gravable, puede compensarse imputándose año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores. En este caso, los saldos no compensados serán considerados como la pérdida neta compensable del ejercicio que podrá ser arrastrada a los ejercicios siguientes.*

De los dos puntos anteriores, se puede manifestar que las características importantes de este sistema A, son: 1) el límite del uso de la pérdida neta respecto a la renta neta de un siguiente periodo, siendo compensable hasta el 100% de dicha renta neta; y 2) es el plazo que se fija para la absorción de la pérdida obtenida siendo esta de (4) periodos o (4) ejercicios, y; respecto al Sistema B) sus características son: 1) el límite del uso de la pérdida neta respecto a la renta neta de un siguiente periodo, siendo solo compensable un 50% de la mencionada renta; y 2) referida al plazo indeterminado para la absorción de la pérdida obtenida. (García Quispe. 2013. Pág.1)

## **G) EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LOS SISTEMAS DE APLICACIÓN DE PÉRDIDAS.**

Con el sistema de aplicación de pérdidas tributarias, regulado en el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta, se busca alcanzar los siguientes objetivos:

1. Lograr mayor recaudación para el Estado en los ejercicios inmediatos provenientes de aquellas empresas que, teniendo pérdidas pendientes por compensar opten por el sistema B de arrastre de pérdidas tributarias a fin de que logren recuperar la totalidad de estas, pero tributando sobre el 50% de sus rentas de forma inmediata.
2. Lograr que el Impuesto a la Renta se acerque a gravar, en el largo plazo, solo las utilidades netas generadas por los negocios, deducidas las pérdidas obtenidas durante la vida comercial de cualquier negocio, situación a la que nos acercamos a través del sistema B propuesto.
3. No afectar a aquellas empresas que, teniendo la posibilidad de recuperar sus pérdidas en el 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 impuestos durante ese periodo. *(Bahamonde Quinteros, M. 2012. Pág. 189)*

## **H) LA POLÍTICA FISCAL RESPECTO A LA COMPENSACIÓN DE LAS PÉRDIDAS.**

El ideal de un impuesto a la renta consiste en gravar la renta percibida por un obligado tributario a lo largo de toda su vida; es por ellos que una de las premisas básicas al diseñar el impuesto a la renta, es que la empresa siempre obtendrá utilidades. No obstante, las personas asumen riesgos de su participación en algún emprendimiento, animados por la expectativa de obtener utilidades, pero a pesar de ello, no es infrecuente que las personas obtengan pérdidas.

El autor Caballero Bustamante menciona; *“las personas asumen riesgos al participar en proyectos de inversion con miras a obtener utilidades, y este riesgo son las perdidas que no es mas que el resultado neto de sus variaciones patrimoniales y consumos realizados; sólo esa sería su exacta capacidad contributiva. Como tal sistema es impracticable, surge la necesidad de seccionar el tiempo en períodos menores, lo cual da origen al concepto de*



“ejercicio”, como lapso de tiempo en el cual se calcula la renta del contribuyente, los cuales no son compartimientos separados el uno del otro, sino que el resultado del uno influye en el otro. Ello guarda coherencia con el principio contable de empresa en marcha”. (2011. pág. 291)

Por lo mencionado, podemos ver que uno de los principales problemas a resolver respecto al diseño del Impuesto a la Renta, es establecer de la manera más exacta posible la capacidad contributiva de las personas.

Pues, la mencionada capacidad contributiva solo podrá ser medida con precisión conjuntamente con la existencia de la persona afecta, sin embargo, el Estado no puede esperar tanto. Es por ello los Estados garantizan o crean flujos de ingresos permanentes, en lo posible predecibles, para afrontar su funcionamiento.

#### **I) LAS RENTAS EXONERADAS EN LAS PÉRDIDAS TRIBUTARIAS.**

Es importante considerar que si en el ejercicio en que se obtienen las pérdidas tributarias, y también se hubieren obtenido rentas exoneradas, estas no deberán ser deducidas a efectos de determinar el resultado del ejercicio. De acuerdo a lo anterior, y de producirse el supuesto antes señalado, las pérdidas tributarias del ejercicio no serán reducidas por las rentas exoneradas. (Aguilar Espinoza y Effio Pereda. 2014. Pág. 286)

Pero cabe precisar que esto si será aplicable únicamente en el ejercicio en que se obtenga pérdidas tributarias, y no en aquellos en que se obtenga beneficios, aun cuando en estos se aplique pérdidas tributarias de ejercicios anteriores. Esto es confirmado por el segundo párrafo del artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta y el segundo párrafo del artículo 29° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. (Aguilar Espinoza y Effio Pereda. 2014. Pág. 286)

**“Art. 29°.- Compensación de Pérdidas De Tercera Categoría.**  
(...)

*Rentas exoneradas:*

*Los contribuyentes que obtengan rentas exoneradas en el ejercicio deberán considerarlas a fin de reducir la pérdida del mismo ejercicio.*

*En caso que el contribuyente no arroje pérdidas por el ejercicio y solo cuente con pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, las rentas exoneradas no afectarán estas últimas pérdidas.*

*La pérdida neta compensable del ejercicio estará conformada por las pérdidas del ejercicio reducidas por los importes señalados en el primer párrafo, en su caso, y las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, de existir.”*

*(...)*

**“Artículo 50º.-** *Los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: (...)*

*En ambos sistemas, los contribuyentes que obtengan rentas exoneradas deberán considerar entre los ingresos a dichas rentas a fin de determinar la pérdida neta compensable.”*

*(...)*

Habiendo mencionado lo siguiente, se entiende que las rentas exoneradas se aplican para compensadas con las pérdidas tributarias, pero solo en el ejercicio que se determine las mismas.

## **J) LA RENTA FICTA COMO CONSECUENCIA DE LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE COMPENSACION DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS.**

Las rentas ficticias y la jurisprudencia constitucional, circunscribe a tres las funciones de las ficciones en el Derecho Tributario y se tratan de instrumentos que se utilizan para:

1. La reducción simplificadora de los elementos substanciales del derecho.
2. Concretizar el principio de eficacia, a los efectos de simplificar o acelerar la gestión, liquidación o recaudación tributaria.
3. La lucha contra el fraude tributario.

La pregunta que surge inmediatamente, es: ¿si para alcanzar tales finalidades el legislador debe emplear las ficciones sin contemplar posibles vulneraciones a los principios tributarios contenidos en el texto constitucional? En un Estado democrático a diferencia de lo que ocurre en un régimen socialista no parece ser esa una posibilidad permitida: el deber de contribuir al sustento del gasto público, tiene como límites los principios tributarios contenidos en la Constitución.

En un único caso, el Tribunal Constitucional Peruano se ha pronunciado sobre las rentas ficticias y su pertinencia. Lo ha hecho en la STC 0033-2004-AI/TC referida al Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), en el cual declaró su inconstitucionalidad.

**En dicha sentencia, el Tribunal Constitucional reconoce que:**

*“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 N.º 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.

**Luego, el tribunal añade que:**

*“En el caso del tributo precitado solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero; demás está decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente. En igual*

*sentido, cuando nos encontramos frente a una obligación legal derivada de una obligación tributaria principal, como ocurre en el caso de los anticipos o pagos a cuenta, el principio de capacidad contributiva – que tal como se ha señalado constituye el génesis de la tributación– obliga a que el legislador respete la estructura del tributo y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición, que en el caso planteado es la renta.”*

La claridad de tales razonamientos nos releva de mayores explicaciones. El Tribunal Constitucional entiende, correctamente, que la implementación de ficciones allí donde no existe renta, supone un quiebre, una vulneración, o si se prefiere, un irrespeto al principio de capacidad contributiva. A la luz de tan importantes reflexiones, se abren una serie de escenarios dignos de ser analizados desde su perspectiva constitucional, siendo algunos, los precios de transferencia, la regla de valor de mercado, los gastos causales cuya deducción se encuentra limitada objetivamente por mandato de la Ley, la regla de subcapitalización y el incremento patrimonial no justificado en el caso de ingresos por actividades ilícitas. *(Bravo Cucci. J. 2013. Pág. 32)*

## **K) CAMBIO DE SISTEMA DE COMPENSACIÓN**

De acuerdo con lo estipulado en el artículo 50<sup>o</sup> en su quinto párrafo de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y el autor *Mario Alva Matteucci* menciona que: *“Una vez ejercida la opción de arrastre de pérdidas, los contribuyentes se encuentran impedidos de cambiar el sistema de compensación de pérdidas. Sin embargo, y de manera excepcional, la norma en comentario libera de este impedimento a los contribuyentes que hubieran agotado las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, sea que éstas se hayan compensado completamente o que haya vencido el plazo máximo para su compensación, respectivamente (2012, pág. 231)*

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 consignaron el sistema que desean cambiar. Dicha declaración rectificatoria sólo puede ser presentada antes de la presentación de la Declaración Jurada Anual del ejercicio siguiente o de la fecha de su vencimiento, lo que ocurra primero, toda vez que es en esta última declaración donde el contribuyente podría aplicar el sistema elegido. *(Informe Tributario, 2012, Pág. 6).*

#### 2.2.4. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La noción de la contribución a los gastos públicos en base a la capacidad individual de pago o capacidad contributiva ha existido desde hace muchos siglos, e incluso antes de la aparición de las Constituciones Políticas. No obstante, el desarrollo dogmático y científico de la idea de “capacidad contributiva” se produce a partir de dos ámbitos distintos: a) la Ciencia de la Hacienda; y luego b) desde el Derecho Constitucional a partir del principio de igualdad. (*Paredes Marroquín, J. 2014. Pág. 44*).

Se puede decir también que a partir del Siglo XXI, en el Perú, las reflexiones sobre Derecho Tributario, motivadas por situaciones derivadas de la práctica profesional consuetudinaria, han alcanzado la esfera del Derecho Constitucional, adquiriendo una nueva dimensión. Como no podría ser de otra manera, la discusión sobre la correcta determinación tributaria es punto de tensión entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, lo cual ha generado que los argumentos de corte legalista y técnicos cedan a meditaciones jurídicas más elevadas sobre los principios tributarios y la constitucionalidad de las normas tributarias, ello es evidente cuando se revisan las Sentencias del Tribunal Constitucional sobre materia tributaria, en especial respecto al Principio de Capacidad Contributiva, principio rector para la correcta determinación de tributos como es en este caso sobre el impuesto a la renta de tercera categoría.

El principio de capacidad contributiva no encuentra un fundamento positivo en el ordenamiento jurídico peruano, pues es un principio implícito en la Constitución Política del Perú siendo uno de los principios fundamentales para alcanzar la justicia tributaria, a la vez se le reconoce y respeta al diseñar las normas impositivas que integran el sistema tributario peruano, y preponderantemente, por encontrarse íntimamente relacionado con el principio de igualdad, siendo de alguna forma un doblez del mismo, tanto así que el autor *Eugenio Simón Acosta citado por Cucci ( 2010, pág. 253 )*, sostiene: “*el principio de capacidad contributiva que la constitución del Perú no formula expresamente puede llegar a ser un auténtico derecho subjetivo de la persona en cuanto expresión o concreción del derecho a la igualdad*”.

En la Constitución Política del Perú en el artículo 74° establece que el estado al ejercer la potestad tributaria, se debe respetar los principios de reserva de Ley, igualdad y respeto de los derechos fundamentales de las personas. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Pues los principios tributarios se encuentran previstos en la constitución tanto expresa como implícitamente (*Hernández Berenguel, L. 1991. Pág. 25*)

Los principios recogidos expresamente en el artículo 74° de la Constitución son la reserva de Ley, igualdad, no confiscación y respeto a los derechos fundamentales de las personas y la no confiscatoriedad. Los principios que se derivan del conjunto de normas que integran la constitución, son por ejemplo, la capacidad contributiva, seguridad jurídica, deber de contribuir con los gastos públicos, etc.

La capacidad contributiva según *Caballero Bustamante* es: “*la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias*”, tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. *Impone también respetar niveles económicos mínimos, calificar como hipótesis de incidencia circunstancias adecuadas y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago*”. (2011. *pág. 254*)

Entonces, del análisis del concepto dado en el párrafo anterior podemos decir que el principio de capacidad contributiva parte de la premisa fundamental sustentada en que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de los tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que genera como consecuencia que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones equivalentes y que los contribuyentes con diferente capacidad económica paguen prestaciones tributarias diversas, con ninguna utilidad o pérdida de utilidad equivalente. (*Paredes Marroquín, J. 2014. Pág. 62*).

Asimismo, la capacidad contributiva constituye una condición que necesariamente debe ostentar un sujeto para que el estado le pueda exigir un tributo o impuesto, pues esto implica que los contribuyentes con igual capacidad se vean fiscalmente incididos de la misma manera.

## A) CAPACIDAD CONTRIBUTIVA ABSOLUTA Y RELATIVA:

Ahora bien, puede afirmarse que la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos. Para efectos didácticos, podemos dividirla en (i) capacidad contributiva subjetiva (o relativa) y en (ii) capacidad contributiva objetiva (o absoluta). (*Bravo Cucci, J. 2012. Pág. 131*)

1. **La capacidad contributiva es subjetiva o relativa** cuando se tiene en consideración a las personas sometidas a la afectación del tributo. Es la llamada capacidad económica real. De esta forma el sujeto es individualizado en la medida de sus posibilidades económicas. En este plano se advierte la materialización de la capacidad contributiva, en tanto que el sujeto se encuentra apto para absorber la carga tributaria. (*Bravo Cucci, J. 2012. Pág. 132*)
2. **La capacidad contributiva es objetiva o absoluta** cuando se toma en consideración manifestaciones objetivas de la persona. En dicha forma, el legislador apunta a los eventos que demuestran manifestación económica para concurrir a las arcas fiscales. (*Bravo Cucci, J. 2012. Pág. 132*)

No todas las situaciones de la vida abstractamente susceptibles de desencadenar efectos tributarios pueden pues, ser designadas por el legislador como hechos tributables. Este se encuentra limitado en su facultad de selección por la exigencia de que la situación de la vida a integrar en la previsión de la norma sea reveladora de capacidad contributiva, esto es, de capacidad económica, de riqueza, cuya expresión sobre cualquier forma se pretende someter a tributo.

Ahora bien, debe ser reconocido el hecho de que el principio de igualdad tributaria no puede ser operado sin la ayuda del Principio de Capacidad Contributiva, cuando se observa la capacidad de contribuir de las personas físicas y jurídicas, esta capacidad subordina al legislador y atribuye al órgano jurisdiccional el deber de controlar su efectividad, en cuanto poder de control de la constitucionalidad de las leyes y de la legalidad de los actos administrativos. (Bueno, 2010, pág. 256)

## B) CARACTERÍSTICAS:

Del análisis de las características del principio de capacidad contributiva, lo que se pretende es desentrañar lo que lo caracteriza y lo hacen ser uno de los principios más importantes para el derecho tributario. Aunque este principio goza características muy particulares, podemos sostener que las más importantes y principales son, primero, el ser el límite material del poder tributario y segundo, el ser la causa jurídica del impuesto.

Según los autores *Bueno, Lazo y Palao Taboada* concuerdan que las dos características que se va a mencionar de la Capacidad Contributiva son las más importantes:

- **Límite del Poder Tributario.**- La Constitución consagra principios tributarios que limitan el ejercicio de este poder estatal, y entre ellos encontramos al de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, y del principio de capacidad contributiva hemos sostenido que está implícitamente consagrado en nuestra constitución y por ello es límite del poder tributario del Estado.
- **Causa del Impuesto.**- Así como afirmamos que una de las más importantes características del principio de capacidad contributiva es la de ser primerísimo limitante al poder tributario del Estado, asimismo la capacidad contributiva es considerada por un gran sector de la doctrina como causa jurídica del impuesto, porque se verifica la capacidad de cada contribuyente para la determinación del tributo a pagar, y de ahí nace las obligaciones tributarias.

Dicho lo anterior, podemos afirmar dos cosas de la primera característica. En primer lugar existe una limitación formal por la cual solamente el órgano normativo pueda ser quien cree los tributos y que conocemos como principio de legalidad. En segundo lugar, una limitación que podemos llamar de fondo o material que restringe de manera inequívoca al poder del Estado de detraer parte de la riqueza de los contribuyentes y que es el principio de la capacidad contributiva.

Respecto a la segunda característica podemos mencionar que la simple creación de la norma tributaria no hace nacer a favor del fisco un derecho de crédito. Esto solo será si con la verificación o realización del hecho imponible previsto normativamente surgirá la



obligación por parte del sujeto pasivo de realizar el pago de la deuda tributaria para satisfacer de ese modo el derecho que ha surgido a favor del fisco. Pues los hechos imponible o presupuestos de hecho tienen un contenido económico, es decir, significan un índice de capacidad contributiva o de contribuir a los gastos públicos, y ésta se manifiesta principalmente de tres formas: capacidad de adquirir riqueza (renta), posesión de la riqueza (patrimonio) y consumo de riqueza (gasto).

El autor *Goytizolo* menciona lo siguiente: “*Pues la aptitud económica de cada uno para tributar no se puede medir materialmente ya que tiene muchos inconvenientes. Para superarlos se pase de la base de considerar los acontecimientos o situaciones fácticas generadoras de la obligación de tributar, es decir, circunstancias fácticas que habitual y razonablemente significan capacidad contributiva, y a estas circunstancias el legislador trata de aprehender y convertir en hechos imponibles*”. (2001. pág. 158)

Dicho lo anterior concluimos que respecto a la segunda característica que el tributo no puede ser impuesto como una medida arbitraria, ni puede ser una manifestación desordenada de la facultad de imperio del Estado ni de su potestad tributaria, simplemente debemos encontrar una justificación superior, fundamentalmente ético-jurídica, esto es la causa por la cual el Estado exige el pago de tributos, y ésta la encontramos en la capacidad contributiva.

Y por último de acuerdo con el autor *Landa Arroyo* dice: “*Este concepto de capacidad contributiva y la causa jurídica del impuesto quedó definida como la capacidad contributiva, en cuanto es síntoma de participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares derivadas de la actividad y de la existencia del Estado*”. (2006. Pág. 255)

### **C) PRINCIPIO CONSTITUCIONAL IMPLÍCITO:**

La Constitución política del Perú no menciona expresamente a la capacidad contributiva como un principio pilar de los lineamientos financieros para la creación de leyes tributarias, pero ello no obsta que se considere un principio constitucional implícito como se verá más adelante.

Dentro de la interpretación funcional de nuestra Constitución, se encuentra la inserción del principio de Capacidad Contributiva tanto como fuente de legitimación fiscal y como deber

de contribución al gasto público y esto no sería posible sino con la función de la Capacidad Contributiva. (*Bravo Cucci. J. 2013. Pág. 30*)

Esto en base al Art. 3° de la Constitución Políticas que dice: “*La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático d derecho y de la forma republicana de gobierno.*”

El mencionado principio implícito tiene dos postulados:

1. Programa de la Constitución”, siendo esta el conjunto de ideas para delinear el modelo económico, social y moral de la Nación.
2. Declaraciones y derecho consagrados por la Constitución Política.

Pues la capacidad contributiva confiere contenido a los demás principios reconocidos por la Constitución como son la equidad, proporcionalidad y solidaridad para considerarse como un principio autónomo del derecho tributario o financiero, diferenciándolo de los mencionados expresamente que son la legalidad, igualdad y no confiscatoriedad descritos en el Art. 74° de la Constitución Política.

Todos estos principios nos refieren a la Capacidad Contributiva, asume su existencia como dato insoslayable, confluyen en ella y generan efectos derivados, pero constituyen efectos expresiones diferentes, que aunque la contengan no la agotan. (*Ayres Barreto, P. 2012. Pág. 160*)

#### **D) LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SU RECONOCIMIENTO A TRAVEZ DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

Si bien no existe en el texto de la Constitución Política del Perú, un reconocimiento expreso al principio de capacidad contributiva, el Tribunal Constitucional ha reconocido su carácter implícito, indicando que el mismo se alimenta o fluye del principio de igualdad (STC N° 0033-2004-AI/TC).

Además el Tribunal Constitucional a través de la STC N° 0033-2004-AI/TC en su fundamento 11° define a la Capacidad Contributiva de la siguiente manera *“Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva (...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”*. Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible”.

En anteriores Sentencias, el Tribunal Constitucional se había referido al principio de capacidad contributiva de forma indirecta, en el sentido que la capacidad contributiva guarda un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, consideración a partir de la cual el principio adopta un contenido concreto y se aleja de la posibilidad de ser relativizado por el legislador hasta desaparecer al momento de la generación del tributo (STC N° 1907-2003-AA/TC) distinguiéndola de la capacidad económica (STC N° 0033-2004-AI/TC), siendo aplicable a los Impuestos y en alguna medida a las tasas y contribuciones (STC N° 00053-2004-AI/TC).

Sin embargo el Tribunal Constitucional, que en tanto la Constitución no ha “constitucionalizado” ningún Impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas pueden ser, o no, objeto de regulaciones fiscales (STC N° 2727- 2002-AA/TC, 0004-2004-AI/TC), es potestad del Estado a través de sus órganos competentes, establecer los Impuestos necesarios para el sostenimiento del gasto público.

El Tribunal Constitucional, en la STC N° 4014-2005-AA/TC, manifiesta que *“el principio de capacidad contributiva es un principio implícito en la Constitución Política del Perú que se deriva del principio de igualdad, y que es uno no el único de los principios fundamentales para alcanzar la justicia tributaria. Este principio que regula la potestad de establecer normas jurídicas tributarias (tributos), consiste en que sólo pueden objeto de imposición, circunstancias reveladoras de capacidad contributiva, la cual de acuerdo al Tribunal*

*Constitucional es “(...) la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la que se sustenta en base a determinados hechos reveladores de riqueza”.*

Como es de verse, el principio de capacidad contributiva, es un límite a la potestad normativa que ejerce el Estado en materia tributaria, no siendo una mera directriz o recomendación al legislador sino un mandato preceptivo y vinculante. En respeto a dicho principio, el legislador debe diseñar los Impuestos eligiendo un hecho revelador de capacidad contributiva.

El principio de capacidad contributiva no esté expresamente recogido en el texto constitucional no significa que no pueda accederse a su contenido de significación por la vía de la interpretación. Y al igual que otros principios, el de capacidad contributiva está construido sobre la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados (STC N° 00053-2004-AI/TC),

*“Lo que claramente refleja la capacidad contributiva, es la riqueza que una persona genera, obtiene o acumula. Todo aquello que represente un empobrecimiento o un desmedro en el patrimonio de la persona, o no tenga relevancia económica, con seguridad no representará una capacidad contributiva. Así las cosas, a lo que está facultado el legislador, no es a determinar o elegir qué hechos son reveladores de capacidad contributiva, sino a construir el hecho imponible sobre la base de un hecho que, con arreglo al principio de capacidad contributiva, represente una manifestación de riqueza. Si se quiere, puede decirse que el principio de capacidad contributiva limita la posibilidad de elección del legislador, quien tendrá que elegir el hecho gravable dentro de la gama de manifestaciones de riqueza posibles.”*

## **E) EL CONTENIDO DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD COMO FUNDAMENTO PARA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.**

Según el principio de igualdad tributaria los contribuyentes con homogénea capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario.

El doctor *Jorge Bravo Cucci* señala lo siguiente: “*El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los*

*sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.”* Entonces este principio se estructura en el principio de capacidad contributiva, formulada dentro del marco de una política económica de bienestar y que no admite las comparaciones intersubjetivas. (2010. Pág. 142)

El principio de igualdad se sustenta en que a los iguales hay que tratarlos de manera similar, y a los desiguales hay que tratarlos de manera desigual. Justamente este principio de igualdad es la base para que el legislador pueda tener tratos desiguales entre los contribuyentes, y es la base para el otorgamiento de exoneraciones y beneficios tributarios, esto fundado en el Expediente N° 0033-2004-AI/TC en el que el Tribunal Constitucional preciso la conexión entre ambos principios de la siguiente manera: *“el reparto de los tributos ha de realizarse de forma de tal que se trate de igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias ha de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”*.

Además en el mismo Expediente N° 0033-2004-AI/TC en el Fundamento N° 12 establece que: *“la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste 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, 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”*

Entonces el vínculo referido respecto a los dos principios se afirma: *“... el principio de igualdad tributaria, sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice*

*la obligación de pago; y, por el otro lado, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado”.* (Sentencia N° 4014-2005-AA/TC).

En nuestro país no necesariamente esto se cumple, ya que, como podemos apreciar del Impuesto a la Renta, las deducciones no son reales, sino que se presumen. Es por ello, que dos sujetos que ganan lo mismo, pero que tienen capacidad contributiva real distinta (uno puede ser soltero y vivir en casa de sus padres, y el otro puede ser casado, tener 4 hijos y una esposa que no trabaja ni percibe ingresos), van a tener la misma deducción. (Hace algunos años en la ley del Impuesto a la Renta, si se permitían que las deducciones sean reales (principio de causalidad), pero el abuso de los contribuyentes, llevo (aparentemente) a utilizar el criterio actual. Además hay que tener en cuenta que para efectos de la fiscalización, es mucho más sencillo trabaja con deducciones presuntas.

Finalmente, es importante mencionar que la igualdad se traduce en dos tipos: i) Igualdad en la Ley, ii) Igualdad ante la Ley. En el primer caso, el legislador se encuentra impedido de tratar desigual a los iguales, en el segundo caso, una vez que la norma se ha dado, es la Administración Tributaria quien tiene el deber de tratar a los contribuyentes en la misma forma, es decir trato igual ante la Ley. *(Bravo Cucci, J. 2010. Pág. 147)*

### **2.2.5 APORTES DE LA PROPUESTA DE MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 50° DE LA LIR.**

Con la modificación que se propone se obtendrá un sistema de compensación de pérdidas tributarias más equitativo, eficiente y simple y sobre todo esté acorde a los límites de la potestad tributaria, con el fin de que sea un apoyo a avanzar en temas de inversión, empleo, crecimiento y competitividad en el mercado nacional.

Es importante precisar que un régimen tributario exitoso se caracteriza por generar recursos necesarios para financiar los objetivos del Estado, además debe ser equitativo horizontal y verticalmente, tanto desde el punto económico y administrativo y sobre todo que este acompañado de una administración y gestión tributaria que permitan cumplir objetivos de políticas impositivas.

De esta forma, tomando como base lo mencionado y tocado en toda la investigación del presente trabajo es que se propone la modificación del artículo 50° de la LIR, teniendo los siguientes objetivos al respecto: 1) sea un sistema que no vulnere principios constitucionales y que este acorde a la realidad, salvaguardando lo establecido en la Constitución Política y la dignidad de la personas, 2) elevar el recaudo nacional, generando mayores recursos para un desarrollo sostenible y armónico de las actividades privadas y 3) fortalecer la lucha contra la evasión y elusión de impuestos adoptando sistemas adicionales que permitan una mayor calidad y cantidad de recursos controlando aquellas que generen un riesgo y sobre todo modernizando a las instituciones fiscales.

## A) PILARES DE LA MODIFICACIÓN

1. **Simplicidad:** esto es que los sistemas de compensaciones de pérdidas tributarias sea un mecanismo que facilite a los contribuyentes presentar declaraciones, realizar pagos de sus impuestos, que la administración tributaria tenga una labor de seguimiento más sencilla, apoyando así al contribuyente a intervenir en el proceso y que entienda el pago de sus impuestos.
2. **Equidad:** Un buen sistema tributario debe garantizar los ingresos necesarios para cumplir obligaciones y a la vez promover la estabilidad y el crecimiento económico en base a la equidad y la correcta determinación de impuestos, basándose en la capacidad económica que tengan los contribuyentes.

## B) COMBATIR LA EVASIÓN Y ELUSION

La evasión genera un problema que no solo impacta el sistema tributario, también afecta a los ingresos fiscales puesto que lo recaudado tiene como destino inversión pública, es decir atender las necesidades de los ciudadanos, además este genera de manera indirecta una competencia desleal en los empresarios formales puesto que obteniendo ganancias conforme a ley pagan impuestos mas altos, sin embargo otra es la figura de los informales que no cumplen con pagar impuestos, esto causa una desestabilidad en el mercado.

Como consecuencia tenemos que la evasión aumenta la inequidad tributaria debido a que beneficia a la población incumplida a costa de los contribuyentes responsables, dándoles mayor carga y haciendo que esto sientan una desprotección y abuso por parte del Estado.

Entonces, el objetivo de la modificación del artículo 50° de la LIR, es ayudar a combatir la evasión y elusión tributaria, pues así obtendremos mayor solvencia para el gasto público.

### **C) IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.**

Los impuestos son los principales tributos monetarios que recaba el Estado para el mantenimiento de las necesidades colectivas de orden público. Los impuestos son exigidos por el Estado de manera obligatoria en base, generalmente, a la capacidad económica de los contribuyentes siguiendo la legislación tributaria vigente y sin que exista una contraprestación por el pago del impuesto.

La capacidad económica del contribuyente se manifiesta a través de los bienes poseídos (patrimonio), de los ingresos percibidos (renta) o del consumo realizado. Los diferentes impuestos se basan en uno o varios de estos tres indicadores. La adecuación entre la capacidad económica de los contribuyentes y los impuestos exigidos por el Estado es en lo que se basa la equidad distributiva por la cual los contribuyentes con mayor capacidad económica son los que realizan una mayor aportación a las necesidades públicas.

- 1. DIRECTOS:** son aquellos que se imponen en base a la expresión directa de la capacidad económica del contribuyente: la posesión de un patrimonio o la percepción de una renta. Los impuestos directos son pagados directamente por los contribuyentes y, en principio, la aportación exigida es escalable en base a la capacidad económica. Los patrimonios más grandes y las rentas más altas pagan los mayores impuestos. Ejemplo.: impuesto a la renta.
- 2. INDIRECTOS:** son aquellos que se aplican sobre expresiones indirectas de la capacidad económica, como la circulación de la riqueza, el consumo o la transmisión de bienes. El impuesto indirecto más conocido y que mayor aportación supone al Estado. Ejemplo.: IGV

El Perú tiene como finalidad la recaudación de impuestos para solventar gasto públicos, a través de los impuestos directos, que son los que se aplican a las ganancias o percepción de rentas, sin embargo en la actualidad la recaudación es mayor a través de



los impuestos indirectos en este caso el IGV, que esta en toda compra o acceso a servicio contratado, haciendo que el sistema tributario peruano sea un sistema regresivo, cuando debería ser al contrario es por esta razón que tenemos un sistema tributario injusto y complejo, y por tanto que los sistemas de compensación de pérdidas tributarias vulneren principios como la capacidad contributiva al determinar impuestos sobre rentas fictas.

Ahora con la modificación propuesta, habría una mejora en la medida que los contribuyentes pagarían sobre su real actitud económica, apoyando a la recaudación por impuestos directos que es la finalidad del sistema tributario.

### 2.3. DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS

- **Tributo:**

Es una prestación de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines y comprende impuestos, contribuciones y tasas

- **Pérdidas tributarias:**

Una perdida tributaria es el resultado negativo de un ejercicio gravable (determinado en base a las normas tributarias), la cual puede ser compensada en ejercicios posteriores en los que se generen rentas netas.

- **Compensación de pérdidas:**

Mecanismo legal a través del cual los contribuyentes pueden compensar la pérdida neta total que registren en un ejercicio gravable, imputándola contra las rentas netas que obtengan.

- **Capacidad Contributiva:**

Es la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias, tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Impone también respetar niveles económicos mínimos, calificar como hipótesis de incidencia circunstancias adecuadas y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago.

- **Impuesto a la Renta Empresarial:**

El Impuesto a la Renta de Tercera Categoría grava la renta obtenida por la realización de actividades empresariales que desarrollan las personas naturales y jurídicas. Generalmente estas rentas se producen por la participación conjunta de la inversión del capital y el trabajo.

- **Potestad Tributaria:**

Es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos.

- **Renta neta de tercera categoría**

Llamada también la denominada Renta Neta Empresarial, sea deducida de la renta bruta menos los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como las que estén vinculadas con la generación de ganancias de capital.

- **Renta Bruta**

Está constituida por el conjunto de ingresos afectos al Impuesto que se obtengan en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

## CAPITULO 3. HIPÓTESIS

### 3.1. FORMULACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Los sistemas de compensación de pérdidas tributarias establecidos en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta vulneran a la capacidad contributiva de los contribuyentes domiciliados en el Perú de renta empresarial al limitar temporal y cuantitativamente la compensación de la pérdida.

### 3.2. OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

P R O B L E M A	¿Cómo vulneran, los sistemas de compensación de pérdidas tributarias establecidos en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta al principio de capacidad contributiva de los contribuyentes domiciliados en el Perú de renta empresarial al limitar la compensación de pérdidas?	
H I P O T E S I S	Los sistemas de compensación de pérdidas tributarias establecidos en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta vulneran al principio de capacidad contributiva de los contribuyentes domiciliados en el Perú de renta empresarial al limitar temporal y cuantitativamente la compensación de la pérdida.	
O B J E T I V O S	<b>GENERAL</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Determinar si los sistemas de compensación de pérdidas tributarias establecidos en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta vulneran al principio de capacidad contributiva de los contribuyentes domiciliados en el Perú de renta empresarial al limitar temporal y cuantitativamente la compensación de la pérdida.</li> </ul>
	<b>ESPECIFICOS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Analizar el sistema de compensación de pérdidas tributarias establecido en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta.</li> <li>- Explicar el principio de capacidad contributiva y su vínculo con el Impuesto la Renta</li> <li>- Proponer cambios normativos en torno al artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta.</li> </ul>

<b>OPERACIONALIZACION DE VARIABLES</b>	
<b>INDEPENDIENTE</b>	<b>DEPENDIENTE</b>
Compensación de pérdidas tributarias	Capacidad Contributiva
<b>CONCEPTO</b>	
Mecanismo legal a través del cual los contribuyentes pueden compensar la pérdida que registren en un ejercicio gravable, imputándola contra las rentas que obtengan durante los ejercicios siguientes, de acuerdo al sistema A o B.	La capacidad contributiva es la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias, tomando en cuenta la riqueza que dichos sujetos ostentan, cuidando que estas obligaciones tributarias no excedan la capacidad de pago.
<b>DIMENSIONES</b>	

- Opción de compensación	- Vulneración a la Capacidad Contributiva
<b>INDICADORES</b>	
- % de pérdidas a compensar. - N° de años para compensar	- Análisis de doctrina. - Análisis de jurisprudencia.

## **CAPITULO 4. MATERIAL Y MÉTODOS**

### **4.1. TIPO DE DISEÑO DE INVESTIGACIÓN.**

El tipo de investigación es descriptiva y explicativa no experimental ya que a partir del modelo que se ha planteado se evidenciará que los Sistemas de Compensación de Pérdidas Tributarias ha vulnerado el principio de Capacidad Contributiva de los contribuyentes domiciliados en el Perú afectos a la renta de tercera categoría.

### **4.2. MATERIAL**

#### **UNIDAD DE ESTUDIO / POBLACIÓN / UNIVERSO / MUESTRA.**

La unidad de análisis se ha constituido por el artículo 50° inciso a) y b) de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 29° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ambos referente a los Sistemas de Compensación de Pérdidas Tributarias y el Principio de Capacidad Contributiva.

### **4.3. MÉTODOS**

#### **TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS Y ANÁLISIS DE DATOS**

- Técnica del fotocopiado.- a través de las copias fotostáticas, se pudo obtener información de libros, revistas jurídicas, que fueron de gran aporte para la realización de la presente investigación.
- Análisis Documental.- a efectos de obtener la información necesaria de la presente investigación, se ha recolectado y analizado toda información que nos ha sido necesaria para llegar a nuestro objeto de investigación siendo estos: bibliografías, legislación, revistas tributarias, Sentencias del Tribunal Constitucional.
- Fichas de resumen.- sobre doctrina, legislación y Sentencias del Tribunal Constitucional respecto a la Capacidad Contributiva y a los Sistemas de

Compensación de Pérdidas Tributarias (artículo 50° inciso de la Ley de la Ley del Impuesto a la Renta).

#### 4.3.1. PROCEDIMIENTOS

Para la elaboración del presente trabajo se ha procedió de la siguiente manera:

- Recopilar bibliografía y jurisprudencia respecto a los dos temas en el que se desenvuelve este trabajo que son La Capacidad Contributiva y los Sistemas de Compensaciones por Perdidas Tributarias vigentes.
- Se ha obtenido datos bibliográficos procedentes de fuentes autorizadas en temas de los Sistemas de Compensación por Perdidas Tributarias, Capacidad Contributiva; los cuales han desarrollado los principales problemas que tiene la aplicación de los sistemas inmersos en el artículo 50 de la Ley de Impuesto a la Renta y la vulneración de uno de los principios rectores del Derecho Tributario como es la Capacidad Contributiva.
- Una vez obtenidas las posiciones de los autores, se hizo comparaciones con el objeto de establecer una aproximación de uniformidad a nivel doctrinario sobre la vulneración del principio de la Capacidad Contributiva con la aplicación de los Sistemas de Compensaciones de Perdidas Tributarias en el Perú.

La información recopilada se sistematizó y procesó mediante el procedimiento mencionado con la finalidad de poder sustentar la hipótesis dada en la presente investigación, especialmente en los resultados y de manera que se relacionen con:

1. El objetivo general y los objetivos específicos, de manera que permita proporcionar coherencia y racionalidad al mismo.
2. La hipótesis planteada, de manera que contribuyan a demostrar su validez.
3. Las variables e indicadores determinados en función a los objetivos e hipótesis, lo que ha posibilitado su contrastación.

## **CAPITULO 5. DESARROLLO**

Como primer paso para la elaboración de la presente tesis, se procedió a recopilar bibliografía de autores reconocidos, con respecto a los dos temas en el que se desenvuelve este trabajo que son La Capacidad Contributiva y los Sistemas de Compensación de Pérdidas Tributarias vigente, lo que me permitió conocer y analizar las diferentes teorías, ideas, criterios de los autores para establecer conceptos sobre los mismos y la vulneración de la Capacidad Contributiva.

Teniendo claro que nuestro ordenamiento legal tributario ha acogido los Sistemas de Compensación de Pérdidas Tributarias, se ha procedido a analizar la regulación correspondiente como es la Ley de Impuesto a la Renta, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Código Tributario y Constitución Política con la finalidad de establecer cuáles son las limitaciones, problemática y la vulneración del Principio de Capacidad Contributiva con la aplicación de estos sistemas. Específicamente se han analizado el artículo 50 inc. a) y b) del Ley de Impuesto a la Renta (D.S. 179-2004- EF) y el artículo 29° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (D.S. 122-2004-EF).

Posterior a ello, se obtuvieron datos bibliográficos procedentes de fuentes autorizadas en temas de los Sistemas de Compensación por Perdidas Tributarias, Capacidad Contributiva, Impuesto a la Renta de Tercera Categoría; los cuales han desarrollado los principales problemas que tiene la aplicación de los sistemas inmerso en el artículo 50 de la LIR, el artículo 29° del Reglamento de la LIR y la vulneración de uno de los principios rectores del Derecho Tributario como es la Capacidad Contributiva en el Perú.

Una vez obtenidas las opiniones de autores, se ha procedido a comparar dichas posiciones teniendo en cuenta las críticas y comentarios de cada uno de ellos, con el objeto de establecer una aproximación de uniformidad a nivel doctrinario sobre las la vulneración del principio de la Capacidad Contributiva con la aplicación de los Sistemas de Compensaciones de Perdidas Tributarias en el Perú.

De igual modo, se ha realizado un análisis referencial de jurisprudencia, con el objeto de verificar la vulneración a uno de los principios rectores del Derecho Tributario (CAPACIDAD

CONTRIBUTIVA), con la aplicación de los Sistemas de Compensación de Pérdidas Tributarias en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Habiendo entendido y comparado las posiciones doctrinarias, y una vez revisadas las Sentencias, se ha procedió a realizar el análisis e interpretación de los datos obtenidos, para luego determinar cómo es que se vulnera la CAPACIDAD CONTRIBUTIVA con la aplicación de los Sistemas de Compensación de Pérdidas Tributarias, en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en el Perú.

Al tratarse de un trabajo de investigación de corte meramente teórico, se ha aplicado el método Dogmático. Asimismo, se ha hecho uso de las siguientes técnicas: i) la lectura analítica y ii) la lectura interpretativa; habiéndose utilizado como instrumento para ello, la Hoja de Resumen, con la cual se ha logrado efectuar una revisión de la literatura de manera ordenada y sistemática.

De otro lado, se ha tomado como unidades, universo y muestra y de análisis el artículo 50 de la LIR y el artículo 29° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ambos referido a los Sistemas de Compensación de Pérdidas Tributarias en el Perú, el Principio de Capacidad Contributiva, y las corrientes doctrinarias, sentencias que han resuelto controversias de la vulneración de la Capacidad Contributiva.



## CAPITULO 6. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Queda claro que en la actual Constitución Política del Perú no ha determinado la existencia taxativa de ningún tributo ni definido la estructura normativa, delegando esta facultad al poder legislativo o por delegación de facultades al poder ejecutivo; sin embargo si ha establecido de manera contundente preceptos constitucionales tributarios que regulan la actuación de estos poderes del Estado al crear, modificar o suprimir tributos. Dichos preceptos constitucionales tributarios, son recogidos como principios constitucionales tributarios por la actual Constitución Política del Perú en su artículo 74°.

Como es de verse, la actuación del legislador al ejercer la potestad tributaria, entendida esta como la facultad de crear, modificar o suprimir tributos, está limitada por los principios constitucionales tributarios, al ser estos recogidos por la Constitución no caen en un simple enunciado, sino en un precepto de uso obligatorio para aquel que pretende y tiene las facultades de legislar.

En ese sentido la Constitución de 1993, en su artículo 74° establece cuatro (04) principios constitucionales tributarios, siendo estos: reserva de ley, igualdad, respeto a los derechos fundamentales de la persona y no confiscatoriedad, cabe indicar que no todos los principios se encuentra de manera expresa recogidos en la Constitución, existiendo una serie de principios implícitos siendo uno de ellos el principio de capacidad contributiva.

No obstante a lo señalado se hace necesario indicar que el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0033-2004-AI/TC establece que el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución.

En ese mismo sentido, el Tribunal Constitucional determina la forma como se configura el principio de capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta, haciendo referencia que el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente puede ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el

patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero, agregar que, está de más decir que en caso de renta inexistente o ficta el quiebre del principio se torna evidente.

De lo establecido por el Tribunal Constitucional, se desprende que el principio de capacidad contributiva, es la garantía con la que cuentan los contribuyentes, a efectos de que el impuesto recaiga sobre los hechos reveladores de capacidad contributiva, que en el caso del Impuesto a la Renta estará determinado por la renta que se obtenga, cabe precisar que para este Colegiado se entiende por capacidad contributiva a la “aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza”.

En atención a lo expuesto, el principio de capacidad contributiva está en armonía con el impuesto a la renta en la medida que este grave solo las manifestaciones de riqueza, entendida como el importe positivo obtenido luego de restar del ingreso Bruto los: descuentos, devoluciones, rebajas, costos, gastos y pérdidas tributarias, en caso estas deducciones estuvieran sujetas a condiciones o límites, el resultado sobre el cual se aplica el impuesto a la renta estaría gravando una renta inexistente o ficta, de darse este caso estaríamos ante una clara vulneración al principio tributario de capacidad contributiva.

Es necesario mencionar que el deber constitucional de contribuir, que se instauro a raíz de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0004-2004-AI/TC, el cual se reconoce que el deber constitucional de contribuir con los gastos públicos es una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra implícito en el artículo 43° de la Constitución Política del Perú, que reconoce al Estado peruano como Estado Social de Derecho.

Sin embargo, el deber de contribuir y la capacidad contributiva deben entenderse a la luz de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC, fundamento 17°, el cual establece *“para que pueda apreciarse una relación de compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad, es necesario que las afectaciones a la última sean razonables y proporcionadas, de modo tal, que no constituyan una apropiación indebida de la propiedad privada. Ahora bien, las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de los*

*gastos público, para lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa”*

Que, el artículo 22° de la LIR, establece que para los efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías: a) Primera: rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes, b) Segunda: rentas del capital no comprendidas en la primera categoría, c) Tercera: rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la ley, d) Cuarta: rentas del trabajo independiente y e) Quinta: rentas del trabajo en relación de dependencia, de las diferentes categorías en las que se divide el impuesto a la renta, el presente trabajo se centró en la renta de tercera categoría conocida como renta empresarial.

En ese sentido, es preciso indicar que la renta empresarial se divide en regímenes tributarios, que en atención a la actual reforma tributaria (Ley Autoritativa N° 30506, publicada el 09 de octubre de 2016) son cuatro (04): Nuevo Régimen Único Simplificado - NRUS, Régimen Especial del Impuesto a la Renta - RER, Régimen MYPE Tributario del Impuesto a la Renta - RMT y el Régimen General - RG, de los cuales la estructura que acepta deducciones a efectos de la determinación de la renta neta imponible solo son: el Régimen MYPE Tributario del Impuesto a la Renta - RMT y el Régimen General – RG.

Así mismo, la estructura que revisten los citados regímenes tributarios (RG y RMT) que aceptan deducciones a fin de determinar la renta neta imponible, está determinada entre otros artículos por los siguientes: artículos 1°, 20°, 28°, 37°, 44°, 50°, 55° y 57° de la LIR, está dada de la siguiente manera:

Ingreso Bruto  
( - ) Deducciones, rebajas y descuentos  
**Ingreso Neto**  
( - ) Costo  
**Renta Bruta**  
( - ) Gastos  
**Renta Neta**  
( + ) Renta de Fuente Extranjera  
( - ) Pérdidas Tributarias\*  
**Renta Neta Imponible o Pérdida Tributaria.**

\* Según los sistemas de compensación de pérdidas establecidos en el artículo 50° de la LIR y 29° del Reglamento de la LIR

En atención al gráfico precedente se determina que la deducción de pérdidas tributarias está normada en el artículo 50° de la LIR.

Del análisis al artículo 50° del citado dispositivo legal y el artículo 29° de su reglamento, se establece que la compensación de pérdidas a efectos de determinar el resultado del ejercicio tributario está condicionada a límites de orden temporal (cuatro años) y cuantitativo (50% de la renta neta), establecidos bajo la denominación de sistemas de compensación de pérdidas.

Si bien el contribuyente puede optar por cualquiera de los sistemas, que en el mejor de los casos estará sustentado con un planeamiento tributario que determinará qué sistema es el más apropiado para los intereses de la empresa, considero que tal elección deberá seguir la siguiente línea de análisis:

- Sistema a), será conveniente para las empresas que estiman que sus ingresos gravados tendrán un efecto ascendente, con lo cual podrán compensar la pérdida hasta el cuarto año siguiente sin ningún problema.
- Sistema b), será apropiado si la empresa estima que sus resultados en los ejercicios futuros son inciertos o con inclinación a resultados negativos.

De lo expuesto hasta aquí, merece mencionar que la razón de ser de los límites establecidos a las pérdidas tributarias obedece en primer orden a un fin recaudatorio para sostener el gasto público y como secundario a un fin de control por parte de la Administración Tributaria – SUNAT, motivado por el comportamiento incorrecto de ciertos contribuyentes que pueden declarar pérdidas no reales bajo diferentes modalidades como: gastos no fehacientes, adquisiciones personales, operaciones entre empresas no vinculadas, entre otros; sin embargo, considero que a la luz de las nuevas herramientas (PLE, facturas electrónicas, convenios estratégicos con instituciones nacionales e internacionales, ITF, DAOT, entre otros) con la que cuenta la Administración Tributaria para controlar la evasión, esta no debe ser una razón más para poner límites a la deducción de pérdidas.

Atención aparte merece el fin recaudatorio que busca el Estado con la limitación de las perdidas tributarias, en la medida que bajo el sistema a) el saldo o el importe total de la perdida no compensada una vez transcurrido los cuatro años siguientes solo tendrá efecto contables, esto quiere decir que este importe no podrá ser utilizado en la determinación de los ejercicios gravables futuros, con lo cual las empresas con saldo de pérdidas generadas hace más de cuatro años estarán forzadas a pagar sobre una ganancia inexistente, y bajo el sistema b) si bien es cierto no hay límite de tiempo, pero sí existe un límite de orden cuantitativo, ante este sistema me pregunto qué sucede si la empresa decide migrar a otro régimen tributario (NRUS o RER) o decide liquidar antes de haber utilizado el importe total de pérdidas, lo que sucederá es que el importe de la pérdida tributaria no compensada igual que en el caso anterior solo tendrá efecto contables, y las empresas habrán tributado sobre ganancia inexistente, en ambos sistemas las empresas están propensas a pagar sobre ganancias inexistentes con lo cual la vulneración al principio de capacidad contributiva es evidente.

A modo de conclusión, el Estado no debe basar la recaudación en políticas fiscales que vayan en detrimento del patrimonio de las empresas vulnerando la capacidad contributiva y determinando en muchos casos la continuidad de empresas formales, más aun si hoy en día se cuenta con las herramientas para combatir la evasión fiscal, en aras de un sistema justo y simple resulta necesario hacer cambios al artículo 50° de la LIR, a fin de que establezca un sistema de compensación de pérdidas sin límites de orden temporal y cuantitativo, que este acorde a la realidad que atraviesa el país y que sea un apoyo para la evasión y elusión de impuestos y que la recaudación directa prevalesca sobre las recaudaciones indirectas, obteniendo así un mayor beneficio económico y social.

## CONCLUSIONES

1. El sistema a) de compensación de pérdidas tributarias limita la compensación de éstas a solo cuatro años, computados a partir del ejercicio siguiente, de no haberse agotado el importe de las pérdidas en el referido periodo, estas no se podrán seguir utilizando; en ese sentido, las empresas domiciliadas en el Perú que generen utilidades tributarias en los ejercicios siguientes, pagarán un impuesto sobre una ganancia inexistente, con lo cual el principio de capacidad contributiva es vulnerado.
2. El sistema b) de compensación de pérdidas tributarias al limitar la compensación de la pérdida generada en un ejercicio al 50% de la renta neta obtenida en los ejercicios siguientes, vulnera al principio de capacidad contributiva, debido a que las empresas domiciliadas en el Perú no pueden utilizar el 100% de la pérdida generada.
3. La capacidad contributiva está en armonía con la determinación del impuesto a la renta empresarial, puesto que este principio determina que cada contribuyente deberá pagar tributos en base a su aptitud económica y no en base a rentas inexistentes.

## RECOMENDACIONES

1. Modificar el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta que regula los sistemas de compensación de pérdidas tributarias, por un sistema de compensación de pérdidas tributarias sin límites de orden temporal ni cuantitativo (ver propuesta de proyecto de ley, según anexo N° 01)

## REFERENCIAS

### LIBROS:

- 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.
- Aguilar Espinoza, H & Effio Pereda, F. (2014). “*Impuesto a la Renta 2013-2014 - Empresas y Personas Naturales*”.
- Alva Matteucci, M. & García Quispe, J.L. (2014). “*Aplicación Práctica de Impuesto a la Renta, Ejercicio 2013-2014*”. Instituto Pacifico.
- Alva Matteucci, M. (2012). *Cierre Contable y Tributario 2012: Gastos Deducibles y Reparos Tributarios* (1 ed.). Lima: Pacifico Editores S.A.C.
- Ataliba, G. (1987). “*Hipótesis de incidencia tributaria*”. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Ayres Barreto, P. (2012). “*Contribuciones – Regimen jurídico, destinación y control*”. Jurista Editores.
- Bahamonde Quinteros, M. (2012). “*Aplicación práctica de la Ley del Impuesto a la Renta – Personas naturales y empresas*”. Gaceta Jurídica SA.
- Bernales Ballesteros, E. (1999). “*La Constitución de 1993 – Análisis Comparado*”. Lima. Editora ROA SRL.
- Bravo Cucci, J. (septiembre 2010). *Fundamentos del Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
- Bravo Cucci, J. (julio, 2013). *Derecho Tributario - Reflexiones*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
- Caballero Bustamante. (2011). *Impuesto a la Renta de Tercera Categoría*. (1 ed.). (E. C. Bustamante, Ed.) Lima, Lima: Tinco S.A.
- Carbonell, Miguel. (2008). “*Neoconstitucionalismo: Elementos para una definición*”. En: *Revista Jurídica del Perú, derecho privado y público*, Tomo 88, Lima, Normas Legales, Gaceta Jurídica,
- Congreso de la República. “*Diario de los Debates, Debate Constitucional Pleno-1993*”, Tomo II, Lima, publicación oficial, 1993.
- De Barros Carvalho, P. (2011). “*Teoría de na Norma Tributaria*”. ARA Editores.
- De Barros Carvalho, P. (2011). “*Curso de derecho tributario*”. Editora y librería jurídica Grijley EIRL.
- Danós Ordoñez, J. (2001). “*El Regimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar*”. Lima. *Revista THEMIS*.



Escribano, F. & Blume Fortini, E. y otros. (Abril 2010). *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*. Jurista Editores EIRL.

Fernandez, I. (2005). *Las Deducciones Del Impuesto a la Renta*. Lima: Palestra Editores S.A.C.

García Bueno, M. C. (2010). *El Principio de Capacidad Contributiva*. Lima.

Gomes Favacho, F (2015). *Derecho Tributario y el Tributo*. Editora y Distribuidora ediciones Legales EIRL.

Gonzales, J. L. (2011). *Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: Quien se llevo mi gasto* (3 ed.). (D. Ediciones, Ed.) Lima: R & F Publicaciones y Servicios.

Goytizolo, R. d. (2001). *El arrastre de perdidas Tributarias y el Impuesto Diferido. Analisis Tributario*. (Vol. XIV). Lima.

Gutiérrez, Walter. (2005). “*La Constitución Comentada, análisis artículo por artículo. Edición actualizada y con nueva jurisprudencia del Tribunal Constitucional*”. Lima. Gaceta Jurídica SA.

Hernandez, L. (s.f.). *La constitucion Comentada. Analisis articulo por articulo*. Lima: El Buho E.I.R.L.

Martinez., P. R. (2001). *Algunas Reflexiones sobre el Arrastre de Perdidas Tributarias*. (Vol. XIV). Lima.

Fernández Cartagena, Julio. (2006). “*La capacidad contributiva*”. En: *Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, Lima.

Hernández Sampieri, R. (2006). “*Metodología de la Investigación*”. México: Interamericana Editores S.A.

Huamaní Cueva, Rosendo. (2015). “*Código Tributario comentado*”. Lima: Jurista Editores EIRL.

Landa Arroyo, César. (2006). “*Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional*” En: *Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria*, Lima, Tribunal Constitucional, Gaceta Jurídica,

Lazo Saponara, Gustavo. (2009) “*Reflexiones en torno a los principios tributarios de capacidad contributiva y no confiscación a propósito del Impuesto a las Transacciones Financieras*”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 48.

Lins Silva, J. (Mayo 2012). *Fundamentos de la Norma Tributaria*. Jurista Editores EIRL.

Palao Taboada, Carlos. “*El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: Aplicación a los impuestos directos e indirectos*”.

Robles Moreno, C. (2011). “*Código Tributario comentado, sumillado, concordado y STC*”. Lima. Editora y distribuidora ediciones legales EIRL.

Rubio Correa, Marcial. (1999). “*Estudio de la Constitución Política de 1993*”. Tomo III, Lima, Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.

Sanchez Zorrilla, M., & Zavaleta Chimbor, D. (2012). “*Metodología e investigación jurídica*”. Cajamarca: Universidad Nacional de Cajamarca.

Sevillano Chávez, S. (2014). “*Lecciones de Derecho Tributario: principios generales y código tributario*”. Fondo editorial de la PUCP.

Zelayarán Durand, M. (2003). *Metodología de Investigación Jurídica*. Lima Perú. Ediciones Jurídicas.

#### **TESIS:**

Llaque Sánchez, F. (2012). “*Efectos financieros del tratamiento de las pérdidas tributarias compensables y su influencia en las decisiones de inversión en la región Andina*”. (Tesis para grado de doctor en Economía y Finanzas). Universidad San Martín de Porres. Lima – Perú.

Paredes Marroquin, J. (2014). “*La capacidad contributiva en los impuestos desde la perspectiva del Estado Constitucional: Relativización de los índices o manifestaciones de riqueza*”. (Tesis para abogado). Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima – Perú.

#### **REVISTAS:**

Hernández Berenguel, Luis. (1991) “*La Constitución peruana en materia tributaria y el Código Tributario peruano*”. En: *Cuadernos Tributarios*, N° 12, Lima.

Hernández Berenguel, Luis. (1999) “*Primer Congreso Institucional: El Sistema Constitucional Tributario: Propuesta para el 2000*”.

García Quispe, J.L (2013): *Actualidad: Aspectos contables en un escenario de pérdida tributaria*. Lima – Perú.

Informe Tributario (2012). *¿Cuál es el tratamiento de las pérdidas tributarias de tercera categoría? A propósito de la Declaración Jurada Anual del 2011*.

Narro Rojas K; Quispe Villaverde, B. (2007). “*Revista Peruana de Derecho Tributario – Universidad de San Martín de Porres Tax Legal Review*”. Lima- Perú.

Porto Urrutia, J. “*Beneficio tributario o una restricción al derecho de los contribuyentes*”. Ius Et Veritas. Lima.

Ruiz de Castilla Ponce de León, F. (2009). “*La clasificación de los tributos e impuestos*”. *Informes Tributarios*.

## ANEXO 1

### EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

#### PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA APROBADO POR EL DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF Y NORMAS MODIFICATORIAS.

A fin de lograr mayor eficiencia, equidad y simplicidad, así como dotar al país de un sistema tributario recaudador basado en un mayor número de contribuyentes, se somete a consideración un proyecto de ley que modifica la Ley del Impuesto a la Renta.

#### I. Fundamentos.

##### 1. Marco General

Ante la necesidad de encontrar un equilibrio entre el deber de contribuir y la capacidad contributiva de las personas en su calidad de contribuyentes del Impuesto a la Renta Empresarial, obliga a la realización de ajustes al TUO de la ley del Impuesto a la Renta, a fin de perfeccionar el Sistema Tributario aplicable a la renta empresarial y con miras a una tributación justa.

De otro lado, desde su entrada en vigencia, la ley del Impuesto a la Renta, ha sufrido diversas modificaciones que ha originado, en algunos casos, que puedan presentarse dificultades en el ejercicio de la interpretación sistemática de su texto.

En ese sentido, es de particular importancia considerar que en la determinación del impuesto a la renta, el deudor tributario debe de contar con norma claras y justas que faciliten un correcto cumplimiento de su obligación tributaria.

##### 2. Propuesta de reforma

##### Sistemas de compensación de pérdidas (Artículo 50°)

##### - **Modificar el primer párrafo por el texto siguiente:**

Los contribuyentes domiciliados en el país podrán 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 de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores al de su generación.

##### - **Suprimir el segundo, antepenúltimo y penúltimo párrafo.**

#### II. efectos de vigencia de la norma

Esta Ley permitirá una tributación más justa y equitativa en el impuesto a la renta empresarial.

#### III. análisis costo – beneficio de la norma

La modificación en el corto plazo tendrá un efecto negativo en la recaudación; sin embargo, al perfeccionar un sistema tributario bajo los cánones de justicia y simplicidad, a mediano y largo plazo se tendrá un aumento significativo en la recaudación como consecuencia de la ampliación de la base tributaria.

#### Artículo 50°

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

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

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

#### Artículo 50°

**Los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores al de su generación.**

**(Se eliminó este párrafo)**

Adicionalmente, en ambos sistemas las pérdidas de fuente peruana provenientes de contratos de Instrumentos Financieros Derivados con fines distintos a los de cobertura sólo se podrán compensar con rentas netas de fuente peruana originadas por la contratación de Instrumentos Financieros Derivados que tengan el mismo fin. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a las empresas del Sistema Financiero reguladas por la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros – Ley N° 26702, en lo que se refiere a los resultados provenientes de Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de intermediación financiera.

La opción del sistema aplicable deberá ejercerse en la oportunidad de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. En caso que el contribuyente obligado se abstenga de elegir uno de los sistemas de compensación de pérdidas, la Administración aplicará el sistema a).

Efectuada la opción a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes se encuentran impedidos de cambiar de sistema, salvo en el caso en que el contribuyente hubiera agotado las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT fiscalizará las pérdidas que se compensen bajo cualquiera de los sistemas señalados en este artículo, en los plazos de prescripción previstos en el Código Tributario.

Adicionalmente, en ambos sistemas las pérdidas de fuente peruana provenientes de contratos de Instrumentos Financieros Derivados con fines distintos a los de cobertura sólo se podrán compensar con rentas netas de fuente peruana originadas por la contratación de Instrumentos Financieros Derivados que tengan el mismo fin. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a las empresas del Sistema Financiero reguladas por la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros – Ley N° 26702, en lo que se refiere a los resultados provenientes de Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de intermediación financiera.

**(Se eliminó este párrafo)**

**(Se eliminó este párrafo)**

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT fiscalizará las pérdidas que se compensen, en los plazos de prescripción previstos en el Código Tributario.